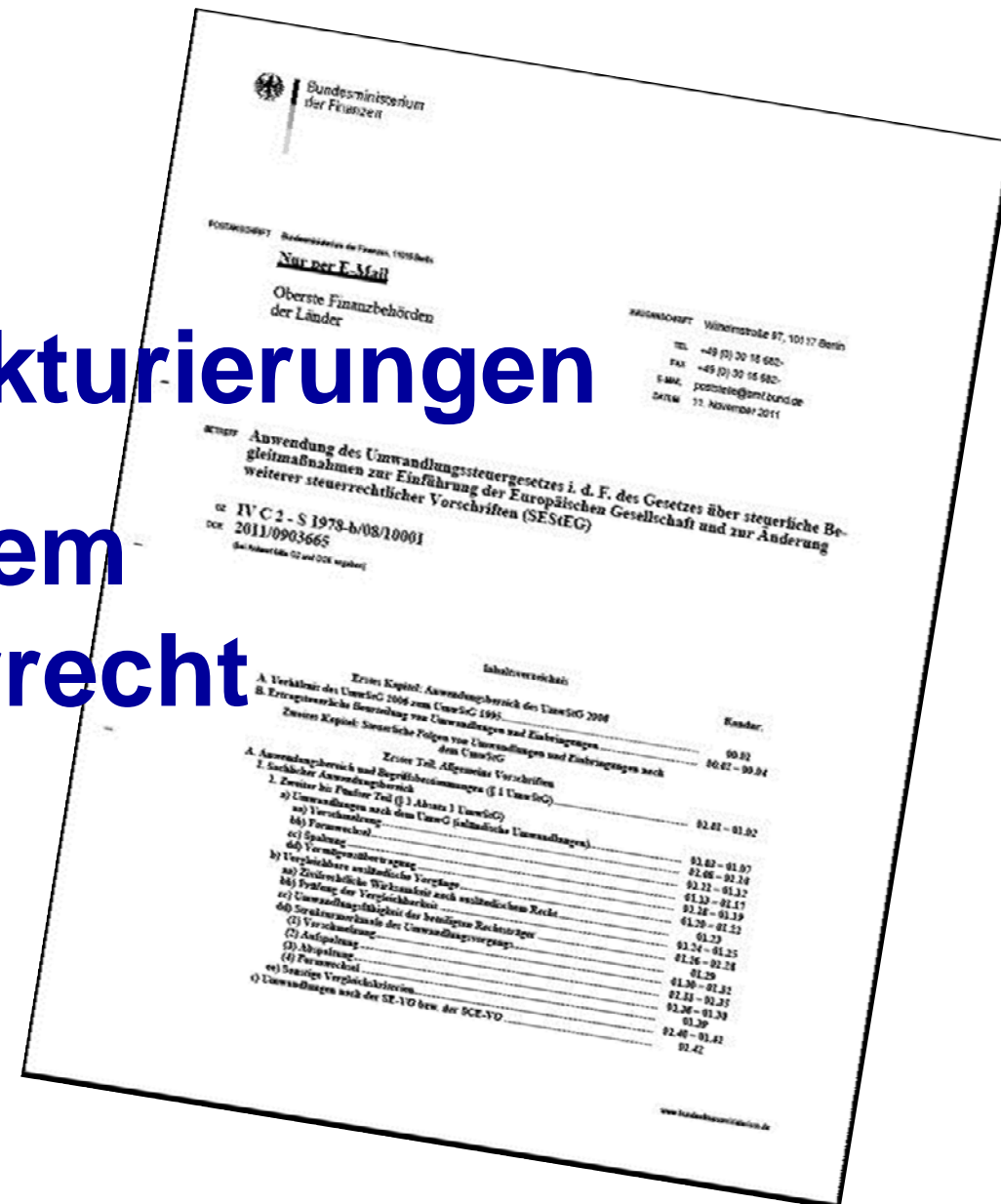
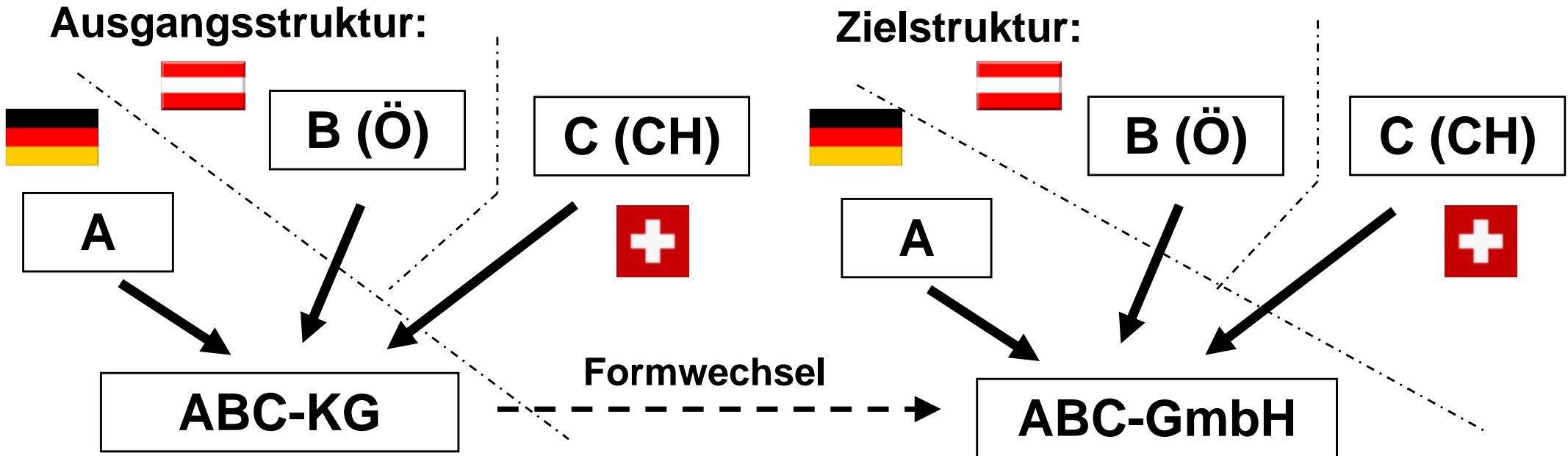


Internationale Umstrukturierungen sowie Aktuelles aus dem internationalen Steuerrecht

RR Friedbert Lang
Prof. Dr. Michael Schaden

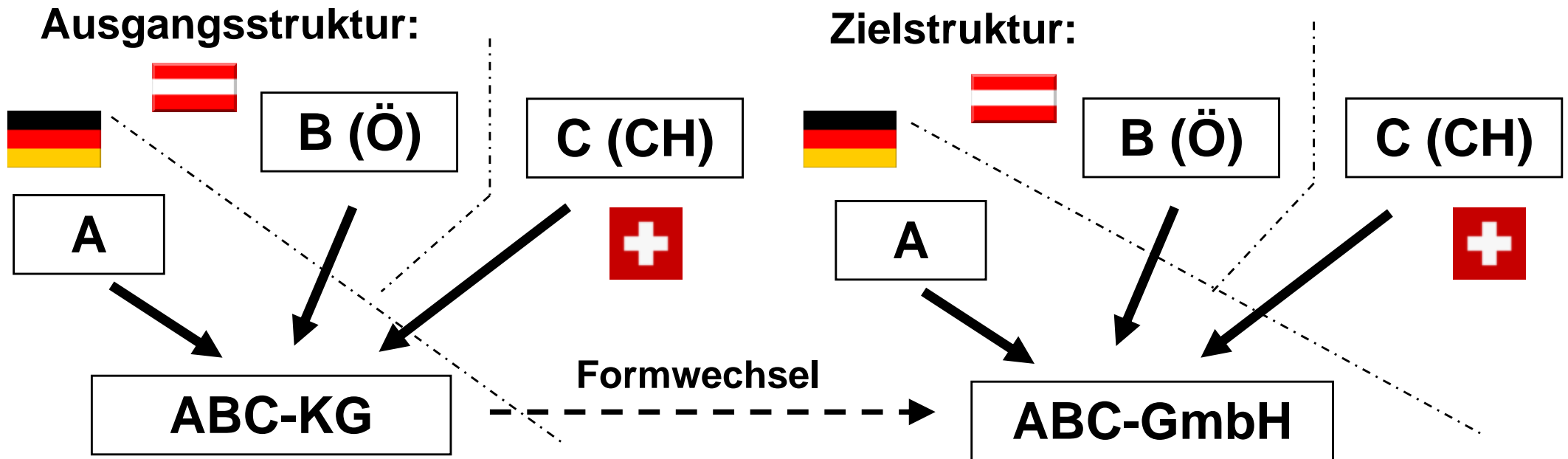


Umwandlung dt. KG in dt. GmbH mit ausl. MU (1)



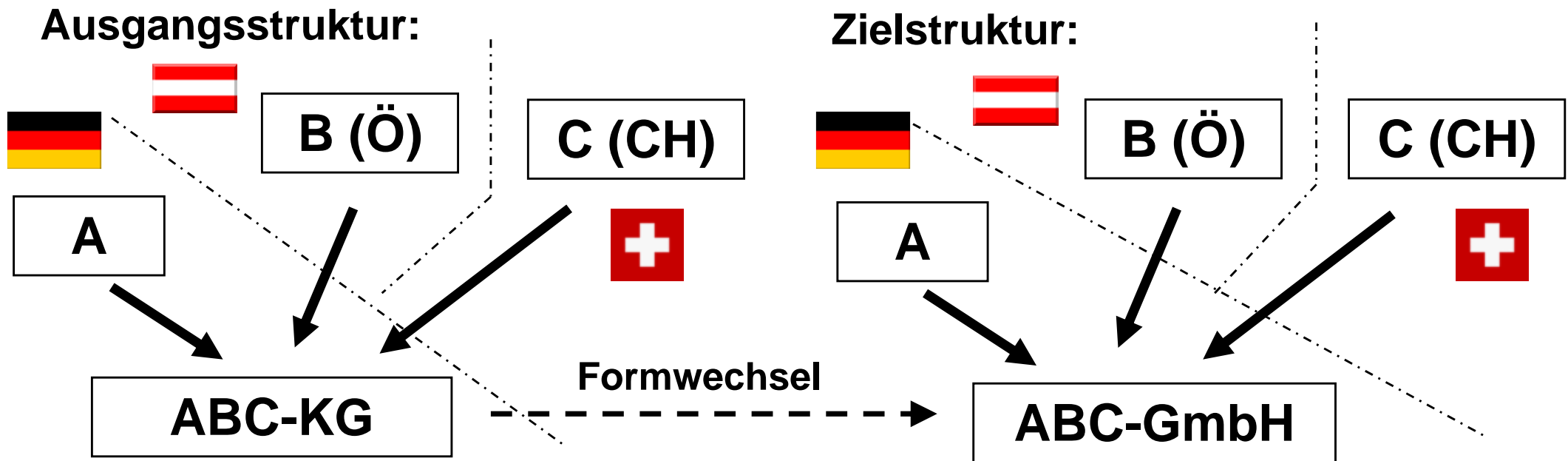
- 20.02: Einbringender = der einzelne Mitunternehmer
- Einbringung MU-Anteil des A (Inländer) zum BW möglich (§ 20 Abs. 1 und 2 UmwStG):
 - Vollständiger MU-Anteil (20.10 ff.) gegen Gesellschaftsrechte
 - Übergehendes BV unterliegt bei der ABC-GmbH der KSt
 - kein Negativkapital
 - dt. Besteuerungsrechte am eingebrachten BV bei ABC-GmbH nicht ausgeschlossen oder beschränkt

Umwandlung dt. KG in dt. GmbH mit ausl. MU (2)



- Einbringung MU-Anteil des B (EU-Ausländer) zum BW möglich:
 - § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG: Formwechsel sachlich begünstigt
 - § 1 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG: ABC-GmbH = EU-Gesellschaft
 - § 1 Abs. 4 Nr. 2 a) UmwStG: ABC-KG = EU-Gesellschaft + B = EU-Bürger
 - dt. Besteuerungsrechte am eingebrachten BV bei ABC-GmbH nicht ausgeschlossen oder beschränkt (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG)

