

22.09.06

## **Stellungnahme** des Bundesrates

---

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

Der Bundesrat hat in seiner 825. Sitzung am 22. September 2006 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)  
Artikel 3 (Körperschaftsteuergesetz)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die in dem Gesetzentwurf erstmalig umfassend gesetzlich fixierten zentralen Entstrickungstatbestände (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG) auf der Grundlage der folgenden Eckpunkte zu überarbeiten:

Bei der Überführung von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern in andere Mitgliedstaaten der europäischen Union wird ergänzend zu dem Grundsatz der Sofortversteuerung des Wertzuwachses der Wirtschaftsgüter, der in dem Zeitraum entstanden ist, bevor das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland (durch die Überführung) beschränkt oder ausgeschlossen wurde, eine Möglichkeit für eine zeitlich gestreckte Besteuerung der stillen Reserven geschaffen. Damit wird eine europarechtskonforme gesetzliche Fixierung der zentralen Entstrickungstatbestände sichergestellt. Diese wird wie folgt ausgestaltet:

1. Ein aus der Überführung von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte resultierender Entnahmegewinn kann bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in einen Gewinn mindernden Ausgleichsposten

eingestellt werden. Ein Ausgleichsposten darf nicht gebildet werden, wenn Wirtschaftsgüter von einer inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen Betriebsstätte sowie von einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Personenunternehmen oder in eine außerhalb des EU-Raumes belegene Betriebsstätte überführt werden.

2. Der Ausgleichsposten ist in folgenden Fällen Gewinn erhöhend aufzulösen:
  - Bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen bzw. Ausscheiden aus der Besteuerungshoheit eines Mitgliedstaats der Europäischen Union.
  - Bei einem Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten des § 90 AO.
  - Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist der Ausgleichsposten spätestens nach fünf Jahren aufzulösen.
  - Wahlweise bleibt die Möglichkeit zur Sofortbesteuerung der stillen Reserven erhalten.
3. Bei der Entstrickungsregelung des § 12 Abs. 1 KStG ist entsprechend der allgemeinen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zu verfahren.

Begründung:

Bei der gesetzlichen Fixierung eines zentralen Entstrickungstatbestandes müssen die Vorgaben der primären und sekundären europarechtlichen Vorschriften beachtet werden. Eine Verletzung der Grundfreiheiten ist insbesondere im Hinblick auf die erheblichen haushaltsmäßigen Risiken zu vermeiden.

Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung sollen bei der Überführung eines Wirtschaftsguts von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte ausnahmslos sämtliche stillen Reserven, die während der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland angesammelt wurden, aufgedeckt und sofort (im Inland) versteuert werden. Demgegenüber wird bei der Überführung eines Wirtschaftsgutes zwischen inländischen Betriebsstätten grundsätzlich keine Besteuerung ausgelöst. Die in dieser Ungleichbehandlung liegende Beschränkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages kann weder unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz noch der Steueraufsicht gerechtfertigt werden.

Denn die Ausgleichspostenmethode stellt im Vergleich zur Sofortversteuerung ein milderes aber ebenso wirksames Mittel dar. Eine ausnahmslose Sofortversteuerung genügt daher nicht den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Dies gilt gerade im Hinblick auf die vom EuGH entwickelte Rechtsfigur des Anerkennungsgrundsatzes.

Dieser Grundsatz besagt, dass eine Maßnahme dann als nicht erforderlich gilt, wenn der jeweilige Mitgliedstaat durch sein eigenes Verhalten an anderer Stelle (insbesondere durch anderweitige Normen) zeigt, dass er durchaus auch

ohne die diskriminierende Maßnahme auskommt. Eine solche Norm stellt die geltende Entstrickungsregelung in Tz. 2.6 der Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze dar: Diese ermöglicht unter dort näher geregelten Voraussetzungen eine aufgeschobene Besteuerung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern.

Auch der von der Bundesregierung angeführte Hinweis auf (mögliche) Schwierigkeiten bei der Administrierung einer aufgeschobenen Besteuerung führt zu keinem anderen Ergebnis, da der EuGH im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung regelmäßig auf die Möglichkeiten der Amtshilferichtlinie verweist.

Entscheidend ist dabei, dass bei einer etwaigen Feststellung der Europarechtswidrigkeit der von der Bundesregierung vorgeschlagenen Sofortbesteuerung durch den EuGH ggf. die Entstrickungsregelung insgesamt – und nicht lediglich die fehlende Möglichkeit einer zeitlich gestreckten Besteuerung – für nicht anwendbar erklärt wird. Die Konsequenz wären endgültige Steuerausfälle in erheblichem Umfang. Demgegenüber stellt die Ausgleichspostenmethode die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven sicher. Die oben dargelegten Eckpunkte beschränken die Möglichkeiten für eine aufgeschobene Besteuerung nur insoweit, als dies europarechtlich unbedenklich ist.

Die von der Bundesregierung vorgeschlagene Regelung dürfte zudem selbst bei kurzfristiger Betrachtung im Vergleich zur Ausgleichspostenmethode zu keinen positiven Liquiditätseffekten für die öffentlichen Haushalte führen, da die Finanzbehörden auf Grund der zu erwartenden Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes voraussichtlich dazu angehalten würden, von der Sofortbesteuerung bis zur endgültigen Klärung der Rechtsfrage durch den EuGH Abstand zu nehmen.

2. Zu Artikel 3 Nr. 9 Buchstabe d (§ 27 Abs. 8 KStG)

In Artikel 3 Nr. 9 Buchstabe d ist § 27 Abs. 8 wie folgt zu ändern:

a) Satz 5 ist wie folgt zu fassen:

"Zuständig für die gesonderte Feststellung ist das Bundeszentralamt für Steuern."

b) Satz 6 ist zu streichen. Die Sätze 7 bis 9 werden Sätze 6 bis 8.

c) Im neuen Satz 7 sind die Wörter "nach Satz 5 oder 6" zu streichen.

Begründung:

Die Rückgewähr von Einlagen an den Gesellschafter soll nicht als steuerpflichtige Dividende behandelt werden. Dies wird für Einlagerückzahlungen inländischer Körperschaften durch die §§ 27 bis 29 KStG sichergestellt. Für Einlagerückzahlungen ausländischer Körperschaften greifen vergleichbare Regeln, die überwiegend auf Richterrecht beruhen (etwa Bundesfinanzhof vom 27. April 2000, I R 58/99, BStBl. II 2001, 168 und vom 14. Oktober 1992, I R 1/91, BStBl. II 1993, 189), sich in der Ausgestaltung allerdings von §§ 27 ff. KStG unterscheiden.

Im Zuge der Fachberatungen zum Entwurf des SEStEG war die Frage aufgetaucht, ob die Regelungen der §§ 27 ff. KStG nicht aus EU-rechtlichen Gründen entweder auch für inländische Körperschaften abgeschafft oder aber beibehalten und auf Antrag auch ausländischen Körperschaften aus dem EU-Raum zugänglich gemacht werden sollten. Im Interesse vor allem der mittelständischen Wirtschaft hatte man sich für die Beibehaltung des Einlagekontos entschieden.

§ 27 Abs. 8 KStG-E zielt nun darauf ab, dass ausländische Körperschaften des EU-Raums anstelle der richterrechtlichen Grundsätze auf Antrag die §§ 27 ff. KStG entsprechend anwenden. Die Schwierigkeit ist allerdings, dass die ausländische Körperschaft die Anforderungen der §§ 27 ff. KStG (Aufstellung einer Steuerbilanz nach deutschen Grundsätzen, alljährliche Feststellungserklärungen) nicht erfüllen kann, so dass die entsprechende Anwendung der §§ 27 ff. KStG letztendlich auf eine grobe Schätzung hinausläuft, die in der Vielzahl der Fälle weniger zutreffend sein wird als die vorerwähnten Rechtsprechungsregeln. § 27 Abs. 8 KStG-E hat bereits jetzt eine Fülle von Fragen aus der Beraterschaft und aus der Verwaltung hervorgerufen; zudem sind aus der Praxis Probleme oder Härten aus der Anwendung der richterrechtlichen Grundsätze bis heute nicht bekannt geworden. Bei Einlagerückzahlungen von Körperschaften aus Drittstaaten außerhalb der Europäischen Union sollen die Rechtsprechungsregeln ohnehin weiter angewendet werden.

§ 27 Abs. 8 KStG-E soll ausweislich des Gesetzentwurfs grundsätzlich durch das nach § 20 AO zuständige Finanzamt und nur hilfsweise durch das Bundeszentralamt für Steuern vollzogen werden. Der Zuständigkeitskatalog des § 20 AO ist sehr breit; in den meisten der dort geregelten Fälle wird das örtliche Finanzamt nicht die erforderlichen Daten haben, um einen Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG-E sachgerecht bearbeiten zu können; auch werden sich oft Zuständigkeiten mehrerer Finanzämter ergeben. Vor allem sind zur Bearbeitung eines Antrags nach § 27 Abs. 8 KStG-E Grundkenntnisse der jeweiligen ausländischen Bilanz- und Gesellschaftsrechte des Europäischen Raums erforderlich, die an den örtlichen Finanzämtern nicht vorhanden sind und auch dort nicht gewonnen werden können. Diese Spezialfragen können sinnvollerweise nur an einer zentralen Stelle geprüft und bearbeitet werden, die das erforderliche Wissen sammelt.

Wenn die Einführung des § 27 Abs. 8 KStG-E schon zum gegenwärtigen Zeitpunkt vor der geplanten Vereinheitlichung der Steuerbemessungsgrundlagen in den EU-Staaten für erforderlich gehalten wird, sollte für die Umsetzung dieser Regelung daher das Bundeszentralamt für Steuern ausschließlich zuständig sein.

3. Zu Artikel 3 Nr. 12 und 13 (§§ 37 und 40 KStG)

Artikel 3 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 12 ist wie folgt zu fassen:

"12. § 37 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird aufgehoben.

b) Folgende Absätze 4 bis 7 werden angefügt:

„(4) Soweit das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung durch einen Vorgang, der einer Umwandlung nach § 1 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vergleichbar ist, ganz oder teilweise auf einen anderen Rechtsträger übergeht, der nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, wird das Körperschaftsteuerguthaben bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung letztmalig auf den Übertragungstichtag ermittelt und festgestellt. Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die bis zum Übertragungstichtag erfolgen. § 40 Abs. 2 gilt entsprechend.

(5) Absatz 4 gilt beim Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht für das auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs der unbeschränkten Steuerpflicht festgestellte Körperschaftsteuerguthaben entsprechend.

(6) Die Körperschaft oder ihr Rechtsnachfolger hat innerhalb des Auszahlungszeitraumes einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in gleichen Jahresbeträgen. Der Auszahlungszeitraum beginnt mit dem Kalenderjahr, das auf den Zeitpunkt, auf den die letztmalige Feststellung durchgeführt wurde, folgt, frühestens mit dem Kalenderjahr 2008, und endet mit Ablauf des Kalenderjahres 2019. Der Anspruch auf Auszahlung des einzelnen Jahresbetrages entsteht jeweils mit Beginn jeden Kalenderjahres des Auszahlungszeitraumes. Der Auszahlungsanspruch wird für den jeweiligen Jahresbetrag auf bis zum 31. Mai des Folgejahres zu stellenden Antrag festgesetzt. Der Anspruch ist nicht verzinslich.

(7) Die Auszahlungsbeträge nach Absatz 6 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft oder Personenvereinigung außer Ansatz. Die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung sind anzuwenden.“

b) In Nummer 13 sind in § 40 die Absätze 1 bis 4 wie folgt zu fassen:

„(1) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so sind das Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 und der unbelastete Teilbetrag gemäß § 38 den entsprechenden Beträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen.

(2) Geht Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so sind die in Absatz 1 genannten Beträge der übertragenden Körperschaft einer übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor dem Übergang bestehenden Vermögen zuzuordnen, wie es in der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt. Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. Soweit das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht, mindern sich die Beträge der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen.

(3) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch einen der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung sowie Seitenzahl zum Textbeginn von Artikel 6 des vorliegenden Gesetzes]) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge ganz oder teilweise auf eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine

juristische Person des öffentlichen Rechts über oder wird die Körperschaft steuerbefreit, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach §§ 37 oder 38 ergeben würde, wenn das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 29 Abs. 1 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist, als im Zeitpunkt des Vermögensübergangs für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht in den Fällen des § 38 Abs. 3. § 37 Abs. 2a ist nicht anzuwenden.

(4) Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 verteilt, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 ergeben würde, wenn das verteilte Vermögen als im Zeitpunkt der Verteilung für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. Das gilt auch insoweit, als das Vermögen bereits vor Schluss der Liquidation verteilt wird. Die Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Liquidation bzw. der jeweilige Besteuerungszeitraum endet. Eine Minderung oder Erhöhung ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2020 vorzunehmen. Bei Liquidationen, die über den 31. Dezember 2020 hinaus fort dauern, endet der Besteuerungszeitraum nach § 11 mit Ablauf des 31. Dezember 2020. Auf diesen Zeitpunkt ist ein steuerlicher Zwischenabschluss zu fertigen. Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht in den Fällen des § 38 Abs. 3. § 37 Abs. 2a ist nicht anzuwenden.“

Begründung:

Zu Artikel 3 Nr. 12

Die nach bisherigem Recht bis 2019 noch weiterhin mögliche Körperschaftsteuerminderung aus Guthaben des abgeschafften körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens umfasst bundesweit noch ein Volumen von 16 Milliarden Euro. Zur besseren Planbarkeit dieser noch bevorstehenden Belastung der öffentlichen Haushalte wird im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgeschlagen, die Guthaben auch ohne Ausschüttung auf einfachen Antrag hin über einen kürzeren Zeitraum hinweg zu erstatten.

Der vorliegende Gesetzentwurf führt auch neue Probleme auf. Die derzeitige Begründung räumt ein, dass sich die öffentlichen Haushalte zum Zwecke der Kalkulierbarkeit an einer Obergrenze orientieren können. Probleme, die sich in Fällen der Auflösung auf ausländische Steuersubjekte ergeben, sind berücksichtigt.

Vor allem aber spricht Folgendes gegen den Gesetzentwurf der Bundesregierung: Eine Beibehaltung der bisherigen Regelung hat den Vorteil, dass die durch die Gewährung des Körperschaftsteuerguthabens eintretende fiskalische Belastung durch die Besteuerung der dazu erforderlichen Ausschüttung beim Anteilseigner kompensiert wird. Es ist nicht einzusehen, warum nach Außerkrafttreten des alten Systems ein Guthaben, dessen Realisierung in diesem System an eine Ausschüttung geknüpft war, das aber noch aus diesem System herrührt, nunmehr ohne dieses Erfordernis realisiert werden können soll. Vielmehr ist es sachgerecht auch für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren weiterhin an dem Erfordernis von Ausschüttungen festzuhalten. Dieses Verfahren ist nicht aufwändiger als die vorgesehene Gesetzesänderung.

#### § 37 Abs. 3

Eine Nachsteuer kommt derzeit nur für inländische Körperschaften in Betracht. Durch die Abschaffung des § 37 Abs. 3 KStG wird eine Gleichbehandlung mit ausländischen Körperschaften als Anteilseignern erreicht.

#### § 37 Abs. 4

Um den Bedenken des Bundesfinanzministeriums bei grenzüberschreitenden Umwandlungsvorgängen und bei Umwandlungen in Personengesellschaften Rechnung zu tragen, wird das System der Körperschaftsteuerminderung in diesen Fällen durch eine ratierte Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ersetzt. Eine Körperschaftsteuerminderung nach § 37 KStG bisheriger Fassung ist nur noch für Gewinnausschüttungen möglich, die vor dem Zeitpunkt auf den letztmals das Körperschaftsteuerguthaben festzustellen ist, erfolgen.

#### § 37 Abs. 5

Für den Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht wird die entsprechende Anwendung von Absatz 4 vorgeschrieben.

#### § 37 Abs. 6

Das Körperschaftsteuerguthaben wird gleichmäßig auf den verbleibenden Auszahlungszeitraum verteilt. Die Auszahlung der jeweiligen Jahresbeträge erfolgt auf Grund eines Antrages der Inhaberin des Körperschaftsteuerguthabens beziehungsweise ihres Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolgers. Der Antrag muss bis zum 31. Mai des Folgejahres gestellt werden.

#### § 37 Abs. 7

Der Auszahlungsbetrag wird wie eine Körperschaftsteuerrückzahlung behandelt. Er erhöht nicht das Einkommen. Verfahrensrechtlich sind die Vorschriften für Steuervergütungen anzuwenden, d.h. auch § 46 AO. Ein geschäftsmäßiger Erwerb ist damit ausgeschlossen. Allerdings ist bei einem so entstehenden Markt damit zu rechnen, dass auf Änderung der Vorschrift gedrungen wird. Eine Änderung erscheint nicht wünschenswert. Die Auszahlungen mindern – wie bisher die Körperschaftsteuerminderungsbeträge – die Körperschaftsteuereinnahmen der Gebietskörperschaften.

#### Zu Artikel 3 Nr. 13

Die Anpassung des Wortlautes ist wegen des Änderungsvorschlages zu Artikel 3 Nr. 12 erforderlich.

4. Zu Artikel 6 (§ 1 Abs. 4a - neu - UmwStG)

In Artikel 6 ist in § 1 nach Absatz 4 folgender Absatz 4a einzufügen:

„(4a) Soweit in den vorstehenden Absätzen Regelungen über Kapitalgesellschaften getroffen werden, gelten diese entsprechend für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.“

Begründung:

Das Umwandlungssteuerrecht schafft eine Grundlage für die Umwandlung von Rechtssubjekten des privaten Rechts. Bei Umwandlungsvorgängen von Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand bestehen Hemmnisse. Ziel des Umwandlungssteuergesetzes war es auch bisher schon, handelsrechtlich zulässige und betriebswirtschaftlich erwünschte Umstrukturierungen nicht dadurch zu behindern, dass Steuerfolgen an Übertragungsvorgänge geknüpft werden, die zwar bei formaler, nicht aber bei wirtschaftlicher Betrachtung stattfinden. Gerade im Bereich der öffentlichen Hand standen in letzter Zeit notwendige Umstrukturierungen an, mit denen sich Bund, Länder, Kreise, Gemeinden und sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts (Zweckverbände, Universitäten, Kliniken) an die Herausforderungen von Gegenwart und Zukunft anpassen mussten und müssen, um weiter bestehen zu können. Es ist ein verfassungsrechtlicher Grundsatz, dass der wirtschaftliche Bereich der öffentlichen Hand gegenüber der privaten Wirtschaft nicht bevorzugt werden darf. Er sollte jedoch auch nicht benachteiligt werden.

5. Zu Artikel 6 (Umwandlungssteuergesetz)

Der Bundesrat begrüßt das Ziel der Bundesregierung, eine In- und Ausländer gleichbehandelnde, europarechtskonforme Einbringungskonzeption zu schaffen.

Der Entwurf ist allerdings bei guten Ansätzen noch nicht hinreichend ausgereift. Er führt in der gegenwärtigen Fassung zu einer systematisch nicht gerechtfertigten Schlechterstellung für einbringende inländische Unternehmer, für Einbringende aus Drittstaaten sowie für einbringende juristische Personen des öffentlichen Rechts. Das vorgesehene deutsche Besteuerungsrecht bei Anteilsveräußerung von Steuerausländern innerhalb von sieben Jahren vermag beim gegenwärtigen Bearbeitungsstand Gestaltungsspielräume und Steuerschlupflöcher mit den daraus verbundenen unabsehbaren Steuerminderungen nicht mit hinreichender Sicherheit auszuschließen. Die vorgesehene Siebenjahresfrist ist mangels Abstimmung mit der EU-Kommission europarechtlich nicht abgesichert und bietet keine relevante Verbesserung gegenüber dem Status quo.

Der Bundesrat ist daher der Auffassung, dass die vorgelegte Einbringungskonzeption nochmals eingehend geprüft und erst später umgesetzt werden sollte.

Begründung:

Die im Gesetzentwurf der Bundesregierung über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vorgesehene grundlegende Neukonzeption des sog. Einbringungsteils des Umwandlungssteuergesetzes ist derzeit europarechtlich nicht geboten. Sie erscheint aus den nachstehenden Gründen zumindest verfrüht. Eine Neukonzeption von bislang bewährtem Recht sollte daher nochmals eingehend geprüft und später umgesetzt werden.

Der vorliegende Gesetzentwurf der Bundesregierung ist hinsichtlich des Ziels der wesentlichen Vereinfachung des Steuerrechts, der Vermeidung systematischer Unstimmigkeiten und Schaffung eines EU-konformen Systems für Einbringungen ergänzungsbedürftig.

Die vollständige konzeptionelle Umgestaltung des sog. Einbringungsteils eröffnet für EU-Einbringende, die in der Bundesrepublik Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, übermäßige Vorteile durch die Möglichkeit der steuerfreien Veräußerung der Anteile nach Ablauf von sieben Jahren („Wegzugsprämie“). Aufgrund dessen sowie zusätzlich eröffneter Gestaltungsspielräume birgt dieser Gesetzentwurf nicht unerhebliche Haushaltsrisiken (Schaffung von Abschreibungsvolumen und ratierliche Reduzierung des Einbringungsgewinns).

Der Ausschluss der Steuerneutralität für Einbringungen von nicht im EU-Gebiet Ansässigen stellt ein nicht gerechtfertigtes Investitionshemmnis und damit einen Standortnachteil für die Bundesrepublik dar. Einbringungen durch die öffentliche Hand scheinen darüber hinaus ebenfalls unberechtigt von der Begünstigung des Einbringungsteils ausgenommen zu sein.

Die nunmehr auch für reine Inlandsumwandlungen notwendige Durchführung von Unternehmensbewertungen führt zu erheblichem zusätzlichem administrativem Aufwand, der auch für die Steuerpflichtigen mit nicht unbeträchtlichen Kosten verbunden sein wird und zusätzliche Streitbereiche eröffnet. Besonders die Regelung in § 26 UmwStG-E, die sich mit dem Wegfall von Steuervergünstigungen befasst, wird aufgrund der zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe zu beträchtlichen Anwendungsproblemen führen.

Die gültigen Regelungen für einbringungsgeborene Anteile werden durch die beabsichtigte Systemumstellung nicht gegenstandslos, so dass auf Dauer zwei Besteuerungskonzepte nebeneinander bestehen.

Die vorgeschlagene Fristenregelung führt in Anbetracht der ablehnenden Haltung der EU-Kommission zu starren Fristen als Missbrauchsindikator zu keiner Verbesserung im Vergleich zum Status quo. Mangels erfolgter Abstimmung des Gesetzentwurfs mit der EU-Kommission bleibt die Vereinbarkeit von Fristenregelungen mit dem EG-Recht fraglich; Rechtssicherheit für einen längerfristigen Fortbestand der beabsichtigten Neuregelungen besteht daher nicht.

Letztlich ist die Umstellung des gewachsenen und bewährten Systems der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile europarechtlich nicht geboten. Die Einbringung von betrieblichen Sachgesamtheiten durch nicht in der Bundesrepublik unbeschränkt Steuerpflichtige führt zu einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik hinsichtlich der Dividenden und Gewinne aus Anteilsveräußerungen. Die Beschränkung des Besteuerungsrechts für betriebliche Wirtschaftsgüter rechtfertigt nach dem vorliegenden Gesetzentwurf eine Sofortbesteuerung der stillen Reserven (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E, § 12 KStG-E). Ausgehend von diesem Grundansatz sieht bereits die derzeitige Fassung des § 20 Abs. 3 UmwStG den Zwang zur Aufdeckung der stillen Reserven im Falle der Einbringung und einer damit verbundenen Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik vor. § 20 Abs. 6 UmwStG beinhaltet zudem eine Stundungsregelung für die aus der Aufdeckung der stillen Reserven aufgrund der Einbringung resultierenden Steuern, die eintretende Härten europarechtskonform und wirtschaftsverträglich abmildert.

6. Zu Artikel 7 (Außensteuergesetz)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die in dem Gesetzentwurf vorgesehene Neuregelung der Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG mit folgender Zielsetzung zu überarbeiten:

1. Grundtatbestand der Entstrickung (§ 6 Abs. 1 AStG) bleibt die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht. Der Ausschluss bzw. die Beschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund eines DBA wird als „Auffangtatbestand“ ausgestaltet.
2. In den Fällen der Wiederverstrickung der Anteile soll der bei Wegzug festgesetzte Steueranspruch grundsätzlich nur im Verhältnis zu Mitgliedstaaten der EU/EWR-Staaten entfallen. Im Verhältnis zu Drittstaaten darf der Steueranspruch nur in eng begrenzten Fällen entfallen; nämlich:
  - Bei Rückkehr nach einer vorübergehenden, beruflich bedingten Abwesenheit bis zu fünf Jahren sowie
  - bei Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Erben des Steuerpflichtigen innerhalb von fünf Jahren nach Entstehung des Steueranspruchs.

Zudem müssen im Verhältnis zu Drittstaaten die Gestaltungsmöglichkeiten durch Schenkungen und Einlage der Anteile ausgeschlossen werden.

Begründung:Zu 1.: Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 AStG

Der im Regierungsentwurf vorgeschlagene Entstrickungstatbestand in Absatz 1 erfasst bisher aufgrund der Formulierung "das Besteuerungsrecht ... ausgeschlossen oder beschränkt wird" nur Fälle, in denen das geltende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) den Veräußerungsgewinn freistellt oder die Anrechnung der ausländischen Steuer auf den Veräußerungsgewinn vorsieht. Deutschland hat allerdings einige DBA geschlossen, nach denen Deutschland den Veräußerungsgewinn auch nach Wegzug des Anteilseigners weiterhin besteuern kann (z.B. DBA mit Dänemark, Finnland, Norwegen, Schweden, Italien, Österreich, Polen, Schweiz, USA, Kanada, Neuseeland). Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik wird auch nicht ausgeschlossen, wenn durch den Wegzug, die Schenkung oder die Einlage der Anteile kein Staat berührt ist, mit dem Deutschland ein DBA geschlossen hat (vgl. § 6 Abs. 8 AStG-E). In diesen Fällen existiert kein aufgrund völkerrechtlichen Vertrags zugewiesenes Recht zur Besteuerung. Es ist daher erforderlich, den Tatbestand der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht als Grundtatbestand aufrecht zu erhalten.

Der Tatbestand des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund eines DBA soll als „Auffangtatbestand“ neben die genannten Einzelstatbestände treten. Hierdurch sollen alle sonstigen Fälle erfasst werden, in denen Deutschland nach einem DBA nicht besteuern darf oder die ausländische Steuer anrechnen muss.

Zu 2.: Rückkehr nach Festsetzung und Stundung des Steueranspruchs (§ 6 Abs. 3 AStG)

Im Fall der Stundung gegenüber einem Steuerpflichtigen bei Wegzug soll in allen Fällen der Wiederverstrickung der Anteile (Begründung des deutschen Besteuerungszugriffs) grundsätzlich zwischen Fällen im Verhältnis zu Mitgliedstaaten der EU/EWR-Staaten und denjenigen im Verhältnis zu Drittstaaten unterschieden werden.

Nur bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats der EU/eines EWR-Staats gebietet das vorrangige EG-Recht, den bereits bei Wegzug festgesetzten Steueranspruch wieder entfallen zu lassen. Bei Sachverhalten, die Drittstaaten betreffen, soll der Steueranspruch nur in eng begrenzten Fällen entfallen (Rückkehr nach einer vorübergehenden, beruflich bedingten Abwesenheit bis zu fünf Jahren sowie Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Erben des Steuerpflichtigen innerhalb von fünf Jahren nach Entstehung des Steueranspruchs). Im Verhältnis zu Drittstaaten sollen zudem die Gestaltungsmöglichkeiten durch Schenkungen und Einlage der Anteile ausgeschlossen werden.

Die bisherige Regelung zur betragsmäßigen Begrenzung des Entfallens des Steueranspruchs soll gestrichen werden. Im Fall der erneuten Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht (nach Besteuerung gem. § 6 AStG), sollte ein späterer Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG auf der Basis der historischen Anschaffungskosten ermittelt werden. Eine Korrekturregelung, wie sie bisher vorgesehen ist, führt dazu, dass gegebenenfalls weiterhin Steuer gestundet wird, obwohl der Steuerpflichtige im Inland ansässig ist. Der Ansatz der

historischen Anschaffungskosten steht auch im Einklang mit EG-Recht, wonach im Fall von Privatvermögen nur der tatsächlich realisierte Veräußerungsgewinn besteuert werden darf. Hierfür ist erforderlich, dass in § 17 Abs. 2 EStG noch eine Regelung aufgenommen wird, die § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG in der Fassung des SEStEG-E für unanwendbar erklärt, wenn ein Fall des § 6 Abs. 3 AStG gegeben ist.

#### 7. Zum Gesetzentwurf allgemein

Um die mit dem Gesetzentwurf verfolgten Ziele zu erreichen, bittet der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren insbesondere

- klarzustellen, dass sich die Sicherung des deutschen Steueranspruchs auch auf selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (Patente, Geschäftswert) bezieht;
- die Regelungen zur Spaltung auf den von der EG-Fusionsrichtlinie gebotenen Umfang zu beschränken;
- zu prüfen, ob die Missbrauchsklauseln des § 15 Abs. 2 UmwStG-E zielgenauer auszugestaltet sind;
- die Auszahlung des KSt-Guthabens i.S.d. § 37 KStG-E und die Nachbelastung des unbelasteten Teilbetrags gem. § 38 KStG-E verfahrenssicher zu normieren.

#### Begründung:

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung gibt aus im Verfahrensgang liegenden Gründen noch nicht den letzten Stand der Beratungen zwischen dem Bundesfinanzministerium und den obersten Finanzbehörden der Länder wieder. Die vorstehende Aufzählung nennt beispielhaft einige besonders herausgehobene Punkte, die noch der Einarbeitung bedürfen.