



3. Hamburger Steuerdialog

Mittwoch, 25. März 2015, ab 14:00 Uhr, Hotel Hafen Hamburg

ALUMNI
Steuerwissenschaften e.V.

Eine Veranstaltung des Alumni Steuerwissenschaften e.V. unterstützt durch Flick Gocke Schaumburg.

Update Internationales Steuerrecht

3. Hamburger Steuerdialog

Neues zur Geschäftsleitungsbetriebstätte und zur Vermögens- und Einkommenszurechnung

25. März 2015

Dr. Thomas Töben, P+P Pöllath + Partners

Dr. Helder Schnittker, Flick Gocke Schaumburg

Dr. Jens Schönfeld, Flick Gocke Schaumburg

➤ **BFH-Urteil v. 05.11.2014 (IV R 30/11)**

- Gewerbesteuerzerlegung
- bei „substanzschwachen“ Betriebsstätten und
- mehreren Geschäftsleitungs-Betriebstätten
- außerhalb einer Niedrigsteuer-Gemeinde
(z.B. Norderfriedrichskoog)

➤ **BFH-Urt. v. 24.08.2011 (I R 46/10)**

- Steuerbefreiung deutscher Gesellschaftern
- für Einkünfte eines „substanzschwachen“ UK-PE-Fonds
- mit einer UK-Geschäftsleitungsbetriebstätte wegen Verfügungsmacht über Büroräume einer mit Geschäftsführungsaufgaben beauftragten Management -Gesellschaft

Stätte der Geschäftsleitung

Vertreterbetriebsstätte

Anreicherbetriebsstätte

Dienstleistungsbetriebsstätte

Ort der Leitung

Geschäftsbetriebsstätte

Mittelpunkt

der geschäftlichen **Oberleitung**

Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte

Unter-Betriebsstätte

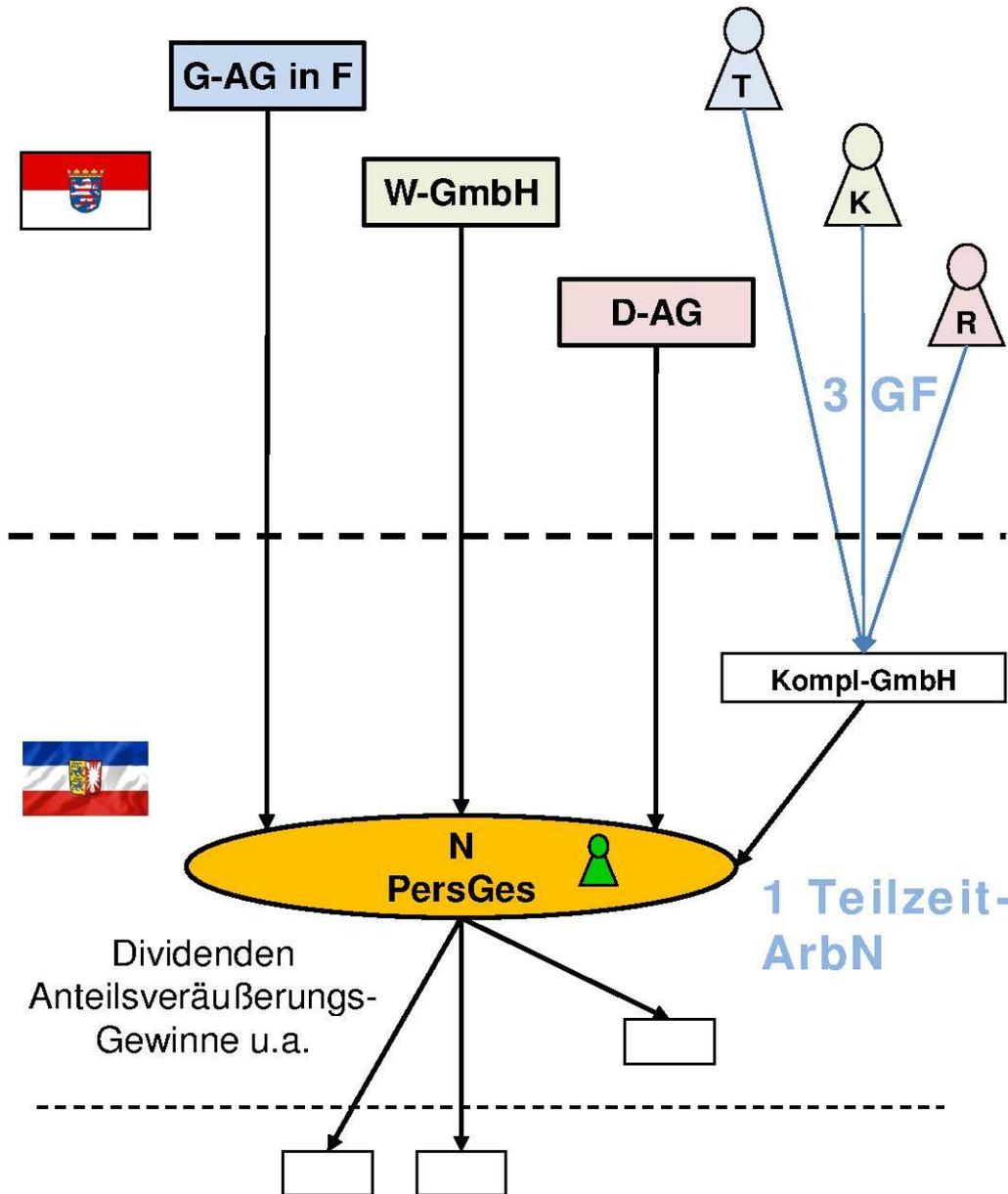
Ort der tatsächlichen Leitung

Home-Office-Betriebsstätte

Geschäftsstellebetriebsstätte

Ober-Betriebsstätte

Geschäftsleitungs- und andere Betriebsstätten in und außerhalb einer Niedrigsteuergemeinde



T = leitender Angestellter der G-AG, geschäftsansässig in F, wohnhaft in **A**

K = leitender Angestellter der W-GmbH; geschäftsansässig in H, wohnhaft in **H**

R = leitender Angestellter der D-AG, geschäftsansässig in W, wohnhaft in **W**

- Zusammenkünfte der GF selten
 - u.a. in der W-Geschäftsstelle (!?)
 - 1 x an einer Autobahnraststätte in der Nähe von ?
 - 1 x in ?
 - 3 x in der „Gegend um N“

- GF-Monatsgehalt von Kompl-GmbH je DM 5000

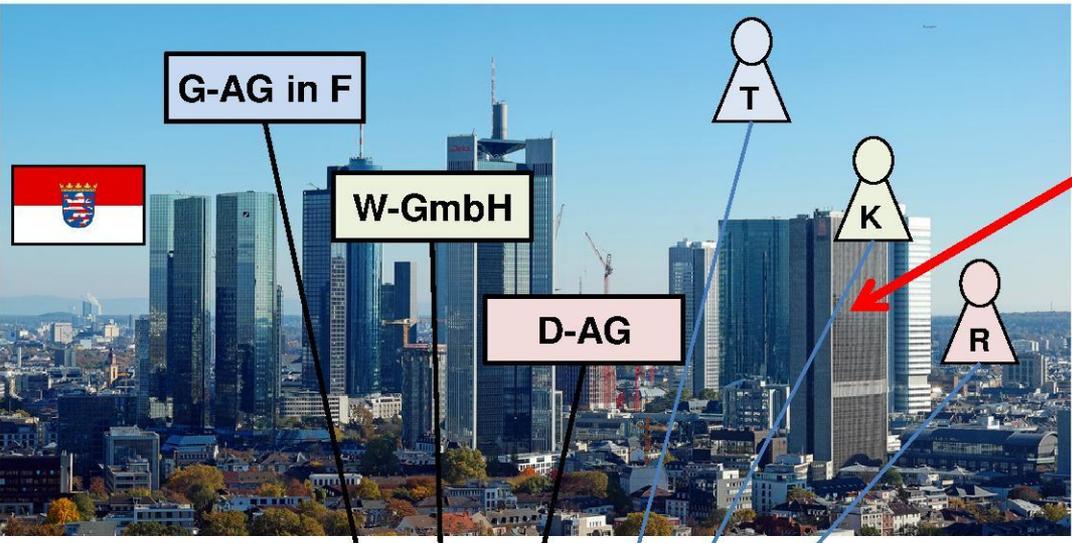
- Gemietetes Büro in N / Geringe Ausstattung

- Sachbearbeiter in N - DM 500 pro Monat

Was ist und wo ist die Geschäftsleitungs-Betriebstätte?

Das sind die Orte der Geschäftsansässigkeit

Was ist und wo ist die Geschäftsleitungs-Betriebstätte?



Dort / das ist Norderfriedrichskoog



Das ist das Büro in Norderfriedrichskoog



- **Ort** bzw. / oder **Stätte** der Geschäftsleitung vs **Geschäftsstelle**
- Feste Einrichtung / **Büro** / **Wohnung**
- **Verfügungsmacht**
- **Tagesgeschäft** im Vergleich zu was? („*Monats-/Jahresgeschäft*“)
- Naturgemäß nur **EIN** oder **MEHRERE** Orte / **Mittelpunkte** der geschäftlichen **Oberleitung**
- Mehrere Orte der (Geschäfts-) Leitung?
- **Kaufmännische** und **technische** Geschäftsleitung
- Mehrere Orte der **tatsächlichen Geschäftsleitung**? (**DBA**)
- **Gewichtung** – von was und wie? Dominierender GF? Stimmrechtsvereinbarungen?
- Überhaupt **KEIN** Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung / geschäftlichen Oberleitung?
- „Ort der Geschäftsleitung“ und „**§ 42 AO**“?
- **Faktische Geschäftsführung** / **Geschäftsleitung** außerhalb des **Geschäftsstellen-Ortes**?

- Zuordnung von **Vermögen**, insbes. **Beteiligungen**
- Zuordnung von **Einkommen**; insbes. **Anteilsveräußerungsgewinne**
- **Unterschiedliche** Zuordnung von Vermögens und Einkommen?
 - bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften?
 - bei reinen Inlandsachverhalten bzw. Sachverhalten mit Auslandsbezug?
- Kommen mehrere Orte als Ort der Geschäftsleitung in Betracht, so ist grundsätzlich eine **Gewichtung** der Tätigkeiten an den verschiedenen Orten vorzunehmen.
- Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung nach § 10 AO ist dann dort anzunehmen, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in **organisatorischer** und **wirtschaftlicher** Hinsicht **bedeutsamste** Stelle befindet.
- Gewichtung „insbesondere“ (!?) dann **nicht möglich**, wenn
 - **mehrere** Personen,
 - die mit „**gleichwertigen**“ Geschäftsführungsaufgaben betraut sind,
 - diese nicht von einem gemeinsamen Ort, sondern von **unterschiedlichen Orten** aus wahrnehmen

1. Ausgangsfrage:

- Angemietetes Büro in N mit teilzeit-ArbN dort = **Betriebstätte** der GmbH & Co KG in N?

2. Falls JA:

- Kommt es dann für die GewSt-Zerlegung des Gewerbeertrages der KG
 - auf N (= Norderfriedrichskoog) einerseits und
 - andere Orte mit einem (oder den) „Ort(en) der Leitung“ bzw. dem (oder den) „Mittelpunkt(en) der geschäftlichen Oberleitung“ der KG außerhalb von N (z.B. F und/oder anderswo) andererseits

überhaupt noch an?

3. Falls JA:

- Welche Folgen haben „Orte der Leitung“ bzw. „Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung“ außerhalb von N für die Zerlegung des Gewerbeertrages der KG?

4. Falls JA

- Gelten die Schlussfolgerungen aus bzw. die Antworten zu den zuvor genannten Fragen **auch für die Körperschaftsteuer** für den Fall, dass in N zwar eine „lokale“ Betriebstätte der KG vorhanden ist (als Büro/Geschäftsstelle/Geschäftseinrichtung), sich ein oder mehrere „Orte der Leitung“ bzw. ein oder mehrere „Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung“ jedoch außerhalb Deutschlands befinden?

1. Angemietetes Büro mit Sachbearbeiterin in N = Betriebstätte?

▪ BFH Urteil in: I R 30/11, Tz 47:

Während das FG von „Betriebstätten“ sowohl der Komplementär-GmbH als auch der KG ausging

➤ „Seit dem 01. März 1992 unterhielten die Gesellschaften dort Betriebstätten“

ließ der BFH - ungeachtet der Frage nach dem Ort der (Geschäfts-) Leitung in N oder anderswo - Zweifel daran anklingen, ob das in N angemietete Büro mit einer dort tätigen Sachbearbeiterin „Betriebstätten-Qualität“ hat:

„Auch wenn das FG im zweiten Rechtsgang feststellen sollte, dass nur eine Gemeinde - etwa E - Empfänger der Zerlegungsanteile sein sollte, wäre der Zerlegungsbescheid“

▪ Folgen:

➤ Wird sich das FG mit der Frage befassen (müssen), ob ein angemietetes Büro mit einer dort tätigen Sachbearbeiterin (i) immer oder (ii) nur bei „*ausreichender Unternehmens-Aktivität / Substanz*“ Betriebstätten-Qualität haben kann? Was ist „ausreichende Substanz“?

➤ Der BFH mag Zweifel an der Betriebstätten-Qualität deshalb gehabt haben, weil das Verhältnis der Zahl der in N „residierenden“ Unternehmen (500) zu der Zahl der Einwohner / Häuser in N zumindest bemerkenswert war.

