

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestags  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin  
Ausschließlich per E-Mail an:  
finanzausschuss@bundestag.de

Düsseldorf, den 25. Juni 2015  
613

**Öffentliche Anhörung  
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-Drs. 18/4902)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr, 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 (ProtErklUmsG) im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 29.06.2015 Stellung zu nehmen. Der Gesetzentwurf (BT-Drs. 18/4902) sowie die dazugehörige Stellungnahme des Bundesrates und die Gegenäußerung der Bundesregierung enthalten zahlreiche Änderungen, die zum Teil erheblichen rechtlichen Bedenken begegnen und in der Praxis zu großen Schwierigkeiten führen können, wie wir nachfolgend erläutern möchten. Wir regen an, die entsprechenden Änderungen nochmal zu überdenken bzw. zu überarbeiten, dies betrifft insbesondere:

- die Begrenzung der sonstigen Gegenleistungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG und deren rückwirkende Anwendung sowie
- die unternehmerische Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 2b UStG-E.

Zudem möchten wir wie schon im Gesetzgebungsverfahren zum Zollkodex-Anpassungsgesetz darauf hinweisen, dass aus Sicht des Berufsstandes der

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 454 10 97

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
Bankleitzahl: 300 700 10  
Kontonummer: 7480 213  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE 119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;  
Manfred Hamann, RA

**Seite 2/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

Wirtschaftsprüfer weiterhin dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf zur Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG besteht.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

### **Zu Artikel 1 Nr. 6: Kapitalertragsteuereinbehalt durch Kreditinstitute nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG-E**

#### Petitum:

Auf die Ergänzung des § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG-E um „unter Beachtung der im Bundessteuerblatt veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung“ sollte verzichtet werden.

#### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Mit der vorgesehenen Ergänzung des § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG-E soll die im BMF-Schreiben vom 12.09.2013 (BStBl. I 2013, S. 1167) vertretene Verwaltungsauffassung, wonach Kreditinstitute die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung anzuwenden haben, gesetzlich festgeschrieben und die gegenteilige Rechtsprechung des BFH als unbeachtlich gekennzeichnet werden (BT-Drs. 18/4902, S. 50). Der BFH hatte mit Urteil vom 12.12.2012 (I R 27/12) entschieden, dass ein Kreditinstitut einem sich auf Wortlaut und Zweck des Gesetzes stützenden Widerspruch des Bankkunden Folge leisten und vom Steuerabzug Abstand nehmen muss, auch wenn ein BMF-Schreiben den Steuerabzug anordnet.

Unseres Erachtens sind keine sachlichen Gründe dafür erkennbar, die BFH-Rechtsprechung in Form eines „Ermächtigungsgesetzes“ mithilfe der Verpflichtung zur Anwendung einer Verwaltungsweisung außer Kraft zu setzen.

### **Zu Artikel 2 Nr. 6: Ausweitung der Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E**

#### Petitum:

Wir begrüßen ausdrücklich die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Konzernklausel, schlagen jedoch noch folgende Präzisierung vor: Durch die neue Verwendung des Begriffs „Erwerber“ in Satz 5 ergibt sich Anpassungsbedarf in Satz 3:

*„(1) <sup>3</sup>Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 ~~und~~ 2 und 5 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen.“*

**Seite 3/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Da in der Konzernklausel künftig der Begriff des Erwerbers verwendet werden soll, sollte zur Klarstellung in § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG ein Hinweis auf Satz 5 aufgenommen werden, um auch „eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen“ in Satz 3 zu erfassen.

**Zu Artikel 4 Nr. 1 bis 4: Begrenzung der sonstigen Gegenleistungen bei Einbringungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG**

Petitum:

Die Gewährung von sonstigen Gegenleistungen in Einbringungsfällen nach §§ 20, 21 oder 24 UmwStG sollte nicht begrenzt werden. Die entsprechenden Änderungen sollten ersatzlos gestrichen werden.

