

§ 13c Abs. 3 S. 5 ErbStG-E und § 28a Abs. 8 ErbStG-E scheinen diesen umgekehrten Wechsel nicht auszuschließen. Auch ist in § 28a Abs. 8 ErbStG-E die Widerruflichkeit nicht ausgeschlossen.

Bei Überschreiten der Freigrenze hat der Erwerber die Möglichkeit, gänzlich auf die Verschonung zu verzichten, indem er weder einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung noch nach § 13c Abs. 1 oder 2 ErbStG-E stellt. Dadurch würde der vollumfängliche Schuldenabzug uneingeschränkt ermöglicht, da § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG dann nicht greift.

### III. Fazit

Eine erste Analyse des neuen Verschonungssystems zeigt, dass die Unternehmensnachfolge durch eine Umsetzung des Referentenentwurfs erheblich verkompliziert sowie diese eine erhebliche Rechtsunsicherheit und geringere Planbarkeit der Steuerfolgen eines Unternehmensübergangs über viele Jahre für den Steuerpflichtigen mit sich bringen würde. Für die Beratungspraxis würde sicherlich die verbindliche Auskunft eine noch größere Bedeutung einnehmen. Die Steuerpflichtigen, die sich über eine (nochmalige) vorweggenommene Erbfolge Gedanken machen, sollten erwägen, die Vorzüge des bisherigen Ver-

schonungssystems möglichst für eine umfassende Unternehmensnachfolge zu nutzen.

**Dr. Christian von Oertzen** ist Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und Partner im Frankfurter Büro von Flick Gocke Schaumburg Partnerschaft mbB, mit den Tätigkeitsschwerpunkten nationale und internationale Vermögens- und Unternehmensnachfolge. Er berät vermögende Privatpersonen und Unternehmer insbesondere im Erbschaft- und Einkommensteuerrecht sowie im Erb-, Gesellschafts- und Stiftungsrecht sowie im internationalen Privat- und Steuerrecht.



**Dr. Manfred Reich** ist als Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Steuerberater für Flick Gocke Schaumburg Partnerschaft mbB am Standort Frankfurt am Main im Bereich der nationalen und internationalen Unternehmens- und Vermögensnachfolge tätig. Er berät als assoziierter Partner Unternehmer und Privatpersonen insbesondere im Erbschaft-, Schenkung- und Einkommensteuerrecht sowie Erb-, Gesellschafts- und Stiftungsrecht sowie im internationalen Zivil- und Steuerrecht.



Wilfried W. Krauß, RA/StB, und Dipl.-Kfm. Hugo Meichelbeck, WP/StB\*

## Die Societas Unius Personae („SUP“) – insbesondere steuerliche Aspekte

Die Bestrebungen, eine neue europäische Rechtsform für kleinere und mittlere Unternehmen zu konstruieren, hat durch den Vorschlag der EU-Kommission vom 9.4.2014 einen neuen Anlauf genommen. Nachdem die Einführung der Societas Privata Europaea (Europäische Privatgesellschaft; nachfolgend „SPE“) aufgrund diverser strittiger Punkte gescheitert ist, gilt es den Kommissionsvorschlag zur Societas Unius Personae (Einpersonengesellschaft; nachfolgend „SUP“) nicht nur auf seine rechtliche Durchsetzbarkeit hin zu prüfen, sondern auch seine praktische Zweckmäßigkeit zu bewerten. Neben den grundlegenden gesellschaftsrechtlichen Themen stehen im vorliegenden Beitrag insbesondere steuerrechtliche Aspekte wie etwa der Umgang mit der Besteuerung bei Gewinnausschüttungen, Umwandlungsvorgängen oder sog. Sitzaufspaltungen im Vordergrund. Der Kommissionsvorschlag wird derzeit in den Ausschüssen des Europäischen Parlaments diskutiert. Bei Annahme des Kommissionsvorschlags durch das Europäische Parlament und den Rat (Art. 289 AEUV) könnte eine SUP in naher Zukunft gegründet werden, da die Mitgliedstaaten gem. Art. 29 Abs. 1 des Kommissionsvorschlags innerhalb von 24 Monaten die dann erlassene Richtlinie umzusetzen hätten. Dieser neuen Rechtsform könnte dann – gerade bei mittelständischen, international organisierten Unternehmensgruppen – eine hohe praktische Relevanz zukommen.

### I. Einleitung

Die neue europäische Gesellschaftsform der SUP soll nach dem Kommissionsvorschlag vom 9.4.2014<sup>1</sup> kleineren und mittleren Unternehmen die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit erleichtern und Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die sich bei der Gründung von Tochtergesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten ergeben, überwinden.<sup>2</sup> Der derzeitige Entwurf der Richtlinie über SUPs versucht dabei, diejenigen Punkte zu berücksichtigen und zu optimieren, die bei dem Versuch der Umsetzung der SPE einen Konsens unter den Mitgliedstaaten verhinderten<sup>3</sup> und eine Harmonisierung des Rechtsrahmens für Einpersonenkapitalgesellschaften auf europäischer Ebene voranzutreiben.

\* Die Autoren danken herzlich Herrn Rechtsreferendar *Stephan Köstler*, Wirtschaftsjurist (Univ. Bayreuth) für die Unterstützung bei der Erstellung dieses Beitrags.

1 Vorschlag COM (2014) 212 vom 9.4.2014 für eine Richtlinie über Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit einem einzigen Gesellschafter. Artikelangaben ohne Normenbezeichnung sind im Folgenden solche des Kommissionsvorschlags.

2 *Ries*, NZG 2014, 569.

3 Insbesondere bzgl. Mindestkapitalausstattung, Gläubigerschutz und Mitbestimmung; vgl. *Bayer/J. Schmid*, BB 2012, 3 f.; *Drygala*, EuZW 2014, 492; *Hommelhoff/Teichmann*, GmbHR 2014, 179 f.

Die SUP ist zwingend als Einpersonengesellschaft ausgestaltet. Dies vereinfacht zum einen zwar die Gründung und den Aufbau der Gesellschaft. Andererseits ist diese Rechtsform für Strukturen, bei denen mehrere (natürliche) Personen Gesellschafter sein sollen, ungeeignet.<sup>4</sup> Eröffnet bleibt aber die Möglichkeit, dass die SUP als Komplementärin einer KG (z. B. SUP & Co. KG) oder als „Konzernbaustein“<sup>5</sup> fungiert. Dadurch verbleiben in der Praxis weitreichende Einsatz- und Strukturmöglichkeiten.

Die SUP unterscheidet sich insbesondere dadurch von der SPE, dass sie nicht zwischenstaatlich ausgestaltet sein soll und somit keine supranationale Gesellschaft, sondern nur nationalem Recht unterworfen ist.<sup>6</sup> Konsequenz hiervon ist, dass die SUP nur eine europäisch harmonisierte Rechtsformvariante der jeweiligen nationalen Privatkapitalgesellschaftsform ist.<sup>7</sup> Dies bedeutet im Ergebnis, dass es für jeden einzelnen EU-Mitgliedstaat, d. h. derzeit 28, im Detail verschiedene Varianten der SUP geben kann. Die Richtlinie bestimmt dabei nur gewisse Standards für die Gründung und Organisation der SUP, die bei Einhaltung zu einer Art „EU-Gütesiegel“<sup>8</sup> führen. Darin unregelte Fragen richten sich nach dem nationalen Recht des Registerstaats (vgl. Art. 7 Abs. 4), sodass – weil die SUP als Subtyp der jeweiligen Privatgesellschaftsform konzeptioniert ist – ergänzend nationales GmbH-Recht anwendbar wäre.<sup>9</sup>

## II. Wesentliche gesellschaftsrechtliche Charakteristika der SUP

### 1. (Online-)Gründung und Kapitalaufbringung

Die Entstehung einer SUP erfolgt entweder im Rahmen einer Neugründung („ex nihilo“)<sup>10</sup> oder im Wege der Umwandlung der jeweiligen nationalen Gesellschaftsform in eine SUP (Art. 9).<sup>11</sup> Die umwandlungsfähigen Rechtsträger sind in Anlage I zum Richtlinienentwurf bezeichnet. In Bezug auf Deutschland ist darin ausdrücklich die GmbH genannt.

Der Satzungs- und Verwaltungssitz der SUP muss sich jeweils in einem der EU-Mitgliedstaaten befinden.<sup>12</sup> Die Trennung des satzungsmäßigen Sitzes vom Sitz der Hauptverwaltung und die Verlegung des Verwaltungssitzes in einen anderen EU-Mitgliedstaat unter Beibehaltung der Rechtsform ist möglich (vgl. Art. 10).<sup>13</sup>

Der Richtlinienentwurf stellt für die Neugründung lediglich Vorgaben auf hinsichtlich

- des Mindestsatzungsinhalts (Art. 11 Abs. 2),
- des satzungsmäßigen Sitzes (Art. 10),
- des Eintragsverfahrens (Art. 13 und 14) und
- der Kapitalaufbringung (Art. 16).

Die Neugründung soll zudem optional kostengünstig, flexibel und kurzfristig im Wege eines *Online-Verfahrens* ohne notarielles Beurkundungserfordernis innerhalb von max. drei Tagen möglich sein. Bei dieser vereinfachten Gründung im Online-Verfahren ist – anders als bei Gründung durch notarielle Beurkundung – zwingend eine Mustersatzung zu verwenden (Art. 14 Abs. 3 und 4). Den Mitgliedstaaten steht es dabei frei, gesetzlich eine Pflicht zur Identitätsprüfung zu installieren, da der Richtlinienentwurf diesbezüglich keine Regelung vorsieht.<sup>14</sup> Unter Publizitätsgesichtspunkten ungeklärt ist mangels entsprechender Regelung bislang auch, ob Gesellschafterlisten geführt werden müssen.<sup>15</sup>

Bislang nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die Neugründung auch durch Sacheinlage erfolgen kann. Der Kommissionsvorschlag

eröffnet in seiner deutschen Version eine solche Möglichkeit nicht ausdrücklich. Insofern könnte der SUP ähnlich wie der UG (vgl. § 5a Abs. 2 S. 2 GmbHG) die Sachgründung – hierunter fallen auch Umwandlungsvorgänge zur Neugründung – versperrt bleiben. Denn nach Art. 17 Abs. 1 muss die Gegenleistung für den Anteil in voller Höhe eingezahlt sein; nur bei Kapitalerhöhungen gem. Art. 17 Abs. 2 S. 2 sind Einlagen mittels Sachleistungen ausdrücklich zugelassen. Nach deutschem Verständnis wird aber eine Sacheinlage nur „geleistet“ und nicht „eingezahlt“.<sup>16</sup> Dagegen würde der englische Wortlaut des Kommissionsvorschlags („fully paid up“) auch eine Sacheinlage erfassen.<sup>17</sup> Auch die differenzierende Formulierung in Art. 17 Abs. 3 indiziert die grundsätzliche Möglichkeit von Sachgründungen.

Im Hinblick auf die Umwandlung in eine SUP setzt der Richtlinienentwurf noch die Mindestanfordernisse für die Beschlussfassung in der Ausgangsgesellschaft<sup>18</sup> und ihre Kapitalausstattung (Art. 9) voraus. Als Umwandlungsvorgang kommt insbesondere der Formwechsel (§§ 190 ff. UmwG) in Frage. Außerdem wäre eine Spaltung zur Neugründung (§§ 123 ff. UmwG) und eine Verschmelzung zur Neugründung (§§ 2 ff. UmwG) denkbar. Da Umwandlungsmaßnahmen zur Neugründung Sachgründungen sind, verbleibt diesbezüglich im Einzelnen noch eine Unsicherheit. Nach dem Richtlinienentwurf (Art. 9 Abs. 1) ist der nationale Gesetzgeber lediglich verpflichtet, sicherzustellen, dass eine SUP durch Umwandlung errichtet werden kann. Der Gesetzgeber ist danach aber nicht verpflichtet, sämtliche grundsätzlich bestehenden Umwandlungsmöglichkeiten des nationalen Rechts zu eröffnen. Eine Stellungnahme des Bundesrats<sup>19</sup> geht dabei im Grundsatz davon aus, dass eine Sachgründung im Wege der Umwandlung zulässig ist. Die ausdrückliche Ermöglichung verschiedener Sachgründungen durch Umwandlung wäre daher für einen

4 Zur Problematik bei Familienunternehmen vgl. Schmidt, FuS 6/2014, 233.

5 Fleischer, in: MüKo GmbHG, 2. Aufl. 2015, Einl., Rn. 273a; Lang/Ortmann, in: Ziemons/Jaeger, GmbHG, 21. Aufl. 2014, Int. Gesellschaftsrecht, Rn. 145.

6 Dies wird auch dadurch deutlich, dass die Kommission ihren Vorschlag nicht auf Art. 352 AEUV, sondern auf Art. 50 AEUV stützt, wonach keine europäische Rechtsform geschaffen werden kann, vgl. Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 2014, Art. 50 AEUV, Rn. 11; Scheuer/Bröhmer, in: Lenz, EU- und EG-Vertrag, 4. Aufl. 2006, Art. 44 EGV, Rn. 4; Bröhmer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 50 AEUV, Rn. 6; Müller-Huschke, in: Schwarze, 2. Aufl. 2009, EU-Kommentar, Art. 44 EGV, Rn. 5.

7 Omlor, NZG 2014, 1139.

8 Schmidt, GmbHR 2014, R129.

9 Vgl. hierzu auch Drygala, EuZW 2014, 491, 494; Schmidt, GmbHR 2014, R129.

10 Handelsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltsvereins (DAV), NZG 2014, 1376.

11 Begründung zum Kommissionsvorschlag (Fn. 1), S. 6; Jung, GmbHR 2014, 584; J. Schmidt, GmbHR 2014, R129 f.

12 Heckschen, BeckNotarHandbuch, 6. Aufl. 2015, D. III., Rn. 25.

13 Dies steht im Einklang mit der sog. Gründungstheorie des EuGH, wonach Gesellschaften eines EU-Staates ihre Rechtsfähigkeit beibehalten, wenn deren Satzungssitz im EU-Ausland liegt, während sich ihr Verwaltungssitz im Inland befindet; vgl. hierzu EuGH, 5.11.2002 – C-208/00, Überseeering, ECLI:EU:C:2002:632, Slg. 2002, I-9919, BB 2002, 2402, RIW 2002, 945, IStR 2002, 809; EuGH, 30.9.2003 – C-167/01, Inspire Art, ECLI:EU:C:2003:512, Slg. 2003, I-10155, BB 2003, 2195, RIW 2003, 957; EuGH, 16.12.2008 – C-210/06, Cartesio, ECLI:EU:C:2008:723, Slg. 2008, I-9641, BB 2009, 11, RIW 2009, 70.

14 Dies steht im Widerspruch zu Art. 11 der Publizitätsrichtlinie (RL 2009/101/EG zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften i. S. d. Art. 48 Abs. 2 des Vertrags im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorge-schrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, vom 16.9.2009, ABIEU L 258 vom 1.10.2009, S. 11) und birgt Manipulationsgefahren; vgl. Omlor, NZG 2014, 1137; Ries, NZG 2014, 569. Diesen Gefahren könnte u. E. aber auf einfache Weise durch die Einführung von Sicherheitsvorschriften, z. B. der Verpflichtung zu einer elektronischen Signatur, begegnet werden.

15 U. E. sollte dies bei einer deutschen SUP der Fall sein, weil das GmbH-Recht und damit auch § 40 GmbHG diesbezüglich ergänzend Anwendung finden dürfte.

16 Z. B. spricht § 5 Abs. 4 S. 1 GmbHG von „geleisteten“ Sacheinlagen oder § 7 Abs. 3 GmbHG von „bewirkten“ Sacheinlagen, während im Gesetz nie von „eingezahlten“ Sacheinlagen die Rede ist.

17 Handelsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltsvereins (DAV), NZG 2014, 1378.

18 Die Mehrheitserfordernisse bestimmen sich mangels Regelung in der Richtlinie nach nationalem Recht.

19 Vgl. BR-Drs. 165/14 (Beschluss) (2) vom 11.7.2014, Tz. 30.

zügigen und flexiblen Gründungsvorgang, der gerade auch eine Zielvorgabe der Kommission ist, wünschenswert.

## 2. Haftung und Gewinnausschüttungen

Das Kapitalsystem der SUP ist wesentlich davon geprägt, dass das Mindestkapital nur bei 1 Euro bzw. einer Einheit der jeweiligen Landeswährung liegen soll (Art. 16) und es keine Verpflichtung zur Bildung einer gesetzlichen Rücklage gibt. Dies soll Unternehmensgründungen fördern. Auch sieht der Kommissionsvorschlag zwingend vor, dass der einzige Gesellschafter nur bis zur Höhe des Stammkapitals haftet (Art. 7 Abs. 2).

Der Erhöhung der Transparenz und der Sicherung der Erhaltung des Stammkapitals dient zudem eine Publikationspflicht hinsichtlich des gezeichneten und eingezahlten Stammkapitals auf den Geschäftsbriefen und ggf. der Internetseite der SUP (Art. 16 Abs. 5).<sup>20</sup> Gewinnausschüttungen an den Alleingesellschafter erfolgen auf Grundlage einer Empfehlung der Geschäftsführung (Art. 18 Abs. 1). Zusätzlich sind sie sowohl an einen Bilanztest (Art. 18 Abs. 2)<sup>21</sup> als auch an die Ausstellung einer Solvenzbescheinigung durch den Geschäftsführer gebunden (Art. 18 Abs. 3). Bei Verstoß gegen diese Vorschriften besteht zum Schutz der Gläubiger unter den Voraussetzungen des Art. 18 Abs. 5 eine persönliche Haftung des Geschäftsführers.<sup>22</sup>

## 3. Organisation und Gestaltungsfreiheit

Der Aufbau der SUP zeichnet sich vor allem durch weitgehende Gestaltungsfreiheit im Innenverhältnis aus. Zwingend ist allein, dass es nur einen einzigen Gesellschafter geben darf – der eine natürliche oder eine juristische Person sein kann – und dass mindestens ein Geschäftsführer (Art. 22)<sup>23</sup> existieren muss. Der Alleingesellschafter ist gegenüber der Geschäftsführung grundsätzlich weisungsbefugt (Art. 23). Die Bildung eines Aufsichtsrats<sup>24</sup> ist fakultativ.

Sofern weitere Gesellschafter in die Gesellschaft eintreten, kann die Gesellschaftsform der SUP nicht aufrechterhalten werden. Es käme – da dann die Voraussetzungen der Richtlinie nicht mehr erfüllt sind – je nach nationalem Recht alternativ zur Auflösung der Gesellschaft oder zur Umwandlung der SUP in eine andere Gesellschaftsform (Art. 25).

Darüber hinaus wird die Gesellschaftstätigkeit wesentlich durch die Rechtsordnung des gewählten Sitzungssitzes der SUP geprägt. Dies kann z.B. im Bereich der Arbeitnehmermitbestimmung bedeutsam werden, indem die Sitzwahl davon abhängig gemacht wird, dass in einem Staat Mitbestimmungsfreiheit herrscht.<sup>25</sup> So könnte durch eine Sitzwahl außerhalb Deutschlands ohne besondere gesellschaftsrechtliche Gestaltungen die Anwendbarkeit des DrittelbG und des MitbestG ausgeschlossen werden. Dies ist vor dem Hintergrund der gescheiterten SPE bemerkenswert, da insbesondere hierin ein Streitpunkt lag.

## 4. Anteilsübertragungen

Die Anteile an einer SUP sind grundsätzlich frei übertragbar. Anders als bei Gründung einer SUP, die ohne notarielle Beurkundung möglich sein soll, ist bezüglich der Abtretung von Anteilen keine Regelung im Richtlinienentwurf erfolgt. Die Folge wäre, dass in Ermangelung einer unionsrechtlichen Regelung grundsätzlich nationales Recht zur Anwendung gelangte, mit der Folge, dass für diesen Fall eine notarielle Beurkundungspflicht bestünde (vgl. § 15 Abs. 3 GmbHG).<sup>26</sup> Hier könnte der deutsche Gesetzgeber im Umsetzungsgesetz ggf. eine Abweichung von der Richtlinie in der Form vornehmen, dass vollum-

fänglich auf ein Beurkundungserfordernis verzichtet wird. Insoweit besteht jedenfalls ein gewisser Umsetzungsspielraum.<sup>27</sup>

Da die Richtlinie zu einigen gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen keine abschließende europäische Regelung enthält, ist vielfach nationales Recht anwendbar. Geschäftspartner müssen sich daher vor Abschluss eines Geschäfts nicht nur über die allgemeinen europäischen SUP-Vorschriften, sondern auch über die spezifischen nationalen Vorschriften im Sitzstaat informieren. Erschwerend kommt hinzu, dass sich aus der alleinigen Bezeichnung „SUP“ noch nicht erkennen lässt, in welchem Staat die spezielle SUP ansässig ist. Zur Klarstellung sollte die Richtlinie daher vorsehen, dass in der Firma der SUP ein Zusatz bezüglich des Sitzstaates aufzunehmen ist.

## III. Wesentliche steuerliche Aspekte

Aus steuerlicher Sicht kann dem Richtlinienentwurf bislang nichts ausdrücklich entnommen werden, so dass ausschließlich nationales Recht Anwendung findet. Dabei stellen sich insbesondere bei einer SUP, die Teil eines international aufgestellten Konzerns ist, vielfältige Fragen des internationalen Steuerrechts.

### 1. Grundsätzliche steuerliche Einordnung und Steuerpflicht

Das deutsche Steuerrecht unterscheidet grundlegend zwischen der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften und Körperschaften. Zur steuerlichen Einordnung von Gesellschaften ist diesbezüglich ein zweistufiger Rechtstypenvergleich<sup>28</sup> durchzuführen. Demnach ist eine (ausländische) Gesellschaft als Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG einzustufen, wenn sie Merkmale aufweist, die für eine inländische Körperschaft konstituierend sind. Dabei ist eine Beurteilung auf Basis einer Gesamtschau der für eine Körperschaft maßgeblichen Kriterien vorzunehmen. Dies sind im Wesentlichen

- eine zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung (sog. Fremdorganschaft),
- eine beschränkte Haftung,
- eine freie Übertragbarkeit der Anteile,
- eine Gewinnzuteilung aufgrund eines Ausschüttungsbeschlusses ohne Entnahmerecht der Gesellschafter und
- die Aufbringung des Gesellschaftskapitals durch Einlage.

20 Vgl. auch *Lanfermann/Maul*, BB 2014, 1292; *Ries*, NZG 2014, 569; *J. Schmidt*, GmbHR 2014, R129; *Omlor*, NZG 2014, 1140.

21 Hieraus resultiert eine Ausschüttungssperre, wenn das bilanzielle Nettovermögen der Gesellschaft den Betrag des Stammkapitals zuzüglich der nicht ausschüttbaren Reserven unterschreitet bzw. durch die Ausschüttung unterschritten wird (Nachweis einer ausgeglichenen Bilanz); vgl. *Omlor*, NZG 2014, 1140.

22 Vgl. auch *Jung*, GmbHR 2014, 589.

23 Aus Art. 22 folgt, dass Fremdgeschäftsführung zulässig ist.

24 Art. 22 Abs. 3 spricht ausdrücklich von einem Aufsichtsrat, der nicht verpflichtend eingerichtet werden muss und dessen Leitungsbefugnisse sich nach dem Willen des Alleingesellschafters richten; vgl. auch *J. Schmidt*, FuS 6/2014, 234.

25 Das für die Mitbestimmung geltende Recht richtet sich allein danach, in welchem Mitgliedstaat die SUP in das Handelsregister eingetragen wird.

26 Vgl. hierzu auch *Drygala*, EuZW 2014, 491, 494; *J. Schmidt*, GmbHR 2014, R129. Wird an der Beurkundungspflicht festgehalten, kann die Übertragung von SUP-Anteilen zur Reduzierung von Notarkosten grundsätzlich auch im Rahmen einer sog. Auslandsbeurkundung erfolgen; vgl. hierzu zuletzt BGH, 17.12.2013 – II ZB 6/13, BB 2014, 462 m. BB-Komm. *Heckschken*, RIW 2014, 156, DStR 2014, 379; vgl. auch *Meichelbeck/Krauß*, DStR 2014, 752 ff.

27 *Jung*, GmbHR 2014, 580.

28 Vgl. hierzu BFH, 6.11.1980 – IV R 182/77, BStBl. II 1981, 220, 222; BFH, 23.6.1992 – IX R 182/87, BB 1992, 1845 – sog. „Liechtenstein-Urteil“; BFH, 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BMF-Schreiben vom 19.3.2004 – IV B 4 – S 1301 USA – 22/04 zur steuerlichen Einordnung einer US-LLC, BStBl. I 2004, 411; *Grafte*, in: Dötsch, KStG, Stand: Dezember 2014, § 1, Rn. 87a.

Diese Voraussetzungen sind bei der SUP erfüllt (vgl. oben Abschn. II.) Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass bei einer deutschen SUP ergänzend das GmbH-Recht anwendbar ist, sofern die Richtlinie zu einzelnen Regelungsbereichen nichts aussagt. Im Ergebnis ist die SUP somit als eine Kapitalgesellschaft anzusehen, auch wenn sie nicht namentlich in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG erwähnt werden sollte.

Sofern Satzungssitz (§ 11 AO) oder Geschäftsleitung (§ 10 AO) der SUP in Deutschland ist, ist diese als eigenständiges Steuerrechtssubjekt mit ihrem gesamten Welteinkommen im Inland gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und erzielt nach § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte. Die Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG). Die SUP unterliegt einem Körperschaftsteuersatz von 15% (§ 23 Abs. 1 KStG) zzgl. Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% (§ 4 SolZG) hierauf.

Hat die SUP weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland, ist sie bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 EStG in Deutschland mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Sie unterliegt – sofern sie in Deutschland eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO unterhält – als Kapitalgesellschaft auch der Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG) und grundsätzlich der Umsatzsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 UStG).

## 2. Besteuerungsfragen im Rahmen der Entstehung

### a) Neugründung

Sofern die Gesellschaft schon nach (formlosem) Beschluss ihrer Gründung, aber vor Errichtung (d.h. mit dem formwirksamen Abschluss des Gesellschaftsvertrags) unternehmerisch tätig wird, sind die Grundsätze der Vorgründungsgesellschaft anzuwenden. Sie ist dann – aufgrund eines einzigen Gesellschafters – steuerlich als Einzelunternehmen zu behandeln. Die Gesellschaft ist in diesem Stadium weder mit der späteren Vorgesellschaft noch mit der nachfolgenden Körperschaft identisch.<sup>29</sup> Daher können etwaige positive oder negative Erträge steuerlich bei der späteren Körperschaft nicht berücksichtigt werden. Vielmehr muss jeder Vermögensteil durch Einzelrechtsübertragung auf die SUP übertragen werden.

Die Körperschaftbesteuerung der SUP beginnt bei der Gründung ex nihilo daher, ähnlich der GmbH-Gründung,<sup>30</sup> mit deren Errichtung. Anknüpfungspunkt der Körperschaftsteuerpflicht ist somit der Zeitpunkt der privatschriftlichen Unterzeichnung der Satzung im Online-Verfahren bzw. der Beurkundung der Satzung. Dem steht nicht entgegen, dass eine notarielle Beurkundung im Gegensatz zur GmbH-Gründung bei der Errichtung der SUP nicht notwendig ist (s. o.), und sich im Fall der Online-Gründung keine Informationsmöglichkeit der Finanzbehörde durch den Notar gem. § 54 Abs. 1 EStDV ergibt, da dies durch Melde- und Anzeigepflichten gem. §§ 137, 138 AO ausgeglichen wird.

### b) Entstehung durch Umwandlung

Eine deutsche SUP kann Rechtsträger einer Umwandlung nach dem UmwG sein, da sie auf Basis eines Rechtstypenvergleichs als Kapitalgesellschaft in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG einzuordnen ist und ergänzend nationales GmbH-Recht auf sie anwendbar ist.<sup>31</sup> Da auch das UmwStG nicht an bestimmte Rechtsformen anknüpft, sondern allgemein an den Begriff der Körperschaft bzw. Kapitalgesellschaft und dieser Begriff demjenigen des KStG entspricht,<sup>32</sup> hätte eine Umwandlung die gleichen steuerlichen Folgen wie bei einer anderen (deutschen oder europä-

ischen) Kapitalgesellschaft. Daher könnte die Gründung einer deutschen SUP grundsätzlich auch ertragsteuerlich neutral durch Umwandlung einer GmbH – Formwechsel, Spaltung zur Neugründung, Verschmelzung zur Neugründung – erfolgen, sofern diese Vorgänge durch Sacheinlagen bewirkt werden können. Diese Umwandlungsvorgänge zur Neugründung könnten dann auch grundsätzlich grenzüberschreitend (z.B. durch sog. Heraus- oder Hereinverschmelzung durch Neugründung) unter den allgemeinen umwandlungssteuerrechtlichen Voraussetzungen durchgeführt werden.

## 3. Umwandlungen

Geht es um rein nationale Umwandlungsvorgänge, d.h. die Umwandlung einer SUP mit statutarischem Sitz in Deutschland auf eine andere deutsche Gesellschaft oder umgekehrt, bestehen im Hinblick auf die deutsche SUP keine umwandlungssteuerlichen Besonderheiten. Diese Vorgänge könnten dann grundsätzlich ertragsteuerlich neutral erfolgen. Etwa bestehende Verlustvorträge, Zinsvorträge sowie EBITDA-Vorträge würden dann – außer bei einem identitätswahrenden Formwechsel – nach allgemeinen Grundsätzen untergehen.

Grenzüberschreitende Verschmelzungen (Hinaus- und Hereinverschmelzungen) von EU-/EWR-Kapitalgesellschaften richten sich nach den §§ 122a–122l UmwG. Inwiefern zukünftig auch EU-ausländische SUPs an derartigen Umwandlungsvorgängen teilhaben können, also auf eine deutsche Gesellschaft verschmolzen werden können, bestimmt sich danach, ob SUPs in den Anwendungsbereich der IntV-RL<sup>33</sup> fallen.<sup>34</sup> Dies hängt davon ab, ob die SUP in den Anwendungsbereich von EU-Richtlinien aufgenommen wird bzw. die Richtlinie entsprechend auf SUPs für anwendbar erklärt wird. Da aber Gesellschaften mit beschränkter Haftung regelmäßig unter die IntV-RL fallen,<sup>35</sup> ist zu erwarten, dass auch SUPs in deren Anwendungsbereich aufgenommen werden, zumal die SUP als europäische Gesellschaft für grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge geradezu prädestiniert wäre.

Grenzüberschreitende Spaltungen (sog. Hinaus- und Herausspaltungen) sind ebenfalls im Grundsatz möglich. Obwohl § 125 UmwG im Hinblick auf Spaltungen nicht auf die §§ 122a bis 122l UmwG verweist, sind auch grenzüberschreitende Spaltungsvorgänge vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) zulässig.<sup>36</sup> Auch der grenzüberschreitende Formwechsel ist von der Niederlassungsfreiheit erfasst.<sup>37</sup>

29 Vgl. *Rengers*, in: Blümich, KStG, 126. Aufl. 2015, § 1, Rn. 171; *Lambrecht*, in: Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, Rn. 34.

30 Die Vor-GmbH bzw. Vorgesellschaft ist zivilrechtlich eine Gesellschaft eigener Art („sui generis“) und entsteht im Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags (§ 2 GmbHG) und dauert bis zur Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister (§ 11 GmbHG) an. Die Körperschaftsteuerpflicht der klassischen Vor-GmbH tritt bereits im Zeitpunkt der notariellen Beurkundung ein, wenn der Eintragung keine wesentlichen Hindernisse entgegenstehen, die Eintragung tatsächlich später erfolgt sowie die Aufnahme einer nach außen in Erscheinung tretenden Tätigkeit vorliegt. Vgl. hierzu BFH, 8. 4.1960 – III 129/57 U, BStBl. III 1960, 319, BB 1960, 849; BFH, 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568, BB 1973, 834; *Strehle*, in: Römermann, Münchener Anwaltsbuch GmbH-Recht, 3. Aufl. 2014, Kap. A, § 3, Rn. 113; *Grafte*, in: Dötsch, KStG, § 1, Rn. 105.

31 Vgl. im Hinblick auf die ebenfalls nicht ausdrücklich in § 3 UmwG genannte SE *Drygala*, in: Lutter, UmwG, 5. Aufl. 2014, § 3, Rn. 20.

32 Vgl. *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 1, Rn. 15.

33 RL 2005/56/EG über Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten (Directive on cross-border mergers of limited liability companies) vom 26.10.2005 – Internationale Verschmelzungsrichtlinie (IntV-RL), ABIEU Nr. L 310, 1.

34 Der Anwendungsbereich des § 122b UmwG richtet sich nach der IntV-RL.

35 Vgl. *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, § 122b, Rn. 5; *Bayer*, in: Lutter/Winter, UmwG, 5. Aufl. 2014, § 122b, Rn. 4.

36 Vgl. EuGH, 13.12.2005 – C-411/03, SEVIC, ECLI:EU:C:2005:762, Slg. 2005, I-10805, BB 2006, 11, DStR 2006, 49; *Heckschen*, in: Widmann/Mayer, 143. Erg.-Lfg. April 2014, UmwG, § 122a, Rn. 21.

37 Vgl. EuGH, 12.7.2012 – C-378/10, VALE, ECLI:EU:C:2012:440, BB 2012, 2069; *Heckschen*, in: Widmann/Mayer, UmwG, § 122a, Rn. 23.

Die Umwandlung einer ausländischen Gesellschaft auf eine deutsche SUP ist damit unter den besonderen Voraussetzungen des § 1 UmwStG nach den allgemeinen umwandlungssteuerlichen Grundsätzen ertragsteuerlich neutral möglich. Bei Umwandlung einer SUP, die einem ausländischen Gesellschaftsstatut unterliegt, auf eine deutsche Gesellschaft richtet sich die Anwendbarkeit des UmwStG maßgeblich danach, ob der Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie<sup>38</sup> auf SUPs erweitert wird und das UmwStG (ggf. nach entsprechende Umsetzung in nationales Recht) SUPs erfasst. Da die SUP nur eine europäische Rechtsformvariante einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist und diese wiederum in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fällt und in dem jeweiligen EU-Staat der Körperschaftsteuer unterliegt, ist dies zu erwarten. Unabhängig davon sind auch ausländische Gesellschaften, die – wie eine SUP – nach einem Typenvergleich als Kapitalgesellschaft einzuordnen ist, vom Begriff der Körperschaft bzw. Kapitalgesellschaft erfasst und unterliegen damit grundsätzlich dem UmwStG.<sup>39</sup> Die grundsätzliche Anwendbarkeit des UmwStG gilt dann auch bei der Umwandlung zweier ausländischer SUPs, die in Deutschland jeweils unbeschränkt steuerpflichtig sind.

#### 4. Sitzaufspaltung und Sitzverlegung

In diesem Zusammenhang ist im Wesentlichen zwischen den folgenden Vorgängen zu differenzieren:

##### a) Verlegung des Sitzes außerhalb der EU

Wird der Satzungssitz oder der Sitz der Verwaltung der SUP in einen Staat außerhalb der EU verlegt, kann die SUP keinen rechtlichen Bestand mehr haben, da sie ihren Sitz nur innerhalb der Gemeinschaft haben kann (vgl. Art. 10). Es kommt dann nach der im Hinblick auf Drittstaaten grundsätzlich geltenden Sitztheorie<sup>40</sup> und aufgrund des Umstands, dass die SUP zwingend ihren Sitz in der EU haben muss, zur Auflösung der Gesellschaft. Dies hat bei einer in Deutschland ansässigen SUP eine Liquidationsbesteuerung gem. § 11 KStG zur Folge. Ein Rückgriff auf § 12 Abs. 3 KStG ist in diesem Fall nicht erforderlich.

##### b) Verlegung des Satzungs- und/oder Verwaltungssitzes in das EU-Ausland

Die im Inland unbeschränkte Steuerpflicht einer (deutschen) SUP bei Verlegung des Satzungssitzes oder des Verwaltungssitzes in das EU-Ausland hat aber regelmäßig dann Bestand, wenn entweder der Ort der Geschäftsleitung gem. § 10 AO oder der Satzungssitz der Gesellschaft im Inland verbleibt. Der Ort der Geschäftsleitung entspricht in aller Regel dem Begriff des Verwaltungssitzes,<sup>41</sup> wobei der Ort der geschäftlichen Oberleitung, d. h. derjenige der laufenden Geschäftsführung (Tagesgeschäfte) maßgeblich ist. Diesbezüglich ist auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen.<sup>42</sup>

Hierbei könnte es zu einer ungewünschten Doppelbesteuerung kommen, da die Gesellschaft in dem Staat, in welchem sie ihren Satzungssitz hat, regelmäßig ebenso unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die sog. *Tiebreaker-Rule* nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA<sup>43</sup> schließt in dieser Situation jedoch eine doppelte Ansässigkeit kraft Fiktion aus, indem für die Bestimmung der unbeschränkten Steuerpflicht bei juristischen Personen nur noch auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abgestellt wird. Im Ergebnis kann die SUP daher allein durch die Wahl ihres Satzungssitzes keinen Einfluss auf ihre Steuerpflicht bzw. den maßgeblichen Steuersatz nehmen.<sup>44</sup> Die alleinige Verlegung des Satzungssitzes in das EU-Ausland – die in der Praxis ohnehin kaum vorkommt – hätte daher im

Ergebnis in der Regel keine steuerlichen Konsequenzen in Deutschland, da es regelmäßig auf den Ort des Verwaltungssitzes ankommt.

Verlegt die SUP ihren Verwaltungssitz (eventuell zusammen mit ihrem Satzungssitz) ins EU-Ausland, kann dadurch das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt werden. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn keine inländische Betriebsstätte der SUP mehr verbleibt. Dieser Vorgang gilt dann als Veräußerung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) gem. § 12 Abs. 1 S. 1, 1. Halbs. KStG. Ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG kann nicht gebildet werden, da diese Möglichkeit nur für unbeschränkt Steuerpflichtige besteht.<sup>45</sup>

Die Sonderregelungen nach § 12 Abs. 1 S. 1, 2. Halbs. KStG i. V. m. §§ 4 Abs. 1 S. 5, 15 Abs. 1a EStG bzw. § 17 Abs. 5 S. 1 EStG, die die Besteuerung der Anteilseigner bei Wegzug einer SE bzw. einer SCE regeln, sind bei Verlegung des Verwaltungs- und Satzungssitzes auf die Anteilseigner einer SUP nicht anwendbar. Diese Sondervorschriften beziehen sich ausdrücklich nur auf die SE und die SCE. Eine entsprechende Anwendung auf eine SUP wäre, da diese – anders als die SE bzw. die SCE – keine supranationale Gesellschaftsform ist, auch nicht sachgerecht.

##### c) Sitzverlegung bei Erhalt einer Betriebsstätte in Deutschland

Eine steuerlich neutrale Sitzverlegung kann auch dann vorgenommen werden, wenn eine Betriebsstätte im Inland nach § 12 AO, Art. 5 OECD-MA<sup>46</sup> beibehalten wird. Werden Satzungssitz und Verwaltungssitz der SUP in das EU-Ausland verlegt, endet die unbeschränkte Steuerpflicht der SUP in Deutschland. Unterhält sie im Inland aber weiterhin eine Betriebsstätte, unterliegen die Betriebsstättengewinne der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland gem. § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG. Insofern liegt auch bei einer Verlegung des Satzungs- und/oder Verwaltungssitzes in einen anderen EU-Mitgliedstaat grundsätzlich keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland vor. Es kommt dann zu keiner Besteuerung gem. § 12 KStG. Im Übrigen findet mangels Auflösung auch keine Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG statt.

Etwas anderes könnte etwa dann gelten, wenn ein Wirtschaftsgut (z. B. Beteiligungen, immaterielle Wirtschaftsgüter), das einer inländischen Betriebsstätte der SUP zuzuordnen war, in eine ausländische Betriebsstätte der SUP überführt wird.<sup>47</sup> Dann kommt es zu einer Besteuerung des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter

38 RL 90/434/EWG v. 23.7.1990, geändert durch RL 2005/19/EG v. 17.12.2005, ABIEU 2005 Nr. L 58, S. 19.

39 Vgl. Hörtnagl, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 1, Rn. 17; Graw, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 1, Rn. 35.

40 Die Gründungstheorie ist grundsätzlich nicht auf die Sitzverlegung in einen Drittstaat anwendbar. In diesem Fall gilt grundsätzlich die sog. Sitztheorie; vgl. BGH, 27.10.2008 – II ZR 158/06, BB 2009, 14 m. BB-Komm. *Lamsa* – „Trabrennbahn“; Hein, in: MüKo-BGB, EGBGB, Art. 3, Rn. 98.

41 BGH, 21.3.1986 – V ZR 10/85, BB 1986, 2153, NJW 1986, 2194; Staudinger/Großfeld, IntGesR, Rn 228; Leible, in: Michalski, GmbHG, Bd. I, 2. Aufl. 2010, Systematische Darstellung 2, Rn. 72 f.

42 BFH, 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86, BB 1998, 205, RIW 1998, 254; BFH, 3.4.2008 – I B 77/07, BFH/NV 2008, 1445; Koenig, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 10, Rn. 4; Schwarz, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Bd. 1, Stand: Januar 2015, § 10 AO, Rn. 3.

43 Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, OECD-MA 2005, Art. 5, Rn. 12b; Wassermeyer, in: Wassermeyer/Kaesler/Schwenke, DBA Bd. I, Stand: Januar 2015, Art. 4 MA, Rn. 51 ff.

44 So auch bzgl. der SPE *Schädle/Eich*, DStR 2012, 2344.

45 Vgl. Frotscher, in: Frotscher, KStG, § 12 Rn 57.

46 Bzgl. der Voraussetzungen einer Betriebsstätte siehe *Gersch*, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 12, Rn. 1 ff.; Koenig, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 12, Rn. 5 ff.; Wassermeyer, in: Wassermeyer/Kaesler/Schwenke, DBA Bd. I, Stand: Januar 2015, Art. 5 MA, Rn. 14 f.

47 Vgl. hierzu etwa *Haritz/Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2014, Sitzverlegung ins Ausland, Rn. 31 ff.

nach § 12 Abs. 1 KStG. Der Steuerpflichtige hat in diesem Fall die Möglichkeit, einen (passiven) steuerlichen Ausgleichsposten entsprechend § 4g EStG in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert der fiktiv veräußerten Wirtschaftsgüter und deren gemeinem Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) zu bilden. Der Ausgleichsposten ist dann grundsätzlich im Jahr der Bildung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen. Die Gewinnrealisierung wird dadurch effektiv aufgeschoben.<sup>48</sup>

## 5. Gewinnausschüttungen an Gesellschafter

Gewinnausschüttungen einer deutschen SUP unterliegen als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) wie bei nationalen Steuersubjekten grundsätzlich auch der Pflicht zum Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 25 % zzgl. SolZ. Ausnahmen von der Befreiung vom Kapitalertragsteuereinbehalt bestehen zum einen bei Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>49</sup> oder Doppelbesteuerungsabkommen gem. § 43b Abs. 1 S. 1 EStG und zum anderen gem. § 44a Abs. 5 S. 1 EStG bei sog. Dauerüberzahlern.<sup>50</sup>

Auf der Ebene der Anteilseigner ist die Besteuerung von der rechtlichen Einordnung des Anteilseigners abhängig. Gem. § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 S. 1 KStG sind Gewinnausschüttungen auf Ebene von Kapitalgesellschaften zu effektiv 95 % steuerbefreit.<sup>51</sup> Bei Gewinnausschüttungen auf SUP-Anteile, die sich steuerlich im Betriebsvermögen einer natürlichen Person bzw. einer Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter befinden, findet das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 lit. d) EStG Anwendung. Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an der SUP gilt das Abgeltungssteuerregime.

## 6. Beendigung

Kommt es zur Beendigung durch Auflösung und Abwicklung der SUP (z.B. bei Liquidation, Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Wegfall der rechtlichen Wirksamkeit<sup>52</sup>), hat dies eine Liquidationsbesteuerung gem. § 11 KStG zur Folge. Ein besonderer, rechtsformspezifischer Anwendungsfall dieser Vorschrift könnte – sofern der nationale Gesetzgeber hierfür nicht eine besondere, automatische Umwandlung vorsieht – der Beitritt eines zweiten Gesellschafters sein (Art. 25 Abs. 1). In einem solchen Fall unterliegt der im gesamten Abwicklungszeitraum erwirtschaftete Gewinn der Besteuerung, so dass für diesen Zeitraum die übliche Festsetzung der Körperschaftsteuer unterbleibt. Diese Regelung gilt nicht für lediglich beschränkt steuerpflichtige SUPs, da § 11 Abs. 1 S. 1 KStG nur von unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG spricht.

Im Rahmen von Umwandlungsvorgängen erlischt die SUP als übertragender Rechtsträger liquidationslos und ohne Liquidationsbesteuerung, weil dann das speziellere UmwStG anwendbar ist.<sup>53</sup> Lediglich in Umwandlungsfällen, in denen ein sachlich nicht begründeter Steuerausfall entsteht, z.B. wenn die Existenz eines Steuerpflichtigen ohne Abwicklung endet, ohne dass sichergestellt ist, dass die übernehmende Gesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt die stillen Reserven bei sich der Körperschaftsteuer unterwirft, könnte § 11 KStG neben die spezielleren Vorschriften des UmwStG treten.<sup>54</sup>

## 7. Verfahrensfragen

Handelsregisterrechtlich sind im Hinblick auf SUPs mit Sitz im Inland die Anmeldepflichten gem. § 13 HGB und im Hinblick auf SUPs mit Sitz im Ausland die Pflichten gem. §§ 13d ff. HGB zu beachten.

Im Rahmen der Veranlagung der SUP durch die Finanzverwaltung ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber der Veranlagung sonstiger Körperschaften. Zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats ist die Finanzverwaltung in Fällen international gelagerter Steuerfälle in besonderem Maße auf die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen angewiesen. Diese gelten für alle im Inland zumindest beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften. Insofern ist auch eine im EU-Ausland ansässige SUP mit Betriebsstätte verpflichtet, eine Steuererklärung in Deutschland abzugeben (vgl. §§ 149 AO, 31 Abs. 1 KStG, 25 Abs. 3 EStG) oder ggf. eine Anzeige gegenüber dem Gewerbeamt zu leisten (vgl. § 14 GewO), wenn sie im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Anwendung finden auch die Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung, insbesondere durch Außenprüfung gem. §§ 193 ff. AO. Relevant ist in diesem Zusammenhang auch die grenzüberschreitende Amtshilfe, die abkommensrechtlich in Art. 26 OECD-MA und im EU-Raum durch die Amtshilferichtlinie<sup>55</sup> konkretisiert ist. Da in grenzüberschreitenden Veranlagungsfällen Prüfungen von Auslandsaktivitäten nicht ausgeschlossen sind, ist dieser Aspekt bei international flexiblen SUPs besonders relevant.

## IV. Fazit

Die SUP erscheint zunächst als eine einfach zu errichtende und aufgebaute Rechtsform, die besonders in international komplex gelagerten Fällen Flexibilität bieten könnte. Dies wird durch die geringen Anforderungen an Kapitalaufbringung und Corporate Governance-Grundsätze ermöglicht. Diese Gesellschaftsform eignet sich auch für Konzerne, die die SUP als Konzernbaustein nutzen können. Die harmonisierten Regelungen können dazu beitragen, den zeit- und kostenintensiven Gründungsaufwand von ausländischen Tochtergesellschaften zu minimieren, die grenzüberschreitende Binnenmarktaktivität zu fördern<sup>56</sup> und eine erhöhte Transparenz der gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen zugunsten der Gesellschafter bzw. des Managements einer international tätigen Unternehmensgruppe herzustellen, insbesondere im Fall der Sitzaufspaltung. Zudem tritt die SUP unter einem europäischen Label auf.

Auch wenn aus Wertungsgesichtspunkten vereinzelt vorgebracht wird, dass die SUP aufgrund ihrer erleichterten rechtlichen Handhabung (z.B. Gründungserfordernisse, Kapitalaufbringung etc.) eine bedenkliche Ungleichbehandlung von Einpersonen- gegenüber Mehrpersonengesellschaften schaffen würde,<sup>57</sup> sind in diesem Punkt dem nationalen Gesetzgeber die Hände nicht gebunden. Es verbleibt

48 Vgl. *Frotscher*, in: *Frotscher*, KStG, § 12, Rn. 62.

49 RL 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABIEU L 345 v. 29.12.2011, S. 8 ff.; dass die SUP zukünftig in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie aufgenommen wird, ist wie bei der Fusionsrichtlinie zu erwarten, vgl. oben unter III. 3.

50 Dies ist relevant, da die SUP auch als Konzernbaustein fungieren könnte und Holdinggesellschaften vom Anwendungsbereich des § 44a Abs. 5 EStG nicht ausgeschlossen sind, vgl. *Krauß/Meichelbeck*, DStR 2015, 333 ff.

51 Sofern § 8b Abs. 7, Abs. 8 KStG nicht gilt. Da die SUP nur einen Gesellschafter kennt, findet die Ausnahmeregelung des § 8b Abs. 4 S. 1 KStG keine Anwendung.

52 Vgl. oben Abschnitt III. 4. bzgl. Verlegung des Sitzungssitzes in einen Drittstaat.

53 *Hofmeister*, in: *Blümich*, KStG, 126. Aufl. 2015, § 11, Rn. 12; *Grafte*, in: *Dötsch*, KStG, Stand: Dezember 2014, § 11, Rn. 4; *Micker*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG, Stand: Februar 2015, § 11, Rn. 11.

54 Hierzu bereits BFH, 23.1.1959 – VI 68/57 S, BStBl. III 1959, 98, BB 1959, 295; vgl. auch *Lambrech*, in: *Gosch*, KStG, 2. Aufl. 2009, § 11, Rn. 12.

55 RL 77/799/EWG v. 19.12.1977, ABIEG Nr. L 336/1977, 15, zuletzt geändert durch RL 2006/98/EG v. 30.11.2006, ABIEU Nr. L 363/2006, 129.

56 Europäische Kommission, Impact Assessment – SUP-RL, SWD (2014) 124 final, S. 40 f.; *Jung*, GmbHR 2014, 582.

57 *Drygala*, EuZW 2014, 497.

die Möglichkeit, im Rahmen der Umsetzung in nationales Recht vom Kommissionsentwurf entsprechend durch Angleichung an GmbH-Recht abzuweichen.

In steuerrechtlicher Hinsicht erscheint die SUP in positivem Licht. Die SUP wird im Inland wie eine nationale Körperschaft besteuert, da ihre Struktur im Wesentlichen mit derjenigen einer GmbH vergleichbar ist. Unter dieser Prämisse können die vielfältigen Gründungs- und Umwandlungsmöglichkeiten grundsätzlich in der gleichen Form steuerlich genutzt werden wie bei GmbHs. Es bleibt abzuwarten, ob die SUP dann auch im Gesetzeswortlaut des UmwStG bzw. UmwG ausdrücklich Eingang findet oder ob diese Vorschriften analog angewendet werden.

In zwischenstaatlichen Fällen bietet die SUP insbesondere durch die Möglichkeit von steuerneutralen Sitzverlegungen und Sitzaufspaltungen hohe Flexibilität. Etwaige doppelte steuerliche Belastungen durch Doppelansässigkeiten können durch Doppelbesteuerungsabkommen und die Anwendung der Tie-Breaker Rule vermieden werden, so dass die von der Bundessteuerberaterkammer ausgesprochenen Bedenken<sup>58</sup> insoweit u. E. weitgehend unbegründet sind.

Unbegründet ist u. E. insbesondere auch der Einwand, dass schwierige steuerrechtliche oder gar missbräuchliche Gestaltungen entstehen können (z. B. durch Sitzaufspaltung), da diese Möglichkeit jedenfalls seit Anerkennung der Gründungstheorie auch bei anderen Gesellschaftsformen besteht. Die rechtliche Würdigung solcher Vorgänge ist im Wesentlichen bereits geklärt und weitgehend auf die SUP entsprechend anzuwenden. Auch der Hinweis, dass weiterhin kein harmonisierter Körperschaftsteuersatz bzw. keine einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage innerhalb der EU besteht, ist kein spezifisches SUP-Problem, sondern liegt vielmehr an den noch bestehenden strukturellen Unterschieden im europäischen Raum. Gerade dadurch verbleibt die Mög-

lichkeit, durch Sitzaufspaltungen in Form der Verlegung des Verwaltungssitzes oder Bildung von Betriebsstätten niedrigere Körperschaftsteuerbelastungen in einzelnen EU-Staaten zu nutzen.

Wie den einzelnen gesellschaftsrechtlichen Bedenken (z. B. eingeschränkte Kontrollmöglichkeit bei der Kapitalaufbringung) vonseiten des EU-Parlaments und des EU-Rats entgegengetreten wird, bleibt abzuwarten. Jedenfalls bietet diese rechtliche Konstruktion besonders im steuerrechtlichen Bereich eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten und einen erhöhten Spielraum für den nationalen Gesetzgeber, um die jeweilige nationale Rechtsformvariante der SUP an die speziellen wirtschaftlichen und strukturellen Gegebenheiten anzupassen.

**Wilfried W. Krauß**, RA/StB, ist Associate Partner bei Rödl & Partner. Er berät international agierende Unternehmensgruppen u. a. im Zusammenhang mit M&A-Transaktionen, Konzernstrukturierungen, Umwandlungen, innovativen Finanzierungen, Sanierungen sowie bei Unternehmensnachfolgen.



**Dipl.-Kfm. Hugo Meichelbeck**, WP/StB, ist Partner bei Rödl & Partner. Schwerpunkte seiner Tätigkeit liegen in der steuerorientierten Beratung bei Unternehmensrestrukturierungen, Konzernumstrukturierungen, Errichtung von Holdingkonstruktionen, Unternehmenskauf und -verkauf sowie der Unternehmensnachfolge.



58 Abrufbar unter [www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04\\_presse/stellungnahmen/2014/Stell10\\_24.07.2014.pdf](http://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/stellungnahmen/2014/Stell10_24.07.2014.pdf).

Dr. Jan Peter Müller, RA

## Der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 S. 4 EStG im professionellen physischen Goldhandel

Es glänzt, verlockt und verleitet. Es gilt als sicherer Hafen in der Krise, löste aber selbst Krisen, gar Kriege aus: Gold. Im Zuge der Aufbereitung der sog. „Goldfinger-Modelle“ geriet es einmal mehr in den (steuer-)juristischen Fokus. Mangels zivilrechtlicher Aufbereitung des professionellen physischen Goldhandels basiert die hierdurch angestoßene Diskussion um die Anwendbarkeit des Betriebsausgabenabzugsverbotes nach § 4 Abs. 3 S. 4 EStG teilweise auf einem unzutreffenden Verständnis. Der nachfolgende Beitrag verfolgt das Ziel, die sachenrechtlichen Grundlinien des professionellen physischen Goldhandels aufzuzeigen und bestehende Missverständnisse auszuräumen.

### I. Steuerrechtlicher Hintergrund

Bei einem Goldfinger-Modell handelt es sich um eine Gestaltung, welche die Vorteile der Einnahme-Überschussrechnung mit dem Pro-

gressionsvorbehalt kombiniert,<sup>1</sup> indem sie auf den gewerblichen Edelmetallhandel durch ausländische Personengesellschaften setzt. Da dem Fiskus durch dieses Steuersparmodell erhebliche finanzielle Mittel vorenthalten werden konnten,<sup>2</sup> hat der Gesetzgeber den negativen Progressionsvorbehalt verschärft.<sup>3</sup> Heute kann ein steuerlicher Effekt aus diesen Modellen nicht mehr erzielt werden.<sup>4</sup> Weil die Rechtsprechung aber erst in den vergangenen zwei Jahren berufen war, über die vorgenannten Modelle nach alter Rechtslage zu befinden,<sup>5</sup> zieht sich die juristische Aufbereitung bis heute hin. Innerhalb dieser Aufberei-

1 Vgl. etwa *Stahl/Mann*, DStR 2013, 1822; *Heuermann*, DStR 2014, 169.

2 Vgl. Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 2013, 17, BT-Drs. 18/111, 52.

3 Vgl. *Schulte-Frohlinde*, BB 2013, 1623; *Schulte-Frohlinde*, BB 2015, 287.

4 *Schulte-Frohlinde*, BB 2015, 287.

5 FG Nürnberg, 28.2.2013 – 6 K 875/11, EFG 2013, 1081; FG Münster, 11.12.2013 – 6 K 3045/11 F, EFG 2014, 753; Hessisches FG, 15.11.2012 – 11 K 3175/09, EFG 2013, 503, Rn. 54; a. A. *Stahl/Mann*, FR 2011, 1139, 1145 f.; *Schulte-Frohlinde*, BB 2015, 287.