2. Betriebstätten in verschiedenen deutschen Gemeinden, gleich welcher Art,

- führen zur GewSt-Zerlegung

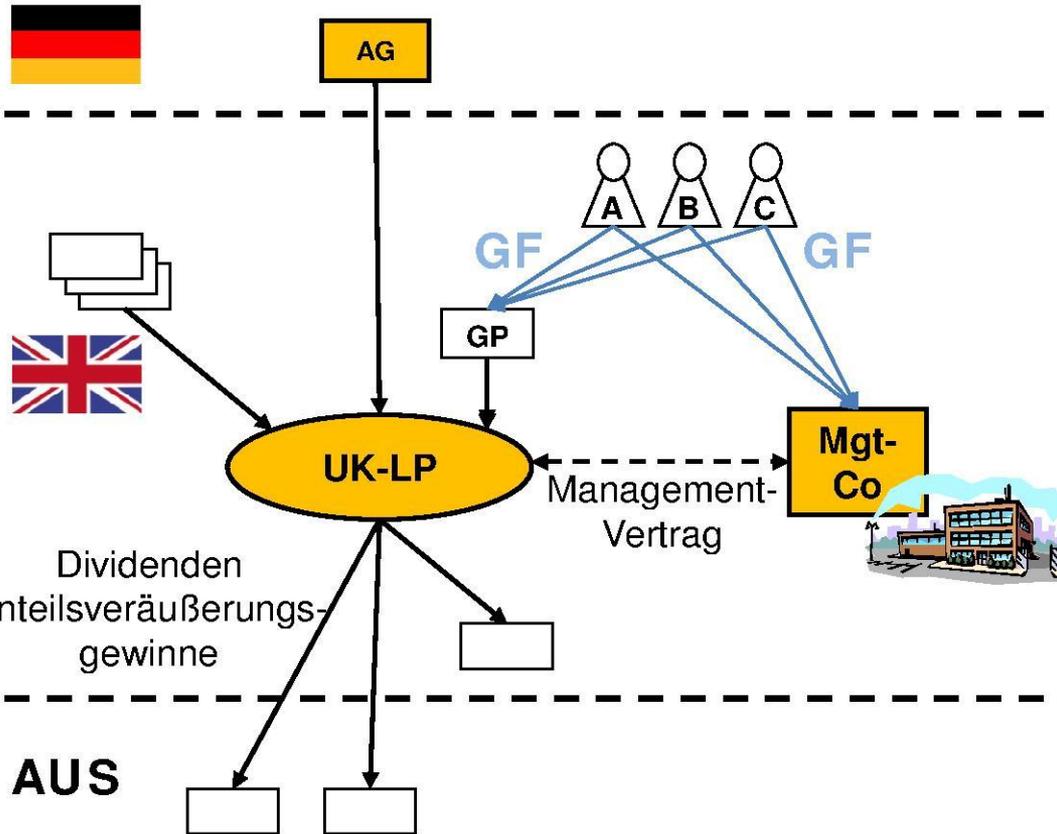
3. Mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten

- neben einer lokalen „Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte bzw. Geschäftsstellen-Betriebsstätte“ führen (auch) zur Aufteilung des pauschalen Unternehmerlohns (T€ 25);
- mE jedoch nicht auch zur Aufteilung des vor Ort gezahlten Angestelltengehaltes

4. Aufteilung des „gewerblichen Gewinns“ auf für Zwecke der Körperschaftsteuer bei (auch) ausländischer Geschäftsleitungsbetriebsstätte?

- allenfalls dann, wenn sich ein Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung durch Gewichtung der GF-Tätigkeiten nicht finden lässt, könnte – im Sinne einer indirekten Gewinnaufteilung - eine Art „Zerlegung“ in Betracht kommen (= seltene Ausnahmefälle, so sie denn überhaupt vorkommen mögen)
- Die Art der Vertretungsberechtigung bzw. Entscheidungsregeln (Alleinvertretung, Mehrheitsstimmrechte, Regeln bei evt. Pattsituationen, Maßgeblichkeit der CEO-Entscheidung) sind mE entscheidend.
- Die Aufteilung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung auf mehrere Betriebsstätten scheidet mE aus.

**Die zugerechnete
Geschäftsleitungs-
oder
Dienstleistungs-
Betriebsstätte
eines beauftragten Sub-Unternehmers**



Sachverhalt: (nachgebildet BFH v. 24.8.2011, I R 46/10):

- Das Management der UK-Ltd bzw. deren Komplementärin (GP) ist über einen Managementvertrag der in UK ansässigen ManagementCo übertragen, die dort über eigene Räumlichkeiten verfügt.
- Geschäftsführer der ManagementCo waren in Personalunion die GF der Komplementärin der UK-Ltd.

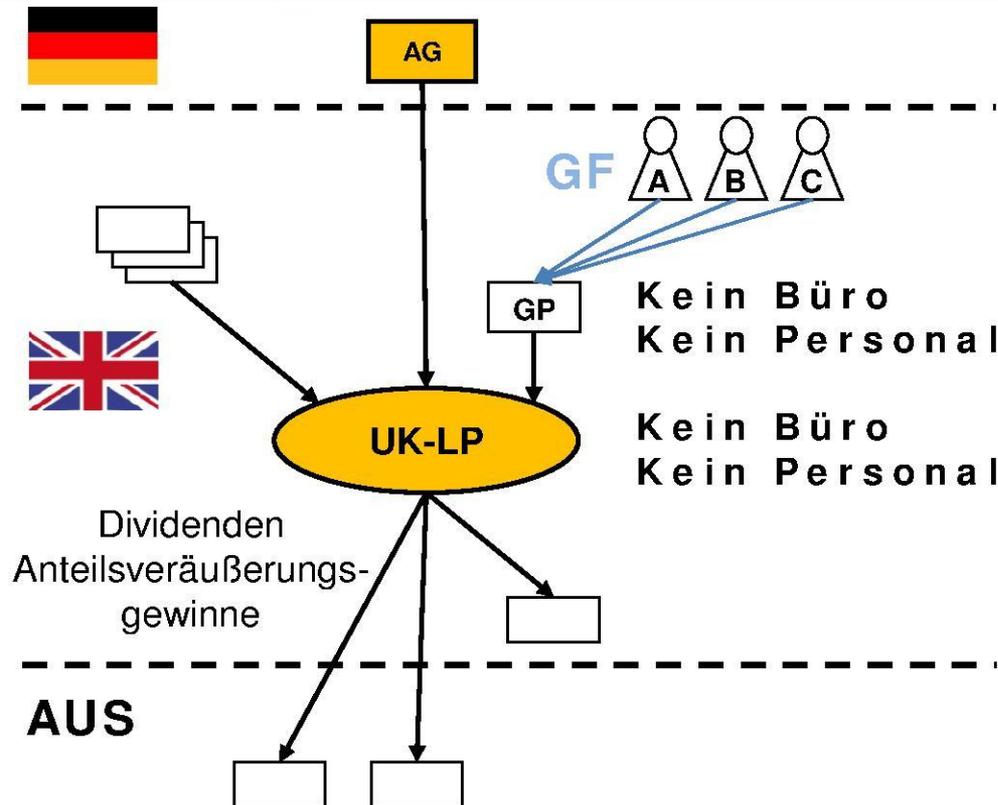
▪ **Alternative:**

GF der ManagementCo sind fremde Dritte.

Fragen:

- Ging es im Urteil um eine der UK-LP zuzurechnende Betriebstätte wegen Einschaltung / Beauftragung eines Dienstleister / Subunternehmers?
- Oder ging es um die Verfügungsmacht der UK-LP über feste Einrichtungen eines Dritten / Dienstleisters?

Hinweise: zu kritisch mE Wassermeyer, IStR 2011, 931; dazu klarstellend Töben, Inländische Auftragnehmer als Betriebstätte eines ausländischen Auftraggebers? Handelsblatt Steuerblog, 1.11.2011



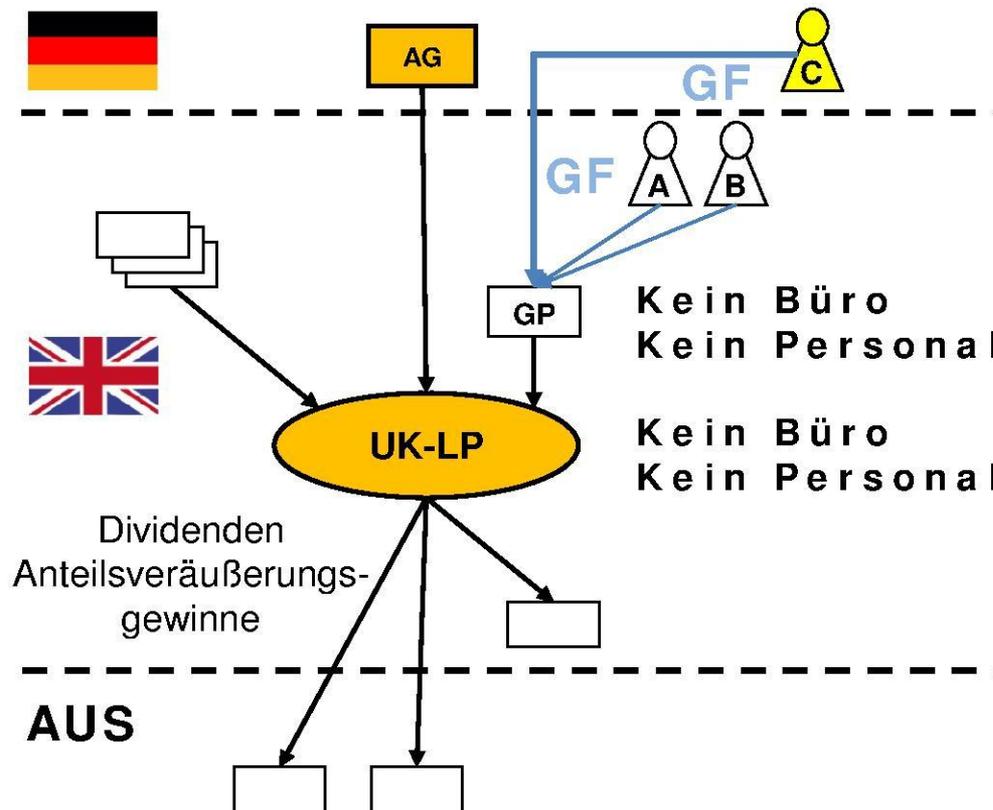
Sachverhalt:

Wie Ausgangsfall mit der Abweichung, dass keine UK-Managementgesellschaft mit der Geschäftsführung beauftragt wird.

- Der Komplementärin und deren GF stehen keine feste Geschäftseinrichtungen / Büros der UK-LP Verfügung.
- Die GF nehmen ihre GF-Tätigkeit von zu Hause aus wahr. Sie tauschen sich untereinander per Telefon, Email und / oder in Videokonferenzen aus, soweit sie sich nicht in Besprechungszimmern wechselnder Hotels treffen, die nach Bedarf sporadisch für GF-Sitzungen angemietet werden.
- Laufende „Nicht-GF-Aufgaben“ werden von Dritt-Unternehmen (Dienstleistern) erledigt (u.a. Buchhaltung, Abrechnungen, Steuer, Recht u.ä.).

Fragen:

- Verfügungsmacht über feste Einrichtungen notwendig?
- GF-Wohnung als Geschäftsleitungs-betriebsstätte der UK-LP?
- Unternehmen ohne Geschäftsleitungs-betriebsstätte oder Geschäftsleitungs-betriebsstätte dann am Ort der Geschafter (Unternehmer)?



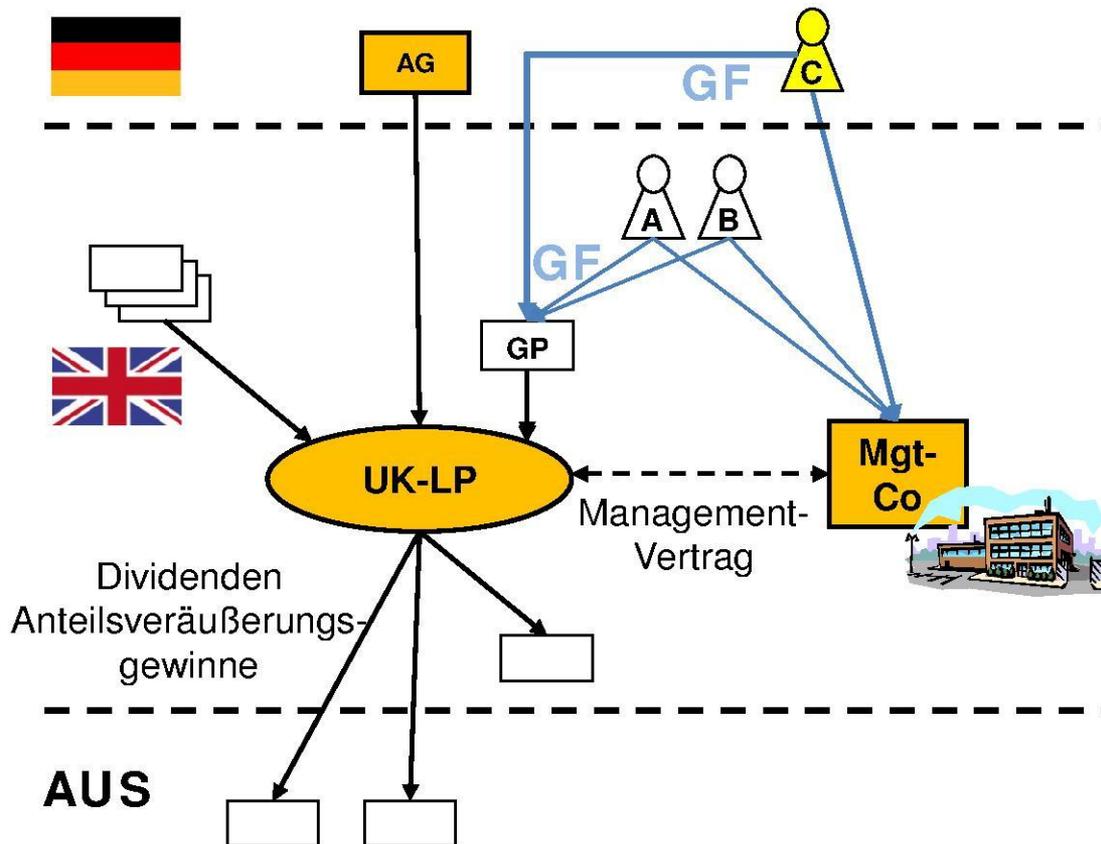
Sachverhalt:

Wie Fall in Abwandlung (1), mit der Abweichung, dass

- einer der drei GF, nämlich **C**, in DEU ansässig ist
- wobei **C**, soweit er sich nicht zu GF-Sitzungen physisch in UK aufhält, seine GF-Tätigkeit für die UK-LP / GP in DEU ausübt.

Fragen:

- GL-Betriebstätte auch in DEU?
- Anteilige (?) Zurechnung der KapGes-Anteile / Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne der UK-LP auch zu einer (weiteren) deutschen GL-Betriebstätte?
- Notwendigkeit der Ermittlung des Ortes der „**tatsächlichen**“ Geschäftsleitung bzw. des „**Mittelpunktes**“ der geschäftlichen „**Ober-**“-Leitung durch „Gewichtung“?
- Was heißt „**Gewichtung**“?



Sachverhalt:

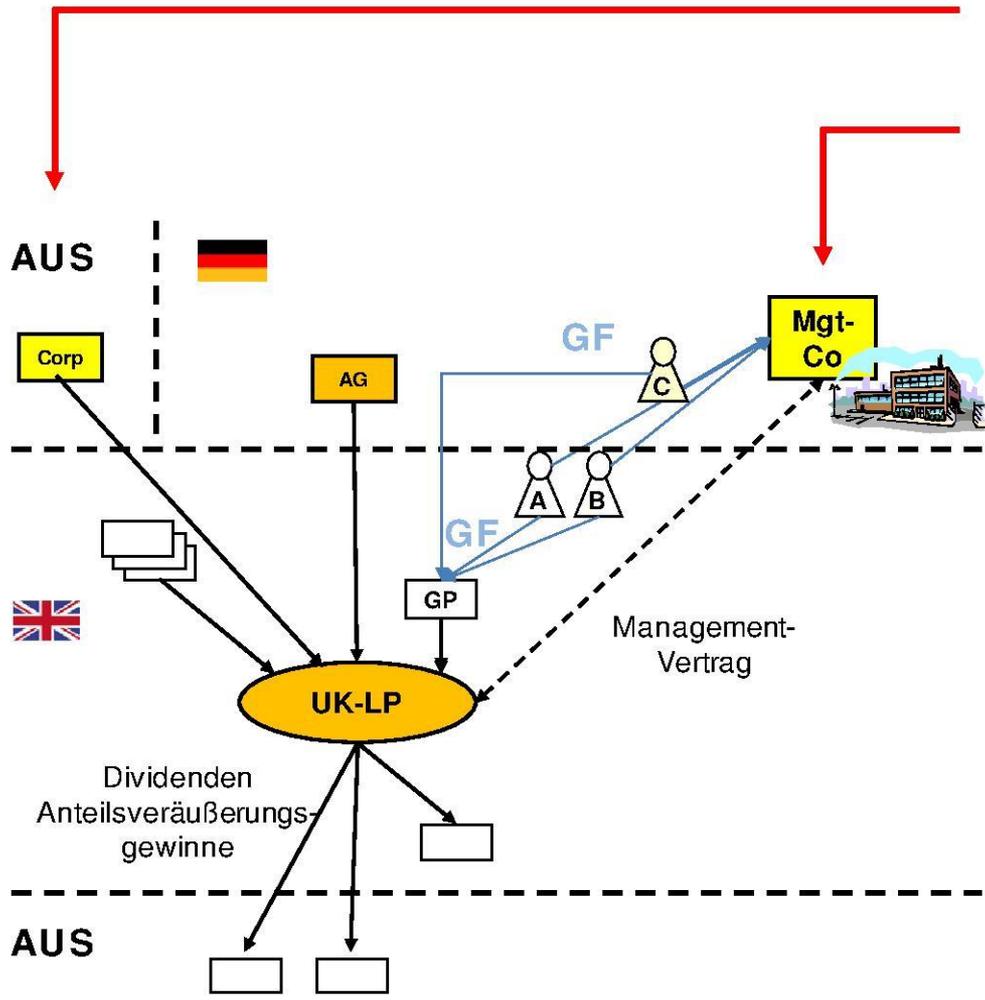
Wie Anwendung (2) mit der Abweichung, dass

- der in DEU ansässige und von hier aus tätige GF C
- zugleich auch (Mit-) GF der von der UK-LP bzw. deren Komplementärin (GP) mit der GF beauftragten UK-Management-Gesellschaft ist.
- An GF-Sitzungen in den Räumen der Mgt-Co nimmt C auch physisch teil, soweit er sich nicht per Video-Konferenz von DEU aus zuschaltet

Fragen:

- Hat auch der Mit-GF C Verfügungsmacht über die Räume der MgtCo?
- Oder hat die MgtCo am Wohnsitz (Geschäftssitz) des C in DEU eine weitere GL-Betriebstätte, auch in DEU, die ebenfalls der UK-LP als deren (weitere) Geschäftsleitungsbetriebstätte zuzurechnen ist?
- Oder auch hier Notwendigkeit der Ermittlung des Ortes der „**tatsächlichen**“ Geschäftsleitung bzw. des „**Mittelpunktes**“ der geschäftlichen „**Ober-**“-Leitung durch „Gewichtung“?

Abwandlung (4): Auch inländischer Geschäftsführer und inländische Mgt-Co



Sachverhalt:

Fall wie in Abwandlung (3)

- nur mit einer **deutschen** Management-Gesellschaft
- und einem weiteren Investor (**Corp**) aus einem Drittstaat

Fragen:

- Ist der ausländische Investor (Corp), der an einer ausl. PersGes beteiligt ist, mit anteilig zugerechneten Gewinnen aus dem Verkauf von Beteiligungen an ausländischen KapGes
- durch die ausländische PersGes in Deutschland beschränkt steuerpflichtig,
- weil wegen der Einschaltung einer deutschen Management-Gesellschaft die ausländischen Anteilsveräußerungsgewinne als inländische Einkünfte gelten?



**Und wenn man nicht
mehr weiter kann,
kommt's auf
das Gesamtbild an!**

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Update Personengesellschaften

Update Personengesellschaften

3. Hamburger Steuerdialog

ALUMNI Steuerwissenschaften e.V

Dr. Christian Levedag, RiBFH

Update Personengesellschaften

- **Agenda**

Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Gewerbliche Personengesellschaft

Freiberufler-Personengesellschaft

Umstrukturierungen

VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFT

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH vom 2.9. 2014 IX R 52/13, DStR 2015, 160**
- **Sachverhalt**
 - vermögensverwaltende KG mit VuV-Einkünften
 - Feststellung verrechenbarer Verlust (§ 15a IV) am 31.12. 2006 = ./ . 278 T€ aus VuV
 - in 2007: VuV-Überschuss + 30 T€; Veräußerungsgewinn § 23: + 2,6 Mio €
 - Verrechenbarkeit des Verlusts mit Einkünften aus VuV unstreitig
- → Verrechenbarkeit des Restverlusts (./ . 278 T€ + 30 T€) mit Gewinn aus § 23 EStG?

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH vom 2.9. 2014 IX R 52/13, DStR 2015, 160**
- § 21 II: „entsprechende“ Anwendung des § 15a; § 15a II 1 = Verrechenbarer Verlust mindert „Gewinne aus der Beteiligung“ in späteren Wirtschaftsjahren, es sei denn, ein negatives KapKonto des Kommanditisten bildet sich oder wird erhöht

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH vom 2.9. 2014 IX R 52/13, DStR 2015, 160**
- Bestimmung eines negativen Kapitalkontos gemäß §§ 21 II iVm 15a EStG
 - selbständige Ermittlung als „Überschuss der Vermögenszu- und abflüsse“
 - Fortschreibung von Einlagen / Einkünften und Entnahmen bei der PG; einkunftsartenübergreifend

Ursprüngliche Einlage
+ spätere Einlagen
+ positive Einkünfte
./. Entnahmen
./. Negative Einkünfte
= Stand des Kapitalkontos am Stichtag

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH vom 2.9. 2014 IX R 52/13, DStR 2015, 160**
- **Bestimmung eines negativen Kapitalkontos gemäß §§ 21 II iVm 15a EStG**
 - einkunftsartenübergreifende Fortschreibung der Einlage nach Zu- und Abflüssen
 - § 15a II „Überschüsse aus der Beteiligung“ erfasst alle Überschüsse, inklusive Veräußerungsgewinne
- **Streitfall:**
 - Veräußerungsgewinn + Gewinn aus VuV führen in 2007 nicht zu Bildung oder Erhöhung eines bestehenden negativen KapKto,
 - Minderung der Einkünfte in 2007 (2,63 Mio €) um Verlust zum 31.12. 2006 (./ 278 T€)

Vermögensverwaltende PersGes

- Hinweis auf BFH VIII R 5/11, BFH/NV 2014, 1193 – negatives Kapitalkonto bei der typisch stillen Beteiligung:
- Bei der Bestimmung des nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ausgleichsfähigen Verlustes ist **nicht nur** die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte feste Einlage des stillen Gesellschafters zu berücksichtigen, **sondern auch der Verlust eines Guthabens auf einem Gesellschafter-Darlehenskonto**, das bei der Beendigung der Gesellschaft mit dem Verlustkonto des Gesellschafters zu saldieren ist
- → entsprechende Heranziehung der Abgrenzungskriterien des IV. Senats für Kapitalkonten mit Eigenkapitalcharakter und schuldrechtlichem Charakter im Rahmen des § 15a bei Mitunternehmerschaften;
- bei Verlusthaftung eines Kontos ist dieses in die Ermittlung des „negativen Kapitalkontos“ einzubeziehen

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH - Urteil vom 02. September 2014 – IX R 50/13, DStR 2015, 291**
- Zuordnung der GrESt aufgrund des § 1 Abs. 2 a GrEStG zu den AK oder WK?
- **Sachverhalt:** Übertragung von mehr als 95% der Anteile an vermögensverwaltender KG auf eine Erwerber-KG

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH - Urteil vom 02. September 2014 – IX R 50/13, DStR 2015, 291**
- **BFH:** *Die infolge eines Wechsels im Gesellschafterbestand ausgelösten Grunderwerbsteuern stellen keine Anschaffungs(neben-)kosten der erworbenen Kommanditanteile oder des vorhandenen Grundbesitzes der Objektgesellschaft dar*

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH - Urteil vom 02. September 2014 – IX R 50/13, DStR 2015, 291**
- **Begründung**
 - GrESt ist sofort abzugsfähige Ausgabe der KG;
 - „Zweckbestimmung der Aufwendungen“ – finaler AK-Begriff;
 - kein Aufwand des Gesellschafters, sondern Anknüpfung an formale Stellung als Steuerschuldnerin (§ 13 Nr. 6 GrEStG) ;

Vermögensverwaltende PersGes

- **BFH - Urteil vom 02. September 2014 – IX R 50/13, DStR 2015, 291**
- **Begründung**
 - grunderwerbsteuerliche Fiktion des Erwerbs des Grundstücks durch „neue“ PG bewirkt keine Anschaffung für das Ertragsteuerrecht durch die Gesamthand;
 - auch keine AK auf die KG-Anteile, die wegen der Bruchteilsbetrachtung dann zugleich AK des Grundstücks wären;
- **Bezugnahme auf IX B 65/12, BFH/NV 2013, 15:** andere Verteilung des Aufwands als nach dem allg GVS möglich; d.h gesellschafts-interne Vereinbarungen sind beachtlich

GEWERBLICHE PERSONENGESELLSCHAFTEN

Teilentgeltlichkeit (§ 6 V EStG)

- **BFH - Beschluss vom 19. März 2014 – X R 28/12, BStBl II 2014, 629**
- Aufforderung an das BMF, dem Verfahren beizutreten;
- **Kernargument des X. Senats:** Es müssen teilentgeltliche Übertragungen sowohl im Betriebsvermögen als auch im steuerverstrickten Privatvermögen nach denselben Grundsätzen beurteilt werden – „**strenge Trennungstheorie**“
- **Prognose:** Anrufung des GrS durch den X. Senat

Einbringung WG in Einmann-KG

BFH-Urteil vom 31. 7. 2013 – I R 44/12 (Sperrfristverstoß nach Einbringung eines Einzel-WG in die Einmann-GmbH & Co. KG)

- Zu unterscheidende Sachverhalte:

- Einbringung aus dem BV mit Buchwertansatz des WG auf Ebene der Gesamthand gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG → Bildung einer Ergänzungsbilanz ist nicht möglich;

- Einbringung aus dem BV mit Teilwertansatz des WG auf Ebene der Gesamthand und einer negativen Ergänzungsbilanz beim Gesellschafter

- **Finanzverwaltung:** Bildung ErgBilanz nicht möglich (nur bei mehrgliedrigen Gesellschaften) – BMF v. 8.12. 2011, Tz. 37

– **Streitig:**

- Sperrfristverstoß auf Ebene der KG ist nie schädlich (mit oder ohne ErgB gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG) → so FG Saarland (Vorinstanz);

- **anders** FG Düsseldorf → Ergänzungsbilanz gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist möglich und notwendig)

Einbringung WG in Einmann-KG

BFH vom 31.7. 2013 – I R 44/12

Sachverhalt

- Einbringung eines Einzel-WG in eine Einmann-GmbH & Co. KG in 2001 durch die X-AG als Alleinkommanditistin
- Ansatz in Gesamthandsbilanz mit dem Buchwert, daher keine Ergänzungsbilanz
- Veräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist auf Ebene der KG
- FA: rückwirkender Teilwertansatz bei der X-AG
- **FG Saarland (Vorinstanz): *teleologische Extension des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG*** auch in dem Fall, dass die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem übertragenden Gesellschafter dadurch zugeordnet werden, ***dass er ununterbrochen seit der Einbringung bis zur Veräußerung zu 100% am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft beteiligt war.*** Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG insoweit als zu eng gefasst, als er hinter dem vom Gesetzgeber verfolgten Normzweck zurückbleibt.

Einbringung WG in Einmann-KG

BFH vom 31. Juli 2013 – I R 44/12

Leitsätze

Wird ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100 v.H. beteiligten Kommanditisten eingebracht (Situation der sog. Einmann-GmbH & Co. KG), so wird die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG 1997 n.F./2002 nicht dadurch rückwirkend aufgehoben, dass die KG --bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen-- das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 veräußert. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz der KG mit dem bisherigen Buchwert ausgewiesen und deshalb für den Einbringenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist.

Einbringung WG in Einmann-KG

BFH vom 31.7. 2013 – I R 44/12 – S. 12

Entscheidung des BFH

- **Einbringung als tauschähnliches Geschäft**, das Subjektsteuerprinzip spielt keine Rolle;
- Teleologische Reduktion statt teleologische Extension: anders als das FG „tut“ der I. Senat nicht so, als habe eine Ergänzungsbilanz bestanden, sondern schafft eine **Bereichsausnahme** für Einbringungen in Einmann-GmbH & Co. KGs
 - keine Anwendung der Sperrfristenregelung, wenn durchgehende Beachtung des Subjektsteuerprinzips gewährleistet ist;
 - Sperrfristenregelung notwendig bei mehrgliedrigen Gesellschaften;
 - Buchungstechnik darf nicht über die Realisation entscheiden;
- Keine Entscheidung der Frage, ob die Buchwertfortführung über den Teilwertansatz mit negativer Ergänzungsbilanz dargestellt werden kann – IV R 31/12, aber ablehnend zur Meinung der Verwaltung *Wacker*, NWB 2013, 3377, 3384.
- **Folgefragen**: Welche Auswirkung hat die Veränderung der Beteiligungsquote während der Sperrfrist? → unbeachtlich, da die Sperrfrist *von vornherein nicht angewendet* wird?

Einbringung WG in Einmann-KG

BFH vom 26. Juni 2014 – IV R 31/12, DB 2014, 2065

Entscheidung des BFH

Wird ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100 % beteiligten Kommanditisten (Situation der sog. Einmann-GmbH & Co. KG) aus dessen Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen derselben KG übertragen, so ist für die Übertragung nicht deshalb rückwirkend der Teilwert anzusetzen, weil die KG --bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen-- das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG veräußert. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz der KG **mit dem bisherigen Buchwert** ausgewiesen und deshalb für den Übertragenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist (Anschluss an BFH-Urteil vom 31. Juli 2013 I R 44/12, BFHE 242, 240).

→ **Nichtanwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (wie I. Senat)**

→ Offen bleibt, ob Ergänzungsbilanz bei Einmann-KG gebildet werden kann

Neues zum Gesamtplan

BMF v. 12.9. 2013, BStBl I 2013, 1164 zur Ausgliederung vor Einbringung / Schenkung einer Sachgesamtheit

- **Ausgangsentscheidung des BFH v. 2.8. 2012 – IV R 41/11** mit der Kernaussage, § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG stünden gleichrangig nebeneinander, sodass Ausgliederungen gleichzeitig oder im Vorfeld mit einer Übertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG möglich sind.
- Gesamtplanrechtsprechung zwingt nicht zu einer zeitraumbezogenen Auslegung des Merkmals „Betrieb / Teilbetrieb / Mitunternehmeranteil“; es gilt eine zeitpunktbezogene Betrachtung bei Schenkungen
- **Finanzverwaltung**: Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung, d.h. zeitraumbezogene Bestimmung, welche Gestalt der Betrieb / Teilbetrieb / Mitunternehmeranteil hat („Vorrang des § 6 Abs. 3 EStG vor § 6 Abs. 5 EStG“)
- Fortgeltung des BMF v. 3.3. 2005, BStBl. I 2005, 458, Tz. 7 bis zur Entscheidung im Verfahren I R 80/12

Neues zum Gesamtplan

- **BFH vom 09. Dezember 2014 – IV R 29/14 –, BFHE nn, DStR 2015, 211**
- **Sachverhalt:** Veräußerung eines Grundstücks im SBV durch einen Gesellschafter, an einen fremden Dritten, anschließend unentgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteils (KG-Anteils).
- **Leitsatz:** *Veräußert ein Mitunternehmer aufgrund einheitlicher Planung Sonderbetriebsvermögen, bevor er den ihm verbliebenen Mitunternehmer-anteil unentgeltlich überträgt, steht dies der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen.*
- **Begründung:**
 - Abgrenzung einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils von einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG;
 - **Zeitpunktbezogene** Betrachtung bei § 6 Abs. 3 EStG: es muss bei der Übertragung *ein Betrieb als funktionsfähige Einheit vorliegen*;
 - keine Zusammenfassung von Vorgängen aufgrund teleologischer Auslegung wie bei §§ 16, 34 EStG – „Zusammenballung“;
 - **Andeutung:** Vergleichbarkeit der Situation bei § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG

Neues zum Gesamtplan

- **Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer tarifbegünstigten Aufgabe / Veräußerung (§§ 16, 34 EStG)**
- **BFH – Urteil vom 22. Oktober 2013 – X R 14/11, BStBl II 2014, 158**

Die Gesamtplanrechtsprechung des BFH findet keine Anwendung, wenn sich der Steuerpflichtige bewusst für die Übertragung von Wirtschaftsgütern in Einzelakten entscheidet und sich diese Schritte zur Erreichung des "Gesamtzieles" als notwendig erweisen, auch wenn dem Ganzen ein vorab erstelltes Konzept zugrunde liegt und die Übertragungen in unmittelbarer zeitlicher Nähe zueinander erfolgen.

- **Aus den Gründen:** Die Rechtsfigur des Gesamtplans erlaubt **nicht**, einen tatsächlichen Plan in Einzelakten aus lediglich steuerlichen Gründen als Gesamtplan zu erfassen. Der *regelmäßige Anwendungsbereich* der Gesamtplanrechtsprechung ist dadurch gekennzeichnet, dass zu prüfen ist, **ob eine steuerliche Vergünstigung zu versagen ist**, wenn zwar formal deren Voraussetzungen erfüllt sind, dies aber nur durch künstliche, nämlich rein steuerlich motivierte Aufspaltung in Einzelakte erreicht wird
- Dementsprechend **ist ein Gesamtplan** zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt; die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion (Senatsurteil in BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638, m.w.N.). Der Gesamtplan ist somit **von dem "Plan in Einzelakten" zu unterscheiden**. Letzterer ist auch dann kein Gesamtplan, wenn die Einzelakte auf einem vorab erstellten Konzept beruhen.

Neues zum Gesamtplan

- **Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer tarifbegünstigten Aufgabe / Veräußerung (§§ 16, 34 EStG)**
- **BFH – Urteil vom 22. Oktober 2013 – X R 14/11, BStBl II 2014, 158:** *Die Gesamtplanrechtsprechung des BFH findet keine Anwendung, wenn sich der Steuerpflichtige bewusst für die Übertragung von Wirtschaftsgütern in Einzelakten entscheidet und sich diese Schritte zur Erreichung des "Gesamtzieles" als notwendig erweisen, auch wenn dem Ganzen ein vorab erstelltes Konzept zugrunde liegt und die Übertragungen in unmittelbarer zeitlicher Nähe zueinander erfolgen.*
- **BFH-Beschluss vom 22. November 2013 – III B 35/12 , BFH/NV 2014, 531 (NZB):** Es ist höchstrichterlich geklärt, dass für Zwecke der Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils **mehrere an sich getrennte Übertragungsvorgänge zu einem einheitlichen Vorgang verklammert werden können**, wenn die Vorgänge in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zueinander stehen. Ebenso ist geklärt, dass **für die Bestimmung des Zeitraums**, innerhalb dessen von einem engen zeitlichen Zusammenhang auszugehen ist, auf den von der Rechtsprechung für eine begünstigte Betriebsaufgabe höchstens **akzeptierten zeitlichen Abstand zwischen dem ersten und letzten Aufgabeakt** zurückgegriffen werden kann.

Neues zum Gesamtplan

- **Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer tarifbegünstigten Aufgabe / Veräußerung (§§ 16, 34 EStG)**
- **BFH-Urteil vom 05. Februar 2014 – X R 22/12 –, BFHE 244, 49, BStBl II 2014, 388**

Auch die ab 2001 geltende Rechtslage setzt für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 34 Abs. 3 i.V.m. § 16 EStG voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden.

Neues zum Gesamtplan

- **Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer tarifbegünstigten Aufgabe / Veräußerung (§§ 16, 34 EStG)**

- **BFH- Urteil vom 17. Dezember 2014 – IV R 57/11 –, BFHE nn, DStR 2015, 407:**

Werden Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer KG unter Fortführung stiller Reserven auf eine Schwester-KG übertragen und sodann die Mitunternehmeranteile an der Schwester-KG veräußert, so ist die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG nicht zu gewähren, weil nicht alle in der Person des Veräußerers (Mitunternehmers) vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden.

- **BFH - Urteil vom 09. Dezember 2014 – IV R 36/13 –, BFHE nn, DStR 2015, 404:**

*Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterliegt nicht der Tarifbegünstigung, wenn der Steuerpflichtige **zuvor** aufgrund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen hat.*

Neues zum Gesamtplan

- **Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer tarifbegünstigten Aufgabe / Veräußerung (§§ 16, 34 EStG)**

- **Stand der konsolidierten Rechtsprechung:**

Die **zeitraumbezogene Betrachtung** wird nach einheitlicher Rechtsprechung nunmehr nicht auf der Grundlage einer Gesamtplan-Rechtsprechung als Missbrauchstatbestand gemäß § 42 AO ableitet, sondern durch Auslegung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG (Erfordernis „**außerordentlicher Einkünfte**“). Wie der IV. Senat im einzelnen darlegt, folgt dieser Sichtweise inzwischen auch der X. Senat, der die Gesamtplanrechtsprechung zeitweise in § 42 AO verankert sah. Der Anwendung **des § 42 AO** zur Begründung der Verklammerung einzelner Teilakte kommt im Rahmen der §§ 16, 34 EStG damit keine wesentliche Bedeutung zu.

- Sie bildet aus Sicht des BFH insbesondere **kein einheitliches Konzept**, mit dem die Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld der Übertragung von Sachgesamtheiten (§§ 6 Abs. 3 EStG, 16, 34 EStG, 20, 24 UmwStG) schädlich ist.
- Im Vorfeld von Übertragungen gemäß § 6 Abs. 3 EStG gilt eine **zeitpunktbezogene Betrachtung**, on ein „Betrieb / Teilbetrieb / Mitunternehmeranteil“ übergeht.

Darlehensverzicht von Gesellschaftsgläubigern

- **BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 – IV R 38/10, BFHE nn, DB 2015, 591**
- **Sachverhalt:**
 - Sanierung einer GmbH & Co. KG I durch Abtretung des Gesellschafts-anteils des **Alleinkommanditisten (X-AG)** an sechs Investoren unterhalb des Nennwerts;
 - Investoren erbrachten Geldeinlage in Schwester-KG II, aus der Schulden der KG I teilweise gezahlt wurden;
 - Banken verzichteten gegenüber der KG I zum 30.6. 2003 auf Forderungen
→ Außerordentlicher Ertrag 1,5 Mio €
- Zurechnung des Ertrags in einer Zwischenbilanz zum 30. 6. 2003 noch bei der X-AG, dadurch Erhöhung des Buchwerts und Veräußerungsverlust (§ 16) der X-AG
- Anteilsübertragung zum 1. Juli 2003 von X-AG an Erwerber
- FA: Zurechnung des Ertrags aus dem Forderungsverzicht der Banken zum 1. Juli 2003 bei den Neuerwerbern

Darlehensverzicht von Gesellschaftsgläubigern

- **BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 – IV R 38/10, BFHE nn, DB 2015, 591**
- **Leitsatz:**

*Bei einem Wechsel der Gesellschafter einer Personengesellschaft ist der Ertrag aus einem Forderungsverzicht der Gesellschaftsgläubiger **dem Neugesellschafter zuzurechnen, wenn nach den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen der Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten anstelle des Altgesellschafters wirtschaftlich tragen sollte.***

*Ist vereinbart, dass der Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten nicht wirtschaftlich tragen soll, so ist der entsprechende Ertrag **dem Altgesellschafters** zuzurechnen, der durch den Erlass der Schulden von seiner Haftung entbunden wird.*
- **Modifizierung des Gewinnverteilungsschlüssels für Ertrag aus Forderungsverzicht:**

Wer trägt den Forderungsverzicht wirtschaftlich (Neu- oder Altgesellschafters)?

Darlehensverzicht von Gesellschaftsgläubigern

- **BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 – IV R 38/10, BFHE nn, DB 2015, 591**
- Kriterien für **die wirtschaftliche Tragung des Forderungsverzichts**:
 - das Vertragswerk u.a. auch
 - die Umstände der Verhandlungen mit Banken
- In Betracht kommen dürfte m.E aber auch die Erwägung, ob die Veräußerung des Gesellschaftsanteils an die **Neugesellschafter zu einem Preis unterhalb des tatsächlichen Werts** erfolgt und diese Kürzung darauf beruht, dass der Neugesellschafter Geld zur Sanierung der Personengesellschaft aufwenden muss. Dann liegt **im Verzicht auf einen höheren Kaufpreis** auch eine wirtschaftliche Tragung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die als negative Faktoren bei der Kaufpreisfindung berücksichtigt wurden.

Darlehen der Gesellschaft an die Gesellschafter

- **Exkurs - Hinweis auf das BFH - Urteil vom 16. Oktober 2014 – IV R 15/11, DStR 2015, 220:**
- *Leitsatz: Ein Darlehen gehört nur dann **nicht** zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, wenn festgestellt werden kann, dass keine wesentliche betriebliche Veranlassung für seine Ausreichung bestand.*
- **Aus den Gründen:**
 - Gewährt eine gewerblich tätige Personengesellschaft einem Gesellschafter ein Darlehen ohne betriebliche Veranlassung, so gehört dieses Darlehen danach privatrechtlich zwar weiter zum Gesamthandsvermögen. Da das Darlehen steuerlich jedoch nicht zum Betriebsvermögen gehört, ist es als Entnahme zu behandeln, die allen Gesellschaftern anteilig **unter Minderung ihrer Kapitalkonten** zuzurechnen ist:
 - Die **betriebliche Veranlassung der Darlehensausreichung** kann sich aus dem Umstand ergeben, dass die Darlehen zur Finanzierung der Beiträge zu den Lebensversicherungen der Gesellschafter gewährt wurden und die Ansprüche aus diesen Lebensversicherungen der Absicherung von Krediten der Gesellschaft dienten

FREIBERUFLICHE PERSONENGESELLSCHAFT

Leitende Tätigkeit der Sozi

- **BFH-Urteil vom 16.7. 2014 – VIII R 41/12** - Angestellte Ärzte
 - GbR mit mobilem Anästhesiebetrieb, bei dem die Mitunternehmer die Patienten voruntersuchten, die konkrete Behandlungsmethode vorgaben, aber „vor Ort“ bei einfachen und mittelschweren Fällen eine angestellte Ärztin die Behandlung ausführte.
- Bisherige BFH-Linie: „patientenbezogene“ Betrachtung notwendig
- BFH-Entscheidung: Bestätigung des FG

Leitende Tätigkeit der Sozien

- **Angestellte Ärzte – Nullbeteiligungsgesellschafter**
- **FG Düsseldorf: vom 19. September 2013 – 11 K 3968 und 3969/11 G, EFG 2014, 840 (AZ. des BFH: VIII R 62/13, VIII R 63/13)**
- Zwei Ärzte betrieben eine Gemeinschaftspraxis (GbR), bei der die gesamte Praxiseinrichtung, Bankguthaben und Darlehensverbindlichkeiten zum Sonderbetriebsvermögen der bisherigen Gesellschafter gehörte. Zum Gesamthandsvermögen gehörte der Praxiswert, da sämtliche Honorareinnahmen von der KV und den Privatpatienten in das Gesamthandsvermögen flossen. Die Betriebs- und Finanzierungskosten trugen die Altgesellschafter allein.
- Im Jahr 2001 trat Frau Dr. N in die Praxis ein und wurde Gesellschafterin der GbR. Sie sollte als „Gewinnanteil“ 37% und später 42% vom eigenen Honorarumsatz erhalten, aber **nicht dinglich beteiligt** sein. Im Streitjahr 2007 kam das FA zu dem Schluss, die Klägerin sei keine Mitunternehmerin gewesen. Sie sei nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einzubeziehen. Zudem setzte das FA einen Gewerbesteuermessbetrag fest.

Leitende Tätigkeit der Sozien

- *Eine aus zwei Ärzten bestehende GbR **erzielt keine freiberuflichen**, sondern gewerbliche Einkünfte, wenn die in der Gemeinschaftspraxis tätige, aber nicht beteiligte Ärztin **eigenverantwortlich, ohne Überwachung und persönliche Mitwirkung der GbR-Gesellschafter tätig ist**, so dass deren einzelnen Aufträge nicht den GbR-Gesellschaftern zugerechnet werden können und diese damit nicht gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vollumfänglich eigenverantwortlich tätig sind.*
- *Eine in einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis bestehend aus zwei Ärzten tätige Ärztin **ist mangels Mitunternehmerstellung** nicht in die gesondert und einheitliche Gewinnfeststellung der GbR einzubeziehen, wenn sie statt einer Gewinnbeteiligung **lediglich einen prozentualen Anteil** ihrer Honorarumsätze in Abhängigkeit von der Erzielung eines entsprechenden Gewinns erhält und damit ein signifikant beschränktes Mitunternehmerisiko besteht, welches auch nicht durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werden könnte.*

Abfärbung - § 15 III Nr 1 EStG- Bagatellgrenze

- **BFH- Urteil vom 27. August 2014 – VIII R 6/12, DStR 2015, 345**

Sachverhalt:

- Rechtsanwalts-GbR hatte angestellten RA, der in „kleinen“ Insolvenzverfahren persönlich zum Verwalter bestellt wurde; Vereinnahmung der Honorare durch die GbR; R erhielt fixes und variables Gehalt;
- FA verneinte freiberufliche Einkünfte (Abfärbung)

Abfärbung - § 15 III Nr 1 EStG- Bagatellgrenze

- BFH- Urteil vom 27. August 2014 – VIII R 6/12, DStR 2015, 345

Aus den Gründen:

- *Die nach Aufgabe der sog. Vervielfältigungstheorie auch für den Bereich der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG **zulässige Mitarbeit fachlich Vorgebildeter** setzt voraus, dass der Berufsträger trotz solcher Mitarbeiter auch in diesem Bereich seinen Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausübt (vgl. hierzu grundlegend BFH-Urteile in BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506, und in BFHE 232, 453, BStBl II 2011, 498).*
- *Diesem Erfordernis entspricht eine Berufsausübung nur, wenn sie **über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus** durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet. **Nur unter diesen Voraussetzungen** trägt die Arbeitsleistung --selbst wenn der Berufsträger ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet-- den erforderlichen "Stempel der Persönlichkeit" des Steuerpflichtigen.*

Abfärbung - § 15 III Nr 1 EStG- Bagatellgrenze

- BFH- Urteil vom 27. August 2014 – VIII R 6/12, DStR 2015, 345

1. Eine Rechtsanwalts-GbR ist gewerblich tätig, soweit sie einem angestellten Rechtsanwalt die eigenverantwortliche Durchführung von Insolvenzverfahren überträgt.

*2. Ihre Einkünfte werden dadurch nicht insgesamt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, **wenn***

*- die **Nettoumsatzerlöse** aus dieser auf den Angestellten übertragenen Tätigkeit 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft [**relative Grenze**]*

und

*- den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen [**absolute Grenze**]*

Abfärbung - § 15 III Nr 1 EStG- Bagatellgrenze

- **BFH- Urteil vom 27. August 2014 – VIII R 41/11, DB 2015, 471**
- **Sachverhalt: - Streitgegenstand: Gewerbesteuerermessbetrag**
 - Werbeagentur mit einer Tätigkeit auf dem Gebiet des Webdesigns in der Rechtsform einer GbR von zwei jeweils zur Hälfte beteiligten Gesellschaftern gegründet;
 - Sie erklärte für 2007 Nettoumsatzerlöse in Höhe von 253.774 € sowie Privatentnahmen für PKW- und Telefonnutzung in Höhe von 5.556 € und für 2008 Nettoumsatzerlöse in Höhe von 167.724 € und Privatentnahmen für PKW- und Telefonnutzung in Höhe von 3.162 €.
 - In den Nettoumsatzerlösen waren Einnahmen aus Provisionszahlungen mehrerer Druckereien für die Vermittlung von Druckaufträgen in Höhe von 10.840 € (2007) und 8.237 € (2008) enthalten.
- **Leitsatz:** *Die (gewerbliche) Vermittlung von Druckaufträgen gegen Provision durch eine Werbeagentur in der Rechtsform einer GbR führt zur Umqualifizierung ihrer im Übrigen ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit, wenn die Nettoumsatzerlöse aus den Provisionen 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft oder den Betrag von 24.500 € übersteigen → hier 4,27 % und 4,91 % [ohne unentgeltliche WA]*

Abfärbung - § 15 III Nr 1 EStG- Bagatellgrenze

- **BFH- Urteil vom 27. August 2014 – VIII R 41/11, DB 2015, 471**
- **Sachverhalt: - Streitgegenstand: Gewerbesteuerermessbetrag**
 - Werbeagentur mit einer Tätigkeit auf dem Gebiet des Webdesigns in der Rechtsform einer GbR von zwei jeweils zur Hälfte beteiligten Gesellschaftern gegründet;
 - Sie erklärte für 2007 Nettoumsatzerlöse in Höhe von 253.774 € sowie Privatentnahmen für PKW- und Telefonnutzung in Höhe von 5.556 € und für 2008 Nettoumsatzerlöse in Höhe von 167.724 € und Privatentnahmen für PKW- und Telefonnutzung in Höhe von 3.162 €.
 - In den Nettoumsatzerlösen waren Einnahmen aus Provisionszahlungen mehrerer Druckereien für die Vermittlung von Druckaufträgen in Höhe von 10.840 € (2007) und 8.237 € (2008) enthalten.
- **Leitsatz:** *Die (gewerbliche) Vermittlung von Druckaufträgen gegen Provision durch eine Werbeagentur in der Rechtsform einer GbR führt zur Umqualifizierung ihrer im Übrigen ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit, wenn die Nettoumsatzerlöse aus den Provisionen 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft oder den Betrag von 24.500 € übersteigen → hier 4,27 % und 4,91 % [ohne unentgeltliche WA]*

Abfärbung - § 15 III Nr 1 EStG- Bagatellgrenze

- **BFH- Urteil vom 27. August 2014 – VIII R 16/11, DB 2015, 469**
- **Sachverhalt:** kölsche Gesangsgruppe mit geringen Merchandising- Umsätzen:
- **Leitsatz:** Der Verkauf von Merchandising-Artikeln durch eine in der Rechtsform einer GbR auftretende Gesangsgruppe führt nicht zur Umqualifizierung der im Übrigen ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit, wenn die Nettoumsatzerlöse aus den Verkäufen 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

Neues zur Umstrukturierung

BFH- Urteil vom 17. September 2014 – IV R 33/11 –, BFHE nn

- **UmwStE 2011, Tz. 01.47:** Unter § 24 UmwStG fällt [der] **Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft** gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft [**Altgesellschafter**] bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmer-anteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine **neue** - durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte - Personengesellschaft ein.
- **UmwStE 2011, Tz. 24.10:** Der Gewinn, der durch eine Zuzahlung **in das Privatvermögen** des Einbringenden entsteht, kann nicht durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden (BFH vom 8. 12. 1994, IV R 82/92, BStBl 1995 II S. 599 und BFH vom 16. 12. 2004, III R 38/00, BStBl 2005 II S. 554). **Eine Zuzahlung liegt auch vor**, wenn mit ihr eine zugunsten des Einbringenden begründete Verbindlichkeit der Gesellschaft getilgt wird (BFH vom 8. 12. 1994, IV R 82/92, BStBl 1995 II S. 599) oder durch die Einbringung private Verbindlichkeiten (z. B. Pflichtteilsansprüche) abgegolten werden (BFH vom 16. 12. 2004, III R 38/00, BStBl 2005 II S. 554).
- **BFH – IV R 33/11:** *Wird ein neuer Gesellschafter gegen Zuzahlung an die Altgesellschafter in eine Personengesellschaft aufgenommen, erfüllt dieser Vorgang auch dann nicht die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG, wenn die Zuzahlung in ein der deutschen Besteuerung unterliegendes Betriebsvermögen (**Sonderbetriebsvermögen bei der erweiterten Personengesellschaft oder ein anderes Betriebsvermögen des Gesellschafters**) der Altgesellschafter gelangt.*

Neues zur Umstrukturierung

- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Zollkodex-AnpG vom 19.2. 2015

- § 24 Absatz 2 Satz 2 UmwStG wird wie folgt gefasst:

„Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, **soweit**

1. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird

und

2. der gemeine Wert von neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Gegenleistungen

a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder

b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, nicht übersteigt.“

- **Anwendung: Umwandlungsbeschluss / Einbringungsvertrag nach dem 31.12. 2014**

Herzlichen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit !!

Update Kapitalgesellschaften



3. Hamburger Steuerdialog

- Update Kapitalgesellschaften -

25. März 2015

Daniel Fehling

Steuerpolitische Überlegungen

- Auswirkungen des BEPS-Projekts (insb. Hybride Gestaltungen)
- Umsetzung ProtErkl ZollkodexAnpG: Ref-Entwurf
- EuGH-Rspr. und KapGes

Auswirkungen des BEPS-Projekts

- Abschluss bis Ende 2015
- Deutsche Interessenlage
- Umsetzung in Deutschland
- Regelungsbedarf bei Hybrid Mismatches?

Umsetzung der ProtErkl ZollkodexAnpG

- Referentenentwurf vom 19. Februar 2015
- § 8c KStG: Ausweitung der Konzernklausel
- §§ 20 ff. UmwStG: Beschränkung der Zuzahlung

Daniel Fehling

EuGH-Rspr. und KapGes

- *Kronos*: Streubesitz im Drittstaatsfall
- *Marks & Spencer II*: Finale Verluste
- *Verder LabTec*: Zahlungstreckung bei Exit-Tax

3. Hamburger Steuerdialog

- Update Kapitalgesellschaften -

„Ausgewählte Brennpunkte bei der Einkommensermittlung“

Hamburg, den 25. März 2015

Dr. Arne von Freeden, LL.M.

Gliederung

A. Double Dip-Finanzierung (vor und nach BEPS)

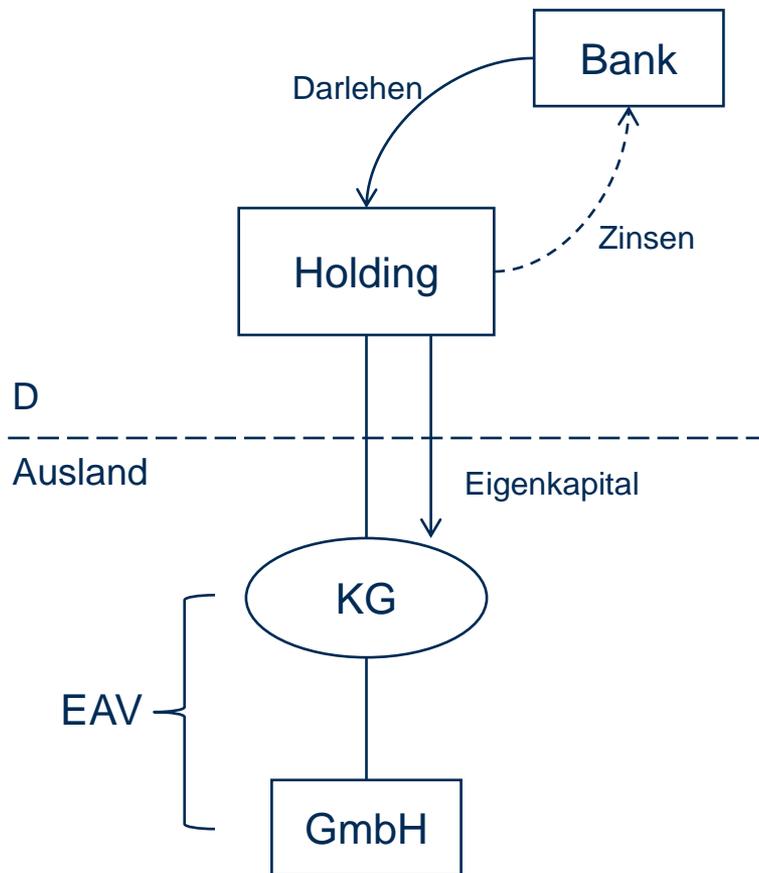
B. Vorzeitige“ Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags

C. Volle „Schachtelprivilegierung“ im Organkreis

D. Inkongruente Gewinnausschüttung (an ausscheidenden Gfter)

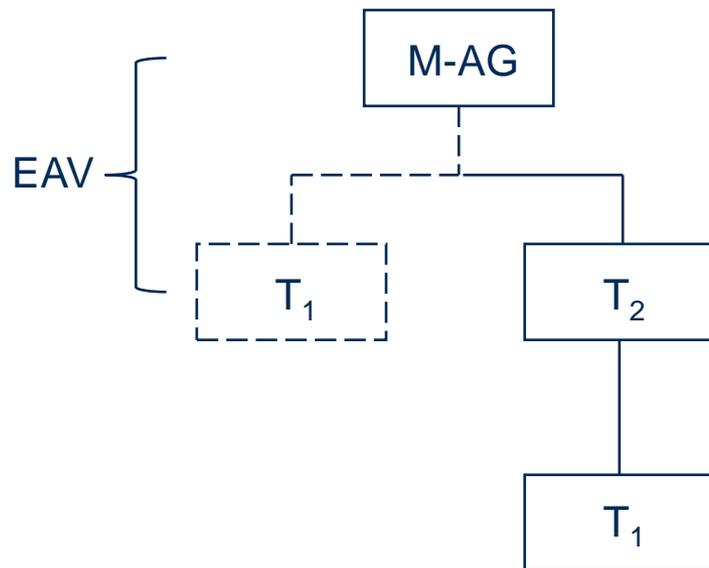
E. Gesellschafterdarlehen in Liquidationsbilanz

A. Double Dip-Finanzierung (vor und nach BEPS)



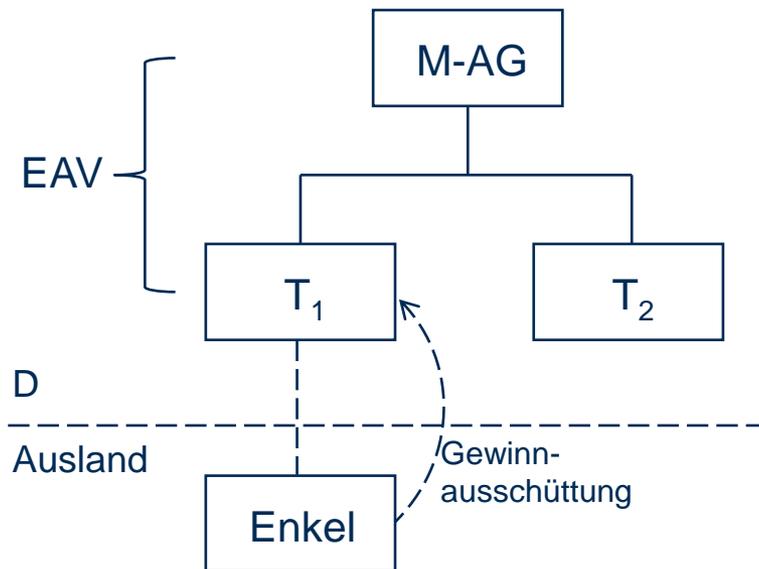
- **Sachverhalt:** Holding stellt Darlehenserslös der KG als EK zur Verfügung; Zinsen sind bei Holding als „normale“ Betriebsausgaben abzugsfähig; bei KG sind Zinsen (nach Auffassung des Stpf) als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig
- **Frage:** Wird die Finanzverwaltung einen Zinsabzug in Deutschland anerkennen?
- **Mögliche Rechtsgrundlagen „gegen“ Betriebsausgabenabzug**
 - Vor BEPS: § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG? (Voraus: Organschaft)
 - Nach BEPS: § 4 Abs. 5a EStG-E?

B. „Vorzeitige“ Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags



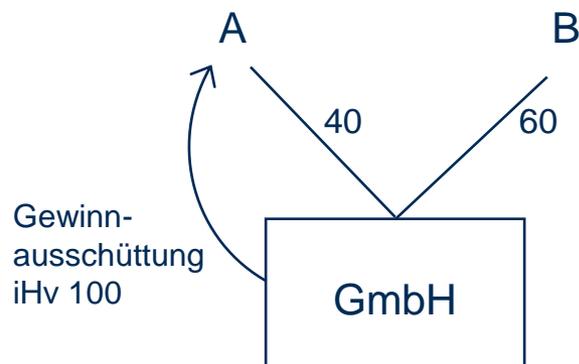
- **Sachverhalt:** Mutter-AG kündigt EAV (vor Ablauf der Fünfjahresfrist) im Hinblick auf Veräußerung der T₁-Beteiligung an T₂-GmbH
- **Frage:** Liegt ein wichtiger Grund vor, der eine unschädliche Beendigung des EAV ermöglicht?
- **R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004:** Veräußerung der OG-Bet ist ein wichtiger Grund
- **BFH v. 13.11.2013, I R 45/12, BStBl. II 2014, 643:** Veräußerung ist im Einzelfall kein wichtiger Grund

C. Volle „Schachtelprivilegierung“ im Organkreis



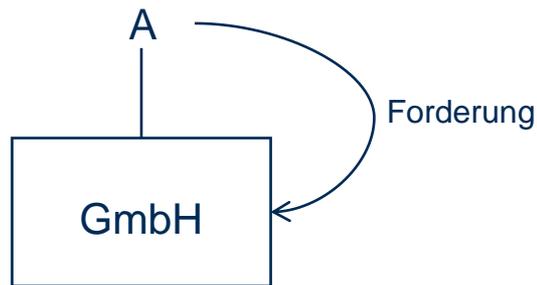
- **Sachverhalt:** Enkel-KapGes schüttet eine Dividende an Tochter-GmbH aus; Schachtelprivileg ist anwendbar (§ 9 Nr. 7 GewStG)
- **Frage:** Kürzung bei Tochter-GmbH „nur“ iHv 95% (vgl. § 9 Nr. 7 Satz 3 GewStG)?
- **BFH v. 17.12.2014, I R 39/14 (veröffentlicht am 18.03.2015):** Kürzung iHv 100%
 - T1: § 9 Nr. 7 Satz 3 GewStG ist wegen Bruttomethode nicht anwendbar
 - M-AG: Kein Gewerbeertrag wegen Anwendung Schachtelprivileg bei T1

D. Inkongruente Gewinnausschüttung (an ausscheidenden Gfter)



- **Sachverhalt:** Vereinb. einer Satzungsänderung (Zulässigkeit einer inkgr. GA); danach GA iHv 100 zu Gunsten von A; danach unentgelt. Übertragung der Anteile von A an B; BP-Auffassung: A erzielt Veräußerungserl. iHv 60
- **BMF v. 17.12.2013:** Inkgr. GA wird anerkannt, wenn beachtl. wirtsch. Gründe vorliegen und eine Regelung in Satzung enthalten
- **BFH v. 4.12.2014:** Inkgr. GA an ausscheidenden Gfter ist grds. auch anzuerkennen (Voraus: kein Scheingeschäft, kein Gestaltungsmissbrauch)

E. Gesellschafterdarlehen in Liquidationsbilanz



- **Sachverhalt:** Gfiter A hat Forderung gegen seine GmbH; GmbH soll liquidiert werden
- **Frage:** Kommt es bei der GmbH zu einem stpfl. Ertrag aus einem Wegfall der Verbindlichkeit?
- Vgl. dazu **OFD Nordrhein-Westfalen**, Kurzinformation betr. ertragsteuerliche Behandlung von Verbindlichkeiten in Fällen der Unternehmensinsolvenz v. 21.11.2014, DB 2014, 2741

Kontakt

Dr. Arne von Freeden, LL.M. (NYU)

Rechtsanwalt, Steuerberater

arne.von-freeden@fgs.de

Bonn

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

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

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

München

Brienner 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

Die Familien GmbH

Helmut Rundshagen

Partner

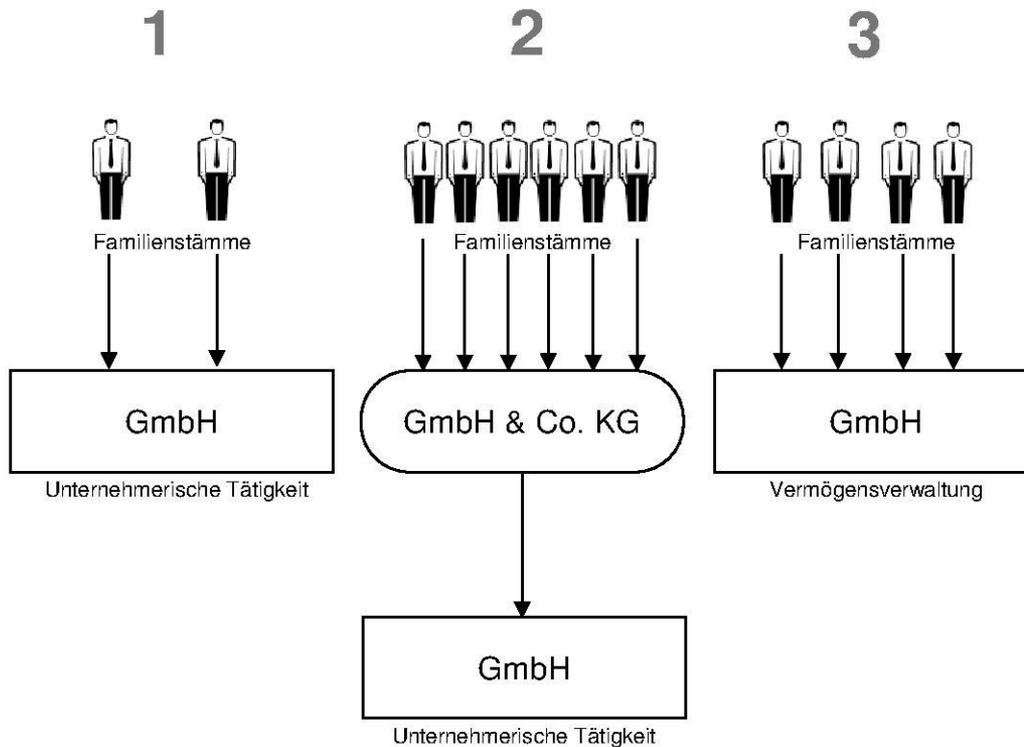
23. März 2015



**Building a better
working world**

Die Familien GmbH

1. Bedeutung und Fallgruppen



Exemplarisch drei Beispiele:

- 1** Familienunternehmen mit zwei Familienstämmen.
- 2** Breit gestreuter Familiengesellschafterkreis mit Vorschalt-KG.
- 3** GmbH zur Investition außerhalb des Unternehmensbereichs (Vermögensverwaltung).

- ▶ Die GmbH hat den Vorzug einer relativ niedrigen Thesaurierungsbelastung und bewirkt die steuerliche Trennung zur Gesellschafterebene
- ▶ Weitere rechtliche und auch bilanzielle Aspekte können für eine GmbH sprechen

Die Familien GmbH

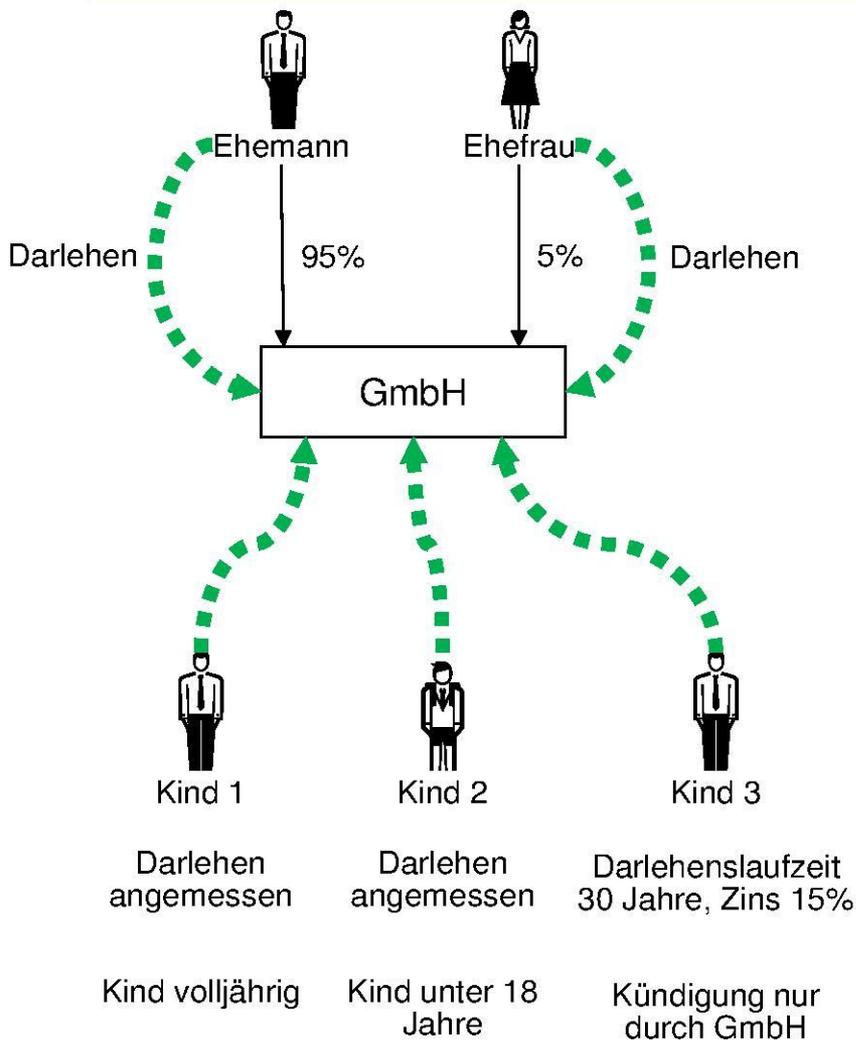
2. „Splitter“-Beteiligungen

The diagram illustrates a GmbH with four shareholders (represented by icons) that branches into various entities across different regions. The table below details the tax consequences for dividends and disposals (Veräußerung) for each entity.

	Besteuerungsfolgen:	Dividende		Veräußerung	
		KSt	GewSt	KSt	GewSt
Deutschland	15% → AG	-	-	-	-
	10% → GmbH	-	✓	-	-
	5% → GmbH	✓	✓	-	-
EU	10% → Ltd.	-	-	-	-
	5% → SA	✓	✓	-	-
Drittland	14% → Inc.	-	✓	-	-

Die Familien GmbH

3. Abgeltungsteuer auf Darlehen von gesellschaftsnahen Personen



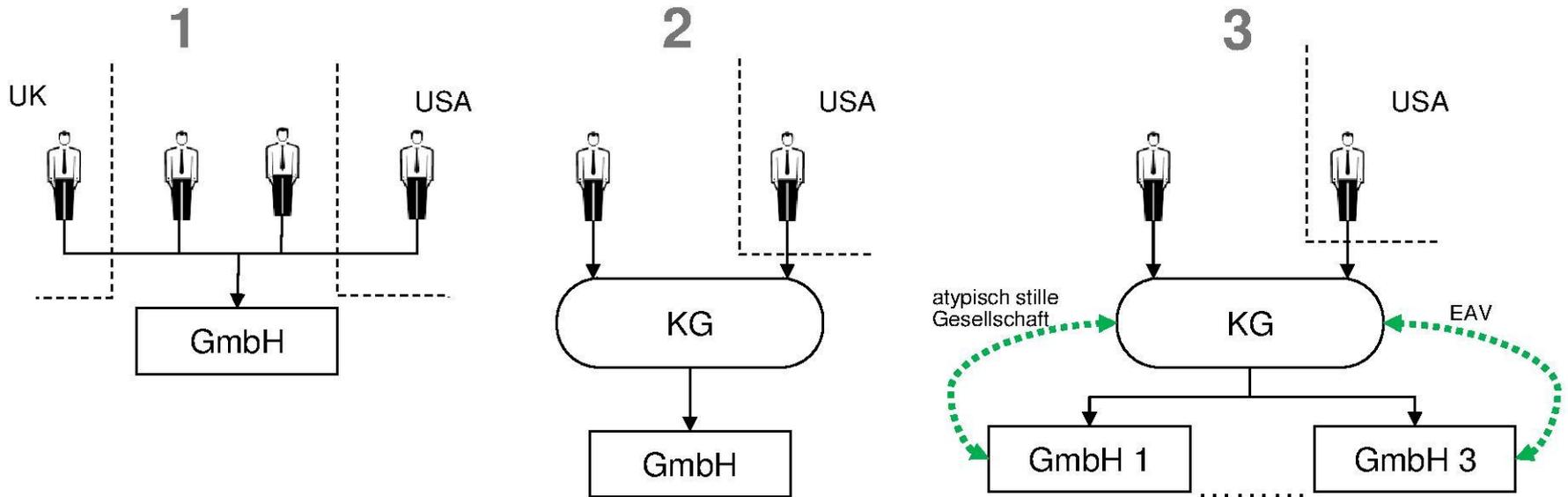
Problem: Wann ist nach § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1a EStG auf Zinsen ausgeschlossen?

BFH-Urteile vom 29.4.2014 (VIII R 35/13 und VIII R 44/13)

1. Fremdvergleich
2. Keine missbräuchliche Gestaltung
3. Keine persönliche Einflussmöglichkeit

Die Familien GmbH

4. Die Besteuerung des Wegzugs



- ▶ § 6 AStG löst differenziert die Wegzugsbesteuerung im DBA-Ausland aus: EU vs. Drittland
- ▶ Laut BFH ist „Absicherung“ durch Einlage in eine KG nicht ausreichend (28.4.2010, I R 81/09)
- ▶ § 50i EStG: Besteuerung der Altfälle bei Verkauf (29.6.2013)

- ▶ Finanzholding
- ▶ Geschäftsleitungsholding
- ▶ Steuerliche Organschaft
- ▶ Alternative atypisch stille Gesellschaft?

Update Erbschaftsteuer

Reform der Unternehmenserbschaftsteuer- Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge

Hamburg, 25. März 2015

Prof. Dr. Frank Hannes

Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge

- I. Die praxisrelevanten Ausgangsfragen
- II. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe
- III. Planungssicherheit oder Rückwirkungsrisiko für Übertragungen in der Übergangszeit
- IV. Zu befürchtende Verschärfungen
- V. Folgerungen

I. Die praxisrelevanten Ausgangsfragen

- Für Unternehmer, die bereits vor dem 17. Dezember 2014 übertragen haben, stellt sich die Frage
 - ob die Entscheidung oder die anstehende Gesetzesänderung die (weitgehende) Steuerfreiheit des Erwerbs noch gefährden kann.
- Für Unternehmer, die kurz- bis mittelfristig übertragen wollen, ist vor allem relevant
 - ob sie durch die anstehende Gesetzesänderung Nachteile zu erwarten haben und deshalb besser noch vorher ihre Nachfolgepläne umsetzen und
 - wie rechtssicher Übertragungen in der Übergangszeit sind.

II. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

„BVerfG v. 17.12.2014:

1. Mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes sind seit dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 1. Januar 2009 **unvereinbar** § 13a [...] und § 13b [...] jeweils in Verbindung mit § 19 Absatz 1 ErbStG [...].
2. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung **weiter anwendbar**. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30. Juni 2016 zu treffen.“ (Tenor)

II. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Rechtsfolgen der Unvereinbarkeitserklärung
 - verfassungswidrige Normen dürfen nicht mehr angewendet werden
 - anders als bei einer Nichtigkeitserklärung ist aber nun der Gesetzgeber berufen, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen.
 - und zwar grundsätzlich mit Rückwirkung auf den in der gerichtlichen Feststellung genannten Zeitpunkt, den 1.1.2009.
 - Schutz vor Rückwirkung bieten § 176 Abs. 1 S. 1 AO (bei ergangenen Bescheiden) und der Grundsatz des Vertrauensschutzes (wenn noch nicht veranlagt)

II. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Weitergehender Schutz durch Weitergeltungsanordnung und Ausführungen zum Vertrauensschutz
 - Das alte (verfassungswidrige) Recht bleibt bis zu einer Neuregelung, längstens bis zum 30. Juni 2016 anwendbar.
 - Eine Rückwirkung der zu schaffenden Neuregelung ist in zeitlicher Hinsicht nur bis frühestens auf den Zeitpunkt der Verkündung der Entscheidung (17. Dezember 2014) möglich.

BVerfG v. 17.12.2014, Rz. 285:

„Die aus einem solchen Ausspruch folgende Nichtanwendbarkeit der Bestimmungen, verbunden mit der Pflicht des Gesetzgebers zur **bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung des Senats** rückwirkenden Neuregelung ...“

- Darüber hinaus begrenzt das BVerfG die Möglichkeit einer Rückwirkung auch in sachlicher Hinsicht und schließt – außer zur Verhinderung einer exzessiven Ausnutzung des alten, weitergeltenden Rechts – eine Rückwirkung auch auf den Zeitpunkt der Urteilsverkündung aus (hierzu noch später).

II. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Anregung zur Vermeidung von Verfassungsverstößen durch Anwendung des § 42 AO.
 - BFH hatte im Vorlagebeschluss Gestaltungen beschrieben, mit Hilfe derer entgegen der Intention des Gesetzgebers eine Lohnsummenkontrolle vermieden und eine Verschonung auch für an sich unproduktives Vermögen erreicht wurde:
 - Lohnsummenvermeidung durch Herstellung einer Betriebsaufspaltung
 - Ausnutzung des positiven Kaskadeneffekts der Holdingklausel
 - Cash-Gesellschaften

Er hatte hierin jedoch ausdrücklich keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gesehen.

II. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Auch das BVerfG sieht hierin keinen Gestaltungsmissbrauch, zumindest nicht ausdrücklich. Es führt aber hierzu aus (Rz. 255):
„Die Finanzgerichte sind allerdings bei der Auslegung und Anwendung des § 42 AO nach Möglichkeit gehalten, mit dieser Bestimmung [...] solchen Gestaltungspraktiken entgegenzuwirken, die sonst zur Verfassungswidrigkeit einer Norm führen.“
- Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass sich der ein oder andere mit Extremgestaltungen befasste Finanzbeamte hierdurch zu einer verschärften Anwendung des § 42 AO berufen fühlt.

III. Planungssicherheit oder Rückwirkungsrisiko für Übertragungen in der Übergangszeit

- Grundsatz: Auch auf den Zeitpunkt der Urteilsverkündung, also für die Übergangszeit bis zur Verabschiedung des neuen Gesetzes, kommt eine Rückwirkung nicht in Betracht.

Gründe:

- haushaltswirtschaftliche Unsicherheit sowie
- verwaltungstechnische Probleme einer Rückwirkung
- und „vor allem“ das berechtigte Interesse der Unternehmer an einer verlässlichen Rechtsgrundlage für die Nachfolgeplanung auch in steuerlicher Hinsicht.

III. Planungssicherheit oder Rückwirkungsrisiko für Übertragungen in der Übergangszeit

- Ausnahme: Neuregelungen, die einer „exzessiven Ausnutzung“ der als gleichheitswidrig befundenen Einzelregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG entgegenwirken sollen, kann der Gesetzgeber auch mit Rückwirkung verabschieden.
 - BVerfG nimmt damit Bezug auf die vom BFH angesprochenen Gestaltungen zur Vermeidung der Lohnsummenkontrolle und zur Ausnutzung von Holdingstrukturen und der Cash-Gesellschaft. Denn schon bei deren Behandlung hatte das BVerfG im Vorgriff auf seine Weitergeltungsanordnung ausgeführt, dass die Erkennbarkeit und Vorhersehbarkeit derartiger Gestaltungen bei der Entscheidung über die Folgen der festgestellten Verfassungsverstöße, insbesondere bei der Konkretisierung der Weitergeltungsanordnung berücksichtigt werden können (Rz. 255).
 - Wohl zu bejahen, aber zweifelhaft ist, ob der Begriff der exzessiven „Ausnutzung“ auch ein voluntatives Element enthält (vor allem relevant bei Holdingstrukturen).
- Zur Klarstellung: Auch zur Verhinderung solcher Gestaltungen muss der Gesetzgeber u.E. eine solche Rückwirkung nicht anordnen, er darf es aber (str.).

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Bundesfinanzminister kündigt baldige Reform des Erbschaftsteuerrechts an, Frist soll nicht ausgeschöpft werden
- Reform soll laut Ankündigung lediglich Änderungen der als verfassungswidrig festgestellten Regelungen vorsehen. (Steuerabteilungsleiter Michael Sell: „minimalinvasiv und zügig“)
- Weitergehende gesetzliche Änderungen, insbesondere auf Initiative der Länder, sind dennoch nicht ausgeschlossen.
- Da das bestehende Verschonungskonzept jedoch grundsätzlich verfassungsgemäß ist, ist eine grds. auch denkbare Neukonzeption (insbesondere Flat-Tax-Modell) höchst unwahrscheinlich.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Neu zu fassende Regelungsbereiche (I)
 - Der **Umfang der Verschonung**, also sowohl die Regelverschonung mit dem 85 %-igen Verschonungsabschlag als auch die Vollverschonung ist verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden.
 - Gilt uneingeschränkt für kleine und mittlere Unternehmen. Deren Gefährdung durch Erbschaftsteuerbelastung kann unterstellt werden und ihre Verschonung bedarf keiner weiteren besonderen Rechtfertigung.
 - Für die Verschonung sehr großer Unternehmen im bisherigen Umfang ist hingegen eine zusätzliche besondere Rechtfertigung geboten, ihre Gefährdung durch Erbschaft- und Schenkungsteuer darf nicht unwiderleglich vermutet werden.
 - **Begünstigtes Vermögen**
 - Festlegung der begünstigten Vermögensarten in § 13b Abs. 1 ErbStG verfassungskonform
 - Empfehlung einer mittelfristigen Überprüfung der Zweckerfüllung der derzeitigen Anknüpfung der 25 %-Grenze bei Kapitalgesellschaften an den Erblasser und Schenker statt an den Erwerber.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Neu zu fassende Regelungsbereiche (II)
 - **Verwaltungsvermögen**
 - Verwaltungsvermögenstest weitgehend verfassungsgemäß, kein Änderungsbedarf bei der Definition des Verwaltungsvermögens (Katalog des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG).
 - Gleichheitswidrig ist das Alles-oder-Nichts-Prinzip in Verbindung mit der maßgeblichen Verwaltungsvermögensquote von 50 %.
 - Gleichheitswidrig ist auch die darauf aufbauende Holdingklausel des § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG.
 - Lediglich 20-Beschäftigten-Grenze für **Lohnsummenkontrolle** verfassungswidrig; Lohnsummenregelung **ansonsten** verfassungsgemäß (Ausnahme: Gestaltungsmodell Betriebsaufspaltung).
 - **Behaltensvorschriften** sind verfassungsgemäß

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Wer ist betroffen?
 - Unternehmen mit relativ hoher Verwaltungsvermögensquote, insbesondere in Holdingstrukturen
 - Kleine Unternehmen mit weniger als 20 Beschäftigten und hohem Lohnsummenrisiko.
 - Vor allem aber große Unternehmen.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Denkbare Änderungen auf der Rechtsfolgenseite
 - Begründung der Gleichheitswidrigkeit durch das Bundesverfassungsgericht als Maßstab für Reformüberlegungen:
 - Umso größer die Steuerbefreiung, desto größer die Ungleichbehandlung und desto höher die Rechtfertigungslast.
 - Bei Erwerben von großen Unternehmen begründet bereits das betragsmäßige Ausmaß der Steuerbefreiung die Gleichheitswidrigkeit.
 - Da große Unternehmen nicht vom (zweiten) Gemeinwohlziel des „Erhalts der klein- und mittelständischen Unternehmenslandschaft“ erfasst sind, erhöht sich die Rechtfertigungslast ihrer Befreiung.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- „Lösungsansätze“ des BVerfG zur Beseitigung übermäßiger Begünstigungen:
 - Abgrenzung kleiner und mittlerer Unternehmen von großen Unternehmen anhand von Größenklassen wie bspw. Anzahl der Arbeitnehmer, Jahresumsatz und Jahresbilanzsumme. Durchführung einer individuellen Bedürfnisprüfung bei Erwerbern großer Unternehmen (unter Einbeziehung des weiteren erworbenen Vermögens und des eigenen Vermögens)
 - Einführung einer Förderungshöchstgrenze (z.B. 100 Mio. Euro – pro Unternehmen oder – richtiger – Erwerber?).
- Lösungsansätze haben nur Vorschlagscharakter („was verfassungsgemäß wäre“), keine Bindung des Gesetzgebers, vielmehr Betonung dessen Gestaltungsspielraums.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Denkbare Änderungen auf der Rechtsfolgenseite
 - Stellungnahme im Hinblick auf die anstehende Reform.
 - Reduzierung der Rechtfertigungslast durch Aufnahme des Erhalts auch großer Familienunternehmen zu den mit der Verschonung verfolgten Gemeinwohlzielen durch Gesetzgeber (m.E. nur klarstellend, da in Gesetzesbegründung „kleine und mittelständische“).
 - Fokussierung auf Erwerber und Wert des Erwerbs. Statt Förderungshöchstgrenze besser progressiv gestalteter Verschonungsabschlag. Dies würde dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie dem das deutsche Erbschaftsteuerrecht prägenden Bereicherungsprinzip besser Rechnung tragen und eine Abgrenzung großer Unternehmen von kleinen und mittleren grundsätzlich entbehrlich machen.
 - Bedürfnisprüfung allenfalls als Entlastungsoption und beschränkt auf Unternehmen. Insbesondere Einbeziehung des eigenen Vermögens des Erwerbers stünde nicht im Einklang mit dem dem Erbschaftsteuerrecht zugrunde liegenden Bereicherungsprinzip.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Änderungen auf der Tatbestandsseite
 - Beseitigung des Alles-oder-Nichts-Prinzips und Reduzierung der Quote des mitverschonten Verwaltungsvermögens oder generelle Vollversteuerung des Verwaltungsvermögens.
 - Wünschenswert, da vom BVerfG offenbar gebilligt, wäre die Beibehaltung der besonderen Regelung zum Finanzmittel-Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG.
 - Bei genereller Vollversteuerung des Verwaltungsvermögens Anerkennung auch des übrigen Verwaltungsvermögens (vor allem Nr. 1, 2 und 4) als betriebsnotwendig bis zu einer bestimmten Höchstgrenze (bspw. 10 % des Unternehmenswertes nach Saldierung mit Finanzmitteln übersteigende Schulden). Erst darüber hinaus Qualifizierung als (voll zu versteuerndes) Verwaltungsvermögen.
 - Konsolidierte Ermittlung des Verwaltungsvermögens in Holdingstrukturen. Bei Vollversteuerung des Verwaltungsvermögens auch additive Ermittlung möglich.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Reduzierung der 20-Beschäftigten-Grenze im Rahmen der Lohnsummenkontrolle oder Schaffung eines neuen Maßstabes (Ziel: Einbeziehung von deutlich mehr als 10 % der Unternehmen in die Lohnsummenkontrolle).
- Sanktionierung des Betriebsaufspaltungsmodells zur Lohnsummenvermeidung als missbräuchlich, Zusammenrechnung bei Begründung der Betriebsaufspaltung innerhalb Missbrauchsfrist vor Steuerentstehung.
- Bei Behaltenspflichten aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Neuregelungen angezeigt.

IV. Zu befürchtende Verschärfungen

- Vorschläge von Interessenvertretern und aus der Praxis
 - Spitzenverbände der Wirtschaft (ähnlich Bäuml, FR 2015, 73)
 - Stiftung Familienunternehmen
 - Zipfel/Lahme (DStZ 2015, 64)
- Eckpunkte des BMF
 - Statt des bisherigen Verwaltungsvermögenskatalogs neue Definition begünstigten Vermögens, nämlich Wirtschaftsgütern, die überwiegend (zu mehr als 50 %) dem Hauptzweck des Unternehmens dienen (vor dem Hintergrund des Ziels der Verfassungsfestigkeit durchaus überraschend)
 - Bedürfnisprüfung ab Freigrenze von € 20 Mio. Einbeziehung sowohl des miterworbenen als auch des eigenen Privatvermögens des Erwerbers.
 - Lohnsummenkontrollgrenze € 1 Mio. Unternehmenswert.

V. Folgerungen

- Vor allem die voraussichtlich von einer Neuregelung Betroffenen sollten überlegen, noch in der Übergangszeit Unternehmensnachfolgen umzusetzen. Dies sind insbesondere Inhaber großer Unternehmen, Inhaber von Unternehmen mit nicht mehr als 20 Beschäftigten und Inhaber von Unternehmen mit hohem Verwaltungsvermögensanteil.
- Exzessive Gestaltungen sollten vermieden oder allenfalls als „Chance“ umgesetzt werden.
- Bei „Ausnutzung“ des positiven Kaskadeneffekts der Holdingklausel sollte vorsorglich eine konsolidierte Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote vorgenommen werden und ggfs. die Summe des Verwaltungsvermögens aller Gesellschaften auf unter 50 % zum Gesamtwert der Unternehmensgruppe reduziert werden.
- Im Übertragungsvertrag Widerrufsklauseln mit insbesondere der Nichtgewährung der Verschonung als Widerrufsgrund aufnehmen.
- Aber: Die Steueroptimierung sollte nicht der einzige Grund für die Umsetzung der Nachfolge sein.

Kontakt

Prof. Dr. Frank Hannes

Rechtsanwalt, Steuerberater

frank.hannes@fgs.de

Bonn

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

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

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

München

Brienner 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

3. Hamburger Steuerdialog Update Erbschaftsteuer – Reform der Unternehmenserbschaftsteuer

Hamburg, 25. März 2015

Dr. Johannes Baßler, Rechtsanwalt/Steuerberater

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

- Beispielsfall: A und B sind Eheleute und zu jeweils 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt. Im Jahre 2000 schließen die Eheleute mit dem (fremden) Hauptgesellschafter X einen Kaufvertrag ab, wodurch sie aufschiebend bedingt durch den Tod des Überlebenden von ihnen ihre gesamte Beteiligung für EUR 20.000.000 an X verkaufen und übertragen. Zusätzlich hat jeder der Ehegatten das Recht, bereits zu seinen Lebzeiten seine Beteiligung ganz oder teilweise an X zu verkaufen und zu übertragen. Zum 1.1.2014 veräußert A 2 % des Nennkapitals lt. Vertrag zu EUR 2.000.000 an X. Am 5.1.2015 stirbt A und wird durch B beerbt. Der gemeine Wert der von A hinterlassenen Beteiligung beläuft sich auf EUR 12.000.000.

- Erbschaftsteuerbelastung der Ehefrau B
 - Ermittlung durch die Ehefrau

Gemeiner Wert der Beteiligung (§ 11 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 Abs. 1 BewG): EUR 8.000.000

 - Ermittlung durch das Finanzamt

Gemeiner Wert der Beteiligung (§ 11 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 **Abs. 3** BewG): **EUR 12.000.000**

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

- BFH v. 30.3.1994 – II R 101/90, BStBl. II 1994, 503: Die von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft bezüglich ihrer Geschäftsanteile vereinbarten Veräußerungs- und Vererbungsbeschränkungen beruhen auf den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter und müssen daher bei der Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft außer Betracht bleiben.
- BFH v. 28.10.2008 – IX R 96/07, BStBl. II 2009, 45: Eine Veräußerungsbeschränkung ist bei der Bewertung zu berücksichtigen, wenn sie im Wirtschaftsgut selbst gründet und für alle Verfügungsberechtigten gilt.

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

- § 9 Abs. 3 BewG mit verfassungsgerichtlicher Anforderungen zur Bewertung mit dem gemeinen Wert kaum vereinbar – Handlungsbedarf für Gesetzgeber
 - BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192: Die Bewertungsmethoden müssen gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden.
- Problem: Dauerhaftigkeit mancher Verfügungsbeschränkungen und möglicher Einfluss der Erwerber, ggf. gemeinsam mit anderen Gesellschaftern
 - BFH v. 17.6.1998 – II R 46/96, BFH/NV 1999, 17: Entscheidend für die Nichtberücksichtigung derartiger Verfügungsbeschränkungen ist, daß die Gesellschafter diese Bindungen im eigenen und gegenseitigen Interesse eingegangen sind und sie diese Beschränkungen jederzeit wieder beseitigen können.
- Lösungsansatz:
 - Koord. Ländererlass v. 9.10.2013 betr. Anteile an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, BStBl. I 2013, 1362

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

- Beispielsfall: Unternehmer U stirbt im Jahre 2014 und vererbt seinen GmbH-Anteil an seinen Sohn. Auf dem Anteil lastet ein Nießbrauch zugunsten der Ehefrau (60 Jahre, Altersfaktor bei Erbfall: 13,772). Der auf den Anteil entfallende nachhaltige Jahresertrag der GmbH (i.S.v. § 201 BewG) beträgt EUR 1.000.000.
- Erbschaftsteuerbelastung des Sohnes:

- Ermittlung durch den Sohn

Jahresertrag x Kap.Faktor (EUR 1.000.000 x 14,10)	EUR 14.100.000
./. Wert der Belastung (EUR 1.000.000 x 13,772)	EUR 13.772.000
	EUR 328.000

- Ermittlung durch das Finanzamt

Jahresertrag x Kap.Faktor (EUR 1.000.000 x 14,10)	EUR 14.100.000
	EUR 10.440.065
./. Wert der Belastung (EUR 758.064,52 x 13,772)	EUR 3.659.935

§ 16 BewG: 14.100.000 / 18,6

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

- FG Niedersachsen v. 19.9.2012 – 3 K 194/12, EFG 2012, 2305: § 16 BewG wird in verfassungskonformer Weise einschränkend dahingehend ausgelegt, dass die dortige Verweisung auf den „nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes anzusetzende[n] Wert“ sich nur auf diejenigen Vorschriften des Bewertungsgesetzes bezieht, die bereits vor dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes am 1. Januar 2009 existiert haben.
- BFH v. 9.4.2014 – II R 48/12, BStBl. II 2014, 554: Die Begrenzung des Jahreswertes von Nutzungen nach § 16 BewG ist auch nach Inkrafttreten des ErbStRG anwendbar, wenn der Nutzungswert bei der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer vom gesondert festgestellten Grundbesitzwert abgezogen wird.
- BFH v. 15.12.2010 – II R 41/08, BStBl. 2011, 363 (Rz. 20): § 16 BewG ist bei der Ermittlung des *Verkehrswerts* von Nutzungen nicht anzuwenden.

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

- Funktion des § 16 BewG: Wert der kapitalisierten Nutzungen eines Wirtschaftsgutes kann nicht höher sein als der Wert des Wirtschaftsguts selbst
- Begrenzung des Nutzungswertes bei „struktureller Unterbewertung“ von Wirtschaftsgüter nachvollziehbar, bei „nutzungsorientierter“ Bewertung des Wirtschaftsgutes jedoch problematisch – Handlungsbedarf des Gesetzgebers
- Problemfälle für den Gesetzgeber: Alternative Bewertungsmethoden (IDW S1, Multiplikatormethoden auf Basis des Umsatzes)

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

- Berechnung des Ablösungsbetrags erfolgt auf Basis der zum Ablösungszeitpunkt gültigen Sterbetafel (vgl. FG München v. 10.12.2003 – 4 K 5627/02, DStRE 2004, 712 (zu § 25 ErbStG a.F.))
- Aleatorisches Element in § 23 ErbStG mit ungleichen Chancen:
 - Begrenzung des Zufalls zu Lasten des Steuerpflichtigen wegen § 14 Abs. 2 ErbStG, aber keine korrespondierende Begrenzung der Gesamtsteuerbelastung auf die Sofortsteuer) – Handlungsbedarf für Gesetzgeber
- Verletzung des Stichtagsprinzips (= Handlungsbedarf für Gesetzgeber):
 - Mehrbelastung liegt nicht in der höheren Lebenserwartung *des Steuerpflichtigen* begründet (aleatorisches Element ist § 23 immanent!)
 - Mehrbelastung gründet auf der insgesamt gestiegenen Lebenserwartung *der Gesamtbevölkerung*

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendung (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

- Beispielfall: Im Partnerschaftsvertrag der freiberuflich tätigen Partnerschaft P ist bestimmt, dass neue Gesellschafter bei der Aufnahme keine Einlage leisten müssen, sondern ihren Anteil am Buchwert der Gesellschaft durch Stehenlassen von Gewinnen finanzieren. Bei Erreichen der Altersgrenze von 65 Jahren, scheidet jeder Gesellschafter zwingend aus und erhält den Buchwert erstattet (sog. „naked in, naked out“). Der Partner X scheidet aus; der gemeine Wert seines Anteils beträgt EUR 1.000.000, der Buchwert EUR 100.000. Im übrigen sind Übertragungen der Anteile unter Lebenden oder von Todes wegen ausgeschlossen.

■ Schenkungsteuerbelastung der verbleibenden Gesellschafter

■ Ermittlung durch die Partner

Wert der freigebigen Zuwendung an die verbleibenden Partner	EUR	0
---	-----	---

■ Ermittlung durch Finanzamt (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

Wert des angewachsenen Vermögens	EUR	1.000.000
Wert der gezahlten Abfindung	EUR	100.000
	EUR	900.000

D. Abfindungsabschlüsse als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

- BFH v. 1.7.1992 – II R 12/90, BStBl. II 1992, 925: Das subjektive Merkmal des Bewußtseins der Unentgeltlichkeit gehört nicht zum gesetzlichen Tatbestand des § 7 Abs. 7 ErbStG.
- Objektive Bereicherung erforderlich (FG Düsseldorf v. 13.11.2013 – 4 K 834/13 Erb, EFG 2014, 220 (Rev. II R 51/13)); keine Bereicherung, wenn Erwerber rechtlich und tatsächlich nicht frei verfügen kann – Handlungsbedarf des Gesetzgebers

Kontakt

Dr. Johannes Baßler

Rechtsanwalt, Steuerberater

johannes.bassler@fgs.de

Bonn

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

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

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

München

Brienner 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