

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2006

30. Ausgabe | 8. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

65 **Editorial**
Wagner

Beiträge

66 Schwedhelm
**Unternehmensnachfolge ohne
Unternehmererben**

71 Knepper **Steuerliche Behandlung
von VIP-Logen und Marketing-
maßnahmen**

73 Jülicher **Anrechnung ausländischer
Erbschaft- und Schenkungsteuer
nach § 21 ErbStG**

77 Wessing/Erb **Durchsuchung im
Steuerstrafverfahren – Prävention
und Ernstfall**

Europarecht

84 Korts/Korts **EuGH: Vorsteuerabzug
bei unwissentlicher Verwicklung in
ein Umsatzsteuer-Karussell**

87 Beul **SEVIC – Erfahrungen mit der
transnationalen Verschmelzung und
praktische Auswirkungen**

92 **Veranstaltungen**

93 **TaxLawLinks**

94 **LiteraTour**

97 **Steuermelder**

100 **Termine**

SEVIC – Erfahrungen mit der transnationalen Verschmelzung und praktische Auswirkungen

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/Revisore Contabile/FAfStR/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand¹

1. Vorbereitung der Fusion

Die SEVIC-Entscheidung² erging auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Landgerichts Koblenz³ im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens gegen die Ablehnung des Amtsgerichtes Neuwied, die Verschmelzung der SEVIC Systems AG mit einer luxemburgischen Tochtergesellschaft einzutragen.

Die Entscheidung eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten bei der Durchführung transnationaler Fusionen. Dies war bereits vorhersehbar, als Anfang des Jahres 2002 die Überlegungen zur konkreten Gestaltung weitgehend abgeschlossen waren und die europarechtlichen Grundlagen letztlich nur den allgemeinen Grundgedanken entnommen werden konnten.⁴ Die Entscheidungen *Überseering*⁵ und *Inspire Art*,⁶ die die Gestaltung im nachhinein zu bestätigen schienen,⁷ waren zum Zeitpunkt des Verschmelzungsvertrags (August 2002) noch nicht ergangen. Daher wurden bei der Konzeption der Fusion zwischen der SEVIC und der luxemburgischen Tochtergesellschaft selbstverständlich auch alternative Möglichkeiten erörtert.

Schließlich hat man sich für die Verschmelzung durch Aufnahme entschieden, obwohl diese grenzüberschreitend nach damals h. M.⁸ nicht möglich erschien. Der Vorteil der Lösung bestand ganz eindeutig in der Rechtsfolge der Universal sukzession. Allerdings wurden flankierende Vereinbarungen getroffen, die dasselbe Ergebnis auch sicherstellten, wenn die Eintragung durch das deutsche Registergericht endgültig verweigert worden wäre. Gerade dieser Umstand war in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH auch thematisiert und erörtert worden. Es folgte die Frage seitens des Gerichts, ob man nicht Vorsorge getroffen habe, soweit die Registereintragung endgültig von deutscher Seite verweigert wurde. Die Antwort lautete, daß selbstverständlich diesbezügliche Vereinbarungen vorliegen, die auch zu einem weitgehend identischen Ergebnis kommen, allerdings mit einem weitaus größeren Aufwand und geringerer Sicherheit. Dabei konnte der dezente Hinweis nicht unterdrückt werden, daß man selbstverständlich eine solche aufwendigere Gestaltung flankierend vornehmen mußte, um sich keinem Regreß auszusetzen.

In der Folge des Verfahrens war auch die Tatsache des höheren Aufwands ein Argument vor dem Gerichtshof, dem dieser auch folgte, insbesondere um die Beschränkungswirkung zu begründen.⁹

Die Vorbereitung der Verschmelzung erfolgte letztlich nach der modifizierten Vereinigungstheorie des internationalen Gesellschaftsrechts.¹⁰

Hierzu erfolgte eine rechtsvergleichende Analyse beider Rechtssysteme. Hilfreich in diesem Zusammenhang war eine synoptische Darstellung der jeweils geltenden Normen. So konnte sichergestellt werden, daß identische Normen auch identisch im Verschmelzungsvertrag (Verschmelzungsplan) geregelt wurden.

Am Ende verbleiben lediglich die Normen, die jeweils nur in einem Rechtsgebiet Anwendung finden und insofern nicht gleichzeitig geregelt werden können, sondern eigenständiger Behandlung bedürfen.

