

Entstrickung von Wirtschaftsgütern

MITax-Jahrestagung 2006

Entstrickung von Wirtschaftsgütern

Übersicht (Entwurf SEStEG Juli 2006):

- Allgemeiner Entstrickungstatbestand § 4 I 3, 4 EStG
 - Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik bei Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsgutes steht der *Entnahme* gleich
 - Ausgenommen sind Anteile an SE oder SCE bei Sitzverlegung, dann aber Besteuerung bei späterer Veräußerung (treaty override)
- Entstrickungstatbestand für Körperschaften, § 12 I KStG
 - Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik bei Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsgutes steht einer *Veräußerung* gleich
- Entstrickung bei Verschmelzung, § 11 II UmwStG
 - Steuerneutral nur, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht beschränkt ist
- **Daher: Im Wesentlichen Betriebsstättenbedingung**

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Vergleich mit Fusionsrichtlinie

Grenzüberschreitende Verschmelzung/Sitzverlegung

- Rechtsgrundlage: Art. 4, 10b (SE/SCE) FRL: Steuerneutral, wenn und soweit
 - im Wegzugsstaat eine Betriebsstätte verbleibt
 - bei Verschmelzung: Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft
 - die Wirtschaftsgüter (funktional) dieser Betriebsstätte steuerlich zugerechnet werden
 - Die Wirtschaftsgüter zum steuerlichen Ergebnis der Betriebsstätte beitragen
- Gewinnrealisierungstatbestand des SEStEG für Sitzverlegung/Verschmelzung in Übereinstimmung mit FRL
- Zweifelhaft für Gewinnrealisierung bei Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Grenzüberschreitende Verschmelzung/Sitzverlegung

- Rechtsfolge:
 - Keine Aufdeckung der stillen Reserven
 - Fortführung der AfA, Rückstellungen
 - Fortführung des Verlustabzugs
- Bei Verschmelzung: Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft wird Betriebsstätte der übernehmenden Körperschaft
- Bei Sitzverlegung: Betriebsstätte bleibt Betriebsstätte der wegziehenden Gesellschaft
- In beiden Fällen Wechsel von unbeschränkter zur beschränkten Steuerpflicht
- Beschränkte Steuerpflicht ist keine „Einschränkung“ oder „Beschränkung“ des deutschen Besteuerungsrechts

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Prinzipien der Zuordnung

- Sachlicher Zusammenhang: Zuordnung, wenn das Wirtschaftsgut der Funktion der Betriebsstätte „dient“.
- Daher keine „Attraktionskraft der Betriebsstätte“
- Ort der Belegenheit des Wirtschaftsgutes ist ohne Bedeutung
- Vertragsschluss durch Stammhaus oder Betriebsstätte ist ohne Bedeutung
- Keine anteilige Zuordnung des WG, wohl aber der Aufwendungen und Erträge

Daraus folgt:

- Eindeutige Zuordnung, soweit „notwendiges Betriebsvermögen“
- Problematisch ist Zuordnung „neutraler Wirtschaftsgüter“
 - Finanzmittel, Kapitalanteile, Patente und ähnliche Rechte

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Zuordnung von Finanzmitteln, Kapitalanteilen, Patenten

- Betriebsstättenvorbehalt, Art. 10 IV, 11 IV, 12 III OECD-MA:
„tatsächliche Zugehörigkeit“
- Notwendig ist „funktionaler Zusammenhang“ mit der Tätigkeit der Betriebsstätte
- Erträge dürfen nur Nebenerträge sein
- Keine Zuordnung zur Betriebsstätte, wenn die aus den WG's fließenden Einkünfte eigenständiges wirtschaftliches Gewicht haben
 - Indiz hierfür: Keine Zuordnung, wenn die Einkünfte in gleicher Weise, und ohne die Betriebsstätte zu beeinträchtigen, von einem anderen Staat aus (Stammhaus) hätten erzielt werden können
- Fraglich, ob der Betriebsstätte eine „Finanzierungsfunktion“, „Holdingfunktion“ oder „Patentverwaltungsfunktion“ zugeordnet werden kann

