

SEStEG

(Gesetz über die steuerlichen Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften)

Dieser Gesetzesentwurf geht in seinen Regelungsbereichen weit über die Anwendungsbereiche der Besteuerung der SE hinaus. Anlass dieses Gesetzesentwurfes ist die teilweise europarechtswidrige Ausgestaltung des deutschen Steuerrechts in den Bereichen Wegzugsbesteuerung natürlicher und juristische Personen und grenzüberschreitende Umstrukturierung (z. B. grenzüberschreitende Verschmelzung). Zu den diskussionsbehafteten Problemen gehört insbesondere die **Frage der Besteuerung stiller Reserven** im Falle des Wegfalls des Besteuerungsrechts Deutschlands. Mit dem SEStEG liegt ein umfassender Entwurf vor, der durch Eingriffe u.a. in das Einkommensteuergesetz (EStG), das Körperschaftsteuergesetz (KStG) und das Umwandlungsteuergesetz (UmwStG) weitreichende, über die SE-Fälle hinaus, Weichenstellungen festlegt.

Das deutsche Umwandlungssteuerrecht hatte bisher, orientiert am Umwandlungsrecht, den Focus auf innerdeutsche Umstrukturierungsvorgänge gelegt. Die europarechtlichen Vorgaben des steuerlichen Fusionsrichtlinie¹ (FRL) zur Verschmelzung und Spaltung waren vom deutschen Gesetzgeber aufgrund des Fehlens der gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen ignoriert worden. Lediglich in § 23 UmwStG finden sich Regelungen der grenzüberschreitenden Einbringung von Gesellschaftsanteilen, Betrieben und Teilbetrieben in EU-Kapitalgesellschaften aufgrund der Fusionsrichtlinie.

¹ Richtlinie Nr. 90/434 EWG des Rates vom 23.7.1990, ABIEG 1990 Nr. L 225 S. 1 ff.

Die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen grenzüberschreitender Fusionen wurden mit der Richtlinie 2005/56/EG² über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten vom 26.10.2005 geschaffen. Die nationale Umsetzung muss bis zum Dezember 2007 vorgenommen werden.

Weiter liegt das Urteil in der Rechtssache **SEVIC**³ vom 13.12.2005 vor. Der EuGH hat darin für Recht erkannt:

Die Art 43 EG und 48 EG stehen dem entgegen, dass in einem Mitgliedstaat die Eintragung einer Verschmelzung durch Auflösung ohne Abwicklung einer Gesellschaft und durch Übertragung ihres Vermögen als Ganzes auf eine andere Gesellschaft in das nationale Handelsregister generell verweigert wird, wenn eine der beiden Gesellschaften ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, während eine solche Eintragung, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, möglich ist, wenn beide an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften ihren Sitz im erstgenannten Mitgliedstaat haben.

Aus diesem Urteil ist zu folgern, dass grenzüberschreitende Umwandlungen mit sofortiger Wirkung, ohne Abwarten der Umsetzung der Verschmelzungsrichtlinie bis zum Dezember 2007, möglich sind⁴.

Für die SE sind die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen der Sitzverlegung durch die SE-VO geschaffen worden; allerdings bedurfte es noch sekundärrechtlicher Vorgaben auf europarechtlicher Ebene hinsichtlich der steuerlichen Bewertung. Diese sind nun durch die Änderung der

² ABl. EG 2005, Nr. L 310/1.

³ EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-411/03 – SEVIC.

⁴ Kraft, Bron, IStR 2005 S. 26 ff.

Fusionsrichtlinie (FRL) durch die Richtlinie 2005/19/EG⁵ vom 17. Februar 2005 geschaffen worden⁶. Die Änderungsrichtlinie enthält u.a. Bestimmungen über die Sitzverlegung des SE, daneben Sonderregelungen für transparente Gesellschaften sowie die Erweiterung des subjektiven Anwendungsbereiches durch Ergänzungen des Anhangs der Richtlinie.

Die Umsetzung der geänderten Fusionsrichtlinie in nationales deutsches Recht soll durch das SEStEG erfolgen. Der Entwurf soll im Januar 2006 den Steuerabteilungsleitern der Länder zur Abstimmung über die Eckpunkte vorgelegt und anschließend dem Kabinett zugeleitet werden. Termine stehen nicht fest⁷.

Der Gesetzgeber wird in diesem neuen Gesetz eine systematische Abstimmung der **Entstrickungsregeln** vornehmen. So soll eine Besteuerung der stillen Reserven in allen Fällen gewährleistet werden, in denen

- ein Rechtsträgerwechsel (durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) stattfindet,
- Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt,
- die Steuerpflicht endet,
- Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden.

Die neuen Entstrickungstatbestände sollen u.a. neu zu fassende § 4 Abs. 1 S. 2 2. HS EStG und § 12 Abs.1 KStG eingefügt werden, welche bei Verlust des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung

⁵ ABIEG Nr. L 58/19.

⁶ Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, zuletzt geändert durch RL 2005/19/EG, ABIEG Nr. L 58/19.

⁷ IStR – Länderbericht S. 1 in IStR Heft 1 2006

eines Wirtschaftsguts die Rechtsfolgen der Entnahme oder einer Veräußerung zum gemeinen Wert anordnen.

Bei den Werten wird entsprechend den Grundsätzen der Betriebsaufgabe, der Ermittlung eines Auflösungsgewinns oder des Außensteuergesetzes einheitlich der „gemeine Wert“ zugrunde gelegt. In der Diskussion war offen geblieben, ob es zu einer Sofort-Versteuerung der stillen Reserven kommen sollte oder ob eine so genannte Stundungslösung in Betracht zu ziehen war. Der vom EuGH entschiedene Fall *Lasteyrie du Saillant*⁸ sah aus französischer Sicht eine Sicherheitsgestellung vor. Diese Sicherheitsgestellung war ausreichende Behinderung um die französische Regelung vor dem EuGH durchfallen zu lassen. Trotz dieser Hinweise will die Bundesrepublik keine von den Lösungen favorisieren, die sich Stundungslösung oder Beobachtungslösung genannt hatten. In diesen Fällen war angedacht gewesen, dem deutschen Finanzamt sozusagen jährlich eine Liste vom im Ausland befindlichen verstrickten stillen Reserven zu präsentieren. Hier sind an Lösungen gedacht worden, die ähnlich für Betriebstättenbilanzen im Ausland gelten.

Das Finanzamt hat sich in dem Gesetzentwurf auf eine **sofortige Versteuerung** festgelegt. Das wesentliche Argument ist wohl zwischen den Zeilen dahingehend zu lesen, dass die Finanzverwaltung anderweitig nicht in der Lage wäre, die entsprechenden Unterlagen zu überprüfen. Es wird von einer komplexen Stundungslösung und einem erhöhten administrativen Aufwand gesprochen. Aus dieser Argumentation, die wohl eher vom Ergebnis getragen wird, kommt die Behauptung, dass die Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH im Fall *de Lasteyrie du Saillant* nicht übertragbar sind.

Hinweisend, dass der „gemeine Wert“ ebenfalls schwer festzustellen ist, lässt die Finanzverwaltung nicht gelten. Sie argumentiert darüber hinaus, dass es sich ohnehin lediglich um „Liquiditätsverlust“ handelte.

⁸ EuGH v. 11.3.2004, RS. C-9/02.

Eine ausführliche Erörterung der steuerlichen Folgen des SEStEG bleibt jedoch einer weiterführenden Veranstaltung vorbehalten. Es wird diesbezüglich auf den Steueranwaltstag der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im November 2006 hingewiesen.

Literaturhinweise

- Benecke, Andreas/
Schnitger, Arne Änderungsrichtlinie zur Fusionsrichtlinie: Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und Aufnahme transparenter Gesellschaften – zwei unvereinbare Ziele? – Teil I
IStR 2005, Seite 606 ff.
- Benecke, Andreas/
Schnitger, Arne Änderungsrichtlinie zur Fusionsrichtlinie: Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und Aufnahme transparenter Gesellschaften – zwei unvereinbare Ziele? – Teil II
IStR 2005, Seite 641 ff.
- Blumers, Wolfgang/
Kinzl, Ulrich-Peter Änderungen der Fusionsrichtlinie: Warten auf den EuGH Betriebs-Berater 2005, Seite 971 ff
- Hahn, Hartmut Formwechsel und Sitzverlegung nach dem künftigen Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
IStR 2005, Seite 677 ff.
- Kraft, Gerhard/
Bron, Jan Grundfreiheiten und grenzüberschreitende Verschmelzung im Lichte aktueller EuGH-Rechtsprechung (Sevic)
IStR 2006, Seite 26 ff.

- Rödter, Thomas Gründung und Sitzverlegung der Europäischen
Aktiengesellschaft (SE) Ertragsteuerliche Status quo
und erforderliche Gesetzesänderungen
DStR 2005, Seite 893 ff.
- Thiel, Jochen Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts:
Grundprobleme der Verschmelzung
Der Betrieb 2005, Seite 2316 ff.
- Walden, Daniel/
Meyer-Landrut, Andreas Die grenzüberschreitende Verschmelzung zu
einer Europäischen Gesellschaft: Beschlussfassung und
Eintragung
Der Betrieb 2005, Seite 2619 ff.