

Stefan Lammel

**Besteuerung
bei Gründung der
Societas Europaea (SE)
durch Verschmelzung**

PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

13

Für die seit 2004 mögliche grenzüberschreitende Verschmelzung zur Gründung einer Europäischen Aktiengesellschaft (Societas Europaea) hat die Allianz Mitte 2006 den Praxistest geliefert. Und dies trotz vieler offener Fragen hinsichtlich der Besteuerung. Denn die bereits seit 1990 geltende Fusionsrichtlinie wurde erst mit dem Ende 2006 in Kraft getretenen SEStEG in deutsches Recht umgesetzt. Für mehr als 2 Jahre ergab sich damit ein Zustand der Rechtsunsicherheit im deutschen Steuerrecht, das auf grenzüberschreitende Umwandlungen überhaupt nicht eingestellt war. Dies untersucht der Autor ebenso wie die notwendige Anpassung des deutschen Steuerrechts an die europarechtlichen Vorgaben. Dabei kommt der Autor z. T. zu anderen Ergebnissen als der Gesetzgeber im Rahmen des SEStEG.

Stefan Lammel wurde 1976 in Halle (Saale) geboren. Er studierte Rechtswissenschaften in Halle (Saale) und Sankt Petersburg. Er ist als Rechtsanwalt mit gesellschafts- und steuerrechtlichem Schwerpunkt tätig, seit 2010 als Partner einer national und international tätigen Sozietät.

www.peterlang.de

Besteuerung bei Gründung der Societas Europaea (SE) durch Verschmelzung

FREIBURGER STEUERFORUM

Herausgegeben von Wolfgang Kessler

Band 13



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Stefan Lammel

Besteuerung bei Gründung der Societas Europaea (SE) durch Verschmelzung

Vorgaben der Fusionsrichtlinie und des Primärrechts,
deutsches Recht *de lege lata* und die *de lege ferenda*
notwendigen Anpassungen



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Freiburg (Breisgau), Univ., Diss., 2007

Gedruckt auf alterungsbeständigem,
säurefreiem Papier.

D 25

ISSN 1617-017X

ISBN 978-3-653-00128-0

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2010

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2007 von der Juristischen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg i.Br. als Dissertation angenommen. Sie berücksichtigt die Rechtsentwicklung, Literatur und Rechtsprechung bis einschließlich November 2005 und hat damit Relevanz für die Zeit seit Inkrafttreten der SE-Verordnung im Jahr 2004 und bis zur Einführung des SEStEG Ende 2006. In diese Zeit fielen die ersten Verschmelzungen zu einer SE, u.a. die für diese Rechtsform den Durchbruch bringende Verschmelzung der Allianz SE. Weiterhin gelten die Ausführungen zu den europarechtlichen Grundlagen und deren Schlussfolgerungen für das nationale Recht fort. Im Hinblick auf die aktuelle Rechtsentwicklung erlaube ich mir auf andere Publikationen zu verweisen, u.a. den Kommentar von Manz / Mayer / Schröder, an dem ich für die steuerliche Kommentierung mitgewirkt habe.

Danken möchte ich an dieser Stelle all denen, die mich bei dieser Arbeit unterstützt haben. Dieser Dank gilt in erster Linie meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Wolfgang Kessler, der die Entstehung, Entwicklung und Veröffentlichung dieser Arbeit großzügig begleitet und ermöglicht hat. Weiterhin bin ich meinen Kollegen der Sozietät Graf von Westphalen zu Dank verpflichtet, die mir nicht nur den Berufseinstieg als Rechtsanwalt ermöglicht, sondern mir durch Ihre fachlichen Anregungen und Diskussionen auch bei dieser Arbeit sehr geholfen haben. Danken möchte ich auch Herrn Prof. Dr. Hanno Merkt für die Zweitkorrektur.

Ein besonderer Dank gilt meiner Ehefrau Eva Maria, die mich nicht nur während der Entstehung der Arbeit in jeder Hinsicht unterstützt hat, sondern trotz hoher eigener Arbeitsbelastung auch die undankbare Aufgabe der Schlusskorrektur übernommen hat.

Gewidmet ist die Arbeit meinen Eltern, die leider die Veröffentlichung nicht mehr erleben konnten.

Stefan Lammel

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
1. 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

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abl. EG / EU	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften / Europäischen Union
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft oder Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
Begr.	Begründer
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EG	EG-Vertrag in der Fassung vom 1. Mai 1999 (Vertrag von Amsterdam) oder Europäische Gemeinschaft(en)

EGV	EG-Vertrag in der Fassung vor dem 1. Mai 1999 bzw. soweit vom jeweiligen Autor/Herausgeber so verwandt
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRA	EWK-Abkommen
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f.	folgende Seite / Paragraph etc.
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung (Tageszeitung)
ff.	folgende Seiten / Paragraphen etc.
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)
FRL	(steuerliche) Fusionsrichtlinie (RL 90/434/EWG)
GeStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbsteuergesetz
Gr.	Gruppe
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
IBFD	International Bureau of Financial Documentation
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insbes.	insbesondere
IntGesR	Internationales Gesellschaftsrecht
Intertax	Intertax (Zeitschrift)
IPR	Internationales Privatrecht
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
Konzern	Der Konzern (Zeitschrift)
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	Litera (lat.: Buchstabe)
LG	Landgericht
m.E.	meiner Einschätzung (nach)
MTRL	Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG)

MüKo	Münchener Kommentar (siehe Literaturverzeichnis)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
N.V.	naamloze vennootschappen
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
o.ä.	oder ähnliches
OECD-MA	OECD-Musterabkommen 2000 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OFD	Oberfinanzdirektion
PISt	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
PLC	Public Limited Company (Public Company limited by shares)
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	Richtlinie der europäischen Gemeinschaften
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Siehe / Satz (innerhalb einer Norm)/ Seite
SE	Societas Europaea (Europäische Aktiengesellschaft)
SEAG	SE-Ausführungsgesetz
SEEG	SE-Einführungsgesetz
SE-RL	Richtlinie zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer (RL 2001/86/EG)
SE-VO	Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (VO 2157/2001/EG)
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des EuGH
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannt
str.	strittig
st. Rspr.	Ständige Rechtsprechung
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
s.u.	siehe unten
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift Österreich)
Tz.	Teilziffer
u.	und
u.a.	unter anderem oder und andere

u.a.m.	und anderes mehr
UK	United Kingdom
umstr.	umstritten
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
usw.	und so weiter
v.	vom
VerschmRL	Verschmelzungsrichtlinie (3. RL 78/855/EWG)
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung der Europäischen Gemeinschaften
Vorb.	Vorbemerkungen
VZ	Veranlagungszeitraum
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis (Zeitschrift)
z.T.	zum Teil

Einleitung

Mit Inkrafttreten der SE-Verordnung¹ (im Folgenden SE-VO) und der sie begleitenden Richtlinie² (im Folgenden SE-RL) können seit dem 8. Oktober 2004 Europäische Aktiengesellschaften gegründet werden. Es handelt sich dabei um eine neue transnationale Rechtsform für Kapitalgesellschaften. Die Gesellschaften firmieren unter *Societas Europaea*, dem jeweiligen nationalen Pendant oder der Abkürzung SE,³ die auch im Folgenden verwendet wird.

Der deutsche Gesetzgeber hat es nicht geschafft, das nationale Einführungsgesetz (SEEG) rechtzeitig auf den Weg zu bringen. Aufgrund unterschiedlicher Rechtsauffassungen des unionsdominierten Bundesrats und der rot-grünen Mehrheit im Bundestag, insbesondere bezüglich der Mitbestimmung,⁴ trat das Gesetz erst am 29. Dezember 2004 in Kraft.⁵ Mit dieser Verspätung war Deutschland jedoch nicht allein. Rechtzeitig zum 8. Oktober 2004 hatten nur 6 EU-Mitgliedstaaten nationale Einführungsgesetze erlassen.⁶

Die Verabschiedung der SE-VO und SE-RL im Jahre 2001 – mehr als 30 Jahre nach dem ersten Entwurf⁷ – hat in der Literatur ein großes Echo gefun-

1 Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Abl. EG v. 10.11.2001, Nr. L 294, S. 1 ff.

2 Richtlinie 2001/86/EG des Rates vom 8. Oktober 2001 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer, Abl. EG v. 10.11.2001, Nr. L 294, S. 22 ff.

3 Art. 1 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 SE-VO; siehe auch Schröder in: Manz/Mayer/Schröder, SE-Kommentar, Teil B, Art. 1 SE-VO, Rn. 3.

4 Zum Gesetzgebungsverfahren siehe Neye, BB 2004, 1973 ff.

5 Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft (SEEG) vom 22.12.2004, BGBl. I v. 28.12.2004, S. 3675.

6 Die Mitteilung der EU-Kommission vom 08.10.2004 (IP/04/1195) zählt Belgien, Österreich, Dänemark, Schweden, Finnland und Island auf. Letzteres ist als EWR-Mitgliedsstaat in den Anwendungsbereich der SE-VO mit einbezogen (siehe weiter unten S. 4). Neben diesen Staaten hatte zumindest auch Großbritannien für England, Wales und Schottland rechtzeitig Einführungsregelungen verabschiedet – „The European Public Limited-Liability Company Regulations 2004“ (SI 2004/2326 – verabschiedet am 06.09.2004, dem Parlament vorgelegt am 13.09.2004, in Kraft getreten am 08.10.2004).

7 Zur Entstehungsgeschichte der SE siehe u.a.: Mahi, Europäische Aktiengesellschaft, 2004, S. 7 ff.; Taschner in: Jannott/Frodermann, Handbuch der SE, 2005, Kap. 1; Schröder/Fuchs in: Manz/Mayer/Schröder, SE-Kommentar, Teil A, Rn. 1 ff.

den. Es wurde viel zu den gesellschafts-, arbeits- und steuerrechtlichen Problemen publiziert.⁸ Einige Autoren bezweifelten, ob die SE die in sie gesteckten Erwartungen erfüllen kann.⁹ Hinzu kam, daß die SE von der Rechtsprechung des EuGH im Gesellschaftsrecht quasi überholt wurde. Mit den Entscheidungen *Überseering*¹⁰ und *Inspire Art*¹¹ hat der EuGH den Weg für die Nutzung ausländischer Gesellschaftsformen (insbesondere der englischen Limited) in ganz Europa frei gemacht. Darüber hinaus hat sich der Rat der Europäischen Union über eine Verschmelzungsrichtlinie verständigt, die nationalen Gesellschaften die grenzüberschreitende Verschmelzung zu Gesellschaften nationaler Rechtsformen ermöglichen soll.¹² Z.T. wurde danach der Nutzen einer SE in Zweifel gezogen.¹³ In der Zwischenzeit haben sich jedoch einige, z.T. auch sehr große Unternehmen dazu entschlossen, die Rechtsform einer SE anzunehmen. Bekannte Beispiele für die Umwandlung in eine SE sind die Bauholding Strabag SE und die Brenner Basistunnel BBT SE in Österreich; weniger bekannte die MPIT Structure Financial Service (Niederlande), Neumann Partners (Österreich) und Go-East-Invest (Deutschland). Andere Gesellschaften wie die Zoll Pool Hafen Hamburg (Deutschland), Nordea Bank (Skandinavien), Elcoteq (Finnland) und Alfred Berg (Skandinavien) sind gerade dabei, sich in eine SE umzuwandeln, oder haben dies angekündigt wie Mazars (Frankreich) und Schering Plough Clinical Trials (UK).¹⁴ Darüber hinaus gibt es eine Reihe von Unternehmen, die an der Rechtsform der SE sehr interessiert sind, die Umwandlung jedoch aus verschiedenen Gründen scheuen.¹⁵ In den Mittelpunkt des öffentlichen Interesses

8 Eine wohl nahezu vollständige Übersicht über die zur SE erschienene Literatur findet sich auf der Web-Site von Dipl.-Ök. Carsten Lange unter: http://www.steuern.uni-hannover.de/Forschung/Literaturliste%20SE1_jahrsortiert.pdf.

9 Siehe nur: Liebman/Rousselle, Intertax 2005, 164; Götz in: Baums/Cahn, Europäische Aktiengesellschaft, 2004, S. 162; Schulz/Geismar, DStR 2001, 1078, 1079; Thömmes, Intertax 2005, 258 f. allg. für grenzüberschreitende Verschmelzungen; siehe auch: FAZ v. 05.08.2005, S. 11.

10 EuGH v. 05.11.2002, Rs. C-208/00 (*Überseering*), Slg. 2002, I-9919.

11 EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-167/01 (*Inspire Art*), Slg. 2003, I-10155.

12 Am 25.11.2004 hat sich der Rat über die Verabschiedung grundsätzlich (politisch) geeinigt (siehe Mitteilung der Kommission, IP/04/1405). Seit dem 10.05.2005 liegt hierzu die Stellungnahmen des EU-Parlaments vor (siehe Mitteilung der Kommission, IP 05/551). Die formelle Zustimmung durch den Rat erfolgte am 20.09.2005 (siehe Mitteilung des Rates, 12482/05 (Presse 238)). Der endgültige Text liegt noch nicht vor.

13 Götz in: Baums/Cahn, Europäische Aktiengesellschaft, 2004, S. 163; Götz, ZIP 2003, 1067; Kuntz, EuZW 2005, 524, 528 unter Verweis auf die ausstehende Entscheidung in der Rs. 411/03 (Sevic); weiterhin positiv dagegen: Jannott/Frodermann in: Jannott/Frodermann, Handbuch der SE, 2005, Einleitung, Rn. 10.

14 Siehe FAZ v. 05.08.2005, S. 11.

15 Zum Beispiel die Vossloh AG – siehe den Artikel im Manager Magazin Heft 6/2005, S. 10 ff.

ist die SE endgültig durch die Ankündigung der Allianz Holding gerückt, sich durch Verschmelzung in diese Rechtsform wandeln zu wollen.¹⁶ Dies zeigt, daß ein praktischer Nutzen für diese neue Rechtsform – wenn vielleicht auch nicht in dem von ihren Schöpfern erhofften Umfang – besteht.

Die praktische Nutzung einer neuen Rechtsform setzt jedoch voraus, daß sichere rechtliche Rahmenbedingungen bestehen. Dies gilt insbesondere auch für die steuerrechtlichen Vorgaben, die häufig ausschlaggebendes Motiv der Rechtsformwahl sind.¹⁷ Bei allen Gesellschaftsgründungen, sei es originär oder durch Umwandlung, ist grundsätzlich eine Besteuerung denkbar. Dies gilt für den nationalen Bereich und erst recht für grenzüberschreitende Umwandlungen wie die Gründung einer SE, bei der ein Mitgliedstaat Steuersubstrat einbüßen kann. Im Mittelpunkt steht dabei regelmäßig die Frage der Vermeidung einer Ertragsbesteuerung. Es gilt, die Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven zu verhindern. Mindestens ebenso relevant ist eine mögliche Verkehrsbesteuerung. Diese kann sowohl in der Form einer Gesellschaftsteuer, ausgelöst durch Neugründung oder Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft, als auch durch sonstige Verkehrsteuern wie z.B. die Grunderwerbsteuer, bei Übertragung von Grundvermögen auf die übernehmende Gesellschaft, auftreten.¹⁸

Zu den Fragen der für die SE geltenden steuerrechtlichen Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, deren Umsetzung *de lege lata* im deutschen Recht und den *de lege ferenda* notwendigen Änderungen soll diese Arbeit einen Beitrag leisten. Sie beschränkt sich dabei auf einen Teilbereich. Zum einen werden nur die steuerlichen Folgen einer bestimmten Gründungsart, der Gründung durch Verschmelzung, untersucht. Zum anderen wird nur der Bereich der Ertragsbesteuerung behandelt.

Im Rahmen dieser Einleitung sollen zunächst kurz und – soweit für die Arbeit notwendig – die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der SE dargelegt werden (I.). Dem schließt sich eine Übersicht über den rechtlichen Rahmen der Besteuerung der SE an (II.). Anschließend wird der Gang der Untersuchung näher dargestellt (III.).

16 Siehe nur: Handelsblatt v. 13.09.2005, S. 1 u. 2.; Financial Times Deutschland v. 04.10.2005, S. 32.

17 Siehe nur: Kessler/Schiffers/Teufel, Rechtsformwahl, 2002, § 1, Rn. 59 u. § 3, Rn. 1.

18 Siehe hierzu: Maier/Lammel in: Manz/Mayer/Schröder, SE-Kommentar, Teil D, Kap. 2, Rn. 5 ff. u. 87 ff.

I. Gründung einer SE – gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der SE sind in der SE-VO verankert. Da es sich um eine Verordnung handelt, gelten die Regelungen gemäß Art. 249, 2. Unterabs. EG unmittelbar in den Mitgliedstaaten; eine Umsetzung in nationales Recht ist nicht erforderlich. Die SE-VO stellt jedoch keine umfassende Kodifikation des für die SE geltenden Gesellschaftsrechts dar. Sie enthält nur punktuelle Regelungen und verweist sowohl in einer Art Generalklausel, dem Art. 9 SE-VO, als auch in einer Reihe von Einzelvorschriften, z.B. Art. 15, 18 SE-VO, auf das nationale Gesellschaftsrecht. Damit und aufgrund der Tatsache, daß die SE-RL einer Umsetzung in nationales Recht bedurfte, waren nationale Einföhrungsgesetze für die SE unumgänglich.¹⁹ Dementsprechend verpflichtet Art. 68 Abs. 1 SE-VO die Mitgliedstaaten, alles zur Einföhrung der SE Notwendige zu veranlassen. In Deutschland wurden die gesellschaftsrechtlichen Anpassungen in Art. 1 SEEG, dem SE-Ausföhrungsgesetz (SEAG), vorgenommen.

Die grundlegenden Voraussetzungen für die Gründung einer SE und die Rechtswirkungen sind jedoch in der SE-VO geregelt. Dem nationalen Gesetzgeber blieb überwiegend die Regelung verfahrensrechtlicher Fragen – die hier nicht interessieren – vorbehalten.

1. Wo kann eine SE gegründet werden? – geographischer Anwendungsbereich

Nach Art. 1 Abs. 1 SE-VO können im Gebiet der Gemeinschaft SEs gegründet werden. Als Sekundärrecht hat die Verordnung den gleichen Anwendungsbereich wie der EG-Vertrag.²⁰ Die SE-VO gilt daher in sämtlichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union,²¹ so daß SE-Gründungen in jedem Mitgliedstaat möglich sind. Für die am 1. Mai 2004 neu in die Union aufgenommenen Mitgliedstaaten wurde die SE-VO nachträglich geändert, damit sich auch Gesellschaften aus diesen Staaten an einer SE-Gründung beteiligen können.²²

19 So auch Mahi, Europäische Aktiengesellschaft, 2004, S. 2 unter Hinweis auf den 22. Erwägungsgrund der SE-VO.

20 EuGH v. 16.2.1978, Rs. 61/77 (Kommission/Irland), Slg. 1978, 417, Rn. 45/51; Schröder in: von der Groeben/Schwarze, Art. 299 EG, Rn. 1, 53.

21 Zur Frage der Sondergebiete, für die Art. 299 EG besondere Regelungen enthält, siehe unten S. 11.

22 Nach Art. 2 der Beitrittsakte gelten die vor dem Beitritt erlassenen Rechtsakte ab dem Tag des Beitritts in den neuen Mitgliedstaaten. Die Anhänge I und II der SE-VO, die die zur Gründung einer SE berechtigten nationalen Gesellschaftsformen aufzählen, wurden durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26.04.2004 (Abl. v. 01.05.2004, Nr. L 168, S. 1, 2) um die jeweiligen Rechtsformbezeichnungen in den Beitrittsländern ergänzt.

Durch Beschluß des gemeinsamen EWR-Ausschusses vom 25. Juni 2002 wurde der Anwendungsbereich der SE-VO auf die EWR-Mitgliedstaaten Island, Liechtenstein und Norwegen ausgedehnt.²³ SE-Gründungen können damit unter Beteiligung von Gesellschaften aus diesen Staaten und in den EWR-Staaten stattfinden.

2. Wie entsteht eine SE? – Gründungsarten

Eine SE kann nicht originär durch Abschluß eines Gesellschaftsvertrages und Leistung einer Einlage gegründet werden. Sie entsteht gemäß Art. 2 SE-VO vielmehr nur aufgrund bestimmter grenzüberschreitender Umwandlungen, genauer durch:

- Verschmelzung nationaler Aktiengesellschaften (Art. 2 Abs. 1 SE-VO);
- Gründung einer Holding-SE (Art. 2 Abs. 2 SE-VO);
- Gründung einer Tochter-SE (Art. 2 Abs. 3 und Art. 3 Abs. 2 SE-VO);
- Formwechsel einer nationalen Aktiengesellschaft (Art. 2 Abs. 4 SE-VO).

Abgesehen von der Tatsache, daß es sich bei der SE um eine neue und transnationale Gesellschaftsform handelt, sind nur die Gründungsmöglichkeiten durch Verschmelzung und Formwechsel wirklich neu. Auch bislang war es Gesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten möglich, Holding- oder Tochtergesellschaften zu gründen. Nur standen hierfür ausschließlich nationale Rechtsformen zur Verfügung, und die Gründung richtete sich ausschließlich nach nationalem Recht.

3. Gründung einer SE durch Verschmelzung

Die vorliegende Arbeit beschränkt sich – wie oben dargelegt – auf die Untersuchung der Gründung einer SE durch Verschmelzung. Daher sollen die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen dieser Gründungsart hier kurz dargestellt werden.²⁴ Im Verlauf der Untersuchung wird hierauf jeweils zurückgegriffen.

Art. 2 Abs. 1 SE-VO beschränkt den Kreis der möglichen Gründungsgesellschaften auf nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründete Aktiengesellschaft-

²³ Beschluß des gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 93/2002 vom 25. Juni 2002 zur Änderung des Anhangs XXII (Gesellschaftsrecht) des EWR-Abkommens, Abl. EG v. 03.10.2002, Nr. L 266, S. 69.

²⁴ Ausführlich zu den gesellschaftsrechtlichen Regelungen z.B. Scheifele, Gründung der SE, 2004, S. 129 ff.