



Vorab per E-Mail an: finanzausschuss@bundestag.de

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestags
Herrn Eduard Oswald, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

DR. JOACHIM KRÄMER
RECHTSANWALT • STEUERBERATER

TEL +49 69 870030-250
FAX +49 69 870030-555
EMAIL JOACHIM.KRAEMER@FRIEDFRANK.COM

TAUNUSANLAGE 18
D-60325 FRANKFURT AM MAIN

1000040_1.DOC

13.10.2006

Entwurf eines Gesetzes über die steuerlichen Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) - BT-Drucksache 16/2710 -;

Öffentliche Anhörung am 18.10.2006

Sehr geehrter Herr Oswald,

für die Einladung zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 18.10.2006 und die damit verbundene Möglichkeit, zu dem vorerwähnten Gesetzentwurf Stellung zu nehmen, danke ich Ihnen.

Der vorliegende Gesetzentwurf enthält neben vielen begrüßenswerten Neuregelungen leider auch einige Bestimmungen, die die geltende Rechtslage zum Nachteil der Steuerpflichtigen und damit der deutschen Wirtschaft verändern würden. Dies betrifft insbesondere die Beteiligung von Unternehmen aus Nicht-EU/EWR-Staaten (sog. Drittstaaten) an Umwandlungsvorgängen. Im Einzelnen erlaube ich mir, auf meine beigelegte Stellungnahme zu verweisen. Gerne bin ich bereit, die darin angesprochenen Themen im Rahmen der Anhörung weiter zu erläutern.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink that reads 'Joachim Krämer'.

Dr. Joachim Krämer
Rechtsanwalt
Steuerberater

Anlage

Frankfurt am Main, den 13.10.2006

**Stellungnahme zum
Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur
Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung
weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)
- BT-Drucksache 16/2710 -**

Öffentliche Anhörung am 18.10.2006

Zusammenfassung:

1. Der Gesetzentwurf enthält zahlreiche begrüßenswerte Neuregelungen.
2. Sollte in Entstrickungsfällen an der Sofortversteuerung festgehalten werden, müssen Erleichterungen vorgesehen werden.
3. Bei Verschmelzungen sollte der Übergang von Verlustvorträgen möglich bleiben.
4. Die steuerneutrale Einbringung von Anteilen Drittstaatengesellschaften sollte möglich bleiben.
5. Bei steuerneutralen Einbringungen sollte die Möglichkeit sonstiger Zuzahlungen beibehalten werden.
6. Die allgemeine Missbrauchsregelung in § 26 UmwStG sollte nicht eingeführt werden.
7. Die Regelungen des UmwStG sollten im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG berücksichtigt werden.

1. Der Gesetzentwurf enthält zahlreiche begrüßenswerte Neuregelungen

- Positiv ist, dass im Fall der **erstmaligen Steuerverstrickung** eines Wirtschaftsguts, also insbesondere bei der Verbringung von Wirtschaftsgütern ins Inland, grundsätzlich der gemeine Wert angesetzt werden soll, unabhängig von der steuerlichen Behandlung im ausländischen Herkunftsland (§ 4 Abs. 1 S. 8; § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E). Diese Systematik sollte allerdings auch im Rahmen des § 17 EStG-E Anwendung finden, wo nach dem derzeitigen Entwurfsstand noch auf die steuerliche Behandlung im Ausland abgestellt wird (§ 17 Abs. 2 S. 3 EStG-E).
- Die Neuregelungen bei den **Einbringungen** (Abschaffung einbringungsgeborener Anteile; Konzept einer siebenjährigen, pro rata temporis abnehmenden Nachversteuerung) sind sehr positiv zu werten. Sie sind ein integraler Bestandteil der Reform des Umwandlungssteuerrechts und sollten keinesfalls aus dem Gesetzentwurf herausgenommen werden.
- Positiv ist weiter, dass Anteilstauschvorgänge, die auf Auf- und Abspaltungen bzw. Verschmelzungen in **Drittstaaten** beruhen, nach § 13 UmwStG-E steuerneutral erfolgen können (§ 1 Abs. 2 S. 3 UmwStG-E). Dies betrifft z.B. deutsche Unternehmen mit Beteiligungen an US-amerikanischen Unternehmen im Fall einer entsprechenden Umwandlung in den USA.

Nach geltendem Recht kann allerdings eine inländische Personengesellschaft Betriebe oder Teilbetriebe steuerneutral in eine inländische Kapital- oder Personengesellschaft einbringen, auch soweit an ihr Steuerausländer beteiligt sind. Dies ist deswegen richtig, weil durch die Einbringung das deutsche Besteuerungsrecht in der Regel nicht gefährdet wird. Nach dem Entwurf des SEStEG ist eine solche Einbringung in Zukunft insoweit nicht mehr steuerneutral möglich, als an der einbringenden Personengesellschaft Gesellschafter ohne Ansässigkeit in der EU beteiligt sind (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG-E).

Ist z.B. an einem Joint Venture in der Form einer deutschen Personengesellschaft neben einem deutschen Partner eine US-amerikanische Gesellschaft beteiligt, kann die Joint Venture Gesellschaft nach derzeitiger Rechtslage steuerneutral einen Teilbetrieb in eine deutsche Tochtergesellschaft überführen. Nach § 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG-E wäre dies in Zukunft nicht mehr möglich.

Diese Verschlechterung im Vergleich zur bestehenden Rechtslage hinsichtlich Drittstaatsengesellschaftern ist unbegründet und sollte nicht eingeführt werden.

- Richtigerweise können zukünftig auch EU-Kapitalgesellschaften Ausschüttungen aus dem **steuerlichen Einlagekonto** vornehmen, die beim inländischen Empfänger nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören (§ 27 Abs. 8 KStG-E). Diese Regelung sollte allerdings auch auf Drittstaatengesellschaften ausgedehnt werden. Die für die ausschüttende Gesellschaft vorgesehenen Nachweispflichten (§ 27 Abs. 8 S. 2 und 7 KStG-E) sollten erleichtert werden.

- Die Regelungen zur rätierlichen **Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens** (Änderung der §§ 37, 40 KStG) sind uneingeschränkt zu begrüßen. Sie tragen erheblich zur Vereinfachung der Besteuerung bei.
- Die Regelung in § 40 Abs. 5 KStG-E, die im Fall der Hinausverschmelzung oder der Sitzverlegung ins Ausland für Zwecke der **Nachversteuerung von EK 02-Beträgen** eine Totalausschüttung fingiert, ist nur akzeptabel, wenn gleichzeitig die im Referentenentwurf eines Real Estate Investment Trust-Gesetzes vorgesehene Option zur Ablösung der Nachversteuerung von EK 02-Beständen durch eine Abschlagszahlung (§ 38 Abs. 4 KStG-E) eingeführt wird.

2. **Sollte in Entstrickungsfällen an der Sofortversteuerung festgehalten werden, müssen Erleichterungen vorgesehen werden**

Entfällt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich steuerverstrickter Wirtschaftsgüter oder wird es beschränkt (Entstrickung), soll dies auch ohne Vorliegen eines Realisationstatbestands zu einer sofortigen Versteuerung der jeweiligen stillen Reserven führen (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E; § 12 Abs. 1 KStG-E). Betroffen sind insbesondere Fälle, in denen ein inländisches Unternehmen Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens in eine ausländische Betriebstätte verbringt.

Die Regelung ist europarechtlich problematisch, weil vergleichbare Fälle im Inland nicht zu einer sofortigen Besteuerung der stillen Reserven führen. Die stillen Reserven würden erst bei Vorliegen eines Realisationstatbestands, insbesondere also einer Veräußerung, besteuert.

Systematisch und europarechtlich geboten wäre es daher, die Besteuerung der bis zur Beendigung/Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aufgelaufenen stillen Reserven bis zur tatsächlichen Realisation im Ausland aufzuschieben (Stundungslösung). Eine solche Regelung ist nunmehr in § 6 AStG-E für im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vorgesehen.

Allerdings ist zuzugeben, dass Praktikabilitäts Gesichtspunkte berücksichtigt werden müssen. Die Finanzverwaltung argumentiert, in der Realität sei die europäische Zusammenarbeit in der Steuerverwaltung nicht soweit, dass eine Stundungslösung auch im weiten Bereich des Betriebsvermögens praktikabel wäre. Es kann daher sein, dass die Sofortversteuerung als der Realität geschuldetes notwendiges Übel trotz der bestehenden systematischen Bedenken in Kauf genommen werden muss. Hier kollidieren wohl die unter dem EU Vertrag gewährten Grundfreiheiten mit der Realität der europäischen Zusammenarbeit.

Um die mit der eigentlich systemwidrigen Sofortversteuerung verbundenen Nachteile zu mildern sollten wenigstens folgende Änderungen vorgenommen werden:

- Kein Ansatz des gemeinen Werts sondern nur des Teilwerts bei Ermittlung der sofort zu versteuernden stillen Reserven (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1, 2. Hs. EStG-E).
- Ausnahmeregelungen bei lediglich vorübergehender Verbringung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebstätten (etwa vergleichbar der schon existie-

renden Regelungen zur aufgeschobenen Besteuerung in Tz. 2.6.1 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999).

- Eine Entstrickung, die zur Sofortversteuerung führt, sollte nur beim vollständigen Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts und nicht bereits bei seiner Beschränkung angenommen werden (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E).

3. Bei Verschmelzungen sollte der Übergang von Verlustvorträgen möglich bleiben

Nach geltendem Recht gehen steuerliche Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft bei einer Verschmelzung auf eine andere Kapitalgesellschaft auf diese über (§ 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG). Nach dem Entwurf des SEStEG sollen solche Verlustvorträge nicht mehr übergehen können (§ 12 Abs. 3, 2. Hs. i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG-E). Die Regelung ist deswegen unsystematisch, weil im übrigen die übernehmende Kapitalgesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft eintreten soll (§ 12 Abs. 3, 1. Hs. UmwStG-E). Die Abschaffung des Übergangs der Verlustvorträge ist auch nicht zur Missbrauchsbekämpfung erforderlich, da bereits das geltende Recht hier entsprechende Vorkehrungen trifft (§ 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG). Systemgerecht wäre es daher, den Übergang von Verlustvorträgen beizubehalten.

Dem Gesetzgeber ist aber zuzugestehen, dass ein Übertragung ausländischer Verlustvorträge ins Inland im Rahmen einer grenzüberschreitenden Verschmelzung aus fiskalischen Gründen nicht zugelassen werden kann. Sollte es deswegen beim generellen Ausschluss der Übertragung von Verlustvorträgen bleiben, sollte wenigstens ein vollständiger Verbrauch der Verlustvorträge vor der Umwandlung bei der übertragenden Körperschaft durch Ansetzung von Teil- oder Zwischenwerten (wie sie § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG-E zwischenzeitlich vorsieht) und gleichzeitiger Aufhebung der sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) für diese Fälle ermöglicht werden.

Wird die A-GmbH mit 10 Mio. € Verlustvorträgen auf die B-AG verschmolzen, gehen nach derzeitiger Rechtslage die Verlustvorträge der A-GmbH unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auf die B-AG über. Nach dem Gesetzentwurf wäre dies in Zukunft nicht mehr möglich. Die A-GmbH könnte ihre Verlustvorträge auch nicht dadurch vor der Umwandlung verbrauchen, dass sie mittels Ansatz von Teil- oder Zwischenwerten einen Übertragungsgewinn gerade in Höhe der vorhandenen Verlustvorträge erzielt. Dies deshalb, weil nach § 10d Abs. 2 EStG bis auf einen Sockelbetrag von 1 Mio. € lediglich 60% des Übertragungsgewinns mit den vorhandenen Verlustvorträgen verrechnet werden dürfen (sog. Mindestbesteuerung). Bei einem Übertragungsgewinn gerade in Höhe der Verlustvorträge (10 Mio. €) könnte die A-GmbH daher lediglich 6,4 Mio. € ihrer Verlustvorträge verbrauchen. Die verbleibenden 3,6 Mio. € Verlustvorträge entfielen entschädigungslos, obwohl die Gesellschaft diese Verluste tatsächlich wirtschaftlich erlitten hat. Wenigstens sollte daher die Anwendbarkeit von § 10d Abs. 2 EStG in derartigen Fällen ausgeschlossen werden, wenn die Verlustvorträge schon nicht auf die B-AG übergehen sollen dürfen.

4. Die steuerneutral Einbringung von Anteilen an Drittstaatengesellschaften sollte möglich bleiben

Nach geltendem Recht können auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die in einem Nicht-EU/EWR-Staat (Drittstaat) ansässig ist, steuerneutral in eine deutsche Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Die Regelung ist deswegen richtig, weil die Einbringung das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile unberührt lässt. Der Gesetzentwurf schließt hingegen die Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung von Drittstaatengesellschaften aus (§ 1 Abs. 4 S. 1 UmwStG-E).

Nach derzeitiger Rechtslage kann z.B. eine deutsche Gesellschaft die Mehrheitsbeteiligung an ihrer US-amerikanischen Tochtergesellschaft steuerneutral in eine andere deutsche Tochterkapitalgesellschaft einbringen, etwa um ihre Konzernstruktur betriebsorganisatorisch zu optimieren. Nach § 1 Abs. 4 S. 1 UmwStG-E besteht diese Möglichkeit in Zukunft nicht mehr.

Diese Regelung ist unbegründet, behindert die deutsche Wirtschaft und sollte dringend geändert werden.

5. Bei steuerneutralen Einbringungen sollte die Möglichkeit sonstiger Zuzahlungen beibehalten werden

Nach geltendem Recht ist die Einbringung von Betrieben oder Gesellschaftsanteilen in Kapitalgesellschaften auch dann steuerneutral möglich, wenn zusätzlich zu den gewährten Gesellschaftsanteilen eine weitere Gegenleistung (z.B. eine bare Zuzahlung) geleistet wird (§ 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG-E). Von dieser Möglichkeit wird insbesondere Gebrauch gemacht, um einen wertmäßigen Ausgleich zwischen mehreren Einbringenden zu ermöglichen, wenn dies nicht vollständig über die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der aufnehmenden Gesellschaft erfolgen kann. Der Gesetzentwurf schließt diese Möglichkeit aus (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG-E). Eine überzeugende Begründung hierfür enthält die Gesetzentwurf nicht. Sonstige Zuzahlungen geben mehr Flexibilität in Einbringungsfällen und erleichtern so betriebswirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen.

6. Die allgemeine Missbrauchsregelung in § 26 UmwStG sollte nicht eingeführt werden

Die Regelung stellt sämtliche Umwandlungen unter das Damoklesschwert des Missbrauchsvorwurfs. Umwandlungen werden jedoch nur durchgeführt, wenn ihre steuerliche Behandlung sicher ist. Die Regelung verhindert damit potentiell betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen. Sie ist zudem überflüssig, da tatsächlichen Missbrauchsfällen mit der allgemeinen Missbrauchsvorschrift (§ 42 AO) beigegeben werden kann. Die Bestimmung sollte daher gestrichen werden.

7. Die Regelungen des UmwStG sollten im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG berücksichtigt werden

Der Entwurf des SEStEG sieht vor, die geänderten Regelungen des UmwStG bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung unter dem AStG nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 3 S. 4 AStG-E). Nicht zuletzt das jüngst ergangene Urteil des EuGH in der Rechtssache Cadbury Schweppes legt die Vermutung sehr nahe, dass die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung schon vom Prinzip her europarechtswidrig ist. Es ist systematisch nicht nachvollziehbar, warum obendrein bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nicht wenigstens sämtliche Vorschriften des deutschen Steuerrechts und damit auch die des UmwStG anzuwenden sein sollen. Die Regelung § 10 Abs. 3 S. 4 AStG-E sollte dringend dahingehend überarbeitet werden.