

Juni 2009

Ein Kauf und Verkauf von Wirtschaftsgütern ist zwischen Stammhaus und Betriebsstätte rechtlich nicht möglich. Man spricht daher von einer Überführung dieser Wirtschaftsgüter von einer Betriebsstätte in eine andere Betriebsstätte des gleichen Steuerpflichtigen.

Für natürliche Personen und Personengesellschaften wurde in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG geregelt, dass es einer zum gemeinen Wert zu bewertenden Entnahme gleich steht, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt wird. Eine entsprechende Regelung enthält § 12 Abs. 1 KStG für Kapitalgesellschaften, wobei hier keine Entnahme fingiert wird, sondern eine zum gemeinen Wert zu bewertende Veräußerung. Hierdurch kommt es grundsätzlich zu einer sofortigen steuerpflichtigen Gewinnrealisation durch Steuerentstrickung.

Diese ab 2006 anzuwendenden Entstrickungsregelungen wurden im Rahmen des SEStEG vom 07. Dezember 2006 eingeführt und stellten nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Klarstellung zum bisher geltenden Recht dar. Vor dem Veranlagungszeitraum 2006 vertrat die Finanzverwaltung in Rz. 2.6.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten“ die Auffassung, dass bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen in seine ausländische Betriebsstätte eine Entnahme vorliegt, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegt. Dies entsprach der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur sog. finalen Entnahmetheorie.

Mit Urteil vom 17. Juli 2008 (I R 77/06) hat der BFH u.a. entschieden, dass die sog. Theorie der finalen Entnahme keine ausreichende gesetzliche Grundlage habe und auf einer unzutreffenden Beurteilung der Besteuerungshoheit bei ausländischen Betriebsstätten inländischer Stammhäuser beruhe. Das BFH-Urteil erging noch zu der Rechtslage vor Einführung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen.

Die Finanzverwaltung hat nun mit ihrem Schreiben vom 20. Mai 2009 mit einem Nichtanwendungserlass zum Urteil vom 17. Juli 2008 reagiert und möchte für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2005 weiterhin die in Rz. 2.6.1 „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten“ enthaltene Entstrickungsregelung weiter anwenden. Für Veranlagungszeiträume ab 2006 verweist die Finanzverwaltung auf die gesetzlichen Entstrickungsregelungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG.

Juni 2009

Die Anwendung der derzeit geltenden Entstrickungsregelungen ist jedoch höchst umstritten. In der Literatur wird es als zweifelhaft angesehen, ob die Überführung von Wirtschaftsgütern überhaupt zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führt, da argumentiert werden kann, dass Deutschland die während der deutschen Betriebsstättenzugehörigkeit gebildeten stillen Reserven weiterhin besteuern darf, auch wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner tatsächlichen Veräußerung zur ausländischen Betriebsstätte gehört.

Diese Auffassung hat der BFH in seinem Urteil vom 17.07.2008 (für die Rechtslage bis einschließlich 2005) nun auch bestätigt. Der BFH hat entschieden, dass die Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte des gleichen Unternehmens nicht zur Lösung des bisherigen betrieblichen Funktionszusammenhangs führt und deshalb mangels Außenumsatz nicht als Realisationstatbestand angesehen werden kann. Nach Auffassung des BFH führt die Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Unternehmens in dessen ausländische Betriebsstätte nicht zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, da Deutschland im Falle eines Außenumsatzes die stillen Reserven, die bis zur Überführung entstanden sind, weiterhin besteuern kann.

Der BFH hatte natürlich nur die alte Rechtslage zu würdigen, dennoch besteht bis auf die gesetzliche Normierung kein Unterschied zu den ab 2006 anzuwendenden Entstrickungsregelungen. Insofern ergeben sich bereits erhebliche Zweifel, ob noch ein Anwendungsbereich für die gesetzlichen Entstrickungsregelungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG verbleibt.

Zudem bestehen europarechtliche Bedenken gegen die Entstrickungsregelungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG, obwohl für Überführungen innerhalb der Europäischen Union gemäß § 4g EStG, welcher nach § 12 Abs. 1 letzter Halbsatz KStG auch für Kapitalgesellschaften gilt, eine aufgeschobene Besteuerung durch Bildung eines steuerneutralen Ausgleichsposten möglich ist. Dies liegt daran, dass die aufgeschobene Besteuerung des § 4g EStG in seiner Anwendung zu restriktiv ist und im Ergebnis lediglich zu einer Streckung der Versteuerung über 5 Jahre führt.

