

Nießbrauch an einem GmbH-Geschäftsanteil – Zivil- und Steuerrecht

men der Sonderausgaben abzugsfähig⁷⁰. Die Jahressteuerung führt zu einem steuerlichen Vorteil, wenn der Nießbraucher früher stirbt, als es der Tabelle 9a zum BewG zur durchschnittlichen Lebenserwartung entspricht.

Hier wird im Rahmen des *Erbschaftsteuerreformgesetzes* darüber nachgedacht, die Werte der Tabelle 9a zum Bewertungsgesetz an die gesteigerte Lebenserwartung der Bevölkerung anzupassen. Dies kann aufgrund höherer Vervielfältiger zu höherer Schenkungsteuer führen.

2. Vorbehaltsnießbrauch

Der Vorbehaltsnießbrauch stellt nach h.M. eine Schenkung unter Auflage gemäß § 525 BGB dar. Diese Auflage beinhaltet eine Verpflichtung zur Einräumung des Nießbrauchs zugunsten des Schenkers⁷¹. Gegenstand der Zuwendung ist beim Vorbehaltsnießbrauch der Anteil an der Kapitalgesellschaft selbst. Die Bewertung zum Zwecke der Berechnung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer erfolgt bei Kapitalgesellschaftsanteilen gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert.

Der Nießbrauch wird bei der Ermittlung des Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerwerts derart berücksichtigt, dass er grundsätzlich von der Zuwendung abgezogen wird⁷².

Eine Ausnahme von diesem Abzug beinhaltet jedoch § 25 Abs. 1 ErbStG, der einen Abzug des Nießbrauchs untersagt, soweit die Nießbrauchsbestellung zugunsten des Schenkers oder seines Ehegatten erfolgt. Besteuert wird in diesem Fall der gesamte Vermögensübergang, ungeachtet des auf dem übertragenden Gegenstand lastenden oder in Erfüllung eines angeordneten Verhältnisses zu bestellenden Nießbrauchs. Eine Begünstigung wird jedoch dahingehend zugelassen, dass die auf den belasteten Teil des übertragenden Vermögens entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bis zum Wegfall der Belastung zinslos gestundet wird. Hier besteht die Möglichkeit, die gestundete Steuer abgezinst mit 5,5 % jederzeit vorzeitig abzulösen (§ 25 Abs. 1 S. 2, 3 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 BewG).

⁷⁰ Kapp/Ebeling, ErbStG, Stand Mai 2006, § 23 Rz. 26 ff.; Jansen/Nickel, Unternehmensnießbrauch, 1997, S. 122.

⁷¹ Petzoldt, GmbHR 1987, 433 (434); Halaczinky, NWB, Fach 10, S. 1551.

⁷² IDW, Rz. 1366; Lorz/Kirchdörfer, Unternehmensnachfolge, 2002, Kapital 5 Rz. 32.

⁷³ Meincke, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rz. 55.

Erlischt der Nießbrauch, tritt hierdurch keine erneute Bereicherung des Beschenkten ein⁷³.

Grundsätzlich kann der Erwerber des Geschäftsanteils trotz des Nießbrauchsvorbehalts begünstigtes Vermögen i.S.d. §§ 13a, 19a ErbStG erwerben. Voraussetzung für die Anwendung der Vergünstigung der §§ 13a, 19a ErbStG ist die dem Zuwendenden im Besteuerungszeitpunkt zustehende unmittelbare Beteiligung am Nennkapital von mehr als 25 %.

Nach dem *Erbschaftsteuerreformgesetz* sind im Bereich der §§ 13a, und 19a erhebliche Verschärfungen vorgesehen. Diese Verschärfungen könnten im konkreten Einzelfall dazu führen, eine Schenkung noch nach altem Recht vorzunehmen.

Von größerer Relevanz ist jedoch, dass nach neuem Recht § 25 ErbStG aufgehoben werden soll, so dass der Kapitalwert des Nießbrauchs bei der Steuerberechnung immer als dauernde Last abgezogen werden kann. Sollte dies umgesetzt werden, wäre das neue Recht vor allem dann günstiger als das alte, wenn der Schenker noch nicht sehr alt und der abziehbare Kapitalwert damit entsprechend hoch ist. Unter Berücksichtigung dieser Vorhaben kann es ratsam sein, mit einer eventuellen Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts abzuwarten.

E. Schlussbemerkung

Die Ausführungen haben gezeigt, dass das Rechtsinstitut des Nießbrauchs als wichtiges Gestaltungsmittel zur Umsetzung der Erbfolge und der vorweggenommen Erbfolge im unternehmerischen Bereich anzusehen ist. Trotz der erheblichen Bedeutung dieses Rechtsinstituts haben die Darstellungen belegt, dass im Bereich des Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich viele Zweifelsfragen offen sind. Aufgrund dieser Schwierigkeiten besteht die Aufgabe sowohl des Rechts- als auch des Steuerberaters darin, die Rechtsstellung der Beteiligten möglichst klar und umschreibend zu regeln, um möglichst ein Höchstmaß an Rechtssicherheit zu erreichen. Aus steuerlicher Sicht besteht die Möglichkeit, bei den Finanzbehörden kostenpflichtig eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO darüber einzuholen, ob die steuerliche Beurteilung des noch zu verwirklichenden Sachverhalts den Interessen der Parteien gerecht wird.

Sigmund Perwein*

Übernahmegewinn bei nicht 100 %-tiger Beteiligung der übernehmenden Körperschaft und alt-einbringungsgeborene Anteile

Ob und in welchem Umfang der sog. Übernahmegewinn gemäß § 12 Abs. 2 UmwStG bei Verschmelzungen, bei denen die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft zwar beteiligt ist, aber zu weniger als 100 %, steuerpflichtig ist, ist in der Literatur zum UmwStG i.d.F. des

SEStEG höchst streitig und führt je nach Auffassung, insbesondere dann, wenn die Anteile der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft alt-einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F. sind und die 7-Jahres-Frist noch nicht abgelaufen ist, zu praktisch erheblich unterschiedlichen Ergebnissen. Mit diesem Beitrag sollen die in der Literatur vertretenen Auffassungen auf Basis praktischer Beispiele „durchgespielt“ und einer Bewertung zugeführt werden.

* Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in der Steuerberater- und Rechtsanwaltskanzlei reichert & reichert in Singen/Hohentwiel.

Übernahmegewinn bei nicht 100 %-tiger Beteiligung

I. Einführung

Gemäß § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG bleibt bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Vermögensgegenstände zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz. § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG erklärt sodann § 8 b KStG für anwendbar, soweit der Gewinn i.S.d. S. 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang, dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.

Der in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG genannte Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, ergibt sich aus § 12 Abs. 1 UmwStG, wonach die übernehmende Körperschaft die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Werten gemäß § 11 UmwStG zu übernehmen hat. Dazu ein

Beispiel: Übertragende Körperschaft im Rahmen einer Verschmelzung zur Aufnahme ist eine GmbH, welche im Jahre 2004 im Wege eines Formwechsels unter Ansatz von Buchwerten nach §§ 25, 20 UmwStG a.F. aus einer OHG hervorgegangen ist, und deren steuerliche Schlussbilanz sich wie folgt darstellt:

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	300.000	Stammkapital	500.000
		Jahresüberschuss	50.000
Umlaufvermögen	700.000	Verbindlichkeiten	450.000
Summe Aktiva	1.000.000	Summe Passiva	1.000.000

Die Bilanz der übernehmenden AG, welche am Stammkapital der GmbH mit 20%, also einer Stammeinlage im Nennbetrag von 100.000€ beteiligt ist, sieht vor dem Verschmelzungstichtag wie folgt aus:

Aktiva		Passiva	
Sachanlagevermögen	3.000.000	Grundkapital	2.500.000
Beteiligung an GmbH	100.000	Kapitalrücklage	45.000
		Jahresüberschuss	50.000
Umlaufvermögen	1.000.000	Verbindlichkeiten	1.505.000
Summe Aktiva	4.100.000	Summe Passiva	4.100.000

II. Meinungsstand zur Auslegung von § 12 Abs. 2 UmwStG

1. Vorab: die konkreten steuerlichen Folgen der unterschiedlichen Auslegungen

Der insbesondere zwischen *Dötsch* und *Rödter* geführte Streit über die Auslegung des § 12 Abs. 2 UmwStG führt je nach Auslegungsergebnis zu sehr unterschiedlichen praktischen, sprich steuerlichen Folgen. Um die zu diskutierenden Rechtsprobleme plastisch zu machen, sollen mit dem nachfolgenden Schaubild vorab die m.E. denkbaren Auslegungsmöglichkeiten, unabhängig von der Zuordnung zu den Literaturstimmen, aufbauend auf die oben dargestellten Bilanzen und Parameter der beiden beteiligten Körperschaften, von ihren Ergebnissen her dargestellt¹ werden:

			A	B	C	D
Satz 1	1	Eigenkapital	550.000	550.000	110.000	110.000
	2	./ . BW Anteil	100.000	100.000	100.000	100.000
	3	Gewinn	450.000	450.000	10.000	10.000
Satz 2	4	20 % Quote	90.000	10.000	2.000	10.000
	5	stpfl. § 8 b II. +	4.500	500	100	500
	6	stpfl. § 8 b II. -	90.000	10.000	2.000	10.000
	7	stfrei von 3 bei 5	445.500	449.500	9.900	9.500
	8	stfrei von 3 bei 6	360.000	440.000	8.000	0

Die **Variante A**, bei welcher in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG der Buchwert der Beteiligung vom vollen Wert des übergegangenen Vermögens abgezogen wird, also nicht quotall gerechnet wird, führt zunächst zu einem außer Ansatz bleibenden Übernahmegewinn i.H.v. 450.000€. Wendet man auf diesen Betrag (Zeile 3) die Beteiligungsquote der AG an der GmbH an (20%), so erhält man als Ausgangspunkt für die Berechnung nach § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG eine „Bemessungsgrundlage“ von 90.000€ (Zeile 4). Bei Anwendung von § 8 b Abs. 2 u. 3 KStG beträgt der steuerpflichtige Übernahmegewinn nur 4.500€, kommt man zur Anwendung von § 8 b Abs. 4 KStG a.F.² beträgt der steuerpflichtige Übernahmegewinn wegen der alt-einbringungsgeborenen Anteile 90.000€.

Bei der **Variante B** berechnet sich auf der Ebene von § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG der außer Betracht bleibende Übernahmegewinn ebenso wie bei Variante A. Die „Bemessungsgrundlage“ für die Berechnung nach § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG findet sich hier nun aber nicht aus der Beteiligungsquote „am“ Übernahmegewinn aus § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG – wie es bei Variante A der Fall war – sondern unabhängig von § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG aus dem nur anteiligen Ansatz des Eigenkapitals, also 20% von 550.000€ ./ . 100.000€ Wert der Beteiligung, was in Zeile 4 dann nur eine „Bemessungsgrundlage“ von 10.000€ ergibt und bei Anwendung von § 8 b Abs. 2 u. 3 KStG nur zu einem steuerpflichtigen Gewinn i.H.v. 500€ führt, während es bei Anwendung von § 8 b Abs. 4 KStG a.F. bei einem steuerpflichtigen Gewinn von 10.000€ verbleibt.

In **Variante C** wird die bei Variante B in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG angewandte Berechnungsmethode bereits in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG angewandt, so dass der außer Betracht bleibende Übernahmegewinn hier 10.000€ beträgt. Bei der Berechnung gemäß § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG wird hier dann wieder so gerechnet, wie bei Variante A.

Bei Variante D entspricht die Berechnung in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG derjenigen in Variante C und die Berechnung in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG derjenigen in Variante B.

Die **Zeilen 7 und 8** im Schaubild zeigen, dass die faktischen Einlageleistungen der anderen Gesellschafter der GmbH in die AG – es erfolgt ja insoweit im Rahmen der Verschmelzung eine Sachkapitalerhöhung bei der AG, bei der die anderen Gesellschafter praktisch „für“ ihren Anteil am auf die AG übergehenden Vermögen der untergehenden GmbH Aktien der AG erhalten – im Ergebnis gemäß § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG außer Ansatz bleiben. In den Zahlen in den Zeilen 7 und 8 steckt nämlich neben den nicht der Besteuerung unterliegenden Teilen des auf die Beteiligung der AG an der GmbH entfallenden Übernah-

¹ Vereinfachend ohne Berücksichtigung von Kosten.

² Vgl. § 34 Abs. 7 a KStG.

Übernahmegewinn bei nicht 100%-tiger Beteiligung

megewinns auch der ebenso definierte „Gewinn“ aus der Einlagenleistung der anderen Gesellschafter. Bei Anwendung von § 8b Abs. 2 u. 3 KStG (Zeile 7) ergibt sich bei den Varianten A und C eine steuerfreie Quote von 99%, bei Variante B von 99,89% und bei Variante D von 95,00%, bei Nichtanwendung von § 8b Abs. 2 u. 3 KStG (Zeile 8) ergibt sich bei den Varianten A und C eine steuerfreie Quote von 80%, bei Variante B von 97,78%. Die steuerfreie Quote liegt bei Variante D wegen der Anwendung derselben Berechnungsmethode wie bei den anderen 3 Varianten rechnerisch zwar bei 0%, in Wahrheit aber ebenso wie bei den Varianten A und C bei 80%.

2. Der Streit über die Auslegung von § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG

Unter der Überschrift „Nicht 100%-ige Beteiligung“ vertritt *Dötsch*³ hier folgende klare und eindeutige Rechtsauffassung:

„Da § 12 UmwStG eine dem § 4 Abs. 4 S. 3 UmwStG vergleichbare Regelung nicht enthält, ist das bilanzielle Übernahmeergebnis aus der Differenz zwischen dem nach § 12 Abs. 1 S. 1 UmwStG i. V. m. § 4 Abs. 1 UmwStG maßgeblichen Wert des übergehenden BV (stets 100%) und dem Bw der infolge der Verschmelzung wegfallenden Beteiligung der Übernehmerin an der Übertragerin (hier unter 100%) zu ermitteln. Dh die Differenz zwischen der tatsächlichen und einer 100%-igen Beteiligung führt automatisch zu einem höheren Übernahmeergebnis.“⁴

An anderer Stelle scheint *Dötsch*⁵ diese klare Stellungnahme wieder einzuschränken, indem er ausführt, dass

„(...) ein Übernahmegewinn bzw. -verlust i. S. nur dann und nur insoweit denkbar (ist), als die übernehmende an der übertragenden Kö beteiligt ist.“ (...).