Sollte gleichwohl daran festgehalten werden, die sonstigen Gegenleistungen der Höhe nach zu beschränken, sollte dies auf jene Fälle begrenzt werden, in denen überwiegend sonstige Gegenleistungen, d.h. mehr als 50 % des Buchwerts des eingebrachten Vermögens, gewährt werden.

§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E sollte wie folgt geändert werden:

*„4. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als*

- a) 2550 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder*
- b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.“*

Entsprechend sollte auch § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG-E angepasst werden:

*„<sup>2</sup>Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, wenn...*

*2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Anteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als*

- a) 2550 Prozent des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder*
- b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert der eingebrachten Anteile.“*

Gleiches gilt für § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG-E:

Seite 4/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

*„<sup>2</sup>Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit...*

*2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten werden, nicht mehr beträgt als*

*a) 2550 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder*

*b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.“*

#### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 und § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E soll eine Einbringung zu Buchwerten nur möglich sein, wenn die sonstigen Gegenleistungen, die neben neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr als 25 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens oder 300.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, betragen.

Bei einer Beschränkung der sonstigen Gegenleistungen besteht die Gefahr, dass wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erschwert und die Flexibilität der Unternehmen erheblich eingeschränkt werden. Dies stellt einen Standortnachteil für Deutschland dar.

Die Beschränkung soll dazu dienen, „Steuergestaltungen“ zu verhindern, wodurch *„im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können“* (Bt-Drs. 4902, S. 55, sowie Deutschlands Zukunft gestalten – Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, S. 65). Dies wird damit begründet, dass bei jedem Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern die in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven realisiert werden. Dies soll insbesondere gelten, wenn eine monetäre Gegenleistung für eine Vermögensübertragung gewährt wird.

Hierbei wird nicht berücksichtigt, dass auch bei Gewährung einer sonstigen Gegenleistung die in dem übertragenen Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben und ihre Besteuerung lediglich auf einen späteren (z.B. Veräußerungs-) Zeitpunkt verschoben wird.

Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen sonstige Gegenleistungen lediglich bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens, der Mitunternehmeranteile oder der Kapitalgesellschaftsanteile erbracht werden. Der BFH hat zu Mischentgelt bei Einbringungen nach § 24 UmwStG mit Urteil

**Seite 5/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

vom 18.09.2013 (X R 42/10) entschieden, dass bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft – bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert wird, d.h. keine stillen Reserven aufgedeckt werden, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt. Eine „systemwidrige“ steuerfreie Gestaltung liegt in diesem Fall nicht vor, somit besteht keine sachliche Rechtfertigung für eine Beschränkung der sonstigen Gegenleistungen.

Des Weiteren möchten wir darauf hinweisen, dass sich der Gesetzgeber im Rahmen der grundlegenden Reform des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung einer Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) im Jahr 2006 schon einmal aus guten Gründen gegen eine Beschränkung der sonstigen Gegenleistung in Einbringungsfällen entschieden hatte (vgl. BT-Drs. 16/3315, S. 2, BT-Drs. 16/3369, S. 4, 11). Es ist kein rechtfertigender Anlass erkennbar, von dieser Entscheidung nunmehr abzuweichen.

Mit der Begrenzung sonstiger Zuzahlungen sollen nach unserem Verständnis insbesondere Umstrukturierungen vermieden werden, bei denen nur ein neuer Anteil und im Übrigen sonstige Gegenleistungen gewährt werden. Dieses Übergewicht an sonstigen Gegenleistungen verursacht offenbar den Eindruck, dass stille Reserven aufgedeckt werden, auch wenn dies nicht der Fall ist.