Aufgrund des Nichtanwendungserlasses muss leider auch in betroffenen Altfällen (Rechtslage bis 2005) trotz der Entscheidung des BFH vom 17.07.2008 das Klageverfahren betrieben werden, um die rechtmäßigen Ansprüche durchzusetzen, wobei die Erfolgsaussichten bei nahezu 100% liegen sollten, da von einer erneuten Änderung der Rechtsprechung nicht auszugehen ist.



Betriebsstätten: Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte

Juni 2009

Ähnliches gilt auch für betroffene Fälle ab 2006. Allerdings sind hier die Erfolgsaussichten einer Klage möglicherweise etwas geringer, da zumindest eine gesetzliche Regelung vorliegt; allerdings lassen die grundsätzlichen Aussagen des BFH darauf schließen, dass deren Anwendung wahrscheinlich ins Leere laufen wird.

In allen Fällen sollte jedoch vorab – ungeachtet der Rechtmäßigkeit des Begehrens – überlegt werden, ob der Nachteil der Sofortversteuerung aufgrund der aufgeschobenen Besteuerung, wie sie ab 2006 in § 4g EStG und für Fälle vor 2006 in Rz. 2.6.1 „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten“ geregelt ist, derart gemildert wird, dass eine Klage materiell nur zu unwesentlichen Vorteilen führt und somit relativ sinnlos erscheint.

Zudem kann die aufgeschobene Besteuerung oder sogar die Sofortversteuerung, die als Konsequenz des Nichtanwendungserlasses weiterhin gültig sein sollen, z.B. in Verlustsituationen oder bei Anwendung der Zinsschranke vorteilhaft sein.

Die Problematik gilt es natürlich auch bei noch durchzuführenden Strukturierungen zu beachten.

Disclaimer

Die in dieser News dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 20. Mai 2009

nachrichtlich:
Bundeszentralamt für Steuern

Bundesministerium der Justiz

Bundesfinanzhof

BETREFF **Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 17. Juli 2008 - I R 77/06 - (BStBl 2009 II S. ...¹)**

BEZUG BMF-Schreibens vom 25. März 1998 (BStBl I S. 268)
BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 (BStBl I S. 1076)
BMF-Schreiben vom 26. November 2004 (BStBl I S. 1190)

GZ **IV C 6 - S 2134/07/10005**

DOK **2009/0300414**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Urteil vom 17. Juli 2008 - I R 77/06 - (BStBl 2009 II S. ...¹) hat der BFH entschieden, dass

1. die Einbringung eines Wirtschaftsguts als Sacheinlage in eine KG auch ertragsteuerlich insoweit als Veräußerungsgeschäft anzusehen sei, als ein Teil des Einbringungswerts in eine Kapitalrücklage eingestellt wird,
2. eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kein Teilbetrieb im Sinne von § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 sei und
3. die so genannte Theorie der finalen Entnahme keine ausreichende gesetzliche Grundlage habe und auf einer unzutreffenden Beurteilung der Besteuerungshoheit bei ausländischen Betriebsstätten inländischer Stammhäuser beruhe.

¹ Fundstelle wird von der Redaktion des BStBl ergänzt

zu 1. - Sacheinlage auch bei teilweiser Einbuchung in eine Kapitalrücklage als Veräußerungsgeschäft

Die Entscheidung des BFH widerspricht der unter Tz. 2b geäußerten Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 26. November 2004, BStBl I S. 1190), wonach bei Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto eine verdeckte Einlage vorliegt.

zu 2. - 100%ige Beteiligung an Kapitalgesellschaft ist kein Teilbetrieb im Sinne von § 24 Abs. 1 UmwStG 1995

Die Entscheidung des BFH widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung in Rz. 24.03 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 (BStBl I S. 268 - UmwSt-Erlass), wonach eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einen Teilbetrieb im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG darstellt.

zu 3. - Aufgabe der finalen Entnahmetheorie

Die Entscheidung des BFH widerspricht der bis zum Veranlagungszeitraum 2006 geltenden Auffassung der Finanzverwaltung in Rz. 2.6.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 (BStBl I S. 1076 - sog. Betriebsstätten-Erlass), wonach bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen Betrieb eines Steuerpflichtigen in seine ausländische Betriebsstätte eine Entnahme vorliegt, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegt.

Die Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat zur Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 17. Juli 2008 (a. a. O.) Folgendes ergeben:

zu 1. - Sacheinlage auch bei teilweiser Einbuchung in eine Kapitalrücklage als Veräußerungsgeschäft

Die Rechtsauffassung des BFH, wonach ein vollentgeltlicher Vorgang anzunehmen ist, wenn die Sacheinlage zum Teil auf dem Kapitalkonto und zum Teil auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gebucht wird, ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Sofern die Rechtsauffassung des BFH für den Steuerpflichtigen zu einer Verschärfung gegenüber der bisher geltenden Auffassung der Finanzverwaltung führt, kann auf Antrag die bisherige Verwaltungsauffassung in Tz. 2b des BMF-Schreibens vom 26. November 2004 (BStBl I S. 1190) für Übertragungsvorgänge bis zum 30. Juni 2009 weiterhin angewendet werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der das Wirtschaftsgut Übertragende und der Übernehmer des Wirtschaftsguts einheitlich verfahren und dass der Antragssteller damit einverstanden ist, dass

die Anwendung der Übergangsregelung z. B. die Rechtsfolge des § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG auslöst. Bei Anwendung der Übergangsregelung liegt, soweit eine Gegenbuchung teilweise auch auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, ein unentgeltlicher Vorgang (verdeckte Einlage) vor; ein entgeltlicher Vorgang liegt insoweit vor, als die Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto erfolgt.

zu 2. - 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein Teilbetrieb im Sinne von § 24 Abs. 1 UmwStG 1995

Die Rechtsauffassung des BFH ist im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung zur Wiederherstellung der bisherigen Verwaltungsauffassung zum UmwStG 1995 (also Behandlung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb i. S. d. § 24 UmwStG 1995) sowie im zeitlichen Anwendungsbereich des SEStEG nicht anzuwenden. Bis zu dieser gesetzlichen Regelung ist eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb i. S. d. § 24 UmwStG 1995 bzw. des UmwStG i. d. F. des SEStEG zu behandeln.

zu 3. - Aufgabe der finalen Entnahmetheorie

Die Grundsätze des BFH-Urteils sind über den entschiedenen Einzelfall nicht anzuwenden.

Der BFH hat die jahrzehntelang von Rechtsprechung und Verwaltung angewendete sog. Theorie der finalen Entnahme ausdrücklich aufgegeben. Er begründet seine geänderte Rechtsauffassung im Ergebnis mit einer geänderten Auslegung des Abkommensrechts, wonach die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Inland in eine ausländische Betriebsstätte nicht (mehr) zu einem Verlust des Besteuerungsrechts an den im Inland entstandenen stillen Reserven führen soll. Deshalb bestehe kein Bedürfnis, den Vorgang als Gewinnrealisierungstatbestand anzusehen und es fehle an einer Rechtsgrundlage (während nach der früheren Rechtsprechung offenbar § 4 Abs. 1 EStG als ausreichend angesehen wurde).

Der Gesetzgeber geht hingegen mit der Aufnahme der gesetzlichen Entstrickungsregelungen im Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) von einer anderen Auslegung des Abkommensrechts aus. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i. d. F. des SEStEG beinhaltet - ausweislich der Gesetzesbegründung - „eine Klarstellung zum geltenden Recht. Der bisher bereits bestehende höchstrichterlich entwickelte und von der Finanzverwaltung angewandte Entstrickungstatbestand der Aufdeckung der stillen Reserven bei Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird nunmehr gesetzlich geregelt und in das bestehende Ertragsteuersystem eingepasst.“ (BT-Drs. 16/2710 S. 28). Mit der Anknüpfung der

Entstrickung an den Verlust oder die Beschränkung des abkommensrechtlichen Besteuerungsrechts wird insbesondere der Fall der Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem inländischen Betrieb in eine ausländische (DBA-)Betriebsstätte umfasst. Diese Auslegung des Abkommensrechts entspricht nicht nur den OECD-Grundsätzen (Kommentar zu Art. 7 OECD-MA 2005, Tz. 15), sondern auch der internationalen Verwaltungspraxis.

Im Vorgriff auf mögliche gesetzliche Regelungen sind für Überführungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern vor Anwendung der Entstrickungsregelungen im SEStEG die Grundsätze des BFH-Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Die gesetzlichen Entstrickungsregelungen des SEStEG (u. a. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG) werden von den Urteilsgrundsätzen nicht berührt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.