An weiterer Stelle vervollständigt *Dötsch* das vorstehende Zitat inhaltlich⁶:

„Wenn § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG den gesamten Gewinn aus der Umwandlung stfrei stellt, betrifft diese St-Freistellung, genau genommen, zwei unterschiedliche Gewinnbestandteile: insoweit, als dem übergehenden BV eine wegfallende Beteiligung nicht gegenübersteht, regelt § 12 Abs. 1 S. 1 UmwStG eine dem § 4 Abs. 1 S. 1 EStG nachgebildete stliche Neutralisierung von Einlagen (...). Nur insoweit, als dem übergehenden BV eine wegfallende Beteiligung gegenübersteht, handelt es sich um eine Befreiung eines echten Übernahmegewinns.“

Nach *Dötsch*⁷ ist der Übernahmegewinn bzw. -verlust

„in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG als Rechengröße definiert, die sich aus der Saldierung der beiden Vergleichsgrößen „Wert der übergegangenen WG“ und „Bw der (wegfallenden) Anteile“ ergibt. Die erstgenannte Vergleichsgröße weist immer einen Betrag aus. Die zweitgenannte Vergleichsgröße kann einen Wert ausweisen, sie muss es aber nicht.“

und ist schließlich⁸

„Der Wortlaut des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG (...) auf den Fall zugeschnitten, dass der Übernehmerin am stlichen Übertragungsstichtag die wegfallenden Anteile an der Übertragerin zu 100% zuzurechnen sind. Das muss aber nicht so sein. (...) Die wegfallende Beteiligung kann auch niedriger als 100% sein. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG sieht keine dem § 4 Abs. 4 S. 3 UmwStG entspr. anteilige Übernahmegewinnermittlung vor.“

Man wird also feststellen können, dass bis hier hin die oben dargestellten Varianten A und B der Auffassung von *Dötsch* entsprechen.

*Rödder*⁹ sieht zwar gerade in der nicht anteiligen Übernahmegewinnermittlung einen

„(...) Vergleich von „Äpfeln mit Birnen“, (denn) es werden durch die gesetzliche Anordnung des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG zwei verschiedene Sachverhalte miteinander vermischt.“,

beschreibt i. Ü. aber dieselbe Rechtslage wie *Dötsch*, wenn er ausführt¹⁰, dass,

„(...) der Übernahmegewinn in § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG (...) auch dann (so) definiert (ist), wenn die Übernehmerin nicht zu 100 v. H. an der Übertragerin beteiligt ist. Auch dann soll für Zwecke des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG (wie sich im Umkehrschluss aus § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ergibt) 100 v. H. des zu übernehmenden Werts der übergegangenen Wirtschaftsgüter dem (ggf. gem. §§ 12 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG korrigierten) Buchwert der eine geringere Beteiligungsquote ausmachenden Anteile der Übernehmerin an der Übertragerin gegenübergestellt werden. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sieht keine dem § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG entsprechende anteilige Übernahmegewinnermittlung vor.“

und kommt ebenso zum Ergebnis zweier unterschiedlicher Teile innerhalb des Übernahmegewinns, wenn es heißt¹¹:

„Kommt es im Rahmen der Verschmelzung bei dem übernehmenden Rechtsträger zu einer Kapitalerhöhung, weil die Übernehmerin nicht zu 100 v. H. an der Übertragerin beteiligt ist, entsteht bei zutreffender Betrachtung insoweit eigentlich kein Übernahmegewinn. (...) Nur insoweit, als dem übergehenden Betriebsvermögen eine wegfallende Beteiligung gegenübersteht, handelt es sich um die Befreiung eines echten Übernahmegewinns.“

Rödder kritisiert zwar die vorgefundene Rechtslage, schließt sich dieser indes im Ergebnis an, wie sein Berechnungsbeispiel¹² zeigt, so dass ebenso wie bei *Dötsch* bis hier hin die oben dargestellten Varianten A und B der Auffassung von *Rödder* entsprechen.

*Ley/Bodden*¹³ vertreten demgegenüber eine andere Auffassung, die sie wie folgt begründen¹⁴:

„Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses bereitet in dem vom Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG allein kodifizierten Fall einer 100%igen Beteiligung der übernehmenden an der übertragenden Kapitalgesellschaft keine besonderen Schwierigkeiten. Für den Fall der Beteiligung mehrerer Anteilseigner an der übertragenden Kapitalgesellschaft und der (allein möglichen) Verschmelzung nur auf einen von diesen, führt die wortgenaue Anwendung der Vorschrift bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft u. E. jedoch zu unzutreffenden Ergebnissen, wenn dem „Buchwert der Anteile“ der Gesamtwert der „übergegangenen Wirtschaftsgüter“ gegenüber gestellt wird. Denn nach der im Wesentlichen unverändert gebliebenen Grundkonzeption des § 12 Abs. 2 UmwStG soll ein Übernahmeergebnis nur dann und insoweit entstehen, als der übernehmende Rechtsträger an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Zum Zwecke zutreffender Ermittlung ist § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG bei mehreren Anteilseignern damit so anzuwenden, dass dem Anteilsbuchwert nur das „anteilig“ übergehende Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft gegenüber zu stellen ist.“

Unzweifelhaft lässt sich die Auffassung von *Ley/Bodden* deshalb bis hierhin den obigen Varianten C und D zuordnen.

3 *Dötsch* in *Dötsch/Patt/Pung/Mohlenbrock*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, Vor §§ 11–13 Rz. 12.

4 Es handelt sich bei diesem und den nachfolgenden Zitaten, um wörtliche Zitate, also unter Übernahme der kommentartypischen Abkürzungen etc.

5 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 31.

6 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 32.

7 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 30.

8 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 30.

9 *Rödder* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2008, § 12 Rz. 64.

10 *Rödder* aaO (Fn. 9), § 12 Rz. 64.

11 *Rödder* aaO (Fn. 9), § 12 Rz. 64.

12 *Rödder* aaO (Fn. 9), § 12 Rz. 84.

13 *Ley/Bodden*, FR 2007, 265 ff.

14 *Ley/Bodden*, FR 2007, 265 (273)

Übernahmegewinn bei nicht 100%-tiger Beteiligung

3. Der Streit über das Verhältnis von S. 2 zu S. 1 in § 12 Abs. 2 UmwStG

Der Streit über das Verhältnis von § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG zu § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG ist im Kern der Streit über die Frage, ob und in welcher Weise S. 1 durch S. 2 eingeschränkt wird oder ob die Steuerfreistellung nach S. 1 auch Bestand hat, wenn S. 2 zu einer Besteuerung führt.