Wenn der Gesetzgeber entgegen unserem Petition an einer Begrenzung der sonstigen Gegenleistung festhält, sollten jedenfalls nur Fälle, bei denen *überwiegend* sonstige Gegenleistungen gewährt werden, erfasst werden, um die Gestaltungsfreiheit der Unternehmen nicht übermäßig einzuschränken. Wir schlagen daher vor, die Begrenzung für die sonstigen Gegenleistungen in §§ 20, 21 und 24 UmwStG-E zumindest von 25 % auf 50 % des Buchwerts anzuheben.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

## **Zu Artikel 4 Nr. 5: Anwendung der Neuregelungen in §§ 20, 21 und 24 UmwStG nach § 27 Abs. 14 – neu – UmwStG-E**

### Petitum:

Falls an den Neuregelungen in §§ 20, 21 und 24 UmwStG festgehalten wird, sollten sie erst mit Wirkung für die Zukunft gelten. Anstatt auf den 31.12.2014 sollte auf den Tag nach der Verkündung des Gesetzes abgestellt werden.

§ 27 Abs. 14 – neu – UmwStG-E sollte daher wie folgt formuliert werden:

*„(14) § 20 Absatz 2, § 21 Absatz 1, § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2, 4 und 5 sowie § 24 Absatz 2 in der am ... [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind erstmals auf Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem ~~31. Dezember 2014~~ [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung dieses Gesetzes] erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem ~~31. Dezember 2014~~ [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung dieses Gesetzes] geschlossen worden ist.“*

### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Seit dem 01.01.2015 wurden bereits Umwandlungen mit sonstigen Gegenleistungen durchgeführt, die nach der geplanten Neuregelung der Höhe nach begrenzt sein müssten, um eine Buchwertfortführung zu ermöglichen. Auch seit der Veröffentlichung des Referentenentwurfs am 19.02.2015 bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens, das dem Vernehmen nach frühestens für das vierte Quartal 2015 zu erwarten ist, werden weiterhin Umwandlungen durchgeführt, die von der Neuregelung betroffen sein können. Während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens besteht für diese Einbringungsverfahren jedoch Rechtsunsicherheit.

Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 4902, S. 58) soll die rückwirkende Anwendung zulässig sein, weil die Steuerpflichtigen aufgrund der in der Protokoll-erklärung vom 19.12.2014 angekündigten Änderung des UmwStG kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage haben konnten. Unseres Erachtens erscheint es sehr bedenklich, einer bloßen Protokoll-erklärung eine solche Wirkung zuzusprechen. Zudem soll die von uns angeregte Anwendung der Neuregelung mit Wirkung für die Zukunft dazu dienen, für übliche, wirtschaftlich sinnvolle und notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen Rechts-sicherheit zu schaffen.

Seite 7/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

## **Zu Artikel 9: Unternehmerische Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 2b UStG-E**

### Petitum:

§ 2b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG-E sollte nicht unter Hinweis auf Regelungen des EU-Vergaberechts erläutert werden.

### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 2b Abs. 1 UStG-E sollen jPdöR nicht als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben, es sei denn, eine Behandlung als Nichtunternehmer würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Gemäß § 2b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG-E liegt eine größere Wettbewerbsverzerrung u.a. nicht vor, wenn die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.

In der Begründung zum Vorschlag einer Neuregelung der Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand (Vorschlag einer Neuregelung in § 2b UStG-E, Stand: Juni 2014) wird erläutert, das Kriterium der gemeinsamen spezifischen öffentlichen Interessen sei aus Artikel 12 Abs. 4 lit. b) der Richtlinie 2014/24/EU (EU-Vergaberichtlinie) abgeleitet. Der Rückgriff auf Begrifflichkeiten des EU-Vergaberechts, insbesondere auf Artikel 12 Abs. 4 lit. b) der EU-Vergaberichtlinie, im Umsatzsteuerrecht erscheint nicht sachgerecht. Die Tragweite des in Bezug genommenen vergaberechtlichen Befreiungstatbestands ist umstritten und wird von Teilen der Literatur auf echte Kooperationsfälle zur Erfüllung ausschließlich hoheitlicher Aufgaben beschränkt. Danach könnten Fälle einer vertraglichen Beauftragung zur Leistungsdurchführung gegen Entgelt auch unter vergaberechtlichen Gesichtspunkten als wettbewerbsverzerrend angesehen werden. Diese Rechtsunsicherheit sollte nicht in das Umsatzsteuerrecht übernommen werden.

Zudem ist ein Rückgriff auf Regelungen des Vergaberechts für umsatzsteuerliche Zwecke grundsätzlich nicht geeignet. Die Rechtsprechung des EuGH knüpft die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand an das Merkmal der größeren Wettbewerbsverzerrung (vgl. EuGH v. 16.09.2008, C-288/07). Wettbewerb liegt in allen Fällen vor, für die das Vergaberecht mit seinen spezifischen Regelungen die Durchführung eines Vergabeverfahrens oder die Befreiung davon regelt.

Seite 8/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

**Weitere Änderungsvorschläge:  
Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG**

Petitum:

§ 50i Abs. 2 EStG sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass eine Besteuerung der stillen Reserven nur erfolgt, wenn es auch zu einer Beschränkung oder einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts insoweit kommt. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Sachverhalte, die zu keiner Entstrickung führen, nicht von § 50i EStG erfasst werden.

§ 50i Abs. 2 Satz 1 EStG sollte daher wie folgt ergänzt werden:

*„(2) <sup>1</sup>Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgesamtheiten, 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. <sup>2</sup>Ungeachtet 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 eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder*
- 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft*

*entsprechend. <sup>3</sup>Werden 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. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.“*

Wir halten eine erneute Gesetzesänderung für unerlässlich. Diese Forderung hatten wir sowohl bereits im Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG vorgebracht (vgl. Auszug aus der IDW Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 20.11.2014, Anlage 1) als auch dem BMF (vgl. IDW Eingabe an das BMF vom 20.01.2015, Anlage 2) zahlreiche Beispielfälle zur überschießenden Wirkung des § 50i Abs. 2 EStG dargestellt.



**Seite 9/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Während § 50i EStG in der ersten Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809) das Ziel verfolgte, stille Reserven vor unversteuerter Entstrickung nach dem Urteil des BFH vom 28.04.2010 – I R 81/09 zu bewahren, führt die Verschärfung und Ergänzung in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Kroatien-Anpassungsgesetz – KroatienAnpG vom 25.07.2014, BGBl. I 2014, S. 1266) zu überschießenden Effekten.

Insbesondere lösen auch unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden und von Todes wegen sowie Umwandlungsvorgänge – sogar ohne Rechtsträgerwechsel, wie bspw. der Formwechsel – eine Besteuerung der stillen Reserven aus.

Das deutsche Einkommensteuerrecht knüpft für die Besteuerung von stillen Reserven grundsätzlich entweder an die Realisation (z. B. die Veräußerung oder gleichgestellte Sachverhalte) oder die Entstrickung (z. B. der Wegzug bzw. der Verlust des deutschen Besteuerungsrechts) an. § 50i Abs. 2 EStG folgt keinem dieser Prinzipien. Die Regelung führt vielmehr bei bestimmten Sachverhalten zu einer Besteuerung, obwohl keine Realisation oder Entstrickung von stillen Reserven stattfindet.

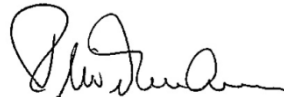
Es bestehen auch keine europarechtlichen Bedenken, gegen eine Regelung, die lediglich Fälle unversteuerter Steuerentstrickung von im Inland entstandenen stillen Reserven erfasst. Verliert ein Mitgliedstaat endgültig das Besteuerungsrecht an unter seiner Hoheit entstandenen stillen Reserven und knüpft er hieran Besteuerungsfolgen, stellt dies grundsätzlich einen Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung von Grundfreiheiten (Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis) dar (vgl. zuletzt EuGH 23.01.2014, C-164/12, Tz. 52 ff.).

**Seite 10/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anregungen in Ihren anstehenden Beratungen berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen

  
Hamannt

  
Rindermann, RA StB  
Fachleiterin Steuern und Recht

Anlagen

Auszug aus dem Schreiben vom 20.11.2014 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags zur öffentlichen Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) (BT-Drs. 18/3017; 18/3158)

## **Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG**

### **Petitum:**

§ 50i Abs. 2 EStG sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass eine Besteuerung der stillen Reserven nur erfolgt, wenn es auch zu einer Beschränkung oder einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kommt. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Sachverhalte, die zu keiner Entstrickung führen, nicht von § 50i EStG erfasst werden. § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG sollte daher wie folgt ergänzt werden:

*„(2) <sup>1</sup>Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgesamtheiten, 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. <sup>2</sup>Ungeachtet 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 eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder*
- 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft*

*entsprechend. <sup>3</sup>Werden 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. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.“*

### **Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:**

Während § 50i EStG in der ersten Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809) das Ziel verfolgte, stille Reserven vor unversteuerter Entstrickung nach dem Urteil des BFH vom 28.04.2010 – I R 81/09 zu bewahren, führt die Verschärfung und Ergänzung in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Kroatien-Anpassungsgesetz – KroatienAnpG vom 25.07.2014, BGBl. I 2014, S. 1266) zu überschießenden Effekten.

Neben zahlreichen ungewollt erfassten Sachverhalten, beschränken wir unsere Anmerkungen allerdings auf die Fälle, in denen keine unversteuerte Entstrickung stiller Reserven stattgefunden hat, z.B.:

*Beispiel 1: Schenkung/Vererbung*

*Ein deutscher Steuerpflichtiger bringt eine 100 %-Beteiligung an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er verzieht in ein DBA-Ausland. Nach dem Wegzug verschenkt oder vererbt er seinen Anteil an sein ebenfalls im Ausland ansässiges Kind. Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die unentgeltliche Übertragung nichts an dem weiterhin bestehenden Besteuerungsrecht nach § 50i Abs. 1 EStG ändert.*

*Beispiel 2: Formwechsel*

*Wie Beispiel 1, jedoch wandelt er nach dem Wegzug die GmbH & Co. KG im Wege des Formwechsels in eine GmbH nach § 25 i. V.m. § 20 UmwStG um. Nach § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG soll ein Formwechsel zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die stillen Reserven im operativen Vermögen der GmbH unverändert in Deutschland steuerverhaftet bleiben.*

Es besteht dringend gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Sollte eine kurzfristige Gesetzesänderung nicht möglich sein, sollte zumindest im Erlasswege bestimmt werden, dass es der Intention des Gesetzgebers entspricht, § 50i Abs. 2 EStG nur anzuwenden, soweit das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird.

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Michael Sell  
Referat IV A 2  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

Düsseldorf, 20. Januar 2015

642/515

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

## **Stellungnahme zu § 50i EStG i.d.F. des Kroatien-Anpassungsgesetzes**

Sehr geehrter Herr Sell,

mit dem Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – Amtshilfe-RLUmG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809) wurde § 50i EStG erstmals eingeführt. Durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Kroatien-Anpassungsgesetz – KroatienAnpG vom 25.07.2014, BGBl. I 2014, S. 1266) wurde § 50i EStG geändert und sein Anwendungsbe-  
reich durch einen neu eingefügten Abs. 2 ausgedehnt.

Wir möchten auf systematische Probleme der Regelung hinweisen und die in der Praxis als äußerst problematisch erkannten Fallgruppen darstellen. Wir halten eine erneute Gesetzesänderung für unerlässlich. Bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung sollte im Wege einer teleologischen Reduktion durch ein BMF-Schreiben klargestellt werden, dass § 50i Abs. 2 EStG nur anzuwenden ist, soweit das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen worden ist und nicht durch den Vorgang wiederhergestellt wird.

### **1. Ausgangslage**

Bis zum 29.06.2013 war es Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die im Übrigen nicht gewerblich tätig ist, auch für Zwecke der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen eine inländische Betriebsstätte besitzt (BMF vom 16.04.2010, BStBl. I 2010, 354,

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;  
Manfred Hamannt, RA

**Seite 2/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

Tz 2.2). Daher gingen die Finanzverwaltung und die Praxis bspw. bei einer Einbringung bzw. Einlage einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG oder eines anderen Wirtschaftsguts in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft zu Anschaffungskosten davon aus, dass auch nach einem anschließenden Wegzug des Gesellschafters ins DBA-Ausland das Besteuerungsrecht sowohl für die Veräußerungsgewinne als auch für laufende Einkünfte aus der Beteiligung oder dem Wirtschaftsgut in Deutschland verbleibt. Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG kam nicht zur Anwendung.