2. Europarechtliche Dogmatik

Es ist mit dem EuGH nunmehr auch im Gesellschaftsrecht konsequent von der ständigen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten auszugehen, die dieselben als Beschränkungsverbote¹¹ begreifen. Beschränkung ist danach jede Maßnahme, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheit behindern oder weniger attraktiv machen können.¹²

- 1 Der Autor hat die Verschmelzung beratend begleitet und war Verfahrensbevollmächtigter im Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof.
- 2 EuGH-Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-411/03 (SEVIC), IStR 2006, 32 mit Anm. *Beul*.
- 3 Vorlagebeschluß vom 16. September 2003, IStR 2003, 736 mit Anm. *Beul*.
- 4 Vgl. zum damaligen Streitstand: *Lutter UmwG*, 2. Aufl., § 1 Rn 10; *Lennerz*, Die internationale Verschmelzung und Spaltung unter Beteiligung deutscher Gesellschaften, Köln 2001, 66 ff.
- 5 EuGH-Urteil vom 5. 11. 2002 – Rs. C-208/00 (*Überseering*), Slg. 2002, I-09919.
- 6 EuGH-Urteil vom 30. 9. 2003 – Rs. C-167/01 (*Inspire Art*), Slg. 2003, I-10155.
- 7 Hierzu *Dorr/Stukenborg* DB 2003, 647; 649; *Lutter/Drygala*, in: *Lutter, UmwG* 3. Aufl., § 1 Rn 14; *Paefgen GmbH* 2004, 463; *Triebel/v.Hase*, BB 2003, 2409, 2416.
- 8 Vgl. *Kindler*, in: *MünchKomm*, 4. Aufl. 2006, IntGesR Rn 853 m.w.N.
- 9 Rn 21.
- 10 *Kindler*, in: *MünchKomm* a.a.O., IntGesR Rn 848 ff. m.w.N.
- 11 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 zum Meinungsstreit, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbote zu sehen sind.
- 12 EuGH-Urteil vom 30. 11. 1995, Rs.C-55/94 (*Gebhard*), Slg. 1995 I-4165, Rn 37.

Derartige Beschränkungen können nur dann gerechtfertigt sein, wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen und diese verhältnismäßig angewandt werden (Geeignetheit, die Verwirklichung des damit verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht über das hinausgehend, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist).

Dies vorausgesetzt, mußte ein generelles Verbot der grenzüberschreitenden Verschmelzung konsequenterweise gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Der Sachverhalt im vorliegenden Fall zeichnete sich auch dadurch aus, daß die Tochtergesellschaft, die durch die deutsche Aktiengesellschaft aufgenommen werden sollte, bereits im Handelsregister unter Hinweis auf die Verschmelzung gelöscht worden war. Damit war sie rechtlich inexistent geworden. Die Nichtanerkennung dieser Auflösung und der gleichzeitigen Ersetzung durch eine unselbständige Zweigniederlassung der Muttergesellschaft seitens des deutschen Registergerichts erleichterten dem Gerichtshof letztlich die Argumentation und erklären auch die stringente und kurze Urteilsbegründung. Viele der Anmerkungen zum Urteil übersehen gerade diesen Punkt des Urteils, der fallbezogen in richterlicher Selbstbeschränkung nur diesen folgerichtig entschied.

Wenn nunmehr moniert wird, die Entscheidung liefere keine praktischen Anhaltspunkte für die Durchführung einer Verschmelzung,¹³ liefe dies der Rechtsprechung des EuGH zuwider. Es ist nicht Aufgabe der Auslegung europarechtlicher Normen, die Problematik der nationalen Rechtsanwendung zu lösen, dies bleibt vielmehr dem Rechtssystem des jeweiligen Mitgliedsstaates überlassen. Der EuGH kann nur die Vereinbarkeit nationaler Regelungen mit dem Gemeinschaftsrecht feststellen, die Art der konkreten Umsetzung im inländischen Recht jedoch nicht regeln. Insoweit ergibt sich nur die Pflicht, die Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht unter Anwendung aller methodischer Mittel des inländischen Rechts zu vermeiden, um dem Gemeinschaftsrecht Geltung zu verleihen, mithin den Grundsatz des *effet utile* durchzusetzen.¹⁴ Die Art und Weise, wie dies geschieht, spielt gemeinschaftsrechtlich keine Rolle.

3. Urteilskritik

Die Urteilschelte Oechslers¹⁵ verkennt vollständig die europarechtliche Dogmatik, die sich aus dem Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote ergibt.

Der EuGH hat lediglich die Voraussetzungen subsumiert, dabei das Vorliegen einer Beschränkung bejaht und zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die generell eine grenzüberschreitende Verschmelzung verbieten könnten, verneint. Es handelt sich keinesfalls um ein Kundtun

politischer Machtausübung und eine fehlende Auseinandersetzung mit wissenschaftlichen Äußerungen. Vielmehr wird die Rechtsprechung konsequent weiter angewandt. Welche zwingenden Gründe des Allgemeininteresses im konkreten Fall eine Rolle hätten spielen sollen, kann auch Oechsler nicht nennen, es sind auch keine ersichtlich.¹⁶

Zugegeben fehlt eine ausdrückliche Abkehr von der Daily-Mail-Entscheidung.¹⁷ Aber die Entscheidung stellte auf den damals (1988) „derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts“ ab, der sich seit spätestens 1995 gewandelt hat, seitdem das Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbot der Rechtsprechung des Gerichtshofs zugrunde liegt.¹⁸ Zwar hätte die Frage zur Regelung des Art. 293 Spiegelstrich 3 EG erörtert werden können. Allerdings wird Artikel 293 EG (ex-220) als Vorschrift verstanden,¹⁹ die ein entsprechendes Tätigwerden vorschreibt.

Wenn nunmehr der Gemeinschaftsgesetzgeber in fast zwanzig Jahren seit der Daily-Mail-Entscheidung hierzu keine Regelungen gefunden hat, entgegen diesem verpflichtenden Auftrag tätig zu werden, kann dies im Rahmen der Niederlassungsfreiheit nicht den Personen oder – bei Anwendung des Art. 48 EG – den Gesellschaften entgegengehalten werden, die sich auf die Niederlassungsfreiheit berufen.

Auch ist der Rechtsgedanke nicht neu, daß trotz vorgesehener, aber nicht erfolgter Harmonisierungsregelungen den Grundfreiheiten Geltung verschafft werden muß, wenn nötig dadurch, daß die Mitgliedsstaaten geeignete Maßnahmen einleiten, um dies zu gewährleisten,²⁰ was insbesondere aus Art. 10 (ex-Art.5) gefolgert wurde. Daher lag die Entscheidung des Gerichtshofes, die es den Mitgliedsstaaten auferlegt, geeignete Maßnahmen für grenzüberschreitende Verschmelzungen auch dann nach innerstaatlichem Recht zu suchen, wenn gemeinschaftsrechtliche Harmonisierungsregelungen fehlen, durchaus auf der Hand. Wenn hiergegen der Einwand erfolgt, derartige Sachverhalte müßten grund-

13 Oechsler, NZG 2006, 161.

14 Vgl. hierzu ausführlich EuGH-Urteil vom 5. 10. 2004 verb. Rs. C-397/01 bis C-403/01 (Pfeiffer), Slg. 2004. I-8835.

15 NJW 2006, 812.

16 Hierzu pointiert Meilicke/Rabback, GmbHR 2006, 125 : „...ein Verbot des Erwerbs von Auslandsvermögen durch Hineinverschmelzungen aus Gründen des Allgemeininteresses rechtfertigen zu wollen, ist u. E. absurd.“

17 EuGH-Urteil vom 27. 9. 1988 Rs. 81/87 Slg. 1988 (Daily Mail und General Trust), 5483 (Rn 21, 23).

18 S. o. Fn. 11, 12.

19 Schweitzer, in: Grabitz/Hilf, Stand März 2005, Art. 293, Rn 15.

20 EuGH, Urteil vom 28. 4. 1977, Rs. 71/76 (Thieffry/Conseil de l'ordre des Avocats), Slg. 1977, 765; Urteil vom 15. 10. 1987 Rs. 222/86 (Heylens), Slg. 1987, 4097; in den konkreten Fällen fehlten Harmonisierungsregelungen gemäß Art. 47 EG (ex-57). Die vorerwähnte ständige Rechtsprechung existiert seit nunmehr fast 30 Jahren.

sätzlich international oder supranational geregelt werden und dies dauere geraume Zeit,²¹ ist dem entgegenzuhalten, daß mehrere Jahrzehnte Zeit verstrichen sind, in denen dem Harmonisierungsauftrag des Art. 293 EG nicht entsprochen wurde. Außerdem liegen rechtswissenschaftlich fundierte Lösungsansätze seit Jahrzehnten vor,²² und auch praktische Beispiele.²³

4. Anwendbare Sachnormen, Kollisionsrecht

Nach allgemeinen international privatrechtlichen Grundsätzen richten sich die Voraussetzungen der transnationalen Verschmelzung für jeden beteiligten Rechtsträger nach seinem Personal- (Gesellschafts-)statut.²⁴

Da nunmehr die Regelung des § 1 UmwG in der Interpretation, dies hindere eine transnationale Verschmelzung, durch den Anwendungsvorbehalt des Gemeinschaftsrechts nicht mehr aufrechterhalten werden kann, sind die allgemeinen Kollisionsnormen des internationalen Gesellschaftsrechts – in Form der modifizierten Vereinigungstheorie²⁵ – wieder anwendbar. Der Versuch einer neuen international-privatrechtlichen Begründung²⁶ – insbesondere mit der unzutreffenden Ansicht, § 1 UmwG stelle eine Kollisionsnorm dar²⁷ – erscheint daher entbehrlich.

Der Anwendungsbereich der modifizierten Vereinigungstheorie gilt jedoch nicht uneingeschränkt, weil jeweils die Rechtfertigung einer Beschränkung aus Gründen des Allgemeininteresses und deren Verhältnismäßigkeit zu prüfen sind. Daher ist *Bungert*²⁸ zuzustimmen, wenn er bei der Vereinigungstheorie letztlich nicht die generelle Definition aufrechterhalten möchte, daß das strengere Recht sich durchsetze, sondern bei dem sachlichen Konflikt von Sachnormen vor Anwendung einer jeden Sachnorm zu fragen sei, ob diese Norm Anteilseigner, Gläubiger oder Arbeitnehmer des betroffenen nationalen Rechtsträgers schützt. Dies folgt unmittelbar aus der Dogmatik, die der SEVIC-Entscheidung zu Grunde liegt. Die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses, die bei der Verschmelzung zu beachten wären, können sich nur auf das jeweilige nationale Recht und den betroffenen Rechtsträger beziehen, nicht jedoch auf die ausländische Gesellschaft, die wiederum ihrem Gesellschaftsstatut unterliegt. Damit sind die schutzwürdigen Interessen der ausländischen Gesellschaft unter Zugrundelegung ihres Gesellschaftsstatuts durch das dort anwendbare nationale Recht abschließend geregelt. Soweit man die modifizierte Vereinigungstheorie prüft und damit im Saldo die Rechtsordnungen beider Rechtsträger zu beachten hat, ist bei einem Konflikt der Sachnormen beider nationaler Verschmelzungsrechte systematisch vor Anwendung jeder Sachnorm zu fragen, ob diese Norm die Anteilseigner, Gläubiger oder Arbeitnehmer des betroffenen nationalen Rechtsträgers schützt.²⁹ Damit findet – wie *Bungert*

zutreffend ausführt – nur ein Teil des jeweiligen nationalen Verschmelzungsrechts Anwendung.

Die nunmehr diskutierte dogmatische Frage, welche Methode nach der SEVIC-Entscheidung bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen Anwendung findet, erscheint aber im wesentlichen von theoretischer Natur.

Sowohl die Anwendung der modifizierten Vereinigungstheorie als auch die unmittelbare Zugrundelegung der Richtlinien 2005/56/EG dürften zu identischen Ergebnissen führen. So regelt Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie, daß der Gläubiger-, Anteilseigner- und Arbeitnehmerschutz (mit Ausnahme der in Art. 16 geregelten Mitbestimmungsfragen) sich nach dem nationalen, für die verschmelzende Gesellschaft geltenden Recht richtet.³⁰

Auch fußt gerade die Richtlinie 2005/56/EG auf der modifizierten Vereinigungstheorie,³¹ indem sie in Art. 4 Abs. 1 b vorschreibt, daß jede der Gesellschaften, die Vorschriften und Formalitäten des für sie geltenden innerstaatlichen Rechts einhalten bzw. erledigen muß. Dies gilt nach Art. 4 Abs. 1 jedoch nur: „*Sofern diese Richtlinie nicht etwas anderes bestimmt...*“.