*Dötsch*¹⁵ hält es für eine wenig überzeugende Lesart in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG lediglich eine zweite, nochmalige Befreiung des bereits nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG steuerbefreiten Übernahmegewinn zu sehen, sondern ist folgender Auffassung¹⁶:

„Der S 2 des § 12 Abs 2 UmwStG ist uE nicht als partielle Wiederholung des Regelungsinhalts des S 1, sondern im Gegenteil als Einschränkung der dort geregelten globalen St-Befreiung zu verstehen. Die erste Einschränkung ergibt sich daraus, dass die St-Befreiung nach § 8 b KStG gem § 12 Abs 2 S 2 UmwStG nur insoweit zu gewähren ist, als die Übernehmerin an der Überträgerin beteiligt ist, also nur in dem Fall der Aufwärtsverschmelzung einer TG auf ihre MG. Dh § 12 Abs 2 S 2 UmwStG bezieht sich nur auf den Übernahmegewinn ieS. Weitere Einschränkungen ergeben sich aus der in § 8 b Abs 3 bzw. 5 KStG geregelten 5%-igen Pauschalisierung von nabz Ausgaben (...)“

Wie *Dötsch* den Übernahmegewinn im engeren Sinne, auf den sich § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG bezieht, berechnet, ist seiner Kommentierung nicht eindeutig zu entnehmen, so dass offen bleibt, ob ihm nunmehr alleine Variante A oder alleine Variante B zuzuordnen ist¹⁷.

Rödter zeigt anhand seines bereits genannten Berechnungsbeispiels¹⁸, dass ihm Variante B (bis einstweilen einschließlich Zeile 4) zuzuordnen ist. Im Übrigen besteht hinsichtlich der Anwendung von § 8 b Abs. 2 und 3 KStG nur insoweit ein Unterschied¹⁹ zwischen *Rödter* und *Dötsch*, als *Rödter*²⁰ der Meinung ist, dass

„Die aus § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG resultierende Steuerbelastung (...) nicht mit Art. 7 FRL vereinbar (ist), wenn die dort vorausgesetzte Mindestbeteiligungsquote gegeben ist (derzeit 20 v.H., ab 2007 15 v.H. und ab 2009 10 v.H.)“,

während *Dötsch*²¹ diese Auffassung wohl nicht teilt.

*Ley/Bodden*²² halten die Regelung in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG insoweit für

„(...) systemgerecht, (als) (...) für den inländischen Verschmelzungsfall (...) ansonsten eine steuerfreie Überführung von den Beteiligungsbuchwert übersteigenden stillen Reserven und Gewinnrücklagen der übertragenden Tochtergesellschaft ohne die Folgen des § 8 b KStG durch eine Verschmelzung möglich wäre (...)“,

lassen aber ebenso wenig wie *Dötsch* eindeutig erkennen, wie die Berechnung nach § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG ihrer Meinung nach erfolgen soll, was aus ihrer Sicht aber insoweit konsequent ist, als sie die Vereinbarkeit der

„(...) in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG i.V.m. § 8 b KStG für den Regelfall angeordnete(n) 5%ige(n) Besteuerung des Übernahmegewinns mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages sowie der Fusionsrichtlinie (FusionsRL) (...) (für) in erheblicher Weise zweifelhaft (...)“

halten und es aus ihrer Sicht ohnehin nicht zu einer Besteuerung nach § 8 b Abs. 3 KStG kommen kann. Sie gehen also einstweilen bei den Varianten C und D über Zeile 3 nicht hinaus.

4. Der Streit über die Anwendung von § 8 b Abs. 4 KStG a.F.

Die „Musik“ spielt, wie die Zahlen in Zeile 6 des obigen Schaubilds zeigen, dort. Liegen wie in unserem Beispiel der Verschmelzung der GmbH auf die AG alt-einbringungsgeborene Anteile vor, wobei die AG mit 20% an der GmbH beteiligt ist und diese Anteile deswegen alt-einbringungsgeborene Anteile gemäß § 21 UmwStG a.F. sind, weil diese Anteile bei einem Formwechsel der vormaligen OHG in die GmbH im Jahre 2004 zu Buchwerten ausgegeben wurden (§§ 25, 20 UmwStG a.F.), so hätte die Anwendung von § 8 b Abs. 4 KStG a.F. über § 34 Abs. 7 a KStG in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG je nach Auffassung zur Folge, dass der gesamte anteilige Übernahmegewinn der Besteuerung unterliegt, weil dann § 8 b Abs. 2 KStG nicht zur Anwendung käme.

*Dötsch*²³ ist der Auffassung, dass aus der durch das SEStEG erfolgten Einfügung der Anwendung des § 8 b KStG in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG

„(...) auch folgt, dass § 8 b Abs 4 KStG aF anzuwenden ist, der gem § 34 Abs 7 a KStG idF des SEStEG auf sog alt-einbringungsgeborene Anteile bis zum Ablauf der in § 8 b Abs 4 KStG geregelten Siebenjahresfrist weiterhin gilt, (...) (weil) § 12 Abs 2 S 2 UmwStG (nicht) differenziert (...), was zur Folge hat, dass ein Übernahmegewinn nicht stfrei, sondern in voller Höhe stpfl ist.“

Entsprechend *Dötsch* ist also entweder die obige Variante A oder B „in ganzer Länge“ anwendbar, was für die AG in unserem Beispiel bedeutet, dass sie gemäß § 12 Abs. 2 UmwStG einen Übernahmegewinn i.H.v. 90.000€ (Variante A) oder 10.000€ (Variante B) zu versteuern hat²⁴.

Für *Rödter*²⁵ dagegen

„(...) spricht gegen die Anwendbarkeit von § 8 b Abs. 4 KStG a.F., dass § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nur auf § 8 b KStG geltender Fassung verweist (auch ist auf die Parallelregelung in § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG hinzuweisen, die ausdrücklich nur auf § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 EStG und nicht auf dessen nach § 52 Abs. 4 b EStG fortgeltende Sätze 3 und 4 Bezug nehmen).“

Nach *Rödter* bleibt es im Ergebnis dabei, dass der (entsprechend Variante B berechnete) Übernahmegewinn gemäß § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG außer Betracht bleibt und § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG zu keiner Korrektur führt. Im Ergebnis ist unser Ausgangsfall nach *Rödter* also zu 100% steuerfrei.

15 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 32.

16 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 33.

17 Der nachfolgend und unter II.4. anhand der Auffassung von *Rödter* darzustellende Unterschied zwischen *Rödter* und *Dötsch* mag ein Hinweis darauf sein, dass *Dötsch* eher die Variante A zuzuordnen ist.

18 *Rödter* aaO (Fn. 9), § 12 Rz. 84.

19 Die Streitpunkte bestehen insbesondere zu § 8 b Abs. 4 a.F. KStG und § 8 b Abs. 7 u. 8 KStG, wobei letztere nicht behandelt werden, weil sie Sonderfälle für Kreditinstitute und Versicherungen betreffen.

20 *Rödter* aaO (Fn. 10), § 12 Rz. 87.

21 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 43.

22 *Ley/Bodden*, FR 2007, 265 (273).

23 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 33b.

24 Es bleibt allerdings sein vorzitiertes Satz (Fn. 23), wo sehr missverständlich davon die Rede ist, dass dann „ein Übernahmegewinn nicht stfrei, sondern in voller (!) Höhe stpfl ist“, was – wenn es so gemeint wäre – bedeutete, dass in unserem Beispielfall der steuerpflichtige Übernahmegewinn in Variante A und B jeweils 450.000€ betragen würde.

