Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön,
Direktor am MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent
Prof. Dr. Christian Kaeser
Präsident der Deutschen IFA

IStR
INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 14 · Seiten 517 – 560
28. Jahrgang • 18. Juli 2019

Herausgeber:
Prof. Dr. Roland Wacker
Vorsitzender Richter am BFH
Prof. Dr. Jens Schönfeld, RA, FAfStR
Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dr. Daniel Fehling, LL.M., RD
Dr. Alexander Linn, MBR, StB
Dr. Ruben Martini, LL.B.,
Richter am Landgericht

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: *Dr. Hans Flick* †, Dr. *Wilfried Dann* † Ständige Mitarbeiter: *Andreas Benecke*, *LL.M.*, BMF, Berlin; *Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt*, Europäische Kommission, Brüssel; *Dr. Roland Felkai*, StB, Rödl & Partner, Budapest; *Dr. Stefan Greil, LL.M.*, BMF, Berlin; *Dr. Wolfgang Haas*, BASF, Ludwigshafen; *Nils Olaf Harbeke*, RA, Pestalozzi Rechtsanwälte AG, Zürich; *Franz Hruschka*, Ltd. Regierungsdirektor, München; *Prof. Dr. Georg Kofler*, Linz; *Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang*, WU Wien; *Dr. Eduard Lobis*, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; *Michael Lorenz*, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; *Dr. Stefan Pürner*, RA, IRZ Bonn; *Prof. Dr. Christian Schmidt*, StB, PwC, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; *Etienne Spierts*, Loyens & Loeff, Amsterdam; *Prof. Dr. Peter Urbatsch*, *LL.M., MBA*, Mülheim a. d. Ruhr; *Jiří Zoubek, JUDr.*, Rechtsanwalt, Steuerberater (Cz), Rödl & Partner, Prag; *Michael Wichmann*, Ministerialrat, Berlin; *Caroline Wunderlich*, *LL.M.*, Stockholm

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Der grenzüberschreitende Hinausformwechsel in Europa

Ein Beitrag zur richterlichen Weitsicht und zum RL-Vorschlag der EU-Kommission v. 25.4.2018 für die Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132

Prof. Dr. iur. Heike Jochum und
*Prof. Dr. iur. Alexander Hemmelrath**

Die EU-Kommission hat am 25.4.2018 einen Vorschlag für die Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen[1] (COM (2018) 241 final) vorgelegt. Im Zentrum steht die Anpassung der nationalen Gesellschaftsrechtsordnungen durch den Einsatz digitaler Werkzeuge und Verfahren im Bereich der registerrechtlichen Eintragung. Die EU-Kommission hat die Entscheidung des EuGH v. 25.10.2017 in der Rs. C-106/16 (*Polbud*)[2] zum Anlass genommen, einer seit vielen Jahren diskutierten Forderung nachzukommen[3] und den Umgang mit der grenzüberschreitenden Verlegung von Unternehmenssitzen anzupacken. Das OLG Frankfurt hatte bereits am 3.1.2017 den „Hinausformwechsel" einer deutschen GmbH nach Italien in die dortige Rechtsform einer S.r.L. anerkannt.[4] Diesen Hintergrund gilt es zu beleuchten und die steuerrechtlichen Konsequenzen des grenzüberschreitenden Hinausformwechsels auszuloten.

1. Ausgangspunkt

Verlegt eine in Deutschland gegründete Kapitalgesellschaft ihren satzungsmäßigen Sitz ins europäische Ausland, ist es ihr verwehrt, die angestammte Rechtsform etwa einer GmbH „mitzunehmen. Einer rechtsformwahrenden Sitzverlegung steht entgegen, dass Deutschland der Sitztheorie – im Gegensatz zur Gründungstheorie[5] – folgt. Mit dem Unionsrecht ist diese Haltung vereinbar, wie der EuGH in seinem Urteil v. 16.12.2008 in der Rs. *Cartesio* (C-210/06) herausgearbeitet hat. Anders liegen die Dinge, wenn mit der Sitzverlegung auch der Wechsel des „Rechtskleids" einhergeht und die wegziehende Gesellschaft in eine im Zuzugsstaat anerkannte Rechtsform überführt werden soll.

2. Die Entscheidung des OLG Frankfurt v. 3.1.2017

Einen solchen „Hinausformwechsel" hat das OLG Frankfurt mit Beschluss v. 3.1.2017 anerkannt und damit einer deutschen GmbH ermöglicht, ihren Satzungssitz nach Italien

---

* *Prof. Dr. iur. Heike Jochum*, Mag. rer. publ., StBin, lehrt an der Wirtschaftsuniversität Wien sowie der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer. *Prof. Dr. iur. Alexander Hemmelrath*, WP/StB, liest Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht an der Universität Osnabrück. Die Autoren sind als Partner in der Hemmelrath PartG mbB Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater mit Sitz in München tätig.

1 Richtlinie (EU) 2017/1132 des Europäischen Parlamentes und des Rates v. 14.6.2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts ABl. 2017 L 169, 46.

2 EuGH v. 25.10.2017 – C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804, DStR 2017, 2684 mAnm *Wicke – Polbud*.

3 Vgl. Entschließung des Europäischen Parlaments v. 2.2.2012 mit Empfehlungen an die Kommission zu einer 14. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie zur grenzüberschreitenden Verlegung von Unternehmenssitzen (2011/2046(INI)); zuvor bereits Entschließung des Europäischen Parlaments v. 10.3.2009 mit Empfehlungen an die Kommission zur grenzüberschreitenden Verlegung von eingetragenen Gesellschaftssitzen (2008/2196(INI)).

4 OLG Frankfurt a. M., Beschl. v. 3.1.2017 – 20 W 88/15, DNotZ 2017, 381 mAnm *Knaier*, BeckRS 2017, 100058.

5 *Schnittker/Pitzal* in Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Kap. 10 Wegzug und Zuzug, Rn. 10.15.

zu verlegen und dabei zugleich die Rechtsform der italienischen S.r.l. anzunehmen. Im Vordergrund standen dabei zunächst Normen des materiellen Gesellschaftsrechts, namentlich des UmwG; darüber hinaus erwiesen sich verfahrensrechtliche Vorschriften als streitentscheidend.

