

I. Anmerkungen zum EStG-E

1. Zu § 3 Nr. 40 EStG-E: Halbeinkünfteverfahren

Nach § 3 Nr. 40 S. 3 EStG-E soll das Halbeinkünfteverfahren nicht gelten, soweit Abzüge nach § 6b EStG oder ähnliche Abzüge steuerwirksam vorgenommen wurden. Infolgedessen werden zukünftig auch gem. § 6b Abs. 10 EStG übertragene Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht mehr zur Hälfte steuerfrei gestellt. Die damit eintretende Verschärfung gegenüber der geltenden Rechtslage kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein und entspricht nicht der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens. Wir regen daher an, zumindest für Fälle des § 6b Abs. 10 EStG eine Ausnahmeregelung zu treffen und insoweit § 3 Nr. 40 EStG für anwendbar zu erklären.

Darüber hinaus ist das Tatbestandsmerkmal „ähnliche Abzüge“ zu unbestimmt. Der Verweis in der Gesetzesbegründung auf „Begünstigungen nach § 30 BergbauRatG“ betrifft u. E. nur einen in der Praxis selten vorkommenden Spezialfall aus dem Steinkohlebergbau. Nach unserem Verständnis gehören z.B. ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen nicht zu den vergleichbaren Abzügen; fraglich ist aber, ob nicht Ersatzbeschaffungsrücklagen darunter fallen. Das Tatbestandsmerkmal „ähnliche Abzüge“ sollte daher ersatzlos gestrichen oder zumindest im Gesetz näher beschrieben werden.

2. Zu §§ 4 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E: Entstrickung

- § 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E

Für den betrieblichen Bereich sieht § 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E vor, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes einer Entnahme gleichsteht. Als Rechtsfolge dieser Entstrickung geht der Gesetzentwurf von einer sofortigen Versteuerung der stillen Reserven aus.

Die Sofortbesteuerung im Zeitpunkt der Überführung begegnet u.E. EU-rechtlichen Bedenken. Der EuGH hat mit der Entscheidung vom 11. März 2004 in der Rechtssache Hughes de Lasteyrie du Saillant (Rs. EuGH C-9/02) die im französischen Außensteuerrecht vorgesehene Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug natürlicher Personen in das europäische Ausland für unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit erklärt. Dem Vernehmen nach will die Europäische Kommission dieses für den privaten Bereich ergangene Urteil auch auf den betrieblichen Bereich anwenden. Auch die Begründung für die Sofortversteuerung, eine Stundung wäre zu komplex und mit erhöhtem administrativen Aufwand verbunden, vermag nicht zu überzeugen. § 6 AStG mutet etwa dem Steuerpflichtigen zu, die Finanzverwaltung über eine Anteilsveräußerung oder den Wegzug in einen Drittstaat zu informieren.

In der Gesetzesbegründung wird darauf hingewiesen, es komme bei der Sofortversteuerung im Vergleich zur Stundungslösung lediglich zu Liquiditätseffekten, die sich durch die Lebensdauer des Wirtschaftsguts wieder ausgleichen. Dem kann nicht zugestimmt werden. Der Ausgleich betrifft u.E. lediglich die Steuerzahlung im Zeitablauf. Der negative Zins- und Liquiditätseffekt der Sofortversteuerung wird hingegen nicht ausgeglichen.

Dies vorausgeschickt ist festzustellen, dass die geplante Regelung zu einer erheblichen Verschärfung im Vergleich zum geltenden Recht führt und mit der Zielsetzung des Gesetzentwurfs nicht vereinbar ist. So wird z.B. die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, deren Gewinn von der deutschen Besteuerung kraft DBA freizustellen ist, zukünftig von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E erfasst. Tz. 2.6 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BStBl. 1999 I, 1076) gewährt in diesen Fällen hingegen eine Art Stundung, indem eine Besteuerung erst im Zeitpunkt der Veräußerung des Wirtschaftsguts oder nach Ablauf von zehn Jahren erfolgt; davor sind die in abnutzbaren Wirtschaftsgütern gebildeten stillen Reserven nach deren Nutzungsdauer aufzulösen. Anders als nach geltendem Recht löst auch das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus der deutschen Besteuerung durch Abschluss eines DBA mit Freistellungsmethode eine fiktive Entnahme aus. In diesen Fällen werden stille Reserven versteuert, ohne dass der Steuerpflichtige dies beeinflussen kann. Damit widerspricht eine solche Regelung der langjährigen Rechtsprechung des BFH und der Auffassung der Finanzverwaltung (R 14 Abs. 3 S. 1 EStR), wonach eine Entnahme einen Entnahmewillen und eine Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen voraussetzt (BFH BStBl. II 94, 172). Ferner soll die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Nutzung eines Wirtschaftsgutes zu einer fiktiven Entnahme führen. Der Gesetzeswortlaut lässt offen, ob es damit zu einer Entnahme des betroffenen Wirtschaftsgutes oder nur zu einer Nutzungsentnahme kommen soll. Auch wenn die Gesetzesbegründung für letzteres spricht, halten wir aus Gründen der Rechtssicherheit eine gesetzliche Klarstellung für geboten.

Darüber hinaus ist die Reichweite des Tatbestandsmerkmals „Beschränkung des Besteuerungsrechts“ unbestimmt. Ist eine Beschränkung des Besteuerungsrechts auch in der Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern zu sehen, wenn z.B. ein Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte eines Staates überführt wird, mit dem kein DBA besteht? In diesem Fall besteht das Besteuerungsrecht Deutschlands dem Grunde nach weiterhin, es wird lediglich durch die Anrechnung der ausländischen Steuern der Höhe nach beschränkt. Eine derart weite Auslegung wäre nicht sachgerecht und ginge auch über das Ziel des Gesetzgebers hinaus, das deutsche Besteuerungsrecht zu wahren. Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob der Wegfall der Gewerbesteuerpflicht eine Beschränkung i.S. des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E darstellt, z.B. wenn ein Wirtschaftsgut aus einem gewerblichen Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs oder eines der Ausübung eines freien Berufs dienenden Betriebs überführt wird. Der BFH hat mit Urteil vom 14.6.1988 (BStBl. 1989 II, 187) entschieden, dass dieser Vorgang nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt. Diese Rechtsprechung muss u.E. für § 4 Abs. 1

S. 3 EStG-E entsprechend gelten. Angesichts dieser unklaren Rechtslage halten wir es für zwingend geboten, das Tatbestandsmerkmal „Beschränkung des Besteuerungsrechts“ im Gesetz zu konkretisieren.

- *§ 4 Abs. 1 S. 4 und 5 EStG-E*

Sofern eine Europäische Gesellschaft oder Genossenschaft ihren Sitz verlegt, soll im Einklang mit der Fusionsrichtlinie hinsichtlich der Anteile an der Gesellschaft oder Genossenschaft keine Sofortversteuerung erfolgen. Stattdessen soll im Fall der späteren Veräußerung der Anteile der Gewinn ungeachtet von DBA so besteuert werden, als ob keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. Es ist zweifelhaft, ob die Besteuerung des Veräußerungsgewinns einschließlich späterer Wertveränderungen mit den Vorgaben der Fusionsrichtlinie vereinbar ist. Unseres Erachtens darf im Veräußerungszeitpunkt nur eine Besteuerung der im Zeitpunkt der Sitzverlegung vorhandenen stillen Reserven erfolgen. Alles andere führt zu einer Doppelbesteuerung. Wir regen eine entsprechende Änderung an.

- *§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E*

Bei den entnahmeähnlichen Vorgängen i.S. des § 4 Abs. 1 EStG-E soll gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E nicht der Teilwert, sondern der gemeine Wert der Besteuerung zu Grunde gelegt werden. Es ist europarechtlich bedenklich, auf den gemeinen Wert abzustellen. Mangels Abstimmung mit dem „Zuzugswert“ im Ausland kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn für ausländische Besteuerungszwecke ein geringerer Wert als der gemeine Wert angesetzt wird. Darüber hinaus bedarf es der Klarstellung, dass bei Entstrickung einer Sachgesamtheit auf den gemeinen Wert der Sachgesamtheit abzustellen ist und dabei auch stille Lasten einschließlich eines negativen Firmenwerts zu berücksichtigen sind. Andernfalls besteht die Gefahr, dass eine höhere Steuer entsteht als bei einer Veräußerung, bei der wertmindernde Umstände in die Kaufpreisfindung einfließen.

- *Zwischenergebnis*

Sofern der Gesetzgeber die Einführung eines Entstrickungstatbestandes für erforderlich hält, sollte allenfalls ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der im Zeitpunkt der Überführung bestehenden stillen Reserven zu einer Gewinnrealisierung führen. Ferner sollte die darauf entfallende Steuer generell bis zu dem Zeitpunkt, in dem auch bei Verbleiben des Wirtschaftsguts im Inland besteuert würde, zinslos gestundet werden, um der Zielrichtung des Gesetzentwurfs gerecht zu werden. Wir regen eine entsprechende Änderung der vorgesehenen Regelungen an.

3. Zu § 17 EStG-E: Verstrickung/Entstrickung

- *§ 17 Abs. 2 EStG-E*

Mit § 17 Abs. 2 S. 3 EStG-E soll ebenfalls eine Verstrickungsregelung eingeführt werden. An die Stelle der Anschaffungskosten soll der Wert treten, den der Wegzugstaat bei der Berechnung der der Steuer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer ange-

setzt hat, höchstens jedoch der gemeine Wert. Die vorgesehene Verstrickungsregelung ist grundsätzlich zu begrüßen, wenngleich die Verknüpfung des Wertansatzes mit einer Besteuerung nach ausländischem Recht wiederum Bedenken begegnet. Keinesfalls gerechtfertigt ist u.E. die Einschränkung auf eine Besteuerung nach einer § 6 AStG vergleichbaren Regelung. Der der Besteuerung im Ausland zu Grunde gelegte Wert ist unabhängig davon zu berücksichtigen, auf welcher Regelung er beruht. Insoweit bedarf es der Änderung. Wir regen auch für Verstrickungsfälle i.S. des § 17 EStG-E einen generellen Ansatz mit dem gemeinen Wert an.

- § 17 Abs. 5 EStG-E

Zu der in § 17 Abs. 5 S. 1 EStG-E vorgesehenen Entstrickungsregelung im Fall des Wegzugs der Gesellschaft verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu § 4 Abs. 1 EStG-E.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass der Gesetzentwurf keine entsprechende Verstrickungsregelung für den Inlandsfall enthält, wenn aus einer ursprünglich nicht relevanten Beteiligung durch Hinzuerwerb eine relevante Beteiligung i. S. des § 17 EStG entsteht. Nach geltendem Recht unterliegen auch die stillen Reserven der Besteuerung, die außerhalb des Anwendungsbereichs des § 17 EStG gebildet wurden. § 13 Abs. 2 S. 3 UmwStG sieht für den Sonderfall der Begründung einer Steuerpflicht nach § 17 EStG durch Verschmelzung vor, dass der gemeine Wert am steuerlichen Übertragungstichtag als Anschaffungskosten anzusetzen ist. Diese Regelung sollte nicht – wie vorgesehen – entfallen, sondern auf sämtliche Verstrickungsfälle angewendet (ausgedehnt) werden.

4. Zu § 52 Abs. 8b, Abs. 16 EStG-E: Anwendungsregelung

Die Neuregelungen in den §§ 4 Abs. 1 und 6 Abs. 1 EStG-E sollen erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden sein (§ 52 Abs. 8b, Abs. 16 EStG-E). Die beabsichtigte Anwendungsregelung begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken, da sie zu einer rückwirkenden Besteuerung bereits verwirklichter Sachverhalte führt. Für den erstmaligen Anwendungszeitpunkt sollte auf die Verkündung des Gesetzes abgestellt werden.

Nach der Gesetzesbegründung sollen die verschiedenen Entstrickungstatbestände für grenzüberschreitende Sachverhalte in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen und basierend auf der Rechtsprechung des BFH in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen (a.a.O.) systematisch zusammengefasst und fortentwickelt werden. Unklar ist in diesem Zusammenhang, ob mit dem Inkrafttreten des Gesetzes z.B. auch die nach den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen vorgesehene „Stundung“ in Entstrickungsfällen wegfällt, was zu einer sofortigen Versteuerung führen würde. Sollte dies der Fall sein, wäre eine angemessene Übergangsregelung zwingend geboten.

II. Anmerkungen zum KStG

1. Zu § 8b Abs. 2 KStG-E: Steuerbefreiung

Zu der Neuregelung in § 8b Abs. 2 S. 4 KStG-E verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu § 3 Nr. 40 EStG-E.

2. Zu § 12 KStG-E: Entstrickung/Verstrickung

§ 12 Abs. 1 KStG-E enthält eine § 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E vergleichbare Entstrickungsregelung, die unter Zugrundlegung des gemeinen Werts zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. Insoweit wird auf die Anmerkungen zu §§ 4 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG-E verwiesen. Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen soll allerdings § 6a EStG anzuwenden sein (§ 12 Abs. 1 S. 2 KStG-E). Damit soll offensichtlich eine Berücksichtigung der darin enthaltenen stillen Lasten verhindert werden. Eine solche Einschränkung ist sachlich nicht hinnehmbar und passt zudem nicht in die Systematik des Gesetzentwurfs. Infolgedessen würden insbesondere Sachgesamtheiten mit einem oberhalb des gemeinen Werts liegenden Wert angesetzt, was zu einer Überbesteuerung im Vergleich zu einer Veräußerung führen würde (vgl. auch Anmerkung zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E). Die Regelung sollte daher ersatzlos gestrichen werden.

Dessen ungeachtet weisen wir darauf hin, dass im Zusammenhang mit einer möglichen Entstrickung zukünftig auch der Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte verstärkt Bedeutung zukommen wird. Nach Tz. 2.4 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (a.a.O.) sind auf Grund der „Zentralfunktion des Stammhauses“ Beteiligungen und immaterielle Wirtschaftsgüter dem Stammhaus zuzuordnen. Hinsichtlich des Geschäfts- oder Firmenwerts besteht die Vermutung, dass dieser ebenfalls dem Stammhaus zugeordnet wird. Konsequenterweise würde bei einer Verlegung des Sitzes und der Geschäftsleitung einer Gesellschaft in einen anderen Staat unter Beibehaltung einer Betriebsstätte in Deutschland eine Gewinnrealisierung ausgelöst, selbst wenn das Anlage- und Umlaufvermögen hier verbleibt. Für die Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts zur inländischen Betriebsstätte spricht, dass dieser nicht einzeln veräußerbar ist, sondern nur mit dem gesamten Betrieb übertragen werden kann. Soweit im Inland der gesamte Betrieb bzw. das betriebliche Vermögen verstrickt bleibt, dürfte dort auch der Geschäfts- oder Firmenwert zuzuordnen sein, so dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik auch insoweit gewahrt bleibt. Wir regen an, insoweit auf eine klarstellende Ergänzung in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen hinzuwirken, um grenzüberschreitende Umstrukturierungen nicht unnötig zu behindern.

Gem. § 12 Abs. 3 KStG-E führt die Sitzverlegung einer Körperschaft zur Auflösung und zur Anwendung des § 11 KStG, wenn sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat ausscheidet. Die Regelung ist u.E. in den Fällen zu weitgehend, in denen das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht beschränkt wird, weil z.B. der Anteilseigner weiterhin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist und die stillen Reserven in Deutschland steuerhaftet bleiben. Solange das

deutsche Besteuerungsrecht sichergestellt ist, sollte eine Buchwertfortführung zulässig sein. Die vorgesehenen Regelungen bedürfen insoweit der Änderung.

Der Gesetzentwurf enthält keine gesonderte Verstrickungsregelung. Wir gehen daher davon aus, dass die einkommensteuerliche Verstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 S. 8 EStG-E gem. § 8 Abs. 1 KStG entsprechend gilt. Eine Klarstellung wäre dennoch wünschenswert.

3. Zu § 27 KStG-E: Einlagekonto, Herabsetzung des Nennkapitals

Nach § 27 Abs. 8 KStG-E sollen Körperschaften oder Personenvereinigungen eine Einlagenrückgewähr erbringen können, die in einem anderen EU-Staat der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Erstreckung der Vorschriften auf EU-Kapitalgesellschaften ist zwar grundsätzlich zu begrüßen, sollte allerdings auf in EWR-Staaten ansässige Gesellschaften ausgedehnt werden. In der Praxis dürfte es ferner kaum möglich sein, bei einer ausländischen Körperschaft den ausschüttbaren Gewinn i.S. des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu ermitteln. Daher sollte eine für die Praxis handhabbare pauschalierende Verwendungsfiktion eingeführt werden, die z.B. auf das ausländische Gesellschafts- und Handelsbilanzrecht zurückgreifen könnte.

4. Zu § 40 KStG-E: Umwandlung und Liquidation

§ 40 Abs. 5 und 6 KStG-E regeln die Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02 bei Verschmelzung auf eine EU-Kapitalgesellschaft oder bei Wegzug innerhalb der EU. Ungeachtet, dass die EWR-Staaten u.E. einzubeziehen sind, ist eine solche Regelung aus EU-rechtlicher Sicht bedenklich. Sie enthält für EU-Gesellschaften strengere Anforderungen an die Geltendmachung des Körperschaftsteuerguthabens bzw. die Vermeidung einer Körperschaftsteuererhöhung als für inländische Gesellschaften. Dies gilt insbesondere für den nach § 40 Abs. 6 KStG-E durch den Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweis, dass kein EK 02 ausgeschüttet wurde.

§ 40 Abs. 6 KStG-E enthält außerdem unterschiedliche Zeitangaben, die u.E. nicht aufeinander abgestimmt sind. So soll der nach § 38 Abs. 5 KStG-E festgesetzte Betrag bis zum Ablauf des nächsten auf die Bekanntgabe des Körperschaftssteuerfestsetzung folgenden Jahres zinslos gestundet werden, soweit die übernehmende Körperschaft bis zum 31.5. des nachfolgenden Jahres nachweist, dass sie bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit keine Ausschüttung der übernommenen unbelasteten Teilbeträge vorgenommen hat. Die zeitlichen Abläufe sollten überdacht und anhand eines Beispiels in der Gesetzesbegründung erläutert werden.

5. Zu § 34 Abs. 1 und 8 KStG-E: Anwendungsregelung

Die Neuregelungen in § 12 Abs. 1 und 3 KStG-E sollen erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre, die Neuregelung in § 27 Abs. 1 S. 3 KStG-E bereits im Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden sein. Dies ist verfassungsrechtlich bedenklich, wir verweisen hierzu auf unsere Anmerkungen zu § 52 Abs. 8b, Abs. 16 EStG-E.

III. Anmerkungen zum AStG

1. Zu § 6 AStG-E: Wegzugsbesteuerung

Der Gesetzgeber hat mit dem neu gefassten § 6 AStG-E eine Vorschrift geschaffen, die im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung davon ausgeht, dass Deutschland das Recht zusteht, den Wertzuwachs wesentlicher Beteiligungen beim Wegzug eines Steuerpflichtigen zu erfassen.

§ 6 Abs. 8 AStG-E sieht allerdings vor, dass als Veräußerung von Anteilen auch der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht durch Begründung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes in einem Staat gilt, mit dem kein DBA besteht. Einer solchen Regelung bedarf es u.E. nicht, da Deutschland das Besteuerungsrecht in diesem Fall gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG behält. Außerdem stellt die Regelung nach ihrem Wortlaut nicht auf den Wegzug aus Deutschland, sondern auf den Zuzug im anderen Staat ab und enthält anders als Absatz 1 eine Veräußerungsfiktion. Im Rahmen der Entstrickungs- und Verstrickungskonzeption des SEStEG stellt die Regelung einen Systembruch dar und sollte daher entfallen.

2. Zu § 10 AStG-E: Hinzurechnungsbesteuerung

Gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG-E sollen steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, die Vorschriften des § 8b Abs. 1 und 2 KStG, sowie die Vorschriften des UmwStG unberücksichtigt bleiben. Dies ist inkonsequent und nicht hinnehmbar. Zudem verstärkt es die Bedenken, die ohnehin gegen die Vereinbarkeit der §§ 7 ff. AStG mit EU-Recht bestehen. U.E. darf keine Hinzurechnungsbesteuerung einer im Ausland erfolgenden Umwandlung bei inländischen Gesellschaftern erfolgen, da ein dem UmwStG entsprechender Besteuerungsaufschub keine Niedrigbesteuerung im engeren Sinne darstellt, die der Steuervermeidung dient. Vor dem Hintergrund der Europäisierung des UmwStG durch das SEStEG ist es daher systematisch geboten, die Regeln des UmwStG zur Buchwertverknüpfung auf Antrag im Rahmen der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages jedenfalls insoweit zu berücksichtigen, als Kapitalgesellschaften betroffen sind, die in der EU oder dem EWR ansässig sind. Wir regen daher eine entsprechende Änderung an.

IV. Anmerkungen zum UmwStG

1. Zu § 1 UmwStG-E: Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

Der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes erstreckt sich künftig nicht mehr nur auf inländische Umwandlungen, sondern auch auf das Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums. Nach § 1 UmwStG-E erfasst das Umwandlungssteuergesetz künftig Umwandlungsvorgänge zwischen Rechtsträgern, die in einem oder verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind.

Diese „Europäisierung“ des Umwandlungssteuergesetzes ist europarechtlich geboten und zu begrüßen. Eine noch höhere Flexibilität für unternehmerisch gebotene Umstrukturierungen würde jedoch erzielt werden, wenn auch außerhalb der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums ansässige Rechtsträger mit einbezogen würden. Für die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften ist dies durch § 12 Abs. 2 KStG und die Anwendung des § 13 UmwStG bereits weitgehend verwirklicht. Wir regen daher an, im Gesetzgebungsverfahren entsprechend dem ursprünglichen Vorschlag eine Ausdehnung auf außerhalb der Europäischen Union und dem Europäischen Wirtschaftsraum ansässige Rechtsträger zu prüfen.

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

- Die Einbringung von Drittstaatsbeteiligungen in inländische Kapitalgesellschaften. Diese Einbringung ist derzeit nach § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG ertragsneutral möglich, nach § 1 Abs. 4 S. 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 S. 2 UmwStG-E wäre dies nicht mehr gegeben).
- Die Einbringungen von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen sowie einer 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft in einem Drittstaat. Diese Einbringungen sind zur Zeit nach § 24 UmwStG erfolgsneutral möglich, soweit das deutsche Besteuerungsrecht erhalten bleibt. (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG-E würde dies zukünftig verhindern).

Für die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes bei grenzüberschreitenden Fällen werden zudem in § 1 Abs. 1 UmwStG-E vergleichbare Vorschriften im Ausland gefordert. Nach der Gesetzesbegründung soll die Vergleichbarkeitsprüfung nicht nur die Rechtsfolgen des Umwandlungsvorganges (Auflösung ohne Abwicklung, Gesamtrechtsnachfolge) sondern auch die beteiligten Rechtsträger (Typenvergleich) umfassen. Unseres Erachtens sollte sich die Vergleichbarkeit aber nur auf die vergleichbaren Rechtsfolgen im Ausland beziehen, um das Ziel der Förderung betriebswirtschaftlich sinnvoller grenzüberschreitender Umstrukturierungen nicht zu konterkarieren.

2. Zu §§ 3 Abs. 1 und 2, 11 Abs. 1 und 2, 20 Abs. 1 und 2, 21 Abs. 1 und 2 UmwStG-E: Voraussetzung für eine Buchwertfortführung

Für sämtliche Umwandlungsvorgänge soll als Voraussetzung für eine Buchwertfortführung gelten, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung übertragener Wirtschaftsgüter nicht beschränkt wird. Der Wortlaut dieser Voraussetzung weicht von dem Wortlaut der entsprechenden Vorschriften im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E sowie § 12

KStG-E) ab. Da u.E. kein materieller Unterschied in den Voraussetzungen zu sehen ist, regen wir eine einheitliche Formulierung in allen durch das SEStEG geänderten Steuergesetze 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.

3. Zu § 4 UmwStG-E: Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers

Verluste der übertragenen Kapitalgesellschaft gehen bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft nach § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG-E nicht auf die Personengesellschaft über. Bislang normierte § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG lediglich, dass ein verbleibender Verlustvortrag i.S. der §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4 und 15a EStG nicht übergeht. Dementsprechend waren z.B. laufende Verluste nicht sanktioniert. Nach der vorgesehenen Neuregelung wären hingegen auch laufende Verluste von der weiteren Nutzung bei dem übernehmenden Rechtsträger ausgeschlossen. Da diese Verschärfung nicht durch die Zielsetzung der Förderung betriebswirtschaftlich sinnvoller grenzüberschreitender Umstrukturierungen getragen wird, sollte auf diese Verschärfung verzichtet werden.

Bei Verlusten i.S. des § 2a EStG gewährt die Finanzverwaltung bisher die Billigkeitsregelung, dass die übernehmende Personengesellschaft auch hinsichtlich einer Nachversteuerung nach § 2a Abs. 3 S. 3 bis 5 EStG in die Rechtsposition der übertragenden Gesellschaft eintritt. Nach künftigem Recht soll ausweislich der Gesetzesbegründung nicht mehr an dieser Billigkeitsregelung festgehalten werden. Da auch diese Verschärfung nicht durch die Zielsetzung des SEStEG getragen wird, schlagen wir eine Beibehaltung der Billigkeitsregelung vor.

Nach § 4 Abs. 4 S. 2 UmwStG-E sollen übergegangene Wirtschaftsgüter beim übernehmenden Rechtsträger mit dem gemeinen Wert anzusetzen sein, soweit das inländische Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens, das die Freistellungsmethode vorsieht, eingeschränkt war. Davon wären z.B. stille Reserven in einer ausländischen Betriebsstätte der übertragenden Kapitalgesellschaft betroffen, deren Gewinne gemäß Doppelbesteuerungsabkommen im Inland freizustellen wären. Diese stillen Reserven sollen ausweislich der Gesetzesbegründung das Übernahmeergebnis erhöhen, da sich diese stillen Reserven auch bei einer Veräußerung der Beteiligung an der Übertragerin auf den Kaufpreis auswirken und damit der deutschen Besteuerung unterliegen hätten. Die Wahrung deutscher Besteuerungsrechte ist u.E. in diesem Fall nicht gerechtfertigt und sollte deshalb entfallen.

Bisher bleibt gem. § 4 Abs. 7 UmwStG ein Übernahmegewinn außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse entfällt. Zu-

künftig soll gem. § 4 Abs. 7 UmwStG-E vollumfänglich § 8b KStG anzuwenden sein. Damit würden 5% des Übernahmegewinns pauschal als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten, so das im Ergebnis lediglich 95% des Übernahmegewinns steuerlich außer Ansatz blieben. Im Unterschied zu einer tatsächlichen Veräußerung ist mit einer Umwandlung aber kein Liquiditätszufluss verbunden. Insoweit wäre es u.E. sachgerecht, den Übernahmegewinn weiterhin in voller Höhe steuerfrei zu stellen. Wir regen eine entsprechende Änderung der Formulierung in § 4 Abs. 7 UmwStG-E an.

4. Zu § 7 UmwStG-E: Besteuerung offener Rücklagen

Nach § 7 UmwStG-E sind den Anteilseignern die offenen Rücklagen unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmeergebnis gem. §§ 4 oder 5 UmwStG-E ermittelt wird, als Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Die Bezüge sollen bei der Kapitalgesellschaft der Verpflichtung zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer unterliegen. Auf der Ebene des Anteilseigners soll das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden sein.

Um eine doppelte Erfassung beim Anteilseigner zu verhindern, sieht § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG-E zwar eine entsprechende Korrektur des auf den Anteilseigner entfallenden Übernahmeergebnisses vor. Gleichwohl verbleibt bei anrechenbarer Kapitalertragsteuer ein Zins- und Liquiditätsnachteil für den Anteilseigner. Im Fall von beschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern ohne inländisches Betriebsvermögen tritt zudem durch die Kapitalertragsteuer eine definitive Steuerbelastung ein.

Der Einbehalt von Kapitalertragsteuer ist nicht explizit im Gesetzestext geregelt. Er wird nur in der Gesetzesbegründung angesprochen. Bereits bei der Ausschüttungsfiktion i.S. des § 7 UmwStG nach aktuell geltendem Recht ist nach der herrschenden Meinung in der Literatur entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung der Einbehalt von Kapitalertragsteuer höchst umstritten, da § 44 Abs. 1 EStG einen Gläubiger der Kapitalerträge voraussetzt. Da die Neuregelung nicht im Einklang mit der Zielrichtung des SEStEG steht und nur der Festschreibung der Finanzverwaltungsauffassung dient, schlagen wir daher vor, vom Einbehalt einer Kapitalertragsteuer bei der Besteuerung offener Rücklagen i.S. des § 7 UmwStG-E abzusehen.

5. Zu §§ 11 Abs. 2 und 12 Abs. 2 UmwStG-E: Hinzurechnungsbesteuerung

Die bisher in § 12 Abs. 2 UmwStG enthaltene Hinzurechnungsbesteuerung für Fälle, in denen die Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger zu einem unter den Anschaffungskosten liegenden Buchwert angesetzt war und diese Abschreibung des Beteiligungsansatzes gewinnmindernd vorgenommen wurde, ist beibehalten worden und nunmehr in § 12 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 2 und 3 UmwStG-E geregelt. Darüber hinaus findet sich in § 11 Abs. 2 UmwStG-E eine entsprechende Regel speziell für den Fall der Umwandlung einer Mutter- auf ihre Tochtergesellschaft. Wurde bis zum Übertragungszeitpunkt noch keine entsprechende Wertaufholung vorgenommen, kommt es zu einer ungerechtfertigten Besteuerung. Wir regen daher an, die Hinzurechnungsbesteuerung nicht aufrecht zu erhalten.

6. Zu § 12 UmwStG-E: Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

Die Fiktion des § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG-E sieht vor, dass 5% eines Übernahmeertrags als nicht abziehbare Ausgaben steuerpflichtig werden. Diese Fiktion ist wegen des Verbleibs der stillen Reserven in der Körperschaftsteuersphäre unnötig und mit Art. 7 der Fusionsrichtlinie nicht vereinbar. Wir schlagen daher vor, die entsprechende Vorschrift zu streichen.

Nach bisherigem Recht lässt der § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG die Verlustübertragung von der übertragenden auf die übernehmende Kapitalgesellschaft zu. Diese Möglichkeit soll durch den Gesetzentwurf gestrichen werden.

Der Übergang von Verlustvorträgen ist nur ein Element der gebotenen steuerlichen Rechtsnachfolge bei einer Verschmelzung. Er wurde durch das UmwStRÄndG vom 28.10.1994 eingeführt, um Verschmelzungen von und Spaltungen auf Kapitalgesellschaften zu erleichtern. Dies geschah auf der Grundlage eines entsprechenden Vorschlags im „Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investition und Arbeitsplätze“, wonach eine Gleichbehandlung dieser Umwandlungsfälle mit Erbfällen erfolgen sollte.

Die Entscheidung über eine Abschaffung des Übergangs von Verlustvorträgen sollte zurückgestellt werden, bis zum einen das anhängige Verfahren beim Großen Senat des Bundesfinanzhofes zum Übergang von Verlusten in Erbfällen entschieden ist. In diesem Verfahren ist die Grundsatzfrage zu klären, ob die Gesamtrechtsnachfolge oder das Leistungsfähigkeitsprinzip den Übergang von Verlusten von einem auf ein anderes Steuersubjekt rechtfertigt. Zum anderen sollte abgewartet werden, wie im Rahmen der Einführung einer Unternehmenssteuer die Verlustverrechnung bei Personengesellschaften und ihren Anteilseignern geregelt wird.

Die in der Gesetzesbegründung genannte Möglichkeit, bestehende Verlustvorträge durch den Ansatz des gemeinen Wertes der übergehenden Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft verrechnen zu können, würde zu keinen befriedigenden Ergebnissen führen. Solange die Gewerbesteuer nicht im Zuge Unternehmenssteuerreform in ihrer bisherigen Ausgestaltung abgeschafft wird, gibt es im Regelfall bei der Körperschaftsteuer höhere Verlustvorträge als bei der Gewerbesteuer, 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. € im Umfang von 40% in jedem Fall eine Steuerbelastung bewirken.

Der Wegfall eines Übergangs von Verlustvorträgen wäre nur dann hinnehmbar, wenn in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft eine Aufstockung der Wirtschaftsgüter in Höhe des Verlustvortrages ohne Steuerbelastung möglich wäre. Dies würde die Möglichkeit eines Zwischenwertansatzes und einen Verzicht auf die Anwendung des § 10 d Abs. 2 EStG (Mindestbesteuerung) auf den Aufstockungsgewinn erfordern, die im Gesetzentwurf jedoch nicht vorgesehen sind.

Wir schlagen daher vor, die Entscheidung über die Abschaffung des Übergangs von Verlustvorträgen zurückzustellen und die Vorschrift des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG in den Gesetzentwurf zu übernehmen, zumindest aber die Regelung im vorstehenden Sinne zu ändern .

In diesem Zusammenhang dürfen wir darauf hinweisen, dass diese Überlegungen gleichermaßen für die Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG gelten

7. Zu § 15 UmwStG-E: Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften

In § 15 Abs. 3 UmwStG-E wird bei der Ermittlung des zurückbleibenden Verlustvortrages in Abspaltungsfällen auf den Fremdvergleichspreis abgestellt. Hier sollte eine Anpassung an den gemeinen Wert erfolgen.

8. Zu § 20 UmwStG-E: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft

Die neue Konzeption der §§ 20 ff. UmwStG-E beruht – entsprechend den Neuerungen des 1. bis 5. Teils des UmwStG-E – auf dem grundsätzlichen Ansatz des gemeinen Wertes in Einbringungsfällen. Auf Antrag können bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen aber auch die Buchwerte fortgeführt werden. Als eine der zu erfüllenden Voraussetzungen für einen Buchwertansatz darf nach § 20 Abs. 2 S. 2 lit.c. UmwStG-E keine sonstige Gegenleistung, d.h. andere Wirtschaftsgüter, als neue Anteile gewährt werden.

Nach bisherigem Recht muss die übernehmende Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen nur dann mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen als Gegenleistung gewährten Wirtschaftsgütern ansetzen, wenn der gemeine Wert der anderen Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt.

Da eine derartige Verschärfung des geltenden Rechts nicht mit der Zielsetzung des SEStEG vereinbar und nicht sachgerecht ist, sollte auf diese Verschärfung verzichtet werden.

9. Zu § 21 UmwStG-E: Bewertung der Anteile beim Anteilstausch

Für den Anteilstausch ist im Vergleich zum bisherigen Recht kein Rückwirkungszeitraum mehr vorgesehen. Eine Begründung für diesen Wegfall enthält der Gesetzentwurf nicht. Da der Rückwirkungszeitraum ein sinnvolles und praktikables Instrument zur Bestimmung des optimalen steuerlichen Übertragungstichtages ist, regen wir an, eine entsprechende Rückwirkungsregelung auch in den § 21 UmwStG-E aufzunehmen.

Nach bisherigem Recht kommen als Einbringungsgegenstand u.a. mehrheitsvermittelnde Anteile an Kapitalgesellschaften in Betracht. Die einzubringenden Anteile können auch an einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bestehen. Nach neuem Recht können die einzubringenden Anteile – in § 21 Abs. 1 UmwStG-E als „erworbene Gesellschaft“ definiert – in Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder

einer Europäischen Genossenschaft bestehen. Die erworbene Gesellschaft muss eine nach den Rechtsvorschriften der Europäischen Union oder der Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums gegründete Gesellschaft sein, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum hat.

Damit würden steuerneutrale Einbringungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat künftig nicht mehr möglich sein. Der bisherige Rechtsstand sollte beibehalten werden, da ein sachgerechter Grund für eine Einschränkung nicht ersichtlich ist.

10. Zu § 22 UmwStG-E: Besteuerung des Anteilseigners

Die Ersetzung der Regelungen in §§ 3 Nr. 4 S. 3 und 4 EStG, 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG, 26 Abs. 2 UmwStG durch das Konzept der Besteuerung eines Einbringungsgewinns ist zu begrüßen, da sie eine Verbesserung darstellt, insbesondere im Hinblick auf die jährliche Verminderung des bei einer schädlichen Veräußerung steuerpflichtigen Gewinns. Unter Berücksichtigung der unternehmerischen Planungshorizonte schlagen wir jedoch vor, den vorgesehenen Zeitraum von sieben Jahren deutlich zu kürzen.

Die vorgesehene jährliche Nachweispflicht des Steuerpflichtigen nach § 22 Abs. 3 UmwStG-E dürfte insbesondere bei einer Vielzahl von Anteilseignern oder in Ketten-einbringungsfällen zu gravierenden praktischen Schwierigkeiten führen und sollte daher angepasst werden.

11. Zu § 23 UmwStG: Auswirkungen bei der übernehmenden und der erwerbenden Gesellschaft

Die Regelung zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Aktivierung eines steuerpflichtigen Einbringungsgewinns bei der Gesellschaft gem. § 23 Abs. 2 UmwStG-E ist ebenfalls zu begrüßen. Allerdings soll nach dieser Vorschrift weiterhin eine Doppelbesteuerung erfolgen, soweit eingebrachte Wirtschaftsgüter vor der Veräußerung der Anteile veräußert werden. Da die stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Veräußerung bei der aufnehmenden Gesellschaft bereits aufgedeckt und versteuert wurden, sollte u.E. eine korrespondierende Ergebnisminderung bei der übernehmenden Gesellschaft erfolgen. Wir regen eine entsprechende Ergänzung der Vorschrift an.

12. Zu § 26 UmwStG-E: Wegfall von Steuervergünstigungen

Die aus Art. 11 der Fusionsrichtlinie übernommene Regelung, nach der die steuerlichen Vergünstigungen des Umwandlungssteuergesetzes nicht gelten, wenn keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die Umwandlung angeführt werden können, würde in der Praxis zu ganz erheblichen Unsicherheiten über die Ertragssteuerneutralität von derzeit völlig unproblematischen Umstrukturierungsmaßnahmen (z.B. inländischen Verschmelzungen) führen. Es besteht keinerlei Notwendigkeit, diese Regelung für Inlandsfälle einzuführen. Angesichts der Beibehaltung einer Vielzahl spezieller Missbrauchsregelungen ist sie auch nicht durch die Fusionsrichtlinie gerecht-

fertigt. Allenfalls bei Vorliegen der derzeit in den speziellen Missbrauchsvorschriften geregelten Fällen, d.h. insbesondere bei Vorliegen einer Veräußerung innerhalb eines bestimmten Zeitraums, darf eine Einzelfallprüfung erfolgen, bei der das Fehlen „vernünftiger wirtschaftlicher Gründe“ schädlich sein könnte. Wir schlagen deshalb eine entsprechende Änderung des § 26 UmwStG-E vor.