



Der Präsident

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Deutscher Bundestag

Herrn Eduard Oswald, MdB

Vorsitzender des Finanzausschusses

Platz der Republik 1

11011 Berlin

13. Oktober 2006

Az.: 21-08-098-24/06 – S 13/06

NP/He

Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) - Entwurf der Bundesregierung

Sehr geehrter Herr Oswald,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zum vorliegenden Gesetzentwurf des SEStEG Stellung nehmen zu können.

I. Zentrale Entstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E und § 12 KStG-E

Mit dem Gesetz sollen in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E und § 12 KStG-E zentrale Entstrickungstatbestände eingeführt werden. Die Kodifizierung von Entstrickungstatbeständen, die sich zuvor zum Teil nur aus der Rechtsprechung bzw. aus Verwaltungsanweisungen ergeben haben, ist zu begrüßen. Das Konzept der Sofortversteuerung der stillen Reserven ist jedoch abzulehnen. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zum EU-Ausland könnte die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EGV verletzt sein.

Die zuvor erwähnten Entstrickungstatbestände ordnen bei Verlust des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts die



Rechtsfolgen einer Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E) oder einer Veräußerung (§ 12 Abs. 1 KStG-E) zum gemeinen Wert an.

Die dadurch eintretende Sofortversteuerung der stillen Reserven bedeutet einen erheblichen Rückschritt gegenüber den Regelungen, wie sie in Tz. 2.6. des Betriebsstättenerlasses vom 24. Dezember 1999 zu finden sind. Wenn Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte des inländischen Stammhauses überführt werden (DBA-Freistellungs-Fall), kann der Gewinn als Merkposten (Ausgleichsposten) in einer Nebenrechnung neutralisiert werden. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist der Merkposten zeitanteilig aufzulösen.

Auch das Urteil des EuGH vom 11. März 2004 in der Rechtsache Lasteyrie du Saillant dürfte gegen die Konstruktion der Sofortversteuerung sprechen. Die Entscheidung des EuGH strahlt auch auf die Entstrickung von Betriebsvermögen eines Einkommensteuer- bzw. Körperschaftssteuersubjektes aus. Zumindest für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens muss es, wie jetzt im § 6 AStG-E vorgesehen, zu einer antragsgebundenen zinslosen Stundung des Besteuerungsanspruchs kommen.

Die Richtlinie zur Beitreibung von Steuerforderungen sowie die Amtshilferichtlinie leisten Gewähr dafür, die verbrachten Wirtschaftsgüter und die Voraussetzungen für die Aufhebung der Stundung zu überwachen.

Auch die Frage, ob das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausreichend beachtet wird, muss aufgeworfen werden. Der Sofortversteuerung aller stillen Reserven steht keine Steigerung der individuellen Leistungsfähigkeit gegenüber. Der Steuerpflichtige hat nämlich keine Werterhöhung seines Betriebsvermögens realisiert.

Wenn der ausländische Staat keinen korrespondierenden Wertansatz zulässt, kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen. Ob andere Staaten den gemeinen Wert, zu dem Deutschland besteuern will, als Wertansatz und damit als hohe Abschreibungsbasis akzeptieren, ist der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmen. Das Risiko und die Nachteile werden den Steuerpflichtigen aufgebürdet. Und wer beides nicht tragen kann oder will, ist damit zu „lebenslänglich Deutschland“ verurteilt.



„Ein Beitrag zur Erhöhung der Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland“ – so die Intention des Gesetzentwurfs - sieht allerdings anders aus.

Gemäß § 52 Abs. 8b EStG-E gilt die neue Fassung des § 4 Abs. 1 EStG-E erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre. Eine entsprechende Regelung für § 12 Abs. 1 und 3 KStG-E findet sich in § 34 Abs. 8 KStG-E. Diese **Rückwirkung** ist - mag sie auch verfassungsrechtlich zulässig sein - insbesondere in Verschärfungsfällen nicht akzeptabel. Hier wird ohne große Not in bereits abgeschlossene Dispositionen der Steuerpflichtigen eingegriffen.

II. Verstrickung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG-E

Unterliegt ein Wirtschaftsgut, dessen Veräußerung bisher nicht nach dem deutschen Einkommensteuerrecht zu besteuern war, zukünftig der deutschen Besteuerung, greifen § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG-E und § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E ein. Nach der Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ist dieses unabhängig von der steuerlichen Behandlung im abgebenden Staat mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Der Ansatz zum gemeinen Wert ist zu begrüßen. Der Referentenentwurf knüpfte noch an den Wert an, mit dem das Wirtschaftsgut anlässlich der Überführung in dem Staat der ausländischen Betriebsstätte einer Besteuerung unterlegen hat. Höchstens sollte jedoch der gemeine Wert anzusetzen sein.

III. Neuregelungen im Umwandlungssteuergesetz

1. Europäisierung

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf wird das Umwandlungssteuerrecht europäisiert. Die an der Umwandlung beteiligten übertragenen und übernehmenden Rechtsträger müssen Gesellschaften oder Staatsangehörige aus der EU bzw. dem EWR sein. Bei Sachverhalten mit Bezug zum Ausland außerhalb der EU/des EWR bleiben Lücken. Insoweit wäre die



Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes wünschenswert gewesen, nach der alle Umwandlungen mit Auslandsbezug nach den Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes zu behandeln gewesen wären.

