

Das neue Umwandlungssteuerrecht Eine Fusionsbremse?

SEStBegG – dies steht für „Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften“. Mit diesem Gesetz wird das Umwandlungssteuerrecht tiefgreifend verändert. Zugleich entsteht hiermit ein dringender Handlungsbedarf für Genossenschaften, die eine Fusion anstreben.

Zum besseren Verständnis gilt es zunächst die Frage zu beantworten, was das Ziel des Gesetzesentwurfs ist. Der Auslöser für dieses Gesetz ist in der europäischen Rechtssetzung zu suchen, speziell in den erweiterten Möglichkeiten grenzüberschreitender Umstrukturierungen. Ein bedeutender Schritt hierzu wurde durch das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) und das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) getan. Diese europarechtlichen Vorgaben sollten nunmehr mit dem deutschen Gesellschafts- und Steuerrecht verknüpft werden. Fast gleichzeitig zu diesen gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten sorgte ein Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 11. März 2004 für Aufsehen – das sog. Lasteyrie-Urteil.

Stille Reserven und Fusionen

Das Lasteyrie-Urteil kassierte eine Regelung des französischen Rechts, die der deutschen sog. Wegzugsbesteuerung entspricht. Jene sieht vor, dass deutsche Steuerpflichtige stille Reserven in ihrem Vermögen gegenüber dem deutschen Fiskus versteuern müssen,

sobald sie ins Ausland ziehen. Der deutsche Gesetzgeber stand nun vor der Frage, wie er stille Reserven im Fall einer grenzüberschreitenden Fusion oder eines Wegzugs heben bzw. diese dem deutschen fiskalischen Zugriff weiter verhaftet halten kann. Er hat nun versucht, alle Zielkonflikte miteinander in Einklang zu bringen. Damit wurde aber über das ursprüngliche Ziel, nämlich die Schaffung des steuerlichen Rechtsrahmens für grenzüberschreitende Fusionen innerhalb der EU, weit hinausgeschossen. Denn die vorgeschlagenen Regelungen berühren in erheblichem Maße auch Fusionen im Inland.

Die Sorge um den Erhalt deutscher Besteuerungsrechte führt zu erheblichen Umwandlungshindernissen.

Neben den notwendigen europarechtlichen Anpassungen bei Umwandlungs- und Wegzugstatbeständen enthält der Gesetzesentwurf Restriktionen, die Restrukturierungen in Zukunft erheblich beeinträchtigen würden. Die Sorge um den Erhalt deutscher Besteuerungsrechte führt zu erheblichen Umwandlungshindernissen und Rechtsunsicherheiten – nicht nur im grenzüberschreitenden, sondern auch im inländischen Umwandlungsfall.

Eine wesentliche Neuerung ist die Einführung eines sog. allgemeinen Entstrickungstatbestandes. Jener sieht vor, dass in allen Umwandlungsfällen sämtliche stillen Reserven sofort zu versteuern

sind. Ausnahmetatbestände sollen sondergesetzlich, z.B. im Umwandlungssteuergesetz, geregelt werden. Diese allgemeine Entstrickungsregel ist nach Meinung des DGRV jedoch nicht akzeptabel. Die Sofortbesteuerung der stillen Reserven bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Ausland ist ein unverhältnismäßiger Steuerzugriff. Dies wurde bislang von der Finanzverwaltung so auch nicht gehandhabt, insbesondere nicht dort, wo in einem Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnungsmethode vereinbart war. Eine sofortige Besteuerung ohne Stundungsmöglichkeit kann im Einzelfall sogar zu

existenzgefährdenden Liquiditätsabflüssen führen. Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass es nicht zu einer Doppelbesteuerung aufgelöster stiller Reserven im Inland und im EU-Ausland kommt.

Gemeiner Wert als Bewertungsmaßstab

Weiterhin wurde in der Gesetzesvorlage der gemeine Wert als Bewertungsmaßstab herangezogen, der den bisher zugrunde gelegten Teilwert ablösen soll. Dies ist aus Sicht des DGRV nicht vertretbar. Deshalb sollte bei Umwandlungsvorgängen nach wie vor derjenige Wert herangezogen werden, den ein

Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises bei Unternehmensfortführung für das einzelne Wirtschaftsgut zahlen würde – eben jener Teilwert. Allein die Verwendung des Begriffs „gemeiner Wert“, der im Körperschaftssteuergesetz nicht definiert ist, würde zu einer höheren Rechtsunsicherheit für den Unternehmer beitragen.

Auch die rückwirkende Anwendung der neuen Entstrickungsregelung ab dem Jahr 2006 ist rechtsstaatlich inakzeptabel. Desgleichen ist die im Umwandlungssteuergesetz vorgesehene Regelung, wonach es von der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister abhängt, ob das neue oder das alte Recht angewendet wird, eine für die Praxis äußerst unbefriedigende Lösung. Da es unklar ist, wann das Gesetz verkündet wird, kann für Verschmelzungen und Spaltungsvorgänge im Jahr 2006 nicht zweifelsfrei gesagt werden, ob im Einzelfall noch das alte oder schon das neue Recht gilt. Daher sollte es für die Anwendung des neuen Rechts nicht auf die Anmeldung zum Register, sondern auf die Beschlussfassung der maßgebenden Gesellschaftsorgane über die Umwandlung ankommen.

Forderungen des DGRV

Bei der Verschmelzung soll das übergehende Wirtschaftsgut, z. B. eine Immobilie, also prinzipiell mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Sofern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht beschränkt wird, können allerdings auch Buchwerte angesetzt werden. Verlustvorträge sollten bei der Umwandlung von Körperschaften auf eine Körperschaft jedoch nicht übergehen. Der Gesetzgeber wollte auch keine Zwischenwertansätze zulassen, die – wenn passend gewählt – Verlustvorträge zumindest zum Teil nutzbar machen könnten. Dem Vernehmen nach wird der von der Bundesregierung verabschiedete Entwurf die Möglichkeit des Zwischenwertansatzes wieder einführen. Dies hat der DGRV als unabdingbar eingefordert. Zusätzlich hat der



Gesetzesentwurf eine ebenfalls begrüßenswerte Änderung erfahren. Drohen die Körperschaftsteuerguthaben der übertragenden Genossenschaft zu verfallen, sollen sie nunmehr festgestellt und in zehn gleichen Jahresbeträgen ausgezahlt werden. Angesichts der ohnehin bevorstehenden gravierenden Änderungen im Umwandlungssteuerrecht hat der DGRV sich gegenüber dem Bundesfinanzministerium dafür ausgesprochen, eine seit langem bestehende Forderung der deutschen Genossenschaften umzusetzen. Es geht darum, § 20 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) bei der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auch auf Genossenschaften anzuwenden. In dem Entwurf des SEStBeglG wird die Einbringung in eine Europäische Genossenschaft (SCE) als begünstigt angesehen. Der DGRV ist der Auffassung, dass dieser europarechtlich notwendige Schritt jedoch nicht weit genug geht. Durch die Aufnahme der Europäischen Genossenschaft (SCE) in den Kreis der nach § 20 UmwStG Begünstigten entsteht die Situation, dass Teilbetriebseinbringungen über die Grenze hinaus – im Vergleich zu solchen, die im Inland stattfinden – steuerlich besser behandelt werden. Das kann weder mittelstands- noch strukturpoli-

tisch gewollt sein. Stille Reserven der übernommenen Wirtschaftsgüter würden auf Dauer nicht der Besteuerung entzogen. Warum die inländischen Genossenschaften auf die Gründung einer SCE verwiesen werden, um § 20 UmwStG doch noch zur Anwendung bringen zu können, ist den Unternehmen nicht vermittelbar.

Verabschiedung des Gesetzes

Ein Inkrafttreten des neuen SEStBeglG ist für die Zeit nach der Sommerpause geplant. Da sich die Bundesregierung erst am 12. Juli 2006 mit dem Referentenentwurf befassen wird, und die nächste Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrates – der dem Gesetzesentwurf zustimmen muss – erst im September stattfindet, ist ein Inkrafttreten des neuen Rechts allerdings nicht vor September möglich. Daher sind Fusionen mit dem Verschmelzungstichtag 1. Januar 2006 von dem neuen Recht – entgegen unserer bisherigen Befürchtungen – nicht betroffen.

Der DGRV wird das weitere Gesetzgebungsverfahren aufmerksam verfolgen.

Ein Beitrag von RA Volker Lipps