

Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drucks. 18/4902)

Prof. Dr. Guido Förster, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

A. Sonstige Gegenleistungen bei Einbringungen gem. §§ 20, 21, 24 UmwStG

1. Inhalt des Regierungsentwurfs

Der Regierungsentwurf schränkt bei Einbringungen in Kapital- und Personengesellschaften und beim qualifizierten Anteilstausch die bisher bestehende Möglichkeit ein, dem Einbringenden neben neuen Gesellschaftsrechten auch sonstige Gegenleistungen bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Vermögens steuerneutral gewähren zu können.

Gem. §§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG-E ist die Einbringung bzw. der qualifizierte Anteilstausch zu Buchwerten nur noch möglich, soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als

- a) 25% des eingebrachten Betriebsvermögens oder
- b) 300.000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Vermögens.

2. Stellungnahme

2.1. Sachgerechtigkeit der Einschränkungen bei sonstigen Gegenleistungen

Die vorgesehene Einschränkung erstreckt sich auf alle Einbringungsvorgänge. Die Gleichsetzung ist jedoch sachlich nicht gerechtfertigt, da sich die Einbringungsvorgänge wesentlich unterscheiden:

- Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in Kapital- oder Personengesellschaften (**§§ 20, 24 UmwStG**) können dem Betriebsvermögen vor der Einbringung finanzielle Mittel grundsätzlich ohne Einschränkung und ohne steuerliche Folgen entnommen werden. Daher erscheint es nicht sachgerecht, die Steuerneutralität der Einbringung zu versagen, soweit neben den Gesellschaftsrechten gewährte sonstige Gegenleistungen den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigen. In diesem Fall liegt wirtschaftlich betrachtet keine gewinnrealisierende Veräußerung vor, sondern die Einbringung einer um die sonstigen Gegenleistungen reduzierten Einheit. Dem entspricht, dass der Gesetzgeber bei der aktuellen Fassung des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) die Behandlung sonstiger Gegenleistungen diskutiert und ausdrücklich daran festgehalten hat, dass eine steuerpflichtige Gewinnrealisierung erst dann eintritt, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt (BT-Drucks. 16/3315, 2, BT-Drucks. 16/3369, 4, 11).

Die Einbringung stellt sich aus der Sicht des Einbringenden als ein tauschähnlicher Veräußerungsvorgang in Bezug auf das eingebrachte Vermögen dar. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist die Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils als ein einheitlicher Rechtsvorgang anzusehen, der auch dann nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten ist, wenn das Entgelt den Verkehrswert unterschreitet (sog. Einheitstheorie). Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entsteht daher, wenn und soweit die Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt (BFH-Urteile vom 10.7.1986 IV R 12/81, BStBl II 1986, 811, und vom 11.12.2001 VIII R 58/98, BStBl II 2002, 420, BFH-Beschluss vom 19.3.2014 X R 28/12, BStBl II 2014, 629 Rn. 69, 70). Dem entspricht es, dass auch bei der Buchwerteinbringung einer strukturierten betrieblichen Sachgesamtheit kein Gewinn realisiert wird, soweit der steuerliche Wert der als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte zzgl. des gemeinen Werts der sonstigen Gegenleistungen den Buch-

wert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Die bisherige Gesetzesfassung des § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG genügt diesen allgemeinen Grundsätzen. Auch für die Einbringung nach § 24 UmwStG hat der Bundesfinanzhof jüngst bestätigt, dass kein Gewinn realisiert wird, wenn die Summe aus der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt (BFH-Urteil vom 18.9.2013 X R 42/10, DB 2013, 2538). Eine Abweichung von diesen allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen bei Einbringungsvorgängen, die im Ergebnis zu einer vorgezogenen Gewinnrealisierung führt, ist systemwidrig und nicht vereinbar mit dem Zweck des Umwandlungssteuergesetzes, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen durch steuerliche Folgen nicht zu behindern.

Unerwünschte steuerinduzierte Gestaltungen, die zu Lasten der Haushalte von Bund, Ländern und Kommunen gehen, sind mit einem Verzicht auf die Einschränkung der Möglichkeiten, sonstige Gegenleistungen bei Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG zu gewähren, nicht verbunden. Das Umwandlungssteuergesetz ermöglicht einen Besteueraufschub, aber keine endgültige Steuerfreistellung der in dem eingebrachten Vermögen gebundenen stillen Reserven.

Schließlich ist zu beachten, dass ein Überschreiten der neuen Grenzen beim Stpfl. erhebliche Kosten verursacht, da stets eine Unternehmensbewertung erforderlich ist, um die Quote der fortzuführenden Buchwerte bestimmen zu können (vgl. das Bsp. im Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/4902, 56). Gleichzeitig wird die unternehmerische Flexibilität eingeschränkt und es werden neue Risiken geschaffen, sofern die Abgrenzung zwischen übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten und sonstigen Gegenleistungen nicht eindeutig ist.

Ergebnis: Auf die Einschränkungen in §§ 20 und 24 UmwStG sollte verzichtet werden. Statt dessen sollte der bisherige Rechtszustand wieder hergestellt werden (Streichung Art. 4 Nr. 1 und 4 des Regierungsentwurfs, Anpassung der Nr. 3 und 5).

- Beim qualifizierten Anteilstausch (**§ 21 UmwStG**) erscheint die Einschränkung der Möglichkeit, sonstige Gegenleistungen steuerneutral zu gewähren, nachvollziehbar. So ist eine steuerneutrale Auskehrung finanzieller Mittel aus der einzubringenden Beteiligung vor der Einbringung grundsätzlich nur im Rahmen einer Einlagenrückgewähr oder einer Nennkapitalrückzahlung möglich. Andererseits ist der teilentgeltliche Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft regelmäßig nach der sog. Trennungstheorie in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen mit der Folge, dass Gegenleistungen stets zu einer (anteiligen) Realisierung der vorhandenen stillen Reserven in den veräußerten Anteilen führen. Dies muss auch für die veräußerungsgleichen Anteilstausch gelten. Bei dieser Ausgangslage ist die im Regierungsentwurf vorgesehene Einschränkung ein Kompromiß, der einerseits den Unternehmen eine beschränkte Flexibilität läßt, andererseits den allgemeinen Regelungen der Trennungstheorie folgt.

Der Regierungsentwurf setzt insoweit auch die Vorgabe des Koalitionsvertrags von CDU, CSU und SPD um zu prüfen, wie der Anteilstausch und Umwandlungen nicht mehr systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können, und gegebenenfalls bei der Kombination aus Anteilstausch und Zuzahlung die Zuzahlung quotal zu beschränken, aber nicht gänzlich auszuschließen (S. 65).

Ergebnis: Die Einschränkungen in § 21 UmwStG sind nachvollziehbar und entsprechen dem Koalitionsvertrag.

2.2. Umfang der steuerneutralen sonstigen Gegenleistungen

Sollte der Gesetzgeber bei Einbringungen nach **§§ 20, 24 UmwStG** an der – systemwidrigen – Einschränkung der Möglichkeit zur Gewährung steuerneutraler sonstiger Gegenleistungen festhalten wollen, so sind nach meinem Dafürhalten zwei Aspekte zu berücksichtigen. Zum ersten sollte wegen der mangelnden Kompatibilität der Einschränkung mit den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen der Prozentsatz von 25% deutlich (auf mindestens 50%) angehoben werden. Zum zweiten sollte auch die Bagatellgrenze von 300.000 Euro deutlich erhöht werden. Nicht selten werden als sonstige Gegenleistungen dem Einbringenden Gesell-

schafterdarlehensforderungen gegen die übernehmende Kapital- oder Personengesellschaft eingeräumt, um – etwa im Hinblick auf seine Altersversorgung – einen erleichterten Zugriff auf die entsprechenden Beträge zu ermöglichen. Gerade in den Fällen einer Altersversorgung erscheint der Betrag von 300.000 Euro nicht ausreichend dimensioniert.

2.3. Zeitliche Anwendung

Die Neuregelung ist erstmals anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 erfolgt ist bzw. geschlossen worden ist (§ 27 Abs. 14 UmwStG-E).

Die mit der Anwendungsregelung verbundene Rückwirkung für alle ab dem 1.1.2015 eingeleiteten Einbringungsvorgänge erscheint verfassungsrechtlich problematisch. Zwar mussten die Stpfl. grundsätzlich mit einer Änderung aufgrund der am 19.12.2014 abgegebenen Protokollerklärung der Bundesregierung rechnen, jedoch war deren Ausgestaltung noch unklar. So enthält beispielsweise der letzte in den parlamentarischen Materialien enthaltene Änderungsvorschlag die Folgeänderungen für die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nrn. 2, 4, 5 UmwStG nicht (vgl. BR-Drucks. 432/12 (B), 101-104; BT-Drucks. 18/3158 73-75). Es ist mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nicht vereinbar, wenn der Stpfl. bei einmaligen Vorgängen wie z.B. Umstrukturierungen Steuerrechtsfolgen unterworfen wird, die im Zeitpunkt seiner Disposition nicht verlässlich erkennbar waren.

Ergebnis: Die zeitliche Anwendung der Neuregelungen sollte auf Einbringungen beschränkt werden, bei denen der Umwandlungsbeschluss bzw. der Einbringungsvertrag ab dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes erfolgt ist bzw. geschlossen worden ist (Art. 4 Nr. 5).

B. Änderung des § 6b EStG (Anpassung an das EuGH-Urteil vom 16.4.2015 (C-591/13) (Umdruck Nr. 11))

Der Änderungsvorschlag sieht die Schaffung eines § 6b Abs. 2a EStG vor, wonach bei Reinvestitionen in Wirtschaftsgüter in einem EU- oder EWR-Staat auf Antrag die festgesetzte Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung des Ursprungsgutes in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden kann. Die Verteilungslösung orientiert sich an der Regelung des § 36 Abs. 5 EStG, die in den Fällen einer fiktiven Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a EStG Anwendung findet.

Mit der Regelung soll das EuGH-Urteil vom 16.4.2015 umgesetzt werden, welches in der Beschränkung auf inländische Reinvestitionsgüter eine ungerechtfertigte Verletzung der Niederlassungsfreiheit gesehen hatte.

Der Änderungsvorschlag wirft mehrere Fragen auf:

1. Abweichend von § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach Reinvestitionsgüter auch im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung des Ursprungsgutes angeschafft oder hergestellt sein dürfen, ist dies bei Reinvestitionen in einem EU- oder EWR-Staat nicht vorgesehen. Dies verletzt die Niederlassungsfreiheit.
2. Die Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG setzt nach Satz 2 voraus, dass im Jahr der Veräußerung des Ursprungsgutes ein entsprechender Antrag gestellt wird. Damit muss sich der Stpfl. bereits früh festlegen, ob eine Reinvestition im Inland oder Ausland erfolgt. Dies schränkt die Flexibilität des Stpfl. unnötig ein und ist unter Gleichbehandlungsaspekten problematisch.
3. Da die Reinvestitionsgüter nach § 6b EStG typischerweise langlebige Güter sind, erscheint eine Verteilungslösung über 5 Jahre europarechtlich problematisch.

Der Änderungsvorschlag führt zu zwei unterschiedlichen Begünstigungsregimen innerhalb einer Vorschrift: Im Falle von beabsichtigten Inlandsinvestitionen ist eine steuerfreie Rücklage zu bilden, die auf das Reinvestitionsgut übertragen wird. Bei einer Auslandsinvestition wird die Steuer auf den Veräußerungsgewinn in fünf gleichen Jahresraten abgetragen.

Die vorstehenden Probleme könnten vermieden werden, wenn in den Fällen einer Reinvestition im EU- oder EWR-Ausland eine Ausgleichspostenlösung in Anlehnung an § 4g EStG gewählt würde. Dazu müssten folgende Gesetzesänderungen vorgenommen werden:

1. In § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG wird hinter „inländischen Betriebsstätte“ eingefügt: „oder einer Betriebsstätte in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens“.
2. Nach § 6b Abs. 6 EStG wird folgender Absatz 6a eingefügt:
„(6a) Gehört das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens, so tritt an die Stelle des Abzugs nach Absatz 1 oder 3 ein Ausgleichsposten. Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. Der Ausgleichsposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den neun folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen. § 4g Absatz 2 Satz 2 und Absatz 5 EStG gelten entsprechend.“

C. Änderungserfordernis bei § 50i EStG

Die mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 (BGBl I 2013, 1809) eingeführte Regelung des § 50i EStG verfolgt das Ziel, die nach den BFH-Urteilen vom 28.4.2010 (I R 81/09, BStBl II 2014, 754) und vom 25.5.2011 (I R 95/10, BStBl II 2014, 760) drohende unversteuerte Entstrickung in Deutschland gebildeter stiller Reserven zu verhindern (BR-Drucks. 139/13 (Beschluss), 141 f.). Sie ist als solche mit den EU-rechtlichen Vorgaben vereinbar. Die Regelung wurde durch das Kroatien-Anpassungsgesetz vom 25.7.2014 (BGBl I 2014, 1266) ergänzt und um einen Abs. 2 erweitert, um bestehende Lücken zu schließen (BT-Drucks. 18/1995, 106 f.). Der Wortlaut des neuen Absatzes geht allerdings deutlich über das Ziel der Regelung hinaus und unterwirft Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG sowie Sachgesamtheiten, die derartige Wirtschaftsgüter enthalten, im Ergebnis einer Veränderungssperre, ohne dass es auf eine Entstrickung ankäme. Selbst eine Rückkehr in die deutsche Steuerverhaftung ist nicht steuerneutral möglich.

Bsp.:

Stpfl. A hat eine ihm gehörende wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG vor dem 29.6.2013 in das Betriebsvermögen der gewerblich geprägten A-GmbH & Co. KG ohne Aufdeckung stiller Reserven eingelegt und ist nachfolgend in einen DBA-Staat (z.B. Frankreich) verzogen (Situation des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG).

Im Jahre 2015 nimmt die A-GmbH & Co. KG eine originär gewerbliche Tätigkeit in ihrer deutschen Betriebsstätte auf, der die wesentliche Beteiligung zuzuordnen ist.

Die Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit löst gem. § 50i Abs. 2 Satz 3 EStG eine Besteuerung der stillen Reserven in der wesentlichen Beteiligung aus, obwohl das (nach § 50i Abs. 1 EStG bestehende) deutsche Besteuerungsrecht verstärkt wird.

Der geltende Gesetzeswortlaut führt auch dann zu einer Besteuerung der stillen Reserven, wenn

- A verstirbt und der KG-Anteil auf seine(n) Erben übergeht (§ 50i Abs. 2 Nr. 2 EStG),
- A seinen KG-Anteil unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge überträgt (§ 50i Abs. 2 Nr. 2 EStG),
- die A-GmbH & Co. KG in eine GmbH umgewandelt wird (z.B. durch Formwechsel) (§ 50i Abs. 2 Satz 1 EStG).

In den vorbezeichneten Fällen ist zudem unklar, ob nur die stillen Reserven in der wesentlichen Beteiligung aufzudecken und zu versteuern sind oder auch die stillen Reserven in allen anderen Wirtschaftsgütern der A-GmbH & Co. KG bzw. des Mitunternehmeranteils von A.

Nach dem Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG erscheint es darüber hinaus möglich, dass auch reine Inlandsfälle in die Veränderungssperre einbezogen sind. Dies hätte massive Auswirkungen für Familienunternehmen, bei denen die Obergesellschaft nicht selten eine Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG ist.

Es erscheint daher dringend geboten, den zu weiten Gesetzeswortlaut des § 50i Abs. 2 EStG seinem Sinn entsprechend auf die Fälle zu beschränken, die zu einer Entstrickung führen. Der Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG sollte daher – dem Vorschlag des IDW folgend (IDW, Schreiben vom 11.3.2015, FN-IDW 2015, 200 f.) – wie folgt ergänzt werden:

§ 50i Abs. 2: „¹Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgeamtheiten, die Wirtschaftsgüter

und Anteile im Sinne des Absatzes 1 enthalten, abweichend von den Bestimmungen des Umwandlungssteuergesetzes, stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit sich hierdurch eine Beschränkung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts auch unter Anwendung des Absatzes 1 ergibt. ²Ungeachtet des § 6 Absatz 3 und 5 gilt Satz 1 für die Überführung oder Übertragung

- 1. der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft im Sinne des Absatzes 1 oder aus dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder*
- 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft*

entsprechend. ³Werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des Absatzes 1 von der Personengesellschaft für eine Betätigung im Sinne des § 15 Absatz 2 genutzt (Strukturwandel), gilt Satz 1 entsprechend. ⁴Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.“

Eine (dauerhafte) Regelung durch ein BMF-Schreiben erscheint nicht ausreichend, da hierdurch weder die Gerichte gebunden werden, noch eine hinreichende Rechtssicherheit gewährleistet wird.