

Stefan Lammel

Besteuerung
bei Gründung der
Societas Europaea (SE)
durch Verschmelzung

PETER LANG
Internationaler Verlag der Wissenschaften

13

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	9
Abkürzungsverzeichnis	21
Einleitung	25
I. Gründung einer SE – gesellschaftsrechtliche Grundlagen	28
1. Wo kann eine SE gegründet werden? – geographischer Anwendungsbereich	28
2. Wie entsteht eine SE? – Gründungsarten	29
3. Gründung einer SE durch Verschmelzung	29
II. Rechtlicher Rahmen der Besteuerung der SE	32
1. Europarecht	32
2. Deutsches Steuerrecht	34
III. Gang der Untersuchung	35
1. Teil: Europarechtliche Vorgaben	39
A. Fusionsrichtlinie	39
I. Anwendungsbereich	39
1. Geographischer Anwendungsbereich	39
2. Subjektiver Anwendungsbereich	42
a) Rechtsform (Art. 3 lit. a) FRL	43
b) Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat (Art. 3 lit. b) FRL	44
c) Körperschaftsteuerpflicht (Art. 3 lit. c) FRL	45
d) Sonstiges	46
3. Sachlicher Anwendungsbereich	47
a) Verschmelzungsformen (Art. 2 lit. a) FRL	47
b) Mehrstaatlichkeit (Art. 1 FRL)	48
aa) SE-VO	48
bb) FRL	50
cc) Beteiligung von mehr als zwei Gründungsgesellschaften	54
II. Besteuerung nach der Fusionsrichtlinie	54
1. Übertragende Gesellschaft	55
a) Steuerneutraler Vermögensübergang (Art. 4 FRL)	55

aa)	Betriebsstättenbedingung (Art. 4 Abs. 1 lit. b), 1. Halbsatz FRL)	57
(1)	Gewährung der Steuerneutralität durch die Betriebsstättenbedingung	57
(2)	Erweiterte Auslegung der Betriebsstättenbedingung?	59
(3)	Verhinderung der Steuerneutralität durch die Betriebsstättenbedingung	60
bb)	Steuerverhaftungsbedingung (Art. 4 Abs. 1 lit. b), 2. Halbsatz FRL)	63
cc)	Bedingung der Buchwertfortführung (Art. 4 Abs. 3 FRL)	63
dd)	Besonderheit: Übergang ausländischer Betriebsstätten	65
b)	Rückstellungen und Rücklagen (Art. 5 FRL)	67
c)	Übergang von Verlustvorträgen (Art. 6 FRL)	69
2.	Übernehmende SE	69
a)	Buchwertfortführung (Art. 4 Abs. 3 FRL)	69
b)	Übernahmegewinn (Art. 7 FRL)	70
c)	Fortführung der Rückstellungen und Rücklagen und Übernahmefolgengewinn (Art. 5 FRL)	73
d)	Übernahme der Verlustvorträge (Art. 6 FRL)	74
3.	Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft (Art. 8 FRL)	76
a)	Normalfall: DBA mit Wohnsitzstaatsprinzip	77
b)	Problemfall: Atypisches DBA	78
c)	Problemfall: Fehlendes DBA	82
III.	Ausschluß der Fusionsrichtlinie wegen Mißbrauchs	83
1.	Allgemeiner Mißbrauchsvorbehalt (Art. 11 Abs. 1 lit. a) FRL)	83
2.	Mitbestimmungsvorbehalt (Art. 11 Abs. 1 lit. b) FRL)	84
IV.	Zwischenergebnis Fusionsrichtlinie	84
B.	Primärrecht	86
I.	Problemaufriß	86
II.	Einschlägiges Primärrecht	88
1.	Grundfreiheiten	88
2.	Grundrechte	90
3.	Beihilfen	92
4.	Europäische Verfassung	92
III.	Verstoß der Abschlußbesteuerung der übertragenden Gesellschaft gegen die Grundfreiheiten	93

