

4. Hamburger Steuerdialog

Update Personengesellschaften

Hamburg, 7. Oktober 2015

Christoph Oenings

Update Personengesellschaften

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

Update Personengesellschaften

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091

- Sachverhalt

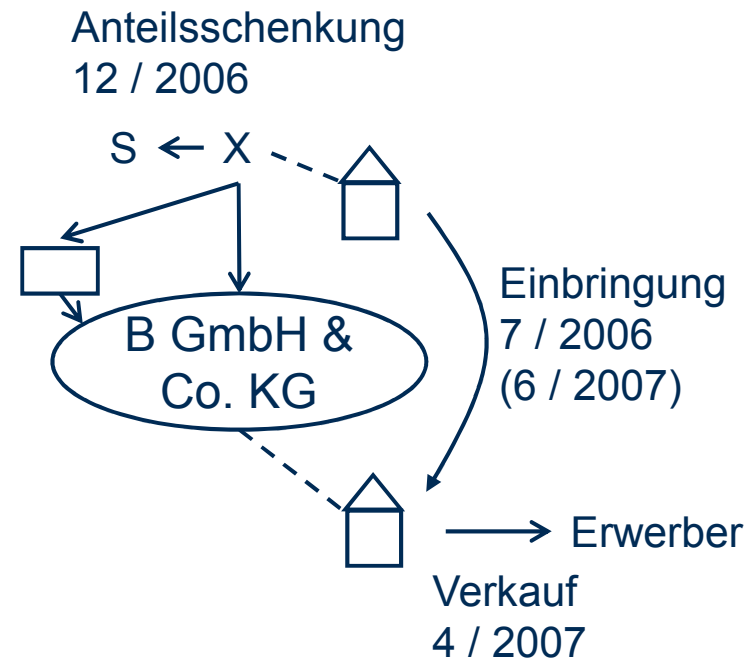
An der B GmbH & Co. KG war zunächst X als alleinige Kommanditistin beteiligt, Komplementärin ohne Vermögensanteil war die B GmbH. Im Juli 2006 überträgt X ein seit mehr als 10 Jahren zu ihrem Privatvermögen gehörendes bebautes Grundstück auf die KG. Im Einbringungsvertrag ist geregelt, dass die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten durch Erhöhung des Festkapitals „*in Höhe des gemeines Wertes (Verkehrswert) des eingebrachten Wirtschaftsgutes*“ erfolgt. Der Verkehrswert war zuvor durch ein Gutachten auf 4,5 Mio. EUR festgestellt worden. Im Dezember 2006 übertrug X ihre Kommanditbeteiligung zum 31.12.2006 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf ihren Sohn S und behielt sich den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch am Kommanditanteil vor. Im April 2007 veräußerte die KG das Grundstück zum Preis von 6 Mio. EUR an einen fremden Erwerber. Durch Gesellschafterbeschluss vom 5.6.2007 wurde daraufhin der Einbringungswert des Grundstücks in Abänderung der ursprünglichen Einbringungsurkunde auf 6 Mio. EUR berichtigt.

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091

- Sachverhalt

Die KG bilanzierte das Grundstück zunächst mit dem durch Gutachten festgestellten Wert von 4,5 Mio. EUR. Dieser Wert lag auch den im April 2007 eingereichten Steuererklärungen und den nachfolgenden Gewinnfeststellungen zu Grunde. Im Rahmen eines Einspruchs beehrte die KG eine Korrektur des Bilanzansatzes auf 6 Mio. EUR mit der sich daraus ergebenden Gewinnminderung auf Grund zusätzlicher Absetzungen für Abnutzung. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage vor dem Finanzgericht wurde als unbegründet zurückgewiesen.



A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091
 - Entscheidung des BFH
 - Übertragung aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten führt zu einem entgeltlichen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 21011, 617), wenn die gewährten Gesellschaftsrechte dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts entsprechen.
 - Abschreibungen richten sich nach den Anschaffungskosten, d.h. dem gemeinen Wert des durch die KG erworbenen Wirtschaftsguts, § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 4 S. 1 EStG.
 - Gemeiner Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, § 9 Abs. 2 BewG („objektiver Wert“).
 - Höhe des gemeinen Wertes unterliegt der Überprüfung durch Finanzamt und Finanzgericht, insoweit ist auch der Inhalt des Einbringungsvertrags zu berücksichtigen.
 - Der Einbringungsvertrag war aber nicht dahingehend auszulegen, dass sich X und die KG verbindlich auf einen gemeinen Wert i.H.v. 4,5 Mio. EUR geeinigt hätten. Die Auslegung der Einigung geht vielmehr dahin, das Grundstück zum objektiv zutreffenden gemeinen Wert einzubringen.

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091
 - Entscheidung des BFH
 - Zurückverweisung an FG zur Feststellung, welchen gemeinen Wert das Grundstück im Zeitpunkt der Einbringung hatte.
 - Vermutung für die Richtigkeit des im Einbringungsvertrag bestimmten Wertes ist jedenfalls durch zeitnah durchgeführten Verkauf erschüttert worden.
 - Fragestellungen
 - Wie hoch war der gemeine Wert / Teilwert des Grundstücks bei der Einbringung?
 - Mit welchem Wert ist das Grundstück zu aktivieren, wenn der gemeine Wert bewusst oder unbewusst zu niedrig angesetzt wurde?
 - Führt die Nachtragsvereinbarung zur Einbringung auch dann zu nachträglichen AK, wenn der gemeine Wert im Zeitpunkt der Einbringung zutreffend mit 4,5 Mio. EUR angesetzt wurde?

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

■ BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091

■ Anmerkungen

- Übertragungen im Rahmen eines Verkehrsgeschäfts: Veräußerung/Anschaffung gegen fremdübliches Entgelt (vollentgeltliche Übertragung; keine Einlagengrundsätze, kein § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).
- Übertragung im Rahmen eines Verkehrsgeschäfts mit bewusst zu geringem Entgelt: Teilentgeltliche Übertragung (noch allg. Meinung: strenge Trennungstheorie), teilweise Veräußerung/Anschaffung, Teilweise Einlage (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).
- Übertragungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in Höhe des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts: Veräußerung/Anschaffung (§ 6 Abs. 6 EStG; vollentgeltliche Übertragung, kein § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).
- Übertragung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage ohne Entgelt: unentgeltliche Einlage zum Teilwert § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.
- Übertragung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, die (bewusst) geringer sind als der gemeine Wert des übertragenen Wirtschaftsguts: Aufteilung in einen tauschähnlichen Teil und eine unentgeltliche Einlage (BFH v. 17.7.1980 – BStBl. II 1981, 11; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462; v. 11.7.1011, BStBl. I 2011, 713).

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

■ BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091

■ Anmerkungen

- Übertragung gegen Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und echtes Entgelt): vollentgeltliche Übertragung, keine Einlagengrundsätze.
- Übertragung gegen überhöhtes Entgelt führt in allen Fällen (zusätzlich) zu einer Entnahme.
- In allen Fällen kommt es zu einem steuerlichen Step-Up, d.h. die erwerbende Gesellschaft hat den Teilwert bzw. die (fremdüblichem) AK anzusetzen.
- Grundsatz: Stille Reserven, die im steuerlichen Privatvermögen nicht verstrickt waren, werden durch die Einbringung/Einlage nicht steuerverstrickt
- Ausnahme (im Streitfall nicht einschlägig): Bewertung der Einlage nicht mit dem Teilwert, sondern in den gesetzlich vorgesehen Fällen mit den (fortgeführten) AK/HK
- Abweichungen bestehen aber bei der Abschreibungs-Bemessungsgrundlage
- Afa nach Einlage: Minderung um bereits im Rahmen der Überschusseinkünfte in Abzug gebrachte Absetzungen vgl. § 7 Abs. 1 S. 5 EStG; BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204)
- Afa nach Anschaffung: BMG sind die AK

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

■ BFH v. 26.3.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091

■ Anmerkungen

- BFH geht auf Nachtragsurkunde zur Festlegung des gemeinen Wertes nicht ein, da nicht entscheidungserheblich.
- Wenn der gemeine Wert im Zeitpunkt der Einbringung höher war als der im Einbringungsvertrag zu Grunde gelegte Wert, ist der falsche Wert durch den richtigen Wert (im Rahmen des verfahrensrechtlich Möglichen) zu ersetzen.
- Entsprach der gemeine Wert im Zeitpunkt der Einbringung dem im Einbringungsvertrag genannten Wert, führen die nachträglich vereinbarten zusätzlichen Gesellschaftsrechte m. E. nicht zu steuerlich nachträglichen Anschaffungskosten.
- Sollte der gemeine Wert im Einbringungsvertrag bewusst zu niedrig angesetzt worden sein, läge m. E. in Höhe des Preisvorteils eine verdeckte Einlage, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten wäre (Abweichungen zwischen Teilwert und gemeinem Wert sind denklogisch möglich, im Streitfall aber fernliegend).

