

Das SEStEG und die Internationalisierung des UmwStG

- Bericht zum Vortrag von Dr. Ingo van Lishaut am 20.12.2006 in Münster –

Am 20.12.2006 referierte Dr. Ingo van Lishaut vom Finanzministerium NRW¹ an der Universität Münster im Rahmen der Veranstaltungsreihe des Westfälischen Steuerkreises e.V. zu dem Thema "Das SEStEG und die Internationalisierung des UmwStG". Der Vortrag befasste sich mit dem am 13.12.2006 in Kraft getretenen Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)², welches in seinem Artikel 6 erhebliche Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes mit sich bringt. Insbesondere soll das Umwandlungssteuerrecht an europarechtliche Vorgaben angepasst werden.

Zunächst erfolgte eine Begrüßung des Vortragenden durch Hans-Georg Grigat, den Präsidenten der OFD Münster. Herr Grigat ging insbesondere auf Dr. van Lishauts Werdegang in der nordrhein-westfälischen Steuerverwaltung ein und wies auf Dr. van Lishauts zahlreiche Veröffentlichungen³ auf dem Gebiet des Umwandlungssteuerrechts hin.

Anschließend begann Dr. van Lishaut mit seinem Vortrag und ging im ersten Teil auf die Entstehungsgeschichte des SEStEG ein. Er schilderte die Entwicklung der gesetzlichen Regelung vom bisherigen Recht über die Alternativen des Gesetzgebers zur heutigen Regelung. Hierbei durchzog er die Darstellung mit zahlreichen persönlichen Eindrücken und Erfahrungen aus den Beratungen im Gesetzgebungsverfahren. Zur Veranschaulichung der Funktions- und Wirkweise des neuen Umwandlungssteuerrechts griff Dr. van Lishaut im folgenden zweiten Teil aus den verschiedenen Umwandlungsformen den Vorgang der Einbringung heraus. Er erläuterte den Anwendungsbereich der neuen gesetzlichen Regelung und schilderte die Besteuerung eines Einbringungsvorgangs auf der Grundlage der neuen §§ 20 ff. UmwStG anhand von drei verschiedenen Fallkonstellationen. Zum Schluss befragte Dr. van Lishaut das Plenum nach seiner Meinung zur neuen Regelung und es entstand eine rege Diskussion über Vor- und Nachteile des neuen Umwandlungssteuerrechts.

¹Dr. van Lishaut leitet das Körperschaftsteuerreferat im Finanzministerium NRW in Düsseldorf.

²BGBI 2006 I, S. 2872 ff.

³S. bspw van Lishaut, FR 2004, S. 1301 ff; Klingberg/van Lishaut, Der Konzern 2005, S. 698 ff.

A. Entstehungsgeschichte der neuen Regelungen im Umwandlungssteuerrecht

Dr. van Lishaut leitete seinen Vortrag mit einer Darstellung der Entstehungsgeschichte der Neuregelungen im Umwandlungssteuerrecht ein. Hierbei ging er zunächst auf die internationalen Rahmenbedingungen ein, in denen das neue Umwandlungssteuerrecht entstanden ist, und die seine Entstehungsgeschichte entscheidend geprägt haben. Eine Änderung des UmwStG 1995 war, nachdem das Gesetz in den Jahren seit seiner Entstehung wenig Änderung erfahren hatte, vor allem aufgrund von gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben unausweichlich geworden. Hier sind zunächst auf sekundärrechtlicher Ebene die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.7.1990, die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17.2.2005 sowie die Verschmelzungsrichtlinie 2005/56/EG vom 26.10.2005 zu nennen. Weiterhin musste das Umwandlungssteuerrecht an EU-Primärrecht angepasst werden. Hier spielen die Grundfreiheiten, insbesondere die Niederlassungsfreiheit aus Art. 43 EG und die Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 56 EG, in ihrer Auslegung durch den Europäischen Gerichtshof, die wesentliche Rolle. Aus umwandlungssteuerrechtlicher Sicht sind vor allem die Entscheidung zur Wegzugsbesteuerung *Hughes des Lasteyrie du Saillant*⁴, die Entscheidung *Leur Bloem*⁵ zum Problem schematischer Fristen zur Missbrauchsverhinderung und die Entscheidung *X und Y*⁶, aus der hervorgeht, dass grenzüberschreitende Umwandlungen in der EU grundsätzlich nicht schlechter behandelt werden dürfen als inländische, zu nennen. Jedoch wirken nicht nur europarechtliche Regelungen auf den umwandlungssteuerrechtlichen Gesetzgeber ein. Sobald ausländische Rechtsträger an Umstrukturierungsmaßnahmen beteiligt sind, können stille Reserven aus der inländischen Steuerverhaftung ausscheiden. Auf nationaler Ebene ist das Ziel eines europarechtskonformen Umwandlungssteuerrechts daher stets die Sicherung der deutschen Besteuerungsrechte. Wie Dr. van Lishaut betonte, sind es insbesondere diese diverse Vorgaben auf nationaler und europarechtlicher Ebene, die die Regelungen heute so kompliziert machen.

