

2. Hamburger Steuerdialog

Update Kapitalgesellschaften Aktuelle Aktivitäten des Gesetzgebers

Hamburg, 30. September 2014

Prof. Dr. Ingo Stangl

Update Kapitalgesellschaften – Aktuelle Aktivitäten des Gesetzgebers

 A. Rückblick - « Highlights Kroatiengesetz »

 B. Ausblick I - « Highlights Zollkodexgesetz »

 C. Ausblick II - Weitere diskutierte Gesetzesänderungen

A. Rückblick - «Highlights Kroatiengesetz »»

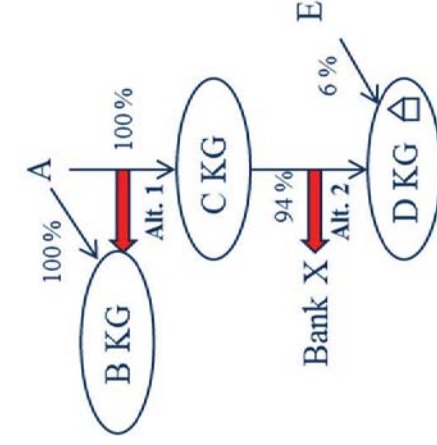
- Ausdehnung § 50i EStG (s. Update Internationales Steuerrecht).
- Dauerhafte Inkludierung des § 34 Abs. 10b KStG in § 17 KStG als neuen Abs. 2 (ohne inhaltliche Änderung).
- Anpassung des § 19 KStG an die Technik des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG.
- Redaktionelle Neufassung des § 26 KStG (mit Anwendung auf unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige).
- Anpassung des § 6a GrEStG an die bisherige „Leseart“ der Finanzverwaltung. Bedeutend für die Übertragung von unmittelbar gehaltenem Immobilienbesitz per Einzelrechtsnachfolge.

B. Ausblick I - «Highlights Zollkodexgesetz»

- Erweiterung der Befugnis des FA für Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung des GewSt-Messbetrags in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO (Reaktion auf BFH zum Sanierungserlass).
- Ausdehnung des Abzugsverbots für Wertminderungen bei Gesellschafterdarlehen auf natürliche Personen als Gesellschafter (Anpassung des § 3c Abs. 2 EStG an die Technik des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG).
Darüber hinaus Abzugsverbot auch für Wertminderungen, soweit diese mit einer im Geschäftsverhältnis veranlassten (teil-)unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Körperschaft von einem wesentlich beteiligten Gesellschafter in Zusammenhang stehen.
- Rechtsprechungsbrechende Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG mit Anwendung ab 2002 (!).

B. Ausblick I - «Highlights Zollkodexgesetz »»

- Rechtsprechungsbrechende Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG mit Anwendung ab 2002 (ctd).



Hinweise zur Alternative 1

- Nach BFH (II R 17/10) kein schädlicher mittelbarer Anteilseignerwechsel, da keine Änderung beim „Ultimate Owner“ (A).
- Anderer Ansicht Fin Verw. Dies soll nun im Gesetz festgeschrieben werden.

Hinweis zu Alternative 2: Nach BFH (II R 49/12) für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG zu beachtender mittelbarer Anteilseignerwechsel, wenn nur das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der D KG übertragen wird.

C. Ausblick II - Weitere diskutierte Gesetzesänderungen

- Ausdehnung des § 8b Abs. 4 KStG auf Gewinn aus der Veräußerung von „Nicht-Schachtelbeteiligungen“?
- Abschaffung oder Einschränkung der Möglichkeiten zur Gewährung einer anderen Gegenleistung bei Einbringung (§ 20 UmwStG) und Anteilstausch (§ 21 UmwStG)?
- Ausdehnung des Erstattungsverfahrens wegen europarechtswidrig einbehaltener Kapitalertragsteuer (§ 32 Abs. 5 KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG) auch auf weitere Fälle?

Kontakt

Prof. Dr. Ingo Stangl

Steuerberater

ingo.stangl@fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2 - 4
53175 Bonn
Telefon 0228/9594-0
Telefax 0228/9594-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/210020-20
Telefax 030/210020-99
berlin@fgs.de

Frankfurt am Main

Platz der Einheit 1
60327 Frankfurt/Main
Telefon 069/71703-0
Telefax 069/71703-100
frankfurt@fgs.de

München

Briener Straße 29
80333 München
Telefon 089/800016-0
Telefax 089/800016-99
muenchen@fgs.de

Beschränkung der Verlustnutzung

Strukturüberlegungen im Anwendungsbereich
des § 8c KStG und des dazu geplanten BMF-
Schreibens

von Dr. Götz T. Wiese

Hamburg, 30. September 2014

Beschränkung der Verlustnutzung

Übersicht:

- A. Hintergrund des § 8c KStG: Handel mit Verlustgesellschaften
- B. Anwendungsbereich des § 8c KStG
- C. Unterjähriger Anteilserwerb
- D. Konzernklausel
- E. Stille-Reserven-Klausel

A. Hintergrund des § 8c KStG

Ziel der Missbrauchsvermeidung

Beschränkung des Handels mit Verlustgesellschaften

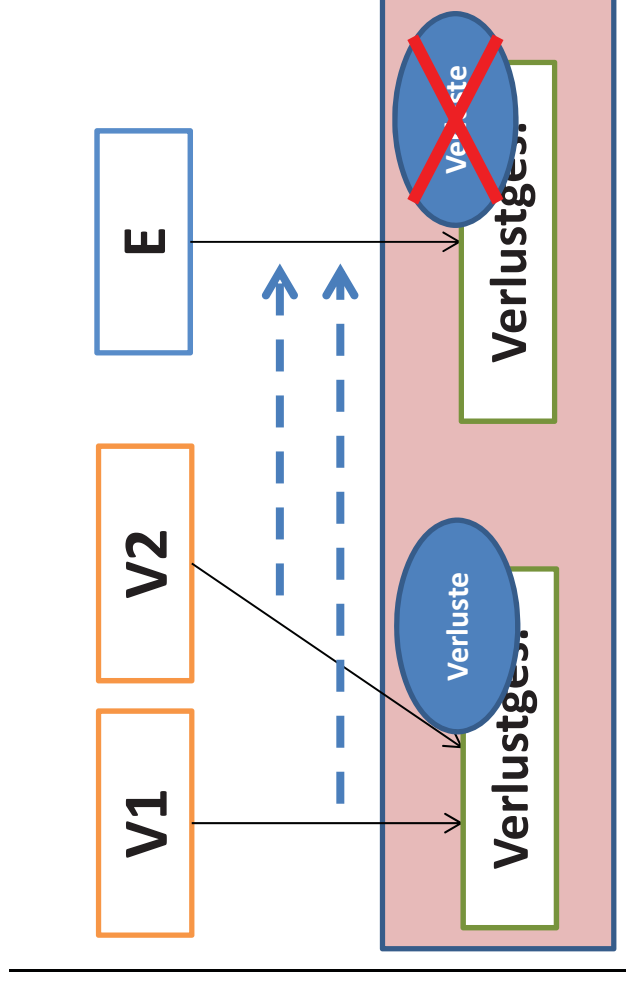
- Ursprünglich Mantel-Kauf-Regelung in § 8 Abs. 4 KStG a.F.:
Anteilsübertragung und Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens („Wirtschaftliche Identität“)
- Ab Veranlagungszeitraum 2008: § 8c KStG
- 2008: Erstes BMF-Schreiben
- 2009: Einführung der Sanierungsklausel
- 2010: Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel
- 2011: Vorlage an das Bundesverfassungsgericht
- 2014: Entwurf eines neuen BMF-Schreibens

B. Anwendungsbereich des § 8c KStG

Beschränkung des Verlustabzugs bei schädlichem Anteilserwerb

Regelung:

- Innerhalb von 5 Jahren
- An einen Erwerber (bzw. Gruppe von Erwerbern) oder diesem nahe stehende Person(en)
- Unmittelbare oder mittelbare Übertragung
 - > 25 % = anteiliger Wegfall
 - > 50% = vollständiger Wegfall



„Fallbeil-Lösung“ statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise

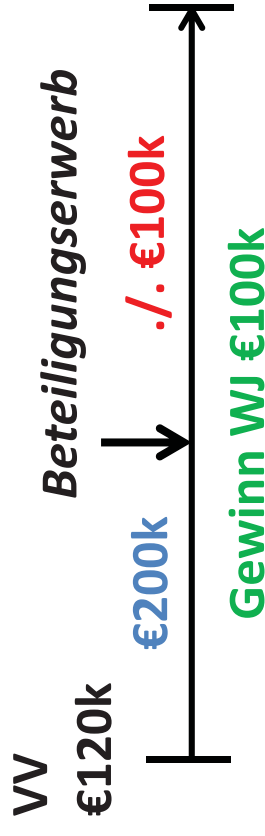
Reparaturmaßnahmen des Gesetzgebers:

Sanierungsklausel, Konzernklausel, Stille-Reserven-Klausel

C. Unterjähriger Anteilserwerb

Verrechnung von VV mit Gewinnen bis zum Beteiligungserwerb

- BMF (2008): Keine Verrechnung von VV mit Teiljahresgewinnen
- BFH (2011): Zeiteilige Einkommensermittlung; Verrechnung mit VV möglich
- BMF-E (2014):
 - Verrechnung mit VV nur, wenn Ergebnis des gesamten WJ insg. positiv (s. Beispiel)
 - Mindestbesteuerung
 - Auch bei abweichendem WJ
 - Auch bei Organschaftsfällen



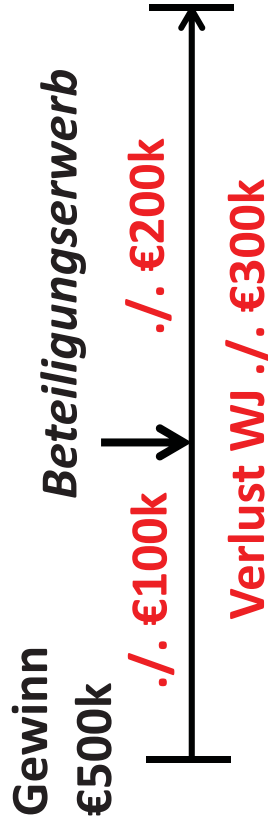
Beispiel (Lösung gemäß BMF-E 2014):

- Verlustvortrag: € 120.000
- Gewinn vor Beteiligungserwerb: € 200.000
- Verlust nach Beteiligungserwerb: ./.. € 100.000
- Gesamtgewinn des WJ: € 100.000
- Verrechenbarer Verlust € 100.000; iHv € 20.000 geht VV unter!

C. Unterjähriger Anteilserwerb

Nutzung von Verlusten bis zum Beteiligungserwerb

- BMF-E (2014): Bei Teiljahresverlust kein Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 S.1 EStG



Beispiel (Lösung gemäß BMF-E 2014):

- Gewinn im Vorjahr: € 500.000
- Verlust vor Beteiligungserwerb: ./. € 100.000
- Verlust nach Beteiligungserwerb: ./. € 200.000
- Gesamtverlust des WJ: € 300.000
- Kein Verlustrücktrag!

D. Konzernklausel

Verlustabzug bei konzerninternem Anteilserwerb

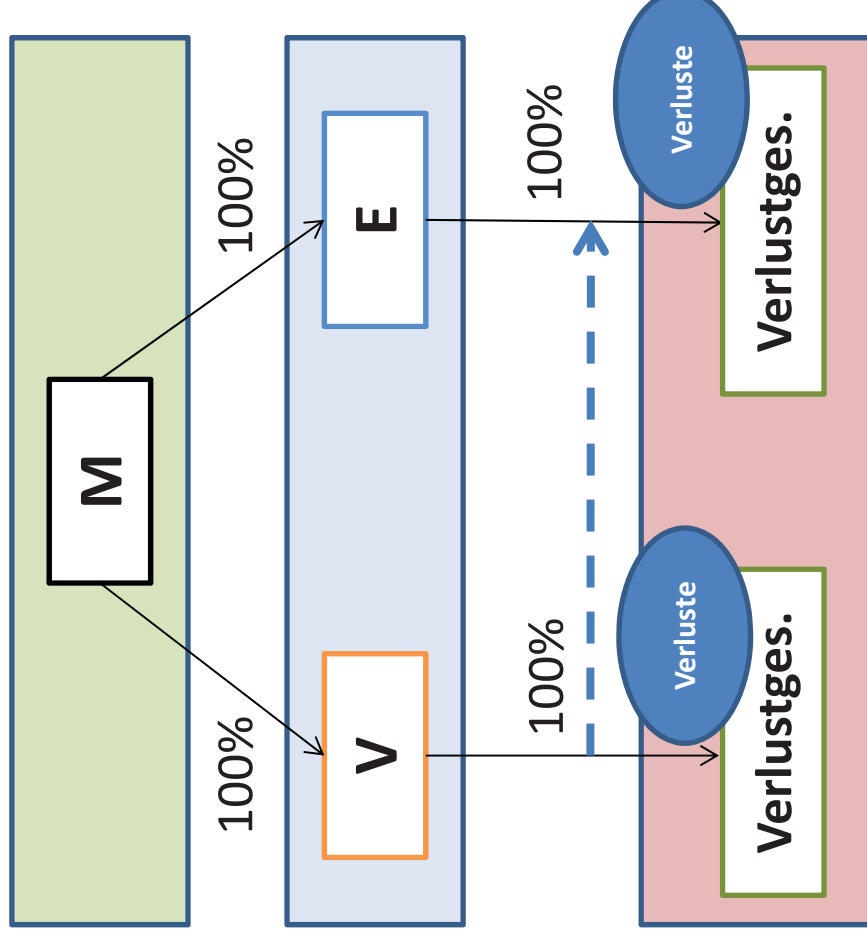
Voraussetzung

- Beteiligung derselben Person zu 100% (mittelbar oder unmittelbar) an übertragendem und übernehmendem Rechtsträger
- In der Regel dreistufiger Konzernaufbau:

- 1. Stufe: Zurechnungsebene „dieselbe Person“

- 2. Stufe: Handlungsebene übertragender und übernehmender Rechtsträger

- 3. Stufe: Verlustgesellschaft

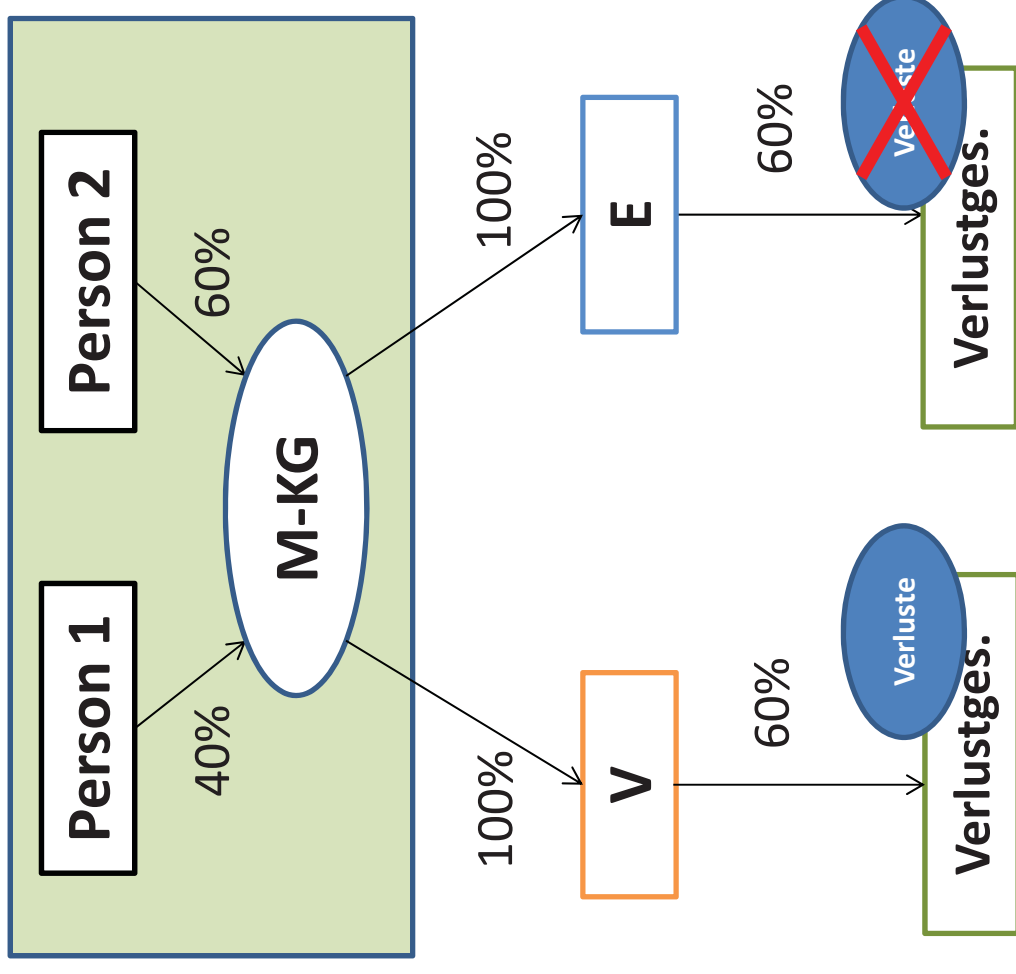


D. Konzernklausel

Zurechnungsebene

Definition „Dieselbe Person“

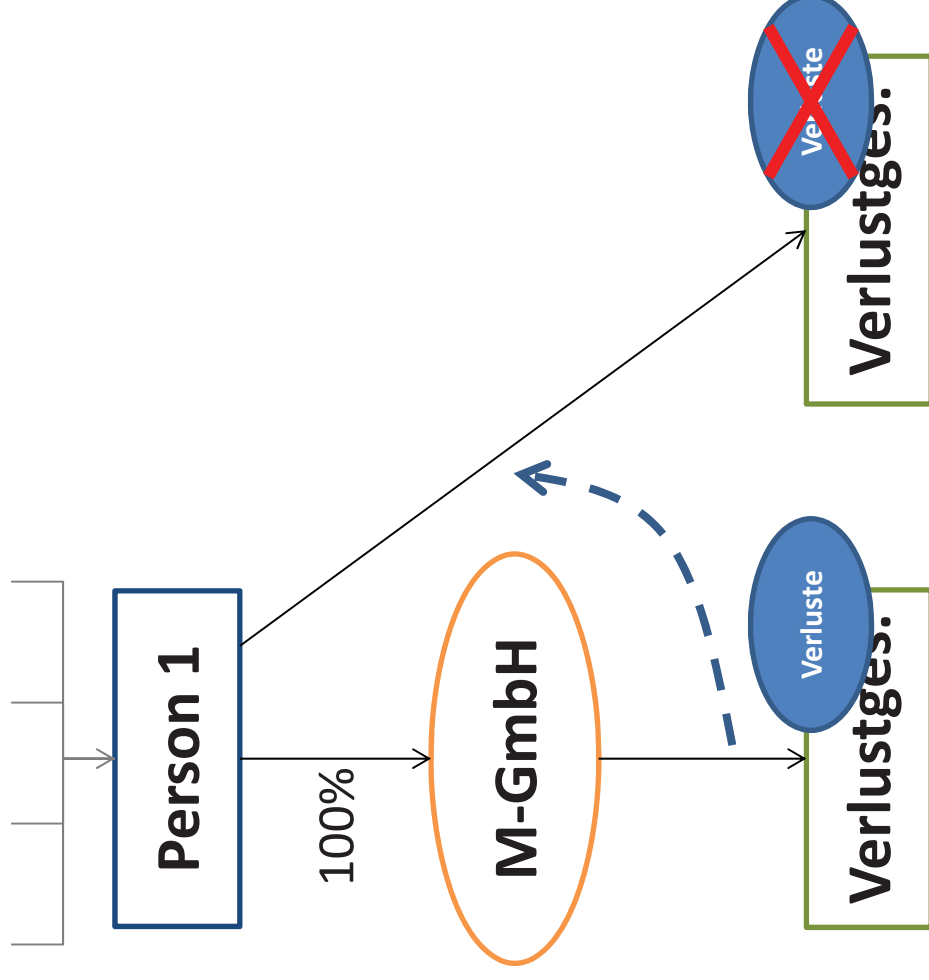
- Natürliche Person oder Körperschaft
- BMF-E: Keine Mitunternehmenschaften oder sonstige Personenzusammenschlüsse
 - Transparenz
 - An übertragendem und übernehmendem Rechtsträger nicht dieselbe Person zu 100 % beteiligt



D. Konzernklausel

Erwerbsvorgänge

- BMF-E.: U.U. keine Anwendung der Konzernklausel bei bloßer Verkürzung der Beteiligungskette (s. Beispiel)

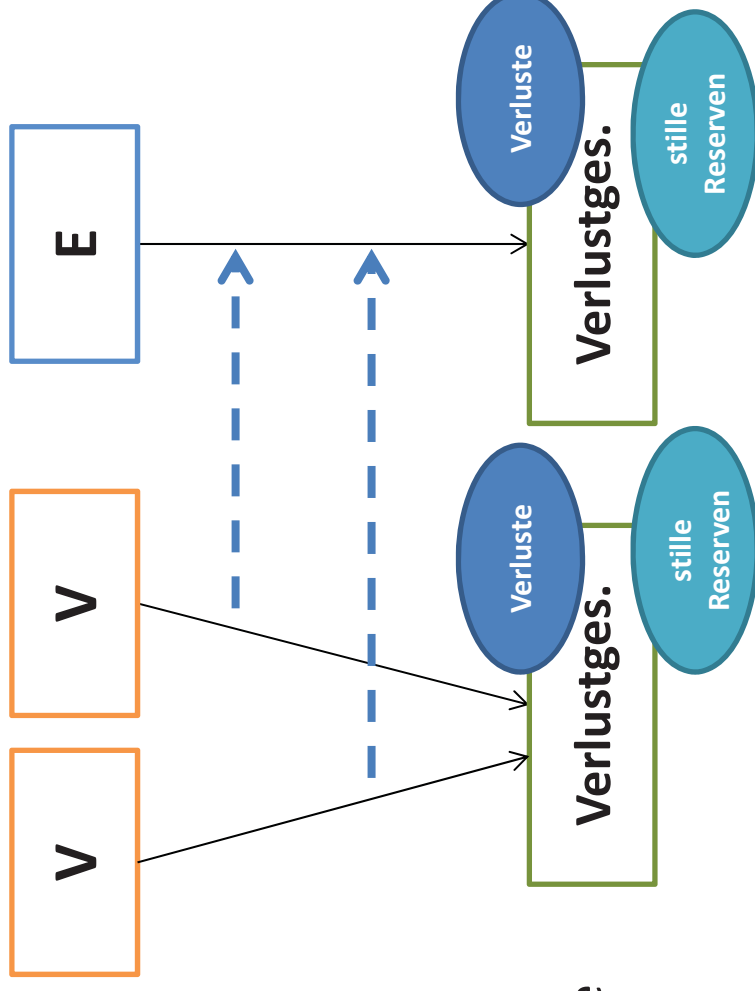


E. Stille-Reserven-Klausel

Verlustabzug bei vorhandenen stillen Reserven

Regelung:

- Verlustabzug bei im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven
- Zu berücksichtigende Reserven:
 - Bei positivem EK = Unterschiedsbetrag zw. steuerbilanziellem EK und gemeinem Wert der Anteile
 - Bei negativem EK = Unterschiedsbetrag zw. steuerbilanziellem EK und gemeinem Wert des BV

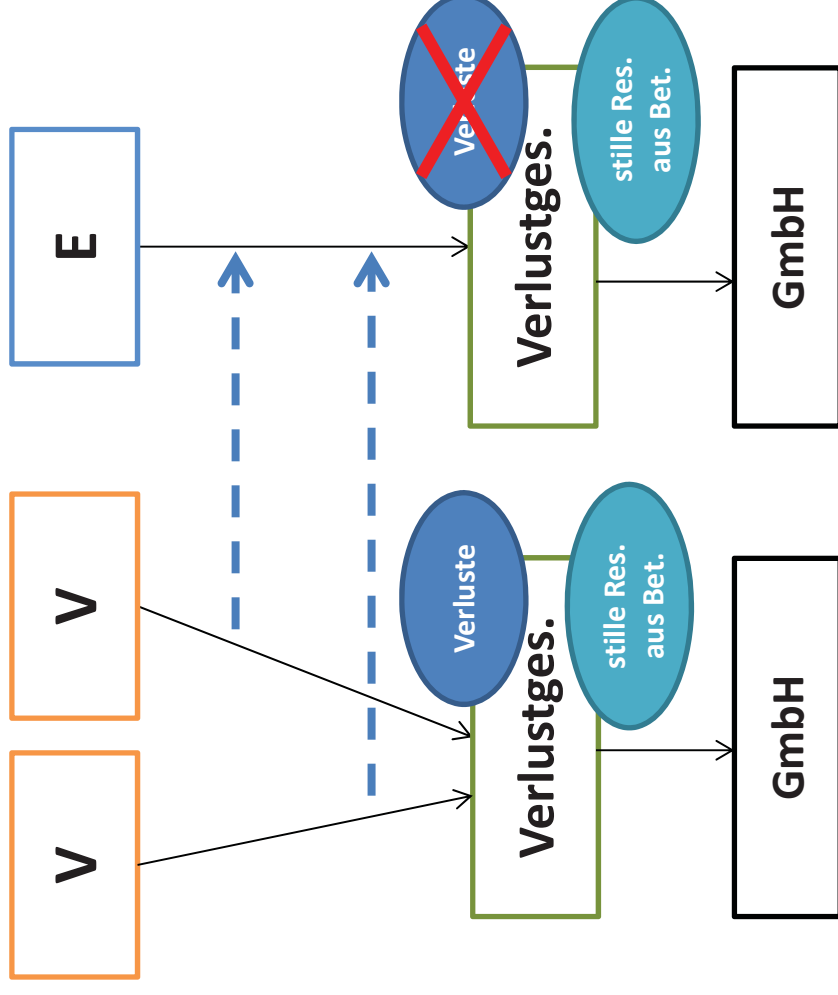


E. Stille-Reserven-Klausel

Keine zu berücksichtigenden steuerpflichtigen stillen Reserven

Stille Reserven in Anteilen an Kapitalgesellschaften

- Keine Berücksichtigung wg. § 8b Abs. 2 KStG (s. Beispiel)
- Keine Berücksichtigung bei rückwirkender Besteuerung nach § 22 UmwStG
- Aber: Berücksichtigung bei Alt-Sperrfrist i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG a.F. oder Anteilen i.S.v. § 8b Abs. 7 und 8 KStG



E. Stille-Reserven-Klausel

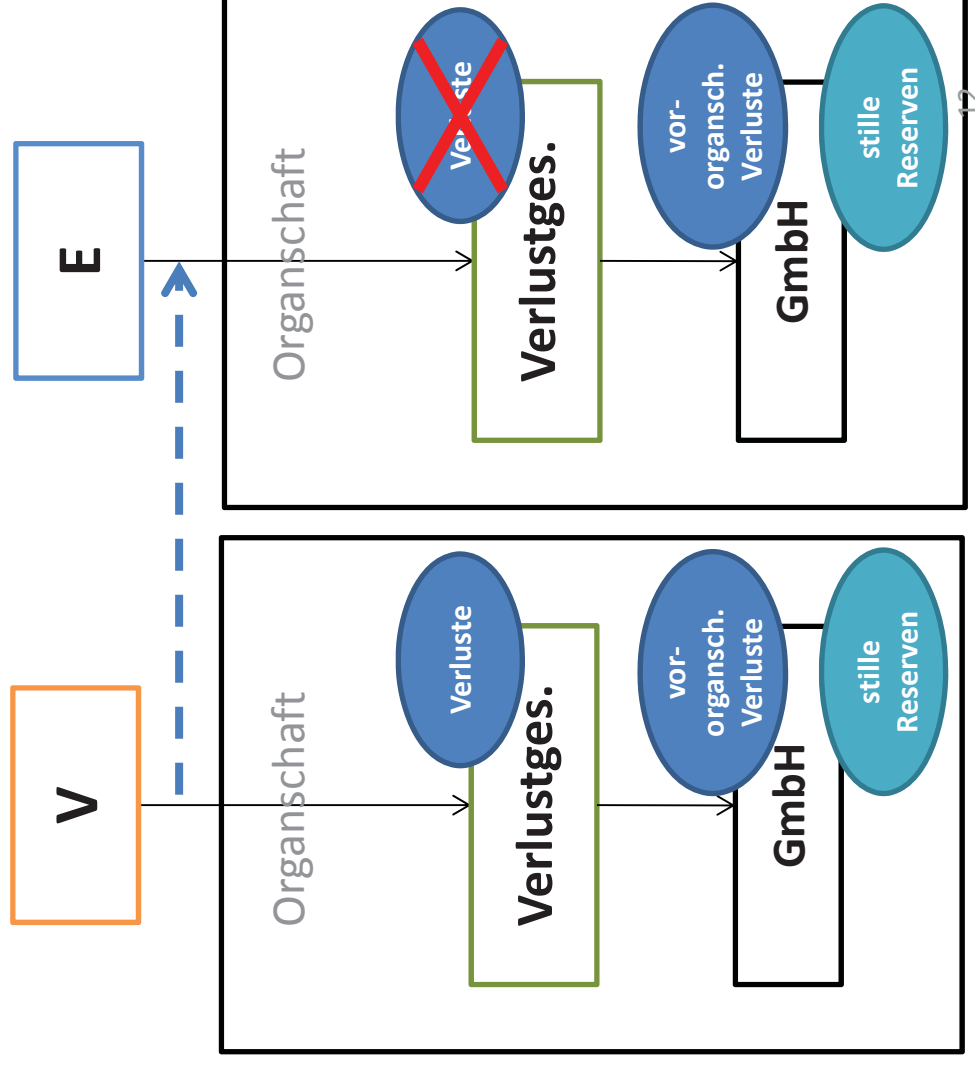
Strukturen mit mehreren Beteiligungsebenen

Mehrstufiger Beteiligungserwerb:

- Auch mittelbare Erwerbe schädlich (s.o.)
- Stille-Reserven-Klausel für jede Verlustgesellschaft gesondert prüfen

Organschaften:

- Stille Reserven im BV einer Organgesellschaft nicht beim Organträger, sondern nur bei Organgesellschaft berücksichtigen



Dr. Götz T. Wiese

Rechtsanwalt Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

LATHAM & WATKINS LLP

Warburgstraße 50, 20354 Hamburg

Tel.: +49.40.4140.3136

goetz.wiese@lw.com

www.lw.com

2. Hamburger Steuerdialog *Update Personengesellschaften*

Hamburg, 30. September 2014

Christoph Oenings

Rechtsanwalt Steuerberater Dipl.-Finanzwirt

- A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt
- B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten



A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt



B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

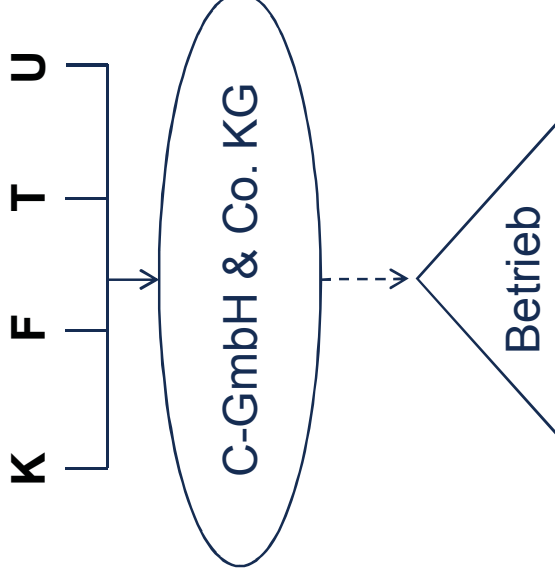
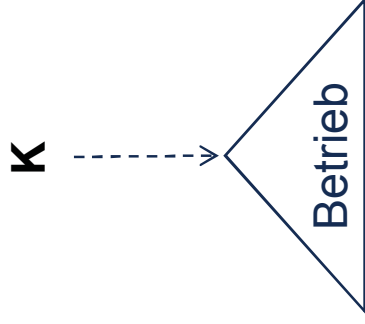
Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- BFH v. 18.09.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489
- Sachverhalt (*Wertangaben vereinfacht*): K gründet mit Wirkung zum 01.01.2003 mit seiner Frau F und den beiden Töchtern T und U eine GmbH & Co. KG und bringt seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Betrieb in die Gesellschaft ein. Die Aufnahme von F, T und U erfolgt im Wege der Schenkung, indem K den Betrieb teilweise auf deren Rechnung einbringt. Das Buchkapital des Einzelunternehmens beträgt 350.000 EUR, der gemeine Wert 4 Mio. EUR. Folgende Kommanditeinlagen werden vereinbart:
 - K 150.000 EUR / 60%
 - F 50.000 EUR / 20%
 - T und U jeweils 25.000 EUR / 10%.Soweit der Buchwert die Kommanditeinlagen übersteigt, ist der Mehrbetrag (100.000 EUR) vereinbarungsgemäß dem Darlehenskonto des K bei der KG gutzuschreiben.

Kann die KG die Buchwerte fortführen?

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG



EU	
Aktiva	350
Kapital	350

KG	
Aktiva	350
Kapital K	150
Kapital F	50
Kapital T	25
Kapital U	25
Verb K	100

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- BFH, Urteil vom 18.09.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489
- Betriebseinbringung teilweise auf eigene Rechnung teilweise auf fremde Rechnung: Konkurrenzverhältnis der Übertragungstatbestände § 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG?
- BFH spaltet Vorgang auf.
- Finanzverwaltung wendet offenbar bei teilweiser Einbringung auf fremde Rechnung (wenn Dritter kein Entgelt zahlt) insgesamt § 6 Abs. 3 EStG an, d.h. auch für den Einbringenden (vgl. UmwStE Tz. 01.047 letzter Satz). § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 Alt. 1 EStG soll lex specialis zu § 24 UmwStG sein.
- Alternativ: zweistufiges Vorgehen (Einbringung, dann Anteilsschenkung).
- Was bedeutet unentgeltlich i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG?

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Übertragungstatbestände bei Mitunternehmerschaften

	§ 6 Abs. 3 EStG	§ 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG	§ 24 UmwStG	§ 6 Abs. 5 EStG	§ 16 Abs. 1, Abs. 2 EStG
Übertragungsgegenstand	Sach-gesamtheit	Sach-gesamtheit / Einzel-WG	Sach-gesamtheit	Einzel-WG	Sach-gesamtheit (quantitative Betrachtung)
Gegenleistung	Unentgeltlich	Minderung von Gesellschafts-rechten anlässlich der Betriebs-aufgabe	Einräumen einer Mitunter-nehmer-stellung	Unentgeltlich / Gewährung (Minderung) von Gesellschafts-rechten	Forderung
Rechtsfolge	Zwingender BW-Ansatz	Zwingender BW-Ansatz	Bewertungs-wahrecht	Zwingender BW-Ansatz	Gewinn-realisierung; §§ 16, 34 EStG

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- BFH v. 18.09.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489
- Voraussetzungen des § 24 UmwStG
- Einräumen einer MU-Stellung (oder Erweitern einer bestehenden MU-Stellung); wohl identisch mit „Gewährung von Gesellschaftsrechten“ in § 6 Abs. 5 EStG; Bedeutung der Kapitalkonten für die Frage, ob MU-Stellung eingeräumt wird / Gesellschaftsrechte gewährt werden.
- Gegenseitigkeitsverhältnis: Die MU-Stellung muss im Austausch für die Übertragung der Sachgesamtheit eingeräumt werden.
- Keine Beeinträchtigung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des (Gewinns aus der Veräußerung des) eingebrachten Vermögens.
- (rechtzeitiger) Antrag der übernehmenden Personengesellschaft auf Bewertung zum Buch- oder Zwischenwert.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- BFH v. 18.09.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489
- Hier: neben Gesellschaftsrechten (Gutschrift auf – individuellen – Kapitalkonten) zugunsten K Darlehensforderung im Rahmen der Betriebs-Einbringung begründet (zur Abgrenzung der Kapitalkonten vgl. BMF v. 30.05.1997, BStBl. I 1997, 627; Ley, KÖSDI 2014, 18844 und 18891).
- Forderung führt zu (notwendigem) Sonderbetriebsvermögen I. Darlehen daher Teil des MU-Anteils. Str., ob überhaupt schädliche Gegenleistung.
- BFH bejaht zusätzliche Gegenleistung, die sich gewinnrealisierend auswirken kann. Bewertungswahrecht liege der Gedanke zu Grunde, dass in der Personengesellschaft das unternehmerische Engagement in mitunternehmerischer Form fortgesetzt werde. Davon sei zusätzliches Forderungsrecht zu unterscheiden.
- Forderung wurde nicht (als SBV) miteingebracht, sondern erst nach der Einbringung begründet.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- BFH v. 18.09.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489
- Veräußerungsgewinn entsteht nach BFH nur, wenn Mischentgelt (Summe aus Nominalbetrag der Gutschrift auf Kapitalkonto des K bei der KG und gemeinem Wert der Darlehensforderung) den Buchwert des eingebrachten Betriebs übersteigt.
- A. A.: Finanzverwaltung (UmwStE Tz. 24.07. mit Verweis auf BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420, das allerdings die Übertragung eines Einzel-WG gegen Mischentgelt betrifft): anteilige Gewinnrealisierung (Verhältnis der Teilleistungen zum gemeinen Wert des Betriebs).
- Einbringung einer Sachgesamtheit als Veräußerung i. S. d. § 16 EStG mit besonderer Gegenleistung (tauschähnlich). § 24 UmwStG lex specialis zu § 16 EStG. Auch im Rahmen der Betriebsveräußerung gegen (echtes) Entgelt findet die Einheitsbetrachtung Anwendung: Entweder § 16 oder § 6 Abs. 3 EStG, keine Anwendung der Trennungstheorie.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- BFH v. 18.09.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489
- BFH grenzt Gestaltung ab von der Zuzahlung (eines künftigen Mitgesellschafters) in das PV (oder ein anderes BV) des Einbringenden. Zuzahlung in PV schädlich, da anteilige Veräußerung der Sachgesamtheit (vgl. BFH v. 24.06.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993).
- Auch aus einem Umkehrschluss zu § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG – Zuzahlungen bei Einbringung in Kapitalgesellschaft – folgt nach BFH nicht Gewinnrealisierung für Zuzahlungen im Rahmen des § 24 UmwStG, wenn Mischentgelt \neq Buchkapital.
- Sichtweise des BFH hat nicht zur Folge, dass stille Reserven endgültig der Besteuerung entzogen werden.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- BFH v. 18.09.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489
- Im Streitfall ist kein Gewinn entstanden, da Mischentgelt (Gutschrift Kapitalkonto K 150.000 EUR + Darlehensforderung 100.000 EUR) \leq Buchkapital des eingebrachten Betriebs.
- Wenn Finanzverwaltung auf den Vorgang insgesamt § 6 Abs. 3 EStG anwendet, sollte eine Gegenleistung bis zur Höhe des Buchkapitals nicht zu einer Gewinnrealisierung führen (Einheitstheorie).
- Übersteigt das Mischentgelt das Buchkapital, kann der realisierte Gewinn nicht durch Erstellen einer Ergänzungsbilanz neutralisiert werden (a. A. offenbar *Gossert/Liepert/Sahm* DStZ 2014, 427). Die Funktion der Ergänzungsbilanz ist nicht die Neutralisierung einer echten Gewinnrealisierung, sondern (1) die bilanzielle Umsetzung einer Bewertung unterhalb des gemeinen Werts sowie (2) die steuersubjektbezogene Zuordnung stiller Reserven.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- Gesetzliche Grundlage für die Beurteilung einer Einbringung gegen Mischentgelt?
- Keine ausdrückliche gesetzliche Regelung.
- Rechtsgedanke des § 3c EStG? Wie werden teilentgeltliche Rechtsverhältnisse steuerlich behandelt?
- Konsequente Anwendung der Einheitstheorie.
- Was ist die gesetzliche Grundlage der Einheitstheorie? (vgl. ausführlich *Geissler*, FR 2014, 152). Ursprung wohl BFH, Urteil v. 17.07.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Einbringung gegen Mischentgelt gem. § 24 UmwStG

- Abgrenzung: Keine schädliche Gegenleistung, wenn bereits Forderungen im SBV bestehen, die mit eingebracht werden.
- Auch die Entnahme liquider Mittel vor Einbringung und anschließende Darlehensgewährung, die zu einer Forderung im SBV führt, ist unproblematisch. Ebenso Einbringung mit anschließender Entnahme liquider Mittel.
- Hinweis: Zurückbehalten von Forderungen bei Einbringung steht § 24 UmwStG nicht entgegen, vgl. BFH, Urteil vom 04.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288.
- Einbringung einer Sachgesamtheit und Zahlung des Mitgeschafters in das Gesamthandsvermögen keine gewinnrealisierende Zuzahlung, Abgrenzung zur verdeckten Veräußerung.

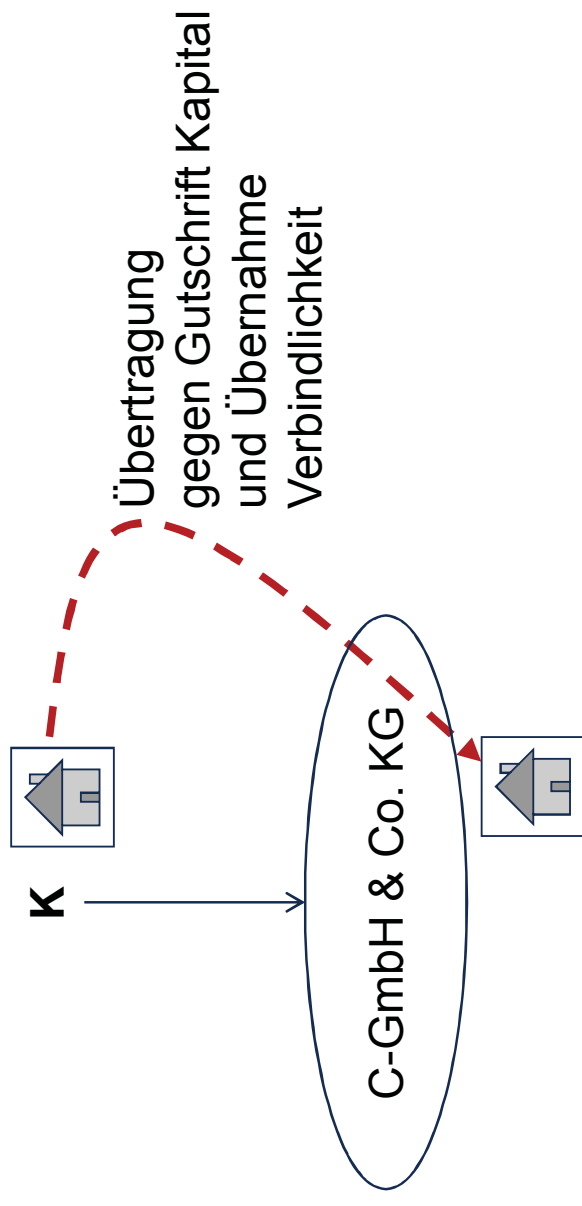
A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Teilentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG

- BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76 (vgl. bereits BFH, Urteil v. 21.06.2012 – IV R I/08, BFH/NV 2012, 1536)
- Sachverhalt: K ist Kommanditist der C-GmbH & Co. KG. Mit Vertrag vom 26.6.01 überträgt er ein bisher zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörendes bebautes Grundstück auf die Gesellschaft. Die Gesellschaft übernimmt ein persönliches Darlehen des K in Höhe von 300.000 EUR. Der Verkehrswert des Grundstücks beträgt 1.500.000 EUR, der Buchwert 1.000.000 EUR. Die Gesellschaft hat das Grundstück mit dem Buchwert erfasst; soweit der Buchwert des Grundstücks den Darlehensbetrag übersteigt (700.000 EUR), wurde das Kapitalkonto des K erhöht.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Teilentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG



A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Teilentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG

- BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76
- Lösung nach strenger Trennungstheorie (I)
- Finanzverwaltung, vgl. BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 15 und BMF-Schreiben vom 12.09.2013, BStBl. I 2013, 1164 unter II.1.
- So auch die frühere BFH-Rechtsprechung (BFH v. 16.06.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378).
- Vorgang ist in entgeltliche und unentgeltliche Übertragung aufzuteilen.
Maßstab: Verhältnis des Wertes der Gegenleistung zum Verkehrswert des übertragenen Vermögens
- Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern führt zu (Teil-)Entgelt

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Teilentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG

- BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76
- Lösung nach strenger Trennungstheorie (II)
- Ist Höhe der übernommenen Verbindlichkeit geringer als Verkehrswert des übertragenen Vermögens (hier: Grundstück), liegt teilentgeltliche Übertragung vor
- entgeltliche Übertragung in Höhe von 300.000 € / 1.500.000 € = 20%
- Entgelt: 300.000 EUR
- 20% x Buchwert (1.000.000 EUR) = 200.000 EUR
- Gewinn: 300.000 EUR – 200.000 EUR = 100.000 EUR
- Im Übrigen (80%) unentgeltlich.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Teilentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG

- BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76
- Lösung nach modifizierter Trennungstheorie (I)
- Ebenfalls Aufteilung des Geschäfts in ein entgeltliches und ein unentgeltliches, aber einseitige Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen Teil.
- Überschreitet Entgelt den Buchwert, realisiert Übertragender Gewinn.
- Ist Buchwert höher als Wert der Gegenleistung, führt Teilentgelt nicht zur Realisierung stiller Reserven, Übertragender realisiert auch keinen Verlust!
- Differenz zwischen Verkehrswert des Grundstücks und Wert der Gegenleistung: unentgeltliche Übertragung.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Teilentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG

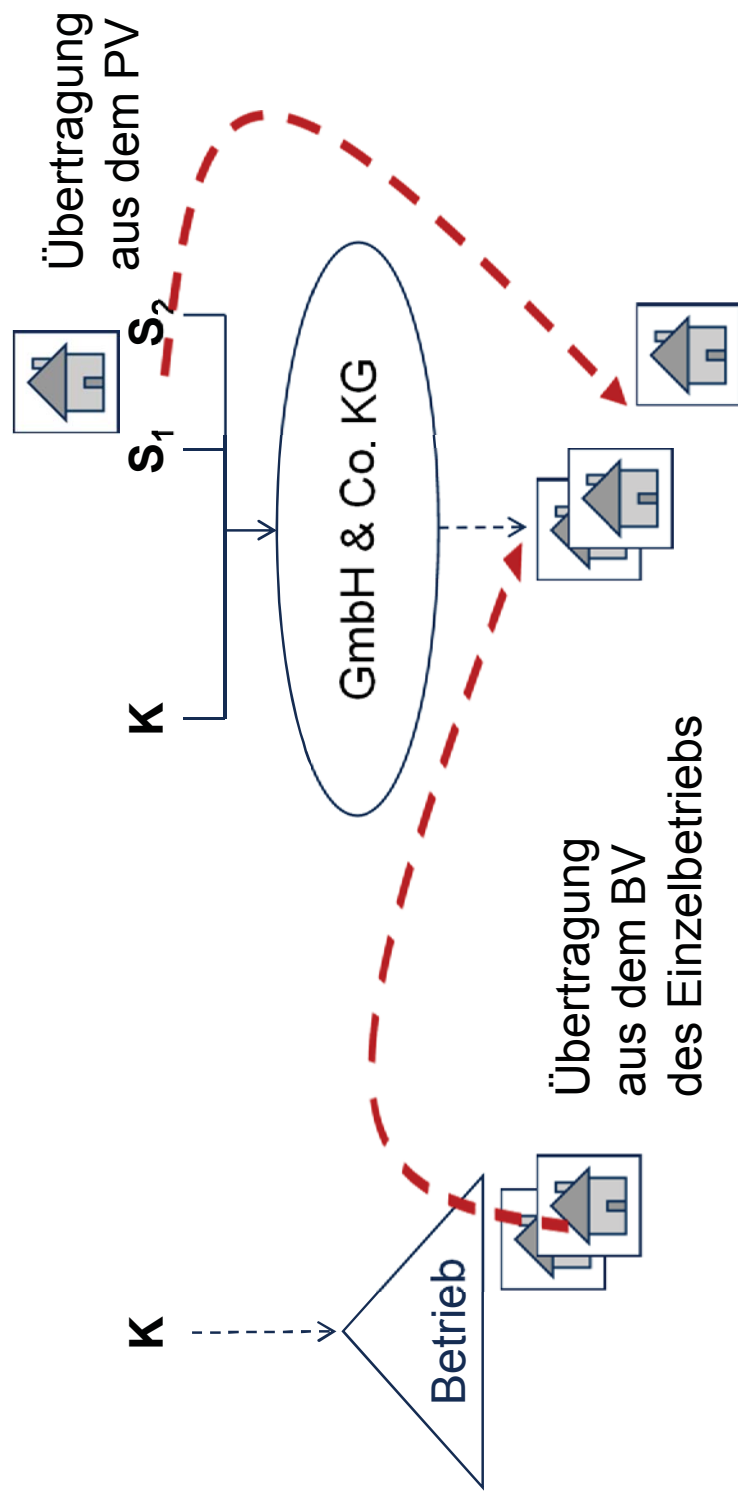
- BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76
- Lösung nach modifizierter Trennungstheorie (II)
- Dem Entgelt (300.000 EUR) wird der gesamte Buchwert (1.000.000 EUR) entgegengesetzt: daher keine Gewinnrealisierung.
- Soweit unentgeltlich (80%): keine Gewinnrealisierung, da Übertragung vom SBV in Gesamthandsvermögen keine Entnahme; § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG lediglich deklaratorisch.
- Reaktion der Finanzverwaltung: Nichtanwendungserlass BMF v. 12.09.2013, BStBl. I 2013, 1164.
- Konsequenzen für den Erwerber? Zugangsbewertung mit AK zuzüglich (nicht verbrauchtem) BW, hier 300.000 EUR + (1.000.000 EUR – 300.000 EUR) = 1.000.000 EUR?

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gegen Mischentgelt

- BFH Beitrittsaufforderung vom 19.03.2014 - X R 28/12:
- Sachverhalt: Die Klägerin gründete eine KG und verpflichtete sich, ihre Einlage durch Einbringung zweier Grundstücke (BW 490.000 EUR) aus ihrem Einzelbetrieb zu erbringen. Die Einbringung sollte gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zu Buchwerten erfolgen. Da die Buchwerte der Wirtschaftsgüter höher als der Nominalbetrag der Einlageverpflichtung (150.000 EUR) waren, wurde ihr im Rahmen der Übertragung mit Wirkung zum 01.01.2005 in Höhe der Differenz auf einem Darlehenskonto (340.000 EUR) der Übernehmerin eine Forderung eingeräumt. Am 15.03.2005 traten die beiden Söhne S₁ und S₂ der Gesellschaft als Kommanditisten bei und leisteten ihre Einlage durch Übertragung eines Grundstücks des steuerlichen Privatvermögens. Soweit der Verkehrswert des Grundstücks den Nominalbetrag der Einlagen überstieg wurde er den Darlehenskonten der Söhne bei der KG gutgeschrieben.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt



A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gegen Mischentgelt

- BFH Beitrittsaufforderung vom 19.03.2014 - X R 28/12
- Finanzverwaltung teilt teilentgeltliche Übertragung von Einzel-WG des BV bei Mitunternehmerschaften bereits im MU-Erlass in entgeltliches und unentgeltliches Geschäft auf (BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 23, 28, 66).
- BFH wendet bei PV einhellig strenge Trennungstheorie an.
- Bei Übertragung von BV gegen Mischentgelt hatte VIII. Senat strenge Trennungstheorie angewendet, aber offen gelassen, ob dies auch Übertragungen gegen Teilentgelt betreffe (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420).
- IV. Senat: modifizierte Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Übertragung (BFH v. 06.09.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 21.06.2012 – IV R 1/08, BFHE 237, 503; v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76).

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gegen Mischentgelt

- BFH Beitrittsaufforderung vom 19.03.2014 - X R 28/12
- Fragen an das BMF
 - Einbringung gegen Mischentgelt als vollentgeltlicher Vorgang? X. Senat tendiert dazu, die Übertragungen gegen Mischentgelt weiterhin nach der strengen Trennungstheorie zu beurteilen.
 - Führt die modifizierte Trennungstheorie zu Schwierigkeiten bei der Besteuerung des Erwerbers? Nach Ansicht des X. Senats nicht ersichtlich.
 - Welche Auswirkungen hätte modifizierte Trennungstheorie für die Beurteilung von Übertragungen im PV? X. Senat tendiert zu einheitlicher Beurteilung bei BV und PV.
 - Welche Argumente sprechen für die strenge Trennungstheorie? X. Senat hält diese aus dogmatischer Sicht wohl für überzeugender.

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

	Sachgesamtheit	Einzelwirtschaftsgüter
Teilentgeltliche Übertragung (Entgelt < Verkehrswert, keine zus. Gewährung von Gesellschaftsrechten)	Einheitstheorie § 6 Abs. 3 EStG, BW (Entgelt </= Buchkapital) oder Gewinnrealisierung, § 16 EStG (Entgelt > Buchkapital) (<i>unstr.</i>)	BV Modifizierte Trennungs- theorie, einseitige Zuordnung des BW zum Entgelt (<i>str.</i>)
Übertragung gegen Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und sonstiges Entgelt)	Einheitstheorie § 24 UmwStG, soweit Begründung / Erhöhung MU- Stellung § 15 EStG, soweit sonstiges Entgelt (<i>BFH; a. A. UmwStE</i>)	PV (noch) strenge Trennungs- theorie, anteilige Zuordnung des BW (<i>noch unstr.</i>)
		PV Strikte Bruchteils- betrachtung (<i>unstr.</i>)

A. Teilentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Mischentgelt

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

Betriebliche Umstrukturierungen nach Einschränkung der „Gesamtplanargumentation“ durch den BFH

- Jüngere BFH-Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Separierung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld von Umwandlungen, Einbringungen und unentgeltlichen Übertragungen
- Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer BW-Einbringung gem. § 20 UmwStG, BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471.
- Gewinnrealisierende Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer Einbringung zum Zwischenwert gem. § 24 UmwStG, BFH v. 09.11.2011 – X R 60/09, BStBl. 2012 II 638.
- BW-Übertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage gem. § 6 Abs. 5 EStG im Vorfeld/zeitgleich mit einer unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG, BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

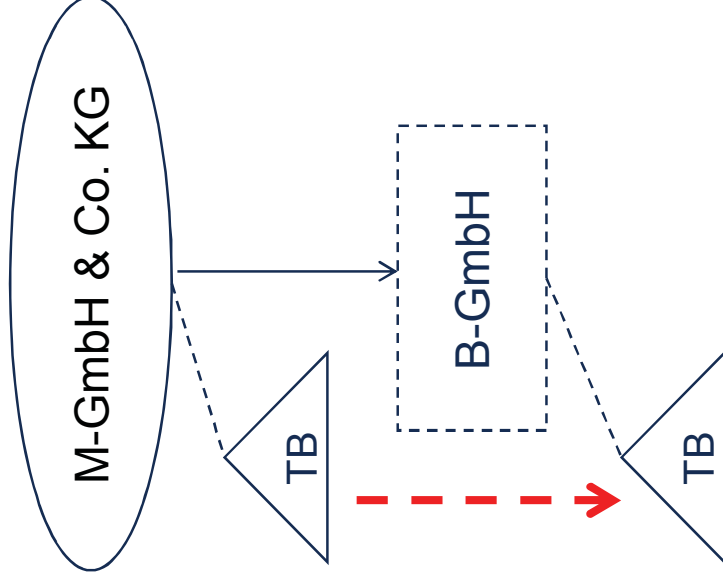
Betriebliche Umstrukturierungen nach Einschränkung der „Gesamtplanargumentation“ durch den BFH

- Vom BFH gezogene Grenze: Separierung nicht von Dauer, alsbald rückgängig gemacht wird und sich daher als nur vorgeschoben erweist.
Grundlage: 42 AO.
- BMF hält weiterhin an Rechtsansicht im UmwStE (Tz. 20.07, 24.03) fest, dass „die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung“ zu prüfen sei.
Bezugnahmen auf BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474; v. 25.02.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2008, 726. Auf Grund eines „Gesamtplans“ werde keine taugliche Sachgesamtheit übertragen.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

Betriebliche Umstrukturierungen nach Einschränkung der „Gesamtplanargumentation“ durch den BFH

- Zurückbehalten von WG



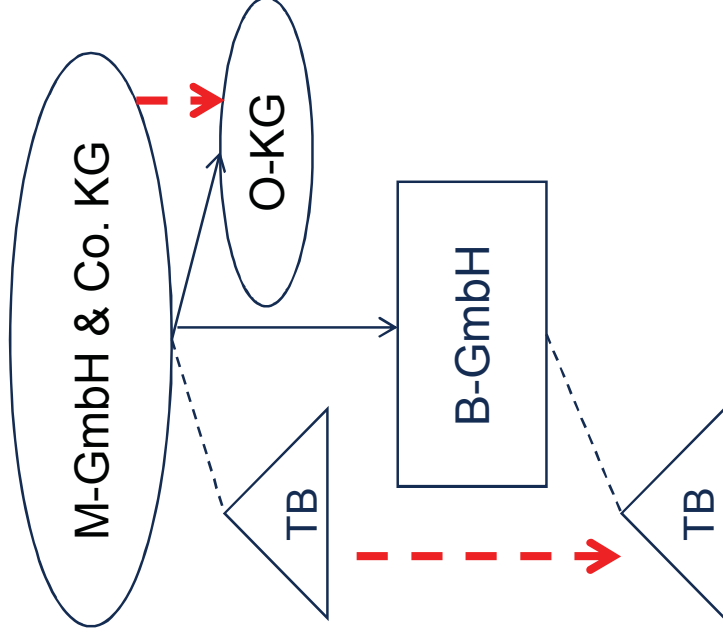
Die M-KG beabsichtigt aus Haftungsgründen die Ausgliederung eines Teilbetriebs auf die B-GmbH gem. § 20 UmwStG. Besonders wertvolle Patente sollen dabei zur Vermeidung von Haftungsrisiken nicht in die B-GmbH übertragen werden, aber weiterhin zur B-GmbH zur Nutzung überlassen werden.

Kann eine Ausgliederung zum Buchwert erfolgen?

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

Betriebliche Umstrukturierungen nach Einschränkung der „Gesamtplanargumentation“ durch den BFH

- Zurückbehalten von WG



Lösungsvorschlag:

M-KG überträgt in einem ersten Schritt die Patente zum BW gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auf die O-KG.

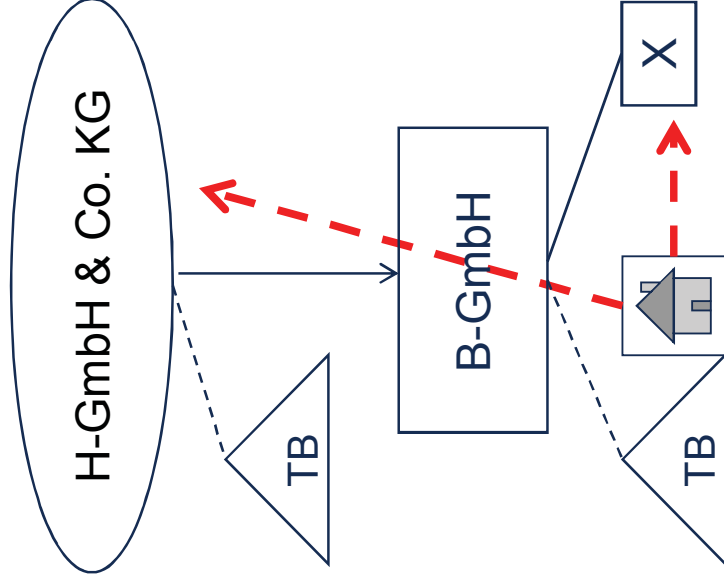
Im nächsten Schritt überträgt die M-KG ihren Teilbetrieb gem. § 20 UmwStG auf die B-GmbH.

Die O-KG überlässt der B-GmbH die Patente zur Nutzung.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

Betriebliche Umstrukturierungen nach Einschränkung der „Gesamtplanargumentation“ durch den BFH

- *Nachfolgende* Separierung wesentlicher Betriebsgrundlagen



H-GmbH & Co. KG überträgt mit Wirkung zum 1.5.2014 ihren Teilbetrieb mit allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie zuordenbaren Wirtschaftsgütern gem. § 20 UmwStG auf die B-GmbH.

Am 20.06.2014 überträgt die B-GmbH ein eingebrachtes Patent

- a) weiter auf ihre Tochtergesellschaft X-GmbH
- b) zurück auf die H-KG
- c) zurück auf die H-KG, die es der B-GmbH zur Nutzung überlässt

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

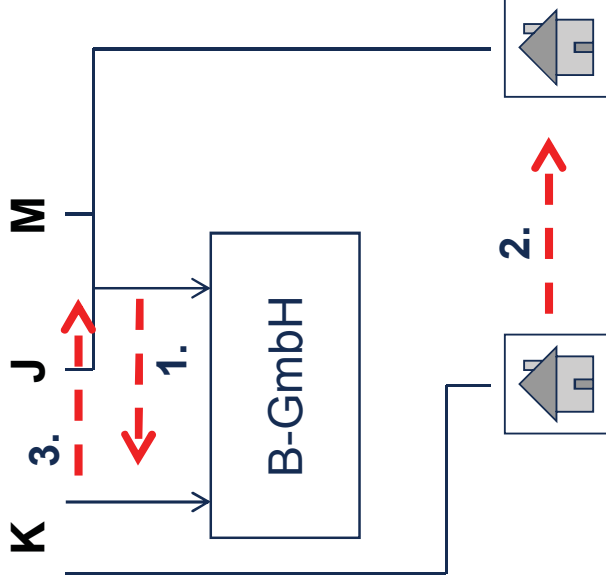
„Plan in Einzelakten“

- BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158
- Sachverhalt: Mehrheitsgesellschafter der B-GmbH ist K (80%), jeweils 10% der Anteile halten seine Söhne J und M. Die Betriebsimmobilie steht im Eigentum des K, d.h. es besteht eine Betriebsaufspaltung.
- Zur Sanierung der in Schwierigkeiten geratenen GmbH werden folgende Maßnahmen umgesetzt:
- J und M übertragen ihre Geschäftsanteile auf J und M für 1 DM, der damit Alleingesellschafter wird.
- K überträgt die Immobilie (des Besitzunternehmens) auf J und M in GbR für 3 Mio. DM (Verkehrswert 4 Mio.). K legt vom KP 2,33 Mio. DM in die GmbH ein; weitere Teilbeträge schenkt er J und M.
- K überträgt die Geschäftsanteile an J und M zum Nominalwert; K schenkt J und M Beträge in gleicher Höhe.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

„Plan in Einzelakten“

- BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158



Gestaltungsabfolge

1. Schritt: J und M übertragen jeweils 10% der Anteile auf K, der Alleingesellschafter wird.
2. Schritt: K überträgt die Immobilie des Besitzunternehmens für 3 Mio. auf J und M in GbR.
3. K legt einen Teil des Kaufpreises in die GmbH ein.
4. Schritt: M überträgt (2 Wochen nach Schritt 2) die Anteile auf J und M.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

„Plan in Einzelakten“

- BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158
- K behandelte Übertragung von Immobilie und Geschäftsanteilen als vollentgeltliche Veräußerungsgeschäfte und machte einen Verlust aus Gewerbebetrieb geltend. Aus der Geldeinlage in die Gesellschaft machte er zusätzliche AK geltend, die sich verlust erhöhend auswirken sollten.
- Nach Ansicht des Finanzamts war infolge der Immobilienübertragung bereits die Betriebsaufspaltung beendet und die Geschäftsanteile zwingend in das Privatvermögen zu überführen. Die zeitlich nachfolgende Geldeinlage konnte die Anschaffungskosten im Entnahmzeitpunkt nicht mehr erhöhen.
- Das Finanzgericht hatte K teilweise Recht gegeben und insgesamt eine unentgeltliche Betriebsübertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG (im Streitjahr § 7 Abs. 1 EStDV) angenommen und dies auf die sog. Gesamtplanargumentation gestützt.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

„Plan in Einzelakten“

- BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158
- Der BFH würdigte die einzelnen Gestaltungsschritte dagegen separat entsprechend ihrer zivilrechtlichen Abfolge und lehnte eine zusammenfassende Würdigung unter Gesamtplangesichtspunkten – hier zugunsten – des Steuerpflichtigen ab.
- Die Immobilienübertragung habe bereits zur Beendigung der Betriebsaufspaltung geführt. Der dabei realisierte Gewinn sei nach Maßgabe der § 16, 34 EStG steuerpflichtig.
- Dabei waren auch die GmbH-Anteile (bisher notwendiges BV des Besitzunternehmens) zwingend in das PV zu überführen. Der BV der Anteile war zu diesem Zeitpunkt noch nicht auf Grund der Geldeinlage erhöht. BFH lehnt “Restbetriebsvermögen” ohne Betrieb hier für die Anteile ab.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

„Plan in Einzelakten“

- BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158
- Die möglicherweise teilentgeltliche Übertragung der Betriebsimmobilie führe dennoch zur vollständigen Gewinnrealisierung.
- Soweit ein Entgelt gezahlt werde, sei der Tatbestand der Veräußerung verirklicht, hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Tatbestand der Entnahme, die hier zwingend mit dem gemeinen Wert zu bewerten sei (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).
- Die Einheitstheorie finde bei einer teilentgeltlichen Betriebsaufgabe keine Anwendung.

B. Gesamtplan versus Plan in Einzelakten

Folgt aus den Entscheidungen eine Gesamtplan-Dogmatik?

- Fallgruppen
- Missbräuchliche Gestaltung i. S. d. § 42 AO, unangemessene rechtliche Gestaltung, die zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt (führen soll).
- Spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsnormen, denen ein Gesamtplan-Gedanke innewohnt, z. B. Sperrfristen des § 6 Abs. 5 EStG, § 22 UmwStG.
- Telos einer Norm erfordert nachweislich eine zeitraumbezogene Betrachtung, z. B. Tarifbegünstigung der § 16, 34 EStG.
- BFH tritt der unzutreffenden Aussage entgegen, jede Norm könne unter dem Argumentationsmuster des Gesamtplans ausgelegt werden und damit jeder Tatbestand nicht nur in wortlautkonformer Weise verwirklicht werden, sondern auch durch ein mehraktiges Geschehen, das zeitlich und sachlich verklammert ist.

Ansprechpartner

Christoph Oenings

Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt
christoph.oenings@fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2 - 4
53175 Bonn
Telefon 0228/95 94-0
Telefax 0228/95 94-100
bonn@fgs.de

Hamburg Desk

Oberhafenstraße 1
20097 Hamburg
Telefon 040/30 70 850-0
Telefax 040/30 70 850-10

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt/Main
Telefon 069/717 03-0
Telefax 069/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Briener Straße 29
80333 München
Telefon 089/80 00 16-0
Telefax 089/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Wien

Am Heumarkt 7
1030 Wien
Telefon +43 1/713 08 14
Telefax +43 1/713 08 15
wien@fgs-wien.at

Repräsentanz Zürich

Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
Telefon +41 44/225 70-10
Telefax +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

2. Hamburger Steuerialog

Update Internationales Steuerrecht

Hamburg, 30 September 2014

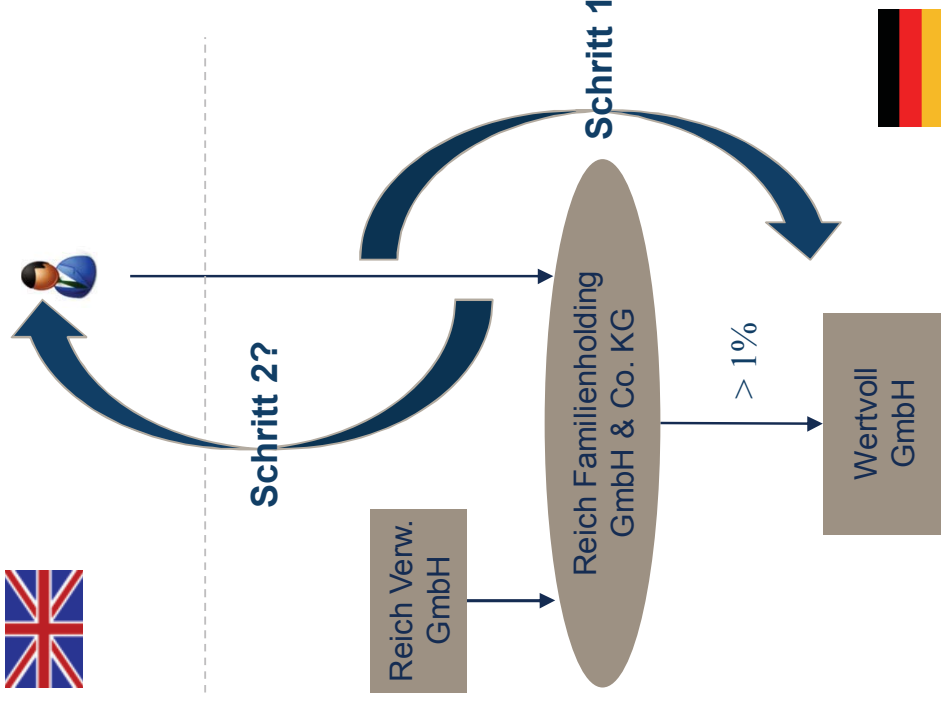
Dr. Helder Schnittker / Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld

■ **Fragen und Antworten zu § 50i EStG**

- Fallstricke und Lösungen bei Spanischen Ferienimmobilien

Grundfall des § 50i Abs. 1 EStG

Grundfall des § 50 Abs. 1 EStG



Tatbestandsvoraussetzungen des § 50i Abs. 1 EStG:

- (1) Wirtschaftsgüter des BV oder Anteile i.S.d. § 17 EStG
- (2) sind vor dem 29.6.2013 übertragen oder überführt worden
- (3) in das BV einer gewerblich geprägten oder infizierten Personengesellschaft
- (4) ohne dass die stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung besteuert worden sind.

In der Rechtsfolge des § 50i Abs. 1 EStG „versteckte“ zusätzliche Tatbestandsmerkmale:

- (5) Ein in einem DBA-Staat ansässiger Steuerpflichtiger ist an der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt und
- (6) erzielt durch eine spätere Veräußerung oder Entnahme der in die Personengesellschaft übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter einen (anteiligen) Gewinn.

Rechtsfolge des § 50i Abs. 1 EStG:
Versteuerung ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des DBA

Fragen zum Tatbestand des § 50i Abs. 1 EStG

- (1) Erfasst § 50i Abs. 1 EStG auch solche Fälle, in denen nicht der (später) in einem DBA-Staat ansässige Steuerpflichtige, sondern ein anderer (im Inland ansässiger) Gesellschafter Wirtschaftsgüter des BV oder Anteile i.S.d. § 17 EStG in das BV einer gewerblich geprägten oder infizierten Personengesellschaft übertragen oder überführt hat? (**Fehlende Personenidentität**)
- (2) Spielt es für die Anwendung von § 50i Abs. 1 EStG eine Rolle, ob die auf die aufnehmende Personengesellschaft übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter oder Anteile i.S.d. § 17 EStG dieser funktional zuzuordnen sind? (**Fehlende funktionale Zuordnung**)
- (3) Kommt es für die Anwendung des § 50i Abs. 1 EStG darauf an, ob der im DBA-Staat ansässige Steuerpflichtige nach der Übertragung oder Überführung der Wirtschaftsgüter oder Anteile aus Deutschland weggezogen, ob er eine Rückkehrabsicht hat oder ob er schon immer im DBA-Ausland gelebt hat? (**Fehlender Wegzug**)

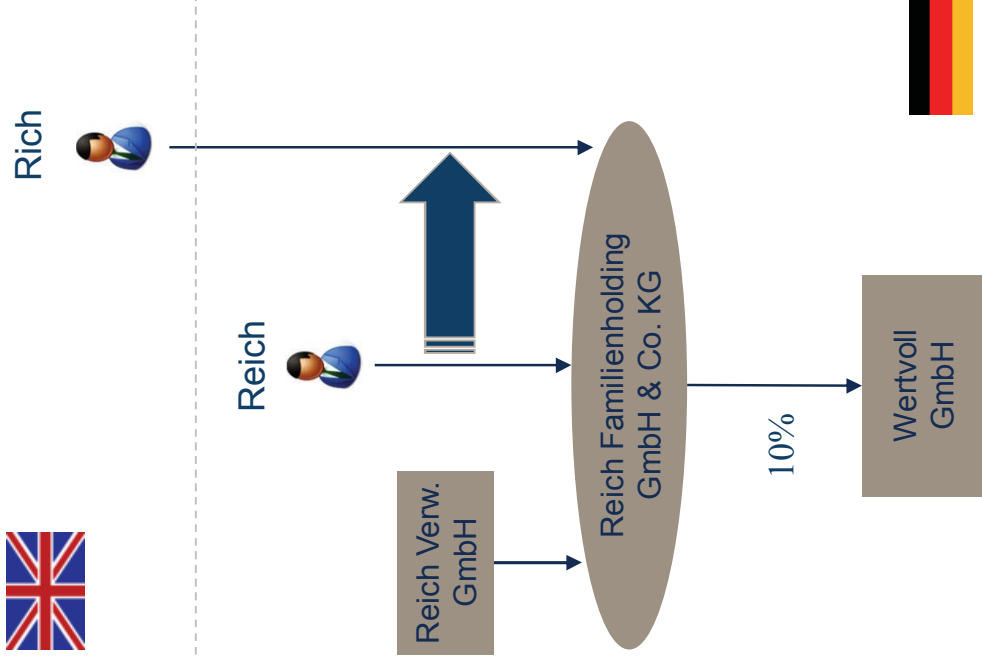
Feststellungen zum Tatbestand des § 50i Abs. 1 EStG

- (1) Bei einer späteren Veräußerung der auf die gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaft übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter ergibt sich aus § 50i Abs. 1 EStG allein die Steuerpflicht des im DBA-Staat ansässigen Steuerpflichtigen.
- (2) Die nach § 50i Abs. 1 EStG angeordnete Steuerpflicht des im DBA-Staat ansässigen Steuerpflichtigen beschränkt sich allein auf einen Gewinn, der aus der Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter des BV oder Anteile i.S.d. § 17 EStG, die auf die Personengesellschaft übertragen oder überführt worden sind. D.h. ein Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen, die die Personengesellschaft selbst erworben hat, ist nicht von § 50i Abs. 1 EStG erfasst.
- (3) Die Steuerpflicht betrifft den Gewinn im Zeitpunkt der Veräußerung, nicht die stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Überführung der Wirtschaftsgüter bzw. Anteile.

Sonderfälle zu § 50i

Abs. 1 EStG

Fehlende Personenidentität

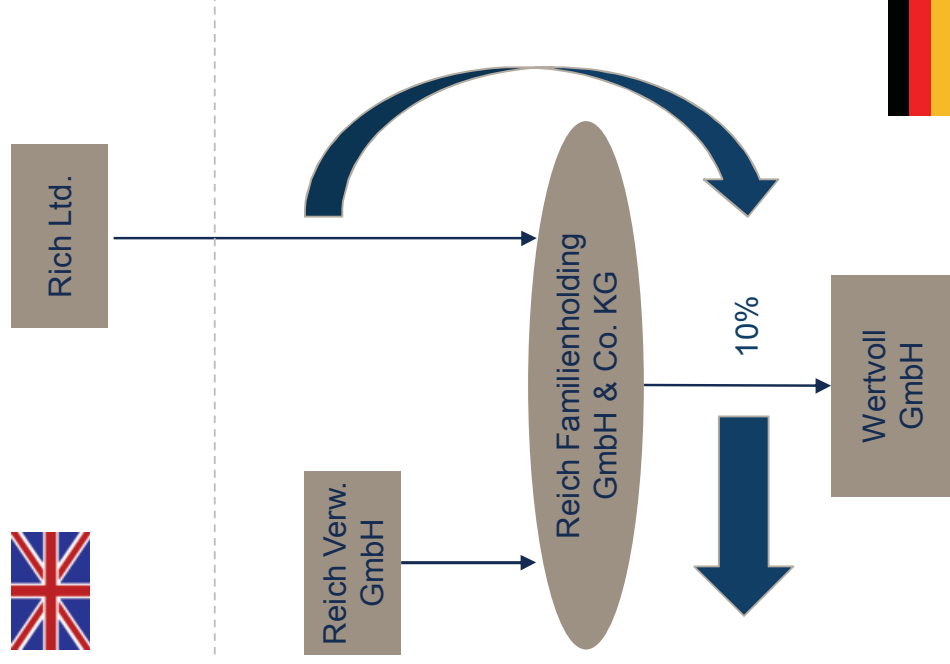


Beispiel:

Der im Inland ansässige Reich bringt seinen Anteil an der Wertvoll GmbH zu Buchwerten in die Reich Familienholding GmbH & Co. KG ein. Er verkauft seinen Mitunternehmeranteil (einen Teil-Mitunternehmeranteil) an Reich, der in England ansässig ist.

Frage: Muss Reich auf ihn entfallende Gewinne, die die Reich Familienholding GmbH & Co. KG aus der Veräußerung der Beteiligung an der Wertvoll GmbH erzielt, in Deutschland nach § 50i EStG versteuern?

Fehlende funktionale Zuordnung



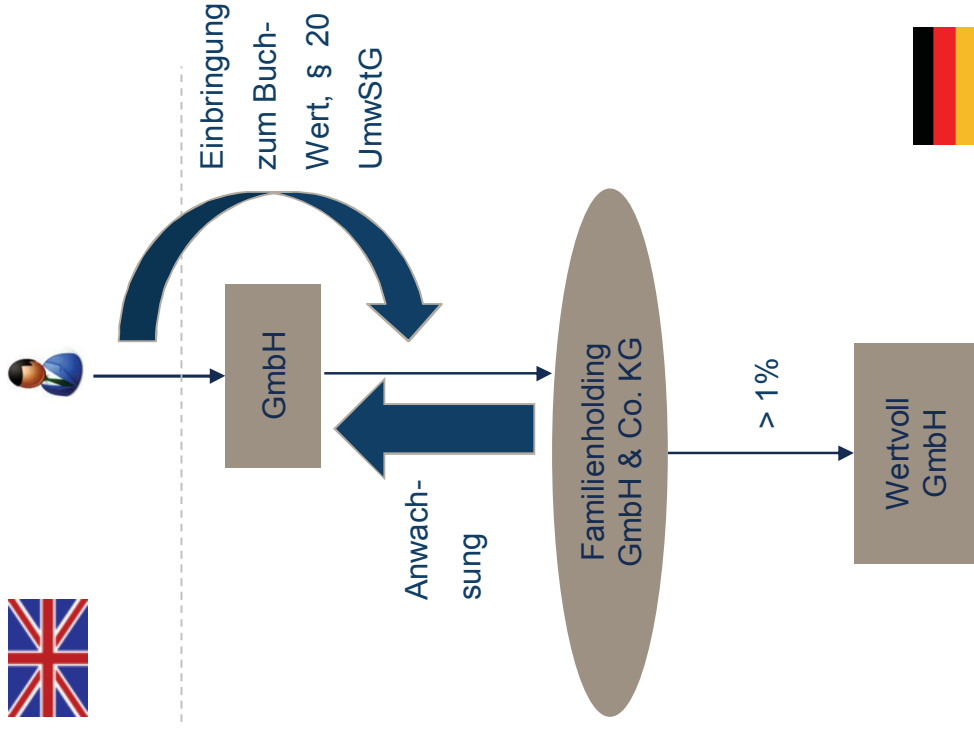
Beispiel:

Die in England ansässige Rich Ltd. bringt ihren 10%-Anteil an der Wertvoll GmbH buchwertneutral (nach englischem Steuerrecht) in die gewerblich geprägte Reich Familienholding GmbH & Co. KG ein. Der eingebrachte Anteil ist der Reich Familienholding GmbH & Co. KG nicht funktional zuzuordnen.

Frage: Ist der spätere anteilige Gewinn aus der Veräußerung des 10%-Anteils an der Wertvoll GmbH von § 50i Abs. 1 EStG erfasst?

Grundfall zu § 50i Abs. 2 S. 1 EStG

Grundfall zu § 50i Abs. 2 EStG



Tatbestand und Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 S. 1 EStG:

„Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen i.S.d. § 1 des UmwStG sind Sachgesamtheiten, die Wirtschaftsgüter und Anteile i.S.d. Abs. 1 enthalten, abweichend von den Bestimmungen des UmwStG stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen.“

§ 50i Abs. 2 S. 1 EStG soll den Fall erfassen, dass die gewerblich geprägte Personengesellschaft nach dem Wegzug des Gesellschafters in eine deutsche Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG zum Buchwert eingebracht wird und die Personengesellschaft ggf. auf die GmbH anwächst.

Nach der Umwandlung ist der Gesellschafter unverändert im Ausland ansässig und an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, die er steuerfrei veräußern kann.

Grundfall: Fragen zum Tatbestand

- (1) Sind von § 50i Abs. 2 S. 1 EStG Umwandlungen nur auf Ebene der gewerblich geprägten Personengesellschaft (Formwechsel in Kapitalgesellschaft, Einbringung des Mitunternehmeranteils in Kapital- oder Personengesellschaft) oder auch Umwandlungen von Gesellschaften erfasst, die auf die Personengesellschaft übertragen worden sind (z.B. Verschmelzung up-, down- oder sidestream)?
(**Sachlicher Anwendungsbereich**)
- (2) Betreffen die Rechtsfolgen des § 50i Abs. 2 S. 1 EStG nur solche Gesellschafter, die in einem ausländischen DBA-Staat ansässig sind, oder auch solche, die im Inland ansässig sind? (**Persönlicher Anwendungsbereich**)
- (3) Betreffen die Rechtsfolgen des § 50i Abs. 2 S. 1 EStG auch die Gesellschafter, die nicht die Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen bzw. überführt haben?
- (4) Soweit der persönliche Anwendungsbereich sämtliche Gesellschafter betrifft, ist es für die sachliche Anwendung entscheidend, wer Einbringender ist – die Personengesellschaft oder der Mitunternehmer (vgl. UmwStE 2011, Tz 20.03)?

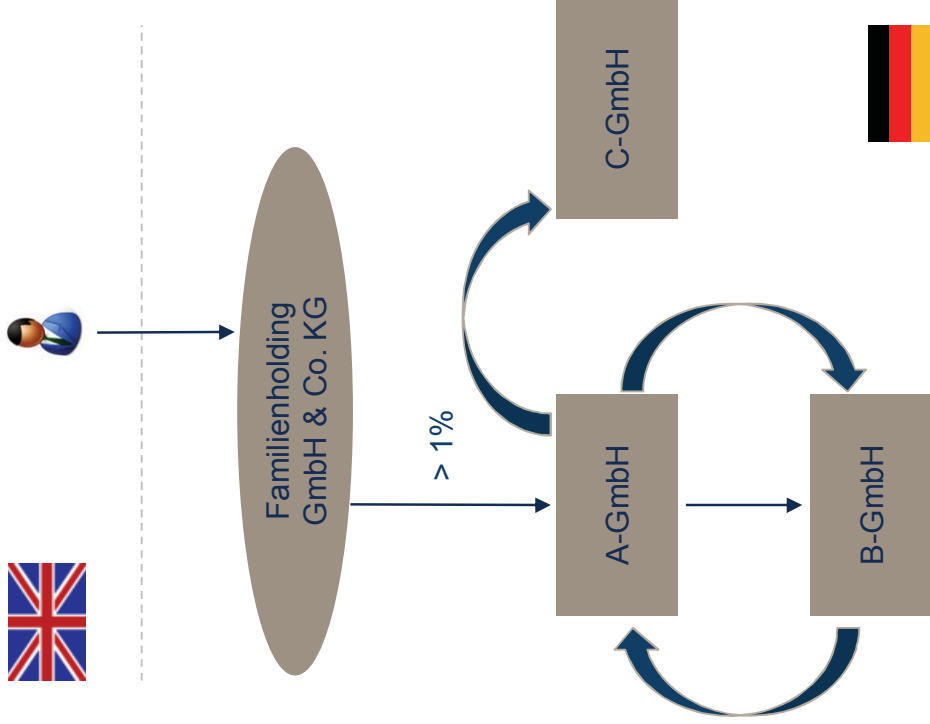
Grundfall: Feststellungen zum Tatbestand

- (1) Kommt es zu einer Umwandlung i.S.d. § 50i Abs. 2 S. 1 EStG sind Sachgesamtheiten stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dies führt dazu, dass sämtliche stille Reserven aller zu einer betroffenen Sachgesamtheit gehörenden Wirtschaftsgüter und Anteile zu versteuern sind; also – anders als bei § 50i Abs. 1 EStG – nicht nur stille Reserven solcher Wirtschaftsgüter und Anteile, die auf die Personengesellschaft buchwertneutral übertragen oder überführt worden sind.

Sonderfälle zu § 50i

Abs. 2 S. 1 EStG

Sachlicher Anwendungsbereich: Verschmelzung, Spaltung und Einbringung



Tatbestand und Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 S. 1

ESTG:

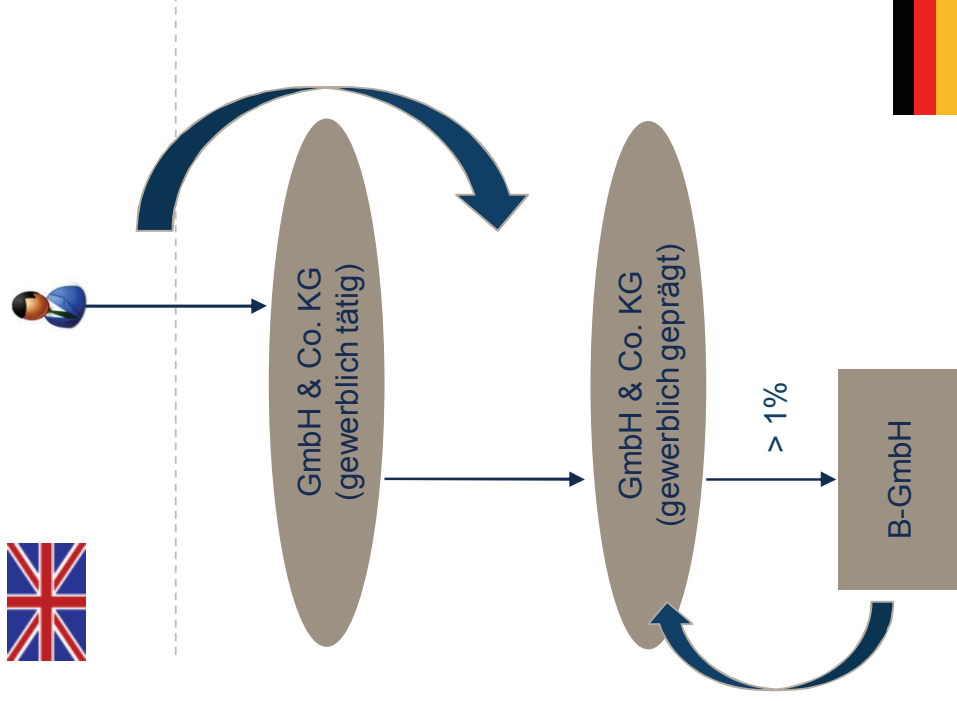
Sidestream, up- oder downstream Verschmelzung sowie Spaltung und Einbringung der Beteiligungsgesellschaften sind vom Wortlaut des § 50i Abs. 2 S. 1 ESTG nicht erfasst.

Begründung: Anteil an einer Kapitalgesellschaft stellt auch für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke keine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) sondern ein einzelnes Wirtschaftsgut dar. Umwandlung der Kapitalgesellschaft stellt aber ggf. Anwendungsfall des § 50i Abs. 1 S. 1 ESTG dar (§ 21 UmwStG ermöglicht keine Buchwertfortführung!)

Ausnahme? Für Zwecke einer Umwandlung nach § 24 UmwStG sieht die Finanzverwaltung in einer 100%-Beteiligung einen Teilbetrieb. Die Rechtsprechung sieht dies anders.

Anders: wohl BMF in Tz. 2.3.3.8 des aktuellen Entwurfs zur Anwendung der DBA auf PersGesten!

Sachlicher Anwendungsbereich: Einbringung des Betriebs/MU-Anteile

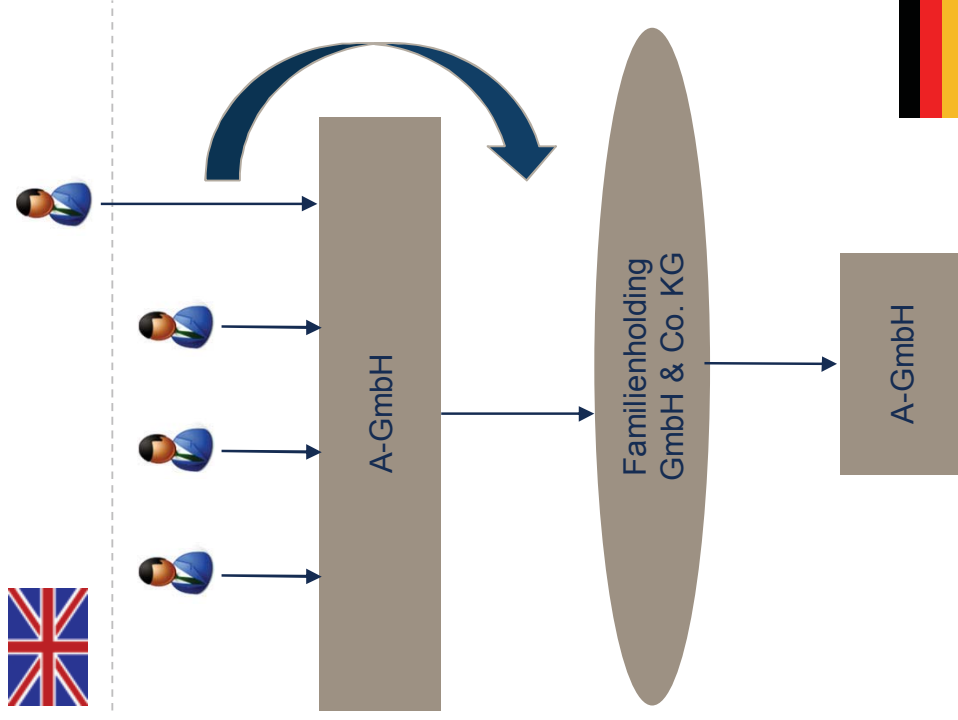


Tatbestand und Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 S. 1 EStG:

Zwinger Ansatz des gemeinen Wertes nach § 50i Abs. 2 S. 1 EStG, obwohl § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG Buchwertfortführung zulässt, ist bedenklich, weil die stillen Reserven in der originär gewerblich tätigen GmbH & Co. KG in Deutschland verstrickt sind - keine Rechtfertigung der Besteuerung.

Es sollen aber wohl Folgeumwandlungen insbesondere nach 20 UmwStG verhindert werden.

Persönlicher Anwendungsbereich: Einbringung MU-Anteil in KapGes



Tatbestand und Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 S. 1 EStG:

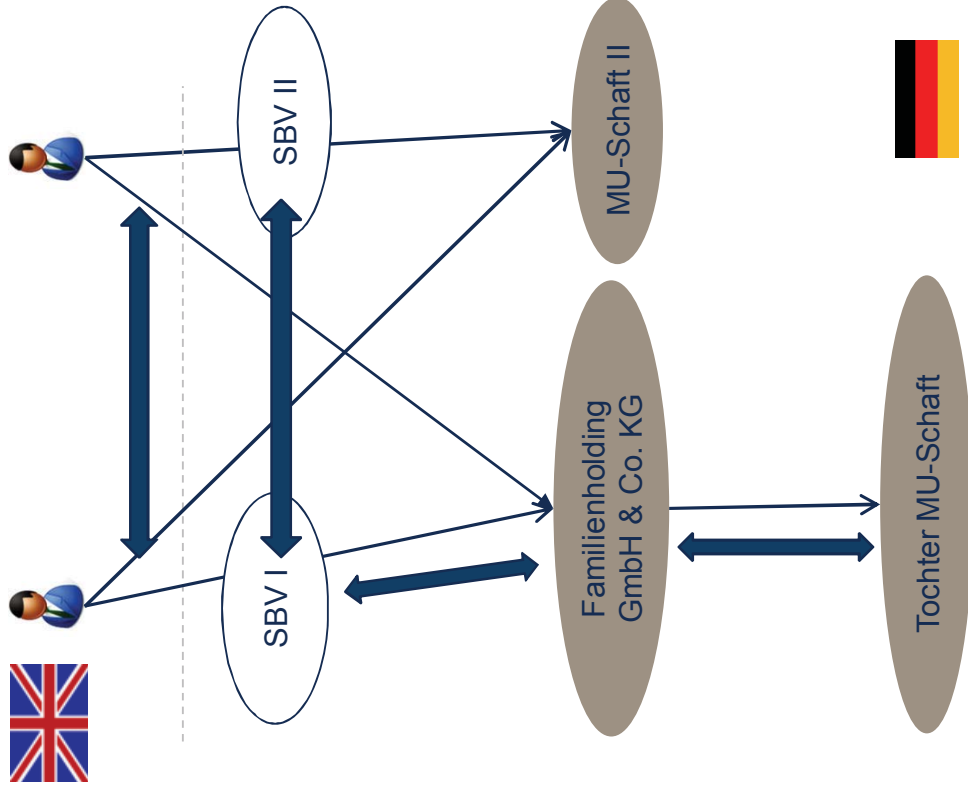
Einbringung der Mitunternehmeranteile an der Familienholding GmbH & Co. KG in eine Kapitalgesellschaft sind von § 50i Abs. 2 S. 1 erfasst, da der eingebrachte Betrieb der Familienholding GmbH & Co. KG Wirtschaftsgüter i.S.d. § 50i Abs. 1 EStG enthält.

Begründung: Da § 50i Abs. 2 S. 1 EStG keine Anhaltspunkte dafür enthält, dass seine Rechtsfolgen nur eintreten, wenn im DBA-Ausland ansässige Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile einbringen, spricht der Wortlaut dafür, dass auch die Einbringungen von Mitunternehmeranteilen durch im Inland ansässige Gesellschafter zur Aufdeckung stiller Reserven führt.

Pro und Contra: In der Gesetzesbegründung wird der persönliche Anwendungsbereich klar auf im DBA-Ausland ansässige Gesellschafter begrenzt! Eine solche Auslegung dürfte aber EU-Recht (EuGH in Rs. DMC) verletzen.

Grundfall zu § 50i Abs. 2 S. 2 EStG

Grundfall zu § 50i Abs. 2 S. 2 EStG



Tatbestand und Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 S. 2 EStG:

„Ungeachtet des § 6 Abs. 3 und 5 gilt Satz 1 für die Überführung oder Übertragung

1. der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft im Sinne des Absatzes 1 oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder
 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft
- entsprechend.“

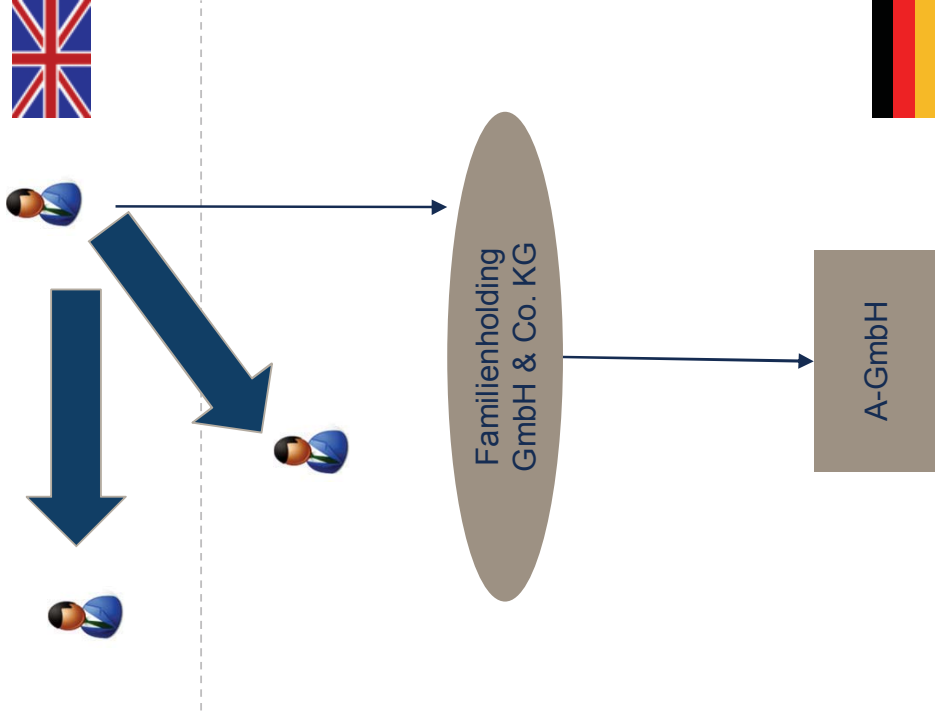
§ 50i Abs. 2 S. 2 EStG soll die Fälle erfassen in denen die Wirtschaftsgüter oder Anteile auf eine Personengesellschaft nach dem 29. Juni 2013 weiter übertragen bzw. überführt werden. Auch soll die unentgeltliche Übertragung auf z.B. eine Stiftung erfasst werden.

Grundfall: Fragen zum Tatbestand

- (1) Bei Betriebsidentität ist § 6 Abs. 5 EStG nur deklaratorisch (BFH IV R 11/12); es wird für einen nicht steuerbaren Vorgang eine Bewertung angeordnet. Führt dies zu einer Aufdeckung stiller Reserven ohne Besteuerung?
- (2) S. 2 suspendiert lediglich § 6 Abs. 3 und 5 EStG; wird eine 100% Beteiligung (fiktiver Teilbetrieb nach UmwStE 2011, Tz. 24.02) auf eine Tochter MU übertragen, könnte § 24 UmwStG den § 50i Abs. 2 S. 2 EStG verdrängen? S.1 dürfte mangels Sachgesamtheit nicht greifen.

Sonderfälle zu § 50i Abs. 2 S. 2 EStG

Unentgeltliche Übertragungen im Sinne von § 6 Abs. 3 EStG



Tatbestand und Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 S. 2 EStG:

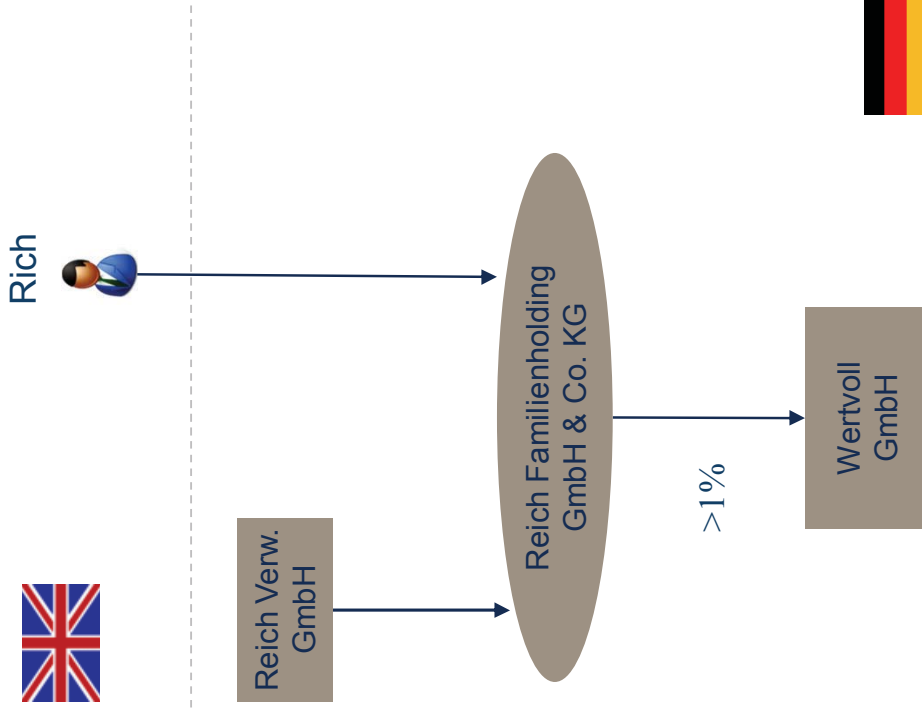
Unentgeltliche Rechtsnachfolge beeinträchtigt nicht das deutsche Besteuerungsrecht, § 50i Abs. 1 EStG bleibt anwendbar und stellt Besteuerung sicher.

Somit keine Rechtfertigung für Aufdeckung stiller Reserven und Besteuerung nach § 50i Abs. 2 S. 2 EStG.

Es soll aber wohl insbesondere die steuerneutrale Übertragung auf eine (ausländische) Stiftung verhindert werden.

§ 50i Abs. 2 S. 3 EStG

Sachlicher Anwendungsbereich – Strukturwandel



Tatbestand und Rechtsfolge des § 50i Abs. 2 S. 3 EStG:

„Werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des Absatzes 1 von der Personengesellschaft für eine Betätigung im Sinne des § 15 Absatz 2 genutzt (Strukturwandel), gilt Satz 1 entsprechend.“

§ 50i Abs. 2 S. 3 EStG soll die Fälle erfassen, in denen die Voraussetzungen für ggfs. steuerneutrale Folgeumwandlungen geschaffen werden.

Fragen

Bei Betriebsidentität liegt kein steuerbarer Vorgang vor.

1. Ist der (fiktive) Betrieb identisch mit dem originär gewerblichen nach Strukturwandel?
2. Ordnet § 50i Abs. 2 S.3 bei einem Strukturwandel die Bewertung eines nicht steuerbaren Vorgangs an?

Anwendungsregelung

Anwendungsregelung, § 52 Abs. 48 EStG

- Abs. 1 S. 1 und 2 Veräußerungen und Entnahmen nach dem 29. Juni 2013 (Rückwirkung bzgl. Umwandlungsfälle)
- Bzgl. laufender Einkünfte (Abs. 1 S. 3) in allen offenen Fällen in denen noch keine Bestandskraft eingetreten ist
- Abs. 1 S. 4 (Betriebsaufspaltung): Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31.12.2013
- Abs. 2 S. 1: Umwandlungen und Einbringungen mit Umwandlungs-Beschluss oder Einbringungs-Vertrag nach dem 31.12.2013 (Rückwirkung!)
- Abs. 2 S. 2, 3 Übertragungen/Überführungen/ Strukturwandel nach dem 31.12.2013

■ Fragen und Antworten zu § 50i EStG

■ **Fallstricke und Lösungen bei Spanischen Ferienimmobilien**

Fall 1: Die spanische Ferienimmobilie – unplugged



Paulsen
Residenz S.L.

Sachverhalt: Der in Hamburg ansässige Kaufmann Ole Paulsen ist alleiniger Gesellschafter der spanischen „Paulsen Residenz S.L.“. Die Gesellschaft verfügt über eine Immobilie auf dem „Hamburger Hügel“ der Ferieninsel Mallorca. Es handelt sich dabei um ein nicht ganz kleines Ferienhaus der Familie Paulsen. Eine Vermietung an Dritte erfolgt nicht. Der Erwerb der Immobilien in 2012 (4 Mio. EUR) sowie der laufende Unterhalt (100 Tsd. EUR p.a.) werden durch Einlagen in die S.L. finanziert. Ole Paulsen hat von seinen Freunden auf dem Hügel gehört, dass der BFH entschieden habe, er müsse die Nutzung der Immobilie als vGA in Deutschland versteuern. Auch sollen die spanischen Behörden aufgrund klammer Kassen wohl nun auf ähnliche Ideen kommen. Er ist empört, dass er bereits versteuertes Geld noch einmal versteuern soll und fragt nach Lösungsmöglichkeiten.

Fall 1: Die spanische Ferienimmobilie – unplugged

- **Entscheidung des BFH (v. 12.6.2013, I R 109-111/10, BFH/NV 2013, 1876):**
 - In dem Verzicht auf die marktübliche Miete liegt eine **verhinderte Vermögensmehrung**, die die Annahme einer vGA rechtfertigt.
 - Die Gesellschafter verfügen auch über die (auch für Kapitaleinkünfte erforderliche) **Einkünftezielungsabsicht**, auch wenn sich diese ggf. darauf beschränkt, in der Totalperiode entsprechende Veräußerungseinkünfte zu erzielen.
 - Das hätte man (wie die Vorinstanz) **auch anders sehen** könne.
- **Rechtsfolge:**
 - **Verdeckte Gewinnausschüttung in Deutschland** grds. mit 26,375% steuerpflichtig.
 - Bei fehlender Korrektur in Spanien **auch volle Steuerpflicht denkbar** (vgl. § 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2, § 32d II Nr. 4 EStG).
 - **Höhe der vGA** soll sich nach BFH nach fremdüblicher Miete richten und (jedenfalls) im Umfang von 6% der AK zzgl. Gewinnzuschlag iHv 10% gegeben sein (s. auch Gosch, BFH-PR 2013, 452).
 - Das **Risiko einer vGA besteht grds. auch in Spanien**, d.h. Spanien könnte eine (in Deutschland wohl grds. anrechenbare) Quellensteuer erheben und den Betriebsausgabenabzug versagen.

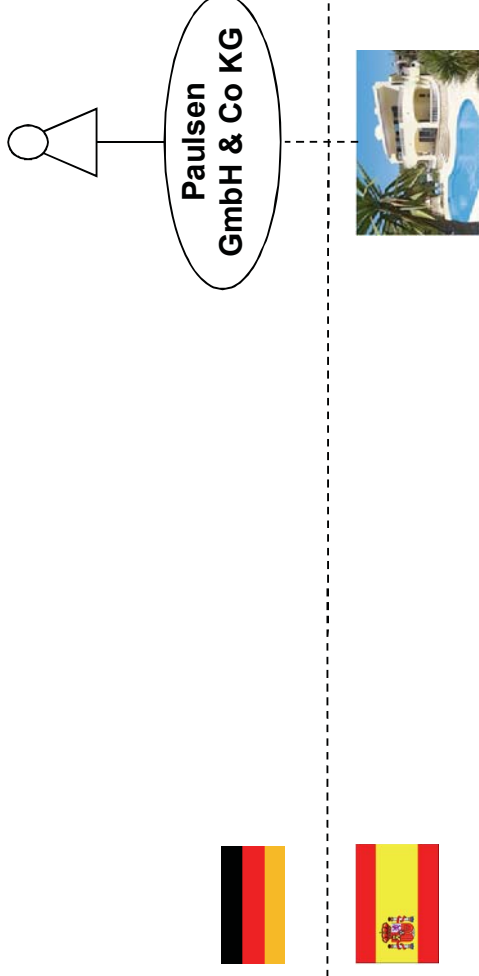
Fall 1: Die spanische Ferienimmobilie – unplugged

- **Handlungsoptionen:**
 - **Option 1: Einlagenrückgewähr**
 - Eine **steuerpflichtige vGA** kommt in **Deutschland nicht in Betracht**, wenn die fragliche Leistung als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist.
 - Gilt **nur für EU-/EWR-Gesellschaften** und setzt für ausländische Gesellschaften gemäß § 27 VIII 3 ff. KStG **fristgebundene Feststellung** voraus (d.h. in dem auf das Jahr der Leistung folgenden Jahr).
 - Im **Beispielsfall für 2012 nicht mehr möglich**, aber Regelung wohl **EU-rechtswidrig**, weil strenger als im Inlandsfall.
 - **Option 2: Ort der Geschäftsleitung in Deutschland**
 - **Frage:** Wo ist der Ort der Geschäftsleitung derartiger Gesellschaften? Falls „**Tagesgeschäft**“ aus Deutschland geregelt, wohl in Deutschland.
 - Dann: Zwar unverändert vGA in Deutschland, aber **verlängerte Frist für Feststellung Einlagenkonto** mit Möglichkeit der Einlagenrückgewähr auch in länger zurückliegenden VZ.
 - Und: **Spanien darf vGA abkommensrechtlich nicht mit Quellensteuer belegen.**
 - Beachte: **Ent- und Verstrickungsthemen.**

Fall 1: Die spanische Ferienimmobilie – unplugged

- **Handlungsoptionen (Forts.):**
 - **Option 3: Verrechnung einer fremdüblichen Miete**
 - Was ist eine **fremdübliche Miete**? Wie ist diese zu bestimmen, wenn im Umfeld nur vergleichbare (privat genutzte Immobilien in S.L.s) existieren?
 - BFH: **6% p.a. zzgl 10% Gewinnaufschlag** (eher hoch!) zzgl. laufende Kosten.
 - **Löst das Problem im Übrigen nur für die Zukunft**, nicht aber auch für die Vergangenheit, und dann auch streitanfällig wegen der Höhe.
 - **Option 4: Beendigung der Struktur**
 - **Löst die steuerlichen Probleme in Spanien und Deutschland** für die Zukunft.
 - Aber: Ggf. **Besteuerung stiller Reserven in Anteilen an S.L. sowie in Immobilie** anlässlich der Liquidation (auch hier auf Möglichkeit der Einlagenrückgewähr achten).
 - **Option 5: Grenzüberschreitender Formwechsel in deutsche GmbH & Co KG**
 - **S. dazu Fall 2**, zu den steuerlichen Themen iÜ auch Option 4.

Fall 2: Die beste aller möglichen Welten

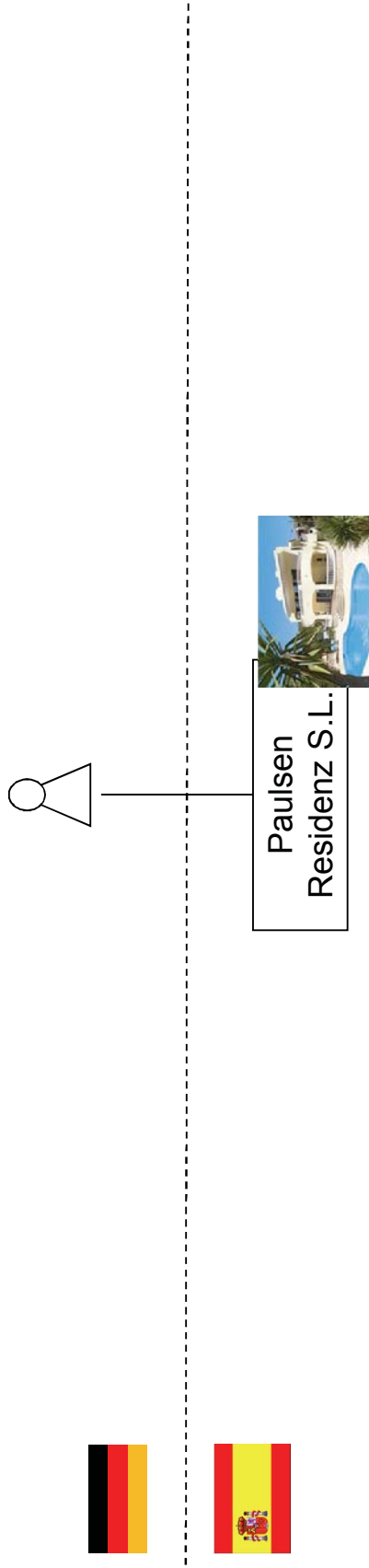


Sachverhalt: Ole Paulsen aus Fall 1 ist sehr erfreut, dass es doch einige Optionen gibt, um den steuerlichen Schaden für die Vergangenheit zu reduzieren. Trotzdem will er die Gesellschaft lieber loswerden und künftig alles richtig machen. Auch möchte er künftig eher weniger Hamburger Nachbarn haben. Er hat auch bereits ein neues Objekt auf Mallorca im Auge, nämlich in Deia. Mit 5 Mio. EUR ist der Kaufpreis allerdings nicht unbedeutend, weshalb er sich fragt, ob es eine Lösung gibt, um sowohl die spanische Vermögen- und Erbschaftsteuer als auch deutsche Steuerprobleme zu vermeiden. Wie wäre es eigentlich, wenn eine deutsche GmbH & Co KG die Immobilie erwerben würde?

Fall 2: Die beste aller möglichen Welten

- **Rechtsfolgen aus deutscher Sicht:**
 - Aus deutscher Sicht dürfte es **keine steuerlichen Themen** geben.
 - Insbesondere sollten auch keine Nutzungsentnahmen in Betracht kommen, weil die Immobilie ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zugehörigkeit zum Gesamthandsvermögen aufgrund der ausschließlichen privaten Nutzung **steuerlich nie Betriebsvermögen der KG** wird.
- **Rechtsfolgen aus spanischer Sicht:**
 - Aus spanischer Sicht wird die KG **für steuerliche Zwecke nicht transparent**, sondern wie eine Kapitalgesellschaft behandelt.
 - Folge:
 - Für **Vermögensteuer** greift die Klausel für Grundstücksgesellschaften (Art. 21 IV DBA-Spanien) mit der Folge, wenn das Vermögen der KG zu mindestens 50% aus spanischem Immobilienvermögen besteht, die spanische Vermögensteuer eingreifen sollte (aber Hinweis darauf, dass nach innerstaatlichem spanischen Recht keine Rechtsgrundlage dafür bestehen soll).
 - Für **Erbschaftsteuer** fehlt es bei einer ausländischen Gesellschaft nach dem Gesetzeswortlaut des spanischen Erbschaftsteuerrechts an einer Zugriffsmöglichkeit (Änderungen sind aber künftig denkbar).
 - Beachte: Bei Einlage einer bestehenden Immobilie in deutsche KG fällt **mgltw. Stempelsteuer** an (ca. 1,5%), wenn Vorgang von GrESt befreit.

Fall 3: Entstrickung durch Abschluss von DBA – reloaded



Sachverhalt: Paulsen aus Fall 1 wird seines Lebens nicht mehr froh. Sein zuständiges Finanzamt hat ihm einen Brief geschickt, indem er aufgefordert wird, den Verkehrswert der Anteile an der Paulsen Residenz S.L. zum 1.1.2013 zu ermitteln. In dem Schreiben wird darauf hingewiesen, dass man ein neues DBA mit Spanien abgeschlossen habe, welches am 1.1.2013 in Kraft getreten ist. In diesem Abkommen wurde in Art. 13 Abs. 2 eine Immobilienklausel vereinbart, nach der Deutschland keinen uneingeschränkten Zugriff mehr auf die stillen Reserven an der Paulsen Residenz S.L. habe. Man wolle daher gern einmal „zwischenabrechen“. Paulsen hält das für einen schlechten Scherz. Zu Recht? Die Bewertung ergibt, dass der Wert des Anteils (a) die Anschaffungskosten um 1 Mio. EUR übersteigt oder (b) um 1 Mio. EUR unter den Anschaffungskosten liegt.

Fall 3: Entstrickung durch Abschluss von DBA – reloaded

- **Ausgangsfrage:** Ist eine steuerpflichtige Entstrickung durch Abschluss eines DBA möglich?
 - **Rechtsgrundlagen:** § 4 I 3 EStG bzw. § 12 I KStG für Betriebsvermögen und § 6 I Nr. 4 AStG für im Privatvermögen gehaltene Anteile iSv § 17 EStG.
 - **Voraussetzung:** Ausschluss oder Beschränkung deutschen Besteuerungsrechtes.
 - Im **Schrifttum umstritten**, ob der Abschluss eines DBA diese Voraussetzungen erfüllt.
 - **Gesetzgeber und Finanzverwaltung bejahen** dies offensichtlich (s. auch Protokoll zu DBA-Liechtenstein sowie Gesetzesbegründung zu § 6 V AStG im AOAnpG-E 2014).
 - **Problem:**
 - Negative **steuerliche Rechtsfolge wird ohne Handlung** des Steuerpflichtigen herbeigeführt.
 - **Deutscher Gesetzgeber gibt Besteuerungsrecht freiwillig** (und ggf. ohne Not) im Rahmen des DBA an anderen Staat; ohne besondere Regelung im DBA zum Systemwechsel darf der andere Staat erwarten, dass er das **ingeräumte Besteuerungsrecht auch ausüben** darf.
 - Letztlich bewirkt (teilweise) Steuerbefreiung nach DBA auch nichts anderes, als dass ein **bisher steuerpflichtiger Tatbestand in einen (teilweise) steuerfreien Tatbestand** überführt wird; im Inland bewirkt die Einführung einer Steuerbefreiung auch nicht, dass im Zeitpunkt der Einführung „abgerechnet“ wird (zB Einführung von § 8b KStG, Erhöhung der Beteiligungsquote in § 17 EStG bzw. § 8b IV KStG).

Fall 3: Entstrickung durch Abschluss von DBA – reloaded

- **Folgefrage:** Angenommen man bejahte eine Entstrickung, was wären die Rechtsfolgen?
 - **Rechtsfolgen** von § 4 I 3 EStG bzw. § 12 I KStG sowie § 6 I Nr. 4 AStG.
 - **Bislang keine Stundung** vorgesehen, auch nicht in § 6 Abs. 5 AStG für Fälle des § 6 I Nr. 4 AStG.
 - In § 6 V AStG soll durch **RefE-AOAnpG 2014** folgende Nr. 4 aufgenommen werden:
 - „4. im Falle des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 4 der Steuerpflichtige **Anteile an einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens** ansässigen Gesellschaft hält.“
 - **Erstreckung der Stundung auch auf sonstige Fälle** der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes (nach Gesetzesbegründung ausdrücklich Fall des Abschlusses eines DBA).
 - Beachte: **Mitwirkungspflicht des § 6 VII AStG** (jährliche Meldung hinsichtlich Wohnsitz und unveränderte Beteiligung) soll nach RefE nicht auf Fall von § 6 V Nr. 4 AStG anzuwenden sein.
- **Hilft die Stundung?**
 - Nur dann, wenn der **andere Staat einen steuerlichen „step up“ in den Anschaffungskosten** durch Verstrickung vorsieht.
 - Anderenfalls droht **im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung eine Doppelbesteuerung** (so zB im Verhältnis zu Spanien).
 - **Verständigungsverfahren** frühzeitig einleiten!

Fall 3: Entstrickung durch Abschluss von DBA – reloaded

- **Was bedeutet das im konkreten Fall?**
 - **Alternative (a):** Veräußerungsgewinn.
 - **Stundung von 1 Mio. EUR Veräußerungsgewinn nach neuer Rechtslage** möglich.
 - Hilft aber nicht, da Spanien **keinen „step up“ in den Anschaffungskosten** gewährt, d.h. potentielles Risiko einer Doppelbesteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung.
 - Spätestens mit Erhalt des gestundeten Steuerbescheides einen **Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens beim BZSt** stellen (Frist beachten).
 - **Alternative (b):** Veräußerungsverlust.
 - **Veräußerungsverlust im Rahmen von § 6 AStG verrechenbar?** Im Schrifttum **umstritten** wegen Überschrift „**Vermögenszuwachssteuer**“.
 - **M.E.: Überschrift spricht nur den Regelfall an und kann gesetzliche Vorgaben nicht „überspielen“**, d.h. Verlust sehr wohl verrechenbar (Stundung sollte keine Rolle spielen).
 - **Alternative (c):** Was wäre, wenn **mehrere Anteile** gehalten werden und in diesen Anteilen sowohl stille Reserven als auch stille Lasten enthalten sind?
 - Zumindest Verrechenbarkeit von Gewinnen und Verlusten vor Zurechnung.

Kontakt

Dr. Helder Schnittker, LL.M.
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Flick Gocke Schaumburg ▪ Berlin
E-Mail: helder.schnittker@fgs.de
Tel.: +49 (30) 2100 2020

Dr. Jens Schönfeld
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Flick Gocke Schaumburg ▪ Bonn
E-Mail: jens.schoenfeld@fgs.de
Tel.: +49 (228) 95940

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2 - 4
53175 Bonn
Telefon 0228/9594-0
Telefax 0228/9594-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/210020-20
Telefax 030/210020-99
berlin@fgs.de

Frankfurt am Main

Platz der Einheit 1
60327 Frankfurt/Main
Telefon 069/71703-0
Telefax 069/71703-100
frankfurt@fgs.de

München

Briener Straße 29
80333 München
Telefon 089/800016-0
Telefax 089/800016-99
muenchen@fgs.de

2. Hamburger Steuerdialog

P+P Pöllath + Partners
Rechtsanwälte · Steuerberater

P+P

Verfassungswidrigkeit der ErbSt - Nur noch eine Frage des Umfangs? -

Hamburg, 30. September 2014

P+P Pöllath + Partners
Rechtsanwälte und Steuerberater mbB
Hofstatt 1
80331 München
Tel.: +49 (89) 24 24 0 – 0
Fax: +49 (89) 24 24 0 – 999
www.pplaw.com

Bewegte Historie des BVerfG mit der ErbSt

- ❖ BVerfG 1995:
 - Tarifnorm (§ 10 VStG) unvereinbar mit allgemeinem Gleichheitssatz wegen Bewertung zu Einheitswerten (Weitergeltungsanordnung bis 31.12.1996)
 - „Die ErbSt darf die Fortführung eines Betriebs nicht gefährden“
 - Erbschaftsteuerreform durch Jahressteuergesetz 1997

- ❖ BVerfG 2006:
 - Tarifnorm (§ 19ErbStG) - immer noch - unvereinbar mit allgemeinem Gleichheitssatz wegen Bewertung zu Steuerbilanzwerten / Bedarfswerten (Weitergeltungsanordnung bis 31.12.2008)
 - „Eine erbschaftsteuerliche Verschonung von sozial gebundenem Vermögen ist nicht gerechtfertigt, wenn sich die Sozialbindung bereits bei der Bewertung niederschlägt.“
 - Erbschaftsteuerreform 2009

- ❖ BVerfG 2014: ?

Vorlage des BFH vom 27.09.2012

- ❖ Gegenstand: Verfassungskonformität der Tarifnorm
- ❖ Begründung des BFH:
 - Mangelnde Zielgenauigkeit der Begünstigungsvorschriften §§ 13 a, b ErbStG, zu gestaltungsanfällig
 - Unverhältnismäßig, da Begünstigung zu weitreichend
- ❖ Beispiele:
 - Cash-GmbH
 - Aufspaltung von Vermögen und Forderung

- ❖ Gegenstand: Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden auf Basis des ErbStG ab 2009
- ❖ Voraussetzungen:
 - Berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der AdV.
 - Berechtigtes Interesse jedenfalls dann wenn eigens Vermögen eingesetzt oder das erworbene Vermögen veräußert werden muss, um die Erbschaftsteuer zu entrichten.
- ❖ Änderung der Rechtsprechung:

Wahrscheinlichkeit einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung durch das BVerfG verhindert keine AdV-Gewährung.

Mündliche Verhandlung vom 08.07.2014

- ❖ Kritik des BVerfG:
 - Reichweite der Begünstigung („weite Teile des Vermögens“)
 - Legitimation der 50%-Grenze
 - Zielgenauigkeit / Gestaltbarkeit

- ❖ Fragen an BMF insbesondere im Hinblick auf die Gründe / Notwendigkeit der Privilegierung (praktische Anwendung des § 28 ErbStG)

- ❖ Stellungnahme Verbände: Auswirkungen bei Verschärfung der ErbSt
 - 60% der Familienunternehmen rechnen mit Rückgang der Investitionen
 - 52% rechnen mit Arbeitsplatzabbau

Prognose inhaltlich

- ❖ Grundsätzlich kein Anlass, erneut zu Bewertungsfragen Stellung zu nehmen, d.h. Verkehrswertorientierung wird nicht in Frage gestellt werden.
- ❖ Legitimität der Lenkungsziele wird voraussichtlich nicht in Frage gestellt werden. Allerdings unklar, worin diese liegen: Arbeitsplatzerhalt? Ermöglichung der Generationenfolge in Familienunternehmen?
- ❖ Aussagen zur Erforderlichkeit der Maßnahmen? Überprivilegierung?
- ❖ Relativ hohe Wahrscheinlichkeit, dass Gestaltbarkeit und Widersprüchlichkeit der Ausgestaltung der Vergünstigungstatbestände und der Vergünstigungswirkungen im Hinblick auf das Ausmaß der Vergünstigung als gleichheitssatzwidrig eingestuft werden.

Mögliche Entscheidungen des BVerfG

- ❖ Zurückweisung als unzulässig/unbegründet
- ❖ Gesamtes Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig
 - Nichtigkeit ex tunc
 - Nichtigkeit ex nunc
 - Weitergeltung bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber (Frist für den Gesetzgeber z.B. bis 31. 12. 2015)
- ❖ Isoliert §§ 13a, 13b ErbStG (ganz oder teilweise) verfassungswidrig
 - Nichtigkeit ex tunc
 - Nichtigkeit ex nunc
 - Weitergeltung bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber

Praktische Fragen

- ❖ Bis zu welchem Zeitpunkt kann noch nach der geltenden Rechtslage übertragen werden (Vertrauensschutz)?
- ❖ Was ist mit noch nicht veranlagten Cash-GmbH's? Erfolgt vielleicht noch eine Anwendung des § 42 AO angegriffen werden?
- ❖ Soll Aussetzung der Vollziehung beantragt werden?
- ❖ Jetzt übertragen oder abwarten?

Vertrauensschutz

Grundsatz:

- ❖ Vertrauen in geltende Gesetze ist schutzwürdig
- ❖ Kritik an den Vergünstigungsvorschriften stellt Vertrauen nur in Frage, zerstört es aber nicht, so auch nicht die BFH-Vorlage
- ❖ BVerfG ist an Rückwirkungsverbot gebunden und wird daher Vergünstigungen aller Voraussicht nach nicht rückwirkend aufheben (stets echte Rückwirkung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer; auch Bedenken wg. weiterem Verstoß gegen Art. 3 GG).
- ❖ **Daher Vertrauensschutz für alle Übertragungen bis zur Verkündung der Entscheidung.**
- ❖ Ab Verkündung der Entscheidung des BVerfG hängt es vom Tenor ab (Nichtigkeit oder Unvereinbarkeit mit Weitergeltungsanordnung).
- ❖ Unabhängig vom Urteil keine Gefahr für Übertragungen, die vor Verkündung der Entscheidung des BVerfG beschieden wurden (§ 176 AO).

Folgerungen für die Praxis

- ❖ Vollzogene Schenkungen (inbs. Cash-GmbH):
 - Wegen Vertrauensschutz aller Voraussicht nach kein Risiko für vollzogene Schenkungen.
 - Dies gilt auch für Schenkungen von Cash-GmbH's. § 42 AO nicht anwendbar, da BFH die Gestaltbarkeit des ErbStG als Argument für Verfassungswidrigkeit herangezogen hat.
 - 100% Sicherheit allerdings nur für Übertragungen, die vor Verkündung der Entscheidung des BVerfG beschieden wurden (§ 176 AO).

- ❖ Antrag auf Adv?
 - Adv-Antrag allein mit der Begründung der Verfassungswidrigkeit wohl nicht sinnvoll.
 - Grund: Rückwirkende Nichtigkeit nicht sehr wahrscheinlich.
 - Adv-Verzinsung 6% p.a.

Jetzt handeln oder abwarten

- ❖ Keine übereilte Entscheidung allein aus steuerlichen Motiven.
- ❖ Besser wird es nicht mehr.