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- Folgen für die Ausübung von steuerlichen Bilanzierungswahlrechten
 - Vergleichbare Problematik bei der Ausübung von Wahlrechten nach dem UmwStG (Einbringung von Sachgesamtheiten, vgl. bereits FG Köln v. 11.12.2008 – 15 K 4963/01, EFG 2009, 448, rkr. m. Anm. *Herlinghaus*).
 - Beispiel: A bringt im Jahr 01 Betrieb (Buchwert: 3 Mio. EUR) in eine GmbH ein. GmbH erklärt gegenüber dem Finanzamt, den „gemeinen Wert“ in Höhe von 5 Mio. EUR gem. § 20 UmwStG anzusetzen. Später stellt sich heraus, dass der gemeine Wert richtigerweise nicht 5 Mio. EUR, sondern 8 Mio. EUR betrug. Die Steuerfestsetzung für das Jahr der Einbringung ist bestandskräftig. Im Jahr 03 verkauft A den GmbH-Anteil für 8 Mio. EUR. Kommt es zur Versteuerung eines Einbringungsgewinns gem. § 22 Abs. 1 UmwStG?
 - Betriebsprüfung argumentiert, der Einbringungswert sei niedriger als der gemeine Wert, so dass ein Zwischenwert-Ansatz gewählt worden sei mit der Folge, dass die erhaltenen Anteile der Sperrfrist des § 22 Abs. 1 UmwStG unterliegen.
 - BFH-Entscheidung steht dieser Argumentation entgegen: Gewollt war eine Einbringung zum gemeinen Wert, nicht eine Einbringung zum Wert von 5 Mio. EUR, unabhängig davon ob dieser den gemeinen Wert oder einen Zwischenwert bildet. Anteile sind nicht sperrfristbehaftet. Eine Korrektur des falschen Wertansatzes muss „an der Quelle“ erfolgen, soweit verfahrensrechtlich zulässig. Gewinn i. H. von 3 Mio. EUR unterliegt dem TEV, kein § 22 UmwStG (s. a. Tz. 20.24 UmwStE).

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- Niedersächsisches FG v. 22.1.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 900 (Rev., Az. beim BFH IV R 15/14)

- Sachverhalt

A ist einziger Kommanditist der im Jahr 2009 gegründeten GmbH & Co. KG und an deren Gewinn und Vermögen zu 100 % beteiligt, Gesellschafter-Geschäftsführer der Kpl.-GmbH ist ebenfalls A. Für A werden im Gesellschaftsvertrag folgende Kapitalkonten vereinbart:

Bezeichnung	zu erfassende Vorgänge	Rechtliche Einordnung
Kapitalkonto I	Festkapital (10.000,-)	EK
Kapitalkonto II	nicht entnahmefähige Gewinne, Verluste, nicht entnahmefähige Rücklagen	EK
Darlehnskonto	entnahmefähige Gewinne, Einlagen, Entnahmen, sonstiger Zahlungsverkehr	FK

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- Niedersächsisches FG v. 22.1.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 900 (Rev., Az. beim BFH IV R 15/14)

- Sachverhalt

Mit Einbringungsvertrag vom 8.12.2009 übertrug A aus seinem Privatvermögen ein Kiesvorkommen im Wert von rd. 1,4 Mio. EUR auf die KG „*gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ... mit 1.4 Mio. EUR*“.

Eine Verbuchung auf bestimmten Gesellschafterkonten ist im Einbringungsvertrag nicht ausdrücklich festgelegt.

Die KG erfasste den Wert im Kapitalkonto II.

Den Wert des Kiesvorkommens minderte die KG um Absetzungen für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG).

Das Finanzamt ist - gestützt auf eine Entscheidung des BFH (Großer Senat v. 4.12.2006 – GrS 1/05; BStBl. II 2007, 508; s. a. BFH v. 22.8.2007 – III R 8/98, DStR 2007, 2311) - der Ansicht, dass AfS nach einer Einlage nicht zulässig seien.

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- Niedersächsisches FG v. 22.1.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 900 (Rev., Az. beim BFH IV R 15/14)
 - Entscheidung des FG
 - Bei unentgeltlicher Übertragung eines Kiesvorkommens sind gem. § 11d EStDV AfS nicht zulässig
 - Die Übertragung auf die KG erfolgte nicht im Rahmen eines entgeltlichen, tauschähnlichen Vorgangs.
 - Gewährung/Erweiterung von Gesellschaftsrechten liegt vor, wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts dem Kapitalkonto I (ganz oder teilweise) gutgeschrieben wird.
 - Erforderlich ist ein Zuwachs an Gesellschaftsrechten als Gegenleistung für die Übertragung.
 - Im Gesellschaftsvertrag war sowohl das Stimmrecht als auch das Gewinnbezugsrecht nicht an die Summe der Einlagen, sondern ausschließlich an die eingezahlte Haftsumme geknüpft. Nur das Kapitalkonto I vermittelte danach Gesellschaftsrechte.
 - Ohne Änderung des Gesellschaftsvertrags konnten durch die Buchung auf Kapitalkonto II keine Gesellschaftsrechte gewährt werden.
 - Nach dem Gesellschaftsvertrag waren Einlagen auf dem Privatkonto zu buchen.

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- Niedersächsisches FG v. 22.1.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 900 (Rev., Az. beim BFH IV R 15/14)
 - Entscheidung des FG
 - Außerdem argumentiert das FG: A war schon zu 100 % beteiligt. Zusätzliche Gesellschaftsrechte konnten ihm daher nicht gewährt werden (Verweis auf FG München v. 6.11.2012 – 13 K 943/09, EFG 2013, 421; Rev. Az. beim BFH IV R 46/12)
 - Anmerkungen
 - Finanzverwaltung hat sich positioniert: auch vereinbarungsgemäße und ausschließliche Erfassung des Einbringungswerts auf einem individuellen Kapitalkonto (nicht maßgeblich für Stimmrechte und Beteiligungsrechte) führt zur Gewährung von Gesellschaftsrechten (BMF v. 11.7.2001, BStBl. I 2011, 713). Ebenso Tz. 24.07 UmwStE für Einbringungen gem. § 24 UmwStG (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1379).
 - Für die Gewährung von Gesellschaftsrechten reicht die beabsichtigte Wertsteigerung des (individuellen) Vermögensanteils in Erfüllung einer Einlageverpflichtung (nicht bloß reflexartige Mehrung bei einer Verbuchung als Ertrag oder gesamthänderisch gebundener Kapitalrücklage). Grundsätzlich ist eine vereinbarungsgemäße Verbuchung auf einem individuellen Kapitalkonto II, das nicht für die Stimmrechte und Gewinnrechte maßgeblich ist, für eine entgeltliche Übertragung geeignet.

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

- Niedersächsisches FG v. 22.1.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 900 (Rev., Az. beim BFH IV R 15/14)
 - Anmerkungen
 - Problem im Streitfall: Verbuchung auf Kapitalkonto II war für „Einlagen“ weder im Gesellschaftsvertrag noch im Einbringungsvertrag vereinbart.
 - Risiko: Das Vereinbarte wurde nicht umgesetzt. Das Umgesetzte war nicht vereinbart. Folge: verdeckte Einlage, kein Veräußerungsgeschäft.
 - Entgeltliches, tauschähnliches Geschäfts sollte nach BFH und BMF auch in Konstellationen mit 100 % Beteiligung möglich sein.
 - Ausweichgestaltungen in Fällen mit einer 100 %-Beteiligung
 - (1) Übertragung auf der Grundlage eines echten Verkehrsgeschäfts (beachte: keine Erhöhung des § 15a EStG-Volumens); später ggf. Verzicht auf Kaufpreisforderung im Rahmen einer offenen oder verdeckten Einlage.
 - (2) Übertragung im Rahmen der Gesellschaftsgründung.

Update Personengesellschaften

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

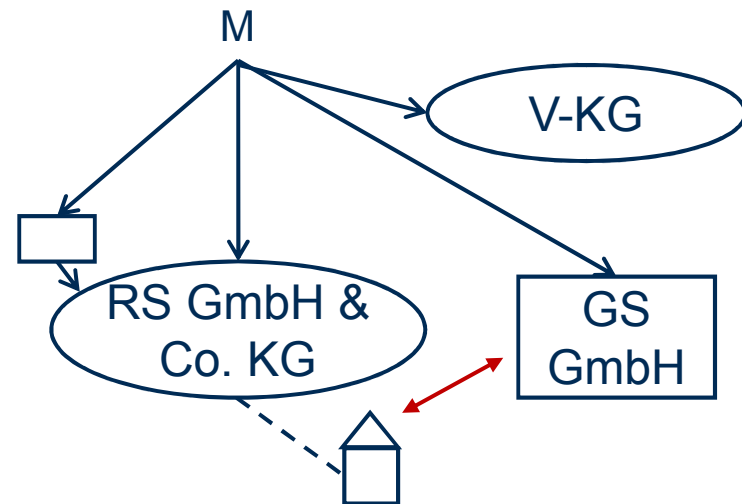
D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

- BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, DStR 2015, 1668

- Sachverhalt

M war alleiniger Kommanditist der gewerblichen RS-GmbH & Co. KG, die Grundbesitz an die GS-GmbH vermietete. Alleingesellschafter der GS-GmbH war ebenfalls M. Die Komplementärin, RS-GmbH, schied zum 30.12.2004 aus der KG aus, wodurch diese liquidationslos erlosch und deren Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (kraft Anwachsung) in das Privatvermögen des M überging. Die Anteile an der GS-GmbH überführte M am 30.12.2004 aus seinem SBV bei der RS-GmbH & Co. KG in sein SBV bei der V-KG, an der er als Kommanditist beteiligt war.



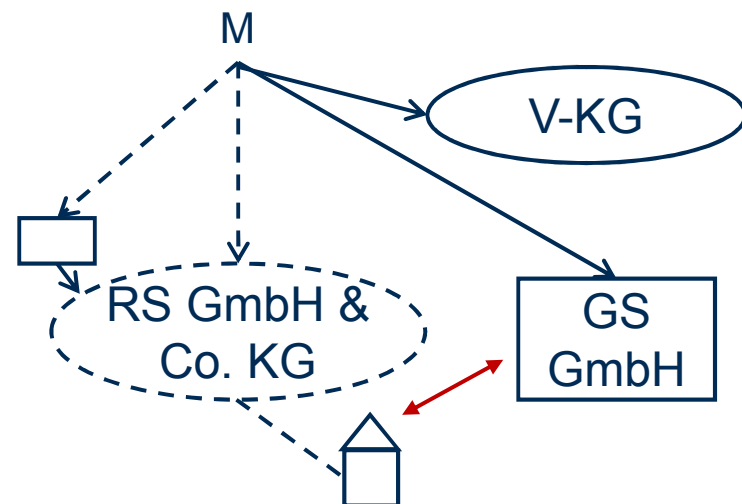
B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

- BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, DStR 2015, 1668

- Sachverhalt

M begehrt die Steuererleichterungen des § 16 Abs. 4, § 34 EStG für den Gewinn aus der Aufgabe des Betriebs der RS-GmbH & Co. KG.

- Abwandlung 1: M war nur zu 90 % an der GS-GmbH beteiligt.
 - Abwandlung 2: M war zunächst nur zu 90 % an der GS-GmbH beteiligt und stockt seinen Anteil am 15.11.2004 auf 100 % auf.



B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

- BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, DStR 2015, 1668
 - Entscheidung des BFH
 - Gegenstand der Klage war ausschließlich die Frage, ob die Tarifiermäßigung des § 34 EStG in Anspruch genommen werden kann. Weitere Feststellungen im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung 2004 waren nicht angegriffen. Eine Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG war daher mit Bindungswirkung festgestellt.
 - Außerordentliche Einkünfte erfordern „atypische Zusammenballung“, § 34 Abs. 2 EStG
 - Sämtliche stille Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, müssen in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden.
 - Funktional-quantitative Betrachtung: Eine zusammengeballte Realisierung stiller Reserven, die sich über einen (langen) Zeitraum gebildet haben, soll nicht der regulären Progressionswirkung unterliegen.
 - Begünstigte Sachgesamtheiten: Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil.

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

- BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, DStR 2015, 1668
 - Entscheidung des BFH
 - Tarifiermäßigung ist auch bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs anwendbar.
 - Daraus folgt, dass der Gewinn aus der Veräußerung (Aufgabe) einer Sachgesamtheit auch dann der Tarifiermäßigung unterliegt, wenn in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung (Aufgabe) eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert in eine anderes Betriebsvermögen überführt wird.
 - Denn die 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt als Teilbetrieb (fiktiver Teilbetrieb).

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

- BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, DStR 2015, 1668
 - Anmerkungen
 - BFH bleibt bei der zeitraumbezogenen Betrachtung des Aufgabe- und Veräußerungstatbestands.
 - Zeitpunktbezogene Betrachtung bei Einbringungs- und Umwandlungsfällen sowie unentgeltlicher Übertragung (Umfang der Sachgesamtheit nach den Verhältnissen am Übertragungstichtag).
 - Abwandlung 1
 - Bloß 90 %-Beteiligung bildet keinen (fiktiven) Teilbetrieb.
 - Zeitnahe Separierung funktional wesentlicher (Einzel-)Wirtschaftsgüter steht einer Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen entgegen.
 - In diesem Zusammenhang ist unbedeutend, dass die stillen Reserven in den GmbH-Anteilen dem Teileinkünfteverfahren unterliegen und damit nicht für die Tarifiermäßigung nach § 34 EStG qualifizieren.
 - Abwandlung 2
 - Aufstockung der Beteiligung zum fiktiven Teilbetrieb sollte Voraussetzungen für Tarifiermäßigung herbeiführen.