Mit Urteil vom 28.04.2010 entschied der Bundesfinanzhof, dass Art. 7 OECD-MA mangels einer inländischen Betriebsstätte in abkommensautonomer Auslegung nicht einschlägig ist und stattdessen der jeweilige Verteilungsartikel, z. B. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, anzuwenden ist. Das Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen steht danach bspw. dem Zuzugsstaat und nicht Deutschland zu (BFH vom 28.04.2010, I R 81/09, BStBl. II 2014, Seite 754).

Wäre die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bekannt gewesen, hätte im Zeitpunkt des Wegzugs mit Verlust des deutschen Besteuerungsrechts ein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung stiller Reserven bestanden. Da die Besteuerung unterblieben ist, hat der Gesetzgeber die Notwendigkeit gesehen, bei Realisation der stillen Reserven im Ausland die unterbliebene Besteuerung im Inland nachzuholen. Soweit es in diesen Fällen zu einer Realisation der im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandenen stillen Reserven kommt, ist ein nachträglicher deutscher Besteuerungszugriff zutreffend durch die Vorschrift des § 50i EStG umgesetzt worden. Das Anliegen des Gesetzgebers, in Deutschland geschaffenes Steuersubstrat im Entstrickungs- bzw. Realisationszeitpunkt in Deutschland zu besteuern, ist nachvollziehbar.

## **2. Ursachen der überschießenden Wirkungen des § 50i Abs. 2 EStG**

Die derzeitige Regelung erfasst jedoch zahlreiche Sachverhalte, bei denen die oben dargestellte Ausgangslage nicht vorliegt. Insbesondere lösen auch unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden und von Todes wegen sowie Umwandlungsvorgänge – sogar ohne Rechtsträgerwechsel, wie bspw. der Formwechsel – eine Besteuerung der stillen Reserven aus.

Das deutsche Einkommensteuerrecht knüpft für die Besteuerung von stillen Reserven grundsätzlich entweder an die Realisation (z. B. die Veräußerung oder gleichgestellte Sachverhalte) oder die Entstrickung (z. B. der Wegzug bzw. der Verlust des deutschen Besteuerungsrechts) an. § 50i Abs. 2 EStG folgt keinem dieser Prinzipien. Die Regelung führt vielmehr bei bestimmten Sachverhalten zu einer Besteuerung, obwohl keine Realisation oder Entstrickung von stillen Re-

**Seite 3/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

serven stattgefunden hat. Diese überschießende Wirkung möchten wir anhand folgender Beispiele verdeutlichen.

### **3. Beispiele für die überschießenden Wirkungen des § 50i EStG**

- Inlandsfälle (keine Entstrickung)

*Beispiel 1: Kein Wegzug und Umwandlung/ Strukturwandel/ Schenkung/ Vererbung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er bleibt in Deutschland ansässig. Folgende Sachverhalte erfüllen den Tatbestand des § 50i Abs. 2 EStG:

- Versterben,
- Unentgeltliche Unternehmensnachfolge,
- Unentgeltliche Anteilsübertragung,
- Formwechsel der GmbH & Co. KG,
- Aufnahme eine originär gewerbliche Tätigkeit durch die GmbH & Co. KG.

In allen Fällen findet keine Entstrickung statt. Gleichwohl ist der Tatbestand des § 50i Abs. 2 EStG erfüllt, so dass die nicht realisierten stillen Reserven in der GmbH-Beteiligung besteuert werden. Damit sind diese Fälle schlechter gestellt als vergleichbare Inlandsfälle, in denen die stillen Reserven in der GmbH-Beteiligung später in die GmbH & Co. KG eingebracht bzw. eingelegt werden. Eine solche Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle begegnet verfassungs- und europarechtlichen Bedenken.

*Beispiel 2: Wegzug bei verbleibender Inlandsbetriebsstätte und Umwandlung/ Strukturwandel/ Schenkung/ Vererbung*

Der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige war in der Vergangenheit Gesellschafter mehrerer originär gewerblich tätiger Mitunternehmenschaften. Diese Beteiligungen werden mittels Buchwertübertragungen vor dem 29.06.2013 in einer neuen gewerblich geprägten Holding GmbH & Co. KG gebündelt. Der Steuerpflichtige verlegt anschließend seinen Wohnsitz in das DBA-Ausland und überträgt zu einem späteren Zeitpunkt seinen Anteil an der Holding GmbH & Co. KG unentgeltlich auf seinen in Deutschland ansässigen Sohn.

Aufgrund der originär gewerblichen Tätigkeiten der 100%igen Tochterpersonengesellschaften der Holding GmbH & Co. KG ist das deutsche Besteuerungs-

**Seite 4/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

recht zu keinem Zeitpunkt ausgeschlossen oder eingeschränkt worden. Dennoch findet § 50i Abs. 2 EStG Anwendung.

*Beispiel 3: Kein Wegzug und inländischer Umwandlung*

Mehrere ausschließlich in Deutschland ansässige Personen sind an einer teils gewerblich, teils vermögensverwaltend tätigen deutschen GmbH & Co. KG (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) beteiligt. Einer der Beteiligten hat vor dem 29.06.2013 eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH ohne Aufdeckung der stillen Reserven in die Personengesellschaft eingebracht. Die Personengesellschaft soll auf eine andere beteiligungsidentische deutsche Personengesellschaft verschmolzen werden.

Bei Verschmelzung der Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) sind gem. § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG die übergehenden Wirtschaftsgüter zwingend mit den gemeinen Werten anzusetzen. Der Ansatz der gemeinen Werte ist nicht auf die zu Buchwerten eingebrachte Beteiligung beschränkt. Auch die stillen Reserven der im gewerblichen Bereich genutzten Wirtschaftsgüter sind zwingend aufzudecken. Unberücksichtigt bleibt, dass die Gesellschafter der Personengesellschaft ausschließlich im Inland ansässig sind und dass das deutsche Besteuerungsrecht an den steuerverstrickten Wirtschaftsgütern nicht gefährdet wird.

- Wiederverstrickungsfälle

*Beispiel 4: Wegzug und Wiederzuzug/ Hereinschenkung/ Hereinvererbung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er verzieht in ein DBA-Ausland. Nach dem Wegzug zieht er entweder wieder zurück oder verschenkt bzw. vererbt seinen Anteil an sein unverändert in Deutschland ansässiges Kind.

Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die unentgeltliche Übertragung zur Wiederherstellung des ursprünglichen deutschen Besteuerungsrechts führt.

*Beispiel 5: Wegzug und Strukturwandel zur Wiederverstrickung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er verzieht in ein DBA-Ausland. Nach dem Wegzug ändert die GmbH & Co. KG ihre Tätigkeit, sodass eine deut-



**Seite 5/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

sche Betriebsstätte nach Doppelbesteuerungsrecht entsteht, der die stillen Reserven zuzuordnen sind.

Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll ein solcher Strukturwandel die Besteuerung auslösen, obwohl es auch in diesem Fall nicht zu einer Realisation der stillen Reserven in der GmbH-Beteiligung kommt und der Strukturwandel zur Wiederherstellung des ursprünglichen deutschen Besteuerungsrechts führt.