2.1 Analoge Anwendung des § 191 Abs. 2 UmwG

Das OLG Frankfurt legt die § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG bzw. § 191 Abs. 2 UmwG europarechtskonform aus. Diese Regelungen seien zwar auf Rechtsträger mit Sitz im „Inland" beschränkt, welche durch Formwechsel umgewandelt werden können; auch sei der dortige Kanon der Rechtsträger neuer Rechtsform auf deutsche Rechtsformen bezogen. Doch bahnt sich das Gericht unter Rückgriff auf die Entscheidungen des EuGH in der Rs. *Sevic*[6] sowie *Cartesio*[7] und *Vale*[8] den Weg zur sukzessiven Anwendung der beiden nationalen Rechtsordnungen Deutschland – Italien. Zu Recht schiebt das Gericht dabei den naheliegenden Einwand zur Seite, dass es sich genaugenommen gar nicht um einen Formwechsel iSd deutschen Umwandlungsrechts handele, das einen Formwechsel einer GmbH in eine andere GmbH so nicht kenne. Wenn aber – so das Gericht zutreffend – schon ein „rechtsforminkongruenter Hinausformwechsel" dem Grunde nach zulässig ist, kann für einen „rechtsformkongruenten Hinausformwechsel" nichts Anderes gelten. Insoweit dürfte das Gericht auch auf einen breiten Konsens in der wissenschaftlichen Literatur zurückgreifen können.[9]

2.2 Das Fehlen abgestimmter registerrechtlicher Verfahren

Ein weiteres Hindernis galt es zu überwinden: Das Fehlen aufeinander abgestimmter Verfahrensnormen. Deren Existenz darf keine Vorbedingung für die Umsetzung der in Art. 49 und 54 AEUV verankerten Niederlassungsfreiheit sein – sie liefe sonst faktisch in die Leere. Auch für die Abwicklung einer grenzüberschreitenden Umwandlung bleibt damit beim gegenwärtigen Rechtsstand nur die sukzessive Anwendung von zwei nationalen Rechtsordnungen, also des Rechts des Herkunftsmitgliedstaats, dem die Gesellschaft (noch) unterliegt, die die Umwandlung vornehmen möchte, und des Rechts des Aufnahmemitgliedstaats, dem die nämliche Gesellschaft nach der Umwandlung unterliegen wird.[10]

Es verwundert kaum, dass das registerrechtliche Verfahren im zu entscheidenden Fall alles andere als reibungslos verlief. Das Gericht hat sich über diese Unwägbarkeiten mit einem beherzten Schritt hinweggesetzt und für das deutsche Registerverfahren kurzer Hand die Heilungsvorschriften der § 202 Abs. 1 Nr. 1 und 3, Abs. 2 und Abs. 3 UmwG entsprechend angewendet. Ins Handelsregister in Rom/Italien war die formwechselnde Sitzverlegung bereits eingetragen worden – jedenfalls hatte das deutsche Registergericht diesen Akt nicht in Zweifel gezogen. Diese Eintragung ins Handelsregister in Rom/Italien stellt das OLG Frankfurt der Eintragung durch ein deutsches Registergericht gleich. Es gehe um die Frage, welche Rechtsfolgen mit der Eintragung im neuen Register der formwechselnden Gesellschaft verbunden sind. Besondere Gründe, die dabei eine unterschiedliche Behandlung des „Hinausformwechsels" gegenüber dem innerstaatlichen Rechtsformwechsel zwingend erforderlich machen würden, konnte das Gericht nicht erkennen. Mit der erfolgten neuen Eintragung sah es die Beschwerdeführerin daher in entsprechender Anwendung des § 202 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UmwG als in der neuen Rechtsform einer S.r.L des italienischen Rechts weiterbestehend an.

2.3 Zwischenbefund

Für diese pragmatische Entscheidung ist das OLG Frankfurt in der Literatur heftig kritisiert worden.[11] Die im Ausland „voreilig" erfolgte Eintragung wurde als eine Art „Akt der Seeräuberei" gegeißelt – eine ausländische Gesellschaft werde gegen den Willen des Heimatstaates gekapert.[12] Die Eintragung im Ausland erlaube jedoch nicht, auf die Prüfung des inländischen Umwandlungsverfahrens zu verzichten. Dies widerspreche der rechtsdogmatischen Struktur des grenzüberschreitenden Formwechsels und vernachlässige die im Inland betroffenen Schutzinteressen namentlich der Gesellschafter und der Gläubiger sowie der Arbeitnehmer.[13]

Methodisch laboriert das Gericht etwas unschlüssig zwischen einer europarechtskonformen Auslegung und einer darüber hinaus gehenden Analogie.[14] Nur so ist wohl der Hinweis zu verstehen, dass das Analogieverbot des § 1 Abs. 2 UmwG im vorliegenden Fall nicht greife, da auch insoweit die im Unionsrecht normierte Niederlassungsfreiheit Vorrang genieße. Darauf kommt es aber nur an, wenn das Gericht eine analoge Anwendung von Normen des UmwG vornimmt. Das tut es jedoch nicht. Zutreffend ist in der Entscheidung durchweg von einer europarechtskonformen Auslegung und Anwendung der §§ 190 ff. UmwG die Rede.

Mittels bloßer Auslegung lässt sich der Kreis einbezogener Rechtsträger neuer Rechtsform (§ 191 Abs. 2 UmwG) erweitern. Anders als nach § 191 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG[15] sind insoweit nicht explizit Rechtsträger mit Sitz im Inland angesprochen. Im Umkehrschluss lässt sich also argumentieren, dass der Kreis der Rechtsträger neuer Rechtsform nach § 191 Abs. 2 UmwG weiter ist und etwa Nr. 3 alle Kapitalgesellschaften – auch solche mit Sitz jedenfalls in einem EU-Mitgliedstaat oder einem EWR-Staat – umfasst. Nachdem Deutschland die Gründungstheorie ablehnt und stattdessen der Sitztheorie folgt, können damit nur ausländische Gesellschaftsformen gemeint sein, die im Wege des

---

6 EuGH v. 13.12.2005 – C-411/03, IStR 2006, 32 mAnm *Beul – Sevic*; v. 16.12.2008 – C-210/06, IStR 2009, 59 mAnm *Richter – Cartesio*.

7 EuGH v. 16.12.2008 – C-210/06, IStR 2009, 59 mAnm *Richter – Cartesio*.

8 EuGH v. 12.7.2012 – C-378/10, NJW 2012, 2715 – *Vale*.

9 Insoweit zustimmend *Teichmann* ZIP 2017, 1190 (1191).

10 Zu den praktischen Anforderungen aus der Perspektive des Registergerichts *Schneider* DB 2018, 941 (945 f.); *Teichmann* ZIP 2017, 1190 (1191).

11 *Hushahn*, Anm. zu OLG Frankfurt a. M., Beschl. v. 3.1.2017 – 20 W 88/15, RNotZ 2017, 257 (264), BeckRS 2017, 100058; *Schneider* DB 2018, 941 (947); *Winter/Marx/De Decker* DStR 2017, 1664 (1667).

12 *Teichmann* ZIP 2017, 1190 (1191).

13 *Teichmann* ZIP 2017, 1190.

14 Krit. auch *Waible* StudZR-WissOn 1/2018, 27 (48 f.).

15 Zur Öffnung des Anwendungsbereichs für grenzüberschreitende Verschmelzungen innerhalb der EU und des EWR *Kallmeyer/Marsch-Barner* in Kallmeyer, UmwG, 6. Aufl. 2017, § 1 Rn. 3.

Rechtstypenvergleichs nach deutschem Verständnis als Kapitalgesellschaften einzuordnen sind.[16] Für diese erweiternde Auslegung spricht auch, dass das Umwandlungs*steuer*recht durch § 1 Abs. 2 UmwStG ganz explizit alle Rechtsträger erfasst, die nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Staats gegründet sind und ihren Sitz sowie ihren Ort der Geschäftsleitung in einem – nicht notwendigerweise demselben[17] – EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat haben. Vergleichbare ausländische Vorgänge gehören zum Anwendungsbereich des Umwandlungssteuerrechts, so dass es nur folgerichtig erscheint, auch das Umwandlungsrecht nicht eng zu verstehen und einer unionsrechtskonform erweiternden Auslegung Raum zu geben.

Auch wenn man die Wortlautgrenze methodisch korrekt als Scheidelinie zwischen bloßer Norminterpretation einerseits und Rechtsfortbildung andererseits ernst nimmt[18], überschreitet das OLG Frankfurt selbst bezüglich der registerrechtlichen Problematik den Rubikon zur Analogie nicht. Niemand wird bezweifeln wollen, dass der historische Gesetzgeber bei der Formulierung der § 202 Abs. 2 iVm § 198 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 UmwG eine mit dem Formwechsel verbundene *innerstaatliche* Sitzverlegung vor Augen gehabt haben mag.[19] Allein: Im Wortlaut der Normen findet sich keinerlei Anhaltspunkt für die Annahme, dass allein inländische Registergerichte gemeint seien. Bei unbefangener Lektüre des § 198 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 UmwG lässt sich gerade auch die Situation eines grenzüberschreitenden Hinausformwechsels unter den Wortlaut subsumieren, da durch die mit dem Formwechsel verbundene Sitzverlegung die Zuständigkeit eines anderen Registergerichts begründet wird. Es bleibt dann mit Blick auf Italien lediglich die Frage, ob die dortige Führung der maßgeblichen Register durch die lokalen Industrie- und Handelskammern eine Anwendung der Norm ausschließt. Die Niederlassungsfreiheit streitet allerdings für eine großzügige Auslegung des Begriffs „Registergericht". Unter Beachtung des Umstandes, dass die Führung des Registers durch die lokalen Kammern in Italien immerhin der Aufsicht eines Richters untersteht, kann man sich dieser kaum verschließen.

Das Fehlen expliziter Verfahrensregeln zur Verwirklichung grenzüberschreitender Formwechsel muss folglich nicht als planwidrige Regelungslücke begriffen und im Wege rechtsfortbildender Analogie geschlossen werden. Es genügt der schlichte Befund, dass das geschriebene Recht einmal mehr „klüger" ist als der historische Gesetzgeber. Diesem mag nicht bewusst gewesen sein, dass auch der Formwechsel iVm einer Sitzverlegung ins europäische Ausland einer Regelung bedarf. Und doch hat er Formulierungen gewählt, die diesen mitumfassen. Dass er dabei in Unkenntnis der konkreten Regelungserfordernisse eine nur imperfekte normative Situation geschaffen hat, ist ihm zu verzeihen und durch kluge Interpretation des vorhandenen Normbestandes zu überbrücken, bis sich der Gesetzgeber angesichts der offenbar gewordenen Regelungsdefizite zur Nachbesserung entschließt. Die Praxis scheint weite Teile der §§ 190 ff. UmwG als durchaus geeignete Grundlage grenzüberschreitender Formwechsel nutzen zu können.[20]

Nachvollziehbar ist die Kritik am Ergebnis. Es widerstrebt dem Rechtsempfinden, die Heilungsvorschrift des § 202 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 iVm § 198 Abs. 2 S. 2 UmwG schlicht entsprechend anzuwenden. Schließlich kann und wird die italienische Registerbehörde kaum die Einhaltung der deutschen Verfahrensvorschriften prüfen. Es lässt sich daher mit Recht fragen, worauf sich dann aber die Heilungswirkung der Norm beziehen soll.[21] Und man kann einwenden, dass § 198 Abs. 2 S. 5 UmwG in konsequenter Anwendung die vorherige Eintragung des Formwechsels im bisherigen (sic. im deutschen) Register verlangen würde. Anzuerkennen ist aber, dass dieses Versäumnis der vorherigen Eintragung im bislang maßgeblichen Register gerade zu den Fehlern gehört, die durch § 202 Abs. 2 und 3 UmwG überwunden werden.[22] Beide Normen stellen allein auf die Eintragung des Rechtsträgers neuer Rechtsform in das Register (sic. in Italien) ab. Die Eintragung des Rechtsträgers neuer Rechtsform löst *konstitutiv* die heilenden Wirkungen von § 202 Abs. 1 Nr. 1-3 UmwG aus.[23] Auf die Eintragung im „abgebenden" Register kommt es danach nicht an. Diese sehr formaljuristische und rechtstechnische Sicht der Dinge muss nicht jedermann überzeugen. Dogmatisch zu beanstanden ist sie jedoch nicht, auch wenn sich ihre Verfechter den Vorwurf gefallen lassen müssen, ergebnisorientiert zu argumentieren.[24] Dem OLG Frankfurt ist jedenfalls hoch anzurechnen, dass es durch seine unbefangen pro-europäische Entscheidung die nationale Diskussion um das Thema erheblich belebt und der Forderung nach einer praktikablen gesetzlichen Regelung Nachdruck verliehen hat. Bestätigung in der Sache hat das Gericht durch die wenig später ergangene Entscheidung des EuGH in der Rs. *Polbud* erfahren.

3. Die Entscheidung des EuGH v. 25.10.2017 (Rs. Polbud)

Der EuGH hat mit seiner Entscheidung v. 25.10.2017 in der Rs. *Polbud* (C-106/16)[25] die Rechtsprechungslinie zur

---

16 Zur Erstreckung des Anwendungsbereichs des UmwStG auf ausländische Körperschaften und den dabei vorzunehmenden Typenvergleich BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, BeckVerw 254520 Rn. 01.27; *Hörtnagel* in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, UmwStG § 1 Rn. 17 f.

17 BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, BeckVerw 254520 Rn. 01.49.

18 *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, 2012, 78.

19 Vgl. *Winter/Marx/De Decker* DStR 2017, 1664 (1666); ebenso *Winter* in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, UmwG § 191 Rn. 49, § 198 Rn. 9; *Zimmermann* in Kallmeyer, UmwG, 6. Aufl. 2017, § 202 Rn. 5.

20 Vgl. *Klett*, Anm. zu OLG Frankfurt a. M., Beschl. v. 3.1.2017 – 20 W 88/15, NZG 2017, 423 (428), BeckRS 2017, 100058.

