

Urteil vom 30. Mai 2018, I R 35/16

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 30.05.2018 I R 31/16 - Abwärtsverschmelzung mit ausländischer Anteilseignerin

ECLI:DE:BFH:2018:U.300518.IR35.16.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 2 S 3, UmwStG § 11 Abs 1, UmwStG § 11 Abs 2, DBA USA Art 24 Abs 4, KStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 11. April 2016, Az: 1 K 1001/14

Leitsätze

1. NV: Die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften kann zu einem steuerfreien Auflösungsgewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG führen, von dem 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten .
2. NV: Die Verschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft, deren Anteilseignerin im Ausland ansässig ist, auf ihre Tochtergesellschaft (Abwärtsverschmelzung) kann nur dann ohne Aufdeckung stiller Reserven vollzogen werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven der Muttergesellschaft sichergestellt ist .
3. NV: Da bei einer Abwärtsverschmelzung die zum Vermögen der Muttergesellschaft gehörende Beteiligung an der Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft auf deren Anteilseigner übergeht, kommt es für den Buchwertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz der Muttergesellschaft darauf an, ob beim Anteilseigner die stillen Reserven des auf ihn übergegangenen Wirtschaftsguts "Beteiligung" weiterhin dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen .
4. NV: Das Diskriminierungsverbot aus Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 steht dem Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 % des Auflösungsgewinns nicht entgegen, wenn Anteilseignerin der übertragenden Muttergesellschaft eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft ist .
5. NV: Gleiches gilt im Hinblick auf die Fusionsrichtlinie und die unionsrechtlichen Grundfreiheiten .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 12. April 2016 1 K 1001/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH mit Sitz im Inland. Zum ... Dezember 2001 erwarb ihre damalige Alleingeschafterin, die ... Company (im Folgenden: Company) mit Sitz in den USA, sämtliche Anteile an der ebenfalls im Inland ansässigen ... GmbH (im Folgenden: M-GmbH) und übertrug am gleichen Tag an diese 49 % der Anteile an der Klägerin zu einem Kaufpreis von 1 DM. An der Klägerin waren fortan die Company mit 51 % und die M-GmbH mit 49 % beteiligt. Alleiniger Unternehmenszweck der M-GmbH war das Halten der Beteiligung an der Klägerin. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der europaweite Vertrieb von Produkten der Company.
- 2 Aufgrund notariellen Vertrages übertrug die M-GmbH im Jahr 2007 ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gemäß § 2 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) i.V.m. §§ 46 bis 55 UmwG auf

die Klägerin (sog. Abwärtsverschmelzung). Als Verschmelzungstichtag wurde der 31. Dezember 2006 sowie ferner vereinbart, dass eine Kapitalerhöhung bei der Klägerin hinsichtlich der voll eingezahlten Geschäftsanteile der M-GmbH unterbleibt und der Company als Gegenleistung für den Verlust ihrer Anteile an der M-GmbH deren Geschäftsanteil an der Klägerin gewährt wird. Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister der Klägerin erfolgte am ... August 2007.

- 3 In ihrer steuerlichen Schlussbilanz zum 31. Dezember 2006 setzte die M-GmbH die Beteiligung an der Klägerin mit dem Buchwert von 0,51 € an. Bereits vor Einreichung der steuerlichen Schlussbilanz hatte die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der M-GmbH gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) den Antrag gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) auf Ansatz des Buchwertes gestellt.
- 4 Das FA entsprach diesem Begehren im Anschluss an eine Außenprüfung jedoch nicht. Es ging vielmehr davon aus, dass die M-GmbH die Anteile an der Klägerin gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 in ihrer Schlussbilanz zum 31. Dezember 2006 mit dem gemeinen Wert anzusetzen habe und sich dementsprechend ein steuerlicher Übertragungsgewinn ergebe. Die Anteile der M-GmbH an der Klägerin gehörten zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S. von § 11 Abs. 1 UmwStG 2006 (Hinweis auf Tz. 11.19 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, sog. Umwandlungssteuer-Erlass). Ein Buchwertansatz sei nach § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 2006 ausgeschlossen. Da der Übertragungsgewinn zu 100 % auf die Übertragung von Anteilen i.S. von § 8b des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr (2006) geltenden Fassung (KStG) entfalle, sei er nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG außer Ansatz zu lassen; nach § 8b Abs. 3 KStG seien jedoch 5 % des Übertragungsgewinns und damit ein Betrag in Höhe von ... € als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln.
- 5 Die Klägerin erhob Klage, die hinsichtlich des Ansatzes eines Übertragungsgewinns erfolgreich war (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Rheinland-Pfalz vom 12. April 2016 1 K 1001/14, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1392).
- 6 Dagegen richtet sich die Revision des FA.
- 7 Es beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das dem Verfahren beigetretene BMF hat keinen Antrag gestellt. Es unterstützt in der Sache das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist begründet; die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hat einen Auflösungsgewinn erzielt, von dem 5 % als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Das Umwandlungssteuerrecht sieht davon keine Ausnahme vor.
- 11 1. Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anteile an Körperschaften außer Ansatz. Dies gilt entsprechend für Gewinne aus der Auflösung (§ 8b Abs. 2 Satz 3 KStG).
- 12 a) Ein solcher Gewinn entsteht u.a. bei Verschmelzung einer (übertragenden) Körperschaft auf eine andere (übernehmende) Körperschaft, da hierdurch die übertragende Körperschaft ohne Abwicklung aufgelöst wird (§ 2 UmwG) und ihr Vermögen --einschließlich einer etwaigen Beteiligung an der übernehmenden oder einer anderen Körperschaft-- vergleichbar einer rechtsgeschäftlichen Veräußerung auf einen anderen Rechtsträger übergeht (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 251; vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 37. Aufl., § 17 Rz 215, zur vergleichbaren Regelung des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Als Auflösungsgewinn ist der gemeine Wert der durch die im Zuge der Auflösung der Kapitalgesellschaft an einen anderen Anteilseigner übergehenden Beteiligung abzüglich ihres Buchwerts anzusetzen (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rz 237, zum insoweit vergleichbaren Fall der Liquidation; Blümich/Rengers, § 8b KStG Rz 243b).

- 13** b) Der Ansatz des gemeinen Werts der Beteiligung ergibt sich im Streitfall auch aus § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006. Danach ist diese Bewertung bei einer Verschmelzung der Körperschaft auf eine andere Körperschaft in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden (aufgelösten) Körperschaft hinsichtlich der übergehenden Wirtschaftsgüter grundsätzlich geboten. Nach dem Wortlaut des Gesetzes gehört zu den übergehenden Wirtschaftsgütern auch die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft, da dieses Wirtschaftsgut von den Anteilseignern der übertragenden (aufgelösten) Körperschaft erworben wird (Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 I R 4/09, BFHE 228, 21, BStBl II 2011, 315; Senatsbeschluss vom 20. Juni 2011 I B 108/10, BFH/NV 2011, 1924).
- 14** c) Von dem Gewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG gelten 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG).
- 15** d) Der Steuerfestsetzung in den angegriffenen Bescheiden liegt zugrunde, dass im Streitfall die M-GmbH auf die Klägerin wirksam verschmolzen wurde und bei Ersterer ein mit nicht abziehbaren Betriebsausgaben verknüpfter Auflösungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert der bislang von der M-GmbH gehaltenen Beteiligung angefallen ist. Das ist nach dem vorstehend Ausgeführten revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 16** 2. Die auf dem Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben beruhende Steuerfestsetzung (Belastung) wird im Streitfall durch keinen steuerentlastenden Tatbestand ausgeschlossen. Insbesondere kann dies nicht § 11 Abs. 2 UmwStG 2006 entnommen werden.
- 17** a) Nach § 11 Abs. 1 UmwStG 2006 sind bei Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift besagt, dass abweichend davon auf Antrag die übergehenden Wirtschaftsgüter u.a. mit dem Buchwert angesetzt werden können, soweit sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen und das Recht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Schließlich regelt § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mindestens mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen sind.
- 18** b) § 11 Abs. 2 UmwStG 2006 ermöglicht demnach im Fall der Verschmelzung zweier Körperschaften zwar grundsätzlich den Ansatz der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem Buchwert.
- 19** Streitig ist allerdings, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen bei der im Streitfall zu beurteilenden Abwärtsverschmelzung auch die Beteiligung an der Tochtergesellschaft erfasst wird (zum Streitstand vgl. z.B. Rödder in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 11 Rz 112 ff.; Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 11 UmwStG, Rz 167 f., jeweils m.w.N.).
- 20** c) Das FG ist in der angegriffenen Entscheidung davon ausgegangen, dass § 11 UmwStG 2006 auch insoweit den Buchwertansatz eröffnet (überwiegend zustimmend das Schrifttum, z.B. Gsödl/ Wuttke, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 2326; Weiss, Internationale Wirtschaftsbriefe 2016, 498; ablehnend z.B. Weber, Der Konzern 2016, 390). Es deutet die Normzusammenhänge im Wesentlichen so, dass von dem in § 11 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "übergehende Wirtschaftsgüter" nur solche Gegenstände erfasst werden, die auf die an der Verschmelzung unmittelbar beteiligte übernehmende Körperschaft übergehen. Damit gehöre das der übertragenden Muttergesellschaft zuzurechnende Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" nicht zu den übergehenden Wirtschaftsgütern. Die in § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG 2006 geregelten einschränkenden Voraussetzungen für die Wahl des Buchwertansatzes seien damit im Hinblick auf das Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" nicht zu prüfen. Vielmehr richte sich die Behandlung dieses Wirtschaftsguts allein nach der abschließenden Bestimmung des § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006. Folglich sei es für den Buchwertansatz unschädlich, dass die stillen Reserven des Wirtschaftsguts "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" bei dem ausländischen Anteilseigner der bisherigen Muttergesellschaft, der dieses Wirtschaftsgut bei einer Abwärtsverschmelzung direkt erwerben würde, nicht mehr dem deutschen Besteuerungszugriff unterlägen.
- 21** 3. Dem ist nicht zu folgen.

- 22** a) Wie dargelegt, gehört die "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006. Die Beteiligung geht als Wirtschaftsgut an die Anteilseigner der Muttergesellschaft über. Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig.
- 23** aa) Auch § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 verwendet den Begriff "übergehende Wirtschaftsgüter" und erfasst damit ebenfalls die "Beteiligung an der Tochtergesellschaft". Soweit die Nr. 1 und 2 der genannten Vorschrift weitere Anforderungen für den Buchwertansatz in Bezug auf die "übernehmende Körperschaft" stellen, ist auf diejenige Person abzustellen, die die "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" erwirbt. Ist demnach eine Körperschaft Anteilseignerin der Muttergesellschaft (übertragende Körperschaft) und erwirbt sie bei der Abwärtsverschmelzung unmittelbar die bislang von der Muttergesellschaft gehaltene "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" (Senatsurteil in BFHE 228, 21, BStBl II 2011, 315), ist die Norm nach ihrem Wortlaut einschlägig mit der Folge, dass die Abwärtsverschmelzung --bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen-- auf Antrag ohne Aufdeckung stiller Reserven vollzogen werden kann.
- 24** bb) Im Streitfall liegen diese weiteren Voraussetzungen indes nicht vor. Denn bei der US-amerikanischen Company als derjenigen Körperschaft, die die "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" übernimmt, unterliegen die stillen Reserven des Wirtschaftsguts nicht mehr dem deutschen Besteuerungsrecht i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 2006. Art. 13 Abs. 5 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 --DBA-USA 1989-- (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) weist dem Ansässigkeitsstaat der Company, also den USA, das ausschließliche Recht zur Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übergegangenen Beteiligung zu (vgl. Lieber in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 13 Rz 100, 107 und 256).
- 25** b) Sinn und Zweck der infrage stehenden Vorschriften bestätigen das Ergebnis der Wortlautauslegung.
- 26** aa) Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) hat der Gesetzgeber die steuerneutrale Umwandlung im Allgemeinen und die Verschmelzung im Besonderen von der Bedingung abhängig gemacht, "dass die Besteuerung stiller Reserven der übertragenden Körperschaft sichergestellt wird. Daher ist bei der übertragenden Körperschaft der Ansatz der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert vorgesehen. Auf Antrag sind die übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert anzusetzen, soweit die stillen Reserven betrieblich verstrickt bleiben und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gewahrt ist" (BTDrucks 16/2710, S. 27). Dieses Verständnis wird im besonderen Teil der Gesetzesbegründung bei der Darstellung der Verschmelzung mit nahezu identischer Formulierung wiederholt (s. BTDrucks 16/2710, S. 35). Im Gesetzestext hat sich diese Zwecksetzung für die Verschmelzung von Körperschaften unmittelbar in § 11 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwStG 2006 niedergeschlagen. Damit sind die streitgegenständlichen Regelungen --wie das UmwStG insgesamt-- zwar darauf gerichtet, die betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierung von Unternehmen zu erleichtern und für den nach allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen verwirklichten Realisationstatbestand (hier: Auflösungsgewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG) einen Steueraufschub zu gewähren. Diese Milderung steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass sie mit keinem endgültigen Besteuerungsverzicht verbunden ist.
- 27** bb) Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb gerade im Falle einer Abwärtsverschmelzung das Privileg des Buchwertansatzes ohne Absicherung des inländischen Besteuerungszugriffs auf die stillen Reserven gewährt werden sollte. Der in der Literatur und im angegriffenen Urteil angeführte "Repräsentationsgedanke" vermag dies nicht zu tragen. Danach repräsentiert das Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" das Vermögen der Tochtergesellschaft. In der streitgegenständlichen Konstellation gehe dieses Wirtschaftsgut zwar auf den ausländischen Anteilseigner über und unterliege dort regelmäßig nicht mehr dem deutschen Besteuerungszugriff, doch verbleibe das --von der Beteiligung repräsentierte-- Vermögen der (deutschen) Tochtergesellschaft im Inland und sei dort weiterhin steuerlich verhaftet (z.B. Schießl, a.a.O.). Damit wird verkannt, dass sich das zu wahrende deutsche Besteuerungsrecht auf das Vermögen --einschließlich der stillen Reserven-- eines bestimmten Steuerrechtssubjekts bezieht. Die stillen Reserven haben dessen individuelle steuerliche Leistungsfähigkeit erhöht und müssen, wenn sie dessen Sphäre verlassen oder wenn ein Realisationstatbestand eingreift, von diesem versteuert werden (Subjektbindung, vgl. z.B. BTDrucks 12/6885, S. 22; Senatsurteil vom 15. April 2015 I R 54/13, BFHE 254, 519, BStBl II 2017, 136, betreffend Einbringung; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., Einführung, Rz 1). Das Umwandlungssteuerrecht verzichtet auf die an sich gebotene Versteuerung, wenn das nämliche Vermögen, im Streitfall also die stillen Reserven enthaltende Beteiligung der Muttergesellschaft an der

Tochtergesellschaft, beim Erwerb des Vermögens dem Besteuerungszugriff unterliegt. Letzteres trifft aber --wie erläutert-- auf die Anteile an der Tochtergesellschaft nicht zu und kann --unter Beachtung des Trennungsprinzips-- auch nicht durch den Hinweis auf deren Eigenvermögen i.S. eines Repräsentationsgedankens ersetzt werden.

- 28** c) Auch die systematische Auslegung streitet nicht für das vom FG vertretene Normverständnis.
- 29** aa) Entgegen dessen Auffassung stellt § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 keine abschließende Spezialregelung für den Ansatz des Wirtschaftsguts "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" in der steuerlichen Schlussbilanz der Muttergesellschaft bei einer Abwärtsverschmelzung dar. Es handelt sich, wie ihre systematische Stellung innerhalb der aus insgesamt drei Sätzen bestehenden Buchwertansatzvorschrift (§ 11 Abs. 2 UmwStG 2006) zeigt, um eine ergänzende Vorschrift. Satz 2 regelt --und auch insoweit ist vom Gesetzeswortlaut auszugehen-- lediglich den sog. Beteiligungskorrekturgewinn, der z.B. aus der gesetzlich angeordneten Rückgängigmachung früherer steuerwirksam vorgenommener Teilwertabschreibungen auf die "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" resultiert. Wiederum ergänzend und abschließend ordnet § 11 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 sodann mit dem Verweis auf § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG an, dass dieser Gewinn von der allgemeinen Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG nicht erfasst wird und damit steuerpflichtig ist (vgl. Blümich/Klingberg, § 11 UmwStG 2006 Rz 75; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 11 Rz 167 und 178).
- 30** 4. Das Diskriminierungsverbot aus Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989, die Fusionsrichtlinie und das Unionsrecht stehen der Streitgegenständlichen Steuerfestsetzung nicht entgegen.
- 31** a) Nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 dürfen Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, im erstgenannten Staat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.
- 32** aa) Das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot setzt zum einen voraus, dass die andere oder benachteiligende Besteuerung tatbestandlich an die Beteiligung nichtansässiger Gesellschafter anknüpft (vgl. Senatsurteil vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106, zum Merkmal der Inlandsansässigkeit eines Organträgers; Rust in Vogel/ Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 24 Rz 165; Bruns in Schönfeld/ Ditz, a.a.O., Art. 24 Rz 165). Zum anderen sind Diskriminierungen nur zu unterlassen, wenn ein ähnliches Unternehmen vorliegt.
- 33** bb) Ob die Anwendung des Diskriminierungsverbots bereits an der geforderten tatbestandlichen Anknüpfung scheitert, weil weder die Regelungen zum Auflösungsgewinn in § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG noch die Bewertungsvorschriften des § 11 UmwStG 2006 im Tatbestand auf die Auslandsansässigkeit der Anteilseigner der aufgelösten Muttergesellschaft abstellen und vom Verbotstatbestand ausschließlich solche direkten und nicht auch mittelbare Diskriminierungen erfasst werden (vgl. Senatsurteil vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186, zu mittelbaren Diskriminierungen), kann dahinstehen. Denn jedenfalls wäre ein von ausländischen Gesellschaftern beherrschtes Unternehmen nur dann gleich zu behandeln, wenn es einem Unternehmen, das keiner Kontrolle von in dem anderen Staat ansässigen Personen unterliegt, ähnlich wäre. Das "ähnliche Unternehmen" zeichnet sich im vorliegenden Zusammenhang aber dadurch aus, dass sein Betriebsvermögen (einschließlich der stillen Reserven) im Inland steuerverstrickt ist und die stillen Reserven nach einer Verschmelzung mit einer anderen Körperschaft verstrickt bleiben (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006). Somit könnte eine von ausländischen Anteilseignern beherrschte Gesellschaft auch nur dann den Schutz des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 einfordern, wenn --wie bei dem ähnlichen Unternehmen-- auch nach einer Verschmelzung die inländische Steuerverstrickung der stillen Reserven gewahrt bliebe. Hieran fehlt es im Streitfall.
- 34** b) Auch die Fusionsrichtlinie (Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat --FRL--, Amtsblatt der Europäischen Union 2009, Nr. L 310, 34) vermittelt im Streitfall der Klägerin keine Schutzwirkung.
- 35** Zwar dürfen nach Art. 4 FRL Fusion, Spaltung oder Abspaltung keine Besteuerung des Gewinns auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen

steuerlichem Wert ergibt. Allerdings ist die Fusion i.S. der Richtlinie nach Art. 2 als der Vorgang definiert, durch den eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen.

- 36** Danach wird nach dem Wortlaut der beiden Bestimmungen von dem Begriff des übertragenen Aktivvermögens die Beteiligung der übertragenden (Mutter-)Gesellschaft an der übernehmenden (Tochter-)Gesellschaft nicht erfasst, weil diese Beteiligung nicht an die an der Fusion beteiligte andere (Tochter-)Gesellschaft übergeht, sondern an die Gesellschafter der übertragenden (Mutter-)Gesellschaft.
- 37** c) Es kann dahinstehen, ob im Streitfall der Schutzbereich der Kapitalverkehrs- oder der Niederlassungsfreiheit eröffnet ist. Offen kann auch bleiben, ob § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu einem Bereich gehört, der auf Unionsebene --hier in Gestalt der Fusionsrichtlinie-- abschließend harmonisiert wurde und in Folge dessen nicht anhand der Bestimmungen des Primärrechts zu beurteilen wäre (vgl. z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Deister Holding vom 20. Dezember 2017 C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, BFH/NV 2018, 319). Der Senat sieht einen etwaigen Grundfreiheitsverstoß jedenfalls als gerechtfertigt an.
- 38** aa) Der EuGH hat in seiner jüngeren Rechtsprechung zu nationalen Entstrickungsregelungen geklärt, dass Eingriffe in die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit durch den Gesichtspunkt der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt sein können. Danach hat ein Mitgliedstaat grundsätzlich das Recht, die in seinem Hoheitsgebiet entstandenen und noch nicht realisierten stillen Reserven zu besteuern, wenn er im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung auf die Reserven nicht mehr zugreifen kann (EuGH-Urteile National Grid Indus vom 29. November 2011 C-371/10, EU:C:2011:785, Slg. 2011, I-12273; DMC vom 23. Januar 2014 C-164/12, EU:C:2014:20, DStR 2014, 193; Verder Lab Tec vom 21. Mai 2015 C-657/13, EU:C:2015:132, Finanz-Rundschau 2015, 600). Diese --teilweise zu Umwandlungsvorgängen ergangene-- Rechtsprechung kann auf den vorliegenden Streitfall übertragen werden. Wegen des Direkterwerbs der "Beteiligung an der Tochtergesellschaft" durch den (bisherigen) Anteilseigner der Muttergesellschaft hat Deutschland im Zeitpunkt einer tatsächlichen Realisierung der in der Beteiligung ruhenden Reserven wegen Art. 13 Abs. 5 DBA-USA 1989 keine Möglichkeit mehr, diese zu besteuern. Um dies zu verhindern, statuiert der Gesetzgeber mit § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 besondere Anforderungen für den Buchwertansatz.
- 39** bb) Der Eingriff ist auch verhältnismäßig. Diesbezüglich ist zweierlei zu beachten.
- 40** Zum einen liegt im Streitfall ein von der Company selbst herbeigeführter Realisationsakt vor (vgl. allgemein Fehling in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz 17.49). Zum anderen wurden im Streitfall die stillen Reserven nicht besteuert. Vielmehr wird der (Auflösungs-)Gewinn durch § 8b KStG vollständig von der Steuer befreit, da es sich nach der Senatsrechtsprechung bei der sog. 5 %-igen Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) in rechtlicher Hinsicht nicht um eine partielle Rücknahme der Steuerbefreiung auf 95 %, sondern um die Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben handelt (Senatsurteil vom 31. Mai 2017 I R 37/15, BFHE 258, 484, BStBl II 2018, 144). Selbst wenn man § 8b KStG bei einem rein wirtschaftlichen Verständnis der Norm als eine Teil-Steuerbefreiung begreifen wollte, wäre jedenfalls die dadurch ausgelöste Steuerbelastung nicht nur äußerst gering (25 % von 5 % des Auflösungsgewinns), sondern würde zudem die Belastung im Entstrickungsfall deutlich unterschreiten (vgl. z.B. § 4g EStG; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4g Rz 10).
- 41** 5. Die Klage hat auch nicht aus einem anderen Grunde teilweise Erfolg. Das FG hat die geltend gemachten Verschmelzungskosten in Höhe von ... € zu Recht nicht berücksichtigt.
- 42** Der Klägerin sind Kosten für die anwaltliche Beratung hinsichtlich der steuerlichen Risiken der Verschmelzung nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden. Das FG ist mit dem Umwandlungssteuer-Erlass (BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz. 04.34) davon ausgegangen, dass in einem solchen Fall die Kosten dem übernehmenden Rechtsträger zuzuordnen sind. Es hat darauf abgestellt, dass nach dem steuerlichen Übertragungstichtag die übertragende Körperschaft, im Streitfall also die Muttergesellschaft, in steuerlicher Hinsicht als nicht mehr existent zu betrachten ist und ihr in Folge dessen keine Kosten mehr zugeordnet werden können. Dem pflichtet der Senat bei (gl.A. z.B. Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/ GewStG/UmwStG, § 4 UmwStG Rz 169; a.A. z.B. Bünning, Betriebs-Berater 2012, 243).
- 43** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

