

**Zusammenfassung der Dissertation von Benedikt Jasper gem. § 13 Abs. 3 Nr. 2 der Promotionsordnung der Bucerius Law School**

**Die Besteuerung nichtverhältnismäßiger Spaltungen von Kapitalgesellschaften**

***Ertragsteuerliche Fragestellungen im Rahmen des § 15 UmwStG unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers***

Im Zentrum der vorliegenden Arbeit steht die Beantwortung der Frage, welche ertragsteuerlichen Rechtsfolgen sich bei einer nichtverhältnismäßigen Auf- oder Abspaltung von und auf Kapitalgesellschaften i.S.d. §§ 123, 128 UmwG für die an nichtverhältnismäßigen Spaltungen beteiligten Rechtsträgern ergeben. Innerhalb dieses Rahmens geht es insbesondere um die konkrete Fragestellung, ob und unter welchen Voraussetzungen nichtverhältnismäßige Spaltungen (Auf- und Abspaltungen) mit einem spaltungsbedingten Transfer stiller Reserven zwischen verschiedenen Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers (sog. Wertverschiebungen) bei den beteiligten Rechtsträgern, insbesondere den von den Wertverschiebungen betroffenen Anteilseignern, ertragsteuerneutral, d.h. ohne die Aufdeckung stiller Reserven, möglich sind.

Die Beantwortung dieser Fragestellung erfolgt im Rahmen der vorliegenden Arbeit im Wesentlichen nach zwei voneinander getrennt dargestellten Schwerpunkten.

Zum einen erfolgt eine Prüfung der anwendbaren Normen des UmwStG sowie der allgemeinen steuerlichen Grundsätze, die nach Auffassung der Finanzverwaltung sowie der herrschenden Meinung statt § 13 UmwStG gelten sollen, soweit nichtverhältnismäßige Spaltungen zu spaltungsbedingten Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers, d.h. der Übertragung stiller Reserven von einem auf ein anderes Steuersubjekt, führen. Zum anderen wird das unter Berücksichtigung der nach herrschender Auffassung anwendbaren allgemeinen steuerlichen Grundsätzen gefundene Ergebnis dogmatisch einer weiteren Überprüfung unterzogen. Im Rahmen dieser dogmatischen Untersuchung steht die Frage im Fokus, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen § 13 UmwStG gegenüber den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen systematisch eine abschließende Sperrwirkung entfaltet und die *dem Grunde nach* gefundenen Ergebnisse insgesamt wieder eingeschränkt werden müssen. Letztere Analyse hat als dogmatisch bzw. gesetzssystematisch vorgelagerte Frage bisher keinen signifikanten Einfluss auf die Beurteilung der Besteuerung der Anteilseigner im Rahmen nichtverhältnismäßiger Spaltungen in Rechtsprechung und Schrifttum gefunden.

Die ertragsteuerlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen für Spaltungen von und auf Kapitalgesellschaften richten sich gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG grundsätzlich nach § 15

i.V.m. §§ 11-13 UmwStG. Nichtverhältniswahrende Spaltungen sind auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers dabei nach § 15 i.V.m. § 11 UmwStG ertragsteuerneutral möglich. Auf Ebene des oder der übernehmenden Rechtsträger(s) nach § 15 i.V.m. § 12 UmwStG treten grundsätzlich ebenfalls keine Besonderheiten gegenüber verhältniswahrenden Spaltungen auf.

Nach herrschender Auffassung bleibt § 13 UmwStG jedoch auf Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers unanwendbar, soweit es zu Wertverschiebungen kommt. Ungeachtet des systematischen Vorrangverhältnisses der Normen des UmwStG sollen stattdessen allgemeine steuerliche Grundsätze einschließlich verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen gelten. In der vorliegenden Arbeit wurde folglich untersucht, welche Rechtsfolgen sich *dem Grunde nach* unter Berücksichtigung allgemeiner ertragsteuerlicher Grundsätze ergeben können. Für die Bewertung ist danach zu differenzieren, ob die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers gesellschaftsrechtlich verbunden oder unverbunden sind. In Betracht kommen im Ergebnis Sach- bzw. Substanzentnahmen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen. Entgegen der herrschenden Auffassung kommen verdeckte Einlagen mangels tauglichem Einlagegegenstand nicht in Betracht.

Spaltungsbedingte Wertverschiebungen können zu Sach- bzw. Substanzentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG führen. Dies setzt im Wesentlichen voraus, dass der relevante Entnahmegegenstand vollständig aus dem betroffenen Betriebsvermögen (des jeweiligen Anteilseigners) ausscheidet. Entnommen werden können somit nur Geschäftsanteile, nicht stille Reserven als sog. Teilsubstanz, da diese nur den Wert des Geschäftsanteils bestimmen und folglich lediglich eine nicht von diesem zu trennende Eigenschaft des Geschäftsanteils darstellen. Eine bloße Wertkorrektur im Rahmen einer Teilwertabschreibung führt nicht zum Ausscheiden der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen, da die Beteiligung selbst weiterhin dem jeweiligen Betriebsvermögen zugeordnet bleibt. Die Entnahme von potentiellen, in Rechtsprechung und Schrifttum diskutierten Entnahmegegenständen „Bezugsrechte“ oder „steuerliche Teilsubstanz“ bzw. „Teilgeschäftsanteil“ scheidet im Ergebnis aus.

Die Voraussetzungen der verdeckten Einlage nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG liegen nach den im Rahmen der vorliegenden Arbeit gefundenen Ergebnisse nicht vor. Zentraler Anknüpfungspunkt ist hierbei die Bestimmung eines (bilanzierungsfähigen) Einlagegegenstands. Zur Begründung eines Einlagegegenstandes hat der BFH in der Entscheidung vom 9.11.2010 (IX R 24/09) bei verschmelzungsbedingten Wertverschiebungen die Einlage steuerlicher Teilsubstanz bzw. eines Teilgeschäftsanteils i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG bejaht und dieses Ergebnis im Hinblick auf den Einlagegegenstand auf die Substanzabspaltungstheorie des BFH bzw. deren Modifikation gestützt. Nach hier vertretener Auffassung wird spaltungsbedingt jedoch weder eine Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG noch

darauf bezogene Anwartschaften in Form von Bezugsrechten oder Teilgeschäftsanteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG verdeckt eingelegt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind *dem Grunde nach* hingegen auf Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers möglich, § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Die unter der Prämisse der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze *dem Grunde nach* möglichen Rechtsfolgen (Entnahmen und verdeckte Gewinnausschüttungen) sind unter Berücksichtigung eines grundlegenden dogmatischen Konflikts nach den im Rahmen dieser Arbeit gefundenen Ergebnisse insgesamt wieder einzuschränken.

Nach Auffassung des BFH stellen die Normen des UmwStG einen sondergesetzlichen und vor dem Hintergrund des *lex specialis*-Grundsatzes vorrangig vor den allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften anwendbaren Rechtsbereich dar. Die konkreten Besteuerungsgrundlagen des UmwStG wurden im Rahmen dieser Arbeit mit Blick auf den Widerspruch, § 13 UmwStG bei Spaltungen mit Wertverschiebungen vollständig zu suspendieren, in das dogmatische Regel- und Ausnahmekonzept des Leistungsfähigkeitsprinzips als wesentliches Leitprinzip des Ertragsteuerrechts eingeordnet. Die Möglichkeit des Besteuerungsaufschubs nach den Normen des UmwStG stellt eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme von Subjektsteuerprinzip als wesentliches Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips dar. Die (steuerverfassungsrechtliche) Rechtfertigung findet sich nach der im Rahmen dieser Arbeit gefundenen Auffassung allein im Markteinkommensprinzip, nach dem eine sofortige Besteuerung unterbleiben kann, wenn ein möglicher steuerpflichtiger Ertrag nicht aus einem Marktumsatz resultiert und eine spätere Reservenbesteuerung sichergestellt ist. Nichtverhältniswahrende Spaltungen i.S.d. §§ 123, 128 UmwG stellen unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 11-13, 15 UmwStG organisationsrechtliche Maßnahmen und damit gerade *keine* Marktumsätze dar. Diese Wertung bezieht die Ebene der Anteilseigner mit ein.

Neben der besonderen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG, der weitere Voraussetzungen an eine steuerneutrale Spaltung zu Null zur Trennung von Gesellschafterstämmen regelt, gibt es keine konkreten *gesetzlichen* Einschränkungen für nichtverhältniswahrende Spaltungen mit Wertverschiebungen. § 13 UmwStG ist insbesondere auch dann anwendbar, wenn es nicht zu einem (nämlichen) Anteilstausch von Anteilen an dem übertragenden und dem bzw. den übernehmenden Rechtsträgern(n) kommt. Die Anwendung allgemeiner ertragsteuerlicher Grundsätze, wie sie insbesondere die Finanzverwaltung vertritt, würde somit nach dem Ergebnis dieser Arbeit zwingend voraussetzen, dass eine Anwendung des § 13 UmwStG bei nichtverhältniswahrenden Spaltungen mit Wertverschiebungen

rechtsdogmatisch überwunden werden kann. Dies ist jedoch weder mit Blick auf die allgemeine Norm zur Vermeidung von steuerlichen Gestaltungsmissbräuchen nach § 42 AO noch mit Blick auf die Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion der Fall.

Im Hinblick auf eine teleologische Reduktion kann das Subjektsteuerprinzip als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht durchschlagend herangezogen werden. Schließlich wird es nach der gesetzgeberischen Konzeption im gesamten UmwStG gerade nicht einschränkungslos verwirklicht. Die durch das Markteinkommensprinzip gerechtfertigte Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips erstreckt sich nach den im Rahmen dieser Arbeit gefundenen Ergebnissen vielmehr auch auf spaltungsbedingte Wertverschiebungen zwischen verschiedenen Anteilseignern im Rahmen nichtverhältnismäßiger Spaltungen.

Im Ergebnis bleibt ein Rückgriff auf die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze dogmatisch entgegen der herrschenden Auffassung der Finanzverwaltung, Rechtsprechung und des Schrifttums somit versperrt. § 13 UmwStG entfaltet auch in Bezug auf nichtverhältnismäßige Spaltungen mit Wertverschiebungen eine Sperrwirkung. In diesem Zusammenhang führen auch die Grundsätze des sog. Tauschgutachtens des BFH im Rahmen einer Auslegung des § 13 UmwStG zu keinem durchschlagenden abweichenden Ergebnis. Das in dieser Arbeit gefundene Ergebnis fügt sich zudem mit Blick auf § 22 Abs. 7 UmwStG in die Systematik des UmwStG ein. Danach ist ein Aufschub der Reservenbesteuerung bei vergleichbarem Sachverhalten, nämlich nichtverhältnismäßigen Einbringungen mit Wertverschiebung von einem auf einen anderen Gesellschafter, ebenfalls möglich.