21 *Teichmann* ZIP 2017, 1190 (1192 f.); ähnlich *Hushahn*, Anm. zu OLG Frankfurt a. M., Beschl. v. 3.1.2018 – 20 W 88/15, RNotZ 2017, 257 (264), BeckRS 2017, 100058; *Winter/Marx/De Decker* DStR 2017, 1664 (1667).

22 *Meister/Klöckner* in Kallmeyer, UmwG, 6. Aufl. 2017, § 202 Rn. 55 ff.

23 *Winter* (Fn. 19), UmwG § 202 Rn. 10.

24 *Hushahn*, Anm. zu OLG Frankfurt a. M., Beschl. v. 3.1.2017 – 20 W 88/15, RNotZ 2017, 257 (263), BeckRS 2017, 100058; *Waible* StudZR-WissOn 1/2018, 27 (59).

25 EuGH v. 25.10.2017 – C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804, DStR 2017, 2684 mAnm *Wicke – Polbud*.

Auslegung der Niederlassungsfreiheit[26] konsequent weiterentwickelt. Dem Vorabentscheidungsersuchen (Art. 267 AEUV) lag der grenzüberschreitende Hinausformwechsel einer polnischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung zugrunde, die ihren Satzungssitz – und wohl nur diesen – nach Luxemburg verlegt hat, um diese Gesellschaft unter Wahrung ihrer Rechtspersönlichkeit dem luxemburgischen Recht zu unterstellen. Das polnische Registergericht lehnte die Löschung der Gesellschaft im polnischen Handelsregister ab, da nach polnischem Recht zunächst eine vollständige Liquidation der Gesellschaft zu erfolgen habe.

Der EuGH hatte zunächst die zentrale Frage zu klären, ob der grenzüberschreitende Rechtsformwechsel selbst dann von der Niederlassungsfreiheit umfasst ist, wenn die Gesellschaft lediglich ihren satzungsmäßigen Sitz, nicht aber auch ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt. Der EuGH hat dies bejaht und damit den Gesellschaften in Europa eine weitreichende Rechtswahlfreiheit eröffnet.[27] Die Niederlassungsfreiheit umfasst einen Anspruch der nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaft auf Umwandlung in eine dem Recht eines anderen Mitgliedstaats unterliegende Gesellschaft, soweit die Voraussetzungen der nationalen Rechtsordnung des Zuzugsstaates erfüllt sind.

Dabei obliegt es jedem Mitgliedstaat, die Anknüpfung festzulegen, die von einer Gesellschaft verlangt wird, damit bei ihr von einer Gründung nach seinem nationalen Recht ausgegangen werden kann. Der Gründungsmitgliedstaat darf die betroffene Gesellschaft aber nicht etwa dadurch daran hindern, eine grenzüberschreitende Umwandlung vorzunehmen, dass er diese Umwandlung Voraussetzungen unterwirft, die strenger sind als diejenigen, die in diesem Mitgliedstaat für innerstaatliche Umwandlungen gelten. So darf diese nicht etwa von der vorherigen Liquidation und Auflösung der Gesellschaft abhängig gemacht werden. Eine solche – pauschale – Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kann nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Der Schutz der Gläubiger, der Minderheitsgesellschafter sowie der Schutz der Arbeitnehmer werden zwar als zwingende Gründe des Allgemeininteresses anerkannt. Eine wie im zu entscheidenden Fall Polens allgemeine Verpflichtung zur Liquidation, die nicht berücksichtigt, ob im Einzelfall tatsächlich eine Gefahr für die genannten Allgemeininteressen besteht, gehe – so der EuGH – jedoch über das hinaus, was zum Schutz dieser Interessen erforderlich ist. Auch mit dem Ziel der Missbrauchsbekämpfung ist der pauschale Zwang zur Liquidation nicht zu rechtfertigen. Der Wegzugsstaat darf zwar – so der EuGH weiter – Maßnahmen ergreifen, um zu verhindern, dass sich einige seiner Staatsangehörigen unter Missbrauch der unionsrechtlich geschützten Freiheit der Anwendung des nationalen Rechts entziehen. Der EuGH betont jedoch, dass es „für sich alleine keinen Missbrauch darstellt, wenn eine Gesellschaft ihren – satzungsmäßigen oder tatsächlichen – Sitz nach dem Recht eines Mitgliedstaats begründet, um in den Genuss günstigerer Rechtsvorschriften zu kommen." Auch könne allein der Umstand, dass eine Gesellschaft ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, nicht die allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründen, so der EuGH unter Bezugnahme auf seine Entscheidung *National Grid Indus* (Rs. C-371/10) v. 29.11.2011.

Es scheint, als habe das OLG Frankfurt mit seiner Entscheidung v. 3.1.2017 im Ergebnis recht gut antizipiert, was der EuGH wenig später in der Rs. *Polbud* ausführt. Der grenzüberschreitende Hinausformwechsel ist von der Niederlassungsfreiheit geschützt und die Wahrnehmung dieser Freiheit darf nicht in unverhältnismäßiger Weise erschwert werden. Auch mittelbare Behinderungen etwa durch registerrechtliche Anforderungen können dabei die Niederlassungsfreiheit verletzen. Dieser Befund führt zu der bereits seit langem diskutierten Forderung nach einer Abstimmung der gesellschaftsrechtlichen Regelungen und auch der registerrechtlichen Verfahren in der Union mit Hilfe einer Sitzverlegungs-Richtlinie.[28] Die EU-Kommission hat die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Polbud* offenbar zum Anlass für einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen[29] genommen.

4. Der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission

Gestützt auf Art. 50 AEUV hat die EU-Kommission am 25.4.2018 ein umfassendes Maßnahmenpaket vorgelegt, das „die EU mit fairen, modernen und Chancen eröffnenden gesellschaftsrechtlichen Vorschriften" ausstatten soll. Dabei stehen die Schaffung spezifischer und umfassender Verfahren für grenzüberschreitende Umwandlungen, Spaltungen und Verschmelzungen sowie der Einsatz digitaler Werkzeuge und Verfahren im Gesellschaftsrecht im Mittelpunkt. Das Gesellschaftsrecht soll an die grenzüberschreitende Mobilität in der EU angepasst werden und Unternehmen künftig optimale Bedingungen für eine grenzüberschreitende Ausweitung ihrer Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt bieten. Zugleich soll dabei der Schutz der Interessenträger der Unternehmen, insbesondere der Arbeitnehmer, Gläubiger und Gesellschafter, gewahrt werden.