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Zuordnung von Finanzmitteln, Kapitalanteilen, Patenten

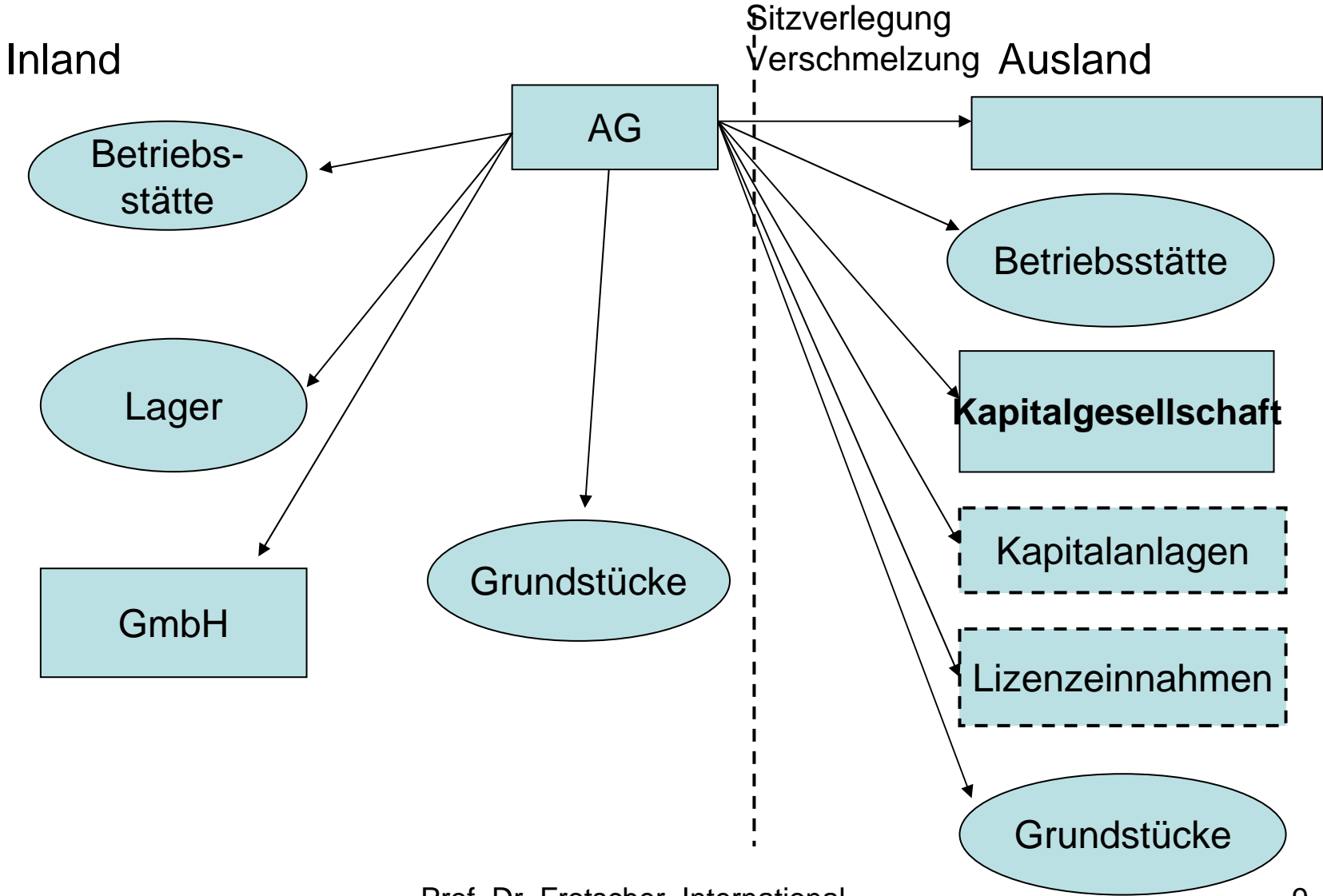
- Kapitalanteile: enge Verbindung zur Betriebsstätte erforderlich (z.B. Vertriebsgesellschaft)
 - Obiter dictum BFH v. 17.12.2003, BFH/NV 2004, 771: Keine Holdingfunktion
- Patente, Warenzeichen, ähnliche Rechte: Zuordnung von allein genutzten/selbst entwickelten Rechten
- Finanzmittel: Nur, soweit für die Tätigkeit der Betriebsstätte benötigt
 - Finanzierung von Anlage- und Umlaufvermögen, Produktion und Absatz
 - Finanzierung von beschlossenen oder absehbaren Investitionen
 - Nicht: Kapitalanlage, auch wenn Finanzmittel von Betriebsstätte erwirtschaftet
 - Folge: „Zwangsüberführung“ überschüssiger Finanzmittel in das Stammhaus („Zentralfunktion“)

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Zuordnung bei Verschmelzung/Sitzverlegung

- Begriff der Betriebsstätte: Definition des DBA
 - Daher nicht: Lager, sonstige Nebentätigkeiten
- Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Beitrag zum Ergebnis
 - Nach deutscher Auffassung identisch
- Zeitpunkt: Rückwirkung bei Verschmelzung
 - Nahtloser Übergang erforderlich
 - Wird die Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft rückwirkend zum Übertragungstichtag eine Betriebsstätte der übernehmenden Körperschaft?

Zuordnung von Wirtschaftsgütern



Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Inländische Wirtschaftsgüter

- Inländische „Geschäftsleitungs-Betriebsstätte“ wird beendet
- Inländische Betriebsstätte/Personengesellschaft bleibt unverändert
- Inländisches Lager: keine Betriebsstätte (DBA)
- Inländische GmbH-Beteiligung: Keine Betriebsstätte
 - Zuordnung zu inländischer Betriebsstätte?
 - Bildung einer „Betriebsstätten-Holding“?
 - § 8b Abs. 2 KStG anwendbar?
- Inländische Grundstücke: Belegenheitsprinzip
 - Nach Art. 4 FRL: steuerpflichtig, da nicht einer Betriebsstätte zugehörig
 - § 11 UmwStG/§ 12 KStG: nicht steuerpflichtig, da kein Verlust des Besteuerungsrechts

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Ausländische Wirtschaftsgüter

- Ausländische Betriebsstätte/Personengesellschaft: Deutschland hatte kein Besteuerungsrecht, aber
 - Nicht-DBA-Staat
 - Anwendung des Aktivitätsvorbehalts/§ 20 II AStG
 - Anrechnung fiktiver ausl. Steuern auf Veräußerung
- Ausländische Beteiligung
 - Deutschland verliert Besteuerungsrecht
 - Bildung einer „Betriebsstätten-Holding“?
 - § 8b Abs. 2 KStG anwendbar?
- Ausländische Grundstücke: Belegenheitsprinzip
 - Im DBA-Fall hatte Deutschland kein Besteuerungsrecht
 - Im Nicht-DBA-Fall verliert Deutschland Besteuerungsrecht

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Ausländische Wirtschaftsgüter

- Ausländische Kapitalanlagen
 - Deutschland verliert Besteuerungsrecht, aber regelmäßig keine stillen Reserven
- Patente, sonstige Rechte, Warenzeichen
 - Deutschland verliert Besteuerungsrecht
 - „Patent-/Warenzeichen-Verwaltungs-Betriebsstätte“?
- Firmenwert (Gesamtunternehmen)
 - Deutschland verliert Besteuerungsrecht
 - § 11 UmwStG, § 12 KStG knüpft an Besteuerungsrecht für „Wirtschaftsgut“ an
 - Ist Firmenwert ein „Wirtschaftsgut“ in diesem Sinne?
 - § 11 UmwStG/§ 12 KStG: Gemeiner Wert → Einzelveräußerungspreis; Firmenwert ist aber nicht einzeln zu veräußern