- Besteuerung dem Ausland zuzuordnender stiller Reserven

*Beispiel 6: Begründung eines deutschen Besteuerungsrechts in Einbringungsfällen über das UmwStG hinaus*

Ein in einem anderen EU-Staat ansässiger Steuerpflichtiger ist an einer deutschen Personengesellschaft beteiligt, die zunächst gewerblich tätig war. Die Personengesellschaft bringt nach dem 12.12.2006 (Anwendung des UmwStG i. d. F. des SStEG, § 27 Abs. 1 UmwStG), aber vor dem 29.06.2013 ihren Betrieb nach § 20 UmwStG zu Buchwerten in eine deutsche Kapitalgesellschaft ein. Nach der Einbringung ist die Personengesellschaft gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Der Einbringungsvorgang fällt, auch soweit der im EU-Staat Ansässige beteiligt ist, in den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 lit. a) aa) UmwStG). Die Einbringung ist steuerneutral möglich, obwohl kein deutsches Besteuerungsrecht an den gewährten Anteilen besteht.

Durch § 50i Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Satz 1 EStG werden Veräußerungsgewinne aus den Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft in die inländische Besteuerung einbezogen. Grund hierfür ist, dass eine unterbliebene Besteuerung bei Ausschluss eines deutschen Besteuerungsrechts nicht Tatbestandsmerkmal der Vorschrift ist. Die Vorschrift ist insoweit nicht auf natürliche Personen beschränkt, sondern erfasst auch Kapitalgesellschaften.

*Beispiel 7: Weiterverstrickung trotz Besteuerung bei Entstrickung*

Ein deutscher Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH vor dem 29.06.2013 ohne Aufdeckung von stillen Reserven in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein und verzieht anschließend ebenfalls noch vor dem 29.06.2013 ins Ausland. Zu diesem Zeitpunkt kommt es zur Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven, weil einzelne Finanzämter – entgegen der Erlasslage zu diesem Zeitpunkt – die Rechtsauffassung vertraten, die der BFH in seinem späteren Urteil bestätigte.

Trotz der bereits erfolgten Besteuerung anlässlich des Wegzugs löst die spätere Veräußerung nach dem Wortlaut des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG im Inland erneut

**Seite 6/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

eine Besteuerung aus. Dieselben stillen Reserven werden folglich im Inland zweimal erfasst.

Der Tatbestand des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG stellt nicht darauf ab, dass eine Besteuerung bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts unterblieben ist. Fraglich ist, ob bei Veräußerung von einem erhöhten Buchwert auszugehen ist (§§ 4 Abs. 1 Satz 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. HS EStG), so dass ggf. sogar ein im Ausland entstandener Wertzuwachs nach Wegzug der Besteuerung gemäß § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegt.

- Besteuerung im Ausland ohne Realisationstatbestand

*Beispiel 8: Wegzug und Schenkung/Vererbung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH in eine deutsche gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er verzieht in ein DBA-Ausland. Nach dem Wegzug verschenkt oder vererbt er seinen Anteil an sein ebenfalls im Ausland ansässiges Kind.

Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die unentgeltliche Übertragung nichts an dem weiterhin bestehenden Besteuerungsrecht nach § 50i Abs. 1 EStG gegenüber dem Kind ändert. Diese Wirkung ist mit den europäischen Grundfreiheiten nicht vereinbar, sofern der Steuerpflichtige im EU-Ausland ansässig ist, zumal keine § 6 AStG entsprechende Stundungsregelung vorgesehen ist.

*Beispiel 9: Wegzug und Formwechsel*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er verzieht in ein DBA-Ausland. Nach dem Wegzug wandelt er die GmbH & Co. KG im Wege des Formwechsels z.B. in eine GmbH nach § 25 i. V. m. § 20 UmwStG um.

Nach § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG soll ein Formwechsel zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die stillen Reserven im operativen Vermögen der GmbH unverändert in Deutschland steuerverhaftet bleiben. Wiederum sind die Rechtsfolgen mit den europäischen Grundfreiheiten nicht vereinbar, wenn der Steuerpflichtige im EU-Ausland ansässig ist, zumal keine § 6 AStG entsprechende Stundungsregelung vorgesehen ist.

**Seite 7/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

Wir wären Ihnen sehr verbunden, wenn Sie unsere Anmerkungen in Ihren Beratungen berücksichtigen. Selbstverständlich stehen wir für ein vertiefendes Gespräch zu diesem Thema jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Hamannt

Rindermann, StB/RA  
Fachleiterin Steuern und Recht