Update Personengesellschaften

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

■ BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, DStR 2015, 1859

■ Sachverhalt

- K war bis zum 31.12.1999 Kommanditist der (Publikums-)X-GmbH & Co. KG, die ein bebautes Grundstück im Rahmen eines Gewerbebetriebs verpachtete. Der Gesellschaftsvertrag der KG sieht vor, dass der Gewinnanteil des Gesellschafters entnahmefähig ist, sofern nicht ein Verlustvortragkonto auszugleichen ist oder die Liquiditätslage der Gesellschaft einer Entnahme entgegenstehen. Außerdem sind Entnahmen zulässig, wenn die Gesellschafterversammlung dies mit der erforderlichen Mehrheit beschließt und es die Liquiditätslage zulässt. Nachdem dem Kläger in den ersten Jahren zunächst Verluste zugewiesen worden waren, erzielte er in den späteren Jahren Gewinne. Zusätzlich hatte die KG Liquiditätsüberschüsse ausgeschüttet.

Im Zeitpunkt seines Ausscheidens (31.12.1999) ermittelte das FA für K einen Veräußerungsgewinn i. H. v. 71.000,- DM. Dabei berücksichtigte es den Stand des negativen Kapitalkontos, das von K nicht auszugleichen ist, gewinnerhöhend.

Das Finanzgericht hatte auf Klage des K erkannt, dass das negative Kapitalkonto nicht einzubeziehen sei, soweit es auf gesellschaftsrechtlich zulässigen Entnahmen beruhe und K nicht zu einer Rückzahlung verpflichtet sei.

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

- BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, DStR 2015, 1859

	DM
Einlage	100.000
Agio	<u>+5.000</u>
	105.000
Gewinne/Verluste	<u>-75.000</u>
	30.000
Liquiditätsausschüttungen	<u>-78.000</u>
Kapital 31.12.1999	-48.000
Abfindung	+23.000
Veräußerungsgewinn	<u>71.000</u>

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

- BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, DStR 2015, 1859
 - Entscheidung des BFH
 - Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG liegt vor, soweit der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG übersteigt.
 - Kapitalkonto gibt den bilanzmäßigen Wert des Kommanditanteils wieder (steuerlich die „fortgeführten Anschaffungskosten“ der anteiligen Wirtschaftsgüter).
 - Auch ein negatives Kapitalkonto geht in die Berechnung ein und erhöht damit den Veräußerungsgewinn.
 - Dabei kommt es nicht darauf an, aus welchen Gründen das Kapitalkonto negativ geworden ist, auch ein durch zulässige Liquiditätsentnahmen negativ gewordenes Kapitalkonto geht in die Berechnung ein.
 - (Latente, künftige) Belastung des Gesellschafters, seinen negativen Kapitalanteil mit künftigen Gewinnen aufzufüllen (vgl. § 169 Abs. 1 S. 2 HGB).
 - Diese Belastung entfällt beim Ausscheiden bzw. geht auf die verbleibenden Gesellschafter über.
 - In der Befreiung von dieser Belastung besteht eine Gegenleistung für die Veräußerung.

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

- BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, DStR 2015, 1859
 - Entscheidung des BFH
 - Die Liquiditätsentnahmen haben auch nicht bereits im Jahr ihrer Ausschüttung eine Gewinnerhöhung gem. § 15a Abs. 3 EStG bewirkt.
 - Droht für den ausscheidenden Kommanditisten eine Inanspruchnahme, hat er eine entsprechende gewinnmindernde Rückstellung in seiner Sonderbilanz (Aufgabebilanz) zu passivieren.

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

- BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, DStR 2015, 1859
 - Anmerkungen
 - Vorgelagert ist (einmal mehr) die Frage nach der rechtlichen Einordnung des „Kapitalkontos“:
 - Im Einzelfall ist anhand des Gesellschaftsvertrags festzustellen, ob die Liquiditätsentnahmen zu separaten Forderungsrechten der Gesellschaft gegen den Gesellschafter führen oder dessen Kapitalanteil mindern.
 - Zu Liquiditätsentnahmen bei Publikumsgesellschaften (mit einer an die AGB-Kontrolle angelehnten Auslegung des Gesellschaftsvertrags) vgl. BGH v. 12.3.2013 – II ZR 73/11, NJW 2013, 2278.
 - Führt die Liquiditätsentnahme zu einem separaten Forderungsrecht, auf dessen Erfüllung die Gesellschaft beim Ausscheiden verzichtet, führt dies zu einer zusätzlichen Gegenleistung, die den Veräußerungsgewinn erhöht. In der Sache geht es dann nicht um eine negatives Kapitalkonto (vgl. FG Hamburg v. 10.10.2012 – 2 K 171/11, EFG 2013, 197; Rev., Az. beim BFH IV R 41/12).
 - Der Fall zeigt, dass die Festlegung der Kapitalkontenstruktur im Gesellschaftsvertrag und deren Umsetzung insbesondere in den Jahresabschlüssen besondere Sorgfalt auch im Hinblick auf die Verlustverrechnung nach § 15a EStG erfordert.

Update Personengesellschaften

A. Einbringung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft

B. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe im Ganzen

C. Verlustnutzung und § 15a EStG

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

■ Entstehungsgeschichte

- 17.12.2014 Entscheidung des BVerfG zur (teilweisen) Verfassungswidrigkeit der Unternehmenserbschaftsteuer
- 02.06.2015 Referentenentwurf des BMF
- 08.07.2015 Regierungsentwurf
- 15.09.2015 Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats
- 25.09.2015 Stellungnahme des Bundesrats
- 02.10.2015 Gegenäußerung der Bundesregierung

■ Inkrafttreten?

- Zeitlicher Anwendungsbereich: Entwurf sieht aktuell keine Rückwirkung vor

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

- Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG-E)
 - LuF-Betriebe
 - Betriebsvermögen und Mitunternehmeranteile
 - Einschränkung bei gewerblich geprägten Personengesellschaften
 - Begünstigungsfähig, nur soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten
 - Anteile an Kapitalgesellschaften (25%-Schwelle mit Poolmöglichkeit)
 - Einschränkung bei Holdinggesellschaften (ausschließlich Beteiligungsbesitz und Finanzmittel)
 - Begünstigungsfähig, soweit begünstigungsfähiger Beteiligungsbesitz
 - Rechtsformunterschiede KapGes / PersGes werden nicht beseitigt

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

- Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E)
 - Ablösung des bisherigen Alles-oder-Nichts-Prinzips beim Verwaltungsvermögenstest (vom BVerfG beanstandet)
 - Aufteilung aller Vermögensgegenstände in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen
 - Begünstigtes Vermögen: Wirtschaftsgüter, die nach ihrem Hauptzweck (1) originär gewerblichen Zwecken (2) freiberuflichen Zwecken oder (3) Land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen
 - Übriges Vermögen: nicht begünstigt
 - Abgrenzungskriterium unbestimmt, Verschonungsfrage wird damit in großen Teilen nicht vom Gesetzgeber vorgegeben, sondern von der Verwaltung und den Gerichten zu klären sein
 - Andererseits bietet Abkehr vom „Verwaltungsvermögen“ mglw. Chancen für Immobilien, Wertpapiere, Edelmetalle und Kunst im Betriebsvermögen (wenn betriebsnotwendig i. S. d. Hauptzweckerfordernisses)

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

- Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E)
 - Aufteilung aller Vermögensgegenstände in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen
 - Besonderheiten gelten für Finanzmittel
 - Begünstigtes Vermögen, soweit sie die Schulden zuzüglich 20 % des Wertes des BV nicht übersteigen (Ausnahme: Kreditinstitute und Versicherungen)
 - unter Ausschluss junger Finanzmittel (Zuführung innerhalb von zwei Jahren vor Steuerentstehung)
 - Zuordnung von Schulden (soweit nicht mit Finanzmitteln verrechnet)
 - Im Verhältnis der Werte des begünstigtem zum nicht begünstigten Vermögen
 - Umfassende Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände (Praktikabilität? Vollzugskosten? Verfahrensdauer?)
 - Pauschale Erhöhung des begünstigten Vermögens um 10 % und entsprechende Verringerung des nicht begünstigen Vermögens (ausgenommen junges nicht begünstigtes Vermögen)

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

- Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E)
 - Gesamtbewertung der übertragenen wirtschaftlichen Einheit (Bewertungsverfahren wie bisher, § 11 BewG)
 - Aufteilung des Gesamtwertes im Verhältnis der Werte des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens (sachgerecht?)
 - Mehrstufige Beteiligungsebenen / Konzernstrukturen
 - Bewertung und Zuordnung auf jeder Beteiligungsebene
 - Verbundvermögensaufstellung (Vermeidung von Kaskadeneffekten)

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

- Lohnsummenkontrolle (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E)
 - War vom BVerfG beanstandet worden, da gestalterisch häufig vermeidbar und zu großzügige Ausnahmen (Beschäftigtenzahl von 20)
 - Vermeidung von Gestaltungen durch Betriebsaufspaltung
 - Abstufungen

