

Prof. Dr. Ulrich Prinz,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln

Hochproblematische Verschärfung der „§ 50i EStG- Entstrickungsregelung“ im Kroatien-Anpassungsgesetz

Eilige Neufassung des § 50i EStG trotz treaty override

§ 50i EStG wurde durch das *AmtshilfeRLUmsG* vom 26.6.2013 eingeführt, um die Entstrickungsbesteuerung von in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragenen/überführten Kapitalgesellschafts-Anteilen – vor allem zur Vermeidung des § 6 Abs. 1 EStG – in DBA-Wegzugsfällen (einschließlich der laufenden Besteuerung) sicherzustellen. Grund dafür ist die vom BFH in ständiger Rechtsprechung abgelehnte Sichtweise der Finanzverwaltung, auch gewerblich geprägte/infizierte Personengesellschaften trotz bloß vermögensverwaltender Tätigkeitsstruktur der Betriebsstättenbesteuerung in DBA-Fällen zu unterwerfen (Art. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA). Es bestand nach Meinung des Gesetzgebers die Gefahr, dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters den Veräußerungsgewinn an den Kapitalgesellschafts-Anteilen besteuert (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) und Deutschland das eigentlich einvernehmlich beanspruchte Besteuerungsrecht „entstrickungslos“ verliert. In der Sache ist die Regelung ein treaty override, um deutsches Steuersubstrat abkommensüberschreitend vor allem für Veräußerungs- und Entnahmefälle gegenüber dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters abzusichern. Das BVerfG wird sich mit dieser verfassungs- und völkerrechtlichen Grundproblematik demnächst auseinandersetzen müssen (2 BvL 1/12 sowie 2 BvL 15/14). Insofern ist das „steuerliche Schicksal“ des § 50i EStG ohnehin offen!

Aber dessen ungeachtet: Wegen offenkundiger handwerklicher Mängel und „jüngst bekannt gewordener Steuergestaltungsstrategien“ – es werden ohne nähere Konkretisierung Steuerausfälle in Milliardenhöhe genannt, wohl vor allem in Baden-Württemberg – ist § 50i EStG auf Bundesratsinitiative in „letzter Sekunde“ durch das kürzlich vom Gesetzgeber verabschiedete „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ komplett neu gefasst und erweitert worden (Gesetzesbeschluss Bundestag: 4.7.2014; Zustimmung Bundesrat: 11.7.2014). Die entsprechenden Prüfaufträge des Bundesrats dafür stammen vom 13.6.2014. Großer Zeitdruck liegt auf der Hand. Der Bundesrat begrüßt dann auch in einer parlamentarischen Entschließung anlässlich des Zustimmungsbeschlusses am 11.7.2014 (BR-Drucks. 291/14 [Beschluss]), dass „wichtige steuerfachliche Anliegen der Länder, insbesondere Maßnahmen zur Ein-

dämmung von missbräuchlichen Umstrukturierungs- und Umgehungsfällen im Bereich der Ertragsteuern“ in das Kroatien-Änderungsgesetz aufgenommen wurden. Der Gesetzgeber erscheint „zufrieden mit sich selbst“. Die Qualität der § 50i-Gesetzgebung wird allerdings recht tendenziös beschrieben. Die wenigen Experten, die sich in der Öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss am 23.6.2014 zu § 50i EStG äußerten, haben den Gesetzgeber eher „zur Tat“ ermuntert, denn gebremst. Mit der „Fiskalbrille“ kann man das alles verstehen. Dennoch, der gesetzgeberische Aktionismus erscheint mir vorschnell und unausgereift. Es wird vor allem durch § 50i Abs. 2 EStG tief in die internationale Mitunternehmerbesteuerung eingegriffen und gerade für mittelstandswichtige Umstrukturierungen faktisch rückwirkend ein verschärfendes Sonderrecht geschaffen. Ob dies „kluge Gesetzgebung“ ist, mag die Zukunft erweisen.

Es werden im Rahmen der Neufassung des § 50i EStG vor allem zwei (vermeintliche) Gesetzeslücken geschlossen. Im Verhältnis dazu weniger bedeutsam erscheint die Erstreckung der Betriebsaufspaltungs-Regelung auch auf Einzelbesitzunternehmen (§ 50i Abs. 1 S. 4 EStG mit Geltung ab VZ 2014).

Erste Rechtsergänzung: Gepräge-Personengesellschaften nach Einbringung (§ 20 UmwStG) als Steuerentstrickungsschutz

Zum ersten werden – neben Übertragungen und Überführungen – rückwirkend auch Einbringungsfälle gemäß § 20 UmwStG vor allem mit Kapitalgesellschafts-Anteilen durch Personengesellschaften, die originär gewerblich tätig waren, anschließend aber nur noch der Gewerblichkeitsfiktion des § 15 Abs. 3 EStG unterliegen, den Anwendungsregelungen des § 50i EStG unterworfen. Der Einbringungszeitpunkt muss vor dem 29.6.2013 liegen, die Transaktion erfolgte zu Buchwerten. § 50i Abs. 1 S. 2 EStG ergänzt insoweit den Grundtatbestand der buchwertverknüpften Übertragung/Überführung, um bei weggezogenen Mitunternehmern die Erfassung im Inland gebildeter stiller Reserven (einschl. laufender Einkünfte) ungeachtet der einschlägigen DBA-Regelungen sicherzustellen. In der Regierungsbegründung wird die Ergänzungsregelung – wie fast immer – als bloß „klarstellend“ bezeichnet. Ein schutzwürdiges Vertrauen betroffener Steuerpflichtiger, welches eine echte Rückwirkung verbieten würde,

ist nach Meinung des Gesetzgebers nicht entstanden. All dies kann man mit Fug und Recht nicht zuletzt im Lichte des BVerfG-Beschlusses v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, NJW 2014, 1581 bezweifeln, zumal auch während der Ansässigkeit der Gesellschafter im Ausland entstehende stille Reserven abkommensüberschreibend der deutschen Besteuerung unterliegen sollen. Dessen ungeachtet fügt sich dieser Neuregelungsteil aber in die § 50i-Gedankenwelt ein.

Zweite Rechtsänderung: Unzulässigkeit buchwertverknüpfter Umstrukturierung der Gepräge-Personengesellschaften nach Wegzug

Zum zweiten – und dies ist der m.E. hochbrisante Teil der Gesetzesänderung – wurde ein neuer § 50i Abs. 2 EStG kreiert, der buchwertverknüpfte Umstrukturierungen von in Abs. 1 angesprochenen vermögensverwaltenden Personengesellschaften mit aus Deutschland weggezogenen Gesellschaftern (vor allem in eine inländische Kapitalgesellschaft) verbietet. Der Umstrukturierungstatbestand soll Umgehungen des § 50i EStG nach vollzogenem Wegzug ins Ausland verhindern und ist umfassend angelegt. Diesbezügliche Umwandlungen und Einbringungen gemäß § 1 UmwStG sowie Transaktionen gemäß § 6 Abs. 3 u. 5 EStG (Mitunternehmeranteil einschließlich Sonderbetriebsvermögen), sogar Strukturwandel- und Betriebsaufspaltungsfälle, sind bezogen auf die vermögensverwaltende Personengesellschaft nur noch zum gemeinen Wert möglich. Es müssen also sämtliche stille Reserven anlässlich der Umstrukturierung (= Sachgesamtheiten) aufgedeckt und ertragsversteuert werden. Das insbesondere im UmwStG gewährte Antragsrecht für Buchwerte und Zwischenwerte wird aus Gründen einer pauschalen Missbrauchsabwehr suspendiert. Konkret heißt das: Umwandlungen, Formwechsel oder Anwachsungen einer § 15 Abs. 3-Personengesellschaft mit ausländischen Mitunternehmern, die vor dem 29.6.2013 übertragene/überführte Kapitalgesellschafts-Anteile hält, in eine übernehmende Kapitalgesellschaft erzwingen eine anteilige/vollständige stille Reservenrealisation. Die Neuregelung gilt ab dem VZ 2014 (§ 52 Abs. 48 S. 4 u. 5 EStG), ist deshalb „nur“ unecht rückwirkend, greift aber durch die umgehungsbedingte Verknüpfung mit Abs. 1 möglicherweise in lang zurückliegende Altfälle ein, die faktisch „umwandlungsgesperrt“ sind. Insoweit entstehen ganz neue Steuerfallen, die – ironisch formuliert – ein „Lecker-

bissen“ in Betriebsprüfungen werden könnten. Die Gesetzesbegründung zur zeitlichen Ingangsetzungsbestimmung der Norm ist recht prosaisch geraten und bezeichnet die Nichtbesteuerung stiller Reserven in Anbetracht der von allen akzeptierten Verstrickungssituation als „grob treuwidrig und verfassungsrechtlich unzulässig“. Mehrfach ist von entstrickungslosem Wegzug der Gesellschafter als „tragende oder entscheidende Geschäftsgrundlage“ die Rede, die durch den Steuergesetzgeber verhindert werden soll. Selbst wenn die Besteuerung der stillen Reserven im Inland, vor allem hinsichtlich der seinerzeit eingebrachten Kapitalgesellschafts-Anteile, sichergestellt ist, erfolgt eine Zwangsrealisation. Die Unionsrechtsproblematik der neuen Umgehungsnorm liegt auf der Hand, hat doch der EuGH in seiner DMC-Entscheidung v. 23.1.2014 – Rs.C-164/12, GmbHR 2014, 210 m. Komm. *Patzner/Nagler* unter Bezugnahme auf die Kapitalverkehrsfreiheit auf die stillen Reserven der in der Personengesellschaft befindlichen Wirtschaftsgüter abgestellt (Rz. 57), die auch nach Umwandlung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in eine deutsche Kapitalgesellschaft im Inland steuerverstrickt bleiben (Doppel-Kapitalgesellschafts-Struktur). Zumindest müsste in EU/EWR-Fällen zur Vermeidung einer Verletzung unionsverbürgter Grundfreiheiten ein sachgerechter Besteuerungsaufschub gewährt werden. Interessant ist: Zur gesamten Unionsrechtsproblematik findet sich in der Regierungsbegründung kein Wort. Hinzu kommt: § 50i Abs. 2 EStG hat für Altfälle überschießende Wirkung, die durch Missbrauchsabwehr allein nicht zu rechtfertigen ist und zudem im äußeren Normengefüge völlig verunglückt allokiert ist. Eigentlich gehört eine solche Regelung in das UmwStG oder zu den bewertungsrelevanten Mitunternehmerregeln (etwa § 6 Abs. 5 EStG).

Vor allem in Hinblick auf § 50i Abs. 2 EStG hat der Gesetzgeber überhastet und wenig durchdacht auf vermeintliche Missbrauchsfälle reagiert. Es ist kaum vorstellbar, dass sich die Parlamentarier umfassend im Gesetzgebungsprozess mit § 50i EStG befasst haben. Man sieht: Es schadet der Qualität von Steuerregelungen, wenn allein ein missbrauchsverdächtiger Spezialfall als Grundlage für ein Regelungsdesign dient, ohne dabei die üblichen Normalfälle in den Blick zu nehmen. Mit großer Sicherheit wird § 50i EStG demnächst die Gerichte beschäftigen und „am Ende des Tages“ möglicherweise unanwendbar werden.