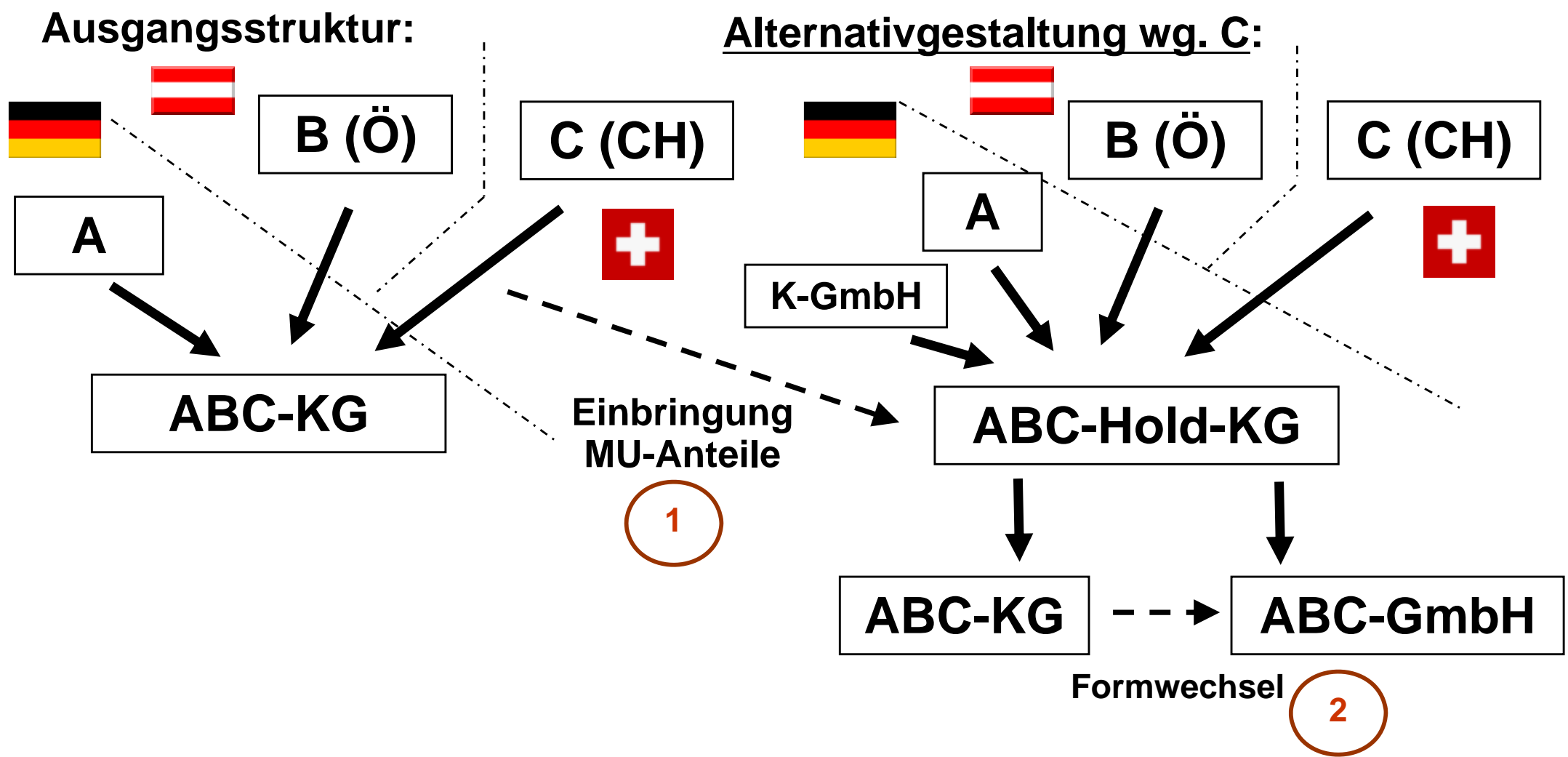
Umwandlung dt. KG in dt. GmbH mit ausl. MU (3)



- Einbringung MU-Anteil des C (Drittstaatler) nicht zum BW möglich:
 - § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG: Formwechsel sachlich begünstigt
 - § 1 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG: ABC-GmbH = EU-Gesellschaft
 - aber: § 1 Abs. 4 Nr. 2 a) bb) UmwStG: C nicht in EU/EWR ansässig
 - unerheblich, dass dt. Besteuerungsrechte am eingebrachten BV bei ABC-GmbH nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden (da UmwStG nicht anwendbar)
- Folge: Veräußerungsgewinn C (Art. 13 Abs. 2 DBA-CH => dt. Besteuerungsrecht)

Fall 1

Umwandlung dt. KG in dt. GmbH mit ausl. MU (4)



- Schritt 1: Einbringung MU-Anteile von A, B und C in ABC-Hold-KG nach § 24 UmwStG zum BW begünstigt (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG; auch Einbringung durch „Drittstaatler“)

Umwandlung dt. KG in dt. GmbH mit ausl. MU (5)

- Schritt 2: Reicht gewerbliche Prägung der ABC-Hold-KG aus?
 - § 1 Abs. 4 Nr. 2 a) UmwStG für C nicht erfüllt (= Drittstaatler)
 - Aber: § 1 Abs. 4 Nr. 2 b) UmwStG: Dt. Besteuerungsrecht an erhaltenen Anteilen an ABC-GmbH nicht beschränkt, da in dt. Betriebsstätte?
 - Nach BMF v. 16.04.2010, BStBI I S. 354, Tz. 2.2.1, ausreichend, wenn auch BS in D (gewerblich geprägte PersGes = DBA-rechtlich Unternehmensgewinne)
 - a.A. BFH v. 28.04.2010 – I R 81/09; 09.12.2010 – I R 49/09, BStBI 2011 II S. 482: gewerbliche Prägung führt nicht zu Unternehmensgewinnen i.S. des DBA; Betriebsstätte in Deutschland ohne Bedeutung (Folge: Besteuerungsrecht für Anteile in der Schweiz!)
- BW-Ansatz für Schritt 2 bei C also nur, wenn
 - ABC-Hold-KG eine aktive gewerbliche Tätigkeit von einigem Gewicht unterhält und die Beteiligung an der ABC-GmbH dieser Tätigkeit auch funktional zuzuordnen ist

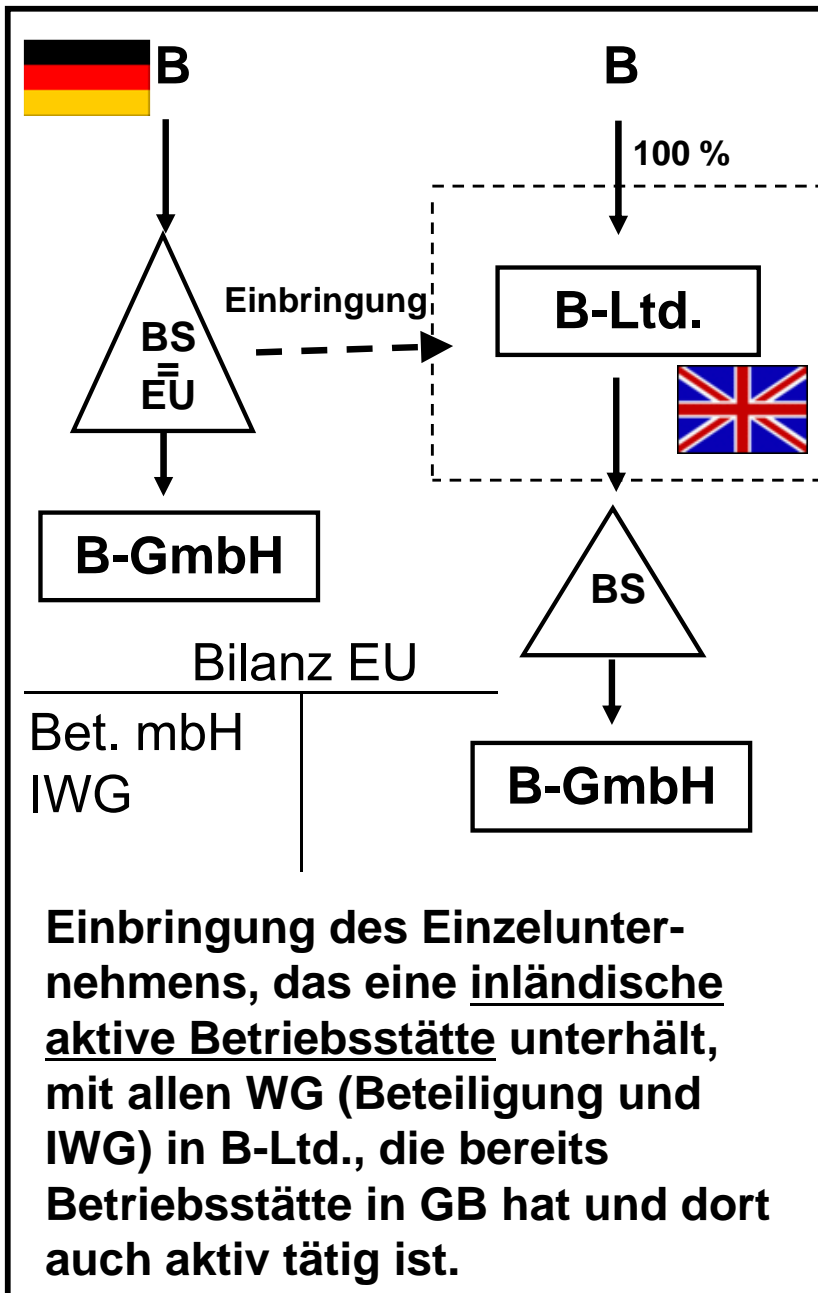
Funktionale Zuordnung von Beteiligungen?

- **BMF-Schreiben vom 16.04.2010, BStBl I S. 354, Tz. 2.2.4.1 (Anwendung der DBA auf Personengesellschaften):**
 - **Funktionaler Zusammenhang mit der Tätigkeit in BS erforderlich**
 - **Bilanzielle Behandlung als Indiz**
 - **Tatsächliche Nutzung und Beitrag für BS-Ergebnis**
 - **Keine willentliche Zuordnung**
- **BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I S. 1076, Tz. 2.4:**
 - **„Zentralfunktion des Stammhauses“**
 - **Zuordnung von dem Gesamtunternehmen dienenden Finanzmitteln und Beteiligungen zum Stammhaus, sofern diese nicht der in der BS ausgeübten Tätigkeit dienen**

Umwandlung dt. KG in dt. GmbH mit ausl. MU (7)

- **Umgang mit Altfällen?**
 - **Festschreibung der Steuerverhaftung von stillen Reserven aufgrund bisheriger Verwaltungsauffassung durch neuen § 50i EStG (AmtshilfeRLUmsG o.Ä.)?**
 - **Ziel: Heilung von „Altsündenfällen“, in denen die Steuerverhaftung bislang bejaht wurde**
 - **Anwendung bei § 15 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 1 EStG sowie bei Betriebsaufspaltung?**
- **Neufälle:**
 - **Anwendung der BFH-Rechtsprechung: „originäre“ gewerbliche Tätigkeit erforderlich, der die Beteiligung auch funktional zuzurechnen ist**
 - **FinVerw: Keine Anerkennung der ausschließlichen gewerblichen Prägung oder der Gewerblichkeit nur über Abfärbung**

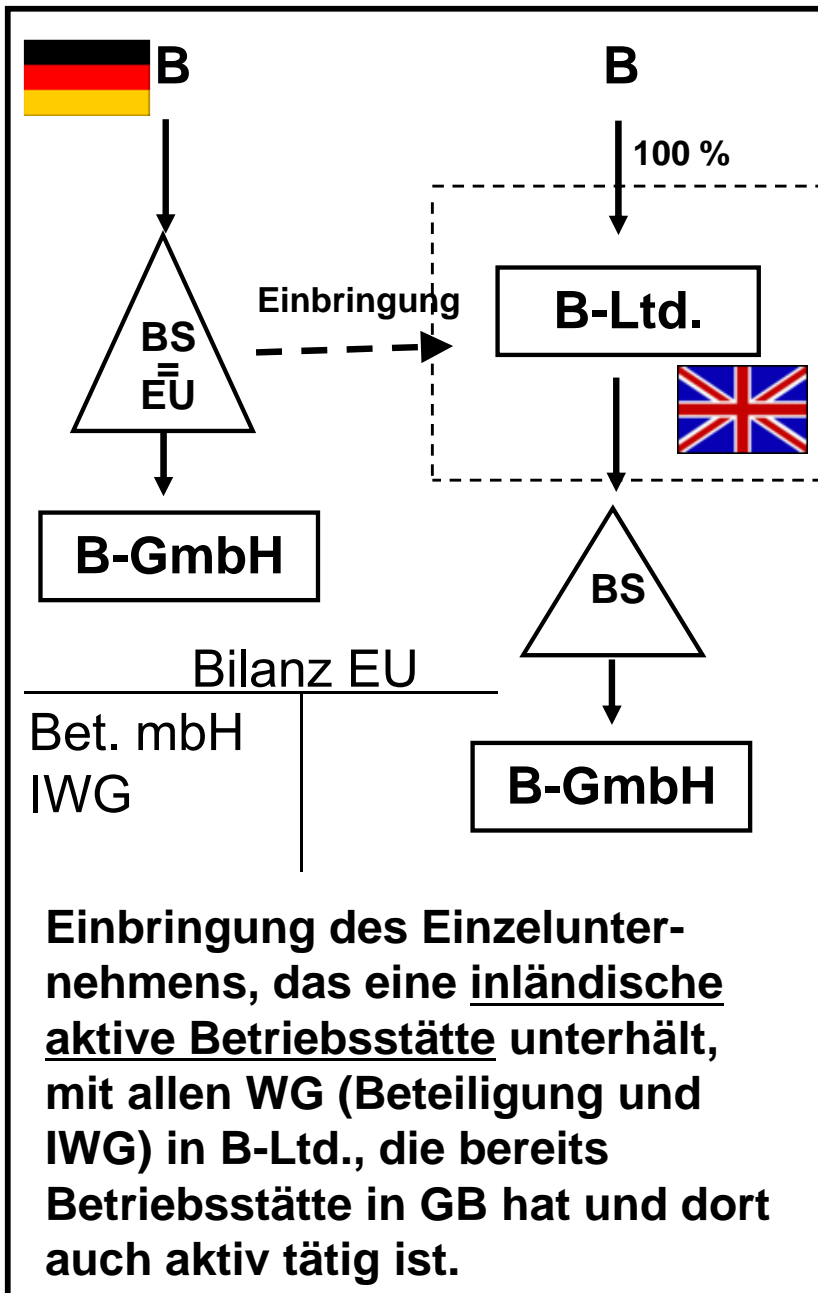
Einbringung in EU-Gesellschaft (1)