1. Eröffnung der Schutzbereiche durch die Verschmelzung	
zur SE	93
a) Warenverkehrsfreiheit	94
b) Arbeitnehmerfreizügigkeit	94
c) Dienstleistungsfreiheit	95
d) Niederlassungsfreiheit	95
aa) Subjektiver Schutzbereich	96
bb) Sachlicher Schutzbereich	97
(1) Niederlassungsfreiheit der übertragenden	
Gesellschaft	99
(2) Niederlassungsfreiheit der übernehmenden SE	103
(3) Niederlassungsfreiheit der Gesellschafter der	
übertragenden Gesellschaft	106
(4) Exkurs: Bereichsausnahme des	
Art. 45 Abs. 1 EG	108
cc) Geographischer Anwendungsbereich	108
e) Kapitalverkehrsfreiheit	108
aa) Subjektiver Anwendungsbereich	109
bb) Sachlicher Anwendungsbereich	110
(1) Kapitalverkehrsfreiheit der übertragenden	
Gesellschaft	113
(2) Kapitalverkehrsfreiheit der übernehmenden SE	114
(3) Kapitalverkehrsfreiheit der Gesellschafter der	
übertragenden Gesellschaft	115
cc) Geographischer Anwendungsbereich	116
f) Zusammenfassung	117
g) Verhältnis von Niederlassungs- und	
Kapitalverkehrsfreiheit zueinander	117
2. Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch die	
Abschlußbesteuerung	119
a) Niederlassungsfreiheit	120
aa) Diskriminierung	120
(1) Diskriminierung der aufnehmenden SE	121
(2) Diskriminierung der Gesellschafter der	
übertragenden Gesellschaft	122
bb) Beschränkung der Gesellschafter der übertragenden	
Gesellschaft	123
cc) „Echte“ Beschränkung	126
b) Kapitalverkehrsfreiheit	135
aa) Beschränkung der übertragenden Gesellschaft	136

	bb) Beschränkung der übernehmenden SE _____	137
	cc) Beschränkung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft _____	137
	dd) Einschränkungen im Drittstaatenfall? _____	138
	c) Zusammenfassung _____	140
3.	Rechtfertigung _____	140
	a) Wirksame Steueraufsicht _____	146
	b) Vermeidung von Steuerumgehung (Mißbrauch) _____	147
	c) Aufteilung des Besteuerungsrechts _____	147
	d) Territorialitätsprinzip _____	148
	e) Kohärenz _____	149
	aa) Rechtfertigung einer diskriminierenden Abschlußbesteuerung _____	151
	(1) Abschlußbesteuerung trotz verbleibenden Besteuerungsrechts _____	151
	(2) Abschlußbesteuerung bei Verlust des Besteuerungsrechts _____	152
	bb) Rechtfertigung einer „echten“ Beschränkung _____	158
	f) Zusammenfassung _____	159
IV.	Verstoß der Abschlußbesteuerung gegen Art. 12 EG _____	159
V.	Rechtsfolgen eines Verstoßes nationaler Regelungen gegen das Primärrecht und verfahrensrechtliche Durchsetzung _____	160
VI.	Exkurs: Kritik an der Rechtsprechung des EuGH _____	163
VII.	Verhältnis der Fusionsrichtlinie zum Primärrecht _____	164
	1. Eingeschränkte Reichweite der FRL _____	164
	2. Verstoß von Sekundärrecht gegen Primärrecht? _____	165
VIII.	Lösungsmöglichkeiten <i>de lege ferenda</i> _____	166
	1. Allgemeine Wertzuwachsbesteuerung bei Verschmelzung _____	167
	2. Freier Transfer der stillen Reserven innerhalb der Gemeinschaft _____	169
	3. Besteuerung der stillen Reserven bei Realisierung _____	170
	a) Stundungslösung _____	171
	aa) Problem der Realisierung der stillen Reserven _____	171
	bb) Problem des Absinkens der stillen Reserven nach Verschmelzung _____	172
	cc) Problem des Steuersatzes _____	175
	dd) Problem der Bewertung bei der übernehmenden SE _____	175
	ee) Problem der Inländerbenachteiligung _____	176
	ff) Problem der Sicherung des Steueranspruchs des Mitgliedstaats der übertragenden Gesellschaft _____	177

	gg) Problem der Umsetzung	178
	b) Aufschubslösung	179
	aa) Problem der Umsetzung	179
	bb) Problem des Absinkens stiller Reserven	180
	cc) Problem der Bewertung bei der übernehmenden SE	180
	4. Stellungnahme	181
IX.	Weitere mögliche Beeinträchtigungen der Verschmelzung	183
	1. Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft	184
	a) Ausgangslage	184
	b) Verletzung des Primärrechts durch diskriminierende Regelungen	184
	c) Problem der „echten“ Beschränkung	185
	d) Problem bei Drittstaatenbezug	186
	e) Lösungsmöglichkeiten	187
	2. Besteuerung der aufnehmenden SE (Übernahmegewinn)	187
	a) Ausgangslage	187
	b) Verletzung des Primärrechts durch Diskriminierung	187
	c) Problem der „echten“ Beschränkung	188
	3. Übergang von Verlustvorträgen	188
	a) Ausgangslage	188
	b) Verletzung des Primärrechts durch Diskriminierung	188
	c) Problem der „echten“ Beschränkung	189
	d) Exkurs: Verlustnutzung im Ansässigkeitsstaat der SE?	189
X.	Zwischenergebnis Primärrecht	190
2. Teil:	Deutsches Recht <i>de lege lata</i>	195
A.	Nichtanwendbarkeit des UmwStG	195
	I. Subjektiver Anwendungsbereich	196
	II. Sachlicher Anwendungsbereich	197
B.	Besteuerung nach allgemeinen Regeln	200
	I. Hinausverschmelzung	200
	1. Übertragende deutsche AG	201
	a) Besteuerung eines Übertragungsgewinns	201
	aa) Liquidationsbesteuerung – § 11 KStG	201
	bb) Abschlußbesteuerung – § 12 Abs. 1 KStG	202
	cc) Auflösung/Übertragung einer Betriebsstätte – § 12 Abs. 2 KStG	205
	dd) Entnahme – § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG	205

ee) Betriebsveräußerung/-aufgabe –	
§ 16 Abs. 1 und Abs. 3 EStG	206
ff) Sachauskehrungstheorie	207
gg) Einbringungsgeborene Anteile –	
§ 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG	208
hh) Zusammenfassung	209
b) Rückstellungen und Rücklagen	211
c) Verlustvorträge	212
d) Körperschaftsteuerguthaben	212
2. Übernehmende (ausländische) SE	213
a) Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter	213
aa) In Deutschland zurückbleibende Betriebsstätte	214
bb) Steuerpflicht außerhalb einer zurückbleibenden Betriebsstätte	216
b) Übernahme von Rückstellungen und Rücklagen sowie Verlustvorträge	217
c) Übernahmegewinn	217
d) Übernahmefolgengewinn	218
3. Gesellschafter der übertragenden AG	218
a) Gewinnrealisierung	218
b) Steuerstatus der SE-Anteile	222
aa) Internationales Besteuerungsrecht	222
bb) Nationale Steuerverhaftung	222
II. Hineinverschmelzung	223
1. Übertragende ausländische Gesellschaft	223
a) Besteuerung eines Übertragungsgewinns	224
aa) Inländische Betriebsstätte	224
bb) Inländisches Grundstück	226
cc) Anteile an inländischer Kapitalgesellschaft	227
b) Rückstellungen und Rücklagen	227
c) Verlustvorträge	228
2. Exkurs: Übertragende deutsche AG	228
3. Übernehmende (deutsche) SE	228
a) Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter	229
aa) Von der ausländischen Gründungsgesellschaft übernommene Wirtschaftsgüter	229
(1) Bislang nicht in Deutschland steuerverstrickte Wirtschaftsgüter	229
(2) Bislang in inländischer Betriebsstätte steuerverstrickte Wirtschaftsgüter	230

(3) Bislang außerhalb einer inländischen Betriebsstätte in Deutschland steuerverstrickte Wirtschaftsgüter	231
bb) Exkurs: Von der deutschen AG übernommene Wirtschaftsgüter	232
b) Rückstellungen und Rücklagen	232
aa) Ausländische übertragende Gesellschaft	232
bb) Exkurs: Übertragende AG	232
c) Verlustvortrag	232
aa) Ausländische übertragende Gesellschaft	232
bb) Exkurs: Übertragende AG	232
d) Übernahmegewinn	233
aa) Ausländische übertragende Gesellschaft	233
bb) Exkurs: Übertragende AG	235
e) Agiogewinn	235
f) Übernahmefolgengewinn	236
aa) Ausländische übertragende Gesellschaft	236
bb) Exkurs: Übertragende AG	236
4. Gesellschafter der übertragenden Gesellschaften	236
a) Gewinnrealisierung	236
aa) Gesellschafter der übertragenden ausländischen Gesellschaft	236
bb) Exkurs: Gesellschafter der übertragenden AG	237
b) Steuerstatus der SE-Anteile	237
aa) Internationales Besteuerungsrecht	237
bb) Nationale Steuerverhaftung	238
III. Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug	238
1. Übertragende ausländische Gesellschaft	238
a) Besteuerung eines Übertragungsgewinns	239
aa) Inländische Betriebsstätte	239
bb) Inländisches Grundstück	239
cc) Anteile an inländischer Kapitalgesellschaft	240
b) Rückstellungen und Rücklagen	240
c) Verlustvorträge	240
2. Übernehmende (ausländische) SE	241
a) Übernahme in Deutschland steuerverhafteter Wirtschaftsgüter	241
b) Übernahmegewinn	242
3. Gesellschafter der übertragenden ausländischen Gesellschaft	242
C. Exkurs: Hinzurechnungsbesteuerung	242

I.	Problemstellung	242
II.	Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung auf Umwandlungen	244
III.	Der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallende passive Einkünfte	245
	1. Einkünfte der übertragenden (ausländischen) Gesellschaft	245
	2. Einkünfte der aufnehmenden (ausländischen) SE	246
	3. Einkünfte der (ausländischen) Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft	247
IV.	Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung	247
D.	Auswirkungen des Europarechts	248
I.	Unmittelbare Anwendbarkeit der FRL	248
	1. Fehlende Umsetzung der FRL	249
	2. Begünstigungen durch die FRL	249
	a) Übertragende Gesellschaft	249
	aa) Übertragungsgewinn	249
	bb) Rückstellungen und Rücklagen	250
	cc) Verlustvorträge	250
	b) Übernehmende SE	251
	aa) Übernahmegewinn	251
	bb) Rückstellungen und Rücklagen	251
	cc) Verlustvorträge	252
	c) Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft	252
	d) Exkurs: Hinzurechnungsbesteuerung	252
	3. Bestimmtheit	252
	4. Unbedingtheit	254
	5. Rechtsfolgen der unmittelbaren Anwendung der FRL	257
II.	Anwendungsvorrang des europäischen Primärrechts	258
E.	Exkurs: Schadensersatz wegen fehlender oder unvollständiger Richtlinienumsetzung	259
3. Teil:	Ergebnisse und deutsches Recht <i>de lege ferenda</i>	263
A.	Derzeitige Rechtslage	263
B.	Deutsches Recht <i>de lege ferenda</i>	267
I.	Erweiterung des Anwendungsbereichs des UmwStG	267
II.	Vollständige Umsetzung der FRL	268
III.	Umsetzung der Stundungslösung	269
	1. Ausgangslage bei der übertragenden Gesellschaft	269
	2. Ausgangslage bei den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft	270

3. Entstrickungsklausel	271
a) Entstrickungsklausel für die übertragende Gesellschaft	271
b) Entstrickungsklausel für die Gesellschafter	273
4. Verstrickung	273
a) Verstrickungsklausel für die übernehmende Gesellschaft	274
b) Verstrickungsklausel für die Gesellschafter	274
IV. Körperschaftsteuerguthaben	274
V. Hinzurechnungsbesteuerung	275
Literaturverzeichnis	277
Rechtsprechungsverzeichnis	299