

Abschnitt I: Grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung - Überblick -

A. Zivil-/Gesellschaftsrechtlicher Begriff der Abspaltung - Allgemein -

Die Umwandlungsform/-art der Abspaltung stellt neben der Aufspaltung und der Ausgliederung eine Unterart des Oberbegriffs der Spaltung dar und dient u.a. dazu, (zukünftige) Restrukturierungen von Unternehmen zu erleichtern bzw. bereits in der Vergangenheit vollzogene Umstrukturierungen wieder rückgängig zu machen. Der Oberbegriff der Spaltung verkörpert neben der Verschmelzung, der Vermögensübertragung und dem Formwechsel eine innerhalb des deutschen Umwandlungsgesetzes enumerativ gesetzlich kodifizierte Umwandlungsart (sog. „Numerus Clausus“ der Umwandlungsarten).

Die verschiedenen denkbaren Möglichkeiten für die Inanspruchnahme eines Abspaltungsvorgangs sind in der praktischen Umsetzung sehr vielseitig, da rein zivil-/gesellschaftsrechtlich bereits ein einziger Vermögensgegenstand wirksam auf einen anderen Rechtsträger zur Aufnahme oder zur Neugründung abgespalten werden kann. Der übertragende Rechtsträger erlischt im Rahmen eines Abspaltungsvorgangs, im Gegensatz zu einem reinen Verschmelzungs- bzw. Aufspaltungsvorgang, nicht, da insoweit lediglich ein Teil seines Vermögens übertragen wird. Es existieren dem Grunde nach drei mögliche Abspaltungsrichtungen. Neben einer Upstream-/ und Downstream-Abspaltung besteht zudem die Möglichkeit einer Sidedstream-Abspaltung.³⁶ Etwaige in diesem Zusammenhang gesetzlich festgeschriebene Kapitalerhöhungsverbote/-wahlrechte gilt es jedoch zu berücksichtigen.

Die Umwandlungsform/-art der Abspaltung ist de lege lata speziell im Dritten Buch des deutschen Umwandlungsgesetzes und konkret innerhalb der Vorschrift gem. § 123 Abs. 2 UmwG gesetzlich kodifiziert. Demzufolge findet ein Abspaltungsvorgang i.S.d. § 123 Abs. 2 UmwG dem Grunde nach ausschließlich auf beteiligte Rechtsträger mit Sitz im Inland gem. § 1 Abs. 1 UmwG Anwendung.³⁷ Mit Sitz ist hierbei, nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung sowie der herrschenden Literatur, der statutarische Sitz gemeint.³⁸

³⁶ Vgl. u.a. **Möhlenbrock**, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O. (Fn. 5), § 1 UmwStG, Rz. 24.

³⁷ Vgl. u.a. **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 36 und S. 77; **Hörtnagl**, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O. (Fn. 5), § 1 UmwG, Rz. 23.

³⁸ Vgl. **BMF-Schreiben** vom 11.11.2011, IV C 2 – S 978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rz. 01.03, **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 32, S. 35 und S. 215; **Rödter**, in: Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O. (Fn. 5), Einführung, Rz. 31; **Heckschen**, in: Widmann/Mayer a.a.O. (Fn. 9), § 1 UmwG, Rz. 105, **Kallmeyer**, in: Kallmeyer – Kommentar zum Umwandlungsgesetz, a.a.O. (Fn. 6), § 1 UmwG, Rz. 2; hilfsweise **IDW RS HFA 42**, Rz. 1 (Stand: 29.10.2012); **Kindler, Peter**, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht [Kaufleute, Juristische Personen und Gesellschaften] (IntGesR), in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, hrsg. von Jürgen Sackert u.a., 6. Auflage, München, 2015, Rz. 863.

Der deutsche Gesetzgeber beabsichtigte durch diese (territoriale) Bestimmung des Anwendungsbereiches des deutschen Umwandlungsgesetzes klar und eindeutig zum Ausdruck bringen zu können, dass ein Umwandlungsvorgang unter aktiver Beteiligung eines ausländischen Rechtsträgers, sprich eines Rechtsträgers mit statutarischem Sitz außerhalb Deutschlands, de lege lata nicht vom Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungsgesetzes gedeckt ist (sog. autolimitierende Vorschrift).³⁹ Das deutsche Spaltungsrecht wurde zwar durch die Europäische Union stark beeinflusst, da man insbesondere bemüht war, eine Angleichung des jeweiligen Gesellschaftsrechts u.a. in Bezug auf Abspaltungen zu erlangen. Infolge der in diesem Zusammenhang verabschiedeten sog. „Spaltungsrichtlinie“⁴⁰ wurden jedoch ausschließlich rein innerstaatliche Vorgänge⁴¹ und demzufolge insbesondere keine grenzüberschreitenden Vorgänge geregelt, so dass sich hierdurch de lege lata kein erweiterter Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungsgesetzes auf Rechtsträger mit Sitz außerhalb Deutschlands ergeben hat.

Im Rahmen eines Abspaltungsvorgangs wird die zivil-/gesellschaftsrechtliche Vermögenszuordnung zu einem Rechtsträger zielgerichtet geändert (sog. „Rechtsträgerwechsel“).⁴² Hierbei wird mindestens ein Vermögensgegenstand eines Rechtsträgers auf einen anderen bereits bestehenden oder noch zu gründenden Rechtsträger, in der Regel gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an dem übernehmenden Rechtsträger verhältnismäßig an die Gesellschafter/Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers, zivil-/gesellschaftsrechtlich übertragen.⁴³ Die Vermögensübertragung kann hierbei grundsätzlich entweder im Wege einer sog. „partiellen“ Gesamt- bzw. im Wege einer Einzelrechtsnachfolge durchgeführt werden.⁴⁴ Ob eine Ver-

³⁹ Vgl. u.a. **Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Bereinigung des Umwandlungsrechts (UmwBerG)** vom 04.02.1994, BR-Drs. 75/94, S. 80; **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 28, S. 29, S. 35 und S. 89; **Heckschen**, in: Widmann/Mayer a.a.O. (Fn. 9), § 1 UmwG, Rz. 107.

⁴⁰ Vgl. **RL 82/891/EWG des Rates** vom 17. Dezember 1982, ABl. L 378, S. 47, geändert durch die RL 2007/63/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. November 2007, ABl. L 300, S. 47, geändert durch RL 2009/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009, ABl. L 259, S. 14, geändert durch RL 2014/59/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Mai 2014, ABl. L 173, S. 190.

⁴¹ Vgl. u.a. **Drinhausen/Lausterer**: Kapitel 4, Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechtsvergleichung, B. Vergleichbarkeitsanforderungen für ausländische Umwandlungen, a.a.O. (Fn. 5), Rz. 4.5, S. 187; **Heckschen**, in: Widmann/Mayer, a.a.O. (Fn. 9), § 1 UmwG, Rz. 178; **Winter**, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O. (Fn. 5), Anhang 1, Rz. 2; **Altmeppen/Ego**, in: Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, a.a.O. (Fn. 6), Rz. 66.

⁴² Vgl. u.a. **Stengel, Arndt**, in: Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, Kommentar, hrsg. von Johannes Semler und Arndt Stengel, 3. Auflage, München 2012, § 123 UmwG, Rz. 1; **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 3.

⁴³ Vgl. u.a. **Hörtnagl**, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O. (Fn. 5), § 123 UmwG, Rz. 9; **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 1, S. 9 und S. 76.

⁴⁴ Vgl. **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 1.

mögensübertragung durch eine „partielle“ Gesamt- oder durch eine Einzelrechtsnachfolge erfolgt, hängt primär davon ab, ob und inwieweit das deutsche Umwandlungsgesetz für den jeweiligen Abspaltungsvorgang einschlägig ist oder nicht. Vorausgesetzt der Abspaltungsvorgang wird zulässigerweise im Rahmen des deutschen Umwandlungsgesetzes vollzogen, dann erfolgt die Vermögensübertragung dem Grunde nach durch eine „partielle“ Gesamtrechtsnachfolge. In diesem Zusammenhang gehen sämtliche zu übertragende und genau zu bezeichnende Aktiva und Passiva ohne, beziehungsweise unter begrenzter Mitwirkung Dritter, ipso iure durch einen einzelnen Rechtsakt (uno actu) im Zeitpunkt der Eintragung des Abspaltungsvorgangs im hierfür zuständigen Register gem. § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG von dem übertragenden Rechtsträger auf den übernehmenden Rechtsträger über.⁴⁵ Hierdurch werden Vermögensübertragungsvorgänge im Rahmen von Abspaltungen, welche unter den Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungsgesetzes zu subsumieren sind, dem Grunde nach zivil-/gesellschaftsrechtlich deutlich erleichtert.

Außerhalb der Anwendbarkeit des deutschen Umwandlungsgesetzes erfolgt eine Vermögensübertragung lediglich im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge, da die „partielle“ Gesamtrechtsnachfolge als sachenrechtlicher Erwerbstatbestand nicht privatautonom vereinbart werden kann.⁴⁶ Infolgedessen stellt die Vermeidung der Vermögensübertragung im Rahmen einer Einzelrechtsnachfolge das entscheidende Merkmal für die Anwendbarkeit des deutschen Umwandlungsgesetzes dar.⁴⁷

B. „Neue“ umwandlungssteuerrechtliche versus wirtschaftliche Betrachtungsweise eines Abspaltungsvorgangs - Allgemein -

Um den jeweiligen Abspaltungsvorgang insbesondere von liquiditätsbelastenden Steuerzahlungen zu verschonen und hierdurch wirtschaftlich erforderliche Umwandlungsvorgänge nicht zu behindern, unnötig zu erschweren bzw. gänzlich zu unterbinden, bietet speziell das deutsche Umwandlungssteuergesetz n.F. als sog. „Lex-Specialis-Gesetz“ die Möglichkeit, Abspaltungsvorgänge ertragsteuerlich zu Buchwerten zu vollziehen. Hierbei verzichtet der deutsche Fiskus allerdings nicht gänzlich auf die Besteuerung etwaiger stiller Reserven, es wird ledig-

⁴⁵ Vgl. u.a. **Winter**, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O. (Fn. 5), Anhang 1, Rz. 6; Prüm: a.a.O. (Fn. 26), S. 11.

⁴⁶ Vgl. u.a. hierzu u.a. **Winter**, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O. (Fn. 5), Anhang 1, Rz. 39; **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 11.

⁴⁷ Vgl. hierzu u.a. **Heckschen, Heribert**: Aktuelle Probleme des Spaltungsrechts, in: GmbHR (17/2015), S. 897 – S. 909, (hier: S. 909); **Stengel**, in: Semler/Stengel, a.a.O. (Fn. 42), § 123 UmwG, Rz. 3.

lich der Besteuerungszeitpunkt, vergleichbar einer zinslosen Steuerstundungsregelung, zeitlich nach hinten verschoben. Die Anwendbarkeit des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. erfordert jedoch, dass sowohl der sachliche als auch der persönliche Anwendungsbereich kumulativ sowie darüber hinaus sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der entsprechend einschlägigen materiell-rechtlichen Gesetzesvorschrift erfüllt sind. Inwieweit allerdings die „neue“ umwandlungssteuerrechtliche Behandlung eines Abspaltungsvorgangs mit den wirtschaftlichen Gepflogenheiten einer Abspaltung kongruiert, wird nachfolgend dargestellt.

I. „Neue“ umwandlungssteuerrechtliche Betrachtungsweise

Für die Erfüllbarkeit des sachlichen Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. muss dem Grunde nach auf den übertragenden und auf den übernehmenden Rechtsträger das deutsche Umwandlungsgesetz anwendbar sein (quasi ein rein „inländischer Umwandlungsvorgang“ vorliegen).⁴⁸ Die Bestimmung der Anwendbarkeit des deutschen Umwandlungsgesetzes und demzufolge die akzessorische Anwendung des deutschen Umwandlungssteuergesetzes (sog. „Maßgeblichkeit des Zivil-/Gesellschaftsrechts für das Steuerrecht“⁴⁹) bereitet demnach in rein innerstaatlichen Abspaltungsvorgängen keine größeren Schwierigkeiten. Unklarheiten und Rechtsunsicherheiten ergeben sich jedoch sobald neben der deutschen Rechtsordnung eine weitere Rechtsordnung eines anderen Staates von dem Abspaltungsvorgang tangiert wird, wie dies beispielsweise in grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltungsvorgängen der Fall ist. In solchen Fällen gewinnt u.a. auch die kollisionsrechtliche Problematik an Komplexität.⁵⁰

Mit autonomen Blick auf den persönlichen Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. werden de lege lata dem Grunde nach nur Gesellschaften, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaats der EU/EWR zivil-/gesellschaftsrechtlich wirksam im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU oder des Artikels 34 des Abkommens über den EWR gegründet wurden und zudem ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU/EWR haben, begünstigt (sog. doppelter EU/EWR-Bezug). Gegenwärtig existieren lediglich vereinzelte Ausnahmeregelungen, welche einen vollumfäng-

⁴⁸ Vgl. u.a. **BMF-Schreiben** vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rz. 01.03.

⁴⁹ Vgl. u.a. **BMF-Schreiben** vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rz. 01.02 und Rz. 01.23.

⁵⁰ Vgl. hierzu insbesondere die Ausführungen zu Abschnitt I: Grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung - Überblick -, C. Grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung einer „deutschen Betriebsstätte“, I. Zivil-/Gesellschaftsrechtliche Betrachtungsweise - Kurzüberblick -, **Möhlenbrock**, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O. (Fn. 5), § 1 UmwStG, Rz. 91.

lichen (wie insbesondere mit Blick auf die Gesetzesvorschrift gem. § 24 UmwStG n.F.) bzw. einen partiellen (wie beispielsweise in Bezug auf die Gesetzesvorschrift gem. § 21 UmwStG n.F.) globalen Anwendungsbereich beinhalten. Der persönliche Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. gewinnt demzufolge u.a. in grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltungsvorgängen unter Partizipation von sog. „Drittstaatengesellschaften“ als übernehmende Rechtsträger an Bedeutung.

Materiell-rechtlich betrachtet werden Abspaltungsvorgänge als sog. Umwandlungs- bzw. Einbringungsvorgänge, dem Grunde nach auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers sowie des übernehmenden Rechtsträgers, als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich des abgespaltenen/übertragenen Betriebsvermögens behandelt.⁵¹ Die ertragsteuerliche Beurteilung auf Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner/Mitunternehmer ist hierbei allerdings speziell von der Rechtsform der an dem jeweiligen Abspaltungsvorgang direkt beteiligten Rechtsträger abhängig. Hiernach werden beispielsweise in Sidestream-Abspaltungskonstellationen unter autonomer Partizipation von Kapitalgesellschaften/Körperschaften als übertragende und übernehmende Rechtsträger, u.a. infolge des insoweit zwingend zu berücksichtigenden „Trennungsprinzips“, auf Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner, Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich der Gesellschaftsanteile an dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger jeweils zum gemeinen Wert unterstellt (quasi Tauschvorgang der Gesellschaftsanteile an dem übertragenden Rechtsträger gegen Gewährung „neuer“ Gesellschaftsanteile an dem übernehmenden Rechtsträger).⁵²

⁵¹ Vgl. u.a. **BMF-Schreiben** vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rz. 00.02; Anmerkung des Verfassers: Die in diesem Zusammenhang von der Finanzverwaltung, mit Bezug auf übertragende Umwandlungen, zitierten BFH-Urteile (**BFH-Urteil** vom 15.10.1997, I R 22/96, BStBl. II 1998, S. 168; **BFH-Urteil** vom 16.05.2002, III R 45/98, BStBl. II 2003, S. 10; **BFH-Urteil** vom 17.09.2003, I R 97/02, BStBl. II 2004, S. 686), ergingen ausschließlich zu Verschmelzungsvorgängen und folglich nicht zu Abspaltungs-/Einbringungsvorgängen. Demzufolge kann in reinen Abspaltungs-/Einbringungskonstellationen bereits dem Grunde nach nicht originär auf diese BFH-Urteile zurückgegriffen werden.

⁵² Vgl. u.a. **BMF-Schreiben** vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rz. 00.03; Anmerkung des Verfassers: Das in diesem Zusammenhang von der Finanzverwaltung zitierte BFH-Urteil (**BFH-Urteil** vom 19.08.2008, IX R 71/07, BStBl. II 2009, S. 13) erging wiederum zu einem Verschmelzungsvorgang und kann demzufolge ebenfalls nicht originär auf reine Abspaltungs-/Einbringungskonstellationen angewandt werden. Des Weiteren gilt es in diesem Zusammenhang noch zu berücksichtigen, dass Abspaltungsvorgänge unter Partizipation von Kapitalgesellschaften/Körperschaften als übertragende Rechtsträger und Personenhandelsgesellschaften als übernehmende Rechtsträger speziell auf Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner, infolge des hierbei eintretenden Steuerregimewechsels, quasi als eine Art „Teilliquidation“ der übertragenden Kapitalgesellschaft/Körperschaft (u.a. partielle fiktive Dividendenausschüttung existierender offener Rücklagen) behandelt werden.

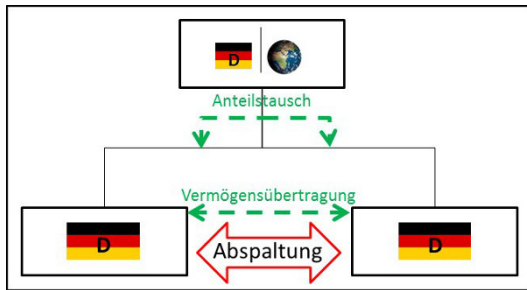


Abbildung 1: „Neue“ Umwandlungssteuerrechtliche Betrachtungsweise eines Sidestream-Abspaltungsvorgangs unter autonomer Partizipation von Kapitalgesellschaften/Körperschaften

Hingegen bewirken beispielsweise Sidestream-Abspaltungsvorgänge unter Partizipation von Personenhandelsgesellschaften als übertragende Rechtsträger auf Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Mitunternehmer, aufgrund des insoweit zwingend zu berücksichtigenden „Transparenzgedankens“, hinsichtlich des abzuspaltenden/zu übertragenden Betriebsvermögens dem Grunde nach Entnahmevorgänge durch die Gesellschafter/Mitunternehmer aus dem übertragenden Rechtsträger mit anschließenden wertkongruenten Einbringungsvorgängen in den übernehmenden Rechtsträger; ggf. erfolgen die Einbringungsvorgänge hierbei gegen Gewährung von „neuen“ Gesellschaftsrechten an dem übernehmenden Rechtsträger (insoweit würde es sich um einen sog. tauschähnlichen Vorgang des einzubringenden Betriebsvermögens gegen Gewährung „neuer“ Gesellschaftsanteile an dem übernehmenden Rechtsträgers handeln).

II. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Die grundlegende Betrachtungsweise innerhalb des deutschen Umwandlungssteuerrechts, dass Umstrukturierungsvorgänge, rein unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften/Körperschaften, Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge auf jeglicher Beteiligungsstufe darstellen, mag zwar autonom mit Blick auf Verschmelzungsvorgänge und/oder Aufspaltungssachverhalte auch aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten gerechtfertigt sein, da im Rahmen eines Verschmelzungs- bzw. Aufspaltungsvorgangs zwangsweise jeweils der übertragende Rechtsträger ohne Abwicklung aufgelöst wird und demzufolge die entsprechend beteiligten Gesellschafter/Anteilseigner in gewissen Konstellationen quasi ihre Gesellschaftsanteile an dem

untergehenden Rechtsträger gegen „neue“ Gesellschaftsanteile an dem übernehmenden Rechtsträger eintauschen. Allerdings gilt es mit Blick auf Abspaltungskonstellationen zu berücksichtigen, dass der übertragende Rechtsträger den Umstrukturierungsvorgang „überlebt“ und demzufolge nicht untergeht. Konsequenterweise tritt im Rahmen von verhältnismäßigen Abspaltungsvorgängen in Bezug auf die Beteiligungshöhe der jeweils tangierten Gesellschafter/Anteilseigner an dem übertragenden Rechtsträger auch keine Veränderung ein. Aus rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten kann demzufolge auf Ebene der entsprechend beteiligten Gesellschafter/Anteilseigner auch kein Veräußerungsvorgang, speziell mit Blick auf die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger, vorliegen. Der Abspaltungsvorgang verkörpert insoweit vielmehr eine auf einer Beschlussfassung der Gesellschafter/Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers beruhende Vermögensauskehrung bzw. Vermögenseinlage welche u.U. zu einer Teilwertberichtigung auf die Beteiligung an dem übertragenden bzw. dem übernehmenden Rechtsträger auf Ebene der Gesellschafter/Anteilseigner führt.⁵³ Korrespondierend hierzu kann insoweit folgerichtig auch kein Erwerbsvorgang der Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger durch die entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner angenommen werden. Es handelt sich demnach systematisch richtig vielmehr um eine fiktive „Sachausschüttung“ des abzusplattendes/zu übertragenden Betriebsvermögens von dem übertragenden Rechtsträger an die entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner mit ggf. anschließender, wertkongruenter „Sacheinlage“ des abzusplattendes/zu übertragenden Betriebsvermögens der Gesellschafter/Anteilseigner in den übernehmenden Rechtsträger. Diese zutreffende Beurteilung wurde von der Finanzverwaltung auch noch innerhalb ihres Umwandlungssteuererlasses zum „alten“ Umwandlungssteuerrecht, jedoch nur in Sachverhaltskonstellationen, in denen die für einen ertragsteuerneutralen Abspaltungsvorgang erforderlichen Teilbetriebsvoraussetzungen nicht vorlagen, vertreten.⁵⁴ Mittlerweile wurde diese Betrachtungsweise allerdings aufgegeben.

⁵³ Vgl. u.a. **IDW RS HFA 43**, Rz. 11 und Rz. 33 (Stand: 06.09.2012); Anmerkung des Verfassers: Mit der Begrifflichkeit „*mengenmäßiger Abgang*“ innerhalb der Verlautbarung des **IDW RS HFA 43**, Rz. 33, S. 1 sowie Rz. 36, S. 2 kann aus rein systematischen Gesichtspunkten nur eine Teilwertberichtigung gemeint sein. Dies ergibt sich auch bereits daraus, dass ein „*mengenmäßiger Abgang*“ nur dann sachgerecht ist, wenn sich der innere Wert der entsprechenden Beteiligung mindert.

⁵⁴ Vgl. **BMF-Schreiben** vom 25.03.1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl. I 1998, S. 268, geändert durch BMF-Schreiben vom 21.08.2001, BStBl. I 2001, S. 543, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 16.12.2003, BStBl. I 2003, S. 786, geändert durch BMF-Schreiben vom 04.07.2006, BStBl. I 2006, S. 445, Tz. 15.11; Anmerkung des Verfassers: Weshalb allerdings nur Sachverhaltskonstellationen, bei denen die Teilbetriebsvoraussetzungen nicht vorlagen, als fiktive „Sachausschüttung“ mit ggf. nachfolgender „Sacheinlage“ behandelt wurden, ist nicht nachvollziehbar, da die grundlegende Systematik auch in ertragsteuerneutralen Abspaltungskonstellationen nicht dem Grunde nach, sondern lediglich der Höhe nach, geändert wird.

Autonom mit Blick auf eine ggf. der fiktiven „Sachausschüttung“ nachfolgende wertkongruente „Sacheinlage“, wie beispielsweise in Sidestream-Abspaltungskonstellationen, gelangt man allerdings insoweit dem Grunde nach zu dem wirtschaftlichen Ergebnis, dass in entsprechenden Kapitalerhöhungs-/Neugründungskonstellationen quasi ein tauschähnlicher Vorgang vorliegt, da hierbei die entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner die abzuspalten- den/zu übertragenden Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter gegen Gewährung („neuer“) Gesellschaftsanteile an dem übernehmenden Rechtsträger quasi eintauschen.⁵⁵ Sofern hierbei jedoch zulässigerweise auf eine Gewährung von Gesellschaftsanteilen des übernehmenden Rechtsträgers gem. § 125 S. 1 UmwG i.V.m. § 54 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UmwG/§ 68 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UmwG bzw. gem. § 125 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 54 Abs. 1 S. 3 UmwG/§ 68 Abs. 1 S. 3 UmwG verzichtet wird, liegt hinsichtlich eines positiv abgespaltenen Betriebsvermögens eine verdeckte Einlage der Gesellschafter/Anteilseigner (in Sidestream-Abspaltungskonstellationen) bzw. des übertragenden Rechtsträgers (in Downstream-Abspaltungskonstellationen) in den übernehmenden Rechtsträger vor.⁵⁶

Im Ergebnis bedeutet dies, dass Abspaltungsvorgänge in Bezug auf die jeweils abzuspalten- den/zu übertragenden Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, aus rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten, dem Grunde nach in Upstream-Abspaltungskonstellationen „Sachausschüttungen“ und in Downstream-Abspaltungskonstellationen, ohne Gewährung von („neuen“) Gesellschaftsanteile an dem übernehmenden Rechtsträger, „Sacheinlagen“ verkörpern. Im Rahmen von Sidestream-Abspaltungsvorgängen werden Upstream- und Downstream-Abspaltungsvorgänge dem Grunde nach miteinander verbunden. Insoweit liegen allerdings weiterhin zwei voneinander getrennte Vorgänge, welche in einer „Dreieckskonstellation“ zueinanderstehen, vor.

⁵⁵ Vgl. hierzu u.a. **IDW** RS HFA 43, Rz. 24 und Rz. 34 (Stand: 06.09.2012); hilfsweise **IDW** RS HFA 42, Rz. 41 (Stand: 29.10.2012).

⁵⁶ Vgl. hierzu u.a. **IDW** RS HFA 43, Rz. 25 und 35 S. 1 (Stand: 06.09.2012); Anmerkung des Verfassers: Die Verlautbarungen des **IDW** RS HFA 43, Rz. 35, S. 2 sowie Rz. 36, S. 4 sind insoweit systematisch nicht richtig. Zwar werden auch im Rahmen einer verdeckten „Sacheinlage“ dem Grunde nach (nachträgliche) Anschaffungskosten auf die Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger auf Ebene der einbringenden Gesellschafter/Anteilseigner generiert. Dies erfolgt allerdings ebenso völlig losgelöst von den Anteilen an dem übertragenden Rechtsträger, wie beispielsweise in den Fällen einer Kapitalerhöhung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers (insoweit liegt kein Tauschvorgang mit Blick auf die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger vor). Die (nachträglichen) Anschaffungskosten an den Anteilen an dem übernehmenden Rechtsträger werden vielmehr autonom mit Blick auf die verdeckte „Sacheinlage“ anhand der Regelungen für „Sacheinlagen“ bestimmt.

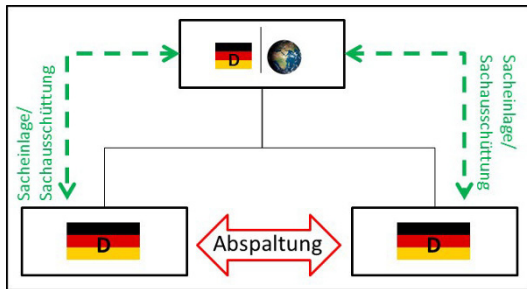


Abbildung 2: Wirtschaftliche Betrachtungsweise eines Sidestream-Abspaltungsvorgangs (ohne Kapitalerhöhung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers)

Zusammenfassend gilt es folglich zu berücksichtigen, dass die systematisch zutreffende wirtschaftlich Betrachtungsweise eines Abspaltungsvorgangs von der gegenwärtig existierenden umwandlungssteuerrechtlichen Betrachtungsweise, insbesondere in Abspaltungskonstellationen unter autonomer Partizipation von Kapitalgesellschaften/Körperschaften, speziell auf Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner, abweicht.

III. Zusammenfassender Gesamtüberblick

Mit autonomem Blick auf Abspaltungskonstellationen, insbesondere unter Partizipation von Kapitalgesellschaften/Körperschaften als übertragende und übernehmende Rechtsträger, lassen sich die unterschiedlichen Betrachtungsweisen auf Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner wie folgt vereinfacht darstellen:

	UmwStG n.F.	Wirtschaftliche Betrachtung
Upstream-Abspaltung	Partielle Veräußerung der Anteile an dem übertragenden Rechtsträger auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers	„Sachausschüttung“ des übertragenden Rechtsträgers an den übernehmenden Rechtsträger
Downstream-Abspaltung	<i>a) Mit Kapitalerhöhung</i> Partielle Anschaffung/Veräußerung der Anteile an dem übernehmenden/übertragenden Rechtsträger auf Ebene der Anteilseigner <i>b) Ohne Kapitalerhöhung</i> „Sacheinlage“ des übertragenden Rechtsträgers in den übernehmenden Rechtsträger	<i>a) Mit Kapitalerhöhung</i> Fiktive „Sachausschüttung“ an die Anteilseigner und anschließende „Sacheinlage“ in den übernehmenden Rechtsträger <i>b) Ohne Kapitalerhöhung</i> „Sacheinlage“ des übertragenden Rechtsträgers in den übernehmenden Rechtsträger
Sidestream-Abspaltung	Wie oben bereits zu Upstream- und Downstream-Abspaltungen ausgeführt	Wie oben bereits zu Upstream- und Downstream-Abspaltungen ausgeführt

Abbildung 3: Übersicht I - Kapitalgesellschaften/Körperschaften als übertragende und übernehmende Rechtsträger

Mit autonomem Blick auf Abspaltungskonstellationen unter Partizipation von Personenhandelsgesellschaften als übertragende Rechtsträger, lassen sich die unterschiedlichen Betrachtungsweisen auf Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner/Mitunternehmer wie folgt vereinfacht darstellen:

	UmwStG n.F.	Wirtschaftliche Betrachtung
Upstream-Abspaltung	Ertragsteuerliches „Nullum“	„Sachausschüttung“ des übertragenden Rechtsträgers an den übernehmenden Rechtsträger
Downstream-Abspaltung	<i>a) Mit Kapitalerhöhung</i> Einbringungsvorgang der zu übertragenden Wirtschaftsgüter in den übernehmenden Rechtsträger durch die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträger <i>b) Ohne Kapitalerhöhung</i> „Sacheinlage“ des übertragenden Rechtsträgers in den übernehmenden Rechtsträger (außerhalb des UmwStG n.F.)	<i>a) Mit Kapitalerhöhung</i> Fiktive „Sachausschüttung“ an die Anteilseigner und anschließende „Sacheinlage“ in den übernehmenden Rechtsträger <i>b) Ohne Kapitalerhöhung</i> „Sacheinlage“ des übertragenden Rechtsträgers in den übernehmenden Rechtsträger
Sidestream-Abspaltung	Wie oben bereits zu Upstream- und Downstream-Abspaltungen ausgeführt	Wie oben bereits zu Upstream- und Downstream-Abspaltungen ausgeführt

Abbildung 4: Übersicht II – Personenhandelsgesellschaften als übertragende Rechtsträger

C. Grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung einer „deutschen Betriebsstätte“

Unterliegen der übertragende und der übernehmende Rechtsträger verschiedenen Rechtsordnungen, beziehungsweise unterliegen die an dem Abspaltungsvorgang beteiligten Rechtsträger, im Vergleich zum übertragenden Vermögen, unterschiedlichen Rechtsordnungen, handelt es sich dem Grunde nach um einen grenzüberschreitenden Umwandlungs-/Abspaltungsvorgang.⁵⁷ Im Rahmen dieser Arbeit werden ausschließlich verhältnismäÙende, grenzüberschreitende Abspaltungsvorgänge, bei denen der übertragende und der übernehmende Rechtsträger bereits nach unterschiedlichen Rechtsordnungen existieren (somit keine Abspaltungsvorgänge zur Neugründung) und die zu übertragenden Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter vor und nach dem Abspaltungsvorgang einer Betriebsstätte in Deutschland tatsächlich und wirtschaftlich zuzurechnen sind, untersucht. Es erfolgt hierbei keine physische Verlagerung der „deutschen Betriebsstätte“ in einen anderen Staat, sondern lediglich eine zivil-/gesellschaftsrechtliche Übertragung der abzusplittenden Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter von dem übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger, völlig unabhängig davon welcher Rechtsordnung er unterliegt. Eine grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung im Sinne dieser Arbeit liegt folglich nur dann vor, wenn eine „deutsche Betriebsstätte“, ohne tatsächliche und physische Verlagerung, von einem der deutschen Rechtsordnung unterliegenden Rechtsträger verhältnismäÙend auf einen bereits existierenden, nicht der deutschen Rechtsordnung unterliegenden Rechtsträger, zivil-/gesellschaftsrechtlich übertragen wird. Das zu übertragende wie auch das zurückbleibende Vermögen verkörpert hierbei jeweils ausschließlich einen sog. „Teilbetrieb“ im Sinne des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. (sog. ertragsteuerliche Sachgesamtheiten).

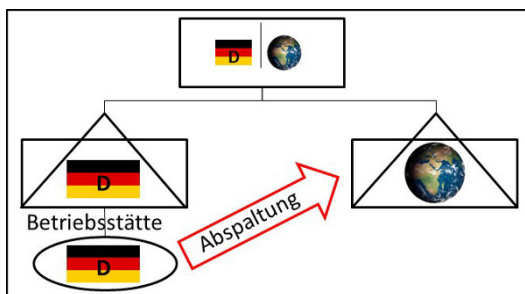


Abbildung 5: Grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung

⁵⁷ Vgl. Prüm: a.a.O. (Fn. 26), S. 1.

I. Zivil-/Gesellschaftsrechtliche Betrachtungsweise - Kurzüberblick -

Welche zivil-/gesellschaftsrechtliche Rechtsordnung bzw. Rechtsordnungen in grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltungskonstellationen zur Anwendung gelangt/gelangen, regelt dem Grunde nach das internationale Privatrecht. Da gegenwärtig jedoch keine allgemein gültigen Grundsätze eines Kollisionsrechts in Bezug auf eine grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung innerhalb des internationalen Privatrechts ersichtlich sind, liegt die zivil-/gesellschaftsrechtliche Regelungshoheit insoweit autonom bei den jeweils durch den Umwandlungs-/Abspaltungsvorgang tangierten Staaten.⁵⁸ Die dadurch u.U. eintretende Kumulation verschiedener Rechtsordnungen, sprich die grundsätzliche parallele Anwendbarkeit mehrerer Rechtsordnungen, soll nach der herrschenden Auffassung innerhalb der Literatur, im Rahmen der sog. „Vereinigungstheorie“, analog bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung, gelöst werden.⁵⁹ Hierbei werden vereinfacht ausgedrückt, die verschiedenen tangierten Rechtsordnungen nebeneinander angewandt und die jeweils strengste Rechtsordnung setzt sich in Überschneidungen in der Regel durch.⁶⁰ Fraglich bleibt dabei jedoch, ob insoweit das deutsche Umwandlungsgesetz zur Anwendung gelangt. Um in den Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungsgesetzes zu gelangen, müssen sämtliche Gesellschaftsstatute die abstrakte Möglichkeit einer grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltung vorsehen.⁶¹ Da jedoch speziell das deutsche Umwandlungsrecht gegenwärtig, nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers⁶², eine Abspaltung unter Beteiligung eines Rechtsträgers mit statutarischem Sitz außerhalb Deutschlands nicht gestattet, fehlt es dem Grunde nach an der erforderlichen abstrakten Anwendbarkeit des deutschen Umwandlungsgesetzes.⁶³ Dies hat zur Folge, dass das

⁵⁸ Vgl. u.a. **Hahn, Hartmut**: Was sind den Umwandlungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG „vergleichbare ausländische Vorgänge“?, in: Ubg, Die Unternehmensbesteuerung (11/2012), S. 738 – S. 747 (hier: S. 739); **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 88; zur grenzüberschreitenden Verschmelzung, **OLG München**, Beschluss vom 02.05.2006, 31 Wx 9/06, NZG 2006, S. 513 (obiter dictum); zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung **OLG Nürnberg**, Beschluss vom 13.02.2012, 12 W 2361/11, NZG 2012, S. 468.

⁵⁹ Vgl. u.a. **Begründung des Referentenentwurfs, Gesetz zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischer Personen** vom 14.12.2007, B. Besonderer Teil, II. Zu den einzelnen Vorschriften, Zu Artikel 10a (Umwandlungen), Zu Absatz 1, S. 13, (Anmerkung des Verfassers: der Referentenentwurf wurde bislang jedoch nicht gesetzlich kodifiziert); **Möhlenbrock**, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O. (Fn. 5), § 1 UmwStG, Rz. 92; **Hahn**, in: Lademann, a.a.O. (Fn. 7), § 1 UmwStG, Rz. 63; **Hahn**: Was sind den Umwandlungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG „vergleichbare ausländische Vorgänge“?, a.a.O. (Fn. 58), S. 739.

⁶⁰ Vgl. u.a. **Heckschen**, in: Widmann/Mayer, a.a.O. (Fn. 9), § 1 UmwG, Rz. 270; **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 87.

⁶¹ Vgl. **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 87.

⁶² Vgl. u.a. **Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Bereinigung des Umwandlungsrechts (UmwBerG)** vom 04.02.1994, BR-Drs. 75/94, S. 80; **Begründung zum Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes** vom 12.10.2006, BT-Drs. 16/2919, S. 11 und S. 18; **Prüm**: a.a.O. (Fn. 26), S. 28, S. 29, S. 35 und S. 89.

⁶³ Zustimmung u.a. **Kindler**, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht [Kaufleute, Juristische Personen und Gesellschaften] (IntGesR), in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, a.a.O. (Fn. 38), Rz. 862.

deutsche Umwandlungsgesetz, ohne Berücksichtigung etwaiger Verstöße gegen das europäische Recht, auf grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltungsvorgänge kollisionsrechtlich keine Anwendung findet und demzufolge die Vermögensübertragung, aus rein deutscher zivil-/gesellschaftsrechtlicher Betrachtungsweise, zwangsweise im Zuge einer Einzel- und nicht durch eine „partielle“ Gesamtrechtsnachfolge vollzogen werden kann. Ungewiss bleibt in diesem Zusammenhang allerdings, wie ein nicht dem deutschen Umwandlungsgesetz unterliegender grenzüberschreitender „Hinaus“-Abspaltungsvorgang zivil-/gesellschaftsrechtlich zu würdigen ist, wenn keine sog. „Hilfskonstruktionen“ beansprucht werden.

Rein zivil-/gesellschaftsrechtlich betrachtet, muss nach der hier vertretenen Ansicht, bei einem grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltungsvorgang, außerhalb des Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungsgesetzes, sprich bei einer unentgeltlichen Vermögensübertragung von dem übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen einer zwangsweisen Einzelrechtsnachfolge, zwingend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gefolgt werden. Dies hat zur Folge, dass in Upstream- und/oder Downstream-Vermögensübertragungen ohne vorliegenden Kapitalerhöhungsvorgang zugunsten der Gesellschafter/Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers, dem Grunde nach unentgeltliche Übertragungsvorgänge (quasi „Sachausschüttungen“ bzw. „Sacheinlagen“) von dem übertragenden an den übernehmenden Rechtsträger existieren. In sämtlichen Sidestream-Abspaltungskonstellationen sowie in Downstream-Abspaltungskonstellationen mit Kapitalerhebungsmaßnahmen auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers zugunsten der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers liegen auf der 1. Stufe quasi unentgeltliche Übertragungsvorgänge („Sachausschüttungen“) der zu übertragenden Vermögensgegenstände von dem übertragenden Rechtsträger an die entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner sowie auf der 2. Stufe unentgeltliche Übertragungsvorgänge (wie z.B. in Sidestream-Konstellationen ohne Kapitalerhöhung; „Sacheinlagen“) bzw. entgeltlich Übertragungsvorgänge (wie z.B. in Sidestream-/ oder Downstream-Konstellationen mit Kapitalerhöhung; „Tauschvorgänge“) von den Gesellschaftern/Anteilseignern an den übernehmenden Rechtsträger vor. Diese zweistufige Vorgehensweise hat hierbei zwingend zu erfolgen, da in Kapitalerhöhungskonstellationen auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers, außerhalb sog. „Hilfskonstruktionen“, die („neuen“) Gesellschaftsanteile an dem übernehmenden Rechtsträger originär auf Ebene der jeweils tangierten Gesellschafter/Anteilseigner entstehen. Um Abspaltungskonstellationen außerhalb des Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungsgesetzes, mit Abspaltungskonstellationen, welche unter den Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungsgesetzes zu subsumieren

sind, direkt vergleichen zu können, hat insoweit die Kapitalerhöhung autonom zugunsten der Gesellschafter/Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers und insbesondere nicht zugunsten des übertragenden Rechtsträgers selbst zu erfolgen. Folgerichtig kommt insoweit auch kein „Durchgangserwerb“ der („neuen“) Gesellschaftsanteile an dem übernehmenden Rechtsträger auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers mit anschließender „Weiterübertragung“ auf die Ebene der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner in Betracht. Die tatsächliche unmittelbare Vermögensübertragung von dem übertragenden Rechtsträger auf den übernehmenden Rechtsträger erfolgt demzufolge insoweit quasi lediglich im Wege eines abgekürzten „Zahlungsweges“.

In Sidestream-Abspaltungskonstellationen ohne Kapitalerhöhung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers zugunsten der entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner, gilt nach dem Sinn und Zweck eines Abspaltungsvorgangs das soeben Ausgeführte dem Grunde nach entsprechend. Insoweit ist allerdings zu berücksichtigen, dass die unentgeltliche Vermögensübertragung nicht im Rahmen eines sog. abgekürzten „Zahlungsweges“, sondern ausschließlich im eigenen Namen des übertragenden Rechtsträgers, erfolgt. Die entsprechend tangierten Gesellschafter/Anteilseigner werden demzufolge nicht direkt sondern lediglich im Zuge einer „Reflexwirkung“ (Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger) begünstigt. Dies hat zur Folge, dass insoweit keine zweistufige Vorgehensweise erforderlich ist.

Folglich stimmt die allgemeine wirtschaftliche Betrachtungsweise eines Abspaltungsvorgangs (quasi „Sachausschüttung“ und/oder wert-/vermögenskongruente „Sacheinlage“) mit der zivil-/gesellschaftsrechtlichen Betrachtungsweise eines grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltungsvorgangs, außerhalb des Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungsgesetzes, dem Grunde nach überein. Lediglich in Sidestream-Abspaltungskonstellationen ohne Kapitalerhöhung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers klappt die zivil-/gesellschaftsrechtliche von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, mit Blick auf die praktische Durchführung, auseinander.

II. Ertragsteuerliche Betrachtungsweise - Kurzüberblick -

Ertragsteuerlich ist der wirtschaftlichen und zivil-/gesellschaftsrechtlich weitgehend übereinstimmenden Betrachtungsweise eines Abspaltungsvorgangs zu folgen (fiktive „Sachausschüttung“ und/oder „Sacheinlage“). Die primäre Rechtsfrage die sich in diesem Zusammenhang allerdings aus rein ertragsteuerrechtlichen Gesichtspunkten aufdrängt, ist, ob und inwieweit neben dem persönlichen Anwendungsbereich ebenfalls der sachliche Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. als zwingende Anwendungsvoraussetzung des „Lex-Specialis-Gesetzes“ auch dann eröffnet ist, wenn die Vermögensübertragung, im Rahmen nicht unter das deutsche Umwandlungsgesetz zu subsumierender Abspaltungsvorgänge, zwangsweise im Wege einer Einzelrechtsnachfolge zu erfolgen hat.⁶⁴

Sollte der sachliche und/oder persönliche Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. nicht eröffnet sein, stellt sich darüber hinaus die weitere Rechtsfrage, wie die Vermögensübertragung außerhalb des Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. ertragsteuerlich zu würdigen ist (insbesondere ob und in welcher Höhe etwaige stille Reserven innerhalb des abgespaltenen/übertragenen Vermögens zwangsweise aufzudecken und sofort zu versteuern sind).⁶⁵

Abschließend gilt es noch zu berücksichtigen, dass sich innerhalb der deutschen ertragsteuerlichen Umwandlungspraxis neben der grenzüberschreitenden „Hinaus“-Umwandlung/Abspaltung vier weitere mögliche Grundkonstellationen einer Umwandlung/Abspaltung mit Auslandsbezug herauskristallisiert haben. Um ein besseres Verständnis für den weiteren Verlauf dieser Arbeit zu entwickeln, werden nachfolgend die wesentlichen Abgrenzungsmerkmale der jeweiligen Umwandlungskonstellationen/Begriffsdefinitionen kurz und prägnant dargestellt und voneinander abgegrenzt.

⁶⁴ Zur Anwendbarkeit des sachlichen Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F. im Rahmen einer zwangsweisen Vermögensübertragung durch Einzelrechtsnachfolge, vgl. Abschnitt II: Zweifelsfragen mit Blick auf das deutsche Ertragsteuerrecht, A. Innerstaatliches Recht, I. Anwendbarkeit des Umwandlungssteuerrechts nach SEStEG als „lex-specialis“, 1) Sachlicher Anwendungsbereich des UmwStG.

⁶⁵ Zur ertragsteuerlichen Würdigung einer Vermögensübertragung außerhalb des Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungssteuergesetzes n.F., vgl. Abschnitt II: Zweifelsfragen mit Blick auf das deutsche Ertragsteuerrecht, A. Innerstaatliches Recht, II. Körperschaft-/Einkommensteuerrecht als quasi „Auffangrecht“, 1) Wird das deutsche Körperschaft-/Einkommensteuerrecht der Intention des Gesetzgebers mit Blick auf das Umwandlungssteuerrecht gerecht?, a) Ertragsteuerliche Behandlung von Abspaltungsvorgängen außerhalb des Anwendungsbereichs des deutschen Umwandlungssteuergesetzes - Überblick -.

III. Abgrenzung zu reinen Inlands- und Auslandsabspaltungen

1) Reine Inlandsabspaltungen ohne „Auslandsbezug“

Reine Inlandsabspaltungen liegen vor, sofern der übertragende als auch der übernehmende Rechtsträger jeweils dem deutschen Gesellschaftsstatut unterliegen und auf beide Rechtsträger ebenfalls die Vorschriften des deutschen Umwandlungsgesetzes zur Anwendung kommen. Neben der Anknüpfung an das deutsche Umwandlungsgesetz müssen alle Beteiligten des Abspaltungsvorgangs (übertragender Rechtsträger, übernehmender Rechtsträger sowie die entsprechenden Gesellschafter) in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bzw. im Falle eines vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommens in Deutschland ansässig sein.⁶⁶ Um hierbei zudem einen etwaigen „Auslandsbezug“ zu vermeiden, darf darüber hinaus kein ausländisches Betriebsvermögen tangiert sein.

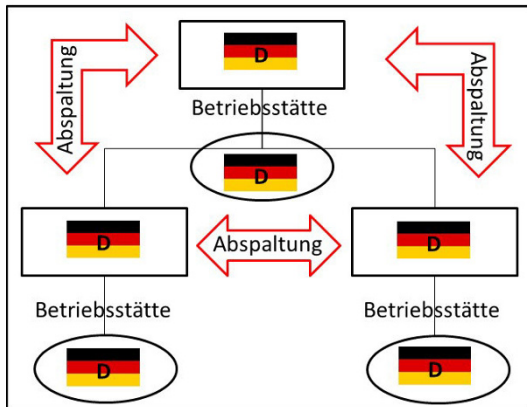


Abbildung 6: Reine Inlandsabspaltungen (ohne „Auslandsbezug“)

2) Reine Auslandsabspaltungen ohne „Inlandsbezug“

Reine Auslandsabspaltungen liegen vor, soweit der übertragende als auch der übernehmende Rechtsträger ein und demselben ausländischen Gesellschaftsstatut unterliegen und auf beide Rechtsträger die Vorschriften desselben ausländischen Gesellschaftsrechts zur Anwendung

⁶⁶ Vgl. hierzu analog Jäschke, Dirk/Staats, Wendelin, Kapitel 6, Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, A. Einleitung, Rz. 6.6, in: Prinz - Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, hrsg. von Ulrich Prinz, Köln 2013, S. 281.

kommen. Neben der Anknüpfung an das ausländische Gesellschaftsrecht müssen zudem alle Beteiligten des Abspaltungsvorgangs (übertragender Rechtsträger, übernehmender Rechtsträger sowie die entsprechenden Gesellschafter) innerhalb eines ausländischen Staats unbeschränkt steuerpflichtig bzw. im Falle eines vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommens dort ansässig sein.⁶⁷ Um hierbei zudem einen etwaigen „Inlandsbezug“ zu vermeiden, darf darüber hinaus kein inländisches Betriebsvermögen tangiert sein.

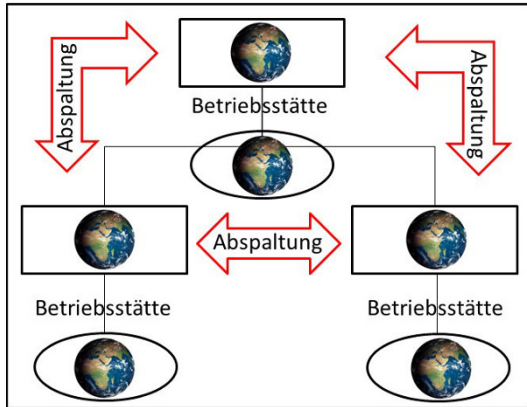


Abbildung 7: Reine Auslandsabspaltungen (ohne „Inlandsbezug“)

IV. Abgrenzung zu Inlandsabspaltungen mit „Auslandsbezug“

Eine Inlandsabspaltung mit Auslandsbezug liegt insbesondere dann vor, wenn der übertragende und der übernehmende Rechtsträger jeweils dem deutschen Gesellschaftsstatut unterliegen und entweder ausländisches Betriebsvermögen und/oder ausländische Gesellschafter/Anteilseigner von dem Abspaltungsvorgang tangiert sind; die unterschiedlichen Anknüpfungspunkte im Hinblick auf den Auslandsbezug (ausländisches Betriebsvermögen und/oder ausländische Gesellschafter/Anteilseigner) können hierbei auch kumulativ vorliegen.⁶⁸

⁶⁷ Umkehrschluss aus **Jäschke/Staats**: Kapitel 6, Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, A. Einleitung, a.a.O. (Fn. 66), Rz. 6.6, S. 281.

⁶⁸ Vgl. **Jäschke/Staats**: Kapitel 6, Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, A. Einleitung, a.a.O. (Fn. 66), Rz. 6.7 und Rz. 6.56, S. 282 und S. 302.

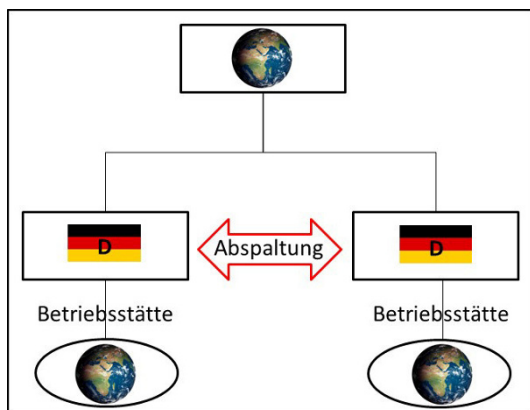


Abbildung 8: Inlandsabsplattungen mit „Auslandsbezug“

V. Abgrenzung zu Auslandsabsplattungen mit „Inlandsbezug“

Eine Auslandsabsplattung mit Inlandsbezug liegt insbesondere dann vor, wenn der übertragende und der übernehmende Rechtsträger jeweils ein und demselben ausländischen Gesellschaftsstatut unterliegen und entweder inländisches Betriebsvermögen und/oder inländische Gesellschafter/Anteilseigner von dem Absplattungsvorgang tangiert sind; die unterschiedlichen Anknüpfungspunkte im Hinblick auf den Inlandsbezug (inländisches Betriebsvermögen und/oder inländische Gesellschafter/Anteilseigner) können hierbei auch kumulativ vorliegen.⁶⁹

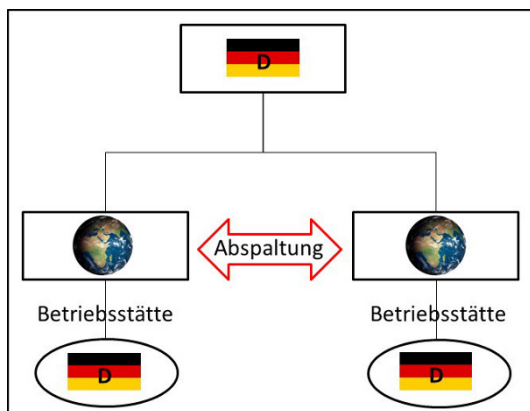


Abbildung 9: Auslandsabsplattungen mit „Inlandsbezug“

⁶⁹ Vgl. Jäschke/Staats: Kapitel 6, Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, A. Einleitung, a.a.O. (Fn. 66), Rz. 6.7 und Rz. 6.100, S. 282 und S. 324.

D. Motivation einer grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltung

Die Motivationen für eine grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltung sind vielseitig. Sie basieren jedoch insbesondere auf betriebswirtschaftlichen, organisatorischen sowie haftungsrechtlichen Notwendigkeiten der entsprechend tangierten Unternehmen.

Grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltungsvorgänge werden im Allgemeinen nicht nur für rein interne Anpassungsmaßnahmen angedacht und erörtert, sondern vielmehr auch um die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen aufrecht zu erhalten⁷⁰, indem beispielsweise eine Aufteilung/Abspaltung und Verselbständigung von unterschiedlichen Unternehmensbereichen erfolgt und hierdurch der Markteintritt in diversen ausländischen Jurisdiktionen stark erleichtert beziehungsweise erst ermöglicht wird.

Darüber hinaus stellt die Übertragung von besonders haftungsträchtigen Unternehmensteilen, in Form beispielsweise deutscher Betriebsstätten, in eigenständige und haftungsbeschränkte Rechtsformen ausländischen Rechts aus rein haftungsrechtlichen Gesichtspunkten eine elementare Bestrebung von deutschen Konzernunternehmen dar, da die „Haftungsabschottung“ im Ausland oft „stärker“ wirkt und zudem die gesellschaftsrechtlichen Regelungsbelange bei weitem einfacher zu handhaben sind als in Deutschland. Ebenfalls aus rein haftungsrechtlichen Gesichtspunkten wird im Rahmen einer grenzüberschreitenden „Hinaus“-Abspaltung die mögliche Erlangung einer ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung angedacht, um hierdurch die wesentlichen Betriebsgrundlagen vor einer drohenden Haftungsinanspruchnahme in Deutschland zu schützen. Es gilt hierbei zudem zu berücksichtigen, dass insbesondere die gesetzlich kodifizierten „Nachhaftungsvorschriften“ gem. § 133 UmwG sowie gem. § 134 UmwG, mangels insoweit eröffnetem Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungsgesetzes, nicht zur Anwendung kommen.

Des Weiteren werden beispielsweise grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltungsvorgänge verlustträchtiger Betriebsstätten in Deutschland auch zur Hebung etwaiger stiller Reserven diskutiert um einen möglichen steuerfreien „Step-up“ zu erlangen, indem im Inland vorhandene Verluste/Verlustvorträge hierzu steueroptimal, unter Berücksichtigung der sog. „Mindestbesteuerungsregelung“ gem. § 10d Abs. 2 S. 1 EStG, verwendet werden, die in naher Zukunft drohen steuerlich ungenutzt unterzugehen.

⁷⁰ Vgl. hierzu u.a. **Prinz**: Kapitel 1, Internationale Aspekte bei Umstrukturierungen, A. Wirtschaftsrechtliche Bedeutung von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 1.2, S. 3.

Abschließend werden grenzüberschreitende „Hinaus“-Abspaltungskonstellationen auch noch zur vollständigen bzw. teilweisen Rückgängigmachung bereits erfolgter grenzüberschreitender „Hinein“-Verschmelzungsvorgängen angedacht.

Grenzüberschreitende Hinaus-Abspaltung einer
Betriebsstätte

Zweifelsfragen mit Blick auf das deutsche
Ertragsteuerrecht

Stegmaier, T.

2017, XXIV, 322 S. 31 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-16306-8