⁴EuGH v. 11.3.2004, Rs. C-9/02, EuGHE 2004, I-2409 ff.

⁵EuGH v. 17.07.1997, Rs. C-28/95, EuGHE 1997, I-4161 ff.

⁶EuGH v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, EuGHE 2002, I-10829 ff.

B. Sacheinbringung in Kapitalgesellschaft

Zur Veranschaulichung der Funktionsweise des neuen Umwandlungssteuerrechts griff Dr. van Lishaut im nächsten Teil seines Vortrags die Sacheinbringung in Kapitalgesellschaften heraus. Die internationale Ausrichtung des neuen Umwandlungssteuerrechts macht sich zunächst im sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich des UmwStG⁷ bemerkbar. So erfasst beispielsweise § 1 Abs. 3 UmwStG neben den bisherigen Umwandlungsvorgängen nun auch "vergleichbare ausländische Vorgänge". § 1 Abs. 4 UmwStG nimmt EU/EWR- Gesellschaften generell, und nicht mehr wie bisher in einer Sonderregelung (§ 23 UmwStG a.F.), als mögliche Übernehmer und Einbringende in den persönlichen Anwendungsbereich auf. Anschließend schilderte Dr. van Lishaut, wie Einbringungsvorgänge nach der bisherigen gesetzlichen Regelungen besteuert wurden und ging zur Erläuterung der Entstehungsgeschichte des SEStEG kurz auf die im Gesetzgebungsverfahren diskutierten Alternativkonzepte ein. Die heutige gesetzliche Regelung des UmwStG durch das SEStEG wurde im Wesentlichen davon geprägt, dass der Bund eine einheitliches Modell für alle Einbringungsvorgänge schaffen wollte.

Auf dieser Grundlage stellte Dr. van Lishaut nun dar, wie Einbringungsvorgänge künftig auf der Grundlage der neuen umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen abgewickelt werden. Das bisherige Konzept der sog. einbringungsgeborenen Anteile mit den Sonderregelungen in den § 21 UmwStG a.F., § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F., § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG a.F. wird ebenso wie die Missbrauchsregelung für bestimmte EU-Einbringungsvorgänge in § 26 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG a.F. grundsätzlich⁸ aufgegeben und durch eine sog. Korrekturpostenmethode ersetzt. Hierbei werden die stillen Reserven des Einbringungsvorgangs in Form eines Korrekturpostens erfasst und in den folgenden sieben Jahren linear aufgelöst. Dies führt zu einer nachträglichen Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung beim Einbringenden vorhandenen stillen Reserven, soweit dieser innerhalb der Sieben-Jahres-Frist die erhaltenen Anteile veräußert. Hier wies Dr. van Lishaut bereits auf ein erstes Problem der Neuregelung hin. Die Einführung des Korrekturbetrages, der über sieben Jahre abgebaut wird, habe im Gesetzgebungsverfahren für einige Diskussionen gesorgt, da

⁷Soweit nichts anderes vermerkt ist, sind die §§ des UmwStG solche in der Fassung des SEStEG.

unklar bleibt, ob es ein "bisschen Missbrauch" beim Verkauf der Anteile bspw. nach fünf Jahren geben kann.

