

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	11
Abkürzungsverzeichnis	21
Einleitung	25
I. Gründung einer SE – gesellschaftsrechtliche Grundlagen	28
II. Rechtlicher Rahmen der Besteuerung der SE	32
III. Gang der Untersuchung	35
I. Teil: Europarechtliche Vorgaben	39
A. Fusionsrichtlinie	39
I. Anwendungsbereich	39
II. Besteuerung nach der Fusionsrichtlinie	54
III. Ausschluß der Fusionsrichtlinie wegen Mißbrauchs	83
IV. Zwischenergebnis Fusionsrichtlinie	84
B. Primärrecht	86
I. Problemaufriß	86
II. Einschlägiges Primärrecht	88
III. Verstoß der Abschlußbesteuerung der übertragenden Gesellschaft gegen die Grundfreiheiten	93
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
VIII. Lösungsmöglichkeiten <i>de lege ferenda</i>	166
IX. Weitere mögliche Beeinträchtigungen der Verschmelzung	183
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
II.	Hineinverschmelzung	223
III.	Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug	238
C.	Exkurs: Hinzurechnungsbesteuerung	242
I.	Problemstellung	242
II.	Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung auf Umwandlungen	244
III.	Der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallende passive Einkünfte	245
IV.	Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung	247
D.	Auswirkungen des Europarechts	248
I.	Unmittelbare Anwendbarkeit der FRL	248
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
IV.	Körperschaftsteuerguthaben	274
V.	Hinzurechnungsbesteuerung	275
	Literaturverzeichnis	277
	Rechtsprechungsverzeichnis	299

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) Übernahmeertrag	233
aa) Ausländische übertragende Gesellschaft	233
bb) Exkurs: Übertragende AG	235
e) Agioertrag	235
f) Übernahmeerfolgsertrag	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 Übertragungsertrags	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) Übernahmeertrag	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