

GESETZGEBUNG

JStG 2024 und Wachstumschancengesetz: Drei Gestaltungsmodelle vom Gesetzgeber kassiert

von Prof. Dr. Hans Ott, StB/vBP, Köln

| In dieser Zeitschrift wurde seinerzeit das sog. Doppel-Holding-Modell vorgestellt, mit dessen Hilfe im Privatvermögen gehaltene Anteile i. S. v. § 17 EStG in den Genuss der – temporären – Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG gelangen konnten (vgl. Ott, GStB 23, 258). Das Modell wurde durch eine Änderung im JStG kurz vor dem Jahreswechsel kassiert. Doch damit nicht genug. Auch dem „Verdeckte-Einlage-Modell“ wurde der Boden entzogen und die erst im Jahr 2021 vom BFH eröffnete Möglichkeit, Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral zwischen Kapitalgesellschaften zu übertragen, ist nun ebenfalls nicht mehr möglich. |

1. Das Ende von drei beliebten Gestaltungsmodellen

Beim Doppel-Holding-Modell wurden die im Zuge eines steuerneutralen Anteilstauschs nach § 21 UmwStG erhaltenen Anteile an einer Holding-GmbH in einem nächsten Schritt erneut zu Buchwerten in eine weitere Holding-GmbH eingebracht. Durch diese als Veräußerung verstandene Einbringung sollte eine vorzeitige Sperrfristbeendigung der im ersten Schritt eingebrachten Anteile herbeigeführt und eine nach § 8b KStG steuerbefreite Veräußerung dieser Anteile ermöglicht werden. Diese Gestaltung hat sich aufgrund einer mit dem JStG 2024 erfolgten Änderung in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. erledigt. Auch das auf dem BFH-Urteil vom 9.6.21 (I R 32/17, BFH/NV 22, 49) basierende Verdeckte-Einlage-Modell bei „jungen“ Beteiligungen (vgl. Ott, GStB 23, 260) wurde durch eine geringfügige Änderung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG bereits durch das Wachstumschancengesetz kassiert. Und schließlich hat der Gesetzgeber durch eine Änderung der Körperschaftsklausel in § 6 Abs. 5 S. 7 EStG n. F. mit dem JStG auch noch die Möglichkeit beseitigt, Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral zwischen Kapitalgesellschaften zu übertragen (vgl. Ott, GStB 22, 285). Diese Gestaltung war erst durch das BFH-Urteil vom 15.7.21 (IV R 36/18, BFH/NV 21, 1588) eröffnet worden. Aufgrund der großen Breitenwirkung soll zunächst nochmals die Wirkungsweise der drei Modelle skizziert werden, bevor auf die einschlägigen Neuregelungen im Detail eingegangen wird.

2. Errichtung einer Doppel-Holding-Struktur vor Anteilsveräußerung

Beim Holding-Modell wird vor dem beabsichtigten Verkauf von Anteilen an einer GmbH i. S. v. § 17 EStG eine Holding-GmbH steuerneutral im Wege des qualifizierten Anteilstausches nach § 21 UmwStG errichtet. Die in die Holding-GmbH eingebrachten Anteile unterliegen dort der Sperrfristverhaftung nach § 22 Abs. 2 UmwStG. Soweit diese Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist von der Holding-GmbH veräußert werden, wird eine rückwirkende nach § 22 Abs. 2 UmwStG abschmelzende Versteuerung der stillen Reserven beim vorgelagerten Anteilstausch in Form des Einbringungsgewinns II beim



ARCHIV

Ausgabe 7 | 2023
Seiten 258–268

Weitereinbringung
zum Buchwert als die
Sperrfrist beendende
Veräußerung eingestuft

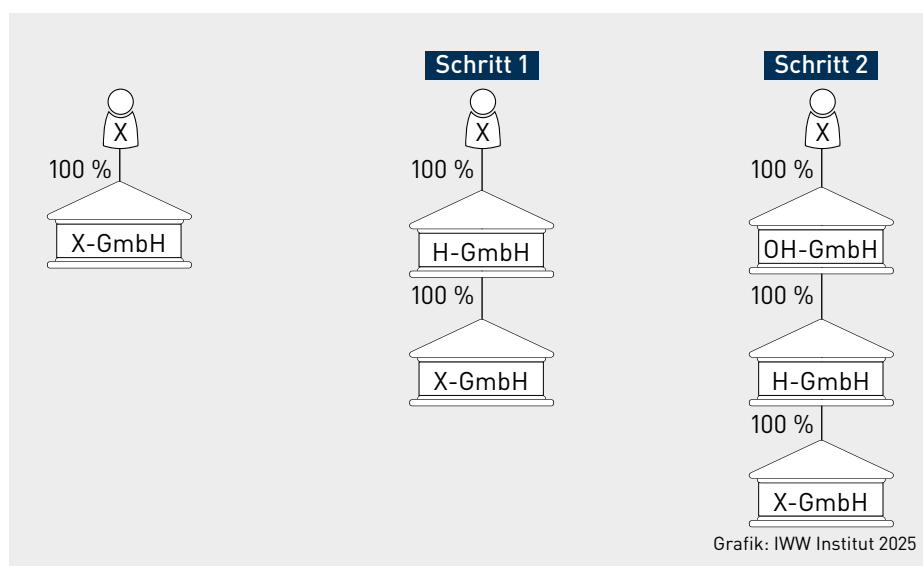
Rückwirkende
Versteuerung eines
Einbringungsgewinns II
vermeidbar

Einbringenden ausgelöst. Das Holding-Modell, mit dem z. B. der Schutz vor einer Haftungsanspruchnahme der in der operativen GmbH erwirtschafteten Gewinne durch die zu 95 % steuerfreie Ausschüttung nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG an die Holding-GmbH (asset protection) erreicht werden soll, funktioniert auch weiterhin. Lediglich die nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG zu 95 % steuerfreie Veräußerung der eingebrachten Anteile an der operativen GmbH bedarf einer Wartezeit von sieben Jahren, um die rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns II zu vermeiden.

Oft wird in der Praxis zur Vorbereitung einer kurzfristigen Veräußerung von z. B. im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen i. S. v. § 17 EStG die Errichtung einer Holdingstruktur erst dann in Angriff genommen, wenn bereits erste Kaufverhandlungen begonnen haben. Der nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG zu 95 % steuerfreien Weiterveräußerung im zeitlichen Zusammenhang mit der steuerneutralen Einbringung von Anteilen nach den §§ 20 oder 21 UmwStG steht dann die siebenjährige Sperrfrist der auf die Holding-GmbH übertragenen Anteile nach § 22 Abs. 2 UmwStG entgegen. Nach h. M. in der Literatur konnte aber nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG eine vorzeitige Beendigung der Sperrfrist eintreten, soweit die im Zuge des Anteilstausches erhaltenen Anteile an der Holding-GmbH zeitlich vor einer Sperrfristverletzung veräußert oder weiter eingebracht werden (vgl. Ott, GStB 23, 258).

■ Beispiel

X, der Alleingesellschafter der X-GmbH, will sämtliche Anteile i. S. d. § 17 EStG (AK: 100.000 EUR) im Jahre 2023 zum Preis von 10,1 Mio. EUR an K verkaufen. Anstelle der Versteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren möchte X in den Genuss des körperschaft- und gewerbesteuerlichen Veräußerungsprivilegs nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG gelangen. X bringt daher im ersten Schritt die Anteile an der X-GmbH steuerneutral unter Ansatz der AK von 100.000 EUR in die H-GmbH ein. Eine Veräußerung der eingebrachten Anteile an der X-GmbH durch die H-GmbH innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung führt grundsätzlich zu einer Sperrfristverletzung nach § 22 Abs. 2 UmwStG und löst eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II zum Einbringungszeitpunkt aus. X bringt daher die Anteile an der H-GmbH im zweiten Schritt steuerneutral in die OH-GmbH ein.



Errichtung der Holdingstruktur erst nach Beginn der Kaufverhandlungen

X möchte vom Veräußerungsprivileg nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG profitieren

Einbringung der Anteile im zweiten Schritt steuerneutral in die OH-GmbH

Lösung: Die Weitereinbringung der Anteile an der H-GmbH in die OH-GmbH gem. § 21 UmwStG stellt eine die Sperrfristverhaftung beendende Veräußerung i. S. d. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG dar. Somit kann die H-GmbH beim Doppel-Holding-Modell die Anteile an der X-GmbH unter Anwendung des § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG veräußern, ohne dass bei X ein Einbringungsgewinn II zu versteuern ist.

Beachten Sie | Über die Weitereinbringung der erhaltenen Anteile an der Holding-GmbH eine Veräußerung herbeizuführen, basiert auf dem weiten Verständnis der Finanzverwaltung vom steuerlichen Veräußerungsbegriff in Rn. 00.02 und 22.23 UmwSt-Erlass.

Die vorzeitige Beendigung der Sperrfristverhaftung nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG tritt nach herrschender Meinung auch ein, wenn die Weitereinbringung der im Zuge des Anteilstausches erhaltenen Anteile zu Buchwerten nach den §§ 20 oder 21 UmwStG erfolgt, weil § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG nicht voraussetzt, dass der Veräußerungsvorgang zu einer Aufdeckung stiller Reserven führen muss (vgl. Patt in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 22 UmwStG, Rz. 75b, Stand: Dezember 22; Nitzschke in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 22 UmwStG, Rz. 83, Stand: Dezember 22).

Andererseits wird von Angehörigen der Finanzverwaltung die Ansicht vertreten, nur eine Veräußerung oder Einbringung mit vollständiger Auflösung der stillen Reserven könne die Sperrfrist beenden, weil der Zweck des § 22 Abs. 2 UmwStG darin besteht, eine Statusverbesserung zu verhindern (vgl. Stimpel/Bernhagen, GmbHR 23, 209; Kowanda, DStR 23, 1681). Es soll nämlich vor allem verhindert werden, dass stille Reserven in Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die beim Anteilseigner im Zeitpunkt des Anteilstausches der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, steuerneutral nach § 21 UmwStG auf eine Kapitalgesellschaft transferiert und dort nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei veräußert werden (so auch BFH 18.11.20, I R 25/18, BStBl II 21, 732, unter Hinweis auf BFH 11.7.19, I R 13/18, BStBl II 22, 91).

MERKE | Mit dem Urteil des FG Niedersachsen vom 2.9.24 (13 K 185, 23, Rev. BFH X R 26/24) liegt nunmehr – soweit ersichtlich – die erste finanzgerichtliche Entscheidung zum Veräußerungsbegriff in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG a. F. vor. Das FG hat unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Vorschrift entschieden, dass eine Einbringung oder Umwandlung zu Buchwerten vom Veräußerungsbegriff in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG ausgenommen werden muss und die Sperrfrist nur durch eine Veräußerung mit Auflösung der stillen Reserven beendet werden kann.

In der Vergangenheit wurde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die steuerliche Würdigung des Doppel-Holding-Modells seitens der Finanzverwaltung ungewiss und daher mit einem steuerlichen Anerkennungsrisiko verbunden war (vgl. Ott, GStB 23, 258).

Mit § 22 Abs. 5 S. 2 UmwStG n. F. liegt nunmehr die Reaktion des Gesetzgebers vor, weil eine solche vorzeitige Sperrfristbeendigung nur vorliegt, soweit die im Zuge eines qualifizierten Anteilstausches erhaltenen Anteile „unter Aufdeckung der stillen Reserven“ veräußert werden. Damit hat sich künftig die Nutzung des Doppel-Holding-Modells erledigt.

Veräußerung muss laut h. M. nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führen

Stimmen in der FinVerw verlangen hingegen Aufdeckung aller stillen Reserven

Nutzung des Gestaltungsmodells hat sich künftig erledigt

Bemerkenswert ist, dass zur zeitlichen Anwendung des § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. keine gesonderte Regelung vorgesehen ist, sodass die Neuregelung am Tag nach der Verkündung des JStG 2024 in Kraft getreten und auf alle noch offenen Fälle anwendbar ist. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2024 handelt es sich lediglich um eine „klarstellende Formulierung der gesetzgeberischen Intention“, weil sich in systematischer und teleologischer Auslegung von § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG eindeutig ergibt, dass nur Veräußerungen unter Aufdeckung der stillen Reserven unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen. Diese für die Vergangenheit wichtige Auslegung hat das FG Niedersachsen im o. a. Urteil vom 2.9.24 bestätigt. Im Revisionsverfahren wird sich zeigen, ob der BFH dieser Ansicht folgen wird, die die Finanzverwaltung nun auch in Rn 22.17 im finalen UmwSt-Erlass vom 2.1.25 vertritt. Zur damaligen Entwurfsfassung zum UmwSt-Erlass vom 11.11.23 hatte der Bundesrechnungshof in seinem Bericht an das BMF vom 30.11.23 darauf hingewiesen, es sei nicht ausreichend, in Rn. 22.17 UmwSt-Erlass lediglich die Ergänzung aufzunehmen, dass eine Veräußerung nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven voraussetzt.

Beachten Sie | Aber selbst im Falle einer konstitutiven Gesetzesänderung ergäbe sich die Frage, ob bereits weggefallene Sperrfristen durch die geänderte Regelung wieder aufleben. Soweit die Rechtsfolgen der Neuregelung danach auch bereits in abgelaufenen Veranlagungszeiträumen zur Anwendung kommen, liegt eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung vor (vgl. Broemel/Westermann, DStR 24, 1521, 1526 f.).

Die Ergänzung in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. mag vor dem Hintergrund der in der Praxis aufgetretenen Gestaltungen nachvollziehbar sein. Dennoch stellt sich die Frage, ob künftig der Begriff „Veräußerung“ in den Vorschriften des UmwStG unterschiedlich auszulegen ist. So hat der BFH im Hinblick auf eine Sperrfristverletzung nach § 22 UmwStG die Verschmelzung bzw. den Formwechsel unter jeweiliger Fortführung der Buchwerte der entgeltlichen Veräußerung gleichgestellt (BFH 24.1.18, I R 48/15, BStBl II 19, 45 bzw. BFH 18.11.20, I R 25/18, BStBl II 21, 732). Die Ergänzung in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F., wonach die Veräußerung eine Aufdeckung der stillen Reserven voraussetzt, könnte somit auch gewisse Rückwirkungen auf den Veräußerungsbegriff im UmwStG generell haben, weil anderenfalls der Begriff „Veräußerung“ z. B. in § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG und in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG (also sogar im gleichen Absatz) unterschiedlich auszulegen wäre. Ohne die Frage nach der Reichweite des Veräußerungsbegriffs in § 22 Abs. 2 S. 1 und 5 UmwStG im Urteilsfall entscheiden zu müssen, könnte nach der vom FG Niedersachsen vertretenen Ansicht einiges dafürsprechen, steuerneutrale Einbringungen zum Buchwert aus dem Veräußerungsbegriff in § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG herauszunehmen.

Während § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. für die vorzeitige Beendigung der Sperrfrist lediglich die Aufdeckung der stillen Reserven (also ohne Angabe des Umfangs) vorschreibt, verlangt die Finanzverwaltung in Rn. 22.17 UmwSt-Erlass vom 2.1.25 die „vollständige“ Auflösung der stillen Reserven. Damit stellt sich die Frage, ob nach dem Wortlaut des Gesetzes eine Veräußerung stets die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven voraussetzt oder ob die Sperrfrist der nach § 21 UmwStG eingebrachten Anteile z. B. auch durch die Weitereinbringung der erhaltenen Anteile zu einem Zwischenwert – also ohne vollstän-

Geänderte Vorschrift auf alle noch offenen Fälle sofort anwendbar

Verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung dürfte zu bejahen sein

Auswirkungen auf den Begriff der Veräußerung im UmwStG generell?

„Vollständige“ Auflösung der stillen Reserven erforderlich?

dige Aufdeckung der stillen Reserven – vollständig oder nur anteilig beendet werden kann.

Beachten Sie | Zu dem ebenfalls dargestellten modifizierten Doppel-Holding-Modell im Zusammenhang mit der Veräußerung von Sachgesamtheiten (vgl. Ott, GStB 23, 258, 263) liegt bisher weder eine Reaktion des Gesetzgebers noch Rechtsprechung oder eine Äußerung der Finanzverwaltung vor. Die seinerzeit geäußerten Zweifel und das angesprochene steuerliche Anerkennungsrisiko des modifizierten Doppel-Holding-Modells bestehen somit weiterhin.

3. Verdecktes-Einlage-Modell bei „jungen“ Beteiligungen

Auf die Gestaltungsmöglichkeiten bei der verdeckten Einlage sog. „junger“ Wirtschaftsgüter wurde in dieser Zeitschrift bereits hingewiesen (vgl. Deh, GStB 22, 348; Ott, GStB 23, 258, 260). Insbesondere beim sog. Verdeckten-Einlage-Modell wurde eine im Betriebsvermögen gehaltene oder dort eingelegte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (A-GmbH) innerhalb von drei Jahren nach deren Anschaffung (sog. „junge“ Beteiligung) im Wege der verdeckten Einlage in eine andere Kapitalgesellschaft (B-GmbH) übertragen, deren Anteile ebenfalls im abgebenden Betriebsvermögen gehalten werden.

Nach der Rechtsgrundverweisung in § 6 Abs. 6 S. 3 EStG auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG werden in diesem Fall die übertragenen Anteile an der A-GmbH bei der übernehmenden B-GmbH mit den Anschaffungskosten bewertet. In gleichem Maße erhöhen sich die Anschaffungskosten der Anteile an der B-GmbH, sodass die Übertragung der „jungen“ Beteiligung an der A-GmbH ohne Aufdeckung von stillen Reserven erfolgt (vgl. dazu Breier, StuB 22, 208; Dreßler/Veil, DB 23, 536, 541 f.). Die Beteiligung an der A-GmbH kann anschließend – ohne Beachtung einer Sperrfrist – nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG zu 95 % steuerfrei veräußert werden, weil zu den „jungen“ Wirtschaftsgütern i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG auch im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften gehören.

Die vorstehende Behandlung hat der BFH indirekt mit dem Urteil vom 9.6.21 (I R 32/17, BFH/NV 22, 49) zu einem grenzüberschreitenden Fall bestätigt. Dennoch dürfte die verdeckte Einlage von „jungen“ Anteilen an Kapitalgesellschaften wegen der nur kurzen Zeitspanne von drei Jahren, in denen sich stille Reserven bilden können, in der Praxis nur eingeschränkt Anwendung gefunden haben. Das Verdeckte-Einlage-Modell war aber dann interessant, wenn die im Betriebsvermögen gehaltene und später einzulegende „junge“ Kapitalgesellschaftsbeteiligung zuvor durch steuerneutrale Verschmelzung mit einer bereits seit längerer Zeit bestehenden wertvollen Beteiligung nach den §§ 11 bis 13 UmwStG „angereichert“ wurde (vgl. dazu Ott, GStB 23, 258, 261).

Das Verdeckte-Einlage-Modell bei jungen Beteiligungen, das auf dem Zusammenspiel von § 6 Abs. 6 S. 3 EStG mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG basierte, hat der Gesetzgeber inzwischen kassiert, weil in § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG i. d. F. des Wachstumschancengesetzes vom 27.3.24 die Worte „aus dem Privatvermögen“ eingefügt worden sind. Damit ist eine steuerneutrale verdeckte Einlage der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die nach § 6 Abs. 6 S. 3 EStG mit den Anschaffungskosten bewertet wird, nicht mehr möglich.

Steuerliches
Anerkennungsrisiko
bleibt bestehen

Auch im BV gehaltene
GmbH-Anteile zählen
insoweit zu „jungen“
Wirtschaftsgütern



ARCHIV
Ausgabe 7 | 2023
Seiten 258–268

Eingefügt wurden die
Worte „aus dem
Privatvermögen“

Die geänderte Fassung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG ist nach § 52 Abs. 12 S. 6 EStG erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 27.3.24 eingelegt werden. Die verdeckte Einlage von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft gilt nach § 17 Abs. 1 S. 2 EStG als Veräußerung zum gemeinen Wert und kann somit nicht steuerneutral erfolgen.

4. Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Kapitalgesellschaften

Mit den Urteilen vom 15.7.21 (IV R 36/18, BFH/NV 21, 1588) sowie vom 18.8.21 (XI R 43/20, DStR 22, 402) hat sich der BFH intensiv mit der Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG auseinandergesetzt und für die Praxis hilfreiche Grundsätze zur Auslegung dieser Vorschrift entwickelt. Insbesondere die im Urteil vom 15.7.21 herausgearbeiteten Grundsätze zum Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG ließen sich in der Praxis aber auch für andere steuerliche Umstrukturierungen nutzen, in denen z. B. eine steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen zwei Kapitalgesellschaften angestrebt wurde. Die sich aus der Anwendung der neueren Rechtsprechung des BFH ergebenden und in der Vergangenheit möglichen Gestaltungen wurden bereits in dieser Zeitschrift erörtert (vgl. Ott, GStB 22, 256).

Der BFH hatte herausgearbeitet, dass der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG verhindern will, dass bei der Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven entweder zu diesem Zeitpunkt (Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 5 EStG) oder innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren (Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG) aus einem anderen Grund unversteuert vom Regime der Einkommensteuer in das der Körperschaftsteuer überspringen. Nach Ansicht des BFH liegt ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG im Anschluss an die Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht vor, wenn eine an der übertragenden Mitunternehmerschaft beteiligte Kapitalgesellschaft innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ihren Mitunternehmeranteil ganz oder teilweise an eine andere Kapitalgesellschaft veräußert. Denn im Hinblick auf die stillen Reserven findet in diesem Fall kein Regimewechsel zur Körperschaftsteuer statt.

Das o. a. BFH-Urteil vom 15.7.21 ließ sich daher in der Praxis zu Gestaltungen nutzen, bei denen steuerneutral unentgeltlich Einzelwirtschaftsgüter (z. B. ein Grundstück)

- zwischen einer Mutter- und einer Tochter-Kapitalgesellschaft oder umgekehrt und
- zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften übertragen wurden.

Aufgrund einer entsprechenden Änderung der Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 S. 5 ff. EStG durch das JStG 2024 gehören auch diese Gestaltungen der Vergangenheit an, weil im Zusammenhang mit der gesetzlichen Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 28.11.23 zur Buchwertübertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften (BVerfG 28.11.23, 2 BvL 8/13, BGBl I 24, Nr. 47, vgl. auch DStR 24, 155) nunmehr zwei Änderungen in § 6 Abs. 5 EStG vorgenommen worden sind:

Maßgeblicher
Stichtag ist der
27.3.24

Unversteuertes
„Überspringen“ in
Regime der KSt sollte
vermieden werden

Geänderte
Körperschaftsklausel
macht auch diese
Gestaltungen zunichte

- In § 6 Abs. 5 S. 3 EStG wurde eine neue Nr. 4 eingefügt. Danach ist nunmehr (nur) die unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer zu Buchwerten zulässig. Eine Beteiligungsidentität liegt dabei nur dann vor, wenn keine natürliche Person, Körperschaft oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Unschädlich sind dagegen 0 %-Beteiligungen, wie dies häufig bei einer Komplementär-GmbH der Fall ist.

Die Neuregelung in § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG ist nach § 52 Abs. 12 S. 14 ff. EStG n. F. in allen offenen Fällen anwendbar. Für Übertragungen vor dem 12.1.24 sind etwaige Feststellungsbescheide i. S. d. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zur Umsetzung des Buchwertansatzes bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft in entsprechender Anwendung des § 174 Abs. 4 AO zu ändern. Dem Buchwertansatz bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft steht § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht entgegen. Auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer „zum Zeitpunkt der Übertragung“ kann aus Vertrauensschutzgründen für Übertragungen vor dem 12.1.24 von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG abgesehen werden. Der gemeinsame Antrag „zum Zeitpunkt der Übertragung“ dürfte jedoch wegen des einengenden Charakters auf den Übertragungszeitpunkt sinnwidrig sein, sodass diese Einschränkung unter Beachtung von Sinn und Zweck der Regelung zu streichen ist (so auch Bergan/Lätsch, DStR 24, 2721, 2723).

- Zur Verhinderung von mehraktigen Gestaltungen, mit denen Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral unter Nutzung des o. a. BFH-Urteils vom 15.7.21 zwischen Körperschaftsteuersubjekten übertragen werden konnten, wurde auch die Körperschaftsklausel in § 6 Abs. 5 EStG durch Einfügung eines neuen Satzes 7 ergänzt. Danach ist im Anschluss an die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG rückwirkend der Teilwert auch dann anzusetzen, wenn und soweit die stillen Reserven in dem übertragenen Wirtschaftsgut bereits bisher einem Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnen waren und insoweit hierdurch kein Regimewechsel eintrat. Nach § 6 Abs. 5 S. 7 EStG n. F. liegt nunmehr eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenden Wirtschaftsgut i. S. v. § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG auch dann vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt. Die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 7 EStG n. F., die nach § 16 Abs. 3 S. 4 EStG n. F. auch bei der Realteilung entsprechend gilt, ist nach § 52 Abs. 12 S. 18 EStG für Übertragungen von Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 18.10.24 stattfinden. Damit wird auch die Verwaltungsauffassung (vgl. BMF 8.12.11, IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl I 11, 1279, Rn. 31) gesetzlich abgesichert.

Somit ist die steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen einer Mutter- und Tochter-GmbH oder zwischen Schwester-GmbHs (vgl. Ott, GStB 22, 256, 259 ff.) nach dem 18.10.24 nicht mehr möglich.

0 %-Beteiligung einer Komplementär-GmbH wäre unschädlich

Neuregelung in allen noch offenen Fällen anzuwenden

Auffassung der Finanzverwaltung nunmehr gesetzlich abgesichert



ARCHIV

Ausgabe 7 | 2011
Seiten 256–264