DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS
Mohrenstrasse 20-21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN
Burgstraße 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT
Friedrichstraße 191
10117 Berlin

HAUPTVERBAND DES
DEUTSCHEN EINZELHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Berlin, den 12. Mai 2006

Herrn MinDir Florian Scheurle
Leiter Abteilung IV
Bundesministerium der Finanzen

11016 Berlin

Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG)
AZ.: IV B 7 – S 1922 – 9/06

Sehr geehrter Herr Scheurle,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu o. g. Referentenentwurf.

Der Gesetzgeber verfolgt mit dem Entwurf vom 21. April 2006 das Ziel, die steuerlichen Rahmenbedingungen für die neuen europäischen Rechtsformen der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE) zu schaffen. Darüber hinaus sollen einheitliche Rechtsgrundsätze für alle inländischen und EU-weiten Umstrukturierungen von Unternehmen unter Wahrung deutscher Besteuerungsrechte verankert werden. Der Gesetzentwurf geht aber weit darüber hinaus.

Der Referentenentwurf sieht vor,

- umfassende Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen in das Einkommensteuer- und das Körperschaftsteuergesetz einzufügen,
- die Regelungen der Einlagenrückgewähr europaweit zu öffnen und
- das Umwandlungssteuergesetz auf europäische Umwandlungen auszudehnen.

Schließlich soll die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) neu geregelt werden.

Abgesehen von den notwendigen europarechtlichen Ausweitungen bei Umwandlungs- und Wegzugstatbeständen enthält der Gesetzentwurf zahlreiche neue Restriktionen, die Restrukturierungen künftig ganz erheblich beeinträchtigen werden. Die damit verbundenen Einschränkungen, die mit Sorge um die Erhaltung deutscher Besteuerungsrechte begründet werden, führen zu erheblichen Umwandlungshindernissen und Rechtsunsicherheiten. Die dringend notwendige Flexibilisierung z. B. im Bereich der Teilbetriebsdefinition, die nicht europarechtlichen Vorgaben entspricht, fehlt jedoch. Drittstaatenumwandlungen wurden nahezu vollständig ausgeklammert.

Wir lehnen deshalb den Gesetzentwurf in seiner jetzigen Form entschieden ab, da er insbesondere für nationale Umstrukturierungsmaßnahmen eine massive Verschlechterung der Standortbedingungen bedeutet und damit die angekündigte Reform der Unternehmensbesteuerung konterkariert.

Zu dem Vorentwurf vom 19. September 2005 haben wir bereits in einer Eingabe vom 23. Dezember 2005 Stellung genommen. Unsere Anmerkungen darin behalten grundsätzlich ihre Geltung.

Im Einzelnen haben wir folgende Anmerkungen:

Zu Artikel 1 des SEStEG (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

1. Entstrickungstatbestand mit Sofortbesteuerung

In § 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E soll der Ausschluss und die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Entnahme gleichgestellt und damit ein allgemeiner Entstrickungstatbestand geschaffen werden.

In § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG-E wird dazu ergänzend bestimmt, dass für diese Entnahme dann der Gemeine Wert statt des Teilwerts anzusetzen ist. Die Behauptung in der Begründung, diese Regelung sei eine Klarstellung zum geltenden Recht, ist insoweit unzutreffend, als die Finanzverwaltung bisher die Entstrickung nur bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts, z. B. im DBA-Fall unter der Freistellungsmethode angenommen hat, nicht aber z. B. bei der Verbringung eines Wirtschaftsguts in einen Staat, gegenüber dem die Anrechnungsmethode angewandt wird (vgl. Tz. 2.6.1, 2.6.2 Betriebsstättenerlass (BE)).

Außerdem erfolgt auch in Freistellungsfällen heute keine sofortige Gewinnrealisierung, sondern der Übertragungsgewinn wird durch einen Merkposten neutralisiert und erst bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Gesamtbetrieb oder bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ratierlich entsprechend der Abnutzung aufgelöst.

Die sofortige Entstrickung soll auch für die Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb Europas gelten. Einzige Ausnahme sollen Anteile an Europäischen Gesellschaften und Europäischen Genossenschaften im Fall der Sitzverlegung sein. In diesem Fall soll die spätere Veräußerung dieser Anteile ungeachtet der Bestimmungen von DBA besteuert werden.

Diese Entstrickungsregelungen sind aus mehreren Gründen nicht akzeptabel:

- Die Sofortversteuerung aller stillen Reserven bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern ins Ausland ist ein unverhältnismäßiger Steuerzugriff und verstößt gegen die Doppelbesteuerungsabkommen und gegen die EU-Niederlassungsfreiheit, da Inlandssachverhalte gegenüber Auslandssachverhalten steuerlich privilegiert werden. Sie fügt dem Standort unnötigen Schaden zu und ignoriert die Zielsetzungen der Bundesregierung zum Abbau von Bürokratie.
- Die Behauptung der Finanzverwaltung, eine Stundungslösung wie beim Wegzug natürlicher Personen gem. § 6 AStG sei nicht administrierbar, ist falsch. Solche grenzüberschreitenden Vorgänge dürften auch zukünftig kein Massenphänomen sein. Mit der Merkpostenmethode bei der Betriebsstättenbesteuerung und der aufgeschobenen Besteuerung bei der Wegzugsbesteuerung praktiziert die Finanzverwaltung bereits erfolgreich Verfahren der aufgeschobenen Besteuerung. Auch der Hinweis in der Begründung, die Sofortversteuerung führe „lediglich zu Liquiditätseffekten, die sich über die Lebensdauer des Wirtschaftsgutes wieder ausgleichen", ist unzutreffend. Abhängig vom Umfang der stillen Reserven (z. B. in selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern) kann die Besteuerung zu existenzgefährdenden Liquiditätsabflüssen führen.
- Zudem ist nicht gesichert, dass der Aufnahmestaat seinerseits den in Deutschland angesetzten gemeinen Wert steuermindernd berücksichtigt. Selbst im Anrechnungsfall tritt eine Doppelbesteuerung ein, da die Steuer in Deutschland und im Ausland i. d. R. in verschiedenen Wirtschaftsjahren anfällt. Im Übrigen gilt nach Art. 7 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte der Fremdvergleichspreis, der von der konkreten Funktions- und Risikoverteilung abhängt und sich damit von einem gemeinen Wert unterscheidet, da bei diesem z. B. ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse außen vor bleiben.
- Ebenso widerspricht internationalem und europäischem Recht die Regelung für die Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft, wonach die Besteuerung von stillen Reserven auf die Anteile zwar auf den Zeitpunkt einer tatsächlichen Veräußerung verschoben, dann aber unter Durchbrechung der einschlägigen DBA auf den vollen Veräußerungsgewinn, d. h. nicht beschränkt auf den Wert zum Zeitpunkt der Sitzverlegung, erstreckt wird. Diese Regelung nimmt eine Doppelbesteuerung bewusst in Kauf und ist damit europarechts- und verfassungswidrig. Im Übrigen durchbricht sie sämtliche europäischen DBA, ohne dass dies klar bekundet wird.

2. Entstrickung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Der Entwurf sieht vor, dass jede Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte wie die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft zu behandeln ist. Das entspräche der im internationalen Steuerrecht zunehmenden Verselbständigung der Betriebsstätte als fremdes, eigenständiges Unternehmen. Die Begründung verweist dabei auf die Grundsätze der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

Da das bloße Verbringen eines Wirtschaftsgutes in die ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens als rein faktischer Vorgang jedoch keine Gewinnrealisierung bewirkt, soll dieser Sachverhalt als „Entnahme" fingiert werden, die mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Aus jedem Grenzübertritt eines Wirtschaftsgutes innerhalb ein und desselben Unternehmens soll so ein steuerpflichtiges „Verkaufsgeschäft" werden, das sofort zu versteuern ist. Die Folge wäre eine grenzüberschreitende flächendeckende Besteuerung

nicht realisierter Gewinne. Eine Stundung der Steuer bis zur tatsächlichen Realisierung eines Gewinns lehnt der Entwurf nach der Begründung auf S. 4 Absatz 3 als bei diesem „Massenphänomen" nicht praktizierbar und deshalb verfassungsrechtlich bedenklich ab.

Die OECD, auf die sich der Entwurf hierbei beruft, befasst sich zwar seit 2001 mit der Frage, ob die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht weitgehend auf die Regeln umgestellt werden sollte, die zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft bei Verrechnungspreisen gelten. Die Diskussion der OECD ist mittlerweile ins Stocken geraten und ein international akzeptables Ergebnis nicht in Sicht. Schon aus diesem Grunde verbietet sich ein nationaler Alleingang im vorauseilenden Gehorsam, ohne international abgestimmte Ergebnisse der OECD abzuwarten.

Darüber hinaus aber hält sich der Entwurf nicht annähernd an die von ihm in Bezug genommenen Regeln, wie sie für Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen gelten. Denn diesen liegen zivilrechtliche Vereinbarungen zugrunde, die Mutter und Tochter für ihre Geschäfte miteinander getroffen haben. So kann es sich bei dem Verbringen eines Wirtschaftsgutes über die Grenze um den Verkauf einer Ware an die Tochter als Eigenhändlerin oder aber um die Überlassung zum Vertrieb durch die Tochter an Dritte (als Agentin oder Kommissionärin) oder zur zeitlich begrenzten Nutzung beispielsweise von Geräten gegen Miete, von Geld gegen Zins oder Patenten gegen Lizenzgebühr handeln. Das alles auszuklammern und die Fülle des Wirtschaftlebens auf die Fiktion bloßer Verkaufsgeschäfte zu reduzieren, ist nicht sinnvoll und widerspricht allen Prinzipien der Einkommensbesteuerung.

Wollte der Gesetzgeber gleichwohl eine Beziehung wie zwischen Mutter und Tochter simulieren, dann müsste das die Simulation von Vertragsbeziehungen einschließen, wie sie zwischen Mutter und Tochter üblich sind. Diese Vertragsbeziehungen zu bestimmen, liegt nicht in der Hand der Finanzbehörden, sondern in der unternehmerischen Entscheidung der Unternehmen. Ihnen wäre bei einer Umstellung die Zeit zu geben, die Art der jeweiligen Geschäftsgestaltung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, der zugewiesenen Aufgaben und Risiken nachweisbar so festzulegen, wie das zwischen verbundenen Unternehmen geschieht. Das ist auch der Stand der Erkenntnisse in der OECD, mit denen sich dann weitere noch zu klärende Fragen verbinden.

Käme es gleichwohl zu der geplanten Besteuerung nicht realisierter Gewinne, so würde diese, wenn überhaupt, vor dem EuGH nur Bestand haben, wenn sie auch bei reinen Inlandssachverhalten zu gelten hätte. Mit Blick auf die Gewerbesteuer würde das für Verwaltung und Wirtschaft ein nicht überschaubares Arbeits- und Konfliktfeld eröffnen. Das verbietet sich umso mehr, als im Falle der Betriebsstätten ein Handlungsbedarf für den Gesetzgeber gar nicht erkennbar ist. Bieten doch die etablierten Regeln der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte den Staaten genügend Anhalt, sich ihren steuerlichen Anteil zu sichern. Dass das mitunter schwierig sein kann, liegt in der Natur der Sache, ist aber kein Grund, die Besteuerung nicht erzielter Gewinne zur gesetzgeberischen Tugend zu erheben. Eine solche Missachtung der Grundsätze der Leistungsfähigkeit und der Verhältnismäßigkeit der Mittel überschreitet die verfassungsrechtlichen Grenzen.

Rein hilfsweise – falls an der Besteuerung festgehalten wird – bitten wir erneut, die anfallende Steuer über 7 bis 15 Jahre zinslos zu stunden, da durch die Entstrickung keine Liquidität zufließt. Wir verweisen insoweit auf unsere Eingabe vom Dezember vergangenen Jahres.

3. Gemeiner Wert als Bewertungsmaßstab

Der Bewertungsmaßstab des Gemeinen Wertes ist bisher im Körperschaftsteuergesetz nicht enthalten und findet sich im Einkommensteuergesetz lediglich in den §§ 6 und 16 EStG. Die Begründung, wonach der Ansatz des Gemeinen Wertes zur Beseitigung von Besteuerungslücken durch Erfassung eines Gewinnaufschla-

ges notwendig ist, ist aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar, zumal auch in § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG und in Artikel 7 OECD-MA der Begriff des Gemeinen Wertes nicht definiert wird. Nicht ersichtlich ist auch, warum Entstrickungen zum Gemeinen Wert erfolgen sollen, während Entnahmen mit dem Teilwert angesetzt werden. Unseres Erachtens sollte daher wie bisher der Teilwert als der Betrag, der ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftgut ansetzen würde, bei Umwandlungsvorgängen als maßgebender Wert gelten. Hierbei wird der Gesamtwert den einzelnen Wirtschaftsgütern zugeordnet, was in den vorliegenden Fällen die sachgerechtere Regelung ist.

4. Verstrickungstatbestand und Deckelung des Wertansatzes auf den Gemeinen Wert

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E wird für die Verbringung von Wirtschaftsgütern in das Bundesgebiet der Wert angesetzt, der im Ausland der Besteuerung unterlegen hat. Damit will der Gesetzgeber eine doppelte Nichtbesteuerung verhindern. Umso weniger ist akzeptabel, dass zu Lasten des Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung ohne Weiteres akzeptiert wird. Nach den einschlägigen DBA ist auch hier in Betriebsstättenfällen der Fremdvergleichspreis und nicht der im Ausland maßgebliche Wert anzusetzen.

An dieser Stelle wird deutlich, dass es an einer zumindest europäischen einheitlichen Regelung zur Ver- und Entstrickung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Reorganisationen bzw. Transfer von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsvermögen fehlt. Eine solche einheitliche Regelung z. B. auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes würde Auseinandersetzungen über eine synchrone Wertermittlung reduzieren.

5. Änderungen in § 17 EStG

Die vorgeschlagenen Änderungen des § 17 EStG übertragen die Verstrickungs- und Entstrickungsregelung auf diese Vorschrift und begegnen den soeben beschriebenen Bedenken. Die Ausdehnung dieser Vorschrift auf Beteiligungen unter 1 %, wenn sie aus Umwandlungs- und Einbringungsvorgängen von Beteiligungen von über 1 % entstanden sind, ist Ausdruck eines übertriebenen Regelungswillens.

6. Anwendungsregelung in § 52 EStG

Die rückwirkende Anwendung der neuen Entstrickungsregelungen ab 2006 ist wegen ihrer gravierenden Wirkung rechtsstaatlich zweifelhaft. Der Entwurf sieht vor, dass eine Reihe von Regelungen bereits im Wege einer verfassungsrechtlich bedenklichen „unechten" Rückwirkung bereits für das Wirtschaftjahr 2006 bzw. den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden sind. Da im SEStEG auch Vorschriften mit nachteiliger Wirkung enthalten sind, sollte die Anwendung auf einen zukünftigen Stichtag (z. B. 1. Januar 2007) geregelt werden. Soweit wegen der vorgegebenen Umsetzung der Neuregelungen der Fusionsrichtlinie zur Gründung und zur Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft/ Europäischen Genossenschaft in nationales Recht eine Anwendung ab dem 1. Januar 2006 geboten sein sollte, könnte dem durch ein entsprechendes Antragsrecht der betroffenen Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden.

Auch die gegenwärtige Regelung im Umwandlungssteuergesetz, wonach es auf die Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister ankommt, ist in der Praxis unbefriedigend, weil im Hinblick auf die formalen Voraussetzungen für Verschmelzungs- und Spaltungsvorgänge die Anmeldung zur Eintragung ins Handelsregister lediglich ein letzter Schritt zur Umsetzung von bindenden Hauptversammlungsbeschlüssen ist. Wegen der zeitlich nicht genau festzulegenden Verkündung des Gesetzes kann daher bei Verschmelzungs- und Spal-

tungsvorgängen in 2006 nicht zweifelsfrei gesagt werden, ob noch altes oder neues Recht zur Anwendung gelangt. Maßgebend für die Anwendung des neuen Rechtes sollte daher nicht die Anmeldung zum Handelsregister, sondern die Beschlussfassung der maßgebenden Gesellschaftsorgane sein.

Zu Artikel 2 des SEStEG (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)

1. Steuerpflicht

Folgerichtig wird die unbeschränkte Steuerpflicht des § 1 KStG künftig ausdrücklich auch auf ausländische Kapitalgesellschaften ausgedehnt.

Die Einschränkung des § 8 b Abs. 2 KStG hat mit dem Gesetzeswerk nichts zu tun, soweit in früheren Jahren eine § 6b EStG-Übertragung oder ein vergleichbarer Abzug vorgenommen wurde. Es ist rein fiskalisch motiviert, wenn diese überwiegend Jahrzehnte alten – seinerzeit nicht gesondert festgestellten und deshalb tatbestandlich besonders streitanfälligen – Übertragungen stiller Reserven jetzt plötzlich wieder besteuert werden sollen.

2. Drittstaatenumwandlung

§ 12 KStG-E sieht entsprechend § 4 EStG-E vor, dass bei einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts eine Veräußerung von Wirtschaftsgütern zum Gemeinen Wert angenommen wird. Diese Regelung ist aus denselben Gründen abzulehnen (vgl. Ausführungen zu § 4 EStG-E).

Während sich der Gesetzentwurf im Bereich des Umwandlungssteuergesetzes nur auf Fälle in der EU und des EWR bezieht, sieht § 12 KStG-E für Umwandlungsvorgänge in Drittstaaten bei beschränkter Steuerpflicht in Deutschland die Möglichkeit der Buchwertverknüpfung vor. Die Anforderungen, dass die Umwandlung einer Verschmelzung i. S. v. § 2 UmwG vergleichbar sein soll und dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik durch den Vorgang nicht beschränkt werden darf, sind verständlich. Nicht einzusehen ist aber, dass

- nur Umwandlungen auf eine Körperschaft und z. B. nicht auf eine Personengesellschaft begünstigt sein sollen,
- der Anteilseigner in der Bundesrepublik, der von einer Umwandlung in einen Drittstaat betroffen ist, die Anteile nicht zum Buchwert in andere Anteile tauschen kann,
- Umwandlungsvorgänge in EU-Staaten und Drittstaaten unter die Hinzurechnungsbesteuerung des AStG fallen sollen.

Die noch im Vorentwurf des Gesetzes enthaltene Ausdehnung der Buchwertverknüpfung auf Drittstaaten soweit deutsches Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt wird, sollte eine Selbstverständlichkeit sein. Die deutsche Wirtschaft muss weltweit in flexiblen Unternehmensorganisationen arbeiten können. Das ist unter der Kapitalverkehrsfreiheit in der EU, die sich auch auf Drittstaaten erstreckt, und den Nichtdiskriminierungsartikeln der DBA geboten. Wenn der Entwurf hier unverändert bleibt, wird die deutsche Wirtschaft einmal mehr von Sonderbelastungen betroffen, die in den europäischen Nachbarländern, aber auch z. B. in den USA, völlig unüblich sind. Das gilt auch für die Folge der Liquidationsbesteuerung bei Sitzverlegung einer Gesellschaft nach außerhalb der EU oder des EWR, für die es bei fortbestehenden Besteuerungsmöglichkeiten im Inland keine Rechtfertigung gibt.

3. Einlagenrückgewähr

Die vorgeschlagenen Änderungen zum steuerlichen Einlagekonto nach §§ 27 – 29 KStG behindern eindeutig den freien Kapitalverkehr, der in der EU auch gegenüber Drittstaaten zu gewähren ist. Als reine Steuererhöhung wirken die Regelungen, wonach künftig jede Leistung einer Kapitalgesellschaft – auch wenn sie aus dem Nennkapital erfolgt – als Dividende besteuert wird, solange ausschüttbare Gewinne vorhanden sind.

Der Steuerpflichtige soll bei europäischen Gesellschaften offenbar rückwirkend bis zum Gründungstag die Entwicklung des Einlagekontos nachweisen, wenn er eine steuerfreie Einlagenrückgewähr geltend machen will. Gelingt ihm der Nachweis nicht, so werden die Rückzahlungen von Einlagen als Gewinnausschüttungen besteuert.

Diese Regelung ist bereits europarechtlich zweifelhaft. Darüber hinaus ist die Bestimmung, nach der eine Einlagenrückgewähr aus Nicht-EU-Gesellschaften stets als Dividende zu besteuern ist, ein Besteuerungszugriff, der mangels erhöhter Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich und unter der EU-Kapitalverkehrsfreiheit und den Diskriminierungsverboten der DBA unhaltbar ist. Solche diskriminierenden Regelungen sind in anderen Staaten unbekannt und diskreditieren Deutschland als internationalen Holdingstandort. Der Ausweg, Nennkapital zuzuführen, ist wegen anfallender Kapitalverkehrssteuern und Restriktionen bei Kapitalherabsetzungen häufig nicht gangbar.

Es ist kein Grund erkennbar, die Regelungen über die steuerfreie Einlagenrückgewähr nicht weltweit anzuwenden.

4. Anwendungsregelung in § 34 KStG

Die rückwirkende Anwendung der steuerverschärfenden Vorschriften des KStG-E zum 1. Januar 2006 widerspricht dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen hinsichtlich seiner Dispositionen vor der Verabschiedung eines Gesetzes.

5. Annahme einer Vollausschüttung bei Umwandlungsvorgängen mit Gesellschaften aus Drittländern

Die Annahme einer Vollausschüttung und damit eines Verlustes eines Großteils des Körperschaftsteuerminderungsguthabens bei Umwandlungsvorgängen mit Gesellschaften aus Drittländern gem. § 40 Abs. 5 KStG-E ist nach den oben genannten Gründen eine unverhältnismäßige Beschränkung von Umstrukturierungen.

Zu Artikel 3 und 4 des SEStEG (Änderung des Gewerbesteuergesetzes und der Durchführungsverordnung)

Die redaktionellen Änderungen sind nicht zu beanstanden.

Zu Artikel 5 des SEStEG (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes)

1. Globalisierung des UmwStG

Anders noch als der Vorentwurf zum SEStEG geht der Referentenentwurf nicht mit einer Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts einher. Hierdurch wird unseres Erachtens die Flexibilität der deutschen Wirtschaft unnötigerweise beschränkt. Die Beschränkung steuerfreier Umwandlungsvorgänge auf die Beteiligung von EU-Gesellschaften lehnen wir daher ab. Sie geht soweit, dass die z. B. bisher bestehende Möglichkeit der steuerfreien Einbringung von Drittlandgesellschaften (§ 20 Abs. 1 UmwStG) selbst im Inland nicht mehr möglich ist. Solche Restriktionen kennt kein Recht eines europäischen Nachbarstaates. Holdingaktivitäten in Deutschland verlieren jede Attraktivität.

Für die Einschränkung des umwandlungssteuergesetzlichen Geltungsbereichs auf die EU-Mitgliedstaaten wird angeführt, dass nur insoweit rechtssicher eine Ähnlichkeit von Umstrukturierungen mit Vorgängen des deutschen Umwandlungsrechts festgestellt werden könne. Dieses Argument erweist sich jedenfalls im Hinblick auf Nicht-EU-Länder, die ebenfalls über ein hoch entwickeltes Rechtssystem verfügen (z. B. USA, Japan), nicht als tragfähig. Insoweit sollte sich die Rechtsnatur eines Umstrukturierungsvorgangs in Zusammenarbeit mit dem Steuerpflichtigen ohne größere Schwierigkeiten feststellen lassen.

Über den Entwurf des SEStEG hinaus sollte sich das deutsche Umwandlungssteuergesetz deshalb nicht nur auf Gesellschaften mit Sitz in der EU beschränken, sondern auch Gesellschaften im Nicht-EU-Ausland ausdrücklich einbeziehen. Die globale Ausrichtung des Umwandlungssteuergesetzes hat gerade für stark international ausgerichtete deutsche Unternehmen eine besondere Bedeutung. Insofern sollte daher, wie in den ersten internen Entwürfen der Finanzverwaltung zum SEStEG bereits vorgesehen, zwingend an dem globalen Ansatz und der entsprechenden Erleichterung für Reorganisationen festgehalten werden.

Ein sachgerechter Ausgleich zwischen den (globalen) Flexibilitätsbedürfnissen der deutschen Wirtschaft und den Rechtssicherheitsansprüchen der Finanzverwaltung könnte möglicherweise darin liegen, den Regelungsbereich des neuen Umwandlungssteuergesetzes auf die EU und sämtliche DBA-Staaten zu erstrecken. Schließlich wurden die Rechtsordnungen dieser Länder vom deutschen Gesetzgeber als qualitativ ausreichend befunden, um steuerlich relevante Völkerrechtsverträge abzuschließen. Darüber hinaus bestehen insoweit regelmäßig auch Vorschriften, die einen Informationsaustausch regeln, der möglicherweise ebenfalls zur Qualifikation von Umstrukturierungsvorgängen genutzt werden könnte.

2. Sofortversteuerung im Rahmen des UmwStG

Die Grundregel der Sofortversteuerung, die das SEStEG mit dem Ansatz des Gemeinen Werts für grenzüberschreitende Umstrukturierungen vorschreibt, ist im Umwandlungssteuerrecht nicht weniger problematisch als im Rahmen der oben erörterten allgemeinen Entstrickungsregelung. Dies gilt insbesondere, soweit der Betriebsstättenvorbehalt nicht geeignet ist, um eine Sofortversteuerung zu verhindern.

Zwar eröffnet der Betriebsstättenvorbehalt dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf Wirtschaftsgüter, die in der deutschen Betriebsstätte steuerverhaftet bleiben, die Möglichkeit, die Erfolgsneutralität des Umstrukturierungsvorgangs durch den fakultativen Ansatz der Buchwerte zu sichern. In Teilbereichen dürfte dieses Wahlrecht jedoch leer laufen, nämlich in Ermangelung einer weiteren Betriebsstättenverhaftung (insbesondere wohl Beteiligungen ohne funktionalen Zusammenhang zur im Inland verbleibenden Betriebsstätte, Unterbetriebsstätten in Anrechnungsstaaten, Geschäftswert).

Folglich sollte auch juristischen Personen zumindest im Hinblick auf betriebsstättenungebundenes Vermögen die Möglichkeit zu einer nachlaufenden bzw. aufgeschobenen Besteuerung eröffnet werden, und zwar entsprechend der für natürliche Personen geltenden Regelung des § 6 AStG-E. Anders dürfte dem Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben geschuldeten Europäisierung des Umwandlungssteuerrecht nur schwerlich genügt werden können, nämlich die grenzüberschreitende Flexibilität der Wirtschaft unter Wahrung der berechtigten Steuerinteressen der Mitgliedstaaten zu fördern. Insbesondere sollte im Hinblick auf betriebsstättenungebundenes Vermögen kein „Massengeschäft" vorliegen. Administrierungsgesichtspunkte dürften der Übertragung der Grundsätze der EuGH-Entscheidung vom 11. März 2004, Rs. C-9/02 *(de Lasteyrie de Saillant)* auf juristische Personen nicht entgegenstehen, und sei es nur wegen der erhöhten Mitwirkungsverpflichtungen, die § 90 Abs. 2 AO dem Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten auferlegt.

3. Rückwirkungsschranke

Die steuerliche Rückwirkung gem. § 2 UmwStG soll gemäß einem neuen Absatz 3 nicht anzuwenden sein, soweit das dazu führt, dass Einkünfte der Besteuerung entzogen werden. Nach dem Wortlaut läuft damit die Rückwirkung in vielen Fällen leer. Die Rückwirkung hat z. B. zur Folge, dass bei einer Verschmelzung Transaktionen zwischen den verschmolzenen Rechtsträgern rückwirkend für steuerliche Zwecke entfallen. Argumentieren könnte man dann, dass diese Einkünfte „der Besteuerung entzogen werden". Nach der Begründung geht es allerdings nur um weiße Einkünfte, die angeblich durch abweichende Rückwirkungsregelungen anderer Staaten ermöglicht werden. Diese Missbrauchsregelung auf Verdacht ist unseres Erachtens mangels eines praktischen Anwendungsfalls überflüssig.

Wenn die Regelung nur für den Fall gedacht ist, dass sich bestimmte Steuerregelungen ändern und der Steuerpflichtige versucht, über das Instrument der Rückwirkung einen Steuereffekt noch unter der alten Rechtslage eintreten zu lassen, sollte dies zumindest klargestellt werden. Bislang hat der Gesetzgeber eine solche Beschränkung nur beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren in § 27 Abs. 1a UmwStG vorgesehen. Ein genereller „§ 27 Abs. 1a UmwStG", wie er scheinbar jetzt angestrebt wird, ist abzulehnen. Gerade Unternehmen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr werden oft von Gesetzesänderungen in den letzten Monaten eines Jahres überrascht und haben keine Chance mehr gegenzusteuern. Das Instrument der Rückwirkung hat diesen Unternehmen insofern einen, wenn auch nur unvollkommenen Ausgleich geboten und teilweise ähnliche Reaktionsmöglichkeiten eröffnet, wie sie auch Unternehmen mit kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr offen stehen.

Wenn an der Regelung festgehalten werden soll, ist sie deshalb präziser wie folgt zu formulieren:

> *„(3) Soweit abweichende Regelungen im Ausland zur Wirksamkeit der Umwandlung dazu führen, dass Einkünfte der Besteuerung entzogen werden, finden statt der Abs. 1 und 2 die ausländischen Regelungen auch auf die steuerliche Wirksamkeit im Inland Anwendung."*

Nur durch einen solchen Verweis lässt sich ein Auseinanderfallen des Wirksamkeitszeitpunktes vermeiden.

4. Umwandlung in eine Personengesellschaft

Die Verschmelzung auf und die Umwandlung in eine Personengesellschaft gem. §§ 3 – 9 UmwStG-E sollen künftig mit zahlreichen Restriktionen versehen werden, die bisher nicht bestehen und für die der Gesetzes-

zweck, nämlich die europaweite Ausdehnung des Umwandlungssteuergesetzes, keine Rechtfertigung darstellt.

- Der Ansatz von Zwischenwerten ist nicht mehr möglich; damit wird die Verlustnutzung beim übertragenden Rechtsträger erschwert, u. U. sogar unmöglich gemacht.
- Teilwertabschreibungen und Reservenübertragungen (z. B. § 6b EStG) werden durch die Umwandlung steuerpflichtig rückgängig gemacht, wenn der Teilwert sich erhöht hat.
- Auf den Übernahmegewinn findet § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG Anwendung einschließlich der 5 % Steuerpflicht gem. § 8b Abs. 5 KStG.
- Alle offenen Rücklagen gelten als an den Anteilseigner ausgeschüttet und werden damit besteuert.
- Die Mobilisierung des Körperschaftsteuerminderungspotentials gem. § 20 UmwStG entfällt weitestgehend, da § 37 Abs. 2a KStG wieder für anwendbar erklärt wird und damit die fingierte Vollausschüttung nur einen kleinen Teil des Minderungspotentials auslösen kann.

Wir lehnen die Regelungen entschieden ab, weil sie Umwandlungen von Körperschaften in Personengesellschaften unnötig erschweren. Die neuen Steuerbelastungen sind geeignet, die Unternehmen von sinnvollen Umstrukturierungen abzuhalten.

5. Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf Kapitalgesellschaften

Auch bei der Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft soll künftig grundsätzlich für die übergehenden Wirtschaftsgüter der Gemeine Wert angesetzt werden. In der Begründung wird ausdrücklich erwähnt, dass das völlig unabhängig davon geschieht, mit welchem Wert der ausländische Staat das Wirtschaftsgut ansetzt. Das deutsche Recht nimmt damit Doppelbesteuerungen in Kauf. Alternativ können unter der Voraussetzung, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht beschränkt wird, auch Buchwerte angesetzt werden. Die Möglichkeit, Zwischenwerte anzusetzen, entfällt (zur Kritik dazu vgl. oben). Für den Downstream Merger wird künftig in § 11 UmwSt-E ausdrücklich geregelt, dass Teilwertabschreibungen und Reservenübertragungen rückgängig zu machen sind, was Umwandlungen weiter erschwert.

§ 12 UmwSt-E enthält für Verschmelzungen auf eine Kapitalgesellschaft **drei gravierende Verschlechterungen**:

- Zum einen soll ein **Verlustvortrag** der übertragenden Körperschaft künftig immer untergehen. Das ist gegenüber dem Umwandlungssteuergesetz von 1995, das die Verlustübertragung eingeführt hat, ein gravierender Rückschritt, den wir ablehnen.

  Nach dem Umwandlungssteuergesetz 1995 ist die Verlustübertragung in bestimmten Fällen der Gesamtrechtsnachfolge steuerlich zugelassen. Obwohl die Möglichkeit des Verlustübergangs als eine wesentliche Errungenschaft des neuen Umwandlungssteuergesetzes für mehr Flexibilität bei Unternehmensumstrukturierungen trotz der Einschränkung durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform sorgt, soll diese begünstigende Vorschrift nunmehr entfallen. Trotz der zivilrechtlich bestehenden Gesamtrechtsnachfolge bzw. in Spaltungsfällen der partiellen Gesamtrechtsnachfolge soll ein verbleibender Verlustabzug des übertragenden Rechtsträgers nicht mehr auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Hier liegt unseres Erachtens ein Eingriff in die grundrechtsrelevante Eigentumsposition (Artikel 14 GG) vor und wird gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen. Die angeführte Rechtfertigung, dass der Verlustvortrag durch Aufstockung der Buchwerte (maximal auf den Gemeinen Wert) genutzt werden kann, ist unseres Erachtens aus folgenden Gründen nicht stichhaltig:

Erstens fehlt mangels Zwischenwertansatz die Möglichkeit einer Aufstockung der Buchwerte entsprechend dem verbleibenden Verlustvortrag. Daher kann der Verlustabzug oftmals nur in Verbindung mit einer zusätzlichen Steuerbelastung in Anspruch genommen werden.

Zweitens unterliegt der Übertragungsgewinn nach dem Entwurf der **Mindestbesteuerung**. Hier bedarf es nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip einer Ausnahmeregelung, da eine Nutzung des verbleibenden Verlustabzuges in den Folgejahren ausgeschlossen ist (vgl. auch *Thiel*, DB 2005, 2316).

Drittens macht die vorgeschlagene Gesetzesänderung nicht nur die Übertragung von Verlusten im Inland im Rahmen von Umwandlungen unmöglich, sondern verhindert auch im gleichen Zusammenhang die Übertragung von Verlusten ausländischer Gesellschaften aus Deutschland. Nach unserer Einschätzung ist ein solcher Verlusttransfer bei Unternehmensumstrukturierungen durch den Vorbehalt des Betriebsstättenverlustabzuges europarechtlich nicht zulässig. Die von den Urhebern des Gesetzentwurfs offensichtlich befürchteten europarechtlichen nachteiligen Konsequenzen bei Zulassung eines Verlustabzuges im Rahmen von Reorganisation bestehen daher unseres Erachtens nicht.

Dies gilt insbesondere, weil in zahlreichen Fällen infolge der in vielerlei Hinsicht unbefriedigenden Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG auch die umgekehrte Verschmelzungsrichtung, nämlich die Entscheidung zugunsten der Verlustgesellschaft als übernehmenden Rechtsträger, verwehrt bzw. risikobehaftet ist. Es bestünde die Gefahr, dass betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen unterbleiben – mit den hieraus resultierenden negativen Folgen für Wachstum und Beschäftigung.

Dem Vernehmen nach strebt der Referentenentwurf des SEStEG die Streichung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG an, um die Hineinverschmelzung ausländischer Verluste zu verhindern. Unseres Erachtens sind diese Befürchtungen der Finanzverwaltung unbegründet. So verlangt Art. 6 der steuerlichen Fusionsrichtlinie (90/434/EWG vom 23. Juli 1990) für den Fall der Beibehaltung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG allein, dass der Verlustvortrag einer Gesellschaft, die auf eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft verschmolzen wird, im Rahmen der Besteuerung der in dem *Hinausverschmelzungsstaat* verbleibenden Betriebsstätte zu berücksichtigen ist. (Selbiges gilt für die Vorschrift des Art. 10c Abs. 2 der steuerlichen Fusionsrichtlinie im Hinblick auf die grenzüberschreitende Sitzverlegung einer SE.)

Der Verlustvortrag einer französischen S.A., die auf eine deutsche AG verschmolzen wird, ist folglich ausschließlich im Rahmen der Besteuerung der in Frankreich fortgeführten Betriebsstätte zu berücksichtigen, d. h. im Rahmen der französischen beschränkten Steuerpflicht der deutschen AG. (Für den spiegelbildlichen Fall einer Hinausverschmelzung einer deutschen AG verlangt das sekundäre Gemeinschaftsrecht, dass der Verlustvortrag im Rahmen der deutschen Betriebsstättenbesteuerung geltend gemacht werden kann.)

- Zum anderen sollen unter Außerkraftsetzung einer BFH-Entscheidung aus dem Jahr 2005 auch **negative Einkünfte** des laufenden Jahres nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen (§§ 12 Abs. 1 i. V. m. 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E). Damit wird ein erhebliches Hindernis für Umstrukturierungen geschaffen, da auf unterjährige Verlustentstehungen nicht mehr mit einer rückwirkenden Verschmelzung reagiert werden kann. Die rigide Nichtanerkennung von Verlusten ist inzwischen ein Wettbewerbsnachteil des deutschen Steuerrechts. Risikoträchtige Unternehmungen, die im Falle des Erfolgs besonders viel Ertrag versprechen, werden in Deutschland künftig auch wegen der Mindestbesteuerung kaum noch stattfinden. Damit fällt Deutschland im internationalen Wettbewerb weiter zurück.

- Schließlich ist für den Übernahmegewinn analog zu § 8b Abs. 5 KStG die **Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 %** vorgesehen. Eine solche Steuerbelastung, die zur evtl. anfallenden Grunderwerbsteuer hinzukommt, behindert Umwandlungen beträchtlich. Da bei Ausschüttungen aus der übernehmenden Körperschaft § 8b Abs. 5 KStG wiederum anfällt, wird insoweit eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung ausgelöst und die fiktiven Betriebsausgaben werden mehrfach besteuert. Bedenklich ist, dass es ausnahmslos zum Abzugsverbot in Höhe von 5 % kommt, auch wenn tatsächlich, was bei Übernahmegewinnen die Regel sein wird, ein niedriger Aufwand angefallen ist. Im Hinblick auf Artikel 7 der Fusionsrichtlinie sollte von einer solchen Behandlung Abstand genommen werden bzw. ein tatsächlicher Nachweis der Kosten möglich sein.

Diese geplanten Verschlechterungen der Rechtslage sollten zurückgenommen werden. Bei der Verlustverrechnung könnte für die Verschmelzungen von ausländischen Kapitalgesellschaften auf deutsche Kapitalgesellschaften die Nutzung eines ausländischen Verlustvortrags auf eine vorrangige Nutzung in der ausländischen Betriebsstätte entsprechend der Marks & Spencer-Entscheidung beschränkt werden.

6. Aufspaltungen / Abspaltungen

Die Regelungen sollen entsprechend den für Verschmelzungen vorgesehenen Vorschriften verschärft werden. Verluste gehen bei Auf- und Abspaltungen ganz oder teilweise unter. Verlustgesellschaften können damit Restrukturierungen, die im Verlustfall besonders notwendig sind, nur unter hohen Kosten durchführen. Das ist wirtschaftspolitisch kontraproduktiv.

§ 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E sieht zudem vor, dass übergehende Wirtschaftsgüter dann nicht mit dem Buchwert angesetzt werden dürfen, wenn durch eine Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird. Diese auch im derzeit geltenden UmwStG enthaltene Regelung führt wegen unbestimmter Tatbestandsmerkmale zu zahlreichen Zweifelsfragen. Zweifelhaft ist beispielsweise, was unter Vollziehung der Veräußerung durch Spaltung zu verstehen ist. Eine Veräußerung an außenstehende Personen ist mit einer Auf- bzw. Abspaltung regelmäßig nicht verbunden. In Betracht käme dies allenfalls hinsichtlich der Anteile an der Übernehmerin. Aber auch insoweit ist grundsätzlich nicht denkbar, dass Anteile an außenstehende Personen übergehen. Selbst wenn im Spaltungs- und Übernahmevertrag bzw. Spaltungsplan eine Gewährung an Dritte vorgesehen ist, erlangen diese keine Gesellschaftsrechte. Kurz: Es ist nicht ersichtlich, welche Veräußerung in § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E gemeint ist.

In einem Vorentwurf des SEStEG war daher auf die fragliche Regelung verzichtet worden. Der jetzt vorliegende Referentenentwurf sollte dem angepasst werden.

7. Einbringung von Unternehmensteilen

Auch hinsichtlich der Einbringung von Unternehmensteilen enthält das Gesetz eine Reihe von Verschlechterungen. Das derzeitige UmwStG ermöglicht es ungeachtet seiner grundsätzlichen Binnenbeschränkung auf rein nationale Umstrukturierungen, auch mehrheitsvermittelnde Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht in Deutschland oder einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig sind, erfolgsneutral einzubringen (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Nach dem Referentenentwurf sind Zwischenwertansätze nicht mehr zulässig und außer Anteilen darf keine Gegenleistung mehr gewährt werden, wenn ein Buchwert angesetzt werden soll.

Einbringungen über die Grenze sind selbst in der EU auch künftig nicht zum Buchwert zulässig, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik lediglich eingeschränkt wird. Darin sehen wir einen europarechtswidrigen Umstand.

Positiv ist zu vermerken, dass bei der Einbringung die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht mehr zu beachten ist.

Steuerfreiheit wird weiter jedoch nur gewährt, wenn übertragende und erwerbende Rechtsträger in der EU ansässig sind. Diese Einschränkung ist nicht gerechtfertigt, da ja ohnehin weitere Voraussetzung ist, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht beeinträchtigt wird. Zur Missbrauchsvorschrift hinsichtlich der Rückwirkung bei Einbringungen gilt das zu § 2 Abs. 3 UmwStG-E Gesagte.

Eine Darstellung der Beweggründe für diese höchst einschneidende Verschärfung des Umwandlungssteuerrechts, die z. B. die Einbringung mehrheitsvermittelnder Anteile an US-Gesellschaften künftig faktisch unmöglich machen würde, enthält die Begründung des Referentenentwurfs nicht. Schon deshalb – und weil auch ansonsten nicht erkennbar ist, warum die mit dem SEStEG beabsichtigte Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts mit der Abschaffung gerade der wenigen international ausgerichteten Vorschriften des derzeitigen UmwStG einhergehen sollte – wird hier davon ausgegangen, dass es sich vorliegend um ein Redaktionsversehen handelt, das im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens behoben wird. So sah auch der Vorentwurf des SEStEG nicht vor, mehrheitsvermittelnde Anteile an Nicht-EU-Gesellschaften von dem Anwendungsbereich der Regelungen des qualifizierten Anteilstauschs auszuschließen.

8. Vorschlag einer „Teilbetriebsanrufungsauskunft"

Der Teilbetriebsbegriff selbst ist gesetzlich nicht definiert und bietet eine Vielzahl von Problembereichen (z. B. Wesentlichkeit von Betriebsgrundlagen, Behandlung neutralen Vermögens etc.). Da die Qualifikation eines Betriebsteils als Teilbetrieb nicht im Wege einer verbindlichen Auskunft abgesichert werden kann, kommt es bei Umwandlungen nach den Vorschriften des UmwStG, die auf den Teilbetriebsbegriff abstellen, insofern regelmäßig zu Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung über das Bestehen eines Teilbetriebs. Ein deutliches Plus an Rechts- und Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen könnte erreicht werden, wenn das UmwStG für das Vorhandensein eines Teilbetriebs die Möglichkeit einer Abstimmung im Vorfeld einer geplanten Maßnahme vorsähe. Mit einer solchen "Teilbetriebsanrufungsauskunft" könnte auch die Betriebsprüfung im Bereich der Umwandlungsvorgänge deutlich entschärft werden.

9. Anteilstausch

Steuerneutralität bei Anteilstausch, bei der die erwerbende Gesellschaft unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft erwirbt, ist nach dem Entwurf nur erreichbar, wenn die erwerbende und die erworbene Gesellschaft in der EU ansässig sind. Damit sind Drittlandsbeteiligungen weder im Inland noch in der EU im Rahmen von Einbringungen steuerfrei übertragbar. Dies ist ein klarer Rückschritt gegenüber der heutigen Rechtslage im Inland. Nach der EU-Kapitalverkehrsfreiheit und dem Diskriminierungsverbot der DBA muss jedenfalls die Einbringung von Drittlandsgesellschaften in EU-Gesellschaften unbegrenzt zulässig sein.

Positiv ist zu vermerken, dass es keine Voraussetzung für die Buchwertverknüpfung mehr ist, auch bei der aufnehmenden Gesellschaft im Ausland den Buchwert anzusetzen.

10. Nachträgliche Besteuerung bei Einbringungsfällen

Die Regelung des § 22 UmwStG-E, wonach unmittelbare oder mittelbare Veräußerungsvorgänge hinsichtlich der im Rahmen einer Einbringung erhaltenen Anteile sieben Jahre lang abnehmend um je ein Siebtel besteuert werden, ist einer der wenigen Fortschritte gegenüber der heutigen Rechtslage und besonders wegen der erhöhten Rechtssicherheit grundsätzlich zu begrüßen.

Ebenfalls ausdrücklich zu begrüßen ist aus Sicht der Steuerpflichtigen, dass der Referentenentwurf auf die noch im Vorentwurf vorgesehene prophylaktische Ermittlung und gesonderte Feststellung der im Einbringungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven verzichtet. Denn hiermit wäre ein unverhältnismäßiger Verwaltungsmehraufwand für die Unternehmen verbunden gewesen. So wäre auch in der ganz überwiegenden Mehrzahl der Einbringungsfälle – nämlich im Hinblick auf jene, bei denen keine Veräußerung in der Behaltefrist erfolgt (steuerliche Irrelevanz der stillen Reserven im Einbringungszeitpunkt) – eine Unternehmensbewertung erforderlich gewesen.

Im Hinblick auf die ansonsten im Umwandlungssteuerrecht bestehenden Fristen von drei bzw. fünf Jahren und die Tatsache der schnellen Entwicklung von unternehmerischen Strukturen erscheint ein Zeitraum von sieben Jahren jedoch überhöht. Die Behalte- und Sperrfristen im Umwandlungsteuergesetz sollten daher einheitlich auf drei Jahre reduziert werden und dem entsprechend auch in § 22 UmwStG ein Zeitraum von drei Jahren, der im Übrigen dem regelmäßigen Betriebsprüfungszeitraum entspricht, geregelt werden. Eine Frist von drei Jahren dürfte auch besser in Einklang mit der „schnellen Zeitfolge" im Sinne von Art. 11 der steuerlichen Fusionsrichtlinie zu bringen sein, aus der sich ihre Rechtfertigung ableiten soll.

Hierdurch würde auch vermieden, dass im Nachgang die schwierige Ermittlung der stillen Reserven bezogen auf den Einbringungszeitpunkt erforderlich wird. Bei der Rückbeziehung um längstens sieben Jahre erscheint es de facto schwierig, den korrekten Ansatz des Gemeinen Wertes für die übertragenden Wirtschaftsgüter zu ermitteln.

11. Beweislastumkehr zu Lasten des Einbringenden

Überzogen ist die Vorschrift des § 22 Abs. 3 UmwStG-E, wonach der Steuerpflichtige „spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen" Nachweise über den Verbleib der Anteile zu erbringen hat, wenn die Nachversteuerung nicht eintreten soll. Es ist nicht einzusehen, warum ein Nachweis vor Eintritt der Bestandskraft nicht ausreichen soll. So wie die Vorschrift ausgestaltet ist, stellt sie eine Falle für unkundige Steuerpflichtige dar und beinhaltet eine deutliche Überdehnung der in § 93 AO normierten steuerlichen Auskunfts- und Mitwirkungspflichten. Die Regelung ist daher ersatzlos zu streichen und hat wegen der bestehenden Amtshilferichtlinien auch bei internationalen Reorganisationsvorgängen keine Berechtigung.

12. Missbrauchsregelung

Eine rechtstaatlich bedenkliche Regelung, die Quelle erheblicher Rechtsunsicherheiten und Streitigkeiten sein würde, ist die vorgeschlagene Missbrauchsregelung des § 26 UmwStG-E. Sie ist entschieden abzulehnen, da sie zwar Art. 11 der Fusionsrichtlinie entspricht aber in ihrem Wortgebrauch und ihren diffusen Rechtsfolgen dem Gesetzesvorbehalt nicht genügt.

Nach der Vorschrift sollen Vergünstigungen des UmwStG ganz oder teilweise versagt werden, wenn ein Vorgang als einen hauptsächlichen Beweggrund eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerumgehung hat. Dass

eine Umwandlung den Beweggrund der Steuerhinterziehung hat, ist nicht denkbar, da Umwandlungen zu Steuerhinterziehungen keinen Beitrag leisten. Für Steuerumgehungen enthält § 42 AO bereits eine andere Regelung, deren Verhältnis zum neuen § 26 UmwStG-E unklar ist.

Vollends unakzeptabel ist die gesetzliche Vermutung, wonach vom Beweggrund der Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung auszugehen ist, wenn „ein Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften beruht".

Es bleibt völlig unklar, wann z. B. ein „vernünftiger Grund der Rationalisierung" vorliegt. Jede formwechselnde Umwandlung, jeder Umwandlungs- und Einbringungsvorgang im Ausland hat steuerliche Wirkungen, die der Steuerpflichtige legitimerweise auch anstreben darf. Das gilt nach der EuGH-Rechtsprechung auch für Steuervorteile in anderen EU-Ländern. Wann die Finanzverwaltung einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund der Umstrukturierung oder Rationalisierung bei z. B. Verschmelzungen auf Verlustgesellschaften oder Eintragungen im Ausland anerkennen würde, ist völlig unklar. Damit ist die Vorschrift nicht hinreichend bestimmt. Der Steuerpflichtige wäre der Willkür ausgeliefert; er müsste das Nichtvorliegen einer Steuerumgehung beweisen. Da die Finanzverwaltung sich vermutlich weigern wird, hierzu verbindliche Auskünfte zu erteilen, wird der Steuerpflichtige künftig bei Umstrukturierungen vor unbegrenzte Risiken gestellt.

Die Vorschrift sollte ersatzlos entfallen, zumal das Gesetz bereits zahlreiche Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerausfällen enthält, wie z. B. § 2 Abs. 3 UmwStG-E, die regelmäßige Bedingung, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht eingeschränkt sein darf und die Regelung der siebenjährigen Nachversteuerung des § 22 UmwStG-E. Darüber hinaus findet § 42 AO Anwendung, so dass der § 26 UmwStG-E unbedingt entfallen sollte.

Zu Artikel 6 des SEStEG (Änderung des Außensteuergesetzes)

In § 6 AStG wird die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen entsprechend den Vorgaben der EuGH geregelt.

§ 10 Abs. 3 Satz 4 AStG verstößt bereits in seiner bisherigen Fassung gegen bestehendes Gemeinschaftsrecht. Die beabsichtigte Neuregelung zementiert diese Gemeinschaftsrechtswidrigkeit. Durch sie werden im Ausland erfolgende Umwandlungen gegenüber inländischen Umwandlungen diskriminiert. Abzulehnen ist deshalb die vorgesehene Neufassung des § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG, wonach die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bei der Ermittlung des Gewinns bei der Hinzurechnungsbesteuerung nicht zu berücksichtigen sind.

Es ist ein Wertungswiderspruch, dass Deutschland Vorgänge im europäischen und außereuropäischen Ausland als niedrig besteuert der Hinzurechnungsbesteuerung unterwerfen will, obwohl vergleichbare Vorgänge im Inland steuerfrei sind.

Die Begründung, wonach andernfalls stille Reserven von Gesellschaften mit passiven Einkünften der Hinzurechnungsbesteuerung entgehen, hält einer Überprüfung nicht stand, jedenfalls wenn die Niedrigbesteuerung im Ausland auf der Anwendung von Umwandlungsvorschriften beruht, die dem deutschen Recht vergleichbar sind. Da im deutschen Umwandlungssteuerrecht bei Verlust des Besteuerungsrechts Gewinnrealisierung eintritt, kommt eine Verschiebung stiller Reserven unter vergleichbaren ausländischem Recht nicht in Betracht.

Wir schlagen vor, in § 8 Abs. 3 AStG hinter den Worten „ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen" zu ergänzen:

„oder auf einer steuerfreien Umwandlung aufgrund einer dem Umwandlungssteuerrecht entsprechenden Vorschrift beruht".

Wenn zwingend erforderlich, könnte zur Absicherung noch in einem § 8 Abs. 3 Satz 2 AStG hinzugefügt werden:

„Satz 1 gilt nicht, soweit durch eine Umwandlung stille Reserven der Hinzurechnungsbesteuerung entzogen werden".

Das Gesetz enthält weiterhin keine Vorschläge für eine grundlegende Änderung des Außensteuergesetzes. Dies ist im Hinblick auf die Rechtssache Cadbury Schweppes plc zur entsprechenden Regelung in Großbritannien äußerst bedenklich. Mindestens erscheint eine Aktualisierung des Aktivitätskataloges im § 8 AStG überfällig.

Wir bitten Sie, die vorstehenden Anmerkungen im Rahmen der weitergehenden Erörterungen zu berücksichtigen. In Anbetracht der äußerst kurz bemessenen Frist erlauben wir uns ggf. weitere Anmerkungen später nachzureichen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN EINZELHANDELS

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN GROSS- UND AUSSENHANDELS