Die EU-Kommission betont, dass grenzüberschreitende Umwandlungen in der Weise ermöglicht werden sollen, dass Gesellschaften ihre ursprüngliche im Wegzugsmitgliedstaat bestehende Rechtsform in eine ähnliche im Zuzugsmitgliedstaat bestehende Rechtsform umwandeln. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Gesellschaften ihre Rechtspersönlichkeit während des gesamten Verfahrens behalten, dh ohne Auflösung oder Liquidation im Wegzugsmitgliedstaat und ohne Neugründung im Zuzugsmitgliedstaat. Ziel sei es, ein spezifisches, strukturiertes und mehrstufiges Verfahren für grenzüberschreitende Umwandlungen zu schaffen, das

26 EuGH v. 27.9.1988 – C-81/87, NJW 1989, 2186 – *Daily Mail*; v. 9.3. 1999 – C-212/97, IStR 1999, 253 – *Centros*; v. 30.9.2003 – C-167/01, IStR 2003, 849 – *Inspire Art*; v. 13.12.2005 – C-411/03, IStR 2006, 32 mAnm *Beul – Sevic*; v. 16.12.2008 – C-210/06, IStR 2009, 59 mAnm *Richter – Cartesio*; v. 12.7.2012 – C-378/10, NJW 2012, 2715 – *Vale*.

27 *Wachter* NZG 2017, 1308 (1313).

28 Vgl. zum Projekt einer Sitzverlegungs-RL *Schön* ZGR 2013, 333 (364).

29 Vorschlag der EU-Kommission v. 25.4.2018 für die Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen (COM(2018) 241 final).

sicherstellt, dass die Rechtmäßigkeit der grenzüberschreitenden Umwandlung zunächst durch die zuständige Behörde des Wegzugsmitgliedstaats und anschließend durch diejenige des Zuzugsmitgliedstaats geprüft werde. Dabei soll ein wesentliches Element des Verfahrens darin bestehen, grenzüberschreitende Umwandlungen zu verhindern, wenn festgestellt wird, dass diese missbräuchlich wären, also in Fällen, in denen es sich um eine künstliche Gestaltung handelt, mit der ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt oder die gesetzlichen oder vertraglichen Rechte von Arbeitnehmern, Gläubigern oder Minderheitsgesellschaftern in ungerechtfertigter Weise beeinträchtigt werden.

Der Richtlinienvorschlag beschreibt detailliert einen mehrstufigen Prüfungsprozess, in dessen Mittelpunkt eine Vorabbescheinigung der zuständigen Behörde des Wegzugsmitgliedstaates steht. Durch diese soll die Behörde feststellen, ob alle in der Richtlinie und im nationalen Recht festgelegten Voraussetzungen für die grenzüberschreitende Umwandlung erfüllt sind, einschließlich der Fragen, ob die Gesellschaft liquide ist, ob die Gesellschafterversammlung der Umwandlung mit der erforderlichen Mehrheit zugestimmt hat und ob die Arbeitnehmer, Minderheitsgesellschafter und Gläubiger im Einklang mit den Vorgaben der Richtlinie geschützt sind. Die Behörde des Wegzugstaates soll dabei auch von Fall zu Fall bewerten, ob eine künstliche Gestaltung vorliegt, die darauf abzielt, ungerechtfertigte Steuervorteile insbesondere durch die missbräuchliche oder betrügerische Verwendung von Briefkastenfirmen zu erlangen. Die zuständige Behörde des Zuzugsmitgliedstaates stellt demgegenüber nach Übermittlung der Vorabbescheinigung sicher, dass die umgewandelte Gesellschaft die im nationalen Recht festgelegten Gründungsbestimmungen einhält. Sobald die Prüfung abgeschlossen ist, wird die Gesellschaft im Register des Zuzugsmitgliedstaats eingetragen und im Register des Wegzugsmitgliedstaats gelöscht. Alle Kontakte zwischen den Registern sollen dabei über das System zur Verknüpfung von Unternehmensregistern (BRIS)[30] erfolgen.

Es ist liegt auf der Hand, dass die Erteilung der vorgesehenen Vorabbescheinigung die zuständigen Behörden des Wegzugsmitgliedstaates vor erhebliche Herausforderungen stellen wird. Es erscheint fraglich, ob dies allein von den Registergerichten zu leisten sein wird. Eine Beteiligung der Finanzverwaltung drängt sich auf. Die EU-Kommission sieht den Richtlinienvorschlag im Einklang mit dem Ziel, in der Europäischen Union ein faires und effizientes System der Unternehmensbesteuerung zu schaffen. Schutzvorkehrungen, die verhindern, dass Umwandlungs- oder Spaltungsverfahren missbraucht werden, um mittels künstlicher Gestaltungen ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen, leisteten einen Beitrag zu den Bemühungen der Europäischen Union zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung. Soweit es sich um eine Ausnahme von einer Grundfreiheit handelt, müsse ein Vorgehen der Mitgliedstaaten gegen Missbrauch allerdings auf einer Einzelfallprüfung aller relevanten Umstände beruhen; diesbezügliche Bestimmungen seien eng auszulegen.

Angesichts der Rechtsprechung des EuGH und der Forderungen der Praxis lastet ein ganz erheblicher Handlungsdruck auf dem EU-Gesetzgeber. Der Richtlinienvorschlag dürfte daher zeitnah beraten und verabschiedet werden. Es stellt sich die Frage nach dem Anpassungsbedarf im nationalen Recht. Der Fokus soll hier auf das Steuerrecht gerichtet werden.

5. Steuerrechtliche Konsequenzen des grenzüberschreitenden Hinausformwechsels in der Europäischen Union

Die steuerrechtlichen Konsequenzen des grenzüberschreitenden Hinausformwechsels innerhalb der EU werden insbesondere durch die Normen des Ertragsteuerrechts einschließlich besonderer Anordnungen des UmwStG bestimmt.[31]

5.1 Allgemeine Entstrickungstatbestände (§ 12 KStG, § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG)

§ 12 KStG ordnet als allgemeiner Entstrickungstatbestand die Besteuerung von Wertzuwächsen an, und zwar ohne Rücksicht auf deren Realisation. Es handelt sich um einen Ersatzrealisationstatbestand, der die Außentransaktion von Wirtschaftsgütern fingiert, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen oder beschränkt wird.[32] Zu einer solchen Einschränkung des Besteuerungsrechts führt auf der *Ebene des Steuersubjekts* eine Veränderung des Inlandsbezugs etwa durch Wegfall von Sitz und/oder Geschäftsleitung im Inland.[33] Nach § 12 Abs. 3 KStG gilt eine Körperschaft als aufgelöst, sobald sie aufgrund der Verlegung ihrer Geschäftsleitung oder ihres Sitzes aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ausscheidet; § 11 KStG ist dann entsprechend anzuwenden. § 12 Abs. 3 KStG erfasst damit sog. Wegzugsfälle; die Norm findet aber ungeachtet der missverständlichen Formulierung nur auf Verlegungen in Drittstaaten Anwendung. Verlegungen innerhalb der EU und des EWR und zwischen der EU und dem EWR sind vom Anwendungsbereich gerade ausgenommen.[34] Der grenzüberschreitende Hinausformwechsel in einen Mitgliedstaat der Union ist davon also nicht erfasst.

Die allgemeinen Entstrickungstatbestände der § 12 Abs. 1 KStG sowie § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG setzen dagegen beim *Steuerobjekt* an und fingieren eine Außentransaktion, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dies gilt

30 Richtlinie 2012/17/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.6.2012 zur Änderung der Richtlinie 89/666/EWG des Rates sowie der Richtlinien 2005/56/EG und 2009/101/EG des Europäischen Parlaments und des Rates in Bezug auf die Verknüpfung von Zentral-, Handels- und Gesellschaftsregistern.

31 Für Zwecke der Grunderwerbsteuer ist der grenzüberschreitende Formwechsel unbeachtlich, da es an einem Wechsel des Rechtsträgers fehlt. Vgl. *Schaumburg/Häck* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 20.104.

32 *Lampert* in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 12 Rn. 6.

33 *Lampert* (Fn. 32), § 12 Rn. 2.

34 *Schönhaus/Müller* IStR 2013, 174 (179); *Lampert* (Fn. 32), § 12 Rn. 141 aE.

namentlich, soweit ein bislang im Inland steuerverstricktes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird. Findet im Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Formwechsel eine tatsächliche Entstrickung von Wirtschaftsgütern statt, wäre zu prüfen, ob insoweit von einer fingierten Veräußerung des Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert auszugehen ist.[35] Zu beachten ist jedoch, dass Normen des UmwStG vorrangig sein können. Die Vorschriften des UmwStG regeln als lex specialis die steuerlichen Folgen von Umwandlungen und Einbringungen. Die Vorschriften des KStG, des Einkommensteuer- und des GewStG sind daher durch den Anwendungsbereich des UmwStG verdrängt.[36]

5.2 Bedeutung des UmwStG

Der Anwendungsbereich des UmwStG ist auf den *inkongruenten* Formwechsel beschränkt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 3 UmwStG).[37] Auch bei diesem fehlt es wegen der zivilrechtlichen Fiktion des § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG an einem Rechtsträgerwechsel. Aufgrund der Maßgeblichkeit des Zivilrechts[38] geht das Steuerrecht beim Formwechsel von der Identität des Rechtsträgers, also des Steuerrechtssubjekts aus. Der inkongruente Formwechsel wäre konsequenterweise steuerneutral möglich. Da dieser aber über die Grenzen der Besteuerungsregime hinweg „kreuzend" durchgeführt wird, korrigiert das UmwStG dieses Ergebnis.[39]

5.2.1 Inkongruenter Formwechsel

Das UmwStG regelt mit § 9 iVm §§ 3-8 und 10 UmwStG die steuerlichen Konsequenzen des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sowie mit § 25 iVm §§ 20-23 UmwStG die steuerlichen Konsequenzen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (inkongruenter Formwechsel). Im Kern stehen dabei zwei Fragen im Mittelpunkt: Erstens ist die Frage des Wertansatzes zu klären. Wegen der „Kreuzung" der Besteuerungsregime ignoriert das Umwandlungssteuerrecht die zivilrechtlich fingierte Identität des Rechtsträgers und ordnet ungeachtet der Identität des Steuerrechtssubjekts durch § 9 iVm § 3 Abs. 1 S. 1 UmwStG respektive § 25 iVm § 20 Abs. 2 S. 1 Hs. 1 UmwStG den Ansatz des Betriebsvermögens mit dem gemeinen Wert an. Die damit verbundene Aufdeckung stiller Reserven kann ggf. durch den abweichenden Ansatz mit dem Buchwert vermieden werden. Voraussetzung dafür ist ua, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, mithin keine Entstrickung von Wirtschaftsgütern (s. o.) erfolgt. Insoweit gelten die bekannten Voraussetzungen. So muss vor dem Formwechsel überhaupt ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestanden haben. Dieses muss aufgrund desselben ausgeschlossen oder beschränkt werden, was insbesondere bei einer Verbringung des Betriebsvermögens ins Ausland geschehen kann.[40] Soweit dieses dagegen im Inland verbleibt und etwa einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet wird, ist auf Antrag eine Buchwertfortführung möglich.[41] Auch der inkongruente Formwechsel ist insoweit steuerneutral möglich, selbst wenn dieser grenzüberschreitend durchgeführt wird.

Zweitens ist die Frage der Besteuerung offener Rücklagen beim inkongruenten Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zu bedenken. § 9 iVm § 7 UmwStG ordnet eine fiktive Totalausschüttung an. Die an der formwechselnden Kapitalgesellschaft beteiligten Anteilseigner werden ertragsteuerlich so gestellt, als würde eine Vollausschüttung der offenen Rücklagen oder eine Liquidation erfolgen. Damit verfolgt der Gesetzgeber auch das Ziel, das deutsche Besteuerungsrecht an den offenen Rücklagen der formwechselnden Kapitalgesellschaft zu sichern.[42] Der persönliche Anwendungsbereich der Norm umfasst auch ausländische Kapitalgesellschaften, die durch Formwechsel in eine Personengesellschaft überführt werden.[43] Gründungs- und Sitzstaat des übertragenden Rechtsträgers müssen dabei nicht identisch sein. Die Zielgesellschaft muss eine nach den Rechtsvorschriften eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Staates gegründete Personengesellschaft sein, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb eines dieser Staaten liegt (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG); auf die Ansässigkeit der Gesellschafter der Personengesellschaft kommt es dabei nicht an.[44] § 7 UmwStG erfasst damit nicht nur inländische Umwandlungen und Formwechsel, sondern auch grenzüberschreitende und teilweise sogar reine Auslandsumwandlungen.[45]

Insgesamt zeigt sich, dass das deutsche Steuerrecht den inkongruenten Formwechsel auch in grenzüberschreitenden Konstellationen bereits derzeit vollständig erfasst. Insbesondere sind die Vorschriften zum Schutz des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland ohne Unterschied auf den rein innerstaatlichen Formwechsel wie auch den grenzüberschreitenden inkongruenten Formwechsel anzuwenden. Dabei entscheidet insbesondere die tatsächliche Entstrickung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens über den Wertansatz und die dabei ggf. mögliche Buchwertfortführung. Aber auch die Vorschriften zur Besteuerung offener Rücklagen beim inkongruenten Formwechsel gelten diskriminierungsfrei für innerstaatliche wie auch für grenzüberschreitende Vorgänge gleichermaßen.

