

Bundessteuerberaterkammer, KdÖR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn
Minister a. D.
Eduard Oswald (MdB)
Vorsitzender des Finanzausschusses und
an die Mitglieder des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
11011 Berlin

E-Mail: eduard.oswald@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de

Geschäftsführung

Haus der Steuerberater
Neue Promenade 4
10178 Berlin

Zentrale 030 240087-0
Durchwahl 030 240087-66
Telefax 030 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de
<http://www.bstbk.de>

13. Oktober 2006
Mg/By

Öffentliche Anhörung zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) - Drs. 16/2710

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns zunächst für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 18. Oktober 2006 und die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Zunächst möchten wir einige generelle Anmerkungen zu diesem Gesetzentwurf unterbreiten.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die steuerliche Umsetzung der Fusionsrichtlinie und anderer EU-Rechtsetzungsakte. Es hätte jedoch aus unserer Sicht gerade in Deutschland nahe gelegen, die Regelungen nicht nur auf die EU-Mitgliedstaaten, bzw. die Staaten des EWR auszudehnen, sondern auch auf Drittstaaten insbesondere unter dem Aspekt der auch für Drittstaaten geltenden Kapitalverkehrsfreiheit. Leider wird der vorliegende Gesetzentwurf diesem Postulat nur zum Teil gerecht. In diesem Gesetzentwurf sind an mehreren Stellen wiederum „Treaty overrides“ enthalten, die gegen geltendes Völkerrecht verstoßen.

Der Gesetzentwurf sieht Paradigmenwechsel im Vergleich zum bisherigen Recht vor, die zu unnötigen Verschärfungen und steuerlichen Mehrbelastungen führen.

Wir halten die folgenden Regelungen für problematisch:

- **Genereller Ansatz des gemeinen Wertes**

Im Rahmen der Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände ist generell der gemeine Wert der betroffenen Wirtschaftsgüter anzusetzen. Der gemeine Wert wird durch den Veräußerungspreis des Wirtschaftsgutes gebildet und umfasst daher insbesondere einen Gewinnzuschlag. Damit wird eine fiktive Veräußerung unterstellt. Der Teilwert, der bei einer Entnahme anzusetzen ist, wird hingegen durch denjenigen Betrag definiert, den der Erwerber des gesamten Betriebes für das einzelne Wirtschaftsgut zu zahlen bereit ist. Da dieses erfahrungsgemäß nie der Verkaufspreis ist, kommt es folglich zu einer Überbesteuerung, ohne dass ein entsprechender Liquiditätszufluss erfolgte; diese Regelungen dürften gegen das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit verstoßen.

- **Sofortversteuerung stiller Reserven**

Eine Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte hat nunmehr die Sofortversteuerung der in ihm enthaltenen stillen Reserven zur Folge, obwohl zu diesem Zeitpunkt kein Realisationstatbestand vorliegt. Damit wird die jahrzehntelang bewährte Praxis aufgegeben, eine Besteuerung solange herauszuzögern, bis das betreffende Wirtschaftsgut aus der ausländischen Betriebsstätte ausscheidet.

Die Neuregelung ist zudem europarechtlich bedenklich, weil steuerlich danach unterschieden wird, ob ein Wirtschaftsgut aus einer Betriebsstätte in München in eine Betriebsstätte in Stuttgart oder in Wien überführt wird.

- **Fortfall der Verlustvorträge**

Der geplante Wegfall bestehender Verlustvorträge bei Umstrukturierungsmaßnahmen führt zu erheblichen Hindernissen für wirtschaftlich sinnvolle und vor allen Dingen notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen. Dabei sollte berücksichtigt werden, dass die in Rede stehenden Verluste die Unternehmen wirtschaftlich belastet haben und somit die steuerliche Bemessungsgrundlage verringern müssen, um dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen.

- **Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts**

Der Gesetzentwurf enthält viele unbestimmte Rechtsbegriffe, so z. B. die „Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland“. Hieraus resultieren erhebliche Rechtsanwendungsprobleme.

- **Anwendungsregelungen**

Das SEStEG soll generell am Tag nach seiner Verkündung in Kraft treten. Da das Gesetzgebungsverfahren noch im Jahr 2006 abgeschlossen werden soll, besteht hier wiederum die Gefahr, dass das Gesetz rückwirkend verändert wird, und damit den Unternehmen Planungssicherheit genommen wird. Vor allen Dingen jedoch stößt diese Rückwirkung auf verfassungsrechtliche Bedenken.

Wir verweisen auf unsere Anmerkungen zu diesem Gesetzentwurf, die als Anlage beigefügt sind.

Mit freundlichen Grüßen
Nora Schmidt-Keßeler
Hauptgeschäftsführerin

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines Gesetzes
über steuerliche Begleitmaßnahmen
zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und
zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
(SEStEG)**

Im Einzelnen:

Art. 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Nr. 2 – § 4 Abs. 1 Satz 3 ff. - Entstrickung

Beim Wegfall des inländischen Besteuerungsrechts im Hinblick auf den Veräußerungsgewinn sieht § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E grundsätzlich eine Sofortversteuerung der stillen Reserven vor („Entstrickung“). Dies gilt im Grundsatz unabhängig davon, ob ein Wirtschaftsgut in einen anderen EU/EWR Staat oder in das Drittland verbracht wird.

Der Betriebsstättenerlass (vom 24. Dezember 1999, IV B 4-S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) enthält bei Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine ausländische Betriebsstätte im Billigkeitswege die Bildung eines Merkpostens (Ausgleichsposten) und sieht die Besteuerung der stillen Reserven innerhalb eines Zehnjahreszeitraums vor (Tz. 2.6.1 lit. A des Betriebsstättenerlasses).

Eine Sofortversteuerung sollte jedoch zumindest bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes EU/EWR-Land durch eine Regelung vergleichbar dem Betriebsstättenerlass oder durch eine Steuerstundung, entsprechend dem § 6 AStG-E, oder durch eine „ratierliche“ Gewinnauflösung in Anlehnung an § 22 UmwStG-E ersetzt werden.

Außerdem sollten von den Entstrickungstatbeständen auch solche Fallgestaltungen erfasst werden, in denen der Betriebsstättenstaat mit Deutschland das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) neu abgeschlossen hat und nunmehr im Bezug auf die der Betriebsstätte zuzurechnenden Wirtschaftsgüter anstatt der Anrechnungsmethode die Freistellungsmethode einschlägig ist. Bei einer Änderung des anzuwendenden DBA sollte zumindest eine Frist zur Rücküberführung des Wirtschaftsgutes in das Stammhaus vorgesehen werden, um eine steuerpflichtige Realisierung stiller Reserven zu vermeiden.

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in das Inland („Verstrickung“) sieht § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG-E i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 a EStG-E vor, dass das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Um eine teilweise Verdoppelung der stillen Reserven bei der Entstrickung zu vermeiden, beispielsweise wenn der ausländische Staat das Wirtschaftsgut mit einem Wert unter dem gemeinen Wert ansetzt, sollte die Bewertung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 a EStG-E auch auf Entstrickungstatbestände ausgeweitet werden, d. h. bei Nachweis eines unter dem gemeinen Wert liegenden Steuerwertes im Betriebsstättenstaat sollte dieser auch für die Entstrickung gelten.

Bei einer Sitzverlegung einer SE/EU-Genossenschaft soll es im Hinblick auf die Anteile an der SE nicht zur Sofortversteuerung kommen. Vielmehr ist eine nachgelagerte Besteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Anteile vorgesehen. Diese Regelung kann zu einem „Treaty override“ führen, wenn der Gesellschafter bei Veräußerung der Anteile für steuerliche Zwecke nicht mehr im Inland ansässig ist (Art. 13 DBA-MA). Außerdem werden durch die nachgelagerte Besteuerung auch solche stillen Reserven im Inland erfasst, die erst nach erfolgter Sitzverlegung

im ausländischen Staat entstanden sind. Um eine Doppelbesteuerung dieser stillen Reserven zu vermeiden, sollte zumindest im Hinblick auf die ausländischen Steuern bei der tatsächlichen Veräußerung der Anteile eine Steueranrechnung im Inland in Höhe der auf die nach der Sitzverlegung entstandenen stillen Reserven erfolgen.

Nr. 3 Buchst. a) aa) – § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 2. Halbsatz

In dieser Rechtsnorm soll der generelle Ansatz des gemeinen Wertes beim Verlust von Besteuerungssubstrat der Bundesrepublik Deutschland geregelt werden. Wie oben dargelegt, bedeutet dies einen Paradigmenwechsel und es stellt sich uns die Frage, ob die generelle Sofortbesteuerung der stillen Reserven als allgemeine Rechtsregel auch bei einem Wegzug eines Unternehmens innerhalb der EU dem oben beschriebenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht.

Nr. 5 – Änderung des § 17 EStG – Buchst. a) Einfügung des Satzes 3 in Abs. 2

Es stellt sich uns die Frage, wie zu verfahren sein wird, wenn der Steuerpflichtige unter Anspannung größter Mühen keine näheren Unterlagen hinsichtlich der Behandlung im Wegzugstaat erbringen kann, oder diese Werte etwa vom Erblasser im Wegzugstaat versteuert worden sind.

Nr. 5 Buchst. c) – Anfügung der Absätze 5 bis 7

Es erfolgt ebenfalls eine Differenzierung zwischen einer steuerrechtlichen Behandlung einer Kapitalgesellschaft im Fall der Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft einerseits und den Fällen der Sitzverlegung einer SE. Im letztbezeichneten Fall werden wiederum die Vorschriften des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens hinten angestellt.

Nr. 9 – Änderung der Anwendungsregelung des § 52 Buchst. a)

Wie bereits oben angeführt, ist die gesamte Anwendungsregelung wegen der Rückwirkung aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch.

So soll insbesondere geregelt werden, dass § 2 a Abs. 4 EStG für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 in einer abgewandelten Fassung Geltung erlangen soll. Nach Nr. 3 soll vor allen Dingen klargestellt werden, dass auch in den Fällen des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund Wohnsitzverlegung oder Sitzverlegung eine Nachversteuerung erfolgen muss.

Problematisch ist, ob insoweit eine unzulässige Rückwirkung einer verschärfenden Regelung in bereits abgeschlossene Sachverhalte vorliegt.

Art. 3 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Nr. 7 – § 12 - Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

§ 12 KStG-E normiert einen speziellen Entstrickungstatbestand für Körperschaften. Insoweit verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E und § 6 Abs. 1 EStG-E.

Der Entwurf sieht in § 12 Abs. 2 KStG-E eine Ausnahme vom Grundsatz der steuerpflichtigen Entstrickung im Fall eines Rechtsträgerwechsels vor, wenn Wirtschaftsgüter in einer inländischen Betriebsstätte durch eine Verschmelzung (vergleichbar dem § 2 UmwG) im ausländischen Staat einem neuen Rechtsträger zuzurechnen sind.

Die Ausnahmeregelung in § 12 Abs. 2 KStG-E sollte jedoch nicht nur für Verschmelzungsvorgänge, sondern auch für Fälle der Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung (vergleichbar dem § 123 UmwG) gelten, sofern durch einen dieser Vorgänge die Betriebsstätte einem neuen Rechtsträger zuzurechnen ist.

Unklar ist, warum es sich um eine Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates handeln muss, während eine Körperschaft eines anderen EU-Mitgliedstaates nicht von dieser Norm erfasst werden soll. Diese Beschränkung könnte einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bedeuten.

Aus den vorerwähnten Überlegungen ergibt sich, dass Abs. 2 des § 12 KStG-E einer generellen Überarbeitung bedarf.

Nr. 9 Buchst. d) – Einfügung eines Abs. 8 in § 27 KStG-E

In § 27 Abs. 8 KStG-E ist vorgesehen, dass die in einem anderen Staat der EU der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Gesellschaften ebenfalls eine Einlagenrückgewähr erbringen können. Kommt die Gesellschaft jedoch ihren Nachweis- und Feststellungspflichten nicht nach, wird eine Gewinnausschüttung fingiert, die beim Anteilseigner zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG führen sollen. Es wird also eine negative Konsequenz daraus gezogen, dass eine ausländische Gesellschaft eines anderen EU-Mitgliedstaates unter Umständen aufgrund der Geltung eines ganz anderen Steuerrechtsregimes nicht in der Lage ist, ihren Feststellungspflichten nachzukommen. Der Anteilseigner wiederum wird im Regelfall die betreffende Gesellschaft ebenfalls nicht zur Einhaltung der steuerlichen Pflichten zwingen können.

Art. 6 – Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes

Dieser Teil des Gesetzentwurfes erfährt die stärkste Veränderung. Hier findet ein Paradigmenwechsel, wie bereits in unserer Vorbemerkung dargestellt, statt.

Insbesondere seit der Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH scheint der deutsche Gesetzgeber in immer stärkerem Umfange dazu überzugehen, Änderungen, die wegen der Auslandsachverhalte erforderlich werden, aus Gründen der Vermeidung einer Diskriminierung auf reine Inlandssachverhalte anzuwenden. Diese Tendenz ist unseres Erachtens bedenklich, da insoweit wirtschaftliche Aspekte häufig außer Ansatz bleiben.

Zu § 1 – Anwendungsbereiche und Begriffsbestimmungen

Das Umwandlungssteuergesetz soll in der vorliegenden Fassung nur noch auf Gesellschaften anwendbar sein, die in der Europäischen Union/EWR gegründet wurden und ihren Sitz sowie ihre Geschäftsleitung innerhalb der EU/EWR haben (doppelter EU-Bezug).

Hiermit werden die Konsequenzen aus den EuGH-Entscheidungen „Centros“, „Inspire Arts“ und „Überseering“ gezogen, wonach solche Gesellschaften auch bei einer Verlegung ihres Verwaltungssitzes innerhalb der EU/EWR weiterhin ihre Rechtsfähigkeit behalten und somit auch Rechtsträger einer Umwandlung sein können.

Der BGH (Urteil vom 5. Juli 2004, BB 2004, 1868) hat jedoch entschieden, dass auch US-Gesellschaften mit Verwaltungssitz im Inland aufgrund des Freundschafts-, Handels- und Schiffsvertrags zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 29. Oktober 1954 (BGBl. II 1956, 487) ihre Rechtsfähigkeit behalten, da Art. XXV Abs. 5 Satz 2 des Abkommens der EU-Niederlassungsfreiheit weitestgehend entspricht. Diesen Gesellschaften soll der Weg einer steuerneutralen Umwandlung versperrt bleiben, da diese nicht in der EU/ EWR gegründet wurden. Der persönliche Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes n. F. sollte deshalb auf solche Gesellschaften erweitert werden, die in einem Staat gegründet wurden, mit denen die Bundesrepublik Deutschland völkerrechtliche Verträge abgeschlossen hat, die eine zivilrechtliche Anerkennung der jeweiligen ausländischen Gesellschaft gewähren.

Der 2. bis 5. Teil des Umwandlungssteuergesetzes n. F. soll auf Verschmelzungs-, Spaltungs- oder Formwechselfälle nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG) anwendbar sein. Nach der Gesetzesbegründung soll das Umwandlungssteuergesetz n. F. weiterhin an die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben des § 1 UmwG anknüpfen. Die gegenwärtige Fassung des Umwandlungsgesetzes sieht nur Vorgänge von Rechtsträgern mit Sitz im Inland vor. Eine analoge Anwendung des Gesetzes auf andere Vorgänge ist nach § 1 Abs. 3 UmwG nicht gestattet. Zwar sieht der Entwurf eines 2. Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 13. Februar 2006 in §§ 122 a ff. UmwG-E vor, dass das UmwG auch auf Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten anwendbar ist. Es fehlen jedoch gesellschaftsrechtliche Regelungen zu grenzüberschreitenden Spaltungsfällen oder Umwandlungen unter Beteiligungen von Personenhandelsgesellschaften.

Bei einer Verschmelzung beispielsweise einer französischen Kapitalgesellschaft auf eine inländische Personengesellschaft fehlt es demnach an den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen. Dies würde dazu führen, dass die §§ 3 bis 8 UmwStG-E bei Umstrukturierung auf eine deutsche Gesellschaft nicht anwendbar sein könnten.

Hieraus resultiert ein Umsetzungsdefizit der Fusionsrichtlinie. Zudem lassen die Urteilsgründe des SEVIC Systems Urteils des EuGH vom 13. Dezember 2005 (C-411/03) darauf schließen, dass die reine Inlandsbeschränkung des § 1 Abs. 1 UmwG innerhalb der EU bei sämtlichen Arten der grenzüberschreitenden Umstrukturierung gegen die europarechtliche Niederlassungsfreiheit verstößt. Es sollte deshalb ein Verweis des 2. bis 5. Teil auf das UmwG überdacht werden.

Zu § 2 Abs. 3 – Steuerliche Rückwirkung

Diese Rechtsnorm enthält eine besondere Ausprägung des § 42 AO und stellt darauf ab, wie die in Rede stehenden Einkünfte steuerlich behandelt worden sind. Das Verhältnis zur allgemeinen Missbrauchsnorm des § 42 AO bleibt im Unklaren.

Vorgänge nach dem Umwandlungsgesetz können weiterhin mit steuerlicher Rückwirkung von höchstens acht Monaten durchgeführt werden. Für Zwecke der steuerlichen Rückwirkung wird in § 2 UmwStG-E weiterhin an § 17 Abs. 2 UmwG angeknüpft.

Diese Verknüpfung wird jedoch im Umwandlungssteuergesetzes n. F. im Hinblick auf die steuerliche Schlussbilanz nach §§ 3, 11 UmwStG-E beseitigt. Hierdurch wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Schlussbilanz aufgegeben.

Eine Anknüpfung an das Umwandlungsgesetz ist daher nicht zwingend erforderlich und sollte daher aufgehoben werden.

Zu § 3 Abs. 2 Nr. 3 – Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft

Gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG-E soll der gemeine Wert im Rahmen einer Vermögensübertragung u. a. bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft angesetzt werden, wenn eine Gegenleistung für die übergehenden Wirtschaftsgütern gewährt wird. Diese Einschränkung des Buchwert- oder Zwischenwertfortführung behindert Umstrukturierungsmaßnahmen in nicht unerheblichem Umfang und sollte entfallen.

Zu § 4 Abs. 2 Satz 2 – Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers

In § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E ist die Regelung enthalten, dass verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge oder vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Diese Einschränkung der Verlustnutzung widerspricht dem Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit und schränkt die Mobilität bei

Umstrukturierungen ein. Es tritt insoweit eine Verschärfung gegenüber der geltenden Rechtslage ein, als laufende Verluste bisher ausgeglichen werden konnten. Wir regen an, diese Verschärfung der Rechtslage aufzuheben.

Zu § 6 Abs. 3 – Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten

§ 6 Abs. 3 UmwStG-E sieht vor, dass die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage rückwirkend entfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag der übertragende Betrieb in eine Kapitalgesellschaft eingebracht oder ohne triftigen Grund veräußert oder aufgegeben wird.

Der Gesetzeswortlaut lässt darauf schließen, dass die rückwirkende Auflösung auch gelten soll, wenn die Einbringung zum gemeinen Wert erfolgt. Dies sollte klargestellt werden.

Außerdem ist das Merkmal „ohne triftigen Grund“ bei einer Veräußerung innerhalb von fünf Jahren nicht praktikabel, da der Steuergesetzgeber außerhalb des § 42 AO in betriebswirtschaftliche Entscheidungsprozesse eingreift. Diesbezüglich weisen wir auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Cadbury Schweppes plc (C-196/04) vom 12. September 2006 hin. In diesem Urteil versagt der EuGH nur „rein künstlichen Konstruktionen“ die Rechtswirksamkeit und nimmt das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs nur in extremen Ausnahmefällen an. Wegen dieser sehr restriktiven Rechtsprechung ist es aus unserer Sicht daher problematisch, eine steuerliche Regelung wegen des Mangels eines triftigen Grundes rückwirkend wieder aufzuheben.

Zu § 7 – Besteuerung offener Rücklagen

Nach § 7 UmwStG-E gelten sämtliche offenen Rücklagen als Kapitaleinkünfte, die im Rahmen des Vermögensübergangs als zugeflossen gelten.

Es sollte klargestellt werden, dass die Zurechnung als Dividenden mit Wirkung zum steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgt.

Zu § 12 – Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG sieht bisher, beim Vorliegen weiterer Voraussetzungen, eine Rechtsnachfolge in bestehende Verlustvorträge vor. Diese Möglichkeit soll zukünftig entfallen; diese Streichung verstößt gegen das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit, denn die zu verrechnenden Verluste sind wirtschaftlich entstanden. Dieser Vorstoß behindert notwendige Umstrukturierungen und sollte entfallen.

Werden die übergegangenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert angesetzt, kommt es zur Besteuerung bei der Gesellschaft. Der hierdurch letztmalig entstandene Gewinn bei der übertragenden Gesellschaft könnte mit einem bestehenden Verlustvortrag im Rahmen des § 10 d EStG verrechnet werden. Es sollte jedoch klargestellt werden, dass § 10 d Abs. 2 Satz 1 EStG („Mindestbesteuerung“) nicht einschlägig ist.

Zu § 15 – Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)

§ 15 Abs. 1 und 2 UmwStG-E enthält vorrangig vermeintliche Missbrauchsregelungen, indem das Bewertungswahlrecht des § 11 Abs. 2 UmwStG-E von unterschiedlichen Verbleibens- oder Haltefristen abhängig gemacht wird. Wir regen an, die in Abs. 2 vorgesehenen Fristen zu verkürzen und zu vereinheitlichen.

Zu § 18 – Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft

§ 18 Abs. 2 UmwStG-E soll beibehalten werden. Danach bleibt ein Übernahmegewinn und Übernahmeverlust für gewerbesteuerliche Zwecke unberücksichtigt.

Dies entspricht zwar auch der gegenwärtigen Fassung des § 4 Abs. 6 UmwStG und des § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG. Die steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns und Übernahmeverlustes soll jedoch in § 4 Abs. 6, 7 UmwStG-E an das Halbeinkünfteverfahren angepasst werden (§ 8 b KStG, § 3 Nr. 40 EStG).

Es sollte deshalb in § 18 Abs. 2 UmwStG-E eine Regelung in Anlehnung an § 7 Satz 4 GewStG getroffen werden.

Der BFH hatte mit Urteil vom 16. November 2005 entschieden, dass ein Veräußerungsgewinn nur in dem Umfang der Gewerbesteuer unterliegt, wie er auf Wirtschaftsgüter des übertragenden Rechtsträgers entfällt. Demgegenüber unterliegen stille Reserven aus Wirtschaftsgütern, die der aufnehmende Rechtsträger bereits vor der Verschmelzung im Betriebsvermögen gehalten hat, nicht der Gewerbesteuer. Dies sollte in § 18 Abs. 3 UmwStG-E beispielsweise wie folgt klargestellt werden: „Wird der Betrieb der Personengesellschaft mit einer natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn *in Bezug auf das übertragene Vermögen* der Gewerbesteuer.“

Zu § 20 – Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft und Anteilstausch

Wie im Beispiel in der Gesetzesbegründung ausgeführt, führt die neue Regelung im Falle der Einbringung von Betriebsvermögen gegen die Gewährung neuer Anteile und einer Barzahlung zu einer erheblichen steuerlichen Mehrbelastung beim Einbringenden. Diese Mehrbelastung ist für notwendige wirtschaftliche Umstrukturierungen jedoch hinderlich und sollte daher noch einmal überdacht werden.

Nach § 20 Abs. 2 UmwStG-E soll die Wahl eines Wertansatzes nur einheitlich möglich sein. Der Wortlaut lässt unklar, ob der einheitliche Wertansatz auch dann gelten soll, wenn mehrere Personen ihre Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft einbringen. Dies wird bislang nicht verlangt.

Die geplante Neuregelung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 führt zu einer erheblichen Verschärfung, weil nach bisherigem Recht die übernehmende Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen nur dann mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen als Gegenleistung gewährten Wirtschaftsgütern ansetzen muss, wenn der gemeine Wert der anderen Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt. Zukünftig soll hingegen ein Buchwertansatz nur noch dann zulässig sein, wenn keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.

Gemäß § 20 Abs. 6 UmwStG-E soll als steuerlicher Übertragungstichtag der Bilanzstichtag nach § 17 Abs. 2 UmwStG gelten. Da, wie vorstehend ausgeführt, der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz entfallen soll, sollte eine Anknüpfung insgesamt aufgegeben werden. Dies könnte in § 20 Abs. 6 UmwStG-E durch eine Vorschrift entsprechend § 9 UmwStG-E geschehen (z. B. „§ 9 Satz 2 und 3 sind entsprechend anzuwenden“).

Zu § 21 – Bewertung der Anteile beim Anteilstausch

Gemäß Abs. 1 Satz 2 ist ein Buchwertsansatz oder Zwischenwertansatz der eingebrachten Anteile nur dann möglich, wenn die erwerbende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch) und soweit keine sonstige Gegenleistung gewährt wird. Die Erbringung des Nachweises müsste konkretisiert werden, um in der Praxis handhabbarer zu sein. Hinsichtlich des Problems der Gegenleistung verweisen wir auf das vorstehend Gesagte.

Zu § 22 – Besteuerung des Anteilseigners

In Abs. 1 dieser Norm wird in Satz 3 für eine steuerliche Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten darauf abgestellt, dass der Einbringende im Ausland die darauf anfallende Steuer entrichtet hat. Es wird also wiederum darauf Bezug genommen, ob eine ausländische Steuer bezahlt worden ist. Unklar ist, wie der Nachweis der ausländischen Besteuerung im Einzelfall geführt werden kann und der Einbringende damit einer „Steuerstrafe“ entgehen kann, zumal die zugrunde liegenden Erhöhungen der Wertansätze des eingebrachten Betriebsvermögens ebenfalls im Ausland erfolgen.

In Abs. 3 der Rechtsnorm werden dem Einbringenden während eines Zeitraums von sieben Jahren diverse Nachweispflichten bezüglich der Frage der Anteilszurechnung auferlegt.

Wir regen eine generelle Verkürzung der Siebenjahresfrist an.

Zu § 26 – Wegfall von Steuervergünstigungen

Zwar ist diese Rechtsnorm im Vergleich zu derjenigen im Referentenentwurf erheblich entschärft worden. Dennoch ist das Verhältnis dieser Vorschrift zu § 42 AO als allgemeiner Missbrauchsnorm unklar. Angesichts der oben zitierten EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Cadbury Schweppes plc dürfte diese Missbrauchsregelung zu weitgehend sein. Sie sollte daher überarbeitet werden.

Zu § 27 – Anwendungsvorschriften

Das neue Umwandlungssteuergesetz soll erstmals für Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden sein, bei denen die Anmeldung zur Eintragung nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes erfolgt ist.

Diese Regelung in Abs. 1 könnte sich dann als problematisch erweisen, wenn die Umstrukturierungsmaßnahmen nicht registerpflichtig sind.

Bei Einbringungsvorgängen im Wege der Einzelrechtsnachfolge (§ 20, 21, 24 UmwStG-E) erfolgt jedoch ausschließlich eine Anmeldung einer etwaigen Kapitalerhöhung, nicht jedoch eine Anmeldung des Einbringungsvorgangs. Bei diesen Einbringungsvorgängen sollte in Anlehnung an § 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG-E auf den Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages abgestellt werden.

Art. 7 – Änderung des Außensteuergesetzes

Zu § 6 – Besteuerung des Vermögenszuwachses

Die grundsätzliche Revision des § 6 AStG ist einerseits zwar zu begrüßen, auf der anderen Seite ist jedoch fraglich, ob hier der vom EuGH immer wieder beschriebene Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt ist, da diese Rechtsnorm geeignet ist, die Niederlassungsfreiheit des Steuerpflichtigen innerhalb der EU (Art. 43 EG) erheblich zu beeinträchtigen.

In Absatz 1 wird der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes als den Tatbestand der Vermögenszuwachsbesteuerung auslösendes Element angesehen. Gerade in diesem Zusammenhang dürfte fraglich sein, wie eine Beschränkung des deutschen Steuerrechtes, die diese schwerwiegende Rechtsfolge auslösen kann, aussehen muss. Ist hierin z. B. auch die Erschwerung der praktischen Durchsetzbarkeit eines deutschen Besteuerungsrechtes zu sehen?

Gemäß Abs. 5 ist eine Vergünstigung davon abhängig, ob ein Vorgang in einem anderen Mitgliedstaat einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Die im sich daran anschließenden Satz beschriebene Amtshilfe und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik und diesem Staat liegt allein und ausschließlich im Hoheitsbereich dieser beiden Staaten und ist vom Steuer-

pflichtigen in keiner Weise beeinflussbar. Aus diesem Grunde sollte die Stundung auch nicht von einer funktionierenden Amtshilfe abhängen.

Nach Abs. 6 der Vorschrift ist die Verringerung des Veräußerungsgewinnes im Falle einer Wertminderung davon abhängig, dass der Zuzugstaat diese Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung berücksichtigt hat. Auch hier gilt das oben Gesagte hinsichtlich der Abhängigkeit deutschen Steuersubstrats von der ausländischen Behandlung. Die sich daran anschließend geforderte Nachweispflicht der betrieblichen Veranlassung der Wertminderung der Anteile wird aufgrund der im Regelfall vorliegenden Beteiligungsverhältnisse häufig gar nicht möglich sein.

In Abs. 7 werden weitere Nachweispflichten vom Steuerpflichtigen verlangt, die dieser im Regelfall nicht erfüllen können, z. B. die Bestätigung der Rechtsinhaberschaft eines Rechtsnachfolgers. Auch hier droht wiederum ein Widerruf der Stundung.

Wir regen an, die Rechtsnorm nochmals zu überarbeiten.