25 *Rödter* aaO (Fn. 9), § 12 Rz. 90.

Übernahmegewinn bei nicht 100%-tiger Beteiligung

*Ley/Bodden*²⁶ sind derselben Auffassung wie *Rödler* und führen zum Vergleich mit § 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG und § 3 Nr. 40 EStG folgendes aus:

„Damit unterliegt der Übernahmegewinn bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft nach neuem Recht auch dann den Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens, wenn es sich um einbringungsgeborene Anteile alten Rechts handelt. Aufgrund dieses eindeutig dokumentierten Willens des Gesetzgebers zum Bereich des § 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG und des damit wohl bewusst unterlassenen Einbezugs von § 34 Abs. 7 a KStG in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG dürfte mithin künftig davon auszugehen sein, dass einbringungsgeborene Anteile nach § 8 b Abs. 4 KStG a.F. keinem Ausschluss des Freistellungsverfahrens mehr unterliegen.“

Nach *Ley/Bodden* ist unser Ausgangsfall (ausgehend von Variante C) im Ergebnis ebenfalls zu 100% steuerfrei.

III. Eigene Stellungnahme

1. Berechnung des (Gesamt-)Übernahmegewinns gemäß § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG

Mit *Dötsch* und *Rödler* legt der Wortlaut von § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG nahe, dass der außer Betracht bleibende Übernahmegewinn so zu berechnen ist, dass vom Wert mit dem das gesamte auf die aufnehmende Körperschaft übergehende Vermögen der übertragenden Körperschaft übergeht, der Buchwert der Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft abzuziehen ist. Dabei scheint es – wie S. 2 zeigt – gewollt zu sein, dass im Sinne einer einfachen, dann aber notgedrungen schematischen Berechnung auf der ersten Stufe (§ 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG) bei der Berechnung des Übernahmegewinns steuerpflichtige Tauschverhalte²⁷ mit (isoliert betrachtet) an sich nicht steuerpflichtigen Einlageleistungen²⁸ aufsummiert werden.

Die daraus sich ergebende Berechnung ist in Variante A dargestellt. In unserem Ausgangsfall ergibt sich bis hierhin mithin ein außer Betracht bleibender Übernahmegewinn i.H.v. 450.000€.

2. Berechnung des Übernahmegewinns im eigentlichen Sinne gemäß § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG

Auch hier erscheint der Wortlaut der eigentlichen Berechnungsformel klar und eindeutig, indem es in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG heißt:

„(...) soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 (...) dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.“

Entscheidend sind die Worte „Gewinn im Sinne des Satzes 1“. Welchen anderen Sinn sollte der Verweis in S. 2 auf den Gewinn nach S. 1 und damit die „Gewinnermittlung“ in S. 1 selbst, denn sonst machen, als den, dass der nach

S. 1 berechnete Gewinn Ausgangspunkt für die Berechnung nach S. 2 sein soll?

Entsprechend der diese Sichtweise abbildenden Variante A ist in unserem Ausgangsfall der Ausgangspunkt für die Berechnung nach S. 2 also der nach S. 1 errechnete Gewinn i.H.v. 450.000€. Dieser ist in Höhe der Beteiligungsquote der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft der Anwendung des § 8 b KStG zugrunde zu legen. In unserem Ausgangsfall ergibt sich so eine „Bemessungsgrundlage“ i.H.v. 90.000€ (Variante A, Zeile 4).

Nehmen wir nun einmal an, der Verweis auf § 8 b KStG und damit seinen Abs. 3 sei nicht europarechtswidrig und lassen wir die Behandlung der alt-einbringungsgeborenen Anteile für einen Moment außen vor. Was passiert? S. 2 „sagt“, dass die errechneten 90.000€ gemäß § 8 b Abs. 2 KStG steuerfrei sind, was der Rechtsfolge von S. 1 entsprechen würde, wegen § 8 b Abs. 3 KStG aber im Ergebnis i.H.v. 5% steuerpflichtig sind, was in unserem Ausgangsfall einen Betrag i.H.v. 4.500€ ergeben würde.

Was sagt uns dies über das Verhältnis von S. 1 zu S. 2 und umgekehrt? S. 2 schränkt die Steuerbefreiung aus S. 1 ein, insoweit ist *Dötsch* Recht zu geben. Zur Feststellung des Umfangs der Einschränkung der Steuerfreiheit aus S. 1 durch S. 2 bedient sich S. 2 des Ergebnisses der Berechnung nach S. 1.

Werden hierdurch Einlageleistungen besteuert? Nehmen wir unser Ausgangsbeispiel in der bis hierhin einzig § 12 Abs. 2 UmwStG entsprechenden Variante A und unterstellen vorläufig entsprechend Zeile 6, dass wegen Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG a.F. ein Übernahmegewinn i.H.v. 90.000€ entsteht. Woraus resultiert dieser?

Bei der AG geht die Beteiligung an der GmbH im Buchwert von 100.000€ unter; stattdessen erhält die AG anteilig Vermögen der GmbH, d.h. anteilig Eigenkapital, was bei einer Beteiligungsquote von 20% einem Anteil am Eigenkapital von 550.000€ i.H.v. 110.000€ entspricht. Die anderen Gesellschafter der GmbH „übertragen“ der AG Vermögen, das heißt Eigenkapital i.H.v. 440.000€, was den 80% Beteiligungsquote entspricht, welche sie zusammen an der GmbH innehaben. Setzt man nunmehr den steuerpflichtigen Gewinn i.H.v. 90.000€ (Variante A, Zeile 6) mit dem außer Ansatz bleibenden Übernahmegewinn nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG i.H.v. 450.000€ (Variante A, Zeile 3) ins Verhältnis, so ergibt dies 20:80, d.h. die 80% Einlageleistung, die im Übernahmegewinn nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG „stecken“, werden im Ergebnis nicht besteuert.

3. Europarechtswidrigkeit der Anwendung von § 8 b Abs. 3 KStG im Rahmen des § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG?

Mit *Rödler* und insbesondere *Ley/Bodden* wird man wohl zu dem Ergebnis kommen müssen, dass ein Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie²⁹ vorliegt, soweit die Beteiligungsquote der übernehmenden Körperschaft mehr als 15% und ab 2009 mehr als 10% beträgt (Art. 7 Fusionsrichtlinie) und durch die Verschmelzung Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betroffen sind (Art. 1 Fusionsrichtlinie).

Da letzteres in unserem Ausgangsfall aber nicht gegeben ist, steht die Fusionsrichtlinie einer Besteuerung nach § 12 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 8 b Abs. 3 KStG nicht entgegen und auf

²⁶ *Ley/Bodden*, FR 2007, 265 (274).

²⁷ Bilanziell findet hier im Grunde ein Aktivtausch statt: die Beteiligung an der GmbH wird ausgebucht; Aktiva und Passiva der GmbH, deren Differenz dem Anteil der AG am Eigenkapital der GmbH entspricht, werden eingebucht.

²⁸ Hier findet bilanziell dagegen eine Bilanzverlängerung statt: in Höhe der Differenz zwischen den von der GmbH übergehenden anteiligen Aktiva und Passiva findet bei der AG eine Kapitalerhöhung statt.

