

## PUBLIKATION

STAND: APRIL 2017

### PERSONENGESELLSCHAFTEN UND DBA: NEUFASSUNG DES § 50I EStG

Zum 1. Januar 2017 ist § 50i EStG im Rahmen des Anti-BEPS-Gesetzes neu gefasst worden. Um die Tragweite und Folgen dieser wichtigen Neufassung zu verstehen, muss ein kurzer Blick auf die bisherige Entwicklung der Norm geworfen werden.

§ 50i EStG in seiner ursprünglichen Form trat erstmals 2013 in Kraft. Die Vorschrift sollte in bestimmten Fällen einer „§ 50i-Gesellschaft“ das deutsche Besteuerungsrecht im Wege eines sog. treaty override sichern, welches nach DBA-Grundsätzen eigentlich einem anderen Staat zustehen würde. § 50i-Gesellschaften sind gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften, in deren Betriebsvermögen vor dem 29. Juni 2013 Wirtschaftsgüter oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von mind. 1 % übertragen worden sind. Im deutschen Steuerrecht besteht die Besonderheit, dass unter gewissen Umständen Personengesellschaften gewerbliche Einkünfte erzielen können, obwohl sie selbst nicht (überwiegend) gewerblich tätig sind. Das ist namentlich der Fall, wenn die Gesellschaft entweder auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt oder sich an einer gewerblichen Gesellschaft beteiligt (gewerbliche Infektion) oder ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haften und zur Geschäftsführung befugt sind (gewerbliche Prägung). In beiden Fällen liegt eine Gewerblichkeit qua Fiktion vor.

Auslöser für den Erlass der Norm war eine Entscheidung des BFH vom 28. April 2010. Bis zu diesem Zeitpunkt war es üblich, dass Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft bei gewissen Auslandsvorgängen, z.B. bei Wegzug oder unentgeltlicher Übertragung der Beteiligung an einen Ausländer, ihre Anteile in eine deutsche GmbH & Co. KG (gewerblich geprägte Gesellschaft) einbrachten. Der Grund dafür liegt in der Zuweisung des Besteuerungsrechts bei grenzüberschreitenden Fällen für Gewinne aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Das Besteuerungsrecht steht nach Abkommensrecht (DBA) meist dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu. Verzieht ein Gesellschafter ins Ausland, verliert Deutschland das Besteuerungsrecht, und es kommt infolgedessen zur Aufdeckung (und Besteuerung) der stillen Reserven. Eine Einbringung der Kapitalgesellschaftsanteile in eine GmbH & Co. KG in solchen Fällen führte nach langjähriger Praxis der Finanzverwaltung (u.a. durch zahlreiche verbindliche Auskünfte bestätigt) dazu, dass die Gewinne aus der Kapitalgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte der GmbH & Co. KG zuzurechnen waren und somit auch nach Wegzug des Gesellschafters dem deutschen Besteuerungsrecht unterlagen. Der Vorgang blieb damit steuerneutral.

Diese Praxis kippte der BFH mit seinem Urteil, indem er bei gewerblicher Fiktion (GmbH & Co. KG) keine Zurechnung der Gewinne zur (fiktiven) Betriebsstätte zulässt, sondern die Gewinne bei den jeweiligen Gesellschaftern erfasst. Durch diese veränderte Zurechnung verlor Deutschland in Wegzugsfällen das Besteuerungsrecht der Gewinne aus den Kapitalgesellschaften. Die Gewinne werden aufgrund der abkommensrechtlichen Zuweisungen im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters erfasst.

Vor diesem Hintergrund wurde § 50i EStG geschaffen, um rückwirkend das Besteuerungsrecht Deutschlands in solchen Fällen zu sichern, in denen eine steuerneutrale Übertragung und ein Wegzug schon erfolgt sind. Die Vorschrift sollte als eine Art Reparaturvorschrift „erhebliche Steuerausfälle in Milliardenhöhe“ verhindern, so die Gesetzesbegründung.

Nach einem sehr zügigen Gesetzgebungsverfahren wurde die Norm 2014 um einen zweiten Absatz ergänzt, um diverse Umgehungsgestaltungen durch Umwandlungen oder Strukturwandel zu erfassen. Die Ergänzung stieß auf massive Kritik. Durch den ergänzten Absatz wurde der Anwendungsbereich derart ausgeweitet, dass auch bestimmte Konstellationen erfasst waren, die nicht von der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers gedeckt sind. Der ergänzte Absatz enthielt bspw. keine Einschränkung dahingehend, dass nur grenzüberschreitende Fälle erfasst werden sollen. So drohte auch in reinen Inlandsfällen eine Aufdeckung der stillen Reserven in bestimmten Konstellationen, auch wenn dafür aufgrund des weiterhin bestehenden deutschen Besteuerungsrechts kein Anlass gegeben war. Auch bestanden Unklarheiten dahingehend, welche Wirtschaftsgüter von dem verwendeten Begriff „Sachgesamtheiten“ umfasst werden sollten. Die Neuregelung führte somit zu großer Unsicherheit in der Praxis. Erst Ende 2015 wurde durch ein BMF-Schreiben vom 21. Dezember 2015 eine Übergangsregelung getroffen, um die aufgetretenen Probleme sachgerecht zu lösen. Nach dem BMF-Schreiben soll aus Gründen sachlicher Unbilligkeit auf Antrag in bestimmten Fällen auf die Anwendung von § 50i EStG verzichtet werden. So sollten reine Inlandsvorgänge weiterhin steuerneutral möglich sein.

Doch war letztlich klar, dass die Finanzverwaltung nicht berufen und in der Lage war, den Fehler des Gesetzgebers bei der Abfassung des § 50i EStG zu korrigieren. Nun hat der Gesetzgeber reagiert. Durch die Neufassung des § 50i EStG löst die Vorschrift in der 2014 geänderten Fassung rückwirkend keinerlei Rechtsfolgen mehr aus. Dies wurde sowohl in den Gesetzesmaterialien als auch in einem BMF-Schreiben vom 5. Januar 2017 deutlich. Auch die Neufassung sichert weiterhin das deutsche Besteuerungsrecht an Gewinnen aus der Übertragung von Wirtschaftsgütern oder Kapitalgesellschaftsanteilen (> 1%), die steuerneutral vor dem 29. Juni 2013 übertragen worden sind und hinsichtlich derer das deutsche Besteuerungsrecht ausge-

schlossen oder beschränkt wurde. Dieser Entstrickungsschutz wird jedoch ab dem 1. Januar 2017 nicht mehr gewährt. Ein Wegzug oder eine unentgeltliche Übertragung an einen Ausländer ohne Aufdeckung der stillen Reserven und gleichzeitige Gewinnrealisierung ist nicht mehr möglich. Der deutsche Gesetzgeber hat somit durch die Neufassung Abstand von der Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts im Wege des treaty override genommen.

Die Neufassung bringt viele Vorteile mit sich. So müssen solche Personengesellschaften, bei denen sämtliche Gesellschafter durchgängig bis zum 31. Dezember 2016 in Deutschland ansässig waren, keine Folgen aus § 50i EStG mehr befürchten. Zudem findet die weit überschießende Regelung des § 50i Abs. 2 EStG in seiner 2014 entstandenen Fassung in keinem Fall Anwendung, so dass die Norm bspw. nicht mehr auf Erbschafts- und Schenkungssteuerfälle, Strukturwandel oder Einbringungen anwendbar ist. Auch der problematische Begriff der „Sachgemeinschaft“ ist entfallen.

Kurz zusammengefasst ist ein Wegzug eines Gesellschafters einer § 50i-Gesellschaft oder eine unentgeltliche Übertragung einer solchen Beteiligung an einen Ausländer vor dem 1. Januar 2017 steuerneutral möglich gewesen, weil § 50i EStG auch in seiner Neufassung das deutsche Besteuerungsrecht sichert. Seit dem 1. Januar 2017 führen nun solche Vorgänge zu einer Entstrickungsbesteuerung und damit Gewinnrealisierung. Die Neufassung des § 50i EStG ist zu begrüßen, führt sie insbesondere zu mehr Planungssicherheit und zu einer klaren Fokussierung auf die wirklich wichtigen Fälle. Anpassungsbedarf besteht dennoch. § 50i EStG differenziert bspw. in seiner aktuellen Fassung nicht nach dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gesellschafters. Anteilseigner im EU-Ausland werden solchen in Drittstaaten gleichgestellt. Dadurch entsteht jedoch eine Ungleichbehandlung von im EU-Ausland ansässigen Gesellschaftern einer § 50i-Gesellschaft (Personengesellschaft) und solchen, die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sind. Letzteren kommt grundsätzlich eine Stundungsregelung des AStG zu Gute.

BEI RÜCKFRAGEN WENDEN SIE SICH BITTE AN: