

Steuerfalle § 50i EStG?

Welche Umstrukturierungs- und Nachfolgefälle betroffen sind



Dr. Bertram Layer ist Partner und Steuerberater des Büros Hennerkes, Kirchdörfer und Lorz in Stuttgart.

Mit der Internationalisierung der Unternehmerfamilie sind auch sehr komplexe steuerliche Fragen verbunden. Eine große Rolle spielt dabei die Sicherung des Besteuerungsrechts für den deutschen Fiskus auf die in einer inländischen Unternehmensbeteiligung gebundenen stillen Reserven.

I. Einführung

Zieht ein Gesellschafter eines Familienunternehmens ins Ausland um, regelt u.a. § 6 des deutschen Außensteuergesetzes (AStG) damit verbundene steuerliche Folgen. Um damit verbundene Besteuerungslücken zu schließen und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Auslegung von Besteuerungsrechten bei bestimmten Beteiligungskonstellationen Rechnung zu tragen, hat der Gesetzgeber im Jahre 2013 § 50i EStG eingeführt. 2014 wurde diese Vorschrift von ihrem Regelungsumfang deutlich erweitert. Allerdings ist der Gesetzgeber mit dem heute vorliegenden Wortlaut des § 50i EStG deutlich über das Ziel hinausgeschossen. Denn es unterliegen, wie noch zu zeigen sein wird, nicht nur Fälle des Wegzugs eines Unternehmens oder Gesellschafters eines Unternehmens den Besteuerungsfolgen des § 50i EStG, der letztendlich zu einer Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven in den von § 50i EStG betroffenen Unternehmensanteilen führt. Vielmehr sind auch reine Inlandssachverhalte von der Vorschrift des § 50i EStG betroffen.

Daher hat sich die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 21. Dezember 2015¹ mit einer einschränkenden Anwendung der Besteuerungsfolgen des § 50i Abs. 2 EStG auseinandergesetzt. Der Regelungsinhalt dieses BMF-Schreibens wird in diesem Bei-

trag erläutert. Zuvor gilt es aber, ein Grundverständnis für die Vorschrift des § 50i EStG zu schaffen.

II. Grundkonzeption von § 50i EStG

Um die mit der Vorschrift des § 50i EStG verbundenen Grundgedanken des Gesetzgebers verständlich zu machen, muss zunächst die Wegzugsbesteuerungproblematik nach § 6 AStG erläutert werden. Nach dieser Vorschrift sind im Falle eines Wegzugs eines bisher im Inland lebenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, an der dieser wesentlich im Sinne des § 17 EStG, d.h. zu mindestens 1 % beteiligt ist, im Zeitpunkt des Wegzugs die stillen Reserven in der Beteiligung zu versteuern. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Wegzugsbesteuerung in den 1970er-Jahren aufgrund des Wegzugs der Unternehmerfamilie Horten in die Schweiz eingeführt. Denn Deutschland verliert bei einem Wegzug des Steuerpflichtigen in einen Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht (DBA-Staat), nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regelmäßig das Recht, die stillen Reserven im Zeitpunkt ihrer späteren tatsächlichen Realisierung (z.B. bei einer Veräußerung) zu besteuern. Denn nach den meisten von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft dem Wohnsitzstaat zu.

INHALT

- I. Einführung
- II. Grundkonzeption von § 50i EStG
 - 1. Umwandlungsfälle
 - 2. Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG
 - 3. Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG
 - 4. Strukturwandel
- III. Prüfungsschema für von § 50i EStG betroffene Strukturänderungen
- IV. Das BMF-Schreiben vom 21.12.2015
- V. Vermeidung der Problematik des § 50i EStG
- VI. Abschließende Hinweise

Im Falle einer Veräußerung der Beteiligung nach dem Wegzug würde somit das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven im Zuzugsstaat liegen. Die Wegzugsbesteuerung sichert somit das Besteuerungsrecht des inländischen Fiskus für die mit den Anteilen verbundenen stillen Reserven.

Es war in früheren Jahren üblich und von der Finanzverwaltung als Gestaltung auch anerkannt, dass z.B. bei Wegzug eines Gesellschafters eines Familienunternehmens in der Rechtsform der GmbH die damit verbundene Wegzugsbesteuerung durch folgende Gestaltung vermieden werden konnte.²

¹ Fußnote: BMF-Schreiben vom 21. Dezember 2015, Az.: IV B 5 S 1300/14/1007, DStR 2016. S. 65.

² Vgl. z.B. von Oertzen/Blusz, BB 2015, S. 283 ff., 283 mit Verweis auf BMF-Schreiben v. 16.04.2010, Az.: IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. Teil I 2010, S. 354 ff., Tz. 2.2.1 sowie Wittkowski, BC 2014, S. 382 ff., 383

Beispiel:

Der alleinige Gesellschafter der A-GmbH mit Sitz im Inland beabsichtigt, seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz zu verlegen. Vor dem Umzug gründet A eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, in deren Gesamthandsvermögen er die Anteile an der A-GmbH verdeckt einlegt. Durch die Verankerung der GmbH-Anteile in einem deutschen Betriebsvermögen war nach Auffassung der Finanzverwaltung das Besteuerungsrecht von Deutschland auch nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz gesichert, sodass A in die Schweiz umziehen konnte, ohne die stillen Reserven in seinen Anteilen an der A-GmbH zu realisieren.

In Abbildung 1 sind die Ausgangssituation und der Gestaltungsvorschlag als Zielstruktur im Beispielfall dargestellt.

Mit der ursprünglichen Fassung des § 50i EStG hatte der Gesetzgeber auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur steuerlichen Einordnung gewerblich geprägter Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern reagiert.³ Denn die neuere BFH-Rechtsprechung hat dieser Gestaltungsmöglichkeit die Grundlage entzogen. Nach Auffassung des BFH stellt eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kein Unternehmen im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen dar. Dies hat zur Folge, dass in vorstehendem Beispielfall das Besteuerungs-

³ Vgl. Rödder, DB 2015, S. 1422 ff., 1422 mit Verweis auf BFH-Urteil v. 28.04.2010, I R 81/09, BFHE 229, S. 252 ff.; BFH-Urteil v. 04.05.2011, II R 51/09, BFHE 233, S. 517 ff.; BFH-Urteil v. 25.05.2011, I R 95/10, BFHE 234, S. 63 ff. sowie BFH-Urteil v. 24.08.2011, I R 46/10, BFHE 234, S. 339f.

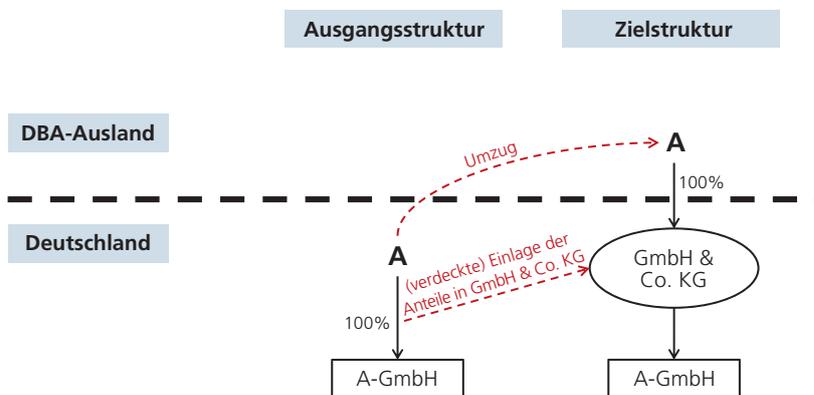


Abb. 1

recht an den von der gewerblich geprägten Personengesellschaft gehaltenen Anteilen an der A-GmbH auf den Wohnsitzstaat des Gesellschafters A, somit nach dessen Umzug auf die Schweiz, übergeht.

§ 50i Abs. 1 EStG regelt daher, dass die unterbliebene Entstrickungsbesteuerung beim Wegzug des A in die Schweiz bei der späteren Veräußerung oder Entnahme von zuvor zum Buchwert ins Betriebsvermögen der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG eingelegten Wirtschaftsgütern (hier der Beteiligung an der A-GmbH) nachgeholt wird. Das deutsche Besteuerungsrecht setzt sich also an den Anteilen an der A-GmbH entgegen dem Doppelbesteuerungsabkommen fort (sog. Treaty Override).

§ 50i Abs. 1 EStG setzt dabei voraus, dass

- Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile im Sinne von § 17 EStG vor dem 29.06.2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 3 EStG übertragen wurden,
- eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben ist.

Unter diesen Voraussetzungen ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger – der im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens ins Ausland umgezogen ist – aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zu versteuern. Dies darf jedoch nur für Veräußerungen oder Entnahmen nach dem Tag der Verkündung dieser gesetzlichen Vorschrift am 29.06.2013 erfolgen.⁴

Entsprechendes gilt auch für Fälle der Betriebsaufspaltung für die im Besitzunternehmen steuerlich verstrickten Wirtschaftsgüter (z.B. die Anteile an der Betriebsgesellschaft). Auch in diesen Fällen ist das deutsche Besteuerungsrecht unter Verweis auf die vorgenannte neuere Rechtsprechung des BFH nach den Regelungen in den DBA nicht sichergestellt. Deshalb sichert § 50i Abs. 1 S. 4 EStG das deutsche Besteuerungsrecht für die Fälle der Betriebsaufspaltung, die nach der im Gesetz enthaltenen Definition vorliegt, „weil der Steuerpflichtige sowohl im

⁴ Siehe hierzu auch Pohl/Raupach, § 50i EStG und gewerblich geprägte Personengesellschaften, in Festgabe Wassermeyer 1. Auflage 2015, Beitrag 48, Rn. 17

überlassenden Betrieb (*Besitzunternehmen*) als auch im nutzenden Betrieb (*Betriebsunternehmen*) allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt“.

Durch bestimmte Umstrukturierungsmaßnahmen konnte aber nach wie vor ein Ausweg aus dieser von § 50i angeordneten Entstrickungsbesteuerung erreicht werden. Über die Umzugspläne der Familie Porsche nach Österreich wurde in der Presse berichtet.⁵

Diese Gesetzeslücke wollte der Gesetzgeber durch den im Zuge des „Kroatiengesetzes“ neu eingefügten § 50i Abs. 1 S. 2 und den neu geschaffenen § 50i Abs. 2 EStG schließen.⁶

Durch § 50i Abs. 1 S. 2 EStG wurde der Anwendungsbereich für § 50i EStG erweitert. Er gilt nun auch für den Fall der Einbringung des Betriebs bei einer ursprünglich gewerblich tätigen Personengesellschaft nach § 20 UmwStG in eine Tochter-Kapitalgesellschaft, wenn der Einbringungszeitpunkt vor dem 29.06.2013 liegt und die Personengesellschaft durch das Halten der Anteile an der Tochter-Kapitalgesellschaft zu einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG wird.

Durch den neu eingeführten § 50i Abs. 2 EStG führen nun neben den in Abs. 1 geregelten Veräußerungs- oder Entnahmevorgängen auch nachfolgend dargestellte Fallgestaltungen zur Realisierung stiller Reserven:

⁵ Vgl. Budras/Ruhrkamp, Wolfgang Porsche: Wie gelingt es, steuerfrei auszuwandern? In: Frankfurter Allgemeine, 18.03.2014

⁶ Vgl. Rödder, DB 2015, S. 1422 ff., 1422 sowie Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl Teil I 2014, S. 1266 ff.

1. Umwandlungsfälle

Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 UmwStG von „Sachgesamtheiten“, die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne von § 50i Abs. 1 EStG enthalten.

2. Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG

Die unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Einheiten (*Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteile*), die somit von der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ausgeschlossen werden. In der Folge droht daher, dass auch bei der Schenkung oder Vererbung von Unternehmensanteilen an Personengesellschaften (*Mitunternehmeranteile*) eine steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven erfolgt.

3. Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG

Sofern nach § 50i Abs. 1 EStG verstrickte Wirtschaftsgüter vorliegen, die nach § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich steuerneutral aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft oder aus dem Sonderbetriebsvermögen übertragen werden könnten, schließt § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG für diese Fälle die Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG und damit die Buchwertfortführung aus.

4. Strukturwandel

Ein solcher Strukturwandel liegt nach § 50i Abs. 2 Satz 3 EStG dann vor, wenn sich eine (gewerblich geprägte oder „infizierte“) Personengesellschaft mit nach § 50 Abs. 1 EStG verstrickten Wirtschaftsgütern aufgrund veränderter Tätigkeiten (*Strukturwandel*) originär gewerblich (§ 15 Abs. 2 EStG) betätigt.

Vorstehende Auflistung zeigt, dass durch die Erweiterung des § 50i EStG eine Vielzahl von Umstrukturierungs- oder Übertragungsfällen in den Anwendungsbereich dieser Norm fallen

kann. Wegen des sehr weit gefassten Wortlauts des § 50i Abs. 2 EStG sind leider nicht nur Wegzugsfälle von der Vorschrift betroffen, sondern bei einer am Wortlaut orientierten Auslegung der Vorschrift auch reine Inlandsfälle ohne jeglichen Auslandsbezug. Daher wurde der Gesetzgeber von der Beratungspraxis und auch von verschiedenen Institutionen und Verbänden aufgefordert, den Wortlaut des § 50i EStG auf Fälle mit Auslandsbezug zu begrenzen und reine Inlandsfälle von dieser Vorschrift auszunehmen.⁷ Da sich der Gesetzgeber noch nicht zu einer gesetzlichen Klarstellung entschließen konnte, hat die Finanzverwaltung in dem nachfolgend vorgestellten BMF-Schreiben vom 21.12.2015 Fallkonstellationen mit reinem Inlandsbezug aufgezeigt, die auf Antrag aus sachlichen Billigkeitsgründen von den Besteuerungsfolgen des § 50i EStG ausgenommen werden können.

Um den Anwendungsbereich der Vorschrift zu verdeutlichen, wird nachfolgend zunächst ein Prüfungsschema vorgestellt, das die von § 50i EStG betroffenen Unternehmensstrukturen und Maßnahmen lokalisieren helfen soll.

III. Prüfungsschema für von § 50i EStG betroffene Strukturänderungen

Versucht man die zuvor dargestellten Fallgestaltungen, die in den Anwendungsbereich des § 50i EStG fallen, zu systematisieren, so müssen die in der nachfolgenden Abbildung 2 dargestellten Voraussetzungen erfüllt sein, damit Strukturänderungen von der Vorschrift des § 50i EStG betroffen sind und im Ergebnis somit eine Besteuerung stiller Reserven droht:

⁷ Siehe z.B. das Wortprotokoll zur 46. Sitzung des Finanzausschusses, Protokoll-Nr. 18/46 vom 29.06.2015 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 (Zollkodexanpassungsgesetz), BT-Drucksache 18/4902, insbesondere S. 28 ff. und die in der Anlage beigefügten Stellungnahmen

Dieses in Abbildung 2 dargestellte Prüfungsschema macht deutlich, dass eine Vielzahl von Fallkonstellationen von der Vorschrift des § 50i EStG betroffen sein können.

Während der Anwendungsbereich des § 50i Abs. 1 EStG systematisch auf Fälle mit Auslandsbezug begrenzt ist, da nur für diese eine Besteuerung „ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Doppelbesteuerung“ in Betracht kommt, ist der Anwendungsbereich des § 50i Abs. 2 EStG nicht in gleicher Weise beschränkt. § 50i Abs. 2 EStG kann daher durchaus als eigenständige Realisationsvorschrift auch für reine Inlandsfälle angesehen werden.⁸ Damit schießt die Vorschrift des § 50i Abs. 2 EStG von ihrem

⁸ Vgl. z.B. in Kirchhof, EStG-Kommentar, 14. Auflage, § 50i EStG, Rz. 28 sowie Rödder, DB 2015, S. 1422 ff., 1422

- 1.a) Im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG befinden sich Wirtschaftsgüter oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die zum Buchwert oder einem Zwischenwert übertragen oder überführt wurden, so dass im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt keine vollständige Besteuerung der stillen Reserven erfolgt ist, oder
 - b) es liegt ein Einbringungsfall im Sinne von § 50i Abs. 1 S. 2 EStG vor oder
 - c) es liegt ein Fall der Betriebsaufspaltung im Sinne des § 50i Abs. 1 S. 4 EStG vor.
2. Der Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt für die Wirtschaftsgüter oder Anteile in ein Betriebsvermögen vorstehender Art muss vor dem 29.06.2013 gelegen haben.
3. Strukturmaßnahmen führen dazu, dass die vorgenannten Wirtschaftsgüter oder Anteile an der Kapitalgesellschaft selbst eine Zuordnungsänderung erfahren, d.h. auf einen anderen steuerpflichtigen Rechtsträger übergehen, oder die Sachgesamtheit, in deren Vermögen sich die Wirtschaftsgüter oder Anteile befinden, eine Zuordnungsänderung im vorstehenden Sinne erfährt. Unter die Strukturmaßnahmen fallen Umwandlungs- und Einbringungsverfahren, unentgeltliche Übertragungsvorgänge nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sowie Fälle des Strukturwandels.

Abb. 2

Wortlaut her weit über ihre eigentliche Zielsetzung hinaus. Ihr wird daher eine stark überschießende Besteuerungsfolge zugeschrieben.

Bezogen auf das eingangs unter II. dargestellte Fallbeispiel würde bereits die unentgeltliche Übertragung der von A gehaltenen Anteile an der

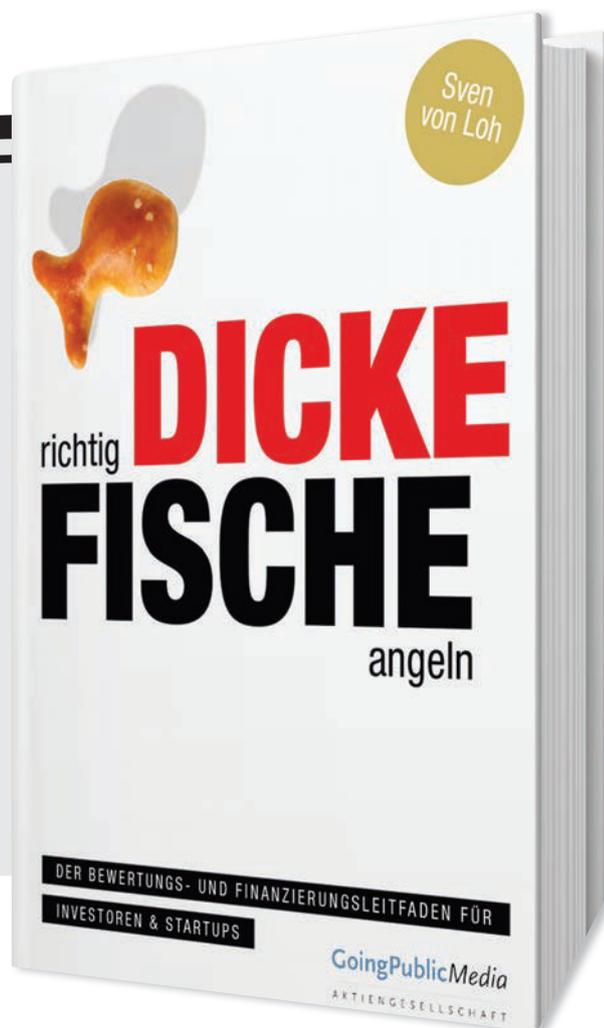
Anzeige

Richtig dicke Fische angeln:

Der Bewertungs- und Finanzierungsleitfaden für Investoren & Startups

Wie ticken Investoren? Wie lassen sich Schwachstellen in Geschäftsmodellen identifizieren? Was beflügelt den Startup-Erfolg? Sven von Loh sensibilisiert Gründer und Investoren für die jeweils andere Perspektive. Unterschiedliche Erwartungen werden transparent – Grundvoraussetzung, damit die Zusammenarbeit auf Zeit erfolgreich gelingt. Gründer erfahren, was ein gutes Startup auszeichnet, welche Faktoren den Erfolg beeinflussen, wie sie ihr Vorhaben finanzierungsfähig machen und den passenden Investor finden. Der Autor deckt auf, wie Investoren Startup-Projekte wirklich bewerten. Er zeigt, wie der Kapitalgebereinstieg gelingt, das Miteinander funktioniert und wann ein Exit beiden Seiten einen maximalen Nutzen bietet. Risikokapitalgeber erfahren einen innovativen Startup-Bewertungsleitfaden, den sie nutzen können, um Investitionsrisiken zu analysieren und zu minimieren. Anleitungen und Tipps, Beispiele und Hintergrundinformationen, die bislang nur wenige kennen, garantieren den Lesern einen zusätzlichen Nutzwert.

GoingPublic Media AG, ISBN 978-3-943021-67-7, 288 Seiten, 29,95€, Mai 2015



Jetzt bestellen:

vc-mag.de/dickefischeangeln

gewerblich geprägten GmbH & Co. KG auf seine Kinder als Anwendungsfall des § 6 Abs. 3 EStG zu einer Besteuerung der in der GmbH & Co. KG gebildeten stillen Reserven führen. Gleiches würde auch gelten, wenn A die von ihm gehaltenen Anteile an der GmbH & Co. KG auf eine von ihm gegründete inländische Familienstiftung übertragen würde.

Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ist in keinem der Fälle in Gefahr, da reine Inlandssachverhalte vorliegen. Dennoch fallen vorgenannte Inlandsfälle unter den Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG.

Vor dem Hintergrund dieser stark überschießenden Tendenz in der Vorschrift des § 50i Abs. 2 EStG hat sich die Finanzverwaltung in einer länderübergreifenden Arbeitsgruppe mit verschiedenen Fallkonstellationen auseinandergesetzt.

IV. Das BMF-Schreiben vom 21.12.2015

In dem BMF-Schreiben vom 21.12.2015 werden abweichend vom Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG Buchwertübertragungen bei bestimmten Fallkonstellationen aus Gründen sachlicher Unbilligkeit auf Antrag zugelassen.

Dies gilt für die vorstehend unter I. dargestellten Umwandlungsfälle (siehe hierzu die Ausführungen unter II.1), die Übertragungsvorgänge nach § 6 Abs. 3 EStG (siehe vorstehend II.2), die Übertragungsvorgänge nach § 6 Abs. 5 EStG (siehe vorstehend II.3) sowie für den vorstehend dargestellten Strukturwandel (siehe II.4).

In all diesen Fallkonstellationen ist ein Antrag auf Nichtanwendung des § 50i Abs. 2 EStG aus Gründen sachlicher Unbilligkeit nur möglich, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte

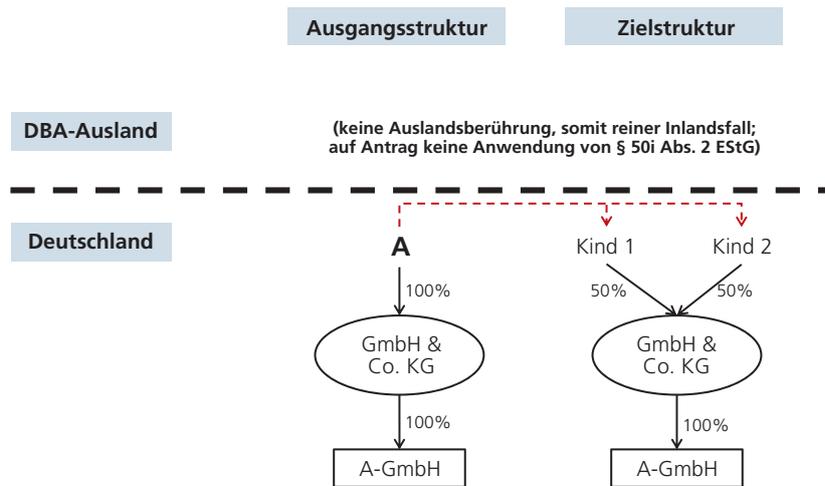


Abb. 3

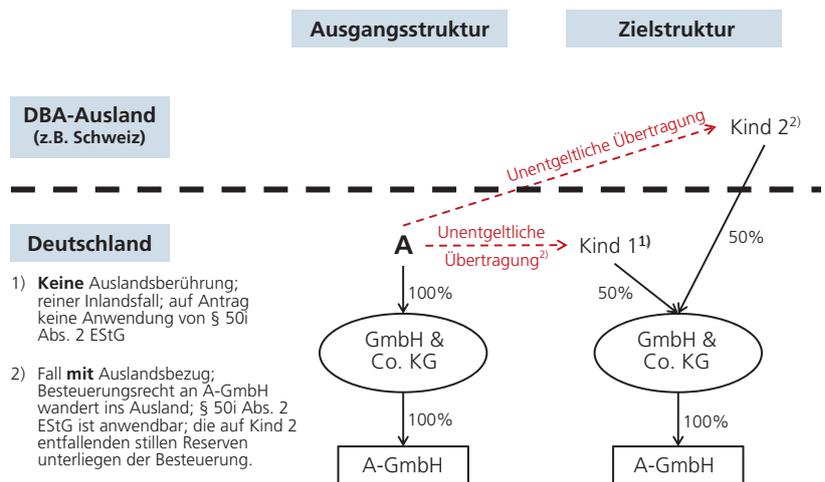


Abb. 4

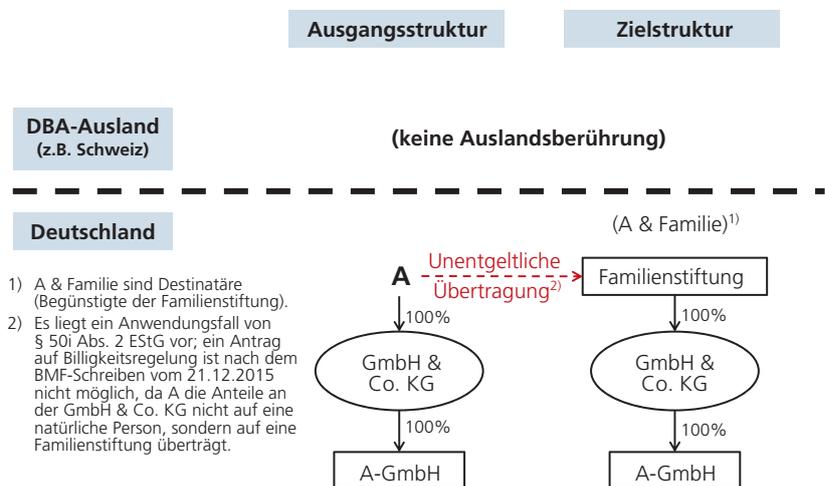


Abb. 5

gesichert ist. Außerdem darf die Besteuerung des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns im Inland nicht ausgeschlossen oder beschränkt sein. Diese Voraussetzung ist bei Sachverhalten mit reinem Inlandsbezug grundsätzlich gegeben.

In den Fällen einer Übertragung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG ist aber als weitere Voraussetzung für einen Antrag auf Nichtanwendung des § 50i Abs. 2 EStG aus Gründen sachlicher Unbilligkeit genannt, dass der Rechtsnachfolger eine natürliche Person sein muss.

Bezogen auf das unter I. dargestellte Fallbeispiel bedeutet dies, dass A die von ihm gehaltenen Anteile an der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG auf Antrag zum steuerlichen Buchwert schenkweise auf seine Kinder übertragen kann, wenn diese auch im Inland ansässig sind. Sofern eines der Kinder allerdings im Ausland lebt, ist insoweit § 50i Abs. 2 EStG anwendbar, und es kommt anteilig zur Auflösung und Besteuerung stiller Reserven (siehe zur Ausgangssituation und Zielstruktur auch Abbildungen 3 und 4).

Beabsichtigt A hingegen, seine Anteile an der gewerblich geprägten GmbH &

Co. KG auf eine von ihm gegründete inländische Familienstiftung zu übertragen, so ist § 50i Abs. 2 EStG anwendbar und ein Antrag auf Nichtanwendung aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht möglich, da der Rechtsnachfolger von A in Gestalt der Familienstiftung keine natürliche Person ist (siehe zur Ausgangssituation und Zielstruktur auch Abbildung 5).

Aufgrund der vielen Unschärfen, die mit der Vorschrift des § 50i EStG verbunden sind, ist es somit einer Vielzahl von Gesellschaftern von Familienunternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG verwehrt, Gesellschaftsanteile auf eine Familienstiftung zu übertragen. Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber baldmöglichst klarstellende Regelungen trifft, die dazu führen, dass der Anwendungsbereich des § 50i Abs. 2 EStG auf Fälle mit Auslandsbezug eingeschränkt wird und somit Fallgestaltungen mit reinem Inlandsbezug vom Anwendungsbereich dieser gesetzlichen Vorschrift ausgenommen werden.

V. Vermeidung der Problematik des § 50i EStG

Um dem Anwendungsbereich des § 50i EStG zu entkommen, können

ggf. Strukturmaßnahmen durchgeführt werden, die zu einer steuerneutralen Beseitigung der dem § 50i EStG unterliegenden Gesellschaften (im Sinne des § 50i EStG infizierte Gesellschaften oder Wirtschaftsgüter bzw. Anteile) führen.

Fallvariante:

Der Gesellschafter A der im Ausgangsfall gegründeten gewerblich geprägten GmbH & Co. KG, in deren Gesamthandsvermögen sich die Anteile an der A-GmbH befinden, überlässt der GmbH & Co. KG zusätzlich ein im Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschaft befindliches Grundstück, das die GmbH & Co. KG ihrerseits zusammen mit weiterem in der GmbH & Co. KG vorhandenem Vermögen (Gebäude, Maschinen und Anlagen) an die A-GmbH vermietet. Das im Sonderbetriebsvermögen der GmbH & Co. KG gehaltene Grundstück stellt für die A-GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Es liegt somit ein Betriebsaufspaltungsfall vor.

Die gewerblich geprägte A-GmbH & Co. KG ist durch die in früheren Jahren erfolgte Einlage der A-GmbH unstreitig eine im Sinne von § 50i Abs. 1 EStG infizierte Gesellschaft. Beabsichtigt nun A, seine Anteile an der

Anzeige

Lotse für die Welt der guten Taten – das Magazin für Stiftungen, Philanthropie & NPO

+49 89 2000 339-0
www.die-stiftung.de/abo

Jetzt bestellen!

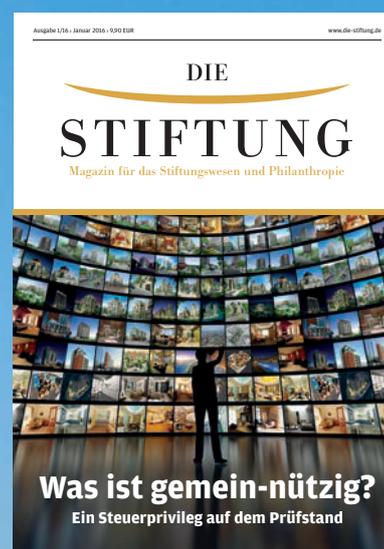


Foto: Panthermedia/akulamatiaw

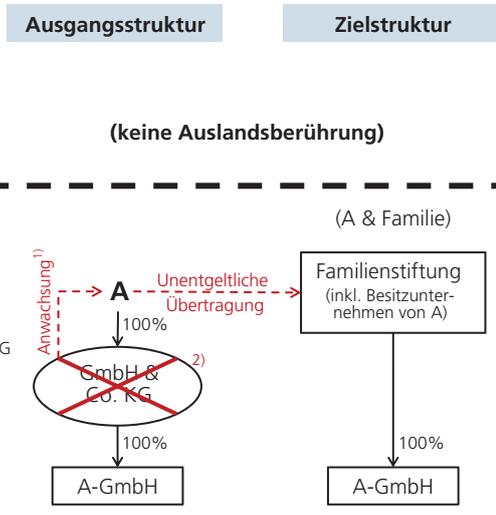
GmbH & Co. KG zusammen mit dem im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundstück auf eine von ihm gegründete inländische Familienstiftung zu übertragen, würde dies zur Anwendung von § 50i Abs. 2 EStG führen mit der Konsequenz, dass alle in der GmbH & Co. KG und im Sonderbetriebsvermögen von den stillen Reserven – somit auch die stillen Reserven in den von der GmbH & Co. KG gehaltenen Anteilen an der A-GmbH – realisiert und versteuert werden müssten.

Lösungsvorschlag:

A kann die Anwendung des § 50i EStG dadurch vermeiden, dass er die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG zur Auflösung bringt, indem er durch Austritt der Komplementär-GmbH aus der KG deren gesamtes Vermögen auf sich anwachsen lässt und aufgrund der dann unmittelbaren Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an die A-GmbH ein Besitzunternehmen in der Rechtsform des Einzelunternehmens begründet. In diesem Fall wird die im Sinne von § 50i Abs. 1 EStG infizierte Gesellschaft in Gestalt der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG aufgelöst, und ein neues Einzelunternehmen des A entsteht. Damit ist die im Sinne von § 50i EStG infizierte Gesellschaft beseitigt.

Die Anwachsung des Vermögens der GmbH & Co. KG auf A unterliegt dabei auch nicht der Vorschrift des § 50i Abs. 2 EStG, da der Anwachsungsvorgang selbst steuerlich weder ein dort definierter Umwandlungs- oder Einbringungsvorgang noch eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 oder Abs. 5 EStG darstellt.⁹

⁹ Breitenreicher, DStR 2004, S. 140 5ff., 1405 mit Verweis auf OFD Berlin v. 11. 11. 2002, St 122 - S - 2241 - 2/02, EStK § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Nr. 1003, DB 2002, S. 1966 und OFD Koblenz v. 21. 10. 2002, S - 2241 A



DBA-Ausland
(z.B. Schweiz)

Deutschland

- 1) Durch den Austritt der Komplementär-GmbH aus der GmbH & Co. KG wächst das Vermögen der KG bei A an, der das Besitzunternehmen der GmbH & Co. KG als Einzelunternehmen fortführt.
- 2) Die bisher im Sinne von § 50i EStG infizierte Gesellschaft wird durch den Anwachsungsvorgang aufgelöst.

Abb. 6

Diese neue Unternehmensstruktur in Gestalt des nach dem 29.06.2013 neu geschaffenen Besitzunternehmens unterliegt vom Wortlaut nicht mehr dem Anwendungsbereich des § 50i Abs. 1 EStG. Damit kann A dieses Besitzunternehmen zusammen mit den Anteilen an der A-GmbH steuerneutral auf eine Familienstiftung übertragen.

Wegen der mit dem Anwendungsbereich des § 50i EStG verbundenen Unsicherheiten ist aber anzuraten, Gestaltungsüberlegungen der vorgenannten Art durch einen Antrag auf verbindliche Auskunft bei der zuständigen Finanzbehörde abzusichern.

VI. Abschließende Hinweise

Vorstehende Ausführungen zeigen, dass § 50i EStG Umstrukturierungen und Unternehmensnachfolgen in Familienunternehmen in einem Ausmaß berührt, das mit der ursprünglichen Intention dieses Gesetzesvorhabens nicht in Einklang zu bringen ist. Das BMF-Schreiben vom 21.12.2015 zeigt zugleich, dass die in der Beratungspraxis vorherrschende Skepsis gegen die überschießenden Besteuerungs-

folgen des § 50i EStG gerechtfertigt war und bleibt. Wenn die in dem BMF-Schreiben aufgeführten Inlandsfälle auf Antrag aus sachlichen Billigkeitsgründen von den Besteuerungsfolgen des § 50i EStG ausgenommen werden, ist das zwar im Ergebnis zu begrüßen. Zu beachten ist aber, dass in dem BMF-Schreiben nicht geregelte Fallkonstellationen mit reinem Inlandsbezug mit den überschießenden Besteuerungskonsequenzen des § 50i EStG leben müssen. Der Gesetzgeber ist daher dringend gefordert, Abhilfe zu schaffen.

Leider gibt es bis zu einer gesetzlich einschränkenden Regelung einige sehr praxisrelevante Fallkonstellationen, wie z.B. die Übertragung von Unternehmen auf eine Familienstiftung, die nach wie vor in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen können. Deshalb ist es für Familienunternehmen und deren Berater unerlässlich, sich mit dieser Vorschrift intensiv auseinanderzusetzen.

Keywords

- Familienstiftung
- Wegzugsbesteuerung • 50i EStG
- Gesellschafter