2. Entstrickung und Verstrickung

Analog zu den Regelungen im EStG-E und KStG-E wird im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen die Entstrickung bzw. die Verstrickung geregelt. Die Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führt zu einer fiktiven Entnahme bzw. zu einer Veräußerung des betroffenen Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert.

Nach der Gesetzestechnik erfolgen die Umwandlungen nach dem Umwandlungssteuergesetz sowohl beim übertragenen als auch beim übernehmenden Rechtsträger zum gemeinen Wert. Soweit der Nachweis erbracht werden kann, dass die Steuerverhaftung weiterhin gegeben ist, dürfen Buchwerte angesetzt werden. In diesem Fall werden die stillen Reserven nicht aufgedeckt.

Auch das Umwandlungssteuergesetz verfolgt das Konzept der Sofortversteuerung. Nicht zuletzt aus europarechtlichen Gründen ist zu fordern, dass es zu der Stundungslösung analog § 6 AStG-E kommen muss. Insofern wird auf die Ausführungen unter I. verwiesen.

3. Missbrauchsklausel

Durch § 26 UmwStG-E wird eine wirtschaftliche Vernunftsklausel eingeführt. Beruht der Umwandlungsvorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen (aus Sicht der Finanzverwaltung?), werden die im Umwandlungssteuergesetz vorgesehenen steuerlichen Vergünstigungen versagt oder rückgängig gemacht.

Die vorgenannten Regelungen führen zu massiven Erschwerungen in der Umwandlungspraxis. Es ist zu befürchten, dass notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen auf Grund dieser Vorschriften ausbleiben. Damit wird der Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes konterkariert.



4. Aufgabe der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Durch den vorliegenden Gesetzentwurf wird generell im Umwandlungssteuergesetz der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz aufgehoben. Dies ist zu begrüßen, da in der Vergangenheit der Umfang des Maßgeblichkeitsgrundsatzes umstritten war und somit zur Rechtsunsicherheit beigetragen hat.

5. Zwischenwerte und Verlustvortrag

Der Regierungsentwurf sieht im Gegensatz zum Referentenentwurf wieder den Ansatz von Zwischenwerten in der Übertragungsbilanz (§§ 3, 11 UmwStG-E) vor. Dies ist nur folgerichtig für ein Gesetz, das den Investitionsstandort durch ein modernes Umwandlungssteuerrecht stärken will.

Die damit den an der Umwandlung beteiligten Rechtsträgern zur Verfügung gestellte Stellschraube zur steuerlichen Optimierung der Umwandlung ist jedoch nicht ausreichend. Die Streichung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG, wonach ein verbleibender Verlustvortrag im Sinne des § 10d EStG unter bestimmten Voraussetzungen auf die übernehmende Körperschaft übergegangen ist, lehnt der DStV ab.

Selbst wenn stille Reserven vorhanden sind und bis zum Zwischenwert / gemeinen Wert aufgedeckt werden, können Teile des bei der übertragenden Gesellschaft bestehenden Verlustvortrags bestehen bleiben. Es ist nämlich noch die Mindestbesteuerung zu beachten, welche die umfassende Verrechnung mit dem bestehenden Verlustvortrag verhindert. Bei fehlenden stillen Reserven ist die Möglichkeit des höheren Wertansatzes theoretischer Natur und damit wertlos.

Wenn die Mindestbesteuerung in Umwandlungsfällen dazu führt, dass Verluste beim übertragenden Rechtsträger endgültig untergehen, stellt dies einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip dar. Die endgültige Verlustversagung begegnet schwerwiegenden Bedenken im Hinblick auf die Verfassungsgemäßheit, so dass die Mindestbesteuerung durch eine gesetzliche Regelung im UmwStG von der Anwendung ausgenommen werden muss.



IV. Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens (§ 37 Abs. 4 bis 6 KStG-E)

Der DSTV begrüßt die Systemänderung bei der Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens, da die Verknüpfung mit einer Gewinnausschüttung aufgegeben wird. Davon profitieren insbesondere ertrags- und liquiditätsschwache Unternehmen, bei denen mangels möglicher Gewinnausschüttungen der Verlust des Körperschaftsteuerguthabens drohte.

Die ratielle Auszahlung von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeiträgen bedeutet zunächst eine Verlängerung des Körperschaftsteuer-Moratoriums um ein Jahr. Dabei wäre es ohne Probleme möglich, die Körperschaftsteuerguthaben von 2007 bis 2016 auszuzahlen.

Sollte der Verwaltungsaufwand der Grund sein, ist nicht der Auszahlungszeitraum zu verschieben, sondern das Verwaltungsverfahren muss vereinfacht werden. Der vorgesehene – wohl jährliche - Antrag und die Festsetzung sind nicht erforderlich. Wovor hat der Gesetzgeber Angst? Dass er sich einer aufgedrängten Bereicherung beim Steuerpflichtigen schuldig machen könnte?

Wenn an dem Antragserfordernis festgehalten wird, muss es zulässig sein, dass der Steuerpflichtige nur einen Antrag für den gesamten Erstattungszeitraum stellt. Dies kann in die EDV der Finanzämter eingepflegt werden, so dass die jährliche Erstattung automatisch von statten geht.

Darüber hinaus sollte über eine Kleinbetragsregelung nachgedacht werden. Es macht keinen Sinn, ein geringes Körperschaftsteuerguthaben über 10 Jahre in „Minibeträgen“ zu erstatten. Die Verwaltungskosten dürften den Staat mehr als die eigentliche Erstattung kosten.

Mit freundlichen Grüßen

gez. StB/vBP Jürgen Pinne