Voraussetzungen für BW-Ansatz:

- § 1 Abs. 3 Nr. 4 i.V. mit Abs. 4 UmwStG
 - Übernehmender Rechtsträger ist EU-Gesellschaft (§ 1 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG)
 - Natürliche Person mit Wohnsitz in EU-/EWR-Staat (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 a] bb] UmwStG)
- § 20 Abs. 2 UmwStG – BW-Ansatz, soweit ...?
 - § 20 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG: („... sichergestellt, dass es später bei der übernehmenden Kö. der Besteuerung mit KSt unterliegt.“); Rdnr. 20.19 i.V. mit 03.17: britische KSt wäre ausreichend
 - § 20 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG: („... das Recht Deutschlands hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten BV bei der übernehmenden Ges. nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.“)

Einbringung in EU-Gesellschaft (2)

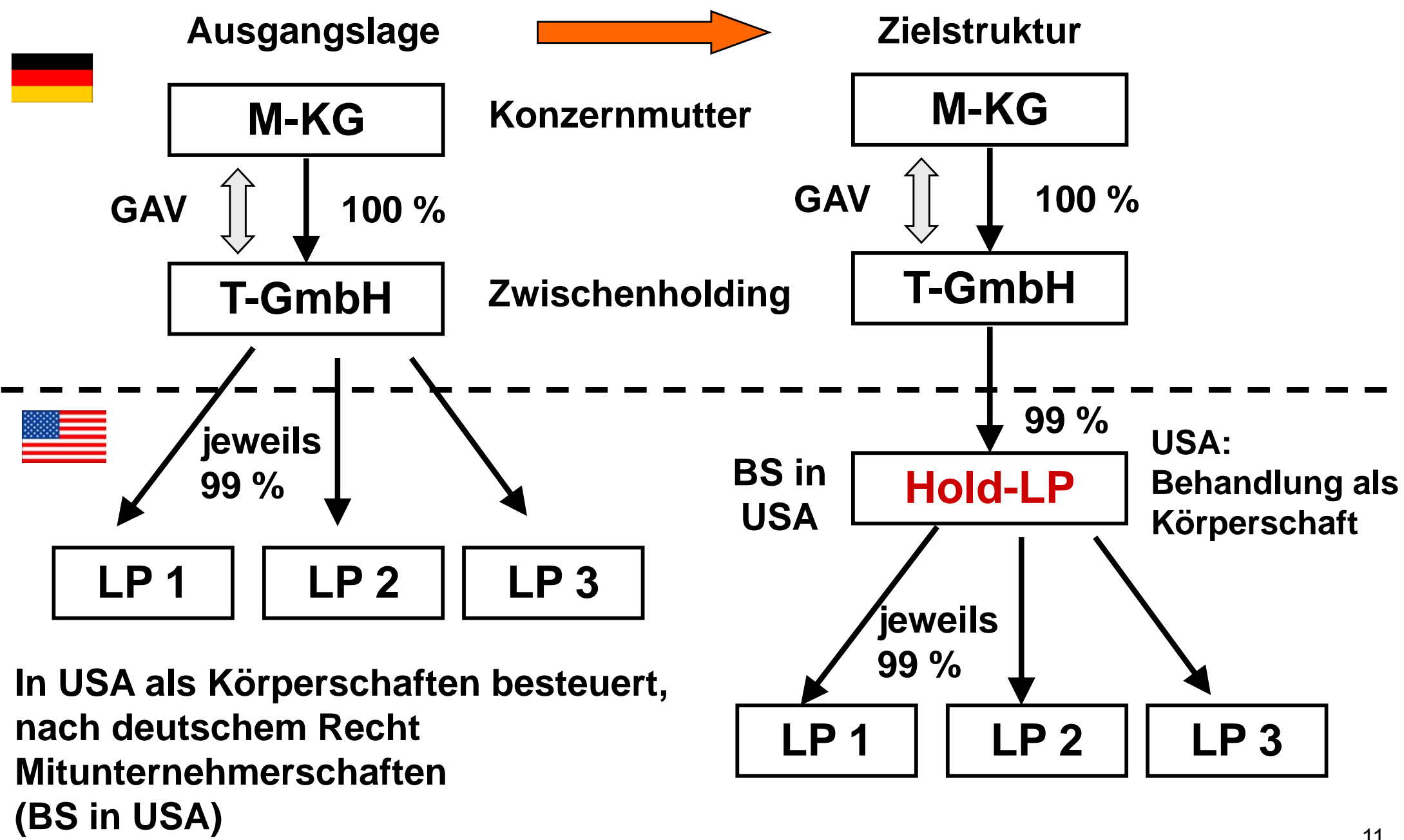


Voraussetzungen für BW-Ansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3: UmwStG:

- Zentrale Frage: Wohin gehören die Beteiligung an der B-GmbH und die IWG?
- Frage: Was macht die B-Ltd.? Was macht die BS in D?
- Zuordnung nach funktionalen Grundsätzen zum Stammhaus in GB oder zur BS in Deutschland?
- Bei Zuordnung nach GB:
 - Insoweit Ansatz des gemeinen Wertes
 - Rest-BV kann zum BW angesetzt werden
- Bei Zuordnung ausschließlich nach D:
 - Insgesamt Ansatz der BW
- Wo bleibt der Firmenwert des Einzelunternehmens? Vgl. OECD-MK zu Art. 13 Rz. 24 und BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl 1983 II S. 113

Fall 3

Einbringung in PersGes (§ 24 UmwStG)



In USA als Körperschaften besteuert,
nach deutschem Recht
Mitunternehmerschaften
(BS in USA)

Steuerliche Fakten (I)

- **Aus deutscher Sicht sind alle LP's Mitunternehmerschaften (auch die neue Hold-LP; sog. Typenvergleich – autonome Qualifikation für deutsche Zwecke)**
 - ⇒ D hat für Gewinne in den LP's nach DBA kein Besteuerungsrecht (Betriebsstättenprinzip)

- **Qualifikationskonflikt: USA – Körperschaft; D – PersGes**
 - ⇒ BMF-Schreiben vom 16.04.2010, BStBl I S. 354; Tz. 4.1.4.1 i.V. mit Tz. 4.1.1.2 und 4.1.3 (Rückfallklausel bzw. § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG); vgl. auch BFH vom 25.05.2011 – I R 95/10, GmbHR 2011 S. 1004 (zu mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung in Ungarn)
 - ⇒ Folge: D besteuert wie PersGes?
 - ⇒ Für laufende Gewinne unproblematisch – D stellt sowohl Gewinne als auch Ausschüttungen steuerfrei – keine Anrechnung ausl. Quellensteuer
 - ⇒ Veräußerungsgewinn aus Anteilen? Lt. US-Auffassung in D (Art 13 Abs. 5 DBA-USA); lt. D-Auff. in den USA (Art. 13 Abs. 3 DBA-USA)
 - ⇒ Tz. 4.2.1 BMF vom 16.04.2010: Besteuerung in D (§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG)

Steuerliche Fakten (II)

- Im rein deutschen Fall wäre § 24 UmwStG anwendbar (Wahlrecht zum Buchwertansatz, da Einbringung von ganzen Mitunternehmeranteilen in Mitunternehmerschaft)
- § 24 UmwStG n.F. ist auch auf Einbringungen in PersGes in Drittstaaten anwendbar (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG) → § 24 UmwStG gilt „global“
- Einbringung in den USA ist veräußerungsgleicher Tatbestand; dort aber nicht steuerbar
- Firma setzt in den USA (zulässigerweise) die Buchwerte an
- DBA-Problem für Einbringung:
 - aus deutscher Sicht Art. 13 Abs. 3 DBA-USA, da MUS (→ USA), aus US-Sicht Art. 13 Abs. 5 DBA-USA, da KapGes (→ D als Ansässigkeitsstaat)
 - Freistellung in D nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA n.F.
 - § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG

Das Problem mit den Rückfallklauseln

- § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG:
 - ⇒ kein Buchwertansatz, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des eingebrachten BV ausgeschlossen oder beschränkt wird (an eingebrachten LP's).
- Ist der Wegfall der Anwendbarkeit einer Rückfallklausel eine Beschränkung des Besteuerungsrechts in diesem Sinn?
- Warum? Kein „unmittelbares“ Besteuerungsrecht mehr an den stillen Reserven der Beteiligungen (§ 50d Abs. 9 EStG bisher als Rechtfertigung)
- Rückfallklauseln für Einbringungsvorgang selbst nach
 - ➔ § 50d Abs. 9 EStG
 - ➔ DBA-USA (Art. 23 Abs. 4 Buchst. b)

Rückfallklausel nach § 50d Abs. 9 EStG

- **Freistellung nach DBA wird nicht gewährt, wenn**
 1. **der ausländische Staat das DBA so anwendet, dass die Einkünfte dort von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur mit einem begrenzten Steuersatz besteuert werden können o d e r**
 2. **die Einkünfte im ausländ. Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Person bezogen werden**

- **Hier kein Fall von § 50d Abs. 9 EStG, da die Nichtbesteuerung der Einbringung in den USA**
 - ⇒ **nicht auf unterschiedlicher Auslegung des DBA beruht (Nr. 1) und**
 - ⇒ **nicht in der nur beschränkten Steuerpflicht der deutschen Muttergesellschaft begründet ist (Nr. 2; die USA hätten auch bei einer US-Mutter den Buchwertansatz für die Einbringung zugelassen)**

Rückfallklausel nach DBA

Art. 23 Abs. 4 Buchst. b 3. Alt. DBA-USA:

In D ist die Anrechnungs- und nicht die Freistellungsmethode anzuwenden, wenn die USA die Einkünfte zwar nach dem DBA besteuern könnten, durch innerstaatliches amerikanisches Recht aber daran gehindert sind; der Grund der Nichtbesteuerung in den USA ist unerheblich.

Ergebnis: Freistellungsmethode kommt nicht zur Anwendung, da USA nicht besteuern → D „gewinnt“ ein Besteuerungsrecht, das vorher nicht bestand

- Rückfallklausel will Einmalbesteuerung eines realisierten Gewinns sicherstellen
- D steht aber nach der Einbringung das Besteuerungsrecht an den Anteilen der Hold-LP weiterhin zu (wiederum über die Rückfallklausel)
- „Rückfallrecht“ setzt sich also an den Anteilen der Hold-LP fort; dies setzt aber den BW-Ansatz der eingebrachten Anteile an den LP 1 bis LP 3 voraus
- Problem: Hold-LP veräußert nach der Einbringung die Anteile an LP 1 bis LP 3 → USA besteuert; kein Zugriff für D → bereits bisher so, wenn die LP's ihre assets verkauft hätten

Argumente für den zulässigen BW-Ansatz

- Deutschland hatte für die stillen Reserven in den USA kein Besteuerungsrecht
- Die Rückfallklauseln können kein Besteuerungsrecht begründen, das man im reinen Inlandsfall nicht hat
- Aus deutscher Sicht geht es um einen Anteil an einer aktiv tätigen PersGes; dafür hat Deutschland nach DBA kein Besteuerungsrecht
- § 24 UmwStG sollte durch das SEStEG nicht verschärft werden; die Anwendung der Rückfallklauseln würde dem Ziel der Globalisierung des § 24 UmwStG entgegenstehen

**→ Ergebnis: M.E. Buchwertansatz möglich
(innerhalb der FinVerw aber
umstritten)**

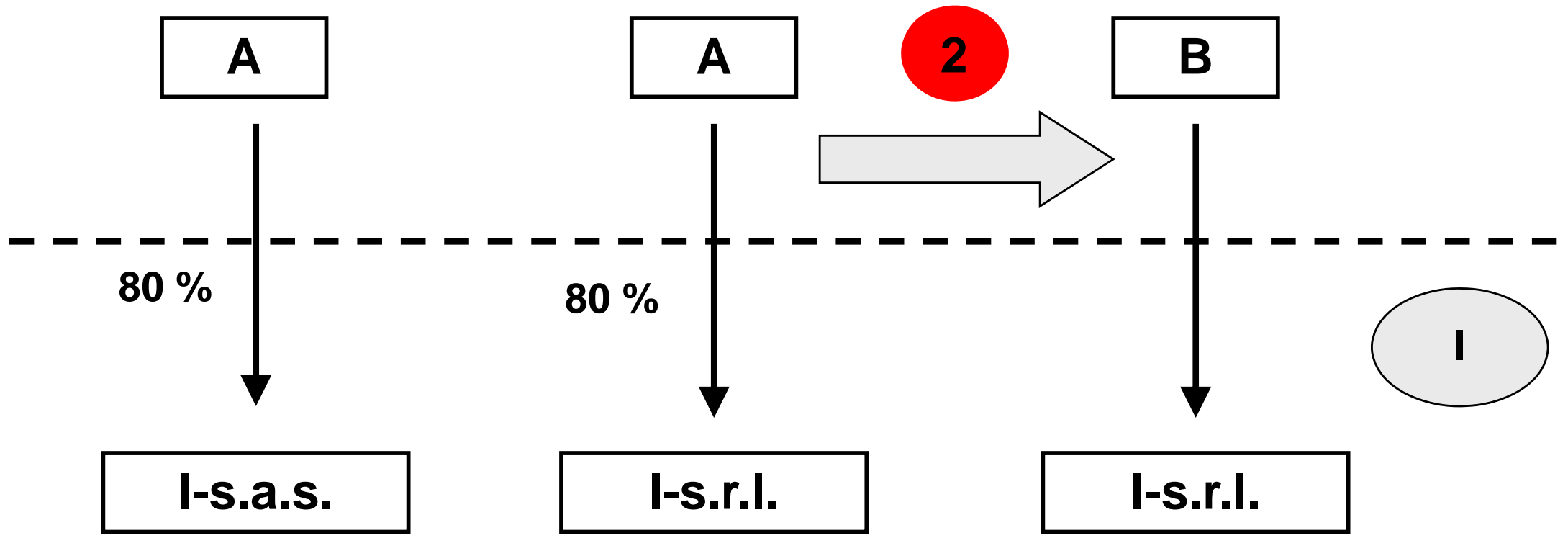
Zur Abgrenzung: BFH vom 17.10.2007 – I R 96/06