²⁹ Richtlinie Nr. 90/434 des Rates v. 23.7.1990, ABl. L 225 v. 20.8.1990, S. 1 ff.

Übernahmegewinn bei nicht 100%-tiger Beteiligung

die sog. Inländerdiskriminierung findet auch das (sonstige) Gemeinschaftsrecht keine Anwendung³⁰.

In gleicher Weise scheitert die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie³¹ am fehlenden Gemeinschaftsbezug unseres Ausgangsfalls.

4. Anwendbarkeit von § 8b Abs. 4 KStG a.F.?

Das Argument, dass § 12 Abs. 2 S. 2 KStG nur auf § 8b KStG n.F. verweist und damit § 8b Abs. 4 KStG a.F. nicht anwendbar ist, ist m.E. nicht stichhaltig und verkennt die Funktion von Schluss- bzw. Anwendungsvorschriften wie z.B. § 34 KStG. § 8b Abs. 4 KStG a.F. ist durch das SEStEG aufgehoben worden, weil durch dieses das bisherige Konzept der vollen Besteuerung eines Veräußerungsgewinns im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile durch die nachträgliche Besteuerung des zugrunde liegenden Einbringungsvorgangs ersetzt worden ist³². Da für Altfälle, bei denen die Siebenjahresfrist noch nicht abgelaufen ist, weiterhin ein Besteuerungsinteresse besteht, gleichzeitig aber die eigentliche gesetzliche Vorschrift, nämlich § 8b KStG hinsichtlich ihres Abs. 4, textlich bereinigt werden muss, damit der Rechtsanwender auf aktuelle Sachverhalte nicht fälschlich eine allgemein außer Kraft getretene, für Einzelfälle aber befristet noch anwendbare Vorschrift, heranzieht, besteht die gesetzgeberische Technik darin, die nur noch in Einzelfällen befristet anwendbare Vorschrift in den Katalog der Schluss- bzw. Anwendungsvorschriften des jeweiligen Gesetzes aufzunehmen und gleichzeitig im Ursprungstext zu streichen. § 8b KStG muss deshalb wie jede Vorschrift in jedem Gesetz im Kontext mit seinen Anwendungsvorschriften gesehen und gelesen werden. Dieses gilt m.E. auch gesetzesübergreifend, also auch im Verhältnis zu § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG.

Allerdings ist den Kritikern insoweit Recht zu geben, dass der Gesetzgeber die Unklarheiten selbst verursacht zu haben scheint. Aufschlussreiches hierzu kann man indes § 34 Abs. 5 GGO II und dem „Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Empfehlungen des Bundesministeriums der Justiz zur einheitlichen rechtsförmlichen Gestaltung von Gesetzen“³³ entnehmen. In Rz. 222 des Handbuchs heißt es wie folgt:

„Die Verweisung kann sich auf die Fassung des Textes zu einem bestimmten Zeitpunkt oder während eines bestimmten Zeitraums beziehen. In der Regel wird dies die Fassung sein, die bei Inkrafttreten der Ausgangsnorm gilt. Eine solche Verweisung bezeichnet man als starre oder statische Verweisung. Eine Verweisung kann sich auch auf die jeweils aktuelle Fassung eines Textes beziehen. Hier spricht man von gleitender oder dynamischer Verweisung.“

Es ist vorliegend also von einer starren Verweisung auszugehen, da der Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG mit Sicherheit nicht auf die jeweilige Fassung des § 8b KStG verweisen wollte.

Interessant ist es, hierzu § 34 Abs. 5 GGO II³⁴ zu lesen, wo es heißt:

„Soll auf eine zu einem bestimmten Zeitpunkt oder während eines bestimmten Zeitraums geltende Fassung einer Rechtsvorschrift verwiesen werden (starre Verweisung), so ist die Ausführung durch einen entsprechenden Zusatz zu ergänzen, z.B. „... in der am ... geltenden Fassung“ (...).“

Das Fehlen dieses Zusatzes, welchen *Dötsch*³⁵ anspricht, wenn er davon spricht, dass § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG nicht differenziert, nämlich gerade nicht nach der aktuellen und der bisherigen Fassung des § 8b KStG unterscheidet, wäre dann der gesetzgeberische Kniff beiden Fassun-

gen nebeneinander Geltung zu verschaffen, nämlich § 8b KStG n.F. und § 8b Abs. 4 KStG a.F.

Von daher führt der von der Gegenmeinung herangezogene Vergleich zu § 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG gerade zum Beweis des Gegenteils: die Tatsache, dass auch dort der Hinweis auf § 52 Abs. 4b EStG vermeintlich fehlt, zeigt die Richtigkeit der vorstehenden Ausführungen.

Schließlich ist auch nicht ersichtlich, warum der Gesetzgeber im Übergang zum SEStEG steuerverstrickte und mit stillen Reserven versehene Anteile, denen er bei ihrem Erwerb eine privilegierte Behandlung zu Teil werden ließ, nunmehr so nolens volens vom Steuer-Haken lassen sollte?

Dies zeigt sich auch aus dem Gang des Gesetzgebungsverfahrens zum SEStEG. Laut Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 25.9.2006 sollte § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG ursprünglich wie folgt lauten³⁶:

„Von dem Gewinn im Sinne des Satzes 1, soweit er dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht, gelten fünf Prozent als Ausgaben der übernehmenden Körperschaft, die nicht als Betriebsausgaben herangezogen werden können; § 3 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.“

Der Finanzausschuss des Bundestages sorgte dann mit seiner Beschlussempfehlung v. 8.11.2006³⁷ für die heutige Fassung des § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG. In seiner Begründung zur Beschlussempfehlung führte der Finanzausschuss folgendes aus:

„Soweit ein Übernahmegewinn auf einen Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entfällt, wird für die steuerliche Behandlung dieses Gewinns unmittelbar an die Regelungen des § 8b KStG zu Beteiligungserträgen angeknüpft. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Übertragungsvorgang insoweit einem Veräußerungsvorgang gleichsteht.“

Insbesondere die Tatsache, dass der Finanzausschuss die Anwendung von § 8b KStG nicht auf das rechtliche Substrat aus § 8b Abs. 3 KStG beschränken wollte, wie es noch im Regierungsentwurf zum Ausdruck kam, und der Ausschuss zudem auf den veräußerungsgleichen Vorgang abhebt, zeigt m.E., dass es dem Gesetzgeber nicht nur um einen Verweis auf § 8b Abs. 3 KStG ging, sondern auch um die weitere Anwendung des § 8b Abs. 4 KStG a.F.

5. Konflikt zwischen dem Wortlaut und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit

Sind damit nun also alle Zweifelsfragen geklärt? Um die Antwort vorweg zunehmen: leider nicht! Wendet man die bisher vorrangig am Wortlaut orientierte Auslegung des § 12 Abs. 2 UmwStG nämlich auf Modifikationen unseres

30 EuGH v. 16.6.1994 – Rs. C-132/93 – *Steen/Deutsche Bundespost*, Slg 1994, I 2715 ff.

31 Richtlinie Nr. 90/435 des Rates v. 23.7.1990, ABl. L 225 v. 20.8.1990, S. 6 ff.

32 Vgl. *Pung* in *Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock*, aaO (Fn. 3), § 27 Rz. 20.

33 www.bmj.de/rechtsfoermlichkeit/index.htm.

34 AaO (Fn. 33). Diese gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien ist zwar mittlerweile außer Kraft getreten, deren Grundsätze aber m.E. weiterhin gültig.

35 *Dötsch*, aaO (Fn. 3), § 12 Rz. 33b.

36 BT-Drucks. 16/2710, S. 16.

37 BT-Drucks. 16/3315, S. 35.

Übernahmegewinn bei nicht 100%-tiger Beteiligung

Ausgangsfalls an, d.h. neben dem bisher verwandten Fall der 20%-tigen Beteiligung der AG an der GmbH, auf die Fälle einer 50%-tigen bzw. 100%-tigen Beteiligung, zeigen sich Brüche in der Logik der Besteuerung, welche schwerlich hinnehmbar sind. Die nachfolgenden Schaubilder wenden die bisherigen Varianten A, B, C und D nunmehr auch auf die Fälle einer 50%-tigen bzw. 100%-tigen Beteiligung an.

		Variante A	20 %	50 %	100 %
Satz 1	1	Eigenkapital	550.000	550.000	550.000
	2	./ BW-Anteil	100.000	250.000	500.000
	3	Gewinn	450.000	300.000	50.000
Satz 2	4	Bemessungsgrundlage	90.000	150.000	50.000
	5	stpfl. Gewinn § 8 b II +	4.500	7.500	2.500
	6	stpfl. Gewinn § 8 b II -	90.000	150.000	50.000

		Variante B	20 %	50 %	100 %
Satz 1	1	Eigenkapital	550.000	550.000	550.000
	2	./ BW-Anteil	100.000	250.000	500.000
	3	Gewinn	450.000	300.000	50.000
Satz 2	4	Bemessungsgrundlage	10.000	25.000	50.000
	5	stpfl. Gewinn § 8 b II +	500	1.250	2.500
	6	stpfl. Gewinn § 8 b II -	10.000	25.000	50.000

		Variante C	20 %	50 %	100 %
Satz 1	1	Eigenkapital	110.000	275.000	550.000
	2	./ BW-Anteil	100.000	250.000	500.000
	3	Gewinn	10.000	25.000	50.000
Satz 2	4	Bemessungsgrundlage	2.000	12.500	50.000
	5	stpfl. Gewinn § 8 b II +	100	625	2.500
	6	stpfl. Gewinn § 8 b II -	2.000	12.500	50.000

		Variante D	20 %	50 %	100 %
Satz 1	1	Eigenkapital	110.000	275.000	550.000
	2	./ BW-Anteil	100.000	250.000	500.000
	3	Gewinn	10.000	25.000	50.000
Satz 2	4	Bemessungsgrundlage	10.000	25.000	50.000
	5	stpfl. Gewinn § 8 b II. +	500	1.250	2.500
	6	stpfl. Gewinn § 8 b II. -	10.000	25.000	50.000

Der Vergleich mit den anderen Beteiligungsquoten zeigt, dass die Variante A, welche bei wortlautgetreuer Auslegung die einzig gesetzeskonforme Berechnungsmethode darstellt, zu dem kuriosen Ergebnis führt, dass der höchste Anteil an alt-einbringungsgeborenen Anteilen, nämlich 100 %, zur niedrigsten Steuerbelastung führt. Weitere Kuriositäten: bei einer 60%-tigen Beteiligung ergibt sich das selbe Ergebnis wie bei einer 50%-tigen Beteiligung. Allgemein lässt sich sagen, dass die Steuerbelastung bis zu einer Beteiligungsquote von 60 % ansteigt und danach abfällt, wenn man so will, also eine Progression besteht, die die „mittleren“ Beteiligungsquoten am stärksten belastet und die „höchsten“ Beteiligungsquoten verhältnismäßig

am geringsten. Gleiches gilt bei Anwendung von § 8 b Abs. 2 u. 3 KStG.

Demgegenüber führen die Varianten B, C und D unter diesem Gesichtspunkt zu durchweg „gerechten“ Ergebnissen, allerdings um den „Preis“, dass bei der Variante B die Berechnung in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG nicht mit dessen Wortlaut in Einklang steht, bei der Variante C die Berechnung in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG nicht mit dessen Wortlaut und die Variante D weder mit dem Wortlaut von S. 1 noch von S. 2 des § 12 Abs. 2 UmwStG übereinstimmt.

Als Zwischenergebnis ist hiernach festzuhalten: die wortlautgetreue Auslegung des § 12 Abs. 2 UmwStG im Sinne der Variante A führt zu derart willkürlichen Ergebnissen, dass die Vorschrift schlicht wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG als verfassungswidrig angesehen werden müsste, denn es ist nicht ersichtlich wodurch die „merkwürdige“ Progression, welche sich ergibt, gerechtfertigt sein soll. Der Gleichheitssatz ist nämlich, um die Worte *Langs*³⁸ zu verwenden:

„(...) verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung (...) nicht finden lasse, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden müsse.“

§ 12 Abs. 2 UmwStG muss also verfassungskonform ausgelegt werden. Nach *Rüthers*³⁹ kommt die verfassungskonforme Auslegung zum Zuge

„(...) wenn mehrere Bedeutungen einer Vorschrift möglich sind. Dann ist diejenige vorzuziehen, die den Wertmaßstäben der Verfassung am besten entspricht.“

Die verfassungskonforme Auslegung darf aber⁴⁰

„(...) nicht dazu benutzt werden, verfassungswidrige Vorschriften umzubiegen. Sie scheidet nach dem BVerfG immer dort aus, wo sie mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen den Gesetzgebers in Widerspruch treten würde.“

Im letzteren Fall wäre eine Vorschrift verfassungswidrig und nichtig⁴¹. Es ist nun also zu klären, ob in diesem vorgegebenen Rahmen eine verfassungskonforme Auslegung des § 12 Abs. 2 UmwStG möglich ist.

Die Berechnung nach Variante B ignoriert in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG die Worte „im Sinne des Satzes 1“, so dass die Berechnung in S. 2 unabhängig von der Berechnung in S. 1 erfolgt. Bei Variante C wird in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG das „fehlende“ Wort „anteiligen“ vor dem Wort „Wert“⁴² hinzugedacht. Bei Variante D wird in S. 1 (wie bei Variante C) das Wort „anteiligen“ hinzugedacht und werden (wie bei Variante B) in S. 2 die Worte „im Sinne des Satzes 1“ ignoriert. Alle drei Varianten dürften sich deshalb außerhalb des möglichen Wortsinns bewegen und damit mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht zu vereinbaren sein.

Die (bloße) Auslegung der Vorschrift vermag deshalb das Verdikt der Verfassungswidrigkeit nicht zu verhindern.

Allerdings ist damit die Betrachtung gleichwohl noch nicht zu Ende. Es stellt sich nämlich nunmehr noch die Frage, ob die Vorschrift des § 12 Abs. 2 UmwStG durch eine Lückenausfüllung⁴³ „gerettet“ werden kann. Im Falle des Bestehens einer Lücke stellt nämlich auch der eindeutige Wortlaut kein Hindernis für die Korrektur eines Gesetzes dar, die nicht im Einklang mit dem Wortlaut steht. *Larenz*⁴⁴ beschreibt die Abgrenzung zwischen Auslegung und Lückenausfüllung wie folgt:

„In allen Fällen, in denen die Gerichte betonen, der Sinn und Zweck einer Vorschrift gehe auch einem „sprachlich eindeutigen“ Wortlaut vor, die Auslegung werde durch den Wortsinn nicht be-

38 *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rz. 73.

39 *Rüthers*, Rechtstheorie, 3. Aufl. 2007, Rz. 763.

40 *Rüthers*, aaO (Fn. 39), Rz. 764 unter Hinweis auf BVerfGE 18, 97 (111); 35, 263 (280).

41 *Rüthers*, aaO (Fn. 39), Rz. 764.

42 und dem Wort „Kosten“.

43 *Rüthers*, aaO (Fn. 39), Rz. 888 ff.

44 *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaften (Studienausgabe), 3. Aufl. 1995, Seite 210.

Übernahmegewinn bei nicht 100%-tiger Beteiligung

grenzt, handelt es sich in Wahrheit, falls das Ergebnis nicht doch im Rahmen des sprachlich möglichen Wortsinns bleibt, um Lückenergänzung, Analogie oder teleologische Reduktion.“

Lückenausfüllung setzt das Vorhandensein einer Lücke voraus, wobei zwischen bewussten Lücken, die der Gesetzgeber „gelassen“ hat, weil er deren Ausfüllung der Rechtsprechung überlassen wollte⁴⁵ und unbewussten Lücken zu unterscheiden ist, die dadurch entstehen, weil der Gesetzgeber eine nach dem Zweck der Norm regelungsbedürftige Frage übersehen hat⁴⁶. Gegenstand einer Lückenausfüllung kann also nur eine unbewusste, d.h. planwidrige Lücke sein.

*Dötsch*⁴⁷ und *Schmitt*⁴⁸ sind der Meinung, dass der Wortlaut der Vorschrift des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG auf den Fall einer 100%-tigen Beteiligung zugeschnitten ist, während *Ley/Bodden*⁴⁹ darüber hinausgehen und sogar nur den Fall einer 100%-tigen Beteiligung als kodifiziert ansehen⁵⁰.

Da es das erklärte Ziel des Umwandlungssteuergesetzes war und ist, Umwandlungen weitgehend von Besteuerungsfolgen frei zu stellen, wird man wohl ausgehend von der Sichtweise von *Dötsch* und *Schmitt* zu dem Ergebnis gelangen können, dass der Wortlaut des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG zu kurz greift, d.h. den Willen des Gesetzgebers nur unvollständig abbildet und im Wege der sog. teleologischen Extension⁵¹ als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal das Wort „anteiligen“ vor das Wort „Wert“⁵² in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG eingefügt werden muss. Damit ließen sich bis dahin die Varianten C und D rechtfertigen.

Allerdings stellt sich die Frage, ob das im Wege der Lückenausfüllung gefundene Ergebnis zu § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG mit dessen S. 2 „harmoniert“. Wo das Problem liegt, zeigt das obige Schaubild zu Variante C. Begreift man nach der nunmehr im Wege der teleologischen Extension gewonnenen Ergänzung von S. 1 das Verhältnis zu S. 2 weiterhin wie in Variante C, so wirkt sich die Anteilsquote sowohl in S. 1 wie in S. 2 aus, nämlich im Ergebnis doppelt steuermindernd. Der Grund liegt in den Worten „im Sinne des Satzes 1“ bzw. in deren „Kombination“ mit den Worten „dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.“

Dies kann m.E. vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Vielmehr wird man nunmehr in S. 2 die Worte „dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht“ im Wege der teleologischen Reduktion gedanklich streichen müssen, denn nachdem die Lückenausfüllung in Satz 1 bereits dort zur nur quotalen Berücksichtigung des übergehenden Vermögens führt, ist die nur quotale Berücksichtigung „des Gewinns im Sinne des Satzes 1“ in S. 2 eine überschießende Regelung.

Die damit gewonnene Fassung des § 12 Abs. 2 S. 1 u. 2 UmwStG entspricht der Variante D und lässt sich wie folgt ausformulieren:

„Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem anteiligen

Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der anteiligen Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz. Auf den Gewinn im Sinne des Satzes 1 ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden.“

Angesichts der Tatsache, dass § 12 Abs. 2 UmwStG im Grunde erst durch eine „Totaloperation an Haupt und Gliedern“ in einen im Sinne des Willkürverbotes verfassungsrechtlich unbedenklichen Zustand verbracht werden muss, ist indes mehr als fraglich, ob eine solche Vorschrift im Lichte der Gebote der Normenklarheit und der Normenbestimmtheit überhaupt Bestand haben kann und darf.

Hierzu lasse ich abschließend *Lang*⁵³ sprechen:

„Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wird konkretisiert durch das Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit. Nach der Rspr. des BVerfG (...) soll sich der Bürger auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen können. Steuerbegründende Tatbestände müssten so bestimmt sein, dass der Stpfl. die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann. Der von der Steuernorm „Betroffene“, auf dessen Verständnishorizont es ankommt, ist der Stpfl., nicht sein Berater.“

Dem ist nichts hinzuzufügen.

IV. Zusammenfassung

Die Regelung in § 12 Abs. 2 UmwStG ist sprachlich missglückt. Eine nur am Wortlaut orientierte Auslegung des § 12 Abs. 2 UmwStG führte wegen Verstoßes gegen das Willkürverbot zur Verfassungswidrigkeit der Vorschrift. Die Vorschrift bedarf deshalb der Korrektur durch eine teleologische Extension ihres S. 1 und eine teleologische Reduktion ihres S. 2, um zu verfassungsrechtlich unbedenklichen Ergebnissen zu gelangen. Die hiervon ausgehende Berechnung des Übernahmegewinns nach S. 1 führt im Rahmen der Korrekturberechnung in S. 2 dazu, dass eine Versteuerung eines Übernahmegewinns nur insoweit erfolgt, als im Rahmen der Verschmelzung wegen der wegfallenden Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft eine Kapitalerhöhung nicht stattfindet, wobei ein zu versteuernder Übernahmegewinn bei reinen Inlandssachverhalten auf 5% begrenzt ist, und nur im Fall des anwendbaren § 8b Abs. 4 KStG a.F., wenn also alt-einbringungsgeborene Anteile vorhanden sind, eine volle Besteuerung des anteiligen Übernahmegewinns erfolgt.

45 *Rüthers*, aaO (Fn. 39), Rz. 851.

46 *Rüthers*, aaO (Fn. 39), Rz. 852.

47 Vgl. Fn. 8.

48 *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, Umwandlungsgesetz. Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl. 2006, § 12 UmwStG Rz. 28.

49 Vgl. Fn. 14.

50 was konsequenterweise dann aber bedeuten würde, dass im Falle einer geringeren Beteiligung § 12 Abs. 2 UmwStG schon gar nicht zur Anwendung käme.

51 *Rüthers*, aaO (Fn. 39), Rz. 904.

52 und das Wort „Kosten“.

53 *Lang*, aaO (Fn. 38), § 4 Rz. 167 unter Hinweis auf diverse Entscheidungen des BVerfG.