

15. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Aktuelle Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts“

Tagungsbericht 15. Münchner Unternehmenssteuerforum

Von Dr. Alexander Jehlin und Stephan H. Schmidt, beide München*

Nachfolgend abgedruckt ist der Tagungsbericht zum 15. Münchner Unternehmenssteuerforum, das am 22.10.2014 im Literaturhaus in München stattfand. Thema der Veranstaltung waren die aktuellen Fragen des Umwandlungssteuerrechts. Dabei wurden insbesondere der Rechtsschutz gegen negative verbindliche Auskünfte und die Auswirkungen des neuen § 50i Abs. 2 EStG auf Umstrukturierungen sowie Überlegungen zu gesetzgeberischen Änderungen im Bereich der steuerunschädlichen Zulässigkeit anderer Gegenleistungen bei Einbringung in Kapitalgesellschaften diskutiert. Das Münchner Unternehmenssteuerforum widmet sich der Förderung des Steuerrechts, insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussionen zwischen Repräsentanten der Richterschaft, der Finanzverwaltung und der Wissenschaft sowie Experten aus der Wirtschaft und der steuer- und rechtsberatenden Berufe.

1. Einführung

Im Umwandlungssteuerrecht treffen Ertrag- und Verkehrsteuern nebst außersteuerlichen Fragestellungen in außergewöhnlich komplexer Weise aufeinander. Um dem Steuerpflichtigen den Umgang mit der anspruchsvollen Materie zu erleichtern, veröffentlichte die Finanzverwaltung zum Ende des Jahres 2011 den aktuell gültigen Umwandlungssteuererlass. Doch damit wurden längst nicht alle offenen Anwendungsfragen geklärt. Aufgrund des geringen Alters des Erlasses konnte die höchstrichterliche Rechtsprechung bisher auch nur in geringem Maße in diesem Zusammenhang judizieren und Streitpunkte klären. Verschärft werden diese ungeklärten Fragen durch hinzukommende aktuelle Überlegungen zB im Hinblick auf die Auswirkungen neu eingeführter Gesetze oder geplanter Reformüberlegungen auf das Umwandlungssteuerrecht. Auch aufgrund dieser vorliegenden Rechtsunsicherheit wird vor der Umsetzung geplanter Umwandlungen häufig das Instrument der verbindlichen Auskunft genutzt (§ 89 Abs. 2 AO). Positiv beschiedene verbindliche Auskünfte schaffen Rechtssicherheit und ermöglichen damit eine vergleichsweise risikolose Umsetzung der Umwandlung. Weit weniger bekannt ist, welche Folgen negativ erteilte Auskünfte haben und welche Maßnahmen dagegen ergriffen werden können. Mit diesem Thema beschäftigte sich daher das von Dr. Christian Graw¹ gehaltene erste Einführungsreferat. Das von Prof. Dr. Thomas Rödder² gehaltene zweite Einführungsreferat setzte sich mit den

* Dr. Alexander Jehlin, LL.M. (LSE), ist als Steuerberater für die Steuerkanzlei Jehlin in Murg und als freier Mitarbeiter für die Kanzlei P+P Pöllath + Partners in München tätig; Rechtsreferendar Dipl.-Fw. (FH) Stephan H. Schmidt ist als wissenschaftlicher Mitarbeiter bei P+P Pöllath + Partners in München tätig.

1 Dr. Christian Graw ist Richter am FG Düsseldorf.

2 Prof. Dr. Thomas Rödder ist Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg, Bonn.

Auswirkungen des neuen § 50i Abs. 2 EStG auf Umwandlungen und Umstrukturierungen sowie den Reformüberlegungen zur Regelung anderer Gegenleistungen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften auseinander. Anschließend diskutierten die Referenten unter der Leitung von Prof. Dr. Marc Desens³ mit Dr. Christian Dorenkamp⁴ und Dr. Rolf Möhlenbrock⁵ über die in den Referaten aufgeworfenen bzw. vom Publikum gestellten Fragen.

2. Vortrag Dr. Graw

2.1 Die gesetzliche Grundlage der verbindlichen Auskunft

Bevor das Instrument der verbindlichen Auskunft mit dem Föderalismusreformbegleitgesetz⁶ im Jahr 2006 gesetzlich verankert wurde, basierten die bis dahin erteilten Auskünfte auf der Bindungswirkung des Grundsatzes von Treu und Glauben⁷ und wurden im Einzelnen durch BMF-Schreiben⁸ geregelt. Seit dem Jahr 2006 können auf Antrag eines Steuerpflichtigen sowohl Finanzämter als auch das Bundeszentralamt für Steuern auf Basis von § 89 Abs. 2 AO einen Verwaltungsakt⁹ in Form einer „verbindlichen Auskunft“ über die steuerliche Beurteilung eines genau bestimmten noch nicht verwirklichten Sachverhalts erlassen, wenn der Steuerpflichtige an der Erteilung ein besonderes Interesse hat. Zu den formellen Anforderungen an den Antrag auf verbindliche Auskunft gehören vor allem die Schriftlichkeit des Antrags, die Nennung des Antragstellers sowie die umfassende und geschlossene Darstellung des noch nicht verwirklichten Sachverhalts. Erforderlich seien zudem, so Graw, die Darlegung des besonderen steuerlichen Interesses, das Rechtsproblem einschließlich der eigenen und anderer Rechtsauffassung(en) sowie die Formulierung konkreter Fragen. Abschließend habe der Antragsteller noch eine Versicherung beizufügen, dass der Sachverhalt wahrheitsgemäß und vollständig geschildert worden sei und in diesem Zusammenhang noch bei keiner anderen Finanzbehörde ein Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt wurde (§ 1 Abs. 1 StAusKv iVm. § 89 Abs. 2 S. 4 AO).

Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft löst seit dem Jahressteuergesetz 2007¹⁰ Kosten aus, die sich am Gerichtskostengesetz orientieren (§ 89 Abs. 3 bis 7 AO).

3 Prof. Dr. Marc Desens ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, der Universität Leipzig.

4 Dr. Christian Dorenkamp ist Leiter der Steuerabteilung der Deutschen Telekom AG.

5 Dr. Rolf Möhlenbrock ist Referent in der Steuerabteilung des BMF.

6 BGBl. I 2006, 2098.

7 BFH v. 13.12.1989 – X R 208/87, BStBl. II 1990, 274 = BeckRS 1989, 22009308.

8 BMF v. 29.12.2003 – IV A 4 - S 0430 - 7/03, BStBl. I 2003, 742 = DStR 2004, 316.

9 FG München v. 8.2.2011 – 13 K 2769/10, DStRE 2012, 189.

10 BGBl. I 2006, 2878.

Der BFH¹¹ hat die geforderten Kosten mit Verweis auf den Grundsatz des Kostenausgleichs, der Personalaufwendungen der Finanzverwaltung, sowie der Vorteilsabschöpfung beim Steuerpflichtigen für gerechtfertigt erachtet.

Als Rechtsfolge einer positiven verbindlichen Auskunft ergebe sich eine Bindungswirkung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Bewertung bei Verwirklichung des angefragten Sachverhalts. Dieses gelte zu Gunsten des Steuerpflichtigen sogar dann, wenn die verbindliche Auskunft nicht mit dem geltenden Recht in Einklang steht. Diese Bindungswirkung entfalle jedoch mit Änderung der für die Auskunft relevanten Rechtsvorschriften (§ 2 Abs. 2 StAusK V).

2.2 Klage gegen eine negative verbindliche Auskunft

Graw diskutierte, wie gegen eine sogenannte negative verbindliche Auskunft vorgegangen werden könne, dh was der Antragsteller unternehmen könne, wenn die Finanzverwaltung gerade nicht die in der verbindlichen Auskunft formulierte Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen vertritt. Hinsichtlich der statthaften Klageart vertrete die OFD Frankfurt¹² die Auffassung, dass eine Anfechtungsklage zu erheben sei. Dem entgegen ging *Graw* ebenso wie das FG München¹³ und das FG Köln¹⁴ davon aus, dass eine Verpflichtungsklage statthaft ist, da die negative verbindliche Auskunft immer eine Ablehnung der beantragten Auskunft beinhalte. Zusätzlich sei auch ein bedeutsames Rechtsschutzbedürfnis des Antragstellers klar zu erkennen, da die Ablehnung der positiven verbindlichen Auskunft den Steuerpflichtigen beschwere.

2.3 Prüfungsumfang der Finanzgerichtsbarkeit

Graw stellte sodann die Frage, inwieweit die Finanzgerichtsbarkeit den Inhalt der verbindlichen Auskunft überprüfen könne.

2.3.1 Rechtsprechung

2.3.1.1 Eingeschränkter Prüfungsauftrag der Gerichte

Unstreitig kann das Gericht laut *Graw* die korrekte Ausübung des Entschließungsermessens der Finanzbehörde überprüfen. Denn das Gesetz spreche in § 89 Abs. 2 AO von „können“. Das FG München geht davon aus, dass auch ein Auswahlermessen der Finanzbehörde hinsichtlich der konkreten Rechtsfolge einzuräumen sei, welches aber lediglich im Rahmen des § 102 FGO auf Ermessensfehler überprüft werden könne. Dies lehnte *Graw* jedoch im Einklang mit dem FG Köln ab. *Graw* begründete seine Auffassung zum einen mit der Intention des Gesetzgebers wonach der Antragsteller Rechtssicherheit erhalten solle, und zum anderen aus dem Vergleich mit der Anrufungsauskunft nach § 42e EStG und der verbindlichen Zusage nach §§ 204 ff. AO. Denn sowohl die Anrufungsauskunft als auch die verbindliche Zusage seien im vollem Umfang justiziabel und der Steu-

erpflichtige habe sogar einen Anspruch auf eine inhaltlich richtige Auskunft. Weiterhin führte *Graw* die Kostenpflicht der verbindlichen Auskunft ins Feld, um die Überprüfbarkeit zu rechtfertigen.

Der BFH vertritt mittlerweile die Auffassung, dass eine verbindliche Auskunft nur dahingehend überprüft werden könne, ob die gegenwärtige Einordnung des zutreffend erfassten Sachverhalts in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft sei. Damit gehe der Prüfungsumfang zwar über den des § 102 FGO hinaus, bliebe jedoch hinter dem der Entscheidung des FG Köln zurück. Nach den Ausführungen des BFH finde somit lediglich eine Evidenzkontrolle, aber keine volle Überprüfung statt. Demzufolge solle von den Gerichten im Wesentlichen nur überprüft werden können, ob dem Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen genüge getan wurde. Eine abschließende rechtliche Prüfung solle somit dem Besteuerungsverfahren vorbehalten bleiben. Abschließend verwies *Graw* auf ein noch anhängiges Verfahren vor dem VIII. Senat¹⁵ hin, das sich ebenso mit dem Prüfungsumfang einer verbindlichen Auskunft befasse.

2.3.1.2 Parallelen der Rechtsprechung zur Anrufungsauskunft

Die aktuelle Rechtsprechung zur verbindlichen Auskunft und die neuere Rechtsprechung zur Anrufungsauskunft nach § 42e EStG haben, so *Graw*, Parallelen. So habe der VI. Senat in einem Urteil¹⁶, das von dem Senatsmitglied *Geserich* als „Rechtsprechungsänderung“ bezeichnet wird¹⁷, den zuvor weiten Prüfungsumfang bei einer negativen Anrufungsauskunft eingeschränkt. Zwar bestehe danach weiterhin der Anspruch auf eine inhaltlich richtige Anrufungsauskunft. Jedoch werde die inhaltliche Überprüfung wie bei der verbindlichen Auskunft ebenfalls darauf beschränkt, ob die gegenwärtige rechtliche Einordnung des Sachverhalts schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist. Damit habe der VI. Senat seine Rechtsprechung zur Anrufungsauskunft der Rechtsprechung des I. und IX. Senats zur verbindlichen Auskunft angepasst. Der VI. Senat begründe seine Ausführungen mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung. Eine Finanzbehörde dürfe durch ein Finanzgericht nicht gezwungen werden, eine Auskunft zu erteilen, die der Auffassung der vorgesetzten Dienstbehörde nicht entspricht oder sogar widerspricht. *Graw* fand dieses Argument nicht überzeugend. Denn auch bei einer Klage gegen einen Steuerbescheid könne das Finanzgericht die Finanzbehörden zwingen, einen Verwaltungsakt zu erlassen, selbst wenn er nicht der Auffassung der jeweiligen Finanzbehörde entspreche.

2.4 Fazit

Aufgrund der neuen BFH-Rechtsprechung hat der Steuerpflichtige bei einer verbindlichen Auskunft lediglich den Anspruch, die geltende Verwaltungsauffassung mitgeteilt zu bekommen. Dieses führe, so *Graw*, zu einer Begrenzung der durch die verbindliche Auskunft bezweckten Rechtssicher-

11 BFH v. 30.3.2011 – I B 136/10, BFHE 232, 395 = DStRE 2011, 775.

12 OFD Frankfurt v. 12.12.2007 – S 0224 A - 3 - St 23, BeckVerw 109296 Tz. 6.1.

13 FG München (Fn. 9).

14 FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 = BeckRS 2012, 95416.

15 BFH, Az.: VIII R 72/13.

16 BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894 = DStRE 2014, 793.

17 *Geserich* NWB 2014, 1866.

heit und stehe nicht in vollem Einklang mit der Gebührenpflicht einer verbindlichen Auskunft, welche auch bei negativem Ausgang anfallt. Aus der Gebührenpflicht könnte zwar keine Rückkoppelung hinsichtlich des Umfangs des Rechtsschutzes gegen die verbindliche Auskunft abgeleitet werden. Da aber die Gebührenpflicht auch mit der Abschöpfung des Vorteils des Steuerpflichtigen gerechtfertigt werde, könne die Erhebung einer Gebühr bei bloßem Anspruch auf Mitteilung der Verwaltungsauffassung nicht nachvollzogen werden. Schließlich spräche auch der Wille des Gesetzgebers, der gerade ein Instrument zur Gewährung von Rechtssicherheit schaffen wollte, gegen eine eingeschränkte Überprüfung einer verbindlichen Auskunft. *Graw* resümierte, dass es abzuwarten sei, ob sich der VIII. Senat in dem noch anhängigen Verfahren auch dieser, für die Finanzverwaltung doch recht günstigen, Rechtsauffassung anschließe und wie angesichts dieser Sachlage der Gesetzgeber auf die Entwicklung reagieren wird.

3. Vortrag Prof. Dr. Rödder

Rödder teilte seinen Vortrag in zwei Abschnitte auf: Zu Beginn nahm er Stellung zu den Auswirkungen des neuen § 50i EStG und insbesondere dessen Abs. 2 auf Umwandlungen und Umstrukturierungen. Anschließend thematisierte er eine mögliche gesetzgeberische Änderung im Bereich der unschädlichen Zulässigkeit anderer Gegenleistungen bei Einbringung in Kapitalgesellschaften.

3.1 § 50i EStG

Zu Beginn erläuterte *Rödder* anhand des Gesetzestextes die Aussage und die seiner Ansicht im Grundsatz gerechtfertigte Funktionsweise von § 50i EStG aF. Da die hierzugehörigen Ausführungen den Rahmen dieses Berichts sprengen würden, sei im Folgenden nur eine grobe Beschreibung seiner Ausführungen dargelegt; des Weiteren sei auf einen von *Rödder* verfassten Beitrag verwiesen.¹⁸

3.1.1 Ausgangspunkt und Zielsetzung

Die Finanzverwaltung konnte lange Zeit davon ausgehen, dass insbesondere das Besteuerungsrecht auf von gewerblich geprägten oder infizierten Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 EStG) gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen selbst dann gesichert sei, wenn die Gesellschafter der Personengesellschaft ins Ausland verziehen.¹⁹ Dieser Ansicht hat der BFH mit seinen seit dem Jahr 2010 judizierten Urteilen widersprochen.²⁰ Danach reicht eine Personengesellschaft iSd § 15 Abs. 3 EStG zur Sicherstellung eines derartigen Besteuerungsrechts abkommensrechtlich nicht aus. Stets ist sowohl eine echte gewerbliche Aktivität und damit eine Betriebsstätte in Deutschland als auch eine funktionale Zuordnung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung zu dieser Be-

triebsstätte erforderlich. Der Gesetzgeber verfolgt daher seit Mitte des Jahres 2013 mit § 50i EStG aF²¹ das Ziel, das Besteuerungsrecht auf stille Reserven sowie laufende Einkünfte für den Fall zu sichern, falls beim Wegzug eines Gesellschafters die steuerliche Entstrickung von Wirtschaftsgütern aufgrund eines vorgelagerten Vermögenstransfers in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft unterblieben war. Im Wege eines *Treaty Overrides* ordnete die Vorschrift, so *Rödder*, an, dass diese Entstrickungsbesteuerung nachgeholt wird, sobald diese Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden.

3.1.2 Einführung und Funktionsweise des § 50i Abs. 2 EStG

Um die letzten Besteuerungslücken („aufgrund eines großen Einzelfalls“) in § 50i EStG zu schließen, habe der Gesetzgeber mit dem „Kroatien-Gesetz“²² zur Jahresmitte 2014 § 50i Abs. 2 EStG eingeführt und dadurch massive Kollateralschäden ausgelöst. Abs. 2 sehe im Kern vor, dass Veränderungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bestehender § 50i EStG-Strukturen mit Wirkung zum 1.1.2014 nicht mehr steuerneutral möglich sind. Im Einzelnen seien nahezu sämtliche Umwandlungen und Umstrukturierungen betroffener Personengesellschaften nach dem neuen § 50i EStG steuerlich zwangsweise gewinnrealisierend.

Rödder legte die Funktionsweise des § 50i Abs. 2 EStG dar, indem er zunächst den in Abs. 2 genannten Verweis auf Abs. 1 erläuterte. Denn von Abs. 2 seien sämtliche Sachgesamtheiten erfasst, welche Wirtschaftsgüter und Anteile iSd Abs. 1 enthielten. Dies betreffe Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sowie § 17 EStG-Anteile, welche ohne Auflösung der stillen Reserven vor dem 29.7.2013 in das Betriebsvermögen einer gewerblich infizierten oder geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 EStG) übertragen oder überführt wurden.

Abs. 2 ordne für diese Sachgesamtheiten im Rahmen von sämtlichen zukünftigen Umwandlungen und Einbringungen iSd § 1 UmwStG entgegen jeglicher anderslautender Regeln, stets den Ansatz zum gemeinen Wert an. Ebenso bewirke jede Überführung oder Übertragung von in diesen Sachgesamtheiten enthaltenen Wirtschaftsgütern und § 17 EStG-Anteilen die Aufdeckung der stillen Reserven, wenn diese aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft erfolge. Auch die zukünftige Nutzung dieser Wirtschaftsgüter und Anteile, welche ohne Auflösung der stillen Reserven vor dem 29.7.2013 in das Betriebsvermögen einer gewerblich infizierten oder geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 EStG) übertragen oder überführt wurden, für Betätigungen iSd § 15 Abs. 2 EStG (originärer Gewerblichkeit) ist schädlich und in vollem Umfang gewinnrealisierend (§ 50i Abs. 2 Satz 3 EStG).

18 *Rödder/Kuhr/Heimig* Ubg 2014, 477.

19 BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Tz. 2.2.1.

20 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFHE 229, 252 = DStR 2010, 1220; v. 4.5.2011 – II R 51/09, BFHE 233, 517 = DStRE 2011, 1004 mAnm *Schm*; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63 = DStR 2011, 1553; v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFHE 234, 339 = DStR 2011, 2085.

21 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, BGBl. I 2013, 1809.

22 Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2014, 1266.

3.1.3 Anwendungsbeispiel

Ausgangsfall:

Der Gesetzgeber habe mit § 50i EStG insbesondere Strukturen getroffen, in denen eine gewerblich geprägte KG als Zwischengesellschaft (sogenannte § 50i-KG) für eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung fungiert, um dem eigentlichen Gesellschafter (natürliche Person) die Wegzugbesteuerung nach § 6 AStG zu ersparen. Als Gründe für den Wegzug des Gesellschafters nannte *Rödter* insbesondere außersteuerliche Faktoren wie die Internationalisierung von Gesellschafterkreisen durch Auslandsstudium oder Tätigkeiten in Partnerunternehmen oder in den eigenen Auslandstochtergesellschaften.

Frage 1: DBA-Auslandsansässigkeit des Gesellschafters notwendig für § 50i Abs. 2 EStG?

Rödter stelle fest, dass der Wortlaut der Vorschrift eine Reduktion der Anwendung auf Auslandsfälle vermissen lasse. Zwar sei die Debatte im Gesetzgebungsprozess nur für derartige Fälle geführt worden, doch bisher gebe es von Seiten der Finanzverwaltung unverständlicherweise keine Klarstellung, dass reine Inlandsfälle nicht erfasst seien. Das zögerliche Verhalten der Finanzverwaltung führe derzeit zu einer unnötigen „Versteinerung“ vorliegender Gesellschaftsstrukturen, die aufgrund der Anwendungsunsicherheit von § 50i Abs. 2 EStG in der aktuell bestehenden Struktur gebunden seien. Gerade bei (unvorhergesehenen) Erbschaften stelle sich die Frage, ob mit der reinen Inlandsübertragung von KG-Anteilen nun stille Reserven zu versteuern sind. *Rödter* ließ keinen Zweifel daran, dass er eine Anwendung des § 50i Abs. 2 EStG auf reine Inlandsfälle für inakzeptabel halte, da eine mögliche Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts von vornherein ausgeschlossen sei.

Frage 2: Löst Einbringung des gesamten Betriebs der § 50i-KG in gewerblich tätige Mitunternehmerschaft Besteuerung aus?

Ein derartiger Strukturwandel würde das deutsche Besteuerungsrecht an den KG-Anteilen auf keine Weise gefährden; viel eher, so *Rödter*, werde das deutsche Besteuerungsrecht zusätzlich gestärkt. Trotzdem schreibe § 50i Abs. 2 S. 3 EStG die Auflösung der stillen Reserven bei Einbringung der KG in eine gewerblich tätige Mitunternehmerschaft vor. Dieses absurde Ergebnis könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein.

Frage 3: Ausländischer Gesellschafter vererbt/schenkt seinen Anteil an der § 50i-KG an sein in Deutschland lebendes Kind?

Auch in diesen Konstellationen kam *Rödter* zu dem Ergebnis, dass ein Vererben bzw. Schenken der § 50i-Anteile an eine in Deutschland lebende Person zwar zu einer Stärkung des deutschen Besteuerungsrechts, im Ergebnis aber auch zu einer ggf. für das Unternehmen existenzgefährdenden Realisierung der stillen Reserven führe. Denn nach § 50i Abs. 2 sei bei der Übertragung von Anteilen an einer § 50i-KG die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ausgeschlossen.

Vereinfacht fasste *Rödter* zusammen, dass von den Regelungen des § 50i Abs. 2 EStG betroffene Sachgesamtheiten nicht zu Verkehrswerten umgewandelt werden könnten, selbst deren Vererben oder Verschenken und der Strukturwandel könne nicht ertragsteuerneutral vorgenommen werden.

3.1.4 Maßnahmenkatalog

Nachdem *Rödter* am Rande noch mehrere Fälle – auch aus Sicht der Finanzverwaltung – sinnvoller Umwandlungen und Umstrukturierungen ansprach, welche aber trotzdem unter die Anwendung des § 50i Abs. 2 EStG fielen, summierte er abschließend seine Ausführungen in einem Maßnahmenkatalog, um die offensichtlich überschießende und fehlgeleitete Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 EStG einzudämmen. Aus seiner Sicht bestehe von Seiten des Gesetzgebers dringender Handlungs- bzw. Klarstellungsbedarf, damit § 50i Abs. 2 EStG

1. nicht auf reine Inlandssachverhalte angewendet werden könne;
2. teleologisch auf Umstrukturierungen bzw. unentgeltliche Übertragungen reduziert werde, die das deutsche Steuersubstrat tatsächlich gefährden;
3. und andere Normen der Entstrickungsbesteuerung nicht zur Anwendung kommen, wenn eine Entstrickung ungewollt stattgefunden habe und der Steuerpflichtige weiterhin durchgängig das unbeschränkte deutsche Besteuerungsrecht akzeptiere;
4. durch praktisch umsetzbare und zumutbare Vorgaben vom Steuerpflichtigen selbst vermieden werden kann, indem er auf ökonomisch sinnvolle Weise das deutsche Besteuerungsrecht sichert.

3.2 Andere Gegenleistung bei Einbringung in Kapitalgesellschaften

Im zweiten Teil seines Referats berichtete *Rödter* von der aktuellen Diskussion im Rahmen des Zollkodex-Anpassungsgesetzes²³, eine gesetzliche Änderung im Bereich der unschädlichen Zulässigkeit sonstiger Gegenleistungen bei Einbringung in Kapitalgesellschaften einzuführen. Dabei wies er eindringlich darauf hin, dass in diesem Bereich von Seiten des Gesetzgebers keinerlei Handlungsbedarf bestehe.

3.2.1 Aktuelle Gesetzeslage

Bei der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft ist es für den Einbringenden steuerneutral, wenn er für die Einbringung neben neuen Geschäftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter erhält, solange deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt (§§ 20 Abs. 2 S. 4; 21 Abs. 1 S. 3; 20 Abs. 3 S. 3; 21 Abs. 2 S. 6 UmwStG). Eine solche Möglichkeit besteht für den Regelungsbereich der §§ 3 und 11 UmwStG nicht und wird von BFH und Finanzverwaltung zu § 6 Abs. 5 EStG und § 24 UmwStG unterschiedlich vertreten.

3.2.2 Anlass der Diskussion

Die aktuell geführte Diskussion habe sich, so *Rödter*, insbesondere aufgrund eines Missverständnisses entsponnen. Dies beruhe darauf, dass generell vermutet werde, man könne mit der Gewährung anderer Gegenleistungen bei Einbringung in Kapitalgesellschaften steuerfrei stille Reserven realisieren bzw. steuerpflichtige Assets in (anteilig) steuerfreie Share Deals überführen. Zusätzlich argumentierten andere

untergeordnete dogmatische Stimmen, dass die Buchwertübertragungsmöglichkeit lediglich der Gewährung von Gesellschaftsrechten vorbehalten sein solle. Auch sei das Thema bereits mehrfach Gegenstand der politischen Debatte gewesen und aufgrund der Erwähnung im Koalitionsvertrag wieder auf die politische Agenda genommen worden.

3.2.3 Steuerlicher Effekt der Gewährung anderer Gegenleistungen

Fall:

Der Einbringende überträgt Unternehmensanteile an eine Kapitalgesellschaft. Der Einbringende erhält im Gegenzug Anteile an der Übernehmerin. Zusätzlich erhält der Einbringende in Höhe des im eingebrachten Betriebsvermögen vorhandenen buchmäßigen Eigenkapitals einen Darlehensanspruch gegen die Übernehmerin.

Auswirkungen:

Bei der Übernehmerin werde der Betrag des übernommenen buchmäßigen Eigenkapitals um den Betrag des Darlehens verringert. Beim Einbringenden werde der Buchwert der neuen Anteile an der Übernehmerin zT durch eine Forderung „ersetzt“ und damit in ebenfalls derselben Höhe reduziert. Daraus könne gesehen werden, dass die stillen Reserven, die auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden, unangetastet blieben und sich im Buchwert der übernommenen Unternehmensanteile bei der Übernehmerin verdoppeln. Dies gründe darin, dass nur in Höhe des Buchwerts eine Gegenleistung unschädlich gewährt werden dürfe und nicht zusätzlich in Höhe der stillen Reserven. Die Möglichkeit der Gewährung anderer Gegenleistungen sei somit lediglich eine Ausprägung der steuerlichen Finanzierungsfreiheit.

3.2.4 Eigentliches Fiskalproblem

Das dabei entstehende Fiskalproblem liege ausschließlich darin, dass die Gewährung anderer Gegenleistungen dem Einbringenden erlaube, vorrangig steuerfrei das Darlehen zu tilgen anstatt den Gewinn der Übernehmerin steuerpflichtig auszuschütten. Damit läge lediglich eine Änderung der Verwendungsreihenfolge bei der Übernehmerin vor. Von einer steuerfreien „Reservenrealisation“ könne somit nicht gesprochen werden. Die Furcht vor einem beachtlichen Fiskalproblem sei daher höchst zweifelhaft, insbesondere da auch mit anderen Instrumenten eine Durchbrechung der Verwendungsreihenfolge bewirkt werden könnte.

3.2.5 Ergebnisgleiche Handlungsalternativen

Anschließend legte Rödder dar, dass es neben den aktuell diskutierten Regelungen zur anderen Gegenleistung im Rahmen der §§ 20 und 21 UmwStG durchaus weitere Möglichkeiten gebe, um die oben beschriebene Konsequenzen zu erreichen. Hierzu zähle zB eine vorherige Zuordnung von Fremdkapital zum einzubringenden Betriebsvermögen, welches bei der einbringenden Kapitalgesellschaft zB durch fremdfinanzierte Ausschüttungen erreichbar sei. Weiterhin könnten die gleichen Auswirkungen auch im Rahmen des § 22 UmwStG durch eine steuerunschädliche Einlagenrückgewähr nach Einbringung bis zur Höhe des Anteilsbuchwerts erzielt werden. Ebenso erfolgreich wäre die Kapitalherabsetzung nach Einbringung oder durch Doppelstockstrukturen, bei denen die untere Kapitalgesell-

schaft thesauriere und die „obere“ Kapitalgesellschaft eine Einlagenrückgewähr vornehme.

3.2.6 Konsequenzen der Einführung der Trennungstheorie

Sollte sich der Gesetzgeber dazu entscheiden, die steuerneutrale Möglichkeit der anderen Gegenleistung abzuschaffen und damit die Trennungstheorie bei der Einbringung im Rahmen der §§ 20, 21 UmwStG einzuführen, ergeben sich ohne Not weitreichende negative Folgen. Damit würden die in der Praxis wichtigsten Umstrukturierungsvorgänge ohne Zwang massiv erschwert. Denn eine Mitübertragung von Schulden, deren Zuordnung zum Einbringungsgegenstand nicht eindeutig wäre, führte ggf. zur Annahme einer schädlichen Gegenleistung mit der Folge der anteiligen Realisierung. Ebenso müsste jeder nach der Einbringung stattfindende Zahlungsstrom darauf geprüft werden, ob ggf. eine andere Gegenleistung vorliege. Es stelle sich die Frage nach einem schädlichen Gesamtplan oder nach der Qualifikation von Einbringungsvertragsklauseln. Kurzum: Es ergeben sich für Einbringungsvorgänge ein bürokratischer Mehraufwand und ein Verkomplizieren der gewünschten Kapitalausstattung der Übernehmerin.

4. Diskussion

Desens stellte zu Beginn der Podiumsdiskussion die weiteren Teilnehmer vor und begann die Fragerunde mit der Thematik des § 50i EStG und der sonstigen Gegenleistungen bevor er abschließend auf das Thema verbindliche Auskunft fokussierte.

4.1 § 50i EStG

4.1.1 § 50i Abs. 2 EStG als überschießende Missbrauchsvermeidungsnorm

Desens begann die Diskussion mit der direkten Frage, ob die „chemotherapie“-ähnlich schädliche Breitenwirkung des § 50i Abs. 2 EStG gewollte Strategie des Gesetzgebers sei. *Möhlenbrock* antwortete, dass § 50i EStG nicht als Missbrauchsvermeidungsnorm, sondern in erster Linie als *Treaty Override* zu klassifizieren sei. Mit Verweis auf die oben dargelegten Ausführungen von *Rödder* beschrieb er die Vorschrift als Reaktion des Gesetzgebers auf die gewandelte Rechtsprechung des BFH und dessen DBA-Verständnis im Zusammenhang mit dem deutschen Besteuerungsrecht auf Anteile an Personengesellschaften bei ausländischer Ansässigkeit des Gesellschafters.²⁴ Da der bisher beschrittene Weg der Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung durch Einbringung von Kapitalgesellschaftsanteilen in gewerblich geprägte bzw. infizierte Personengesellschaften aktuell nicht mehr ohne Verlust von Steuersubstrat möglich gewesen sei, sei die Schaffung von § 50i EStG eine logische Konsequenz gewesen. Doch mit der Einführung von Abs. 2 erkannte *Möhlenbrock* auch die Schärfe der Vorschrift, deren Kürze des Wortlauts zugegebenermaßen eine derart breite Wirkung hervorrufe, dass ein ungerechtfertigtes Erfassen von Sachverhalten nicht ausgeschlossen werden könne.

24 BFH, I R 81/09 (Fn. 20); II R 51/09 (Fn. 20); I R 95/10 (Fn. 20); I R 46/10 (Fn. 20).

4.1.2 Verbesserungsmöglichkeiten

4.1.2.1 Änderung Gesetzestext

Rödter sah keine Lösung darin, § 50i Abs. 2 EStG ersatzlos abzuschaffen. Er machte deutlich, dass eine Verbesserung ua darin bestehen sollte, dass es aktuellen § 50i EStG-Strukturen erlaubt bleiben müsse, sich unschädlich umwandeln und umstrukturieren zu dürfen, solange das deutsche Besteuerungsrecht nicht gefährdet werde. Zugleich forderte er die Finanzverwaltung auf, aktuellen § 50i EStG-Strukturen aufzuzeigen, wie diese das deutsche Besteuerungsrecht rechtssicher verbessern bzw. stärken könnten. *Graw* sprach sich gegen diese von Rödter vorgeschlagene Möglichkeit aus, dass der Steuerpflichtige sich sozusagen beim Finanzamt im Rahmen einer „umgekehrten verbindlichen Auskunft“ zur steuerlichen Verstrickung seiner stillen Reserven verpflichten könnte. Eine derartige Absprache sehe das Gesetz schlicht nicht vor und könne daher von den Gerichten auch nur eingeschränkt beurteilt werden.

4.1.2.2 Teleologische Reduktion

Eine Änderung der Regelung konnte Möhlenbrock sich *ad hoc* nicht vorstellen, da die Breitenwirkung der Vorschrift und damit auch das Erfassen sämtlicher Veräußerungssurrogate durch Umwandlung, Einbringung etc. vom Gesetzgeber gewollt sei. Trotzdem deutete er an, dass bei § 50i Abs. 2 EStG über eine teleologische Reduktion nachgedacht werden könnte. Ua betreffe dies einen möglichen Ausschluss reiner Inlandsfälle. Dagegen monierte *Desens*, dass er es als keine gute Gesetzestechnik erachte, ungewollte Strukturen durch breit angelegte Gesetzesregelungen zu erfassen, um diese dann im zweiten Schritt einer möglichen Verwaltungsauffassung in der Anwendung zu begrenzen. Zwar sei ihm das Dilemma des Gesetzgebers bewusst, bei zu enger Formulierung zusätzliche Missbrauchsmöglichkeiten nicht zu erfassen und bei zu breiter Formulierung keinen Raum mehr für sinnvolle Gestaltung zuzulassen. Doch das Problem solle auch aus rechtsstaatlicher Sicht nicht dadurch gelöst werden, breit wirkende Missbrauchsvorschriften zu formulieren, bei denen schon im Vorhinein klar sei, dass zur sinnvollen Anwendung eine teleologische Reduktion erforderlich sei. Damit verlagere sich die *de-facto* Gesetzgebung auf die Finanzverwaltung, da diese dann bestimmen könne, wann und wie ein Gesetz anzuwenden sei. Hierzu wurde aus dem Publikum angemerkt, dass ein derartiges Vorgehen des Gesetzgebers dankend von der Betriebsprüfung aufgenommen werde. Wenn die Reduktion einer gesetzlich eher breit angelegten Vorschrift im Ermessen der Finanzverwaltung liege, habe diese ein weiteres Druckmittel in Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen zur Hand. Auch *Dorenkamp* präferierte eine zügige Änderung des Gesetzestextes, indem er zu bedenken gab, dass eine teleologische Reduktion von Gesetzen durch die Finanzverwaltungen zwar eine schnelle Linderung schaffen könnte, im Ergebnis dies die Gerichte aber nicht binde.

4.1.3 Problematische Rückwirkung des § 50i EStG

Desens warf die Frage auf, ob bei dem zum 26.6.2013²⁵ eingeführten § 50i EStG aF (mittlerweile § 50i Abs. 1 EStG)

bzw. beim dem zum 31.7.2014 geschaffenen Abs. 2 Rückwirkungsproblematiken bestehen könnten. Da der Wortlaut des Abs. 2 mit dem Bezugsdatum 1.1.2014 lediglich eine Rückwirkung auf den Beginn des Veranlagungszeitraums mit sich bringe, konnte *Graw* keine schädliche Rückwirkung erkennen. Vor dem Hintergrund der neuen Judikation des BVerfG²⁶ äußerte sich *Graw* hinsichtlich einer möglichen unzulässigen Rückwirkung des § 50i Abs. 1 S. 2 EStG aber andeutend kritisch. Es sei in der Gesetzesbegründung genau zu prüfen, ob diese Regelung wie vom Gesetzgeber behauptet lediglich „klarstellenden“ Charakter habe oder es sich doch um eine Neuregelung handle. Nur Letzteres würde den Rückwirkungsvorschriften unterliegen.

4.2 Andere Gegenleistung bei Einbringung in Kapitalgesellschaften

Desens führte die Diskussion zum zweiten Teil des Referats von Rödter und äußerte seine persönliche Verwunderung über die Initiative des Gesetzgebers, die gesetzlichen Regelungen zur anderen Gegenleistung prüfen zu wollen. Als Ursprung der Diskussion sahen die Teilnehmer neben den von Rödter beschriebenen Gründen auch den sogenannten „VW/Porsche-Deal“²⁷, über den sich die öffentliche Meinung echauffiert habe.

4.2.1 Aktuelle Diskussion führt nicht zum gewollten politischen Ergebnis

Desens teilte die von Rödter geäußerte Auffassung, wonach dieser in der diskutierten Regelung keine Gefahrenquelle für die steuerfreie Realisierung von stillen Reserven sehe. Als Vertreter der Finanzverwaltung pflichtete Möhlenbrock dieser Auffassung bei. Im Einklang mit den anderen Teilnehmern vertrat er die Meinung, dass man dem politischen Ziel der Verhinderung steuerneutraler Unternehmensverkäufe durch eine Modifikation der Regelungen zur anderen Gegenleistung nicht näher kommen könne. *Dorenkamp* nutzte in diesem Zusammenhang den Begriff des lediglich „gefühlten“ Missbrauchs und machte damit deutlich, dass *de facto* kein Missstand vorliege und die Politik einem falschen Verständnis der Tatsachen erlegen sei.

4.2.2 Abschaffung erschwert Umstrukturierungen

Aus seiner praktischen Tätigkeit berichtete *Dorenkamp*, dass Unternehmen von der Abschaffung der aktuellen Regelungen zur anderen Gegenleistung härter als bisher berichtet getroffen würden. Denn zwar gebe es die von Rödter vortragenen ergebnisgleichen Ausweichmöglichkeiten. Diese könnten aber ggf. aus betriebsorganisatorischer Sicht zB IT-technisch im Unternehmen nicht so einfach wie die bisherige Regelung umgesetzt werden. Folge wäre ein erhebliche Verkomplizierung und Erschwerung ökonomisch notwendiger Umstrukturierungsprozesse. Dazu fügte Rödter an, dass zusätzlich unnötiger Streit zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung darüber entstehen könne, ob eine bei der Einbringung übernommene Verbindlichkeit nun dem

26 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, NJW 2014, 1581.

27 Vgl. Süddeutsche Zeitung v. 5.7.2012, abrufbar unter <http://sz.de/1.1402443>.

25 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, BGBl. I 2013, 1809.

eingebrachten Teilbetrieb zuzuordnen sei oder nicht. Auch einer gesetzlichen Änderung durch Beschränkung der Möglichkeit der anderen Gegenleistung auf 50 % des eingebrauchten Buchwerts konnte *Rödder* keinen positiven Aspekt abgewinnen.

4.3 Verbindliche Auskunft

4.3.1 Eingeschränkte Überprüfbarkeit verbindlicher Auskünfte

Zu Beginn des dritten Abschnitts stelle *Desens* die These auf, dass durch die neuere Rechtsprechung des BFH²⁸ die gerichtliche Überprüfbarkeit verbindlicher Auskünfte stark beschränkt worden sei. *Möhlenbrock* begrüßte diese klarstellende Rechtsprechung, denn eine vollständige Überprüfbarkeit der verbindlichen Auskunft durch die Finanzgerichtsbarkeit sehe er kritisch. Hierdurch würde ein zweiter Rechtsweg zur Klärung der rechtlichen Fragen eröffnet werden. Er sehe in der verbindlichen Auskunft lediglich ein Instrument, um eine Kommunikation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu ermöglichen. Dieses solle durch hohe gerichtliche Auflagen nicht zusätzlich erschwert werden.

4.3.2 Anfechtbarkeit bei nur teilweise beantworteter verbindlicher Auskunft

Auf die Frage, inwieweit eine Anfechtbarkeit gegeben sei, wenn das Finanzamt in einer verbindlichen Auskunft nur zB zwei von zehn Fragen eine Ablehnung erteile und in den übrigen Fragen die Auffassung des Steuerpflichtigen bestätigte, antwortete *Graw*: Seines Erachtens sei auch eine Verpflichtungsklage statthaft unabhängig von der Frage, ob jede einzelne Frage ein selbständiger Verwaltungsakt oder alle Fragen zusammen einen Verwaltungsakt darstellen. Auf Nachfrage von *Rödder* bestätigte *Graw* auch, dass für die bereits stattgegebenen Fragen das Verböserungsverbot gelte. *Kritsch* sah *Graw* den Aspekt, ob in diesem Zusammenhang eine Entscheidung im vorläufigen Rechtsschutz möglich sei, da einer einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO grundsätzlich das Verbot der Vorwegnahme der Hauptsache entgegenstehe. Weiterhin interessierte sich *Desens* dafür, ob man sich eine evident rechtswidrige verbindliche Auskunft

vorstellen könne. *Graw* erwiderte, dass er sich aufgrund seiner bisherigen Erfahrung faktisch nicht vorstellen könne, dass ein Finanzamt eine evident rechtswidrige verbindliche Auskunft erteilen werde. Damit hätten Klagen gegen eine verbindliche Auskunft in der Praxis wahrscheinlich wenig Aussicht auf Erfolg.

4.3.3 Probleme bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte

Auf Nachfrage von *Desens*, ob die negative verbindliche Auskunft oder die nicht beantwortete Auskunft das größere Problem in der Praxis darstellten, antwortete *Rödder*, dass beide aus seiner Sicht so gut wie nicht vorkämen. Dies liege daran, dass bei auftretenden Problemen der Antragsteller mit der Finanzverwaltung an dem Thema arbeite und dadurch in den meisten Fällen auch eine gemeinsame Lösung gefunden werden könne. Die in Klageverfahren angefochtenen negativen verbindlichen Auskünfte bezeichnete *Rödder* als „kaputte Fälle“, da sich die Finanzverwaltung nach seiner Erfahrung in den Beratungen auch für betriebswirtschaftliche Argumente offen zeige.

4.3.4 Verbindliche Auskunft als Frühwarnsystem der Finanzverwaltung

In der Diskussion kam auf, dass die Anträge auf verbindliche Auskunft auch eine Art Frühwarninstrument für die Finanzverwaltung darstellen können. So warf *Desens* ein, dass die Neufassung des bereits diskutierten § 50i Abs. 2 EStG zumindest nach einem Zeitungsbericht auf einen Antrag auf eine verbindliche Auskunft zurückgehen solle. Diese Frühwarnfunktion wurde auch von *Möhlenbrock* anerkannt.

5. Das 16. Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 16. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema: „Steuerstrafrechtliche Risiken im Unternehmensalltag“ findet statt am 21.1.2015 um 17:30 Uhr im Literaturhaus München, Salvatorplatz 1, 80333 München. Teilnehmer werden sein: *Gerd Faber* (WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH), *Dr. Markus Gotzens* (Wannemacher & Partner), *LRD Franz Hruschka* (Finanzamt München), *Prof. Dr. Franz Salditt* (Kanzlei Prof. Dr. Salditt), *Dr. Hartmut Schwab* (Steuerberaterkammer München) sowie *Michaela Welnhöfer-Zeitler* (Vorsitzende Richterin LG München). Die kostenlose Anmeldung ist wie immer möglich unter: <http://www.muenchner-ustf.de/anmeldung.php>.

28 BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 = DStR 2012, 1272.