Außerdem bestehen innerhalb der EG weitgehende praktische Übereinstimmungen, da die Regelungen über Verschmelzungen seit Jahren durch die 3. Gesellschaftsrechtliche Richtlinie³² einer Harmonisierung unterliegen, wodurch die einzelnen nationalen Rechte aneinander weitgehend angenähert sind.

Keinesfalls ist es notwendig, die Umsetzung der Richtlinie 2005/56/EG abzuwarten, da der Gerichtshof ausdrücklich darauf hingewiesen hat, daß das Recht zur Verschmelzung sich unmittelbar aus der Niederlassungsfreiheit der

21 *Nagel*, NZG 2006, 97, 100.

22 S. u. 4.

23 Vgl. z.B. *Dorr/Stukenborg*, DB 2003, 647; *Ritzen/Böttcher*, GmbH 1993, 572.

24 Vgl. *Kindler*, in: MünchKomm a.a.O., IntGesR Rn 867 ff. m. w. N.

25 Vgl. *Kindler*, in: MünchKomm a.a.O., IntGesR Rn 848 ff. m. w. N., *Großfeld*, in: Staudinger, Internationales Gesellschaftsrecht, 13. Bearbeitung 1998, Rn 688; dabei sind die Sachnormen, die sich nach dem jeweiligen Gesellschaftsstatut der beteiligten Rechtsträger richten, einander anzugleichen, um zu einem für die jeweilige Rechtsordnung akzeptablen Ergebnis zu kommen.

26 So aber *Kuntz*, IStR 2006, 224, zumindest hätte es einer Einordnung in dem Meinungsstand bedurft, den *Kuntz* später (S. 230 f.; 3.5) zutreffend wiedergibt.

27 *Kuntz*, IStR 2006, 224, 226 (3.1).

28 BB 2006, 53, 55.

29 Vgl. *Bungert*, BB 2006, 53, 55.

30 Vgl. auch *Forsthoff*, DStR 2006, 613, 614.

31 So auch *Kindler*, in: MünchKomm, a.a.O., IntGesR Rn 856.

32 Rl. 78/855/EWG.

Art. 43 i. V. m. Art. 48 EG ergibt und es daher einer Regelung durch eine Richtlinie nicht bedarf.³³

Bis zur Umsetzung erscheint daher die Auffassung zutreffend, die Regelungen des deutschen Umwandlungsgesetzes analog anzuwenden, soweit der beteiligte deutsche Rechtsträger betroffen ist. Die zugrunde liegende Regelungslücke ergibt sich aus der unzutreffenden Auffassung des Gesetzgebers, der bei der Formulierung des Umwandlungsgesetzes annahm, man könne grenzüberschreitende Umwandlungen verbieten.³⁴

Dies bedeutet jedoch nicht einen Export des deutschen Umwandlungsrechts auf die beteiligte ausländische Gesellschaft. Es kann nicht Aufgabe des nationalen Rechts des aufnehmenden Rechtsträgers sein, dem nationalen Recht des untergehenden Rechtsträgers zusätzliche Schutzelemente aufzuoktroieren. Dies gebietet schon das völkerrechtliche Territorialitätsprinzip, da ansonsten ein Eingriff in fremdes Hoheitsrecht als Verstoß gegen das Verbot der Setzung von Hoheitsakten auf fremdem Staatsgebiet³⁵ vorläge. Daher verbleibt es bei dem oben Ausgeführten, daß zuerst durch Rechtsvergleichung die Unterschiede herausgearbeitet werden müssen, im zweiten Schritt zu entscheiden ist, welche Normen zwingende Gründe des Allgemeininteresses schützen. Hierzu empfiehlt es sich, die den Rechtsordnungen gemeinsamen Regelungen synoptisch im Verschmelzungsplan (Verschmelzungsvertrag) abzuhandeln und anschließend jeweils die nur einer Rechtsordnung angehörenden Normen.

Nur in einem Mitgliedstaat anzuwendende Normen sind unter Verweis auf diese Regelungen letztlich auch nur für das Handelsregister des betreffenden Mitgliedsstaates zu prüfen. Das Handelsregister eines Mitgliedsstaates kann hier kein eigenes Prüfungsrecht geltend machen und muß letztlich die Entscheidung des Handelsregisters im anderen Mitgliedsstaat übernehmen.

5. Sprachfassung, Beurkundung

Es wird die Frage aufgeworfen,³⁶ welche Vertragssprache die maßgebliche Fassung darstellen soll. Diesen Konflikt entschärft man, wenn jeweils eine offizielle Amtssprache der beteiligten Rechtsträger gleichberechtigt nebeneinander verwendet wird. Zwar bedarf es dazu besserer Vorbereitung, allerdings werden Übersetzungen hinfällig. Keinesfalls empfiehlt es sich, Englisch als vermeintliche lingua franca zu verwenden, soweit es sich dabei nicht um eine der betroffenen Amtssprachen handelt. Denn die Dokumente sind in der Sprache des Registers vorzulegen. Eine zusätzliche Sprache einzuführen erleichtert nicht, sondern erschwert die Abstimmung und erhöht damit unnötig Risiken. Außerdem hat das jeweilige Register nur den Teil des

Vertrages zu prüfen, der die eigenen Sachnormen beinhaltet. Hierbei entschärft die synoptische Gegenüberstellung auch die Sprachenproblematik, da gleichlautende Normen dem jeweiligen Register bekannt sind und damit in beiden Sprachen unter Verweis auf diese Normen abgehandelt werden können. Des generellen Vorrangs einer Sprachfassung bedarf es nicht, vielmehr sollte jeweils die Sprachfassung des beteiligten Staates Vorrang haben, auf dessen Sachnormen sich der jeweilige Vertragsabschnitt bezieht.

Die notarielle Beurkundung sollte – zumindest wenn sie nach beiden beteiligten Rechtsordnungen zwingend vorgesehen ist – vorsichtshalber in beiden Staaten vorgenommen werden.

6. Herausverschmelzung, Spaltung

Nach der gemeinschaftsrechtlichen Dogmatik³⁷ gelten die Grundsätze der Entscheidung auch für die Herausverschmelzung. Die Schlußanträge des Generalanwalts beziehen sich ausdrücklich darauf, wenn vom Verbot, den „Wegzug“ zu behindern, gesprochen wird.³⁸ Der EuGH mußte hierzu nicht ausdrücklich Stellung beziehen, stützt seine Begründung jedoch ebenfalls auf dasselbe Verständnis beim Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.³⁹ Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für Spaltungen⁴⁰ und für Sitzverlegungen ins Ausland.⁴¹

Ob eine Herausverschmelzung vor Umsetzung der Fusionsrichtlinie sinnvoll erscheint, muß einer Prüfung im Einzelfall überlassen bleiben.⁴²

33 Rn 26.

34 Vgl. *Beul*, IStR 2003, 737, 738.

35 Vgl. *Seidl-Hohenveldern*, Völkerrecht, 6. Aufl. 1987, Rn 1504 ff.

36 *Bungert*, BB 2006, 53, 55.

37 S. o. 2 mit Fn. 11, 12 (Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote).

38 Tz. 45, die italienische Originalfassung spricht bildhaft von Beschränkungen am „Eingang“ („all' entrata“) und am „Ausgang“ („all' uscita“) des nationalen Hoheitsgebiets.

39 Im Ergebnis ebenso *Bungert* BB 2006, 53, 56; *Siems*, EuZW 2006, 135, 138; a.A. *Schmidt/Maul*, BB 2006, 14, 14; *Kappes*, HZG 2006, 101.

40 So auch *Kuntz*, DStR 2006, 224 ff., allerdings ist ein Formwechsel in eine ausländische Rechtsform entgegen *Kuntz* a.a.O. schon denklogisch ausgeschlossen, da nach inländischem Gesellschaftsstatut ein solcher Formwechsel nicht möglich ist; ansonsten handelt es sich um eine Sitzverlegung.

41 Dies gilt entgegen der Daily-Mail-Entscheidung, s. o. 2 und 3; entgegen *Kuntz*, DStR 2006, 224, 226 ist ein Formwechsel denklogisch ausgeschlossen, da er sich nur nach dem deutschen Gesellschaftsstatut richtet; zutreffend ist, dass als reiner Inlandssachverhalt auch die Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts auszuschließen ist. Allerdings ist auch die Sitzverlegung unter Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit ohne Liquidation ein Formwechsel in die ausländische Rechtsform, dann aber mit gemeinschaftsrechtlicher Relevanz.

42 Ob in jedem Fall abzuwarten ist, wie *Bungert* (BB 2006, 53, 56) meint, erscheint nicht zwingend, da es Konstellationen geben kann, die nur eine unmittelbare Anwendung des Primärrechts notwendig erscheinen lassen.

7. Primärrecht und Fusionsrichtlinie

Die Ausführungen der SEVIC-Entscheidung werfen auch die Frage des Verhältnisses zwischen Fusionsrichtlinie und dem Vorrang des Primärrechts auf. Denn die Harmonisierungsvorschriften der Richtlinie beschreibt der EuGH⁴³ als „zur Erleichterung grenzüberschreitender Verschmelzungen auch gewiß hilfreich“, stellt aber auch klar, daß sie „doch keine Vorbedingung für die Durchführung der in den Art. 43 EG und 48 EG verankerten Niederlassungsfreiheit“ seien. Hieraus ist zu folgern, daß die Grundfreiheiten auch gegenüber der Gemeinschaft als Beschränkungsverbote gelten müssen.⁴⁴ Dieser ausdrückliche Verweis auf die vorrangige Geltung des Primärrechts hat Auswirkungen auch auf die verabschiedete Richtlinie. Diese wiederum unterliegt selbst einer Prüfung, ob durch die Richtlinie zugelassene Einschränkungen den Anforderungen des Primärrechts gerecht werden. Denn auch dann, wenn die Richtlinie Einschränkungen generell zuläßt, können diese nicht weiter gehen als solche, die im Rahmen der Art. 43, 48 EG zulässig wären, da nur dieser Prüfungsmaßstab im Einzelfall Geltung erlangen kann.

Daher dürfte eine allein auf die Niederlassungsfreiheit gestützte Verschmelzung auch nach Umsetzung der Richtlinie rechtlich möglich sein.

Ob dies empfehlenswert sein wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Allerdings wird die Anwendung der umgesetzten Richtlinie in den meisten Fällen eher zu empfehlen sein.

Solange die Richtlinie noch nicht umgesetzt ist, erscheint es sicherer, zukünftige Gestaltungen am Text der Richtlinie auszurichten.⁴⁵

8. Zusammenfassung

Eine transnationale Verschmelzung sollte zukünftig in folgenden Schritten durchgeführt werden:

- rechtsvergleichende Analyse der anwendbaren Normen aus den Rechtssystemen der beteiligten Rechtsträger (gleichlautende Regelungen und solche nur eines Rechtssystems).
- Überprüfung der Regelungen nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts.
- Soweit möglich Ausrichtung an der Fusionsrichtlinie.
- Entwurf des Verschmelzungsvertrags (Verschmelzungsplans) in jeweils einer Amtssprache der beteiligten Rechtsträger und notarielle Beurkundung in dem jeweiligen Mitgliedsstaat, der eine Beurkundung vorschreibt, wobei der Vorrang jeweils der Sprachfassung einzuräumen ist, auf die sich die angewendeten Normen beziehen.

43 Rn 26.

44 Vgl. hierzu *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571, 575f. m.w.N. zum Streitstand.

45 So auch *Forsthoff*, DStR 2006, 613, 618.

Meldungen ◀◀

Liechtenstein

Diskussionen über Flat Tax

Die Diskussion über die *flat tax* und eine mögliche Steuerrechts-Revision beschäftigte kürzlich auch den liechtensteinischen Landtag. Erbprinz *Alois* bezeichnete das *Flat-tax*-System als „attraktives, gerechtes Steuersystem“. Er schloß ein Interview mit der Feststellung, „daß unser Steuersystem zu reformieren ist, gilt nicht als neu. Eine radikale Reform wäre auch sinnvoller als an der Reparatur der Reparatur zu arbeiten. Ein einheitlicher Steuersatz würde das Steuersystem wesentlich vereinfachen und Steuerbeamte könnten sich dann viel mehr den Kontrollaufgaben der Einnahmenseite zuwenden.“ Auf eine ent-

sprechende Kleine Anfrage im Landtag antwortete Regierungschef *Hasler*: „Die Revision des Steuerrechts steht auf der Agenda der Regierung. Erste Expertisen für eine Gesamtreform zur Einführung einer Einkommensteuer liegen vor. (...) Die Vor- und Nachteile der Einführung einer Flat Tax werden in diesem Zusammenhang ebenfalls geprüft. (...)“. Ein genauer Zeitplan könne noch nicht angegeben werden, so Regierungschef *Hasler*.

(Protokoll der Landtagssitzung vom 23.–25. 11. 2005, S. 1684 und 2085).