

## **FG Hamburg: Unionsrechtswidrigkeit der sog. Entstrickungsbesteuerung nach § 20 Abs. 3 UmwStG 1995**

Im Anschluss an die Entscheidung des EuGH vom 23.01.2014 hat das FG Hamburg mit Urteil vom 15.04.2015 festgestellt, dass die Sofortbesteuerung im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 unionsrechtswidrig ist, weil Deutschland tatsächlich nicht jedes Besteuerungsrecht an den stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens verliert. Die Entscheidung betrifft die Regelungslage nach dem bis 2006 geltenden UmwStG 1995.

Dem EuGH wird die Frage vorgelegt, ob es mit dem Unionsrecht vereinbar ist, wenn eine nationale Regelung im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft vorsieht, dass das eingebrachte Betriebsvermögen zwingend mit dem Teilwert anzusetzen ist, sofern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der dem Einbringenden für die Einbringung gewährten neuen Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist.

### **Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg:**

#### **Sachverhalt**

Die S-GmbH (Klägerin) und die K-GmbH waren im Streitjahr Kapitalgesellschaften österreichischen Rechts und als Kommanditisten an der inländischen A-KG beteiligt. Komplementär der A-KG war die inländische A-GmbH. Sowohl die S-GmbH als auch die K-GmbH haben ihre Kommanditanteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum 01.01.2001 in die A-GmbH eingebracht und damit die A-KG aufgelöst. In der Übernahmebilanz der A-GmbH wurde das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert angesetzt, das Finanzamt setzte den Teilwert an.

#### **Entscheidung**

Das Verfahren wird ausgesetzt und dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Nach deutschem Steuerrecht wäre die Klage abzuweisen. Gemäß § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 muss die A-GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert ansetzen. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der den einbringenden Gesellschaften gewährten Gesellschaftsanteile steht nach dem DBA Österreich nicht der Bundesrepublik Deutschland, sondern Österreich als dem Ansässigkeitsstaat der Einbringenden zu. Nach § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 gilt der bindende Ansatz des Teilwerts des eingebrachten Betriebsvermögens für die Einbringenden als Veräußerungspreis. Dies führt zur Aufdeckung der stillen Reserven und zu einem Veräußerungsgewinn, den das Finanzamt mit dem im Ausgangsverfahren angegriffenen Feststellungsbescheid festgestellt hat. Den einbringenden Gesellschaften verbliebe allein die Möglichkeit einer Steuerstundung. Anders verhielte es sich, wenn die betroffenen Vorschriften des UmwStG 1995 nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar wären.

Daher ist nun die Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zu prüfen.

Die S-GmbH und die K-GmbH haben aufgrund der Tatsache, dass sie ihren Sitz nicht in Deutschland, sondern in Österreich hatten, den Nachteil, dass sie die in ihrem Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven im Zeitpunkt der Einbringung dieses Betriebsvermögens in die Kapitalgesellschaft, an der sie infolge der Einbringung neue Anteile erwarben, aufdecken müssen, während sie die Wertzuwächse erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung -Veräußerung ihrer Anteile an der Kapitalgesellschaft- versteuern müssten, wenn sie ihren Sitz im Inland gehabt hätten.

Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 hat der deutsche Gesetzgeber das Umwandlungssteuerrecht durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (SEStEG) "europäisiert" (BT-Ds. 16/3315) und in dem hier streitigen Punkt geändert. Seitdem findet die beschriebene bisherige Rechtslage nur noch

auf solche Umwandlungsvorgänge Anwendung, bei denen der übernehmende Rechtsträger eine Gesellschaft eines sog. Drittstaates ist.

Ungeachtet der Frage, ob der Rechtfertigungsgrund einer Aufteilung des Besteuerungssubstrats im Streitfall tatsächlich durchgreifen kann, wäre die angegriffene Regelung durchaus geeignet, Deutschland den Zugriff auf das Steuersubstrat zu ermöglichen, das auf Wertzuwächsen beruht, die bis zur Umwandlung erwirtschaftet wurden und an denen Deutschland bis dahin das Besteuerungsrecht zustand.

Unabhängig davon hat das vorliegende Gericht auch Zweifel daran, ob die Regelung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht und sich die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit jedenfalls deshalb als unionsrechtswidrig erweist.

Nach der Rechtsprechung des EuGH darf eine Beschränkung der Grundfreiheiten nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels erforderlich ist (EuGH Urteile vom 29.11.2011 und vom 30.06.2011). In der Sache *National Grid Indus* hat der EuGH ausgeführt, dass zur Frage der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit zwischen der Festsetzung des Steuerbetrages und dessen Einziehung unterschieden werden müsse. Die sofortige Erhebung der Steuer sieht der EuGH aber prinzipiell als unverhältnismäßig an.

Für das vorliegende Gericht stellt sich allerdings die Frage, ob die im Streit stehende Regelung trotz der vorstehend dargestellten Bedenken mit dem Unionsrecht vereinbar ist, weil dem Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt wird, die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer in fünf Teilbeträgen zu entrichten, wenn die Entrichtung der Teilbeträge gesichert ist. Diese Stundung erfolgt zinsfrei. Trotz der mit dieser Regelung ermöglichten rätierlichen Stundung bleibt es aber bei der Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse. Das hierdurch ausgelöste Liquiditätsproblem wird nicht beseitigt, sondern lediglich abgemildert. Zu bezweifeln ist daher, ob der Zahlungsaufschub über einen Zeitraum von nur fünf Jahren ausreichend ist, um den Eingriff in die Niederlassungsfreiheit noch als verhältnismäßig ansehen zu können. In diesem Sinne werden auch in der Literatur Bedenken erhoben.

#### **Anmerkung**

Auf das Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Hamburg hat der EuGH entschieden, dass sich die angegriffene Regelung als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit erweise, aber zur ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten gerechtfertigt sei. Allerdings hat der EuGH den Vorbehalt gemacht, dass dies nur dann gelte, wenn Deutschland tatsächlich jedes Recht verliere, die nicht realisierten Wertzuwächse, beispielsweise auch bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer bei der aufnehmenden Gesellschaft, zu besteuern (Urteil vom 23.01.2014). Um diesen Vorbehalt hatte sich in der Fachliteratur ein heftiger Streit entwickelt, sodass auch nach der EuGH-Entscheidung ungewiss erschien, ob die Regelung unionsrechtswidrig ist oder nicht.

#### **Betroffene Norm**

§ 20 Abs. 3, Abs. 4, Abs. 6 UmwStG 1995, Art. 43 EG bzw. Art. 49 AEUV

#### **Fundstellen**

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 15.04.2015, [2 K 66/14](#), NZB beim BFH: I B 66/15

EuGH, Urteil vom 23.01.2014, C-164/12

Finanzgericht Hamburg, Beschluss vom 26.01.2012, [2 K 224/10](#)

#### **Weitere Fundstellen**

EuGH, Urteil vom 11.03.2004, [C-9/02](#), *de Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, S. 236

EuGH, Urteil vom 29.11.2011, [C-371/10](#), *National Grid Indus*, DStR 2011, S. 2334

EuGH, Urteil vom 30.06.2011, [C-262/09](#), *Meilicke*, DStR 2011, S. 1162

BMF, Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, S. 268

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.