D

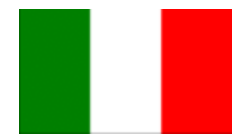
1. Vorgang: Formwechsel

2. Vorgang: Anteilsveräußerung



1

Formwechsel (s.a.s. = KG / s.r.l. = GmbH)



BFH zu Rückfallklausel nach DBA-Italien

- **Keine Besteuerung des Formwechsels in Italien**
- **Keine Besteuerung der Anteilsveräußerung in Italien (nach DBA-Italien)**
- **Aber: Veräußerung des Anteils an der s.a.s. wäre in Italien steuerpflichtig gewesen**
- **Deutsches UmwStG (a.F.) im Streitjahr (1994) nicht auf Auslandsumwandlungen anwendbar → nach deutschem Recht stpfl. § 16 EStG-Fall (Tauschgrundsätze)**
- **Aber grds. Freistellung in Deutschland (BS-Gewinn in Italien; Art. 13 Abs. 2 / 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien)**
- **A stockt für § 17 EStG-Veräußerung in D die AK auf → kein Gewinn**

BFH zu Rückfallklausel nach DBA-Italien

Entscheidung des BFH:

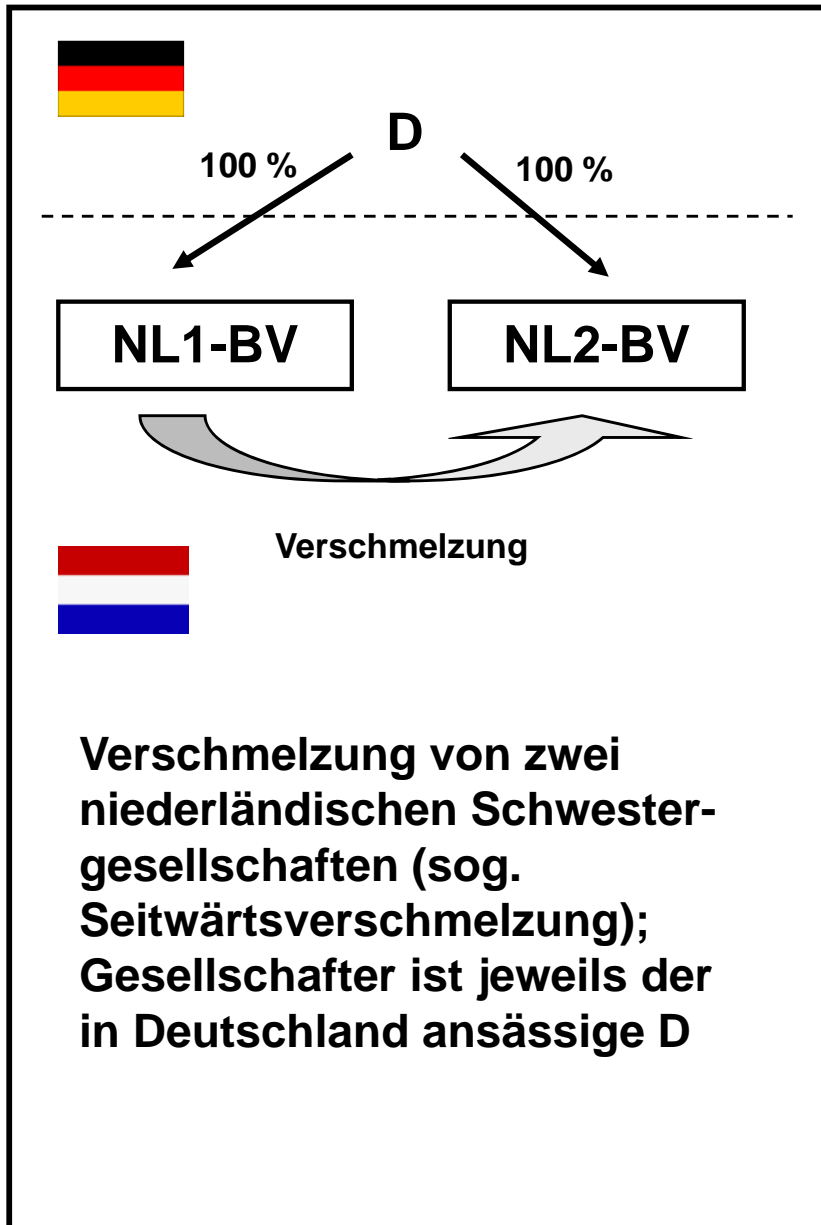
„Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls vom 18. Oktober 1989 zu Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989 enthält eine sog. Rückfallklausel, weshalb der von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen erzielte und in Italien im Umwandlungszeitpunkt effektiv nicht besteuerte Gewinn aus der formwechselnden Umwandlung einer italienischen Personengesellschaft in eine italienische Kapitalgesellschaft der deutschen Besteuerung zu unterwerfen ist.“

- Das sog. „Exit-Modell“ wird vom BFH nicht anerkannt (vgl. Salzmann, IStR 2008 S. 265).
- Folgen vom BFH aber offen gelassen:
 - Formwechsel wird in D als § 16 EStG-Gewinn über die Rückfallklausel steuerpflichtig oder
 - Gewinn bei A aus der Anteilsveräußerung nach § 17 EStG, da für s.r.l.-Anteile Buchwert der s.a.s.-Anteile als AK anzusetzen (also keine Aufstockung der AK; das Halbeinkünfteverfahren war im Streitjahr 1994 noch nicht relevant)

Übertragung auf das aktuelle Recht

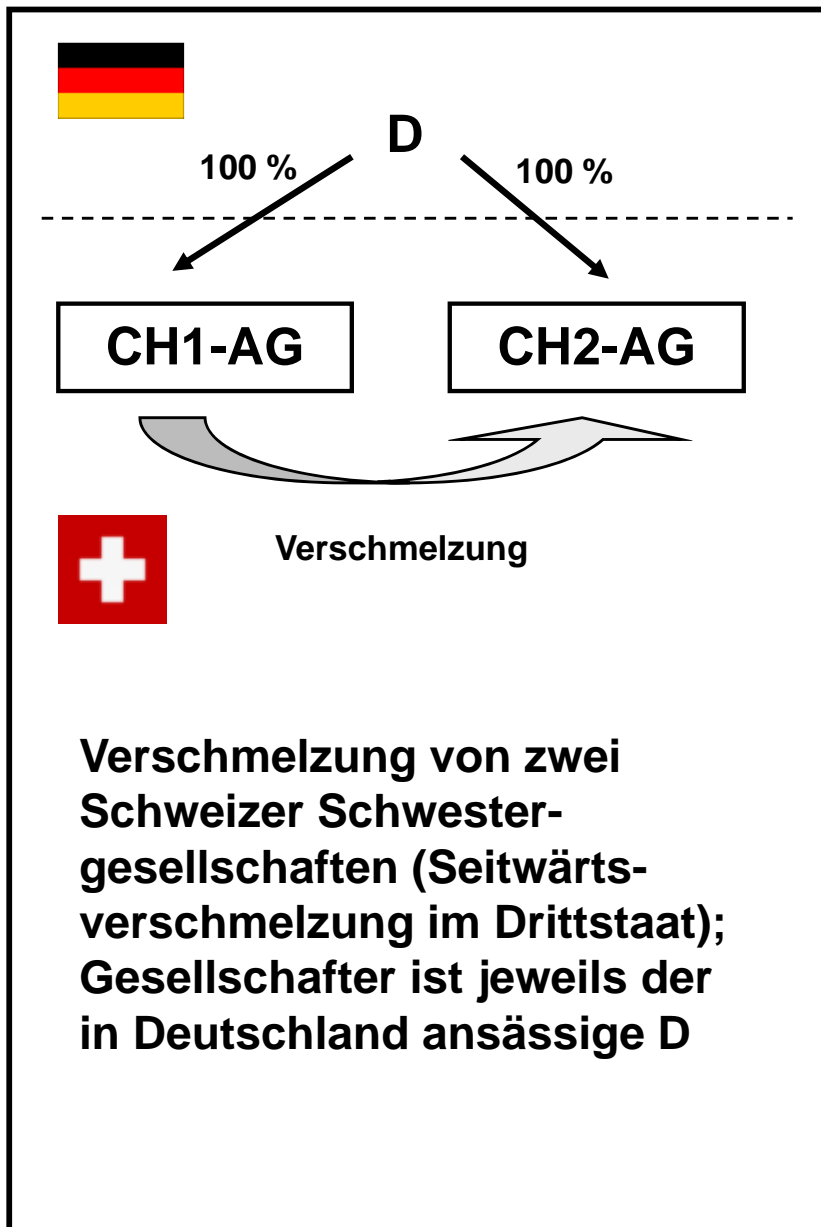
- **Buchwerteinbringung nach SEStEG aber möglich, da**
 - **EU-Gesellschaften (§ 1 Abs. 4 UmwStG) und**
 - **Besteuerungsrecht am eingebrachten BV (nicht an den Anteilen!) nicht beschränkt, da schon zuvor nicht vorhanden**
- **§ 20 UmwStG: Wahlrecht für BW-Ansatz**
- **Wie im BFH-Fall keine Freistellung des Formwechselgewinns, sofern kein BW-Ansatz gewählt, da Italien nicht besteuert**
- **§ 50d Abs. 9 EStG nicht anwendbar, da in Italien keine Nichtbesteuerung wegen DBA oder wegen fehlender Ansässigkeit**
- **Veräußerung innerhalb von 7 Jahren führt aber zum rückwirkenden Einbringungsgewinn I (§ 22 UmwStG)**

Verschmelzung im EU-Ausland mit dt. Anteilseigner



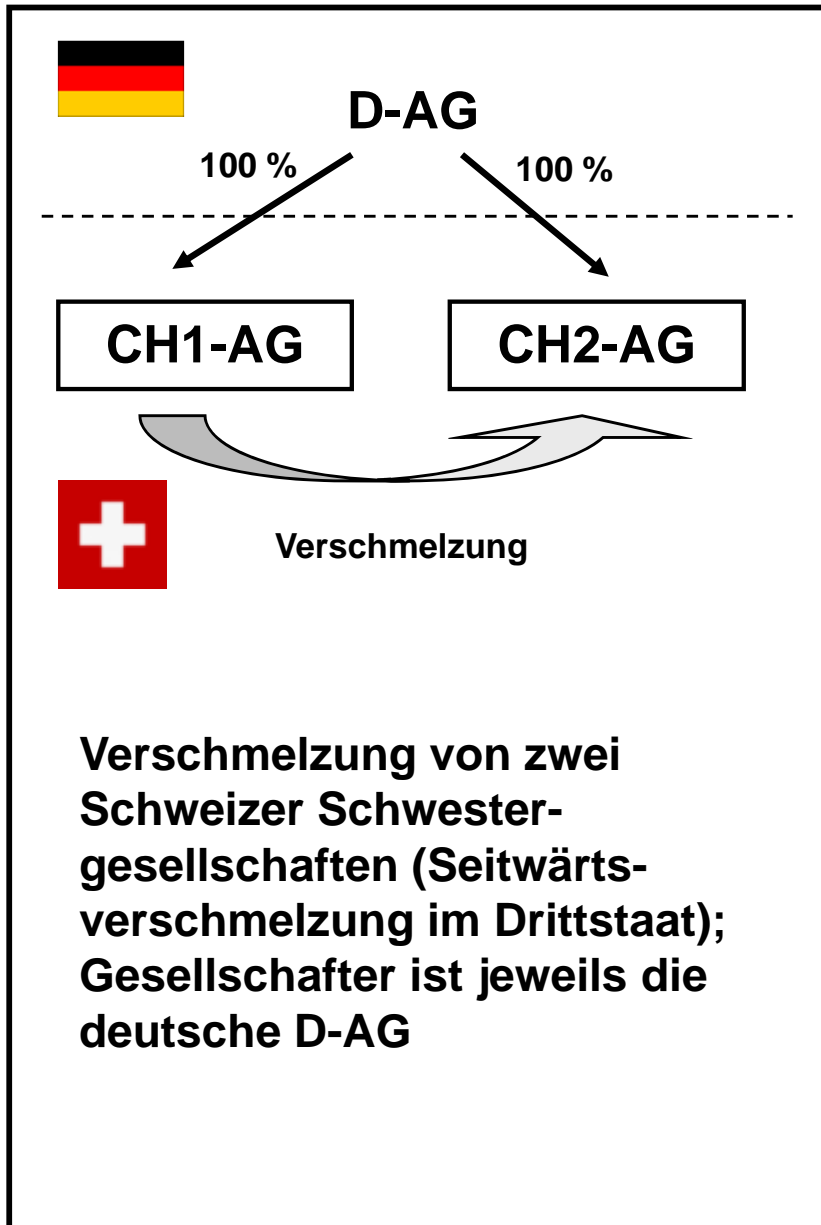
- § 1 Abs. 1 und 2 UmwStG: UmwStG ist anwendbar (Verschmelzungen in NL sind dem dt. UmwG vergleichbar)
- Rechtsfolgen bei NL1- und NL2-BV richten sich nach niederländischem Recht
- § 13 Abs. 1 und 2 UmwStG: Anteile des D an NL1-BV gelten grds. als zum gW veräußert; auf Antrag Ansatz des BW / der AK, wenn
 - dt. Best.recht an den Anteilen an der NL2-BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird oder
 - Art. 8 der Fusions-RL anzuwenden ist
- Hier: Dt. Besteuerungsrecht an Anteilen an NL2-BV wird nicht beschränkt (Art. 19 Abs. 2 DBA-Niederlande); außerdem Fall von Art. 8 Abs. 1 Fusions-RL

Verschmelzung im Drittstaat mit deutschem Anteilseigner



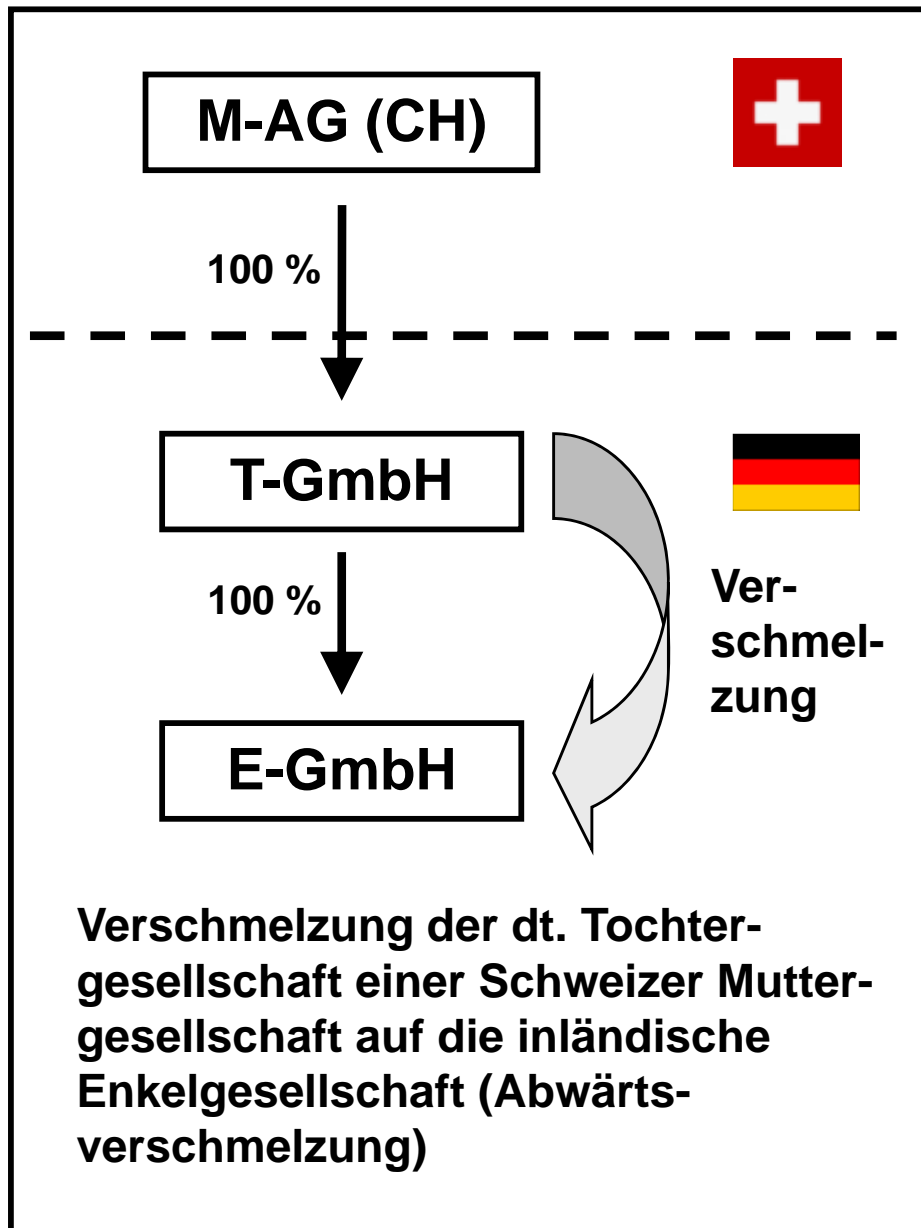
- § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG: Verschmelzung in der Schweiz mit dt. UmwG vergleichbar
- Aber: § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG
=> Übertragender und übernehmender Rechtsträger sind keine EU-/EWR-KapGes
- Folge: UmwStG ist nicht anwendbar
- Rechtsfolgen bei CH1- und CH2-AG richten sich aber nach Schweizer Recht
- § 13 UmwStG nicht anwendbar: Tausch der Anteile = Gewinnrealisierung (wenn keine Kapitalerhöhung: Werterhöhung der Anteile an CH2-AG ist Gegenleistung; analog 13.05 UmwStErl)
- Folge:
Gewinn nach § 17 EStG bei D (Teileinkünfteverfahren; Art. 13 Abs. 3 DBA-Schweiz);
§ 20 Abs. 4a EStG nicht anwendbar (gilt nur bei Kleinbeteiligungen unter 1 % im PV)

Verschmelzung im Drittstaat mit dt. KapGes als AE



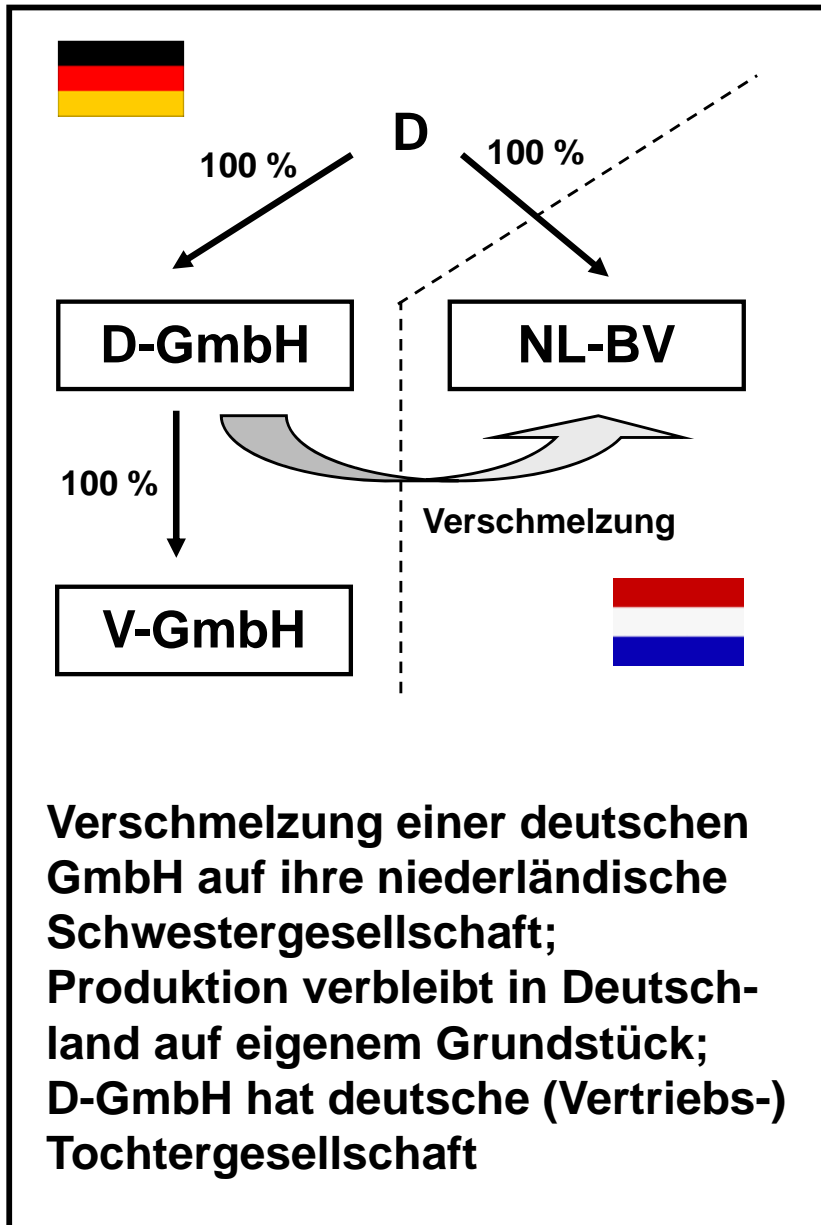
- UmwStG ist nicht anwendbar (wie im vorherigen Fall)
- Tausch der Anteile somit grds. Gewinnrealisierung
- Aber: § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG => Bei Verschmelzung einer (beschränkt stpfl.) Körp. nach ausländ. Recht auf eine andere Körp. gilt § 13 UmwStG entsprechend (vgl. 13.04)
- Problem: Muss die CH1-AG dafür vor der Verschmelzung eine Betriebsstätte in Deutschland haben?
- Neue Auffassung der FinVerw auf Bundesebene: ja (Bezugnahme § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG; dort steht beschr. Stpfl.!)
- Es geht i.d.R. allerdings nur um die 5%-Pauschale, da § 8b Abs. 2 KStG anwendbar ist

Abwärtsverschmelzung mit ausländ. AE



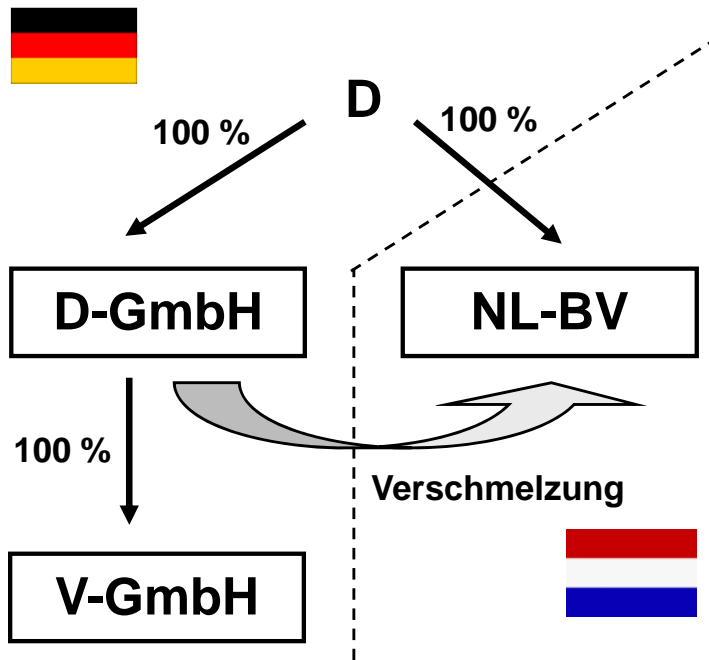
- **11.19: Übrige Voraussetzungen in § 11 Abs. 2 Nr. 2 und 3 UmwStG müssen hinsichtlich der Anteile an der E-GmbH vorliegen:**
 - dabei abzustellen auf die Anteile des Anteilseigners M-AG
 - dafür besteht aber kein deutsches Besteuerungsrecht
 - **Folge: Aufdeckung der stillen Reserven in den Anteilen an der E-GmbH (aber: Realisierung i.d.R. steuerfrei nach § 8b KStG => nur 5 %-Pauschale!; wichtige Ausnahme: Fälle des § 8b Abs. 4 KStG a.F.; ggf. noch anwendbar bis 12.12.2013!)**
-
- **Abwandlung: Aufwärtsverschmelzung (E-GmbH auf T-GmbH)**
=> keine Gewinnrealisierung für Anteile an E-GmbH (12.03)

Hinausverschmelzung in das EU-Ausland (1)



- § 1 Abs. 1 und 2 UmwStG: UmwStG ist anwendbar (grenzüberschreitende Verschmelzung i.S. von § 122a ff. UmwG; i.d.R. keine weitere Prüfung der Vergleichbarkeit erforderlich; vgl. 01.21)
- Für Produktions-WG bleibt dt. Besteuerungsrecht erhalten (Betriebsstätte der NL-BV wird begründet)
- Problemfälle der Zuordnung:
 - Beteiligung V-GmbH
 - Firmenwert
 - immaterielle WG (Patente usw.)
- Beteiligung V-GmbH
 - => Grds. dem (nun) ausländischen Stammhaus zuzurechnen (11.09/03.20 unter Hinweis auf die BetrSt-VerwGrds vom 24.12.1999, „Zentralfunktion“, Tz. 2.4)
 - => Aber hier Zuordnung zur dt. BS, da (nur) Vertrieb von deren Produkten
 - => Problemfälle: Vertrieb auch für andere Konzern-Ges / neutrale Beteiligungen

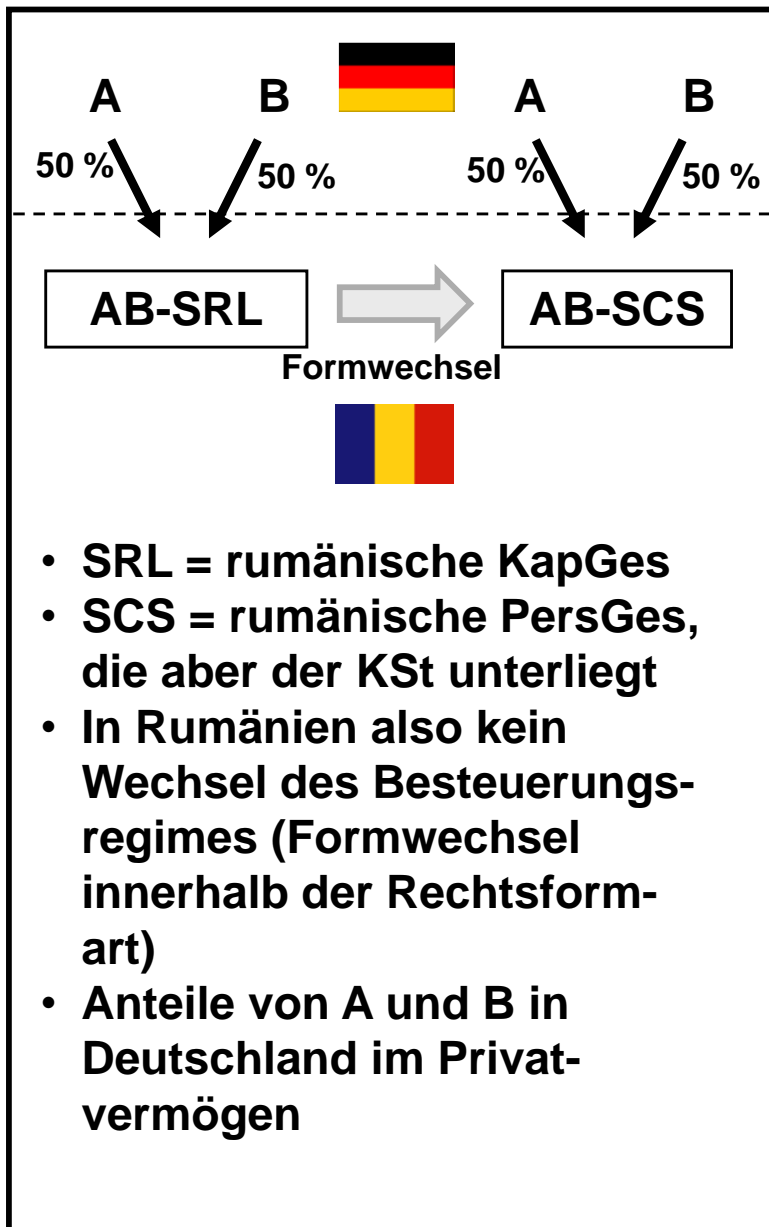
Hinausverschmelzung in das EU-Ausland (2)



Verschmelzung einer deutschen GmbH auf ihre niederländische Schwestergesellschaft;
 Produktion verbleibt in Deutschland auf eigenem Grundstück;
 D-GmbH hat deutsche (Vertriebs-) Tochtergesellschaft

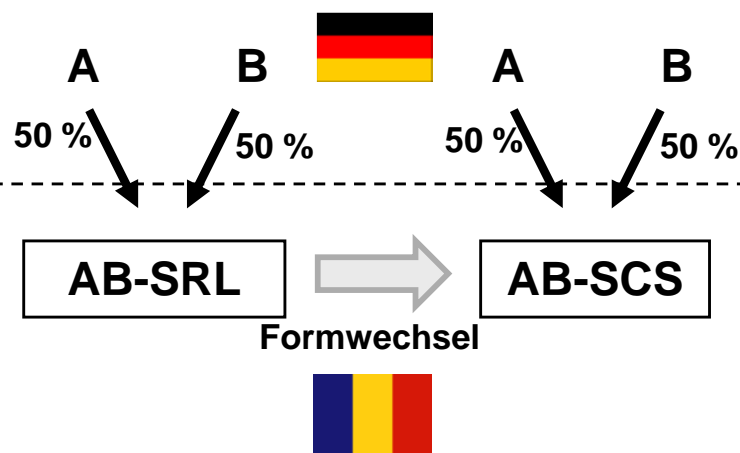
- Firmenwert aufteilbar?
 => BetrSt-VerwGrs vom 24.12.1999, Tz. 2.4:
 WG kann nur entweder dem Stammhaus oder der BS zugeordnet werden
 => Für Firmenwert Aufteilung zulässig? – Ggf. bleibt Firmenwert hier auch vollständig in D-BS zurück
- Immaterielle WG
 => weiterhin Zuordnung zur inländ. BS, soweit dort genutzt
 => Problem: gemischte Nutzung?
- Entstrickung = tatsächlicher Vorgang (ohne Rückwirkung) => es gelten die „normalen“ Entstrickungsregeln (einschl. Rücklagenbildung nach § 4g EStG)
- Praxis: „Zuordnungsgefährdete“ WG abstimmen; ggf. tatsächliche Verständigung mit FinVerw anstreben bzw. Bestätigung des ausländ. Fiskus über Zuordnung zur deutschen Betriebsstätte einholen

Praxisfall: Formwechsel in Rumänien (1)



- Formwechsel in Rumänien mit dt. Umwandlungsrecht vergleichbar; die Besteuerung von PersGes mit KSt steht dem nicht entgegen (zivilrechtliche Frage; vgl. 01.27) => UmwStG anwendbar
- Rumänien behandelt AB-SCS als KapGes, Deutschland als PersGes
=> Rumänien: Besteuerungsrecht für Anteile in D
=> Deutschland: kein Besteuerungsrecht für Anteile
- In Deutschland §§ 3 – 9 UmwStG anzuwenden; BW-Ansatz nach § 3 Abs. 2 UmwStG möglich (keine Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts an den übergehenden WG; Steuerverhaftung der Anteile nicht entscheidend)
- Einlagefiktion § 5 Abs. 2 UmwStG

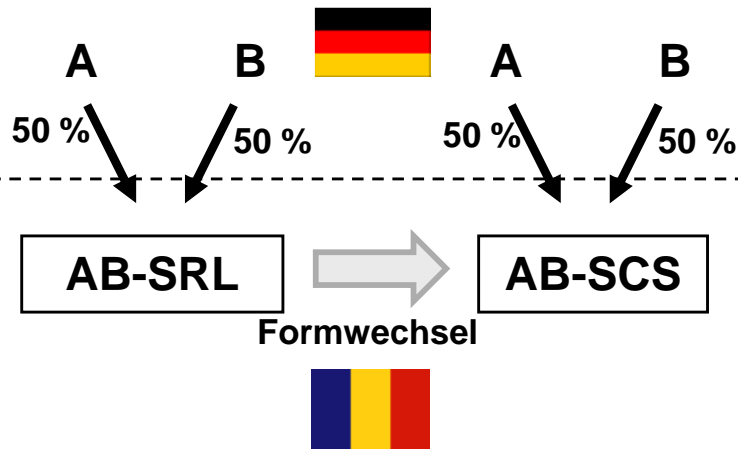
Praxisfall: Formwechsel in Rumänien (2)



- SRL = rumänische KapGes
- SCS = rumänische PersGes, die aber der KSt unterliegt
- In Rumänien also kein Wechsel des Besteuerungsregimes (Formwechsel innerhalb der Rechtsformart)
- Anteile von A und B in Deutschland im Privatvermögen

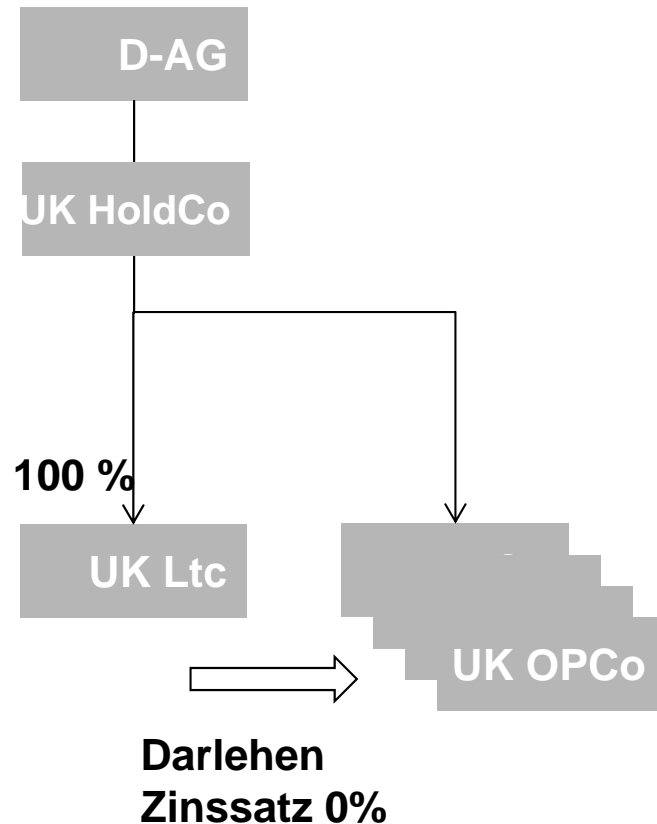
- Offene Rücklagen nach § 7 UmwStG in Deutschland im Teileinkünfteverfahren zu versteuern (Art. 10 Abs. 1 DBA-Rumänien); keine anrechenbare rumänische Steuer, da in Rumänien keine Quellenbesteuerung (dort nur Formwechsel innerhalb des KSt-Rechts)
- Übernahmeergebnis: Besteuerungsrecht in Deutschland (Art. 13 Abs. 5 DBA-Rumänien); Doppelbesteuerung droht nicht, da Rumänien nicht besteuert
- § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG: Bei Ermittlung des Übernahmeergebnisses sind die rumänischen WG mit dem gemeinen Wert anzusetzen => stille Reserven erhöhen das deutsche Übernahmeergebnis

Praxisfall: Formwechsel in Rumänien (3)



- SRL = rumänische KapGes
- SCS = rumänische PersGes, die aber der KSt unterliegt
- In Rumänien also kein Wechsel des Besteuerungsregimes (Formwechsel innerhalb der Rechtsformart)
- Anteile von A und B in Deutschland im Privatvermögen

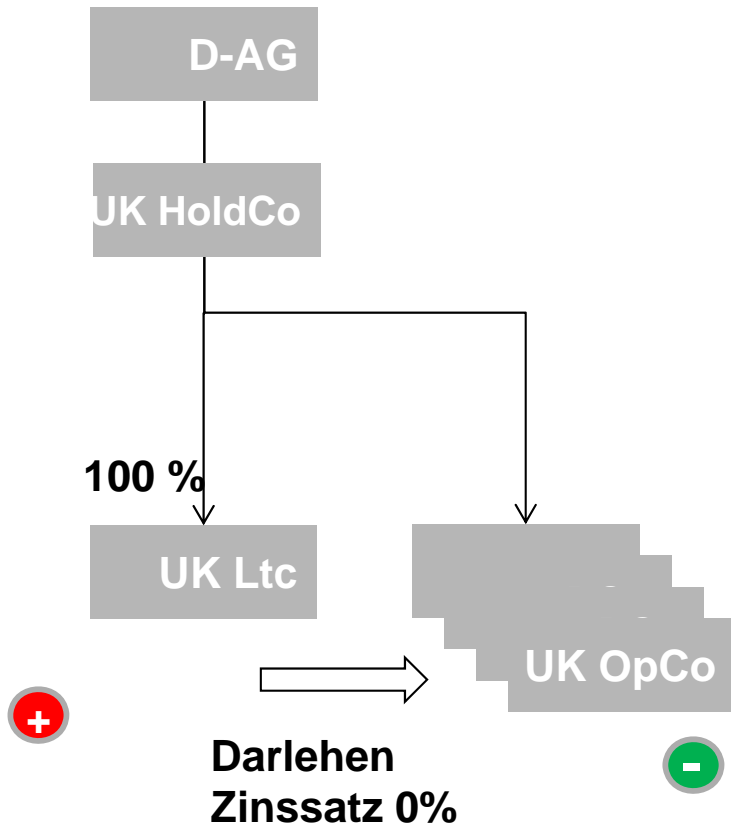
- Übernahmegewinn im Teileinkünfteverfahren
- Grds. Saldierung eines evtl. Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG mit Bezügen i.S. von § 7 UmwStG
- Spätere Veräußerung der Anteile an rumänischer AB-SCS: Besteuerung in Deutschland über Switch-over-Klausel in Art. 23 Abs. 2 e / aa DBA-Rumänien, da Rumänien von KapGes-Anteilen ausgeht



Es bestehen zahlreiche unverzinsliche Darlehensbeziehungen zwischen verschiedenen UK Gesellschaften

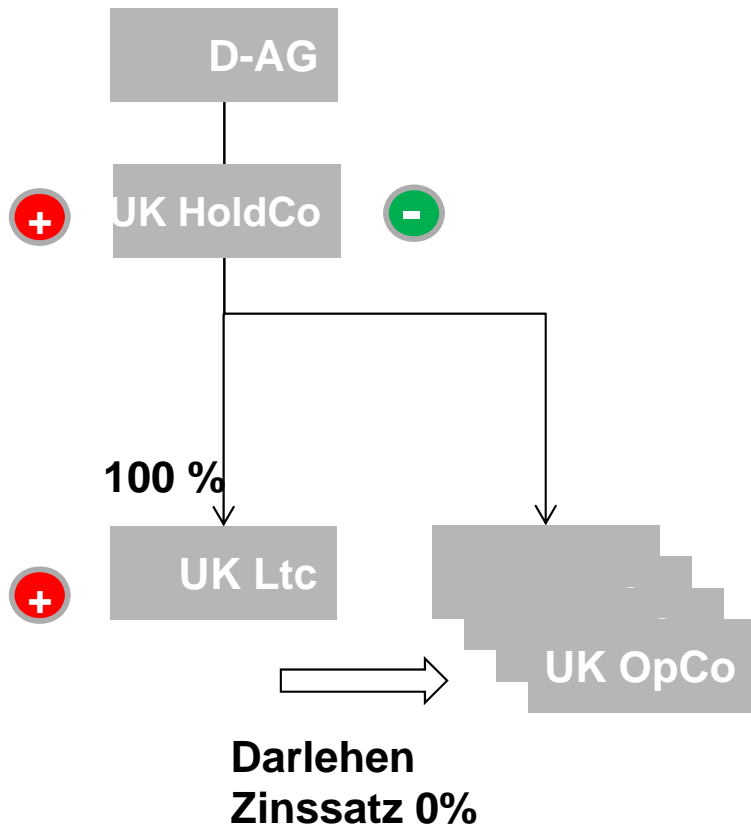
Problem: UK hat den Steuersatz mit Wirkung zum 1.4.2012 auf unter 25 % abgesenkt!

Beachte: Konzerne mit UK Geschäft verfügen in der Regel über zahlreiche UK-Konzerngesellschaften. Zwischen den UK-Konzerngesellschaften gibt es vielfach unverzinsliche Darlehensbeziehungen, welche aus der konzerninternen steuerneutralen Veräußerung von Wirtschaftsgütern resultieren.



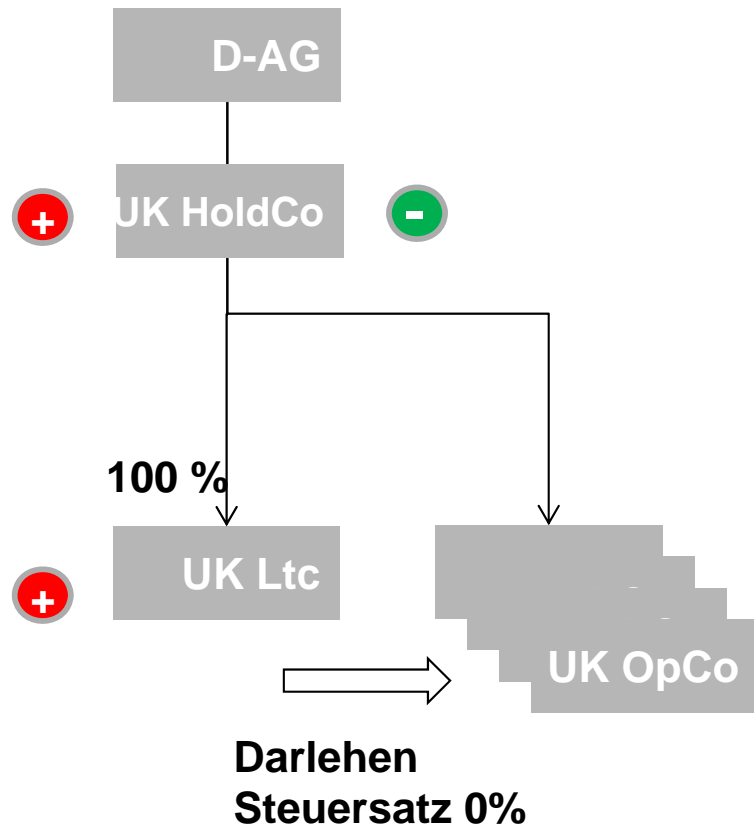
Steuerliche Behandlung in UK:

- ▶ Auf Ebene der UK OpCo wird die Verbindlichkeit nicht abgezinst
- ▶ Für steuerliche Zwecke wird bei Schuldnerin der unverzinslichen Darlehen fiktiv ein steuerlich abziehbarer Zinsaufwand erfasst
- ▶ Bei Gläubigerin wird im Gegenzug voll steuerpflichtiger fiktiver Zinsertrag verbucht
- ▶ Im Ergebnis gleichen sich Zinsertrag und Zinsaufwand innerhalb der UK Gruppe durch die Gruppenbesteuerung aus. Der Zinsertrag wird damit auf Grund der Gruppenbesteuerung nicht besteuert.



Steuerliche Behandlung nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften (maßgeblich für AStG)

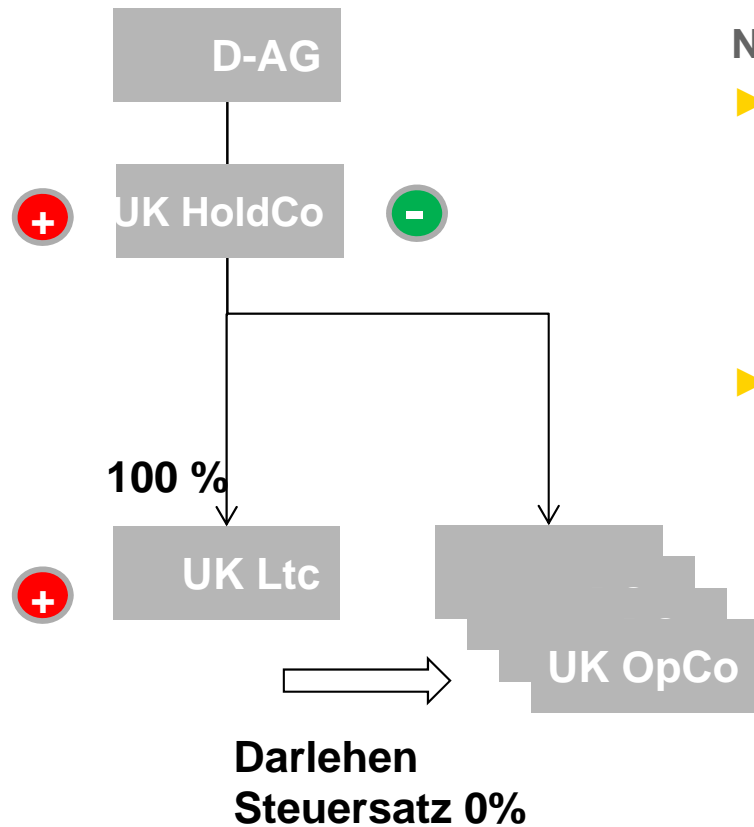
- ▶ Abzinsung Verbindlichkeit auf Ebene der UK OpCo (Ertrag) und nachlaufende jährliche Aufzinsung (Aufwand)
- ▶ vGA: fiktiver Zinsertrag auf Ebene darlehensgebenden Gesellschaft (= UK Ltd.).
- ▶ Muttergesellschaft (UK HoldCo) hat Bezüge gemäß § 8 b Abs. 1 KStG i.V. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG.
- ▶ Nutzungsüberlassung kein einlagefähiger Vermögensvorteil
- ▶ Fiktionstheorie: Auf Ebene der UK-HoldCo fiktiver Aufwand (der von der UK Ltd. erhaltene Vermögensvorteil wird von UK HoldCo für die Beteiligung an der UK OpCo „verbraucht“)
- ▶ Auf Ebene UK OpCo keine steuerlichen Konsequenzen, insbesondere wird bei dieser für deutsche Zwecke kein fiktiver Aufwand unterstellt.



Steuerliche Behandlung nach AStG?

Abgrenzung aktive/passive Einkünfte

- ▶ Ertrag resultierend aus der Diskontierung der Verbindlichkeit: passiv
- ▶ Folgeaufwand durch Zuschreibung der Verbindlichkeit: passiv
- ▶ Fiktiver Zinsertrag auf Ebene UK Ltd.: passiv
- ▶ vGA auf Ebene der UK HoldCo: aktiv
- ▶ Fiktiver Aufwand auf Ebene der UK HoldCo: aktiv oder passiv? (wg. Aufwand auf die Beteiligung aktiv?)



Niedrigbesteuerung?

- ▶ Ertrag/Folgeaufwand aus Diskontierung?
 - ▶ Kein Besteuerung in UK: niedrige Besteuerung liegt vor
 - ▶ Nur zeitliche Verlagerung? Fraglich, da UK gar nicht korrigiert
 - ▶ Hilft Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG?
- ▶ Fiktiver Zinsertrag ?
 - ▶ Niedrigbesteuerung ist auf Stand alone Basis zu bestimmen
 - ▶ Aber Gruppenbesteuerung UK: britischer „Group Relief“ führt nicht zu niedrigen Besteuerung, wenn eine Gesellschaft, deren passive Einkünfte grundsätzlich hoch besteuert werden, den Verlust einer Gesellschaft in der Gruppe übernimmt und dadurch die Steuerbelastung der Gesellschaft unter 25% sinkt. (Vgl. OFD Koblenz, Verfügung vom 01.08.2005, DB 2005, 1660).
 - ▶ PROBLEM: UK Ltd. ist isoliert betrachtet niedrig besteuert, da Steuersatz < 25%
 - ▶ Hilft Verrechnung mit passivem Aufwand auf Ebene der UK HoldCo?
- ▶ Müssen AStG Erklärungen abgegeben werden damit Verrechnung bei Obergesellschaft erfolgen kann?

Aktuelles: Double Irish Dutch Sandwich

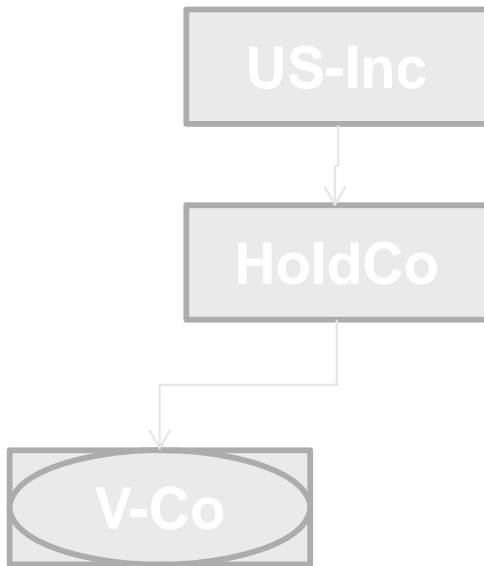
US-Inc

Eine US-Inc. entwickelt immaterielle Wirtschaftsgüter (IP) z.B. Software, Patente (Pharmabranche), Know How etc. Mitarbeiter sind hauptsächlich in den USA angestellt und erbringen auch in den USA die Entwicklungstätigkeit.

Es ist dennoch gewollt, dass die zu entwickelnden immateriellen Wirtschaftsgüter einer ausländischen Tochtergesellschaft in einer Steueroase gehören, mit dem Ziel, dass diese Oasengesellschaft künftig Lizenzgebühren vereinnahmt und nicht versteuert.

Weiteres Ziel ist, dass die Lizenzgebühren nicht mit Quellensteuern belastet werden, und die Ergebnisse der Oasengesellschaft nicht der US-Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.

Aktuelles: Double Irish Dutch Sandwich



Schritt 1:

US-Inc gründet eine Holdinggesellschaft in Irland (HoldCo)

Schritt 2:

HoldCo verlegt die Geschäftsleitung auf die Bahamas.

Steuerliche Konsequenzen:

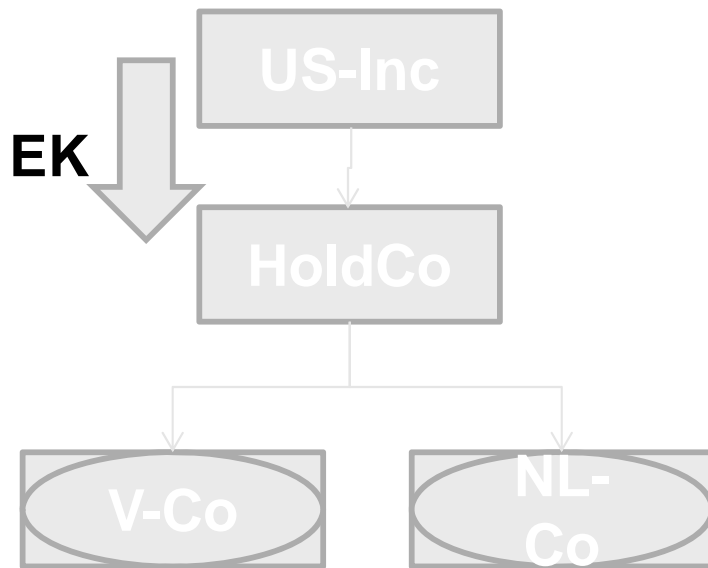
Nach nationalem irischem Recht gilt die Gesellschaft als auf den Bahamas steuerlich ansässig. Aus US-Steuersicht handelt es sich weiterhin um eine irische Gesellschaft.

Schritt 3:

HoldCo gründet eine aktive Vertriebsgesellschaft (V-Co) in Irland, Sitz der Geschäftsleitung ist ebenfalls Irland.

Für US-Zwecke wird die Gesellschaft „gecheckt“, d.h. sie ist „disregarded“, also für amerikanische Steuerzwecke nicht existent.

Aktuelles: Double Irish Dutch Sandwich



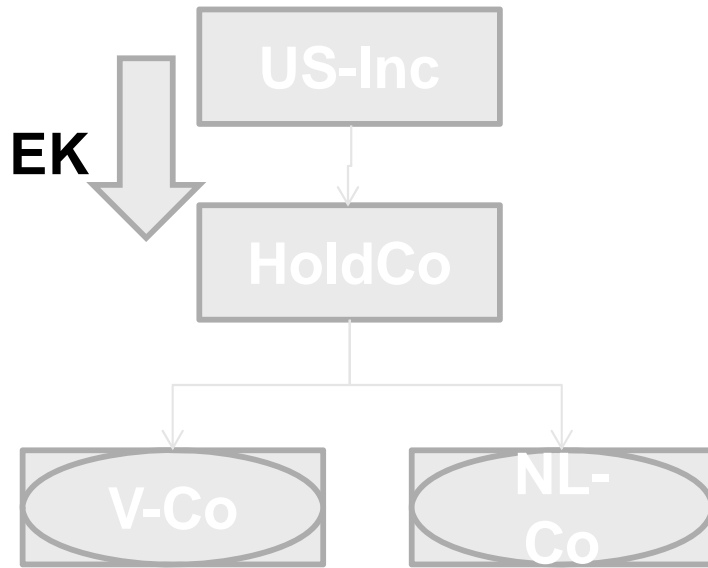
Schritt 4:

HoldCo gründet eine Tochterkapitalgesellschaft in den Niederlanden, Sitz der Geschäftsleitung sind ebenfalls die Niederlande.

Für US-Zwecke wird die Gesellschaft „gecheckt“, d.h. sie ist „disregarded“, also für amerikanische Steuerzwecke nicht existent.

Schritt 5:

HoldCo wird mit hohem Eigenkapital ausgestattet.

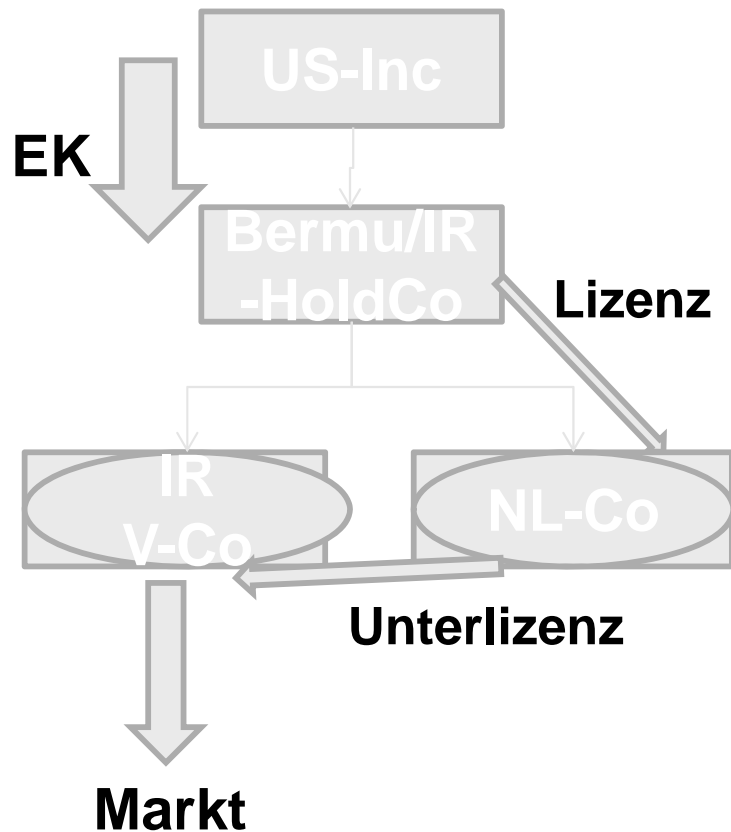
**Schritt 6:**

HoldCo und US-Inc beschließen ein sogenanntes „Cost Sharing Agreement“. In dem Agreement wird vereinbart, dass

- 1. die US-Inc Entwicklungsarbeiten leistet**
- 2. die Kosten nach einem bestimmten Schlüssel geteilt werden**
- 3. das entstehende IP zum Teil originär in der HoldCo entsteht (z.B. die für das Ausland bestimmte Software, die leicht von der US-Version abweicht).**

Annahme: Die Entwicklung führt zu einem erfolgreichen Produkt.

Aktuelles: Double Irish Dutch Sandwich



Schritt 7:

HoldCo überläßt NL-Co die Nutzungsrechte an dem IP gegen entsprechende Lizenzgebühr.

Schritt 8:

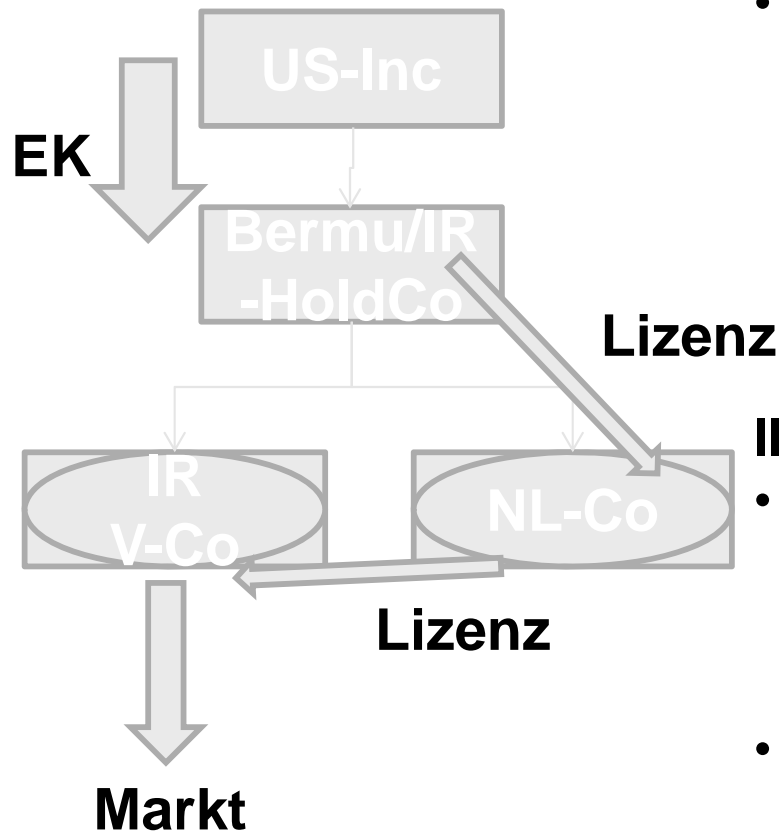
NL-Co räumt V-Co eine Unterlizenz an den Nutzungsrechten gegen entsprechende Lizenzgebühr ein (In NL entsteht ein kleiner Gewinn durch Aufschlag).

Schritt 9:

V-Co vertreibt die Produkte am Markt (bzw. beim Onlinehändler Amazon schließt der Kunde den Vertrag mit V-Co ab, geliefert wird durch ein Auslieferungslager, das keine Betriebsstätte begründet).

Steuerliche Behandlung von Schritt 7-9

Aktuelles: Double Irish Dutch Sandwich



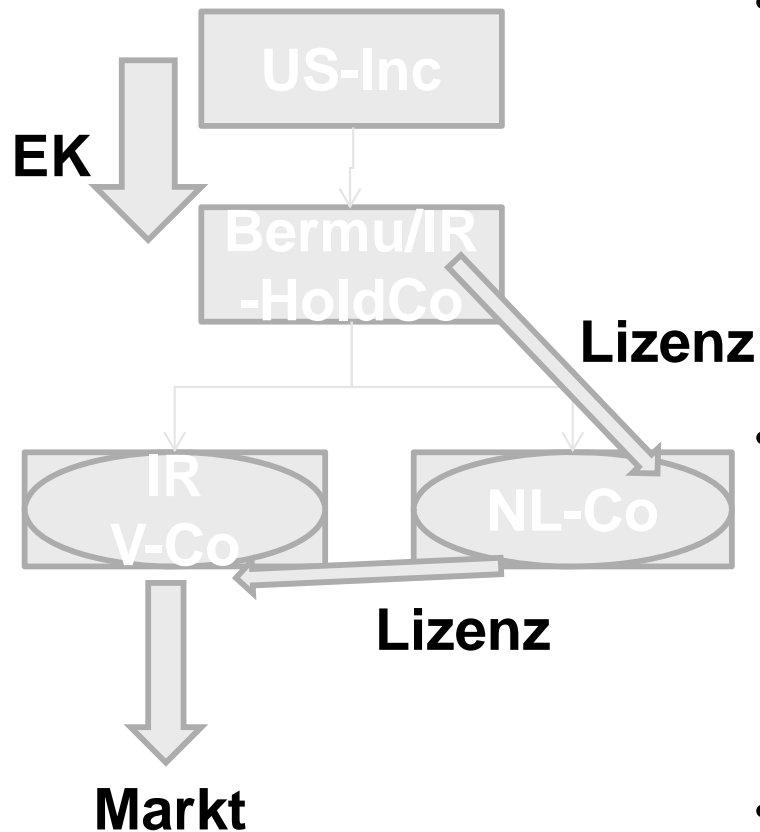
I. V-Co (Irland)

- V-Co erzielt Entgelte aus der Vermarktung. Gewinn wird gemindert durch die an die NL-Co zu zahlenden Entgelte. Verbleibender Gewinn wird in Irland mit 12,5 % besteuert. Aus US-Sicht ist V-Co nicht existent (disregarded), daher auch keine steuerlichen Konsequenzen in den USA – kein „Subpart F“ bei V-Co.

II. NL-Co

- NL-Co erzielt Lizenzentgelte und hat nahezu korrespondierende Ausgaben, die Gewinnmarge wird in den NL durch „Ruling“ mit den Finanzbehörden abgestimmt und in den Niederlanden versteuert.
- Die von V-Co erhaltenen Lizenzentgelte unterliegen in Irland nicht der Quellensteuer.
- Aus US-Sicht ist V-Co nicht existent (disregarded), daher auch keine steuerlichen Konsequenzen in den USA.

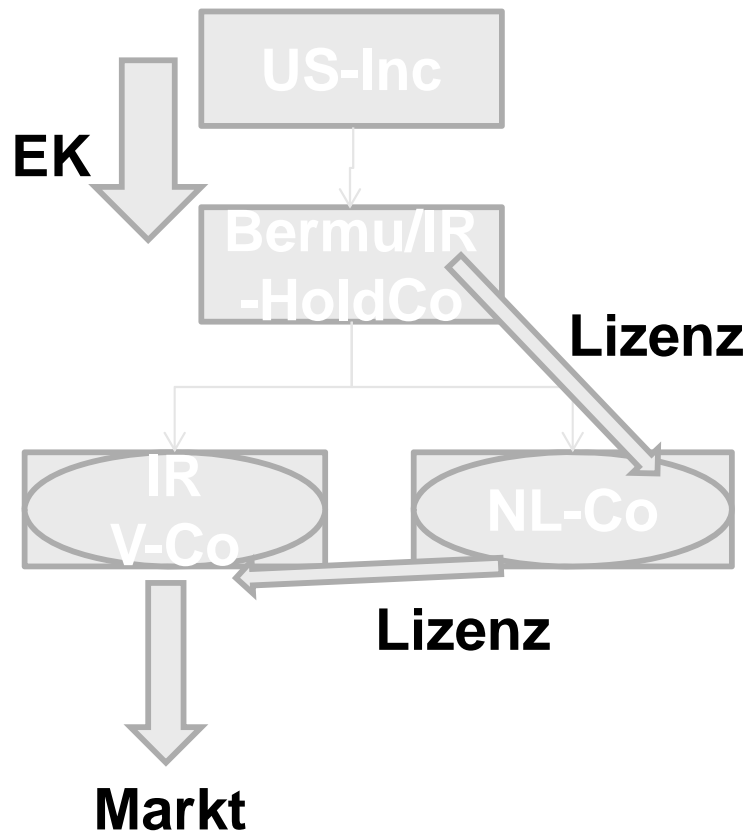
Aktuelles: Double Irish Dutch Sandwich



III. HoldCo (Bermuda/Irland)

- Der Gewinn der HoldCo errechnet sich im Wesentlichen als Differenz zwischen dem Aufwand aus dem CSA und den erzielten Lizenzgebühren. Dieser ist in Irland nicht zu versteuern, mangels Ansässigkeit in Irland. In Bermuda ist er dem Grunde nach steuerpflichtig, Bermuda erhebt aber keine Steuern.
- Die von NL-Co erhaltenen Lizenzentgelte unterliegen in den Niederlanden nicht der Quellensteuer. Dies ist der Grund für die Zwischenschaltung der NL-Co. Würde die irische V-Co nach Bermuda Lizenzentgelte zahlen, würde Quellensteuer in Irland entstehen.
- Aus US-Sicht ist HoldCo existent, jedoch aktiv tätig (Vertriebstätigkeit der V-Co wird HoldCo zugerechnet, da beide Gesellschaften aus US-Sicht in Irland ansässig sind), daher kein „Subpart F“.

Kritische Erfolgsfaktoren



1. Anerkennung des CSA durch den US-Fiskus – erfordert gewisse Aktivität auf Ebene HoldCo
2. Vermeiden einer Betriebsstätte in den Staaten der Kunden
 - Auslieferungslager stellen keine Betriebsstätten dar (Amazon)
 - Lieferung von Software führt nicht zu einer Betriebsstätte (Microsoft)
 - Bereitstellen von Websites für Werbung führt nicht zu einer Betriebsstätte (Google)
3. Abstimmung der Lizenzverträge mit den NL-Behörden und Irland (Verrechnungspreisthematik)