

§ 50i EStG: Kein Verlass auf den Erlass

Erst Jahre nachdem der BFH bereits die klare Tendenz hatte erkennen lassen, dass PersGes. mit lediglich gewerblicher Prägung bzw. Infizierung in Übereinstimmung mit der internationalen Auslegung der DBA keine Betriebsstättenqualität besitzen, und dass folglich eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 7 OECD-MA insoweit nicht möglich ist, reagierte die Finanzverwaltung. Sie führte dem Gesetzgeber die Hand in Form der Verabschiedung einer Erstfassung des § 50i EStG, der eine als falsch erkannte Rechtslage (dennoch) konservieren und für Altjahre manifestieren sollte. Es galt zu verhindern, dass als Folge des drohenden Verlusts des Status als Betriebsstätte in den Gesellschaften vorhandene stille Reserven der deutschen Besteuerung entzogen würden. Ausgelöst durch einen auch in der Presse bekannt gewordenen Einzelfall im Frühjahr des Jahres 2014 erfolgte dann im Juli 2014 völlig überraschend und weitgehend unbemerkt sowie ohne (hinreichende) öffentliche Diskussion des Gesetzesentwurfs die Verabschiedung einer verschärften Fassung des § 50i EStG. Die Neufassung sollte nicht nur ein Fortbestehen des deutschen Besteuerungsrechts sichern, sondern schloss darüber hinaus Übertragungen und Umwandlungen einschließlich solcher per Schenkung oder Erbschaft sowie den Übergang zu einer originär gewerblichen Tätigkeit (Strukturwandel) von der Buchwertfortführung generell aus. Ein zweiter Schnellschuss, der noch unüberlegter und unausgereifter „aus der Hüfte abgefeuert“ wurde als die Erstfassung. Und dies alles in einer völlig systemwidrigen Art: Die Realisation stiller Reserven erfolgt in Deutschland grds. dann, wenn es

1. zu einem Verkauf bzw. einer entsprechenden Markttransaktion oder
2. zu einer Entstrickung aufgrund Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts kommt.

§ 50i EStG folgt keinem der beiden Ansätze. Ohne Grund und ohne Systematik soll – in Teilbereichen willkürlich – eine Vollversteuerung stiller Reserven erfolgen. Dieses Ergebnis ist weder steuerpolitisch noch steuersystematisch akzeptabel und führt darüber hinaus zu einem Erstarren von Strukturen; Übertragungen von Vermögen bzw. Wohnsitzwechsel werden verhindert. Die Norm ist weder mit den allgemeinen Grundsätzen der deutschen Besteuerung kompatibel noch mit der wirtschaftlichen Realität in den Unternehmen und deren Gesellschaftern.

Erllass oder Gesetzesänderung

Seit der Einführung der Norm stellt sich nun die Frage, wie damit umzugehen ist: Novellierung oder Anwendung? Während weite Teile der Fachwelt eine Nachbesserung der Norm für unausweichlich halten, will die Finanzverwaltung dem Vernehmen nach nur Anwendungsregelungen in Form eines Verwaltungserlasses auf den Weg bringen.

Viele Unternehmer und Unternehmen sind im Moment hinsichtlich wichtiger Projekte, namentlich Umwandlungen, Veränderungen in der Gesellschafterstruktur bzw. Gesell-

Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY

Dr. Wolfram Birkenfeld, Ewald Dötsch, Prof. Dr. Clemens Fuest, Prof. Dr. Johanna Hey, Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Dr. Michael Kempermann, Prof. Dr. Stefan Köhler, Martina Ortmann-Babel, Prof. Dr. Christoph Spengel und Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

schaftsstruktur usw. völlig blockiert, da der flächendeckende Ausschluss von Buchwertübertragungen bestehende Strukturen zementiert und Unternehmen lähmt. Kann ein Erlass diesem Zustand abhelfen? Die eindeutige Antwort lautet: Nein.

Ein Erlass ist lediglich eine verwaltungsinterne Arbeitsanweisung an die nachgeschalteten Finanzbehörden. Er bewirkt keinerlei Schutz für den Stpfl. Diesem erwächst hieraus weder ein Vertrauensschutz noch sind die Gerichte an Erlasse gebunden. Die Einhaltung einer günstigen Verwaltungsauffassung kann nicht eingeklagt werden. Erlasse können geändert oder auch ganz aufgehoben werden. Dies auch für die Vergangenheit.

Der Erlass kann sogar faktisch nachteilig wirken, wenn die Verwaltung sich aufgrund eines ergangenen Erlasses in Fällen der flankierenden Beantragung verbindlicher Auskünfte darauf zurückzieht, dass insoweit die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nicht notwendig sei, da die Rechtslage durch den erteilten Erlass doch geklärt sei. Weiterhin droht einem Erlass, der Inlands- und EU-Auslandsfälle abweichend behandelt, auch ein Angriff durch die EU-Kommission.

Auf den Erlass ist demnach kein Verlass! Stattdessen muss § 50i EStG novelliert werden.

Eckpunkte für eine Novellierung

Wie könnte eine sinnvolle Weiterentwicklung des § 50i EStG aussehen?

1. Ersatz der abstrakten Verhaftung des geltenden Wortlauts durch eine Betriebsstättenfiktion für „§ 15 Abs. 3 EStG Altfälle“, wodurch die Regelung in das allgemeine System des deutschen internationalen Steuerrechts (halbwegs) zurückfindet. Problematisch bliebe, dass es sich um einen Treaty Override handelt, Doppelbesteuerungsfälle mit dem Ausland entstehen können und aufgrund der Freizügigkeit in die EU hinein möglicherweise Lücken blieben.
2. Schaffung von Regelungen entsprechend „Gain Recognition Agreements“, wie man sie z.B. aus den USA kennt: Stpfl. und Finanzverwaltung schließen eine beidseitig verbindliche Vereinbarung darüber ab, dass bestimmte Wirtschaftsgüter (auch weiterhin) der deutschen Besteuerung unterliegen und dadurch im Wegzugszeitpunkt keine Entstrickungsbesteuerung ausgelöst wird.