5.2.2 Kongruenter Formwechsel

Der kongruente Formwechsel – einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaftsform oder einer Personen-

---

35 Zur Anwendbarkeit der allgemeinen Entstrickungsregelung *Schnittker/Pitzal* (Fn. 5), Rn. 10.34 ff.
36 *Mundhenke/Schlücke* in UmwStG eKommentar, Stand 28.3.2019, § 1 Rn. 17; *Lampert* (Fn. 32), § 12 Rn. 43.
37 *Mundhenke/Schlücke* (Fn. 36), § 1 Rn. 111, 197.
38 *Mundhenke/Schlücke* (Fn. 36), § 1 Rn. 4.
39 *Henkel/Port* in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rn. 11.185.
40 Zur Vielzahl der denkbaren Fallgestaltungen *Menner* in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 20 Rn. 351 ff.
41 Vgl. *Lampert* (Fn. 32), § 12 Rn. 4.
42 BT-Drs. 16/2710; *Börst* in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 7 Rn. 4.
43 *Börst* (Fn. 42), § 7 Rn. 21.
44 *Brinkaus/Grabbe* in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 3 Rn. 45.
45 *Börst* (Fn. 42), § 7 Rn. 22.

gesellschaft in eine andere Personengesellschaftsform – fällt nicht in den Anwendungsbereich des UmwStG. Dafür gibt es zwei Gründe:

Zum einen fehlt es auch beim kongruenten Formwechsel aufgrund der zivilrechtlichen Konzeption der §§ 191 ff. UmwG an einem Rechtsträgerwechsel (s. o.). Eine tatsächliche Übertragung von Betriebsvermögen findet damit nicht statt. Zum anderen – und das unterscheidet den kongruenten vom inkongruenten Formwechsel – bleibt das Besteuerungsregime unverändert; es kommt nicht etwa zu einem Übergang von der Körperschaftsteuerpflicht hin zu einer transparenten Besteuerung oder umgekehrt, so dass auch für steuerliche Zwecke nicht von einer (fiktiven) Übertragung auszugehen ist.[46] Vielmehr bleibt es bei der Maßgeblichkeit des Zivilrechts. Es gibt keinen rechtfertigenden Grund dafür, die zivilrechtlich angeordnete Identität des Rechtssubjekts aus steuerrechtlicher Sicht zu ignorieren. Folgerichtig ist der kongruente Formwechsel daher steuerlich irrelevant[47] und eine Erfassung durch das UmwStG somit obsolet.

Natürlich lässt sich die Frage stellen, ob dieser Befund auch ohne weiteres für den *grenzüberschreitenden* kongruenten Formwechsel gilt. Immerhin drängt sich in diesem Zusammenhang die Gefahr der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland auf. Insoweit bedarf es jedoch keiner Anwendung umwandlungssteuerrechtlicher Normen. Vielmehr greifen (nur) die allgemeinen Entstrickungstatbestände der § 12 Abs. 1 KStG bzw. § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG, soweit im Rahmen eines grenzüberschreitenden Formwechsels eine tatsächliche Entstrickung von Wirtschaftsgütern stattfindet.[48] Des „Umwegs" über das UmwStG bedarf es dazu nicht. Schließlich führen die dortigen Regelungen über die Voraussetzungen einer Buchwertfortführung lediglich wieder zu den Entstrickungsvorschriften zurück, nachdem abweichend von der zivilrechtlich vorgegebenen Rechtsträgeridentität und dem entsprechend fehlenden Übertragungsakt ein Wertansatz zum gemeinen Wert angeordnet wird.[49]

Für eine entsprechende Anwendung umwandlungssteuerrechtlicher Normen besteht daher beim kongruenten Formwechsel von vornherein kein Bedarf. Einer analogen Anwendung umwandlungssteuerrechtlicher Normen stünde das Analogieverbot des § 1 UmwStG entgegen, der einen abschließenden Anwendungskatalog enthält. Daran ändert auch die Öffnung des Anwendungsbereichs für vergleichbare ausländische Vorgänge nichts. Damit sind nur solche ausländischen Sachverhalte erfasst, die in ihren Strukturmerkmalen mit dem konkret beschriebenen inländischen Umwandlungsvorgang vergleichbar sein. Oder anders gewendet: Das Analogieverbot bewirkt, dass die Vorschriften des UmwStG nicht auf Vorgänge angewendet werden können, die sich in ihren Strukturmerkmalen von den ausdrücklich erfassten Umwandlungen und Einbringungen unterscheiden.[50] Wenn es aber so ist, dass der innerstaatliche kongruente Formwechsel nicht vom UmwStG erfasst ist, kann für den grenzüberschreitenden kongruenten Formwechsel nichts anderes gelten. Schließlich unterscheidet sich dieser in seinen Strukturmerkmalen eindeutig von dem inkongruenten Formwechsel.

Gleiches muss für die Besteuerung offener Rücklagen nach § 9 iVm § 7 UmwStG gelten. Die Normen erfassen ausschließlich Fälle des inkongruenten Formwechsels. In Ermangelung eines Wechsels des Besteuerungsregimes (intransparent/transparent) bedarf es keiner vergleichbaren Regelungen beim kongruenten Formwechsel. Daher kommt auch eine analoge Anwendung der Normen nicht in Betracht. Es fehlt an einer planwidrigen Regelungslücke. Jedenfalls stünde das Analogieverbot des § 1 UmwStG einer Anwendung der Normen auf den kongruenten Formwechsel entgegen, da sich dieser strukturell klar vom inkongruenten Formwechsel unterscheidet. Dies gilt gleichermaßen für den rein innerstaatlichen kongruenten Formwechsel wie auch für grenzüberschreitende Konstellationen des kongruenten Formwechsels in der Europäischen Union. Beide sind aus unionsrechtlichen Gründen gleich zu behandeln. Es käme zu einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit, wollte man den kongruenten Formwechsel bei grenzüberschreitender Konstellation innerhalb der EU steuerlich strenger behandeln als den innerstaatlichen Vorgang (Äquivalenzprinzip).[51] Und der innerstaatliche kongruente Formwechsel lässt sich aufgrund des Gebots der Folgerichtigkeit nicht einmal de lege ferenda einer fiktiven Totalausschüttung zuführen.

6. Anpassungsbedarf iRd Richtlinienumsetzung

Die Frage nach dem Anpassungsbedarf im deutschen Steuerrecht angesichts des von der EU-Kommission vorgelegten Richtlinienvorschlags ist vor dem Hintergrund des skizzierten Normbestandes zu beantworten. Dabei hat die Betrachtung bzgl. des Formwechsels gezeigt, dass das deutsche Steuerrecht bereits heute die denkbaren Konstellationen des inkongruenten wie auch des kongruenten Formwechsels sowohl bei rein innerstaatlichen wie auch bei grenzüberschreitenden Konstellationen innerhalb der Europäischen Union erfasst und folgerichtig behandelt.

