

Der UmwStE enthält in Rn. 03.31 ff kein Beispiel. Zu denken ist z.B. an folgenden Fall.

Die inländische A-GmbH hat neben der inländischen Fabrik eine Betriebsstätte in Portugal. Anteilseigner sind der Inländer A und der Franzose B. Es erfolgt eine Verschmelzung der A-GmbH auf eine französische SCS (entspricht einer deutschen KG).

### **Beurteilung:**

Während bislang nach dem DBA Deutschland-Portugal die Betriebsstätte in Portugal als Anrechnungsbetriebsstätte der (nachgelagerten) deutschen Besteuerung unterlag erstreckt sich nach der erfolgten Umwandlung das deutsche Besteuerungsrecht für den beschränkt Steuerpflichtigen B nur auf dessen Inlandsvermögen i.S.d. § 49 EStG. Die Wirtschaftsgüter der portugiesischen Betriebsstätte sind daher zu entstricken. Da bei einer Außenrealisation allerdings in späteren Veranlagungszeiträumen eine portugiesische Steuer anfällt, ist zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung im Veranlagungszeitraum der Entstrickung die potenzielle portugiesische Steuer anzurechnen. Zur Ermittlung des Betrags ist nach Rn. 03.32 UmwStE ein Auskunftersuchen an die zuständige ausländische Behörde erforderlich.

## **B. Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers (§ 4 UmwStG)**

### **Vorbemerkung: Überblick über die Ermittlung des Übernahmeergebnisses auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers (Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust)**

Die Regelungen zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses wurden im SEStEG an den allgemeinen Grundsatz des UmwStG angepasst. Maßgeblich ist daher die Sicherstellung der Steuerverhaftung oder Schlussbesteuerung. Dabei wird insbesondere das deutsche Besteuerungsrecht an den ausschüttbaren offenen Rücklagen des Übertragenden sichergestellt. Im Wesentlichen sind folgende Schritte vorzunehmen:

#### **Schritt 1: Schlussbesteuerung für offene Reserven**

Die offenen Rücklagen (Reserven) gelten nach § 7 UmwStG als an die Anteilseigner ausgeschüttet und unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Details vgl. E.

#### **Schritt 2: Wertaufholung**

Nach § 4 Abs. 1 UmwStG gilt für die Bewertung der Anteile an der übertragenden Gesellschaft beim übernehmenden Rechtsträger das **Prinzip der Wertaufholung**.

Der Buchwert der Anteile ist um steuerwirksam vorgenommene Teilwertabschreibungen aus den vorangegangenen Jahren und um Abzüge nach § 6b EStG gewinnwirksam zu erhöhen. Die Beträge erhöhen den laufenden Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers und sind nach § 8b Abs. 2 Sätze 4 und 5 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a Sätze 2 und 3 EStG voll steuerpflichtig. Zu weiteren Einzelheiten vgl. II.

#### **Schritt 3: Besteuerung des Übernahmeergebnisses**

Ein **Übernahmeverlust** bleibt – wie bisher – grundsätzlich außer Ansatz. Dies gilt nicht, soweit die als ausgeschüttet geltenden offenen Rücklagen beim Anteilseigner (natürliche Person) als Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG steuerlich erfasst werden. Sie können durch einen entsprechenden Übernahmeverlust ausgeglichen werden. Zur Verhinderung von Missbräuchen ist ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG n.F. allerdings nicht anzusetzen, soweit der übernehmende Rechtsträger die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag erworben hat. Zu Einzelheiten vgl. IV.

Für den **Übernahmegewinn** gelten nach § 4 Abs. 7 UmwStG die Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens/Teileinkünfteverfahren für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen. Die §§ 8b KStG, 3 Nr. 40 und 3c EStG sind unmittelbar anzuwenden. Die darin enthaltenen Sonderregelungen, wie etwa zum Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8b Abs. 3 KStG), sind zu beachten; damit ist der Übernahmegewinn