Im Folgenden veranschaulichte Dr. van Lishaut die Funktionsweise des neuen Umwandlungssteuerrechts anhand von drei verschiedenen Fallkonstellationen. Die Ausgangssituation war stets die Folgende: X bringt seinen Betrieb in die in- oder ausländische Kapitalgesellschaft Y-GmbH ein. Der gemeine Wert des Betriebsvermögens beträgt 800, der Buchwert des Betriebsvermögens 100. Die stillen Reserven und damit der Korrekturbetrag beträgt 700 und wird folglich jährlich um 100 abgebaut. Bei der übernehmenden Gesellschaft wird das Betriebsvermögen des X mit dem Buchwert angesetzt. Die Einbringung des Betriebs erfolgte jeweils im Zeitpunkt t_0 . Im **ersten** und **dritten Fall** erfolgt die Anteilsveräußerung nach fünf Jahren (Zeitpunkt t_5), wobei die stillen Reserven im **ersten Fall** gewachsen sind (Veräußerung zum Wert von 1000), während sie sich im **dritten Fall** verflüchtigt haben (Veräußerung zum Wert von 250). Im **zweiten Fall** verkauft der Einbringende seine Anteile nach Ablauf der sieben Jahre. Für die Besteuerung gilt in diesen Konstellationen nach den Neuregelungen nun folgendes:

In der **ersten** und **dritten Fallvariante** führt die neue sog. Korrekturpostenmethode dazu, dass X zunächst gem. § 22 Abs. 1 UmwStG den verbliebenen Korrekturbetrag iHv 200, der sog. Einbringungsgewinn I, nach § 16 EStG versteuern muss. Dieser Einbringungsgewinn I ist weiterhin im Rahmen der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile gem. § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile zu berücksichtigen. Insoweit findet im neuen Umwandlungssteuerrecht auf den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile im Grundsatz das Halbeinkünfteverfahren Anwendung. Neben dem nach § 16 EStG zu versteuernden Gewinn von 200 ist also **in der ersten Fallvariante** ein Gewinn i.S.d. § 17 EStG von $1000 - 100$ ursprüngliche Anschaffungskosten $- 200$ nachträgliche Anschaffungskosten = 700 im Halbeinkünfteverfahren zu besteuern, also in Höhe von 350. Für die übernehmende Gesellschaft regelt § 23 Abs. 2 UmwStG, dass diese auf Antrag den Einbringungsgewinn I als zusätzliche Anschaffungskosten des eingebrachten Vermögens ansetzen kann, sobald der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat.

In der **zweiten Fallvariante** entfällt die Besteuerung nach § 16 EStG und damit auch der

⁸Das alte Recht gilt jedoch über § 27 Abs. 2 UmwStG daneben weiter.

Erhöhungsbetrag bei der übernehmenden Gesellschaft, da der Korrekturbetrag nach dem Ablauf der Sieben-Jahres-Frist gänzlich abgebaut ist. Erfolgt die Veräußerung nach Ablauf der Sieben-Jahres-Frist, kommt es damit nicht mehr zu einer Besteuerung des Einbringungsvorgangs. In der **dritten Variante** ergibt sich neben dem Gewinn i.S.d. § 16 EStG ein Verlust i.S.d. § 17 EStG.

C. Diskussion und Ausblick

Zum Abschluss stellte Dr. van Lishaut die gesetzliche Neuregelung ausführlich zur Diskussion, die von Prof. Schulte geleitet wurde, und bat das Plenum seine Meinung zu äußern. Hier wurde unter anderem darauf eingegangen, ob eine Neuregelung auf der Basis des Halbeinkünfteverfahrens in Hinblick auf die bevorstehende nächste Unternehmenssteuerreform zu diesem Zeitpunkt überhaupt noch sinnvoll sei. Diesem Einwand begegnete Dr. van Lishaut mit dem Hinweis, dass eine Neuregelung auch mit Blick auf ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland unausweichlich gewesen sei. Des Weiteren kamen einige praktische Probleme sowohl aus Beratersicht als auch aus Sicht der Finanzverwaltung zur Sprache. Hier ist aus Sicht des Steuerpflichtigen insbesondere die Pflicht bis zum 31.05. jeden Jahres nachzuweisen, dass er die Anteile noch hält, zu nennen. Für die Finanzverwaltung wird sich aus Sicht Dr. van Lishauts und einiger Gesprächsteilnehmer eine erhebliche Mehrarbeit ergeben. Im Ergebnis wies er weiter darauf hin, dass das Konzept des neuen Umwandlungssteuerrechts durchaus noch ein Lückenrisiko berge und nicht gänzlich ausgereift sei. Die Weiterentwicklung des gesetzlichen "Rohbaus" werde erheblich von den praktischen Erfahrungen mit dem Gesetz in den nächsten Monaten abhängen. Insgesamt gab er in der Diskussion durch die Wiedergabe seiner persönlichen Eindrücke einen sehr interessanten Blick hinter die Kulissen des Gesetzgebers.

Anna Saßenroth

Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Steuerrecht der Universität Münster