Ausgehend von der Maßgeblichkeit des Zivilrechts und der dort fingierten Rechtsträgeridentität regelt das Steuerrecht mit den Vorschriften des UmwStG Fälle des inkongruenten Formwechsels. Abweichend von den zivilrechtlichen Vorgaben wird ein Übertragungsakt fingiert, um einen Wertansatz zum gemeinen Wert zur Regel zu erheben und die Buchwertfortführung (nur) auf Antrag zuzulassen. Mit Hilfe dieser Regel-Ausnahme-Technik sind bereits heute Vorschriften zum Schutz des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland in effektiver Weise implementiert. Diese finden zwar keine Anwendung auf den kongruenten Formwechsel. Insoweit greifen jedoch die allgemeinen Ent-

46 *Mundhenke/Schlücke* (Fn. 36), § 1 Rn. 115.
47 *Hahn* IStR 2005, 677 (678); *Mundhenke/Schlücke* (Fn. 36), § 1 Rn. 115, 197; *Haritz* in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 1 Rn. 31; BFH v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BFHE 174, 451, BStBl. II 1994, 856, DStR 1994, 1258 Rn. 18.
48 *Schönhaus/Müller* IStR 2013, 174 (179); *Schnittker/Pitzal* (Fn. 5), Rn. 10.90; *Schaumburg/Häck* (Fn. 31), Rn. 20.105.
49 Vgl. zum Verhältnis der Normen *Lampert* (Fn. 32), § 12 Rn. 43.
50 *Mundhenke/Schlücke* (Fn. 36), § 1 Rn. 3.
51 *Henkel/Port* (Fn. 39), Rn. 11.197.

strickungsvorschriften der § 12 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG. Anpassungsbedarf besteht nicht, da es auch nach dem Richtlinienvorschlag der EU-Kommission dabei bleibt, dass der Formwechsel von einer fingierten Rechtsträgeridentität geprägt ist.[52] Das deutsche Besteuerungskonzept passt dazu.

Soweit der Richtlinienvorschlag explizit darauf abzielt, grenzüberschreitende Umwandlungen zu verhindern, wenn festgestellt wird, dass diese missbräuchlich wären, also in Fällen, in denen es sich um eine künstliche Gestaltung handelt, mit der ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden sollen, bleibt der Rückgriff auf § 42 AO. Dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH, der betont, dass der Wegzugsstaat Maßnahmen ergreifen darf, um zu verhindern, dass sich einige seiner Staatsangehörigen unter Missbrauch der unionsrechtlich geschützten Freiheit der Anwendung des nationalen Rechts entziehen. Diese dürfen jedoch nicht pauschal etwa zur Liquidation oder Auflösung der Gesellschaft zwingen. Vielmehr sind die nationalen Maßnahmen auf eine Einzelfallprüfung anzulegen. Dem folgt der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission, nach dem das Vorgehen der Mitgliedstaaten gegen Missbrauch auf einer Einzelfallprüfung aller relevanten Umstände beruhen muss. Dafür bietet § 42 AO den erforderlichen rechtlichen Rahmen. Bei der Anwendung dieser Generalklausel ist mit dem EuGH davon auszugehen, dass es „für sich alleine keinen Missbrauch darstellt, wenn eine Gesellschaft ihren – satzungsmäßigen oder tatsächlichen – Sitz nach dem Recht eines Mitgliedstaats begründet, um in den Genuss günstigerer Rechtsvorschriften zu kommen".

7. Fazit

Der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission v. 25.4. 2018 ist zu begrüßen. Er wird für eine sachgerechte Abstimmung der registerrechtlichen Verfahren in der Europäischen Union mit Hilfe des Systems zur Verknüpfung von Unternehmensregistern (BRIS) und den Einsatz digitaler Werkzeuge sorgen. Im deutschen Recht dürfte der Anpassungsbedarf in diesem Bereich am größten sein. Es ist abzusehen, dass die Erteilung der vorgesehenen Vorabbescheinigung die zuständigen Behörden vor erhebliche Herausforderungen stellen wird. Diese sollen nicht nur feststellen, ob alle in der Richtlinie und im nationalen Recht festgelegten Voraussetzungen für die grenzüberschreitende Umwandlung erfüllt sind, sondern auch von Fall zu Fall prüfen, ob eine künstliche Gestaltung vorliegt, die darauf abzielt, ungerechtfertigte Steuervorteile insbesondere durch die missbräuchliche oder betrügerische Verwendung von Briefkastenfirmen zu erlangen. Es erscheint fraglich, ob dies allein von den Registergerichten zu leisten sein wird. Weiter wird im Bereich des deutschen Umwandlungsrechts das bereits durch unionsrechtskonforme Auslegung erreichte Ergebnis der Anwendbarkeit der §§ 191 ff. UmwG klarstellend zu kodifizieren sein. Das deutsche Steuerrecht zeigt sich demgegenüber bereits weitgehend an das Unionsrecht angepasst und damit auch für diese Richtlinienumsetzung gut gerüstet.

52 Vorschlag der EU-Kommission v. 25.4.2018 für die Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen (COM(2018) 241 final), 4; zur rechtlichen Einordnung der Transformationsphase aus zivilrechtlicher Sicht *Schnittker/Pitzal* (Fn. 5), Rn. 10.23 ff.

Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle deutscher Unternehmen im Outbound-Fall

*Dr. Jan Dierk Becker, Susann van der Ham und Moritz Mühlhausen**

Deutsche Unternehmen passen ihre Geschäftsmodelle als Folge der Digitalisierung an, dh dem verstärkten Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnologie zB in Produktion und Vertrieb. Der nachfolgende Artikel befasst sich aus Praktikersicht mit den wesentlichen Ertragsteuerfolgen eines solchen digitalen Geschäftsmodells im deutschen internationalen Steuerrecht sowie unter Verrechnungspreisgesichtspunkten anhand eines Beispielsfalls.

1. Einleitung

Nachfolgend sollen die sich aus der Digitalisierung ergebenden ertragsteuerlichen Herausforderungen für ein inländisches Unternehmen im internationalen Steuerrecht beispielhaft anhand eines fiktiven Heizungsherstellers verdeutlicht werden, der bisher Heizungen über unabhängige Installateure vertrieben hat. Im Zuge der digitalen Transformation dieses Herstellers soll ein neuer Geschäftsbereich (Geschäftsbereich „Wärme as a Service") aufgebaut werden, bei dem in- und ausländischen Endkunden die Überlassung von Heizkörpern angeboten wird, wobei die Vertragsabschlüsse über das Internet erfolgen sollen. In den Auslandsvertrieb sollen dortige Tochterunternehmen als Limited Risk Distributoren eingeschaltet sein. Zusätzlich soll den Kunden über das Internet ein spezielles digitales Service- und Wartungspaket angeboten werden („Geschäftsbereich Connectivity"), bei denen der Service auf Basis von Nutzerdaten analysiert und auf das Nutzungsverhalten des individuellen Kunden ausgerichtet wird. Dabei werden Wartungsnotwendigkeiten prognostiziert und Wartungen durchgeführt (predictive/remote maintenance). Außerdem umfasst das Angebot Softwareapplikationen und Content, der die „User Experience" deutlich verbessert wie zB Heizkostenauswertungen und -vergleiche.

* *Dr. Jan Dierk Becker* ist Partner, *Susann van der Ham* ist Partnerin, *Moritz Mühlhausen* ist Senior Manager bei PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf.