BMF v. 21.12.2015 IV B 5 - S 1300/14/10007 BStBl 2016 I S. 7

Anwendung des § 50i Absatz 2 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl 2014 I S. 1266)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des § 50i Absatz 2 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014, BGBl 2014 I S. 1266, in Ergänzung des BMF-Schreibens vom 26. September 2014, BStBl 2014 I S. 1258, Folgendes:

1. Allgemeines

Nach § 50i Absatz 2 Satz 1 bis 3 EStG sind Sachgesamtheiten bei Umwandlung, Einbringung, Strukturwandel und unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder die unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter abweichend von den Bestimmungen des Umwandlungssteuergesetzes, des § 6 Absatz 3 oder des § 6 Absatz 5 EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn die Sachgesamtheit Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des § 50i Absatz 1 EStG enthält oder solche Wirtschaftsgüter oder Anteile nach § 6 Absatz 5 EStG übertragen werden. § 50i Absatz 2 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige in einem DBA-Staat ansässig ist.

2. Nichtanwendung des § 50i Absatz 2 EStG aus Gründen sachlicher Unbilligkeit

Abweichend von § 50i Absatz 2 EStG sind unter den folgenden Voraussetzungen die unter Tz. 1 genannten Sachgesamtheiten bzw. Wirtschaftsgüter oder Anteile aus Gründen sachlicher Unbilligkeit auf Antrag wie folgt anzusetzen:

2.1 Umwandlungen und Einbringungen

2.1.1 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach §§ 20 und 25 UmwStG

Bei Einbringung nach §§ 20 und 25 UmwStG ist § 50i Absatz 2 Satz 1 EStG auf übereinstimmenden Antrag des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft nicht anzuwenden, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte und des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

2.1.2 Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG

Bei Einbringung nach § 24 UmwStG ist § 50i Absatz 2 Satz 1 EStG auf übereinstimmenden Antrag des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft nicht anzuwenden, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Bei der Beurteilung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, bleibt § 50i EStG unberücksichtigt.

Beispiel

A ist einziger Kommanditist der gewerblich geprägten A-GmbH & Co KG. Im Betriebsvermögen der KG befinden sich Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen der A-GmbH & Co KG übertragen wurden. Im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile ist eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben.
Zum 1. Januar 2015 tritt der im Staat X ansässige B gegen Bareinlage in Höhe des gemeinen Wertes der A-GmbH & Co KG als weiterer Kommanditist in die KG ein.
Danach sind A und B zu je 50 % an der KG beteiligt. Mit dem Staat X besteht ein DBA, das dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) entspricht.
Lösung
In Höhe der Beteiligung des A an der übernehmenden Personengesellschaft führt die Einbringung seiner Beteiligung weder zu einem Ausschluss noch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Insoweit kann – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 24 UmwStG – das eingebrachte Betriebsvermögen nach § 24 UmwStG auf übereinstimmenden Antrag des A und der A-GmbH & Co KG mit seinem Buchwert fortgeführt oder mit einem Zwischenwert angesetzt werden. In Höhe der Beteiligung des B an der übernehmenden Personengesellschaft kommt es hinsichtlich des eingebrachten Betriebsvermögens dagegen zum Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (Artikel 10 Absatz 2 und Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA), so dass es bei A insoweit beim Ansatz des gemeinen Wertes nach § 50i Absatz 2 Satz 1 EStG bleibt.

2.1.3 Umwandlungen nach §§ 3, 9, 11, 15 und 16 UmwStG

Auf Umwandlungen nach §§ 3, 9, 11, 15 und 16 UmwStG ist § 50i Absatz 2 Satz 1 EStG auf übereinstimmenden Antrag des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers nicht anzuwenden, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Bei der Beurteilung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, bleibt § 50i EStG unberücksichtigt.

Beispiel

Die A-GmbH ist einzige Kommanditistin der gewerblich geprägten B-GmbH & Co KG. Im Betriebsvermögen der KG befinden sich Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen der B-GmbH & Co KG übertragen wurden. Im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile ist eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben.
Zum 1. Januar 2015 werden im Wege der Abspaltung jeweils 50 % des Mitunternehmeranteils auf die C-GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland und auf die D-GmbH mit Sitz im Inland und Ort der Geschäftsleitung in einem anderen EU-Staat übertragen. Mit dem EU-Staat besteht ein DBA, das dem OECD-MA entspricht.
Lösung
Für die C-GmbH führt die Übertragung des Mitunternehmeranteils infolge der Abspaltung weder zu einem Ausschluss noch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, so dass – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – nach § 15 UmwStG das übertragene Be-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

triebsvermögen auf übereinstimmenden Antrag der A-GmbH und der C-GmbH mit seinem Buchwert fortgeführt oder ein Zwischenwert angesetzt werden kann.
Dagegen führt die Übertragung des Mitunternehmeranteils auf die D-GmbH zum Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (vgl. insbesondere Artikel 10 Absatz 2 und Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA), so dass es insoweit beim Ansatz des gemeinen Wertes nach § 50i Absatz 2 Satz 1 EStG verbleibt.

2.2 Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG

Auf Übertragungen nach § 6 Absatz 3 EStG ist § 50i Absatz 2 Satz 2 EStG auf übereinstimmenden Antrag des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers nicht anzuwenden, soweit

a) der Rechtsnachfolger eine natürliche Person ist und
b) das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des § 50i Absatz 1 EStG nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Bei der Beurteilung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, bleibt § 50i EStG unberücksichtigt.

Beispiel

V ist einziger Kommanditist der gewerblich geprägten A-GmbH & Co KG. Im Betriebsvermögen der KG befinden sich Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen der A-GmbH & Co KG übertragen wurden. Im Zeitpunkt der Übertragung ist eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben.

Am 31. Dezember 2013 hatte V seinen Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf den im Inland ansässigen S übertragen. Die Übertragung erfolgte nach § 6 Absatz 3 EStG zum Buchwert. S wiederum überträgt den Mitunternehmeranteil am 25. November 2015 unentgeltlich jeweils zur Hälfte auf den im Inland ansässigen E 1 und den im Staat X ansässigen E 2. Mit dem Staat X besteht ein DBA, das dem OECD-MA entspricht.

Lösung

§ 50i Absatz 2 EStG ist nur auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils am 25. November 2015 anwendbar (§ 52 Absatz 48 Satz 5 EStG).

Für den im Inland ansässigen E 1 führt die Übertragung des hälftigen Mitunternehmeranteils weder zum Ausschluss noch zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den laufenden Einkünften und des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme hinsichtlich der Anteile an den Kapitalgesellschaften. Auf übereinstimmenden Antrag von S und E 1 sind daher insoweit nach § 6 Absatz 3 EStG die Buchwerte fortzuführen.

Für den im Staat X ansässigen E 2 führt die Übertragung des hälftigen Mitunternehmeranteils in Bezug auf die Anteile an den inländischen Kapitalgesellschaften zum Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (vgl. Artikel 10 Absatz 2 und Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA), so dass es insoweit beim Ansatz des gemeinen Wertes nach § 50i Absatz 2 Satz 2 EStG verbleibt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2.3 Überführung oder Übertragung nach § 6 Absatz 5 EStG

Auf die Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Absatz 5 EStG ist § 50i Absatz 2 Satz 2 EStG auf Antrag des überführenden bzw. auf übereinstimmenden Antrag des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers nicht anzuwenden, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Besteuerung der laufenden Einkünfte sowie des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Bei der Beurteilung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, bleibt § 50i EStG unberücksichtigt.

Beispiel 1

Der im Staat X ansässige A ist Kommanditist der gewerblich geprägten A-GmbH & Co KG. Im Sonderbetriebsvermögen bei der A-GmbH & Co KG hält A einen Anteil von 95 % an der inländischen B-GmbH, der vor dem 29. Juni 2013 in das Sonderbetriebsvermögen überführt wurde. Im Zeitpunkt der Überführung ist eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben. Mit dem Staat X besteht ein DBA, das dem OECD-MA entspricht.
Am 13. November 2015 überträgt A den Anteil an der B-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der C-GmbH & Co KG. Die C-GmbH & Co KG übt eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 EStG aus und erzielt Unternehmenseinkünfte im Sinne des Artikels 7 OECD-MA. Der Anteil an der B-GmbH ist der inländischen Betriebsstätte der C-GmbH & Co KG zuzurechnen.
Lösung
Auf übereinstimmenden Antrag des A und der C-GmbH & Co. KG ist für den Anteil an der B-GmbH der Buchwert gemäß § 6 Absatz 5 EStG fortzuführen, da es insoweit weder zu einem Ausschluss noch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie eines etwaigen Veräußerungs- oder Entnahmegewinns kommt (Artikel 10 Absatz 5 und Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA).

Beispiel 2

Wie Beispiel 1. Die C-GmbH & Co KG ist gewerblich geprägt und erzielt somit keine Unternehmenseinkünfte im Sinne des Artikels 7 OECD-MA.
Lösung
Für die Übertragung des Anteils an der B-GmbH bleibt es nach § 50i Absatz 2 Satz 2 EStG beim Ansatz des gemeinen Werts, da die Übertragung zum Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie eines Veräußerungs- oder Entnahmegewinns führt (vgl. Artikel 10 Absatz 2 und Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA).

Vorstehende Grundsätze gelten auch für die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt,

a) wenn es hinsichtlich des übertragenen Wirtschaftsguts weder zu einem Ausschluss noch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kommt, wobei § 50i EStG bei der Beurteilung des Vorliegens dieser Voraussetzung zu berücksichtigen ist, und

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

b) soweit dem Steuerpflichtigen, dem vor der Übertragung die laufenden Einkünfte sowie ein etwaiger Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts zuzurechnen war, diese Einkünfte nach Übertragung in unverändertem Umfang zuzurechnen sind.

Beispiel 3

Der im Staat X ansässige A ist einziger Kommanditist der gewerblich geprägten A-GmbH & Co KG und zu 100 % am Vermögen der KG beteiligt. Im Gesamthandsvermögen der KG befinden sich Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen der A-GmbH & Co KG übertragen wurden. Im Zeitpunkt der Übertragung ist eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben. Die Anteile an den Kapitalgesellschaften werden unentgeltlich in das Sonderbetriebsvermögen des A bei der A-GmbH & Co KG übertragen. Mit dem Staat X besteht ein DBA, das dem OECD-MA entspricht.

Lösung

Auf übereinstimmenden Antrag von A und der A-GmbH & Co KG sind für die Anteile an den Kapitalgesellschaften die Buchwerte gemäß § 6 Absatz 5 EStG fortzuführen, da es insoweit weder zu einem Ausschluss noch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie eines Veräußerungs- oder Entnahmegewinns kommt; denn die laufenden Einkünfte und ein Veräußerungs- und Entnahmegewinn können weiterhin ungeachtet des DBA nach § 50i Absatz 1 EStG besteuert werden. Zudem sind die betreffenden Einkünfte dem A in unverändertem Umfang zuzurechnen.

2.4 Strukturwandel

§ 50i Absatz 2 Satz 3 EStG ist auf Antrag des Rechtsträgers im Sinne des § 50i Absatz 1 EStG nicht anzuwenden, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des § 50i Absatz 1 EStG nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Bei der Beurteilung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, bleibt § 50i EStG unberücksichtigt.

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000

BMF 11.3.2020 - O 2000

BMF 18.3.2019 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019

Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000

BMF 19.3.2018 - O 2000

BMF 21.3.2017 - O 2000

BMF 5.1.2017 - S 1300

Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000

BMF 14.3.2016 - O 2000

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Fundstelle(n):
BStBl 2016 I S. 7
BStBl I 2016 S. 7 Nr. 1
DB 2016 S. 21 Nr. 1
DStR 2016 S. 65 Nr. 1
FR 2016 S. 96 Nr. 2
GmbH-StB 2016 S. 40 Nr. 2
GmbHR 2016 S. 86 Nr. 2
IStR 2016 S. 13 Nr. 3
IStR 2016 S. 306 Nr. 7
KSR direkt 2016 S. 11 Nr. 2
KÖSDI 2016 S. 19633 Nr. 1
StB 2016 S. 76 Nr. 3
Ubg 2016 S. 98 Nr. 2
NWB LAAAF-19013

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.