

ZENTRALER KREDITAUSSCHUSS

MITGLIEDER: BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN VOLKSBANKEN UND RAIFFEISENBANKEN E.V. BERLIN • BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E.V. BERLIN
BUNDESVERBAND ÖFFENTLICHER BANKEN DEUTSCHLANDS E.V. BERLIN • DEUTSCHER SPARKASSEN- UND GIROVERBAND E.V. BERLIN-BONN
VERBAND DEUTSCHER PFANDBRIEFBANKEN E.V. BERLIN

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

Berlin, den 11.10.2006

Art. 1 Nr. 2 (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG-E)

Der neu in § 4 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG-E vorgesehene allgemeine Entstrickungstatbestand sieht vor, dass eine Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte zu einer Sofortversteuerung der bis dahin entstandenen stillen Reserven führt. Nach dem besonderen Teil der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine Klarstellung zum geltenden Recht. Der bisher bereits bestehende, höchstrichterlich entwickelte und von der Finanzverwaltung angewandte Entstrickungstatbestand bei Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens würde nunmehr gesetzlich geregelt.

Die beabsichtigten Neuregelungen würden deutlich über die derzeit geltenden Grundsätze hinausgehen und wirken für die betroffenen Unternehmen erheblich steuerverschärfend.

Weil auch lediglich eine „Beschränkung“ des deutschen Besteuerungsrechts einer Entnahme gleichstehen soll, würde auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine Betriebsstätte ohne DBA-Freistellung als gewinnrealisierende Entstrickung zur Sofortversteuerung führen. Nach derzeitiger Rechtslage ist dies nicht der Fall.

Zu einer entstrickungsbedingten Realisation stiller Reserven soll es nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E auch dann kommen, wenn ein Wirtschaftsgut durch Abschluss eines DBA mit Freistellungsmethode aus der deutschen Besteuerung ausscheidet. Dies ist unbillig, weil hier eine Maßnahme des Gesetzgebers zu einer Entnahme führen würde, ohne Veranlassung durch den Steuerpflichtigen.

Die Sofortversteuerung im Falle einer Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG-E ist vor allem europarechtlich problematisch, weil sie Auslandssachverhalte gegenüber Inhaltssachverhalten erheblich benachteiligt.

Die Gesetzesbegründung, wonach die Sofortversteuerung im Vergleich zu einer Stundungslösung lediglich zu Liquiditätseffekten führen soll, vernachlässigt, dass gerade bei der Aufdeckung stiller Reserven aus selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern eine existenzgefährdende Steuerlast entstehen kann.

Dies würde zu einer Besteuerung von Scheingewinnen führen, da eine tatsächliche Veräußerung der Wirtschaftsgüter nicht stattfindet, wie auch der Finanzausschuss des Bundesrates in seiner Empfehlung vom 11.09.2006 ausführt (BR-Drs. 542/1/06).

Das in der Gesetzesbegründung vorgebrachte Argument, dass eine Stundungslösung vor dem Hintergrund des Harmonisierungsstands bei der direkten Besteuerung innerhalb der Europäischen Union nicht zu administrieren und eine effektive grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten bei der Beitreibung von Steuerforderungen und im Rahmen der gegenseitigen Amtshilfe nicht erreichbar sei, ist schwach angesichts der Tatsache, dass solche grenzüberschreitenden Vorgänge auch zukünftig kein Massenphänomen sind. Auch liefert diese Argumentation unseres Erachtens keine ausreichende europarechtliche Rechtfertigung für die bereits oben erwähnte Benachteiligung von Auslands-sachverhalten.

Art. 1 Nr. 9 (§ 52 Abs. 8b, Abs. 16 EStG-E)

§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 6 Abs. 1 EStG-E sollen gemäß § 52 Abs. 8b, Abs. 16 Satz 1 EStG-E erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden sein. Die beabsichtigte Neuregelung begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken, da sie zu einer rückwirkenden Besteuerung bereits verwirklichter Sachverhalte führen würde. Für den erstmaligen Anwendungszeitpunkt sollte auf die Verkündung des Gesetzes abgestellt werden.

Art. 3 Nr. 7 (§ 12 KStG-E)

§ 12 Abs. 1 KStG-E enthält eine § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E vergleichbare Entstrickungsregelung, die unter Zugrundelegung des gemeinen Wertes zur Aufdeckung stiller Reserven führen soll. Insoweit wird auf die vorstehenden Anmerkungen verwiesen.

Hinsichtlich der Entstrickungsbewertung von Pensionsrückstellungen soll zudem § 6a EStG gelten (§ 12 Abs. 1 Satz 2 KStG-E). Dies ist insoweit inkonsequent, als ansonsten

durchgängig die gemeinen Werte angesetzt werden sollen. Mit der Regelung soll offenbar eine Berücksichtigung stiller Lasten verhindert werden. Eine solche Einschränkung ist sachlich nicht gerechtfertigt. Sie kann bei der Entstrickung von Sachgesamtheiten eine nicht akzeptable Überbesteuerung zur Folge haben. Die Regelung sollte gestrichen werden..

Art. 3 Nr. 11 (§ 34 Abs. 8 KStG-E)

In § 34 Abs. 8 KStG-E soll geregelt werden, dass § 12 Abs. 1 und 3 KStG-E erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden sein soll. Die beabsichtigte Neuregelung begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken, da sie zu einer rückwirkenden Besteuerung bereits verwirklichter Sachverhalte führen würde. Für den erstmaligen Anwendungszeitpunkt sollte auf die Verkündung des Gesetzes abgestellt werden.

Art. 3 Nr. 12 (§ 37 KStG-E)

Es ist zu begrüßen, dass das komplizierte System der ausschüttungsabhängigen Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben in Form einer Körperschaftsteuerminderung durch eine ratierliche Auszahlung derartiger Guthaben ersetzt werden soll. Die ratierliche Auszahlung bringt Planungssicherheit für den Fiskus und für die Unternehmen, vermeidet Gestaltungen zur vorzeitigen Realisierung der Guthaben und unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten drohende gerichtliche Auseinandersetzungen.

Die Besteuerung der Körperschaftsteuerguthaben ist entgegen der Auffassung des Bundesrates beim Anteilseigner als Ausschüttung bzw. nach der geplanten Neuordnung der Besteuerung der privaten Veräußerungsgewinne im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung als Veräußerungsgewinn sichergestellt.

Die geplante Regelung würde im Ergebnis aber zu einem erneuten Körperschaftsteuer-Moratorium führen, da einerseits die Auszahlung von Jahresbeträgen frühestens am 01.01.2008 beginnt, andererseits aber die Möglichkeit zur Realisierung von Körperschaftsteuer-Guthaben nach der bislang geltenden ausschüttungsabhängigen Regelung spätestens am 31.12.2006 endet. Daraus würden sich für die betroffenen Körperschaften Liquiditäts- und Zinsnachteile ergeben. Der Auszahlungsbeginn sollte daher auf den 01.01.2007 festgelegt werden.

Der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens soll nur auf einen bis zum 31.05. des jeweiligen Folgejahres zu stellenden Antrag festgesetzt und fällig werden. Würde die Antragsfrist versäumt, so wäre die Festsetzung und Auszahlung des betreffenden Jahresbetrages nicht mehr möglich. Fraglich ist der Sinn des Antragsserfordernisses, da die Auszahlung des Körperschaftsteuer-Guthabens den Steuerpflichtigen ausschließlich begünstigt. Das Antragsserfordernis würde lediglich zu einem verwaltungstechnischen Mehraufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen. Für den Steuerpflichtigen bestünde die Gefahr, dass der Antrag vergessen wird und damit einzelne Jahresbeträge verloren gehen. Auf das vorgesehene Antragsserfordernis sollte daher verzichtet werden.

Es sollte auch klar geregelt werden, wie sich nachträgliche Änderungen der letztmals auf den 31.12.2006 vorzunehmenden Feststellungen von Körperschaftsteuerguthaben auswirken. Sachgerecht wäre, dass bereits entstandene und gegebenenfalls auch schon ausgezahlte Jahresbeträge nachträglich entsprechend anzupassen sind. Es muss allgemein sichergestellt werden, dass Körperschaftsteuerguthaben nicht verloren geht, auch soweit dieses aus nachträglichen Erhöhungen, etwa im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung, resultiert.

Art. 6 (§ 1 UmwStG-E)

Der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes soll sich künftig nicht mehr nur auf inländische Umwandlungen, sondern auch auf das Gebiet der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) erstrecken. Diese Europäisierung ist europarechtlich geboten und zu begrüßen.

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

Über den Entwurf des SEStEG hinaus sollte sich das deutsche Umwandlungssteuerrecht deshalb nicht nur auf Gesellschaften mit Sitz in der EU und im EWR beschränken, sondern auch Gesellschaften im anderweitigen 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, an dem globalen Ansatz für betriebliche 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, den EWR 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.

In jedem Fall sollten aber keine Einschränkungen der Möglichkeit einer erfolgsneutralen Umstrukturierung gegenüber dem geltenden Umwandlungssteuergesetz vorgesehen werden. Dies betrifft:

- Die Einbringung von Drittstaatenbeteiligungen in inländische Kapitalgesellschaften. Diese Einbringung ist derzeit noch im § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erfolgsneutral möglich, nach § 1 Abs. 4 Satz 3 UmwStG-E wäre dies ausgeschlossen.
- Die Einbringung von Teilbetrieben aus der inländischen Betriebsstätte eines in einem Drittstaat ansässigen Steuerpflichtigen in eine inländische Kapitalgesellschaft. Eine solche Einbringung ist derzeit erfolgsneutral nach § 20 Abs. 1 UmwStG, vorbehaltlich des § 20 Abs. 3 UmwStG, möglich. Nach § 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG-E wäre dies nicht mehr gegeben.
- Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen sowie einer 100%-igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft in einem Drittstaat. Diese Einbringungen sind derzeit nach § 24 UmwStG erfolgsneutral möglich, soweit das deutsche Besteuerungsrecht erhalten bleibt. § 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG-E würde dies zukünftig verhindern.

Art. 6 (§§ 3 Abs. 1 und 2, 11 Abs. 1, 20 Abs. 1 und 2, 21 Abs. 1 und 2 UmwStG-E)

Der Wortlaut der umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungsregelungen unterscheidet sich von denen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E, § 12 Abs. 1 KStG-E. Während dort auf die Beschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes abgestellt wird, sprechen § 3 Abs. 2 und § 11 Abs. 2 UmwStG-E von der „Besteuerung der ... Wirtschaftsgüter“, und § 20 Abs. 2 UmwStG-E stellt auf des Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns ab. Da kein materieller Unterschied in den Voraussetzungen zu erkennen ist, regen wir eine einheitliche Formulierung in allen durch das SEStEG zu ändernden Steuergesetzen an.

In der Begründung zu § 3 UmwStG-E wird ausgeführt, dass für die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft das Maßgeblichkeitsprinzip nicht gilt. Zu den §§ 11 und 20 UmwStG-E fehlt diese Klarstellung. Wir regen an, diese Klarstellung auch für die §§ 11 und 20 UmwStG-E und im Gesetzestext vorzunehmen.

Art. 6 (§ 4 UmwStG-E)

In § 4 Abs. 7 UmwStG-E soll die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses neu geregelt werden. Der Entwurf sieht eine Anwendung der gesamten Regelungen des § 8b KStG bzw. des § 3 Nr. 40 EStG auf einen Übernahmegewinn vor, als ob es sich um einen Anteilsveräußerungsgewinn handeln würde. Dies hätte bei Körperschaften im Gegensatz zum geltenden Recht durch die Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben im Ergebnis eine Steuerpflicht von 5 % des Übernahmegewinns zur Folge. Im Unterschied zu einer tatsächlichen Veräußerung ist mit einer Umwandlung aber kein Liquiditätszufluss verbunden.

Bedenklich ist auch, dass es ausnahmslos zum Abzugsverbot in Höhe von 5 % kommen soll, auch wenn tatsächlich, was bei Übernahmegewinnen die Regel sein wird, ein niedrigerer Aufwand anfällt. Daher sollte von einer solchen Besteuerung Abstand genommen werden bzw. ein Nachweis der tatsächlichen Kosten ermöglicht werden.

Art. 6 (§ 12 UmwStG-E)

Die Fiktion des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E sieht vor, dass 5 % eines Übernahmege-
winns als nicht abziehbare Betriebsausgabe steuerpflichtig werden. Diese Fiktion ist we-
gen des Verbleibs der stillen Reserven in der Körperschaftsteuersphäre unnötig und nicht
mit Art. 7 der Fusionsrichtlinie vereinbar, sofern die dort vorgesehene Mindestbeteili-
gungsquote gegeben ist (derzeit 20 %, ab 2007 15 %, ab 2009 10 %). Die bisherige Be-
handlung sollte daher beibehalten werden.

Bei Vermögensübertragungen oder Verschmelzungen auf eine andere Körperschaft ver-
weist § 12 Abs. 3, 2. HS. UmwStG-E auf § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E, wonach verre-
chenbare Verluste i. S. v. § 15 a EStG, verbleibende Verlustvorträge gemäß § 10 d EStG
sowie ausländische Verluste gemäß § 2 a EStG nicht auf den übernehmenden Rechtsträ-
ger übergehen sollen. Die Übernehmerin träte zwar wie bisher in die steuerliche Recht-
stellung der Überträgerin ein. Dies soll aber nicht mehr hinsichtlich evtl. Verlustvorträge
der Fall sein. Der 1995 eingeführte Übergang des Verlustvortrags nach § 12 Abs. 3 Satz 2
UmwStG soll also wieder abgeschafft werden. Zur Begründung wird - inoffiziell - insbe-
sondere das Risiko des Imports ausländischer steuerlicher Verlustvorträge angeführt.

Die Streichung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG ist nicht akzeptabel, da der Übergang des
Verlustvortrags nur ein Element der allgemeinen steuerlichen Rechtsnachfolge ist. Ob-
wohl die Möglichkeit des Verlustübergangs als eine wesentliche Errungenschaft des neu-
en Umwandlungssteuergesetzes für mehr Flexibilität bei Unternehmensumstrukturierun-
gen sorgt, soll diese begünstigende Vorschrift nunmehr entfallen. Trotz der zivilrechtlich
bestehenden Gesamtrechtsnachfolge soll ein verbleibender Verlustabzug des übertragen-
den Rechtsträgers untergehen. Hier liegt unseres Erachtens ein Eingriff in die grundrechts-
relevante Eigentumsposition (Artikel 14 GG) vor und wird gegen das Prinzip der Besteue-
rung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen. Entfällt der Verlustübergang, besteht die Ge-
fahr, dass betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen unterbleiben - mit den
hieraus resultierenden negativen Folgen für Wachstum und Beschäftigung.

Die in der Gesetzesbegründung genannte Möglichkeit, bestehende Verlustvorträge mit
Erträgen aus Wertaufstockungen in der Übertragungsbilanz verrechnen zu können, würde
zu keinen befriedigenden Ergebnissen führen. Denn solange die Gewerbesteuer nicht im
Zuge einer Unternehmenssteuerreform in ihrer bisherigen Ausgestaltung abgeschafft wird,
gibt es im Regelfall bei der Körperschaftsteuer höhere Verlustvorträge als bei der Gewer-
besteuer, so dass eine gleichzeitige vollständige Verlustverrechnung für beide Steuerarten

im Regelfall nicht erreichbar ist. Zudem würde die Mindestbesteuerung eines Übertragungsgewinns jenseits des Sockelbetrages von 1 Mio. Euro (§ 10d Abs. 2 EStG) in jedem Fall eine Steuerbelastung auslösen. Auch die Gewährung des Wahlrechts für eine Verschmelzung zum Zwischenwert ändert daran nichts.

Eine sachgerechtere Lösung bestünde darin, bei Verschmelzungen über die Grenze die Verrechnung von Verlusten der übertragenden Gesellschaft auf Erträge zu beschränken, die durch die im Hinausverschmelzungsstaat belegene Betriebsstätte der aufnehmenden Gesellschaft erzielt werden. Dadurch wäre die Gefahr der Hineinverschmelzung ausländischer Verluste ebenso wirksam abgewendet.

Der Verlustvortrag einer französischen S.A., die auf eine deutsche AG verschmolzen wird, wäre danach 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.)

Eine solche Beschränkung der Verlustverrechnung wäre ein wesentlich milderer Eingriff in die Rechte der Fusionspartner als die vorgesehene Streichung der Verlustvorträge und entspricht exakt den Vorgaben der Fusionsrichtlinie (90/434/EWG v. 23.07.1999), welche durch den vorliegenden Gesetzesentwurf in nationales Recht umgesetzt werden soll.

Die Verrechnung der Verluste würde hierdurch auf Erträge beschränkt werden, die in dem Land erzielt wurden, in dem die Verluste ursprünglich entstanden sind.

Bei Verschmelzungen im Inland sollte aus den oben genannten Gründen an der bisherigen Übertragung verrechenbarer Verluste sowie Verlustvorträgen festgehalten werden.

Überdies ist die Sorge des Imports von fremden Verlustvorträgen ins Inland nicht gerechtfertigt und wäre überdies ohnehin nicht in den Griff zu bekommen. Denn bei einer Sitzverlegung vom Ausland ins Inland ist die Berücksichtigung des Verlustvortrages weiterhin möglich.

Wir lehnen die Neuregelung daher entschieden ab, weil sie Umwandlungen von Körperschaften unnötig erschwert. Dadurch werden wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen

aus steuerrechtlichen Gründen sinnlos - mit negativen Folgen für Wachstum und Beschäftigung. Die Zielsetzung des SEStEG, steuerliche Hemmnisse für betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen zu beseitigen, würde geradezu in ihr Gegenteil verkehrt.

Art. 6 (§ 15 UmwStG-E)

Die Regelungen für Auf- und Abspaltungen von Körperschaften auf andere Körperschaften sollen entsprechend den für Verschmelzungen insoweit vorgesehenen Vorschriften verschärft werden. Etwa bestehende Verlustvorträge sollen auch bei Auf- und Abspaltungen ganz oder teilweise untergehen. Verlustgesellschaften können damit Restrukturierungen, die im Verlustfall besonders notwendig sind, nur unter hohen Kosten durchführen. Das wäre 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 außen stehende Personen vollzogen werden. Diese auch im derzeit geltenden Umwandlungssteuergesetz 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 außen stehende 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 außen stehende Personen übergehen. Selbst wenn im Spaltungs- und Übernahmevertrag bzw. im Spaltungsplan eine Gewährung an Dritte vorgesehen ist, erlangen diese keine Gesellschaftsrechte. Kurz: Es ist nicht ersichtlich, welche Veräußerung im § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E gemeint ist.

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

Art. 6 (§ 20 UmwStG-E)

Die vorgeschlagene Neukonzeption ist aus steuersystematischer Sicht zu begrüßen. Insbesondere würde die systemfremde doppelte Besteuerung von stillen Reserven auf Ebene des Veräußerers einbringungsgeborener Anteile und auf der Ebene der die eingebrachten Wirtschaftsgüter veräußernden Kapitalgesellschaft grundsätzlich vermieden.

Wir regen jedoch an, das Wort „Kapitalgesellschaft“ durch das Wort „Körperschaft“ zu ersetzen und damit die Ungleichbehandlung von Genossenschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts gegenüber Kapitalgesellschaften im Umwandlungssteuerrecht aufzuheben. Eine entsprechende Klarstellung kann auch wie vom Bundesrat vorgeschlagen in § 1 Abs. 4a - neu – UmwStG erfolgen.

Denn nach § 1 Abs. 1 des UmwStG-E soll der 2. Teil des Gesetzesentwurfs nicht für Ausgliederungen i. S. v. § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes gelten, wonach auch eine Genossenschaft aus ihrem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile ausgliedern kann. Handelsrechtlich ist daher die Übertragung eines Teilvermögens auf eine andere Genossenschaft gegen Gewährung von Anteilen zugunsten des übertragenden Rechtsträgers möglich. Umwandlungssteuerrechtlich soll dieser Vorgang demgegenüber nicht begünstigt werden.

Genausowenig sind Einbringungen in Körperschaften des öffentlichen Rechts von § 20 UmwStG-E erfasst.

Der vorliegende Gesetzentwurf ist in diesem Punkt in sich widersprüchlich, da die Einbringung eines Teilbetriebs in die Europäische Genossenschaft (SCE) von § 20 UmwStG umfasst wird, die Einbringung in eine Genossenschaft demgegenüber nicht. Teilbetriebseinbringungen über die Grenze werden somit besser behandelt als Einbringungen, die im Inland stattfinden.

Das Verbot einer steuerneutralen Übertragung nach § 20 UmwStG bei Ausgliederungen von Teilbetrieben bei Genossenschaften wirkt sich auf die genossenschaftliche Rechtsform negativ aus. Denn erfolgt eine Ausgliederung hingegen auf eine Kapitalgesellschaft, so ist dieser Vorgang unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2, 2. HS UmwStG-E steuerneutral, d. h. unter Anwendung des Buchwertansatzes, möglich.

Die Notwendigkeit einer steuerneutralen Teilbetriebsübertragung einer eG auf eine andere eG ergibt sich aus wirtschaftlichen Gründen, z. B. zur Neustrukturierung aktiver Teilbetriebe. Die Teilbetriebsübertragung ist im Gegensatz zur Fusion von Genossenschaften nicht in steuerneutraler Form möglich. Hier bedarf es der Abhilfe, denn die Ausgliederung von Teilbetrieben ist von sehr großer Bedeutung. Ohne die Möglichkeit einer steuerneutralen Ausgliederung wird die notwendige strukturelle Neuorganisation der Aktivitäten im genossenschaftlichen Warenaktor verhindert. Dies kann zu einem Verlust der Akzeptanz dieser Rechtsform führen. Die Vorschriften der §§ 11 - 15 bzw. §§ 20 UmwStG-E sollten

sinngemäß auf die Ausgliederung von genossenschaftlichen Teilbetrieben anwendbar sein.

Bislang wurde die Anwendung von § 20 UmwStG auf Genossenschaften mit dem Argument abgelehnt, eine Sacheinlage könne es bei einer eG nicht geben. Mit der Genossenschaftsrechtsnovelle vom 18.08.2006 wurde jedoch im Genossenschaftsgesetz die Sacheinlage als Möglichkeit der Erbringung der Einzahlungspflichten explizit zugelassen (§ 7 a Abs. 3 GenG). Diese Novelle berücksichtigt der vorliegende Entwurf eines SEStEG nicht. Die handelsrechtliche Sacheinlage sollte jedoch auch steuerrechtlich durch die Möglichkeit der Buchwertfortführung begünstigt werden.

Darüber hinaus kommt es bei Einbringungsvorgängen häufig zum Streit mit der Finanzverwaltung über den Begriff des Teilbetriebs. Ein Mehr an Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen könnte dadurch erreicht werden, dass das Umwandlungssteuergesetz für das Vorhandensein eines Teilbetriebs die Möglichkeit einer Abstimmung im Vorfeld einer geplanten Maßnahme mit der Finanzverwaltung vorsähe. Mit einer solchen „Teilbetriebsanrufungsauskunft“ könnte die Betriebsprüfung im Bereich der Umwandlungsvorgänge deutlich entschärft werden. Vorzuziehen wäre unserer Auffassung nach jedoch eine gesetzliche Definition des Teilbetriebs.

Wir schlagen vor, die gesetzliche Definition des Betriebsteiles an den europäischen Teilbetriebsbegriff des Art. 2 i der Fusionsrichtlinie anzugleichen.

Art. 6 (§ 26 UmwStG-E)

Nach § 26 UmwStG-E sollen ungeachtet weiterer Vorschriften steuerliche Vergünstigungen nach dem UmwStG ganz oder teilweise versagt oder rückgängig gemacht werden, wenn Beweggrund für die Umwandlung die Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung ist, wobei die Neuregelung einen solchen Beweggrund dann vermutet, wenn einer dieser Vorgänge nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen - insbesondere Umstrukturierung oder Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften - beruht.

Diese Neuregelung ist aufgrund ihrer Unbestimmtheit nicht praktikabel. Unbestimmte Rechtsbegriffe auf der Tatbestandseite führen zu einer Versagung der steuerlichen Vorteile. Durch die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe wird Rechtsunsicherheit geschaffen, welche wiederum dazu führen kann, dass wirtschaftlich sinnvolle Verschmelzungen

und Straffungen von Konzernstrukturen unterbleiben müssen. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung Anfragen zu § 26 UmwStG-E nicht verbindlich beantworten wird. Die Vorschrift sollte ersatzlos gestrichen werden, zumal die Gewährung steuerlicher Vorteile bereits gemäß § 42 AO in Gestaltungsmissbrauchsfällen abgelehnt werden kann.

Art. 6 (§ 27 UmwStG-E)

Die Neufassung des UmwStG soll nach § 27 Abs. 1 UmwStG-E erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden sein, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in ein öffentliches Register nach dem Tag der Verkündung des SEStEG erfolgt ist. Für die von der Fusionsrichtlinie erfassten Umwandlungen, die vor Anwendbarkeit der Neufassung verwirklicht wurden, wird dem Vernehmen nach eine Anwendung der Neuregelung im Verwaltungswege erwogen. Vorzugswürdig wäre eine klare gesetzliche Regelung für diese Fälle.