

UMWANDLUNGSSTEUERRECHT

Entstrickungsbesteuerung und EU-Recht

von VRiFG Prof. Dr. Kay-Michael Wilke, Karlsruhe

Dass steuerliche Normen, die schon länger nicht mehr gültig sind, auch noch nach vielen Jahren Schwierigkeiten bereiten können, ist zur Genüge bekannt. Dabei werden auch immer wieder aktuelle Probleme für die gegenwärtige Rechtslage von der Rechtsprechung entschieden – so geschehen in einer Entscheidung des EuGH in der Rechtssache DMC Beteiligungsgesellschaft. Die Aussagen des Gerichtshofs zu den Problembereichen Entstrickung und Entstrickungsbesteuerung haben Folgewirkungen für die aktuelle steuerliche Gegenwart (EuGH 23.1.14, C-164/12, DStR 14, 193).

Sachverhalt

Ausgangspunkt des Rechtsstreits ist § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 in der bis zum 31.12.00 geltenden Fassung: Danach hat eine Kapitalgesellschaft im Einbringungsfall das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert anzusetzen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist. Dies ist z.B. dann gegeben, wenn aufgrund eines DBA das Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn dem anderen Vertragsstaat zusteht (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Die aufgrund der Aufdeckung der stillen Reserven sich ergebende Besteuerung wird dadurch gemildert, dass nach § 20 Abs. 6 i.V.m. § 21 Abs. 3 S. 2 bis 5 UmwStG 1995 die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommen- oder Körperschaftsteuer in jährlichen Teilbeträgen von mindestens je einem Fünftel entrichtet werden können, wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist. Stundungszinsen werden nicht erhoben.

Die S-GmbH und die K-GmbH – beide Gesellschaften österreichischen Rechts mit Sitz in Österreich – waren im Streitjahr 2000 Kommanditisten der inländischen DMC-KG. Komplementärin war die inländische DMC-GmbH. An der DMC-GmbH waren ebenfalls die K-GmbH und S-GmbH jeweils zu 50 % beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom 28.8.01 wurde das Stammkapital der DMC-GmbH erhöht. Die S-GmbH und die K-GmbH übernahmen davon jeweils die Hälfte. Hierfür brachten sie ihre jeweiligen Kommanditanteile an der DMC-KG als Sacheinlage in die DMC-GmbH ein. Die Übertragung der Anteile erfolgte auf den steuerlichen Übertragungstichtag 31.12.00. Mit der Übertragung der Anteile auf die DMC-GmbH war die DMC-KG aufgelöst. In der Übernahmebilanz der DMC-GmbH wurde das eingebrachte Betriebsvermögen mit den Buchwerten angesetzt.

Das FA bewertete die von der S-GmbH und der K-GmbH in die DMC-GmbH eingebrachten Mitunternehmeranteile gemäß § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 dagegen mit dem Teilwert und setzte einen Veräußerungsgewinn fest. Hiergegen wendete sich die S-GmbH mit dem Vortrag, dass diese Besteuerung die unionsrechtlich geschützte Niederlassungsfreiheit verletze. Die Niederlas-



IHR PLUS IM NETZ
Rechtsquelle im
Online-Archiv

**Teilwertansatz,
wenn deutsches
Besteuerungsrecht
ausgeschlossen ist**

**Einbringung der
Kommanditanteile zu
Buchwerten**

**FA bewertet die
eingebrachten
Anteile mit dem
Teilwert**

sungsfreiheit sei verletzt, weil eine Buchwertfortführung allein deshalb versagt werde, weil die einbringenden Mitunternehmer ihren Sitz in Österreich hätten, und das Besteuerungsrecht für die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gem. Art. 7 Abs. 1 DBA-Österreich 1954 dem Sitzstaat zugewiesen werde. Hätten die S-GmbH und die K-GmbH dagegen ihren Sitz im Inland gehabt, käme es nicht zur Aufdeckung der in den eingebrachten Anteilen ruhenden stillen Reserven und damit nicht zur sofortigen Besteuerung eines Veräußerungsgewinns. Die gegenwärtig geltende Regelung des § 20 UmwStG 2006 i.d.F. des SEStEG enthalte keine Differenzierung mehr hinsichtlich des Sitzes der an der Einbringung beteiligten Personen, diese werde nur noch für drittstaatenangehörige Mitunternehmer aufrecht erhalten.

Das FG Hamburg setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH folgende Rechtsfragen vor (FG Hamburg 26.1.12, 2 K 224/10, EFG 12, 1206):

1. Ist es mit Art. 49 AEUV vereinbar, wenn eine nationale Regelung im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft vorsieht, dass das eingebrachte Betriebsvermögen zwingend mit dem Teilwert anzusetzen ist (und damit durch Aufdeckung der stillen Reserven für den Einbringenden ein Veräußerungsgewinn entsteht), sofern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der dem Einbringenden für die Einbringung gewährten neuen Geschäftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist?
2. Für den Fall, dass die erste Frage zu verneinen ist: Ist die nationale Regelung mit Art. 49 AEUV vereinbar, wenn dem Einbringenden das Recht eingeräumt wird, für die infolge der Aufdeckung der stillen Reserven entstehende Steuer zinsfreie Stundung in dem Sinne beantragen zu können, dass die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer in jährlichen Teilbeträgen von mindestens je einem Fünftel entrichtet werden kann, sofern die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist?

Anmerkung

Als erster Schritt war zu klären, an Hand welcher Freiheit die Vorlagefragen zu überprüfen sind. Der EuGH hat entschieden, den Streitfall allein im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (Art. 63 AEUV), und zwar entgegen der Rechtsauffassung des vorlegenden Gerichts und der h.M. in der Literatur, die wegen der zwangsweisen Entstrickung gem. § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 die Niederlassungsfreiheit tangiert sahen.

Wegen dieser Zwangsentstrickung, die lediglich gegenüber im Ausland ansässigen Anteilseignern eingreift, hat der EuGH dann auch – was allgemein erwartet war – eine Beschränkung der Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr angenommen. Diese Beschränkung ist grundsätzlich verboten.

Als Nächstes hat der EuGH geprüft, ob es eine Rechtfertigung für diese Beschränkung gibt. Dies hat er bejaht und sich dabei auf seine ältere Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung berufen (z.B. EuGH 7.9.06, C-470/04, Fall N: Bei der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat sah es der

Vorlagefragen

Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit?

EuGH: Prüfung eines Verstoßes der Kapitalverkehrsfreiheit

Rechtfertigung der Zwangsentstrickung

EuGH als unionsrechtskonform an, dass der erste Mitgliedstaat – je nach Steueransässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland während der Entstehung der nicht realisierten Wertzuwächse – das Recht hat, diese Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern).

Weiter hat er ausgeführt, dass die Umwandlung der Anteile einer KG in Anteile einer Kapitalgesellschaft nicht bedeutet, dass der Mitgliedstaat, in dem die betroffenen Gesellschaften ihren Sitz haben, auf sein Recht verzichten muss, einen in seinem Hoheitsgebiet entstandenen und vor der Umwandlung unter seine Steuerhoheit fallenden Wertzuwachs zu besteuern (vgl. EuGH 29.11.11 C-371/10 National Grid Indus BV, s. auch Kessler/Philipp/Eicke, PISStB 12, 67; EuGH 18.7.13, C-261/11, Kommission/Dänemark).

Sodann aber enthält die Entscheidung eine überraschende Wendung, nämlich eine Rückverweisung an das vorlegende Gericht: Das Recht, den Wertzuwachs zu besteuern, sei nur dann zu rechtfertigen, wenn der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Einkünfte entstanden sind (hier: Deutschland), tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Einkünfte gehindert sei.

Im vorliegenden Streitfall sei aber aus dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht zweifelsfrei ersichtlich, dass die Bundesrepublik tatsächlich jedes Recht verliere, die nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den Anteilen an einer Personengesellschaft zu besteuern, sobald diese gegen Anteile einer Kapitalgesellschaft ausgetauscht werden. Es scheine nämlich nicht ausgeschlossen, dass diese nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft eingebrachten Anteilen bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden können, der die aufnehmende Kapitalgesellschaft (hier: DMC-GmbH) in Deutschland unterliege. Dies festzustellen, sei aber Sache des vorlegenden Gerichts.

MERKE | Zusammenfassend bedeutet dies, dass die erzwungene Aufdeckung der nichtrealisierten stillen Reserven und deren Besteuerung dann nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn der betreffende Mitgliedstaat definitiv an der Besteuerung der später realisierten stillen Reserven gehindert ist.

Hinsichtlich der zweiten Vorlagefrage knüpft der EuGH an seine Rechtsprechung insbesondere im Fall National Grid Indus BV an (EuGH 29.11.11 C-371/10). Er sieht ein dem Steuerpflichtigen eingeräumtes Wahlrecht, entweder die festgesetzte Steuer sofort oder auf den Zeitraum von fünf Jahren verteilt zu zahlen, als eine angemessene und verhältnismäßige Maßnahme an, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

Achtung | Dagegen legt sich der EuGH bei der Beantwortung der Frage, ob bei der Stundung generell eine (Bank-)Sicherheit zu leisten ist, nicht fest, sondern macht die Stellung der Sicherheit von dem tatsächlichen Risiko der Uneinbringlichkeit der Forderung abhängig.

Mitgliedstaat muss nicht auf Besteuerung des Wertzuwachses verzichten

Rückverweisung an das vorlegende Gericht

Sind die Wertzuwächse bei der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen?

Angemessene und verhältnismäßige Maßnahme zur Erreichung des Ziels

Nur am Rand ist noch zu erwähnen, dass das FA vorgetragen hat, dass das gesamte finanzgerichtliche Verfahren – und damit auch das Verfahren vor dem EuGH – unzulässig sei. Hierzu hat das Gericht festgestellt: Der Einwand sei grundsätzlich unerheblich, da eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen spreche, die das nationale Gericht dem EuGH zur Prüfung vorlege. Ob das Verfahren zulässig sei, habe das nationale Gericht in eigener Verantwortung zu entscheiden. Diese Entscheidung und dessen Richtigkeit habe der Gerichtshof nicht zu prüfen. Der EuGH darf die Entscheidung über ein Vorabentscheidungsersuchen eines nationalen Gerichts nur verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits stehe, wenn das Problem hypothetischer Natur sei oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfüge, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind.

PRAXISHINWEISE I

Die Entscheidung hat in mehrfacher Hinsicht Bedeutung: Noch immer ist in der Literatur und Rechtsprechung umstritten, ob § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 KStG mit dem EU-Recht vereinbar sind (vgl. FG Düsseldorf 5.12.13, 8 K 3664/11 F, EFG 14, 119; FG Rheinland-Pfalz 7.1.11, 1 V 1217/11, EFG 11, 1096). Hier wird man nun die obigen Ausführungen des EuGH zur Aufteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich nichtrealisierter stiller Reserven mitberücksichtigen müssen.

Mit Sorgfalt wird man sich die Folgeentscheidung des FG Hamburg ansehen müssen: Ist das Verfahren – entgegen der Auffassung des FA – zulässig? Hat also verfahrensrechtlich der richtige Beteiligte (von den drei Beteiligten) Klage erhoben? Wird sich aus dem Rückverweis des EuGH ggf. ein weiterer Vorlagebeschluss ergeben? Zu welchem Ergebnis wird die Prüfung der Frage gelangen, ob die Bundesrepublik tatsächlich an der Besteuerung gehindert ist?

Schließlich bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber aus den Ausführungen des EuGH insbesondere im Hinblick auf das dem Steuerpflichtigen aus Gründen des Unionsrechts einzuräumenden Wahlrecht die erforderlichen Konsequenzen ziehen wird.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zur Rechtssache National Grid Indus BV – Wohin führt der Weg der Entstrickungsbesteuerung?, s. Kessler/Philipp/Eicke, PISStB 12, 67
- Zu den Neuregelungen des SEStEG zur Ent- und Verstrickung stiller Reserven, s. Endres, PISStB 07, 95

Über die Zulässigkeit des Verfahrens entscheidet das nationale Gericht

Einfluss auf weitere offene Fragen zur Vereinbarkeit mit EU-Recht

Konsequenzen des Gesetzgebers?



ARCHIV
Ausgabe 3 | 2012
Seite 67