

Gewinnrealisierung durch Entstrickung?

Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme durch den BFH

**3. Fachtagung des Arbeitskreises der MITax-Alumnis im Förderverein des
International Tax Institutes**

12. September 2009

Christoph Oenings

Rechtsanwalt Steuerberater

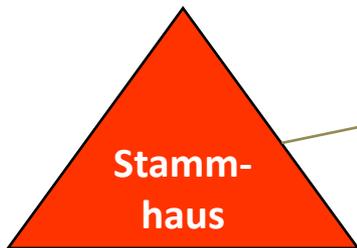
Dipl. Finanzwirt (FH)

- 1. Grundlagen der Gewinnabgrenzung im internationalen Einheitsunternehmen**
- 2. Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte**
- 3. Innentransaktionen bei internationalen Personengesellschaften: BFH v. 17.7.2008**

1. Grundlagen der Gewinnabgrenzung im internationalen Einheitsunternehmen

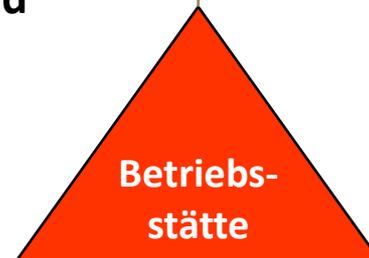


Deutschland



Welcher Anteil am Gewinn der Gut & Günstig KG entfällt auf das deutsche Stammhaus und welcher Anteil auf die Betriebsstätte im Ausland?

Österreich



Grundlagen der Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung

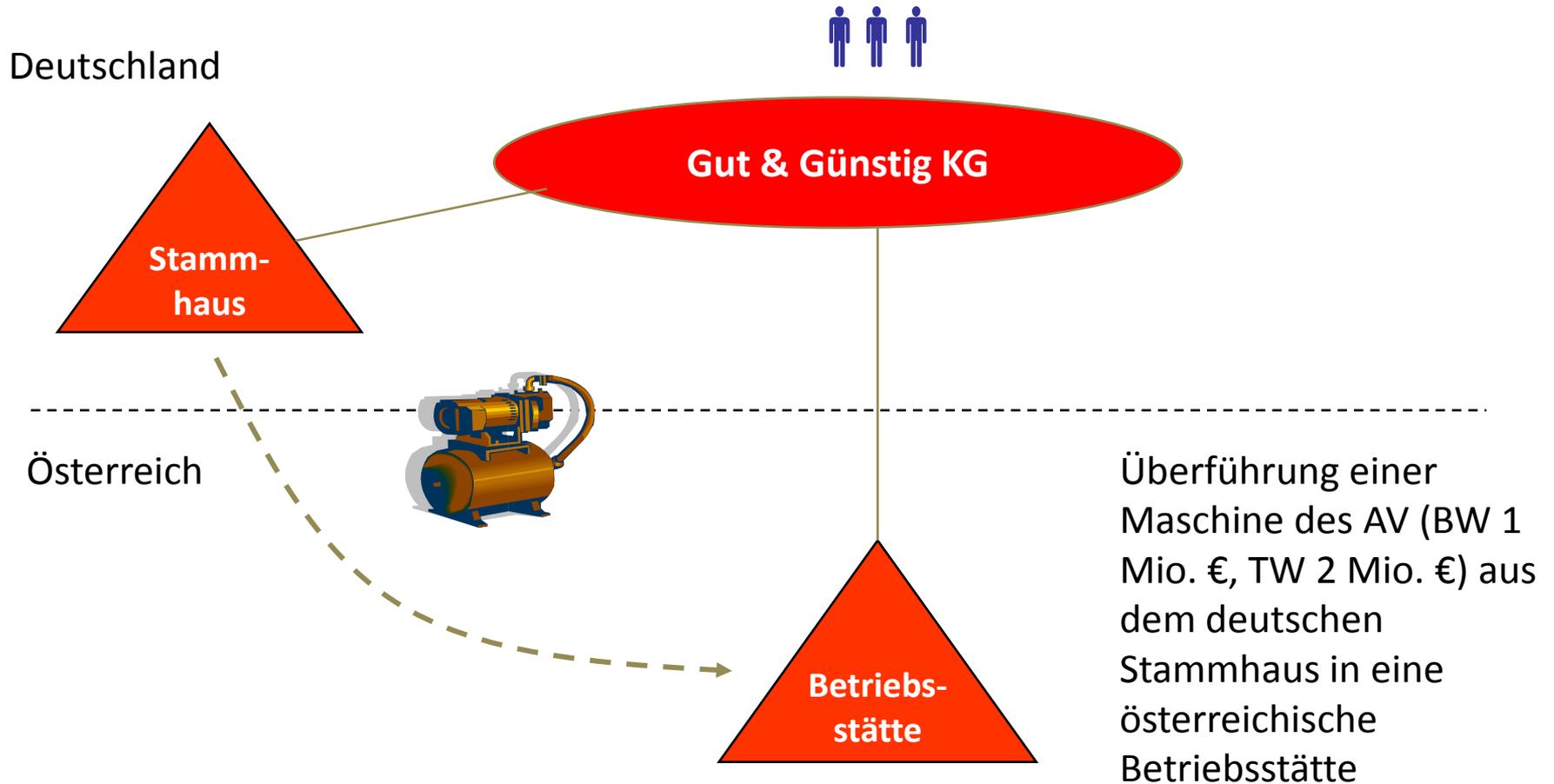
- **Gewinnermittlung** und **Gewinnabgrenzung**
- Notwendigkeit der **Gewinnabgrenzung Stammhaus** und **Betriebsstätte**
- **Betrieb** als Objekt der steuerlichen Gewinnermittlung („*Betriebsvermögensvergleich*“, § 4 Abs. 1 EStG, *Gewerbebetrieb*, § 15 Abs. 2 EStG)
- **Betriebsstätte** (§ 12 AO, § 49 EStG, § 34d EStG, Art. 5 OECD-MA) als wirtschaftlicher Teil eines Betriebes, keine Rechtspersönlichkeit
- **Stammhaus** als Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
- **Internationales Einheitsunternehmen**, Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind **innerbetriebliche Vorgänge**

Grundlagen der Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung

- **Rechtsgrundlagen der Gewinnabgrenzung**
 - Art. 7 Abs. 2, Abs. 3, Abs. 4 OECD-MA
 - OECD-Report „*functionally separate entity approach*“
- **Direkte Methode**
 - Direkte, unmittelbare Ermittlung des Gewinns für *Betriebsstätte*
 - BMF BS-Erlass v. 24.12.1999 Tz. 2.3: Regelmethode
 - Zuordnung von Vermögen, Verbindlichkeiten, Ertrag, Aufwand
- **Indirekte Methode**
 - Ermittlung des Gewinns für das Gesamtunternehmen und Aufteilung auf Stammhaus und Betriebsstätten nach sachgerechtem Schlüssel

2. Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte

Überführung von WG in eine ausländische Betriebsstätte



Überführung von WG in eine ausländische Betriebsstätte

- **Rechtliche Beziehungen** sind im **Einheitsunternehmen** zwischen Stammhaus und Betriebsstätte **nicht möglich**
- **Gewinnermittlung** als Frage des innerstaatlichen Rechts, **Gewinnaufteilung** durch DBA geregelt
- **Gewinnrealisierung** erst bei **Außentransaktion** (HR-Realisationsprinzip, vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
- Besteuerung von Innentransaktionen erfordern **Realisierungstatbestand** im **nationalen Recht**

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Gewinnrealisation**
 - Aus Sicht des Fiskus soll eine Besteuerung stiller Reserven erfolgen, wenn
 - Entweder das Steuersubjekt wechselt, d.h. kein Übergang stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt ohne Realisation
 - Oder ein Wechsel des steuerberechtigten Fiskus eintritt, d.h. kein Übergang des Besteuerungsrechts auf einen ausländischen Staat
 - Steuererhebung als Ausübung von Staatsgewalt setzt gesetzlichen Steuertatbestand voraus

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Gewinnrealisation**
 - **Veräußerung**: entgeltlicher Rechtsträgerwechsel
 - Der Übergang stiller Reserven auf den anderen Rechtsträger (Erwerber des WG) verstößt grds. gegen eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, **Subjekt- und Individualprinzip der ESt**
 - Der **Tausch** ist ein Sonderfall der Veräußerung, bei dem das Entgelt in einer Sachleistung und nicht in einer Geldleistung besteht (vgl. a. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG zum Ansatz des gemeinen Werts).
 - Als **Tauschähnlich** werden Übertragungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten („Einbringungen“) behandelt vgl. BFH v. 16.12.1958, BStBl. III 1959, 30 sog. Tauschgutachten)

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Ersatzrealisationstatbestände**
 - Neben der Veräußerung ist die **Entnahme** ein gesetzlicher Ersatz-Realisationstatbestand, § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG
 - *„Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter, ... die der Steuerpflichtige dem Betrieb für ... betriebsfremde Zwecke ... entnommen hat“*
 - Abgrenzung des Gewinns des **Betriebs** i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG von der **Privatsphäre** und **weiteren Betrieben** (desselben Steuerpflichtigen)
 - Jeder **Betrieb** bildet ein eigenständiges **Gewinnermittlungsobjekt**

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Ersatzrealisationstatbestände**

- BFH v. 14.6.1988, BStBl. II 1989, 187:

„Das Einkommensteuerrecht kennt keinen allgemeinen Grundsatz des Inhalts, dass stille Reserven aufzudecken sind, wenn ein Wirtschaftsgut nicht mehr in die Gewinnermittlung einzubeziehen ist.“

(s.a. BFH BStBl. 1972 II 455; BStBl. 1976 II 246)

- Problem: WG wird vom inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte überführt und unterliegt künftig dort der Besteuerung, BS-Gewinn ist in Deutschland freizustellen, Art. 7 Abs. 1, 2 DBA

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **BFH-Rechtsprechung** zur Theorie der finalen Entnahme (BFH 16.7.1969 I 266/65 BStBl. II 1970, 175)
 - *Überführung von Stammhaus in ausländische Betriebsstätte bei DBA mit Freistellungsmethode führte danach zu einer Entnahme, d.h. Realisierung stiller Reserven*
 - *Der Tatbestand der **Entnahme** war (eigentlich) **nicht** verwirklicht, da das WG **Betriebsvermögen desselben Betriebs** blieb*

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Ersatzrealisationstatbestände: Gewinnrealisierung durch Entstrickung**
 - Gesetzliche Neuregelung durch das **SEStEG**
 - **§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG fiktive Entnahme:**

„Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich“
 - **Fiktive Einlage** gem. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG bei Begründung des deutschen Besteuerungsrechts
 - Möglichkeit der Bildung eines **Ausgleichspostens, § 4g EStG** in EU-Fällen führt zur zeitlich gestreckten Besteuerung

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Ersatzrealisationstatbestände: Gewinnrealisierung durch Entstrickung**
 - **weitere Entstrickungstatbestände**
 - Überführung von Einzel-WG bei Kapitalgesellschaften, § 12 Abs. 1 KStG fiktive Veräußerung
 - Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften, § 12 KStG, § 17 Abs. 5 EStG
 - Wegzug natürlicher Personen, § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG

3. Innentransaktionen bei internationalen Personengesellschaften: BFH v. 17.7.2008

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Innentransaktionen bei Personengesellschaften**
 - Personengesellschaft ist **Rechtsträger** (zivilrechtliche Teilrechtsfähigkeit, vgl. § 124 HGB)
 - Zivilrechtliche **Vertrags- und Leistungsbeziehungen** sind zwischen Gesellschaft und Gesellschafter möglich
 - Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen, Kapitalüberlassungen
 - Veräußerungsvorgänge

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Innentransaktionen bei Personengesellschaften**
 - **Übertragungsvorgänge** zwischen Gesellschafter und Gesellschaft können nicht nur auf allgemein **schuldrechtlicher** Basis (Kaufvertrag), sondern auch auf **gesellschaftsrechtlicher** Grundlage erfolgen
 - **Zivilrechtlich** leistet der Gesellschafter auf eine Einlageschuld, die anlässlich der Gründung oder Kapitalerhöhung entstanden ist (offene Einlage) oder ohne eine solche Einlageschuld (verdeckte Einlage)
 - **Steuerrechtlich** werden Übertragungen als „tauschähnlich“ qualifiziert, wenn sie „gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“ erfolgen, offene Einlagen (vgl. schon BFH BStBl. 1959 III 30; BFH vom 16.7.1976, BStBl. II 1976, 748)

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Innentransaktionen bei Personengesellschaften**
 - Steuerrechtlich
 - werden Vergütungen für **Dienstleistungen**, **Nutzungsüberlassungen** und **Kapitalüberlassungen** in **Sondervergütungen** umqualifiziert, sie mindern den Gewinn der Gesellschaft nicht, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS. 2 EStG
 - **fremdübliche Veräußerungsvorgänge** werden steuerlich nachvollzogen, d.h. Realisierung stiller Reserven Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang (BFH GrS 3/92 BStBl. II 1993, 616; BFH BStBl. II 1992, 585; BFH GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; Aufgabe der früheren Bilanzbündeltheorie)

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Innentransaktionen bei Personengesellschaften**
 - **Überführung und Übertragung von WG** zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bzw. zwischen Gesellschaftern auf **gesellschaftsrechtlicher Grundlage**
 - **Zwingender Buchwertansatz, § 6 Abs. 5 EStG**
 - Überführung von Einzelunternehmen in Sonder-BV, § 6 Abs. 5 Satz 2 oder zw. verschiedenen Sonder-BV
 - Übertragung aus Einzelunternehmen in Gesamthandsvermögen, § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1
 - Übertragung aus Sonder-BV in Gesamthandsvermögen, § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2
 - Übertragung zwischen Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer, § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3
 - **Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven**

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Innentransaktionen bei Personengesellschaften**
 - **Str.** ist, ob § 6 Abs. 5 EStG eine reine **Bewertungsvorschrift** (systematische Einbettung in § 6 „Bewertung“) bildet (vgl. *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361; s. a. *Niehus/Wilke*, H/H/R § 6 Rd. 1445d)
 - Oder darüber hinaus den **Tatbestand der Entnahme** erweitert und die Bewertung mit dem Teilwert in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG einschränkt (vgl. *Wied*, in Blümich § 4 Rd. 476)
 - § 6 Abs. 5 EStG betrifft die Übertragung von **Einzel-WG** (zu Sachgesamtheiten s. § 24 UmwStG, § 6 Abs. 3 EStG)
 - Soweit Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: *lex specialis* für Tausch

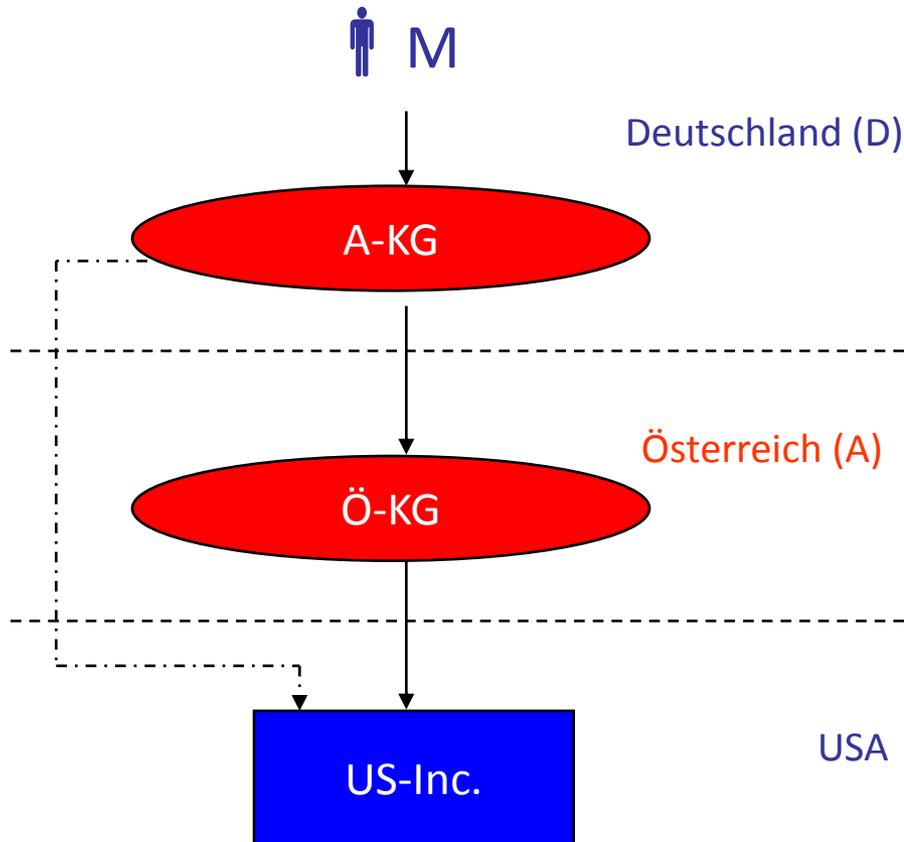
Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Innentransaktionen bei Personengesellschaften**
 - Nicht abschließend geklärt ist, in welchen Fällen eine Übertragung „gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten**“ erfolgt
 - Gesellschaftsrechte i. S. d. Zivilrechts sind Teilhaberechte (Stimmrecht, Kontrollrechte, Informationsrecht) und Vermögensrechte (Gewinnbezug, Entnahme, Teilhabe am Liquidationserlös)
 - Steuerrechtlich soll eine Gewährung von Gesellschaftsrechten jedenfalls gegeben sein, wenn sich die Stimm- und/oder Gewinnbeteiligung ändert (Wendt, FR 2002, 53)
 - nach Ansicht der Finanzverwaltung reicht es auch, wenn sich die Beteiligung am Vermögen / Liquidationserlös ändert (BMF v. 29.3.2000 und 26.11.2004 zur Übertragung aus dem PV)

Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und Innentransaktionen

- **Innentransaktionen bei Personengesellschaften**
 - Gesellschaftsvertragliche Aufgliederung des Kapitalanteils (bilanzieller Vermögensanteil) in verschiedene Kapitalkonten
 - Abgrenzung der Kapitalkonten von Darlehenskonten (Fremdkapital)
 - Nachrangigkeit und Verlustteilnahme
 - BFH v. 16.10.2008, DStR 2009, 212, *Ley*, DStR 2009, 612; BFH v. 24.1.2008, DStR 2008, 761

Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme (BFH v. 17.7.2008, DB 2008, 2281)



A-KG bringt 100%-Anteile an US-Inc.
in das Gesamthandsvermögen der
Ö-KG ein

Sacheinlage gegen Gewährung von
Gesellschaftsrechten

Einbringung als Veräußerungsvorgang, da tauschähnlich

- Gewährung von Gesellschaftsrechten als **Gegenleistung**
- Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auch dann, wenn sich die **Beteiligungsquote** nicht verändert, sondern lediglich die Kapitaleinlage (**Vermögenswerte**) erhöht werden
- Verbuchung auf **Kapitalkonten**, auch bei teilweiser Verbuchung auf **Kapitalrücklage / gesamthänderisch gebundenem Rücklagekonto** (vgl. bereits BFH vom 24.01.2008, IV R 37/06; a. A.: BMF BStBl. I 2004, 1190; nun aber BMF v. 20.5.2009, BStBl. 2009 I 464)
- 100 %-Beteiligung an Kapitalgesellschaft kein **Teilbetrieb** i.S.d. § 24 UmwStG (a. A.: BMF v. 20.5. 2009)

Einbringung in ausländische Gesellschaft

- Einbringung in ausländische Gesellschaft steht der **steuerneutralen** Übertragung nicht entgegen (MU-Erlass, **seit 1999 § 6 V S. 3 EStG**) entgegen BMF BS-Erlass
- grds. ist die **Wahlrechtsausübung** (seit 2001 zwingend BW) bilanziell zu erfassen
- Ö-KG unterliegt **nicht** der deutschen handelsrechtlichen Buchführungspflicht, §§ 238 ff. HGB (s. § 13d HGB)
- BFH (a.a.O.):
„es würde offenkundig gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen, wenn ein WG nur dann zum Buchwert in eine (EU-)Tochter-Personengesellschaft eingebracht werden könnte, wenn die Tochtergesellschaft im Inland buchführungspflichtig wäre“

Sicherung des deutschen Besteuerungsrecht

- bei einer **späteren Veräußerung** der Beteiligung an der US-Inc. durch die Ö-KG wären die im Inland entstandenen **stillen Reserven** trotz der Einbringung in die ausländische Personengesellschaft **der deutschen Besteuerung nicht entzogen**
- Nach dem DBA verbleibt das Besteuerungsrecht für die gebildeten stillen Reserven auch nach der Übertragung auf die Auslands-Tochter beim Ansässigkeitsstaat **Deutschland**
- **Art. 13 Abs. 2 / Art. 7 OECD-MA, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA**
s.a. BFH vom 13.2.2008 BFH/NV 2008, 1250

Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts

- **frühere BFH-Rechtsprechung** zur Theorie der finalen Entnahme wird aufgegeben (BFH 16.7.1969 I 266/65)
 - *Überführung von Stammhaus in ausländische Betriebsstätte bei DBA mit Freistellungsmethode führte danach zu einer Entnahme, d.h. Realisierung stiller Reserven*
 - *Der Tatbestand der **Entnahme** war (eigentlich) **nicht** verwirklicht, da das WG **Betriebsvermögen desselben Betriebs** blieb*
- Werden bei der (späteren) Veräußerung von beweglichem Vermögen einer Betriebsstätte stille Reserven aufgedeckt, unterliegen diese der Besteuerung im **Betriebsstätten-Staat, nur soweit die realisierten stillen Reserven durch die Betriebsstätte erwirtschaftet wurden**, Art. 13 Abs. 2, Art. 7, Art. 5 DBA.

Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts

- BFH trifft **keine (unmittelbare) Aussage** zur **Rechtslage** nach Inkrafttreten des **SEStEG**
- **§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG** regelt (ab VZ 2006) einen Entstrickungstatbestand
- **gesetzliche Fiktion** einer Entnahme bei Überführung in Auslands-Betriebstätte, wenn deutsches Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung (oder Nutzung) ausgeschlossen oder eingeschränkt wird
- **Anderer Ansicht: BMF, Schreiben vom 20.5.2009, vom 25.8.2009**
 - Deutsches Besteuerungsrecht wird bei Überführung in ausländische Betriebsstätte (mit Freistellung oder Anrechnung) beschränkt

Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts

- **Praktische Probleme**
 - Gewinnaufteilung Stammhaus / ausländische BS
 - Erfassung des gemeinen Werts bei Abgang
 - Spätere Wertminderungen oder Verlust des WG
 - WG geht im Ausland in die Herstellung eines Produkts ein

Anmerkung zur BFH-Entscheidung v. 17.7.2008

- Ist die Argumentation des BFH auch für die (im Streitfall gegebene) Konstellation einer **doppelstöckigen Personengesellschaft** stichhaltig?
 - Personenobergesellschaft und Personenuntergesellschaft sind jeweils **selbständige Mitunternehmerschaften** und damit Gewinnermittlungssubjekte
 - Jede Mitunternehmerschaft unterhält einen **eigenen Betrieb**
 - Es geht nicht um die Überführung eines WG aus einer BS in eine andere BS desselben Betriebs, sondern um die **Übertragung auf einen anderen Betrieb**
 - Damit **verliert Deutschland** bei der Übertragung auf die Personenuntergesellschaft abkommensrechtlich das **BesteuerungsR**

Anmerkung zur BFH-Entscheidung v. 17.7.2008

- Welcher Betriebsstätte ist das WG nach Übertragung auf die ausländische Personengesellschaft zuzuordnen
 - Geschäftsleitungs-BS der PersGes
 - Sonstige BS der PersGes
 - Mitunternehmer-BS?
 - Floating-Assets?

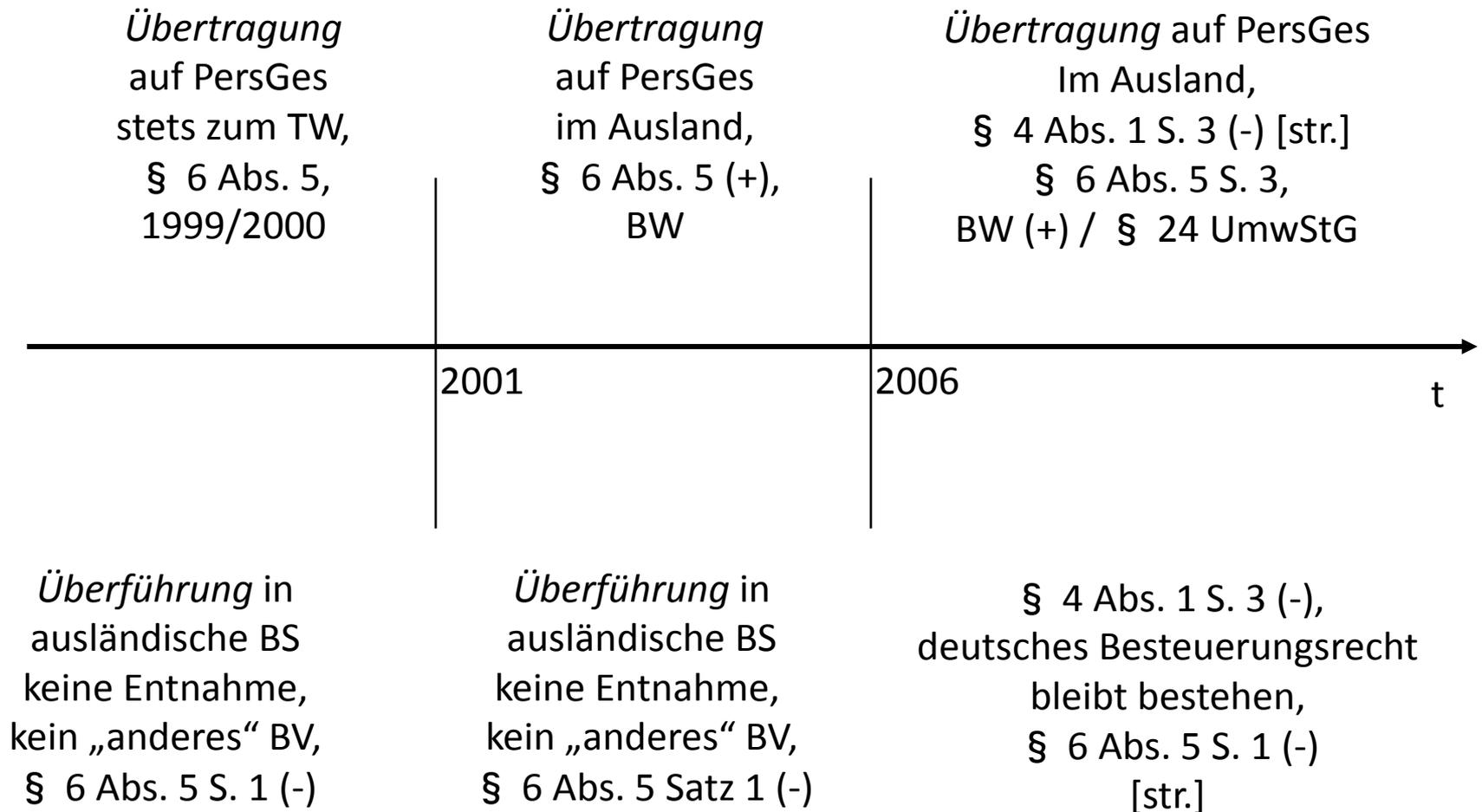
Anmerkung zur BFH-Entscheidung v. 17.7.2008

- **Europarechtliche Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EG**
 - EuGH v. 11.3.2004 Rs. C-9/02 Hughes de **Lasteyrie du Saillant** zur französischen **Wegzugsbesteuerung**
 - Gründung einer EU-Betriebsstätte und Überführung von WG aus dem Inland in die EU-Betriebsstätte darf gegenüber einem reinen Inlandsfall nicht benachteiligt werden
 - Keine Gewinnrealisierung bei Überführung von einer Betriebsstätte in Hamburg in eine Betriebsstätte in München
 - **Ausgleichsposten, § 4g EStG?**

Anmerkung zur BFH-Entscheidung v. 17.7.2008

- **Europarechtliche Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EG**
 - Verhältnis zur **Fusionsrichtlinie** vom 17.2.2005 (FRL)
 - **Sekundäres Gemeinschaftsrecht**, Umsetzung durch SEStEG
 - FRL trifft keine Regelung für **Personengesellschaften**
 - **BFH: auch FRL muss am Primärrecht gemessen werden (Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EG)**
 - **Anlehnung** an das Konzept des **§ 6 AStG?**
 - **Feststellung** stiller Reserven, zeitlich unbegrenzte zinslose **Stundung, Anzeigepflicht**

Folgerungen aus der BFH-Entscheidung v. 17.7.2008



**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**



Christoph Oenings
Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl. Finanzwirt (FH)
coenings@alpers-stenger.de

**Alpers & Stenger Partnerschaft,
Colonnaden 5, 20354 Hamburg
Telefon (040) 355 336 – 0, Telefax (040) 355 336 – 0
www.alpers-stenger.de**