Anzahl der Beschäftigten	Lohnsummenprüfung
bis 3	keine
4 – 10	250 % / 500 %
11 – 15	300 % / 565 %
mehr als 15	400 % / 700 %

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

Umfang der Verschonung

```
graph TD; A[Umfang der Verschonung] --> B[KMU's (Erwerb bis 26 Mio. bzw. 52 Mio. €)]; A --> C[Großunternehmen (Erwerb ab 26 Mio. € bzw. 52 Mio. €)];
```

KMU's (Erwerb bis 26 Mio. bzw. 52 Mio. €)

Regelverschonung

- 85% Abschlag
- 5 Jahre Haltefrist
- Mind. 400% Lohnsumme

Optionsverschonung

- 100% Abschlag
- 7 Jahre Haltefrist
- Mind. 700% Lohnsumme

Großunternehmen (Erwerb ab 26 Mio. € bzw. 52 Mio. €)

1. Wahlrecht zur individuellen Verschonungsbedarfsprüfung
2. Wahlrecht zum Verschonungsabschlagsmodell

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

- BMF-Entwurf: Individuelle Verschonungsbedarfsprüfung (Wahlrecht)
 - Erlass der Steuer, soweit Steuerschuld nicht aus 50% des verfügbaren Vermögens beglichen werden kann
 - Zu dem verfügbaren Vermögen gehören
 - Vorhandenes Privatvermögen
 - Vorhandenes nicht begünstigtes Betriebsvermögen
 - Erworbenes Privatvermögen
 - Erworbenes nicht begünstigtes Betriebsvermögen

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

BMF-Entwurf: Verschonungsabschlagsmodell (Wahlrecht)

Regelverschonung

- Abschlag verringert sich von 85% auf bis zu 20% um jeweils 1% je 1,5 Mio. €, die der Erwerb über 26 Mio. € liegt
- Ab 116 Mio. € einheitlicher Abschlag von 20%
- Bei bestimmtem Familienunternehmen 52 Mio. € bzw. 142 Mio. €

Optionsverschonung

- Abschlag verringert sich von 100% auf bis zu 35% um jeweils 1% je 1,5 Mio. €, die der Erwerb über 26 Mio. € liegt
- Ab 116 Mio. € einheitlicher Abschlag von 35%
- Bei bestimmten Familienunternehmen 52 Mio. € bzw. 142 Mio. €

D. Verschonung von Unternehmensvermögen im neuen ErbSt-Recht

- Erste Überlegungen aus Beratungssicht
 - Verfassungsfest? Nach der Reform ist vor der Reform?
 - Schwer verständlich, nicht praktikabel, unsystematisch
 - Vorweggenommene Erbfolge wegen neuer Obergrenzen noch wichtiger als bisher
 - Private Vermögensstruktur muss stärker im Rahmen der Nachfolgeplanung berücksichtigt werden
 - Große Bedeutung der Unternehmensbewertung
 - Höhere Erwerberanzahl prüfen
 - Latente Ertragsteuern beachten (Doppelbelastung ErbSt und ESt wird nicht behoben)
 - Chancen für Wertpapiere, Edelmetalle, Immobilien im Betriebsvermögen, wenn originär gewerbliche Tätigkeit?

Kontakt

Christoph Oenings

Rechtsanwalt, Steuerberater

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

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 a.M.
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

Hamburg

Amelungstraße 8 - 10
20354 Hamburg
Telefon 040/30 70 85-0
Telefax 040/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Repräsentanz Wien

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

Repräsentanz Zürich

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



Ertragsteuerrecht aktuell

Oktober 2015

Diplom-Finanzwirt (FH) Martin Sieden



Ertragsteuerrecht aktuell

- » Der Sanierungserlass auf dem Prüfstand
- » Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?
- » Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen
- » Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II



Ertragsteuerrecht aktuell

- » Der Sanierungserlass auf dem Prüfstand
- » Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?
- » Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen
- » Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II



Ertragsteuerrecht aktuell

der Sanierungserlass auf dem Prüfstand

- anlässlich eines entschiedenen Haftungsfalles (Beraterhaftung, BGH, Urteil vom 13. 3. 2014 - IX ZR 23/10) wurde im Rahmen der 2014er-Vortragsveranstaltung darauf hingewiesen, dass der sog. Sanierungserlass des BMF vom 27.03.2003 (BStBl I 2003, S. 240) unverändert Gültigkeit hat
- Hintergrund: bis zum 31. 12. 1997 war ein Schuldenerlass zum Zweck der Sanierung von Unternehmen nach § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei
- ab dem 01.01.1998 setzt der Sanierungserlass im Ergebnis diese Steuerfreiheit im Wege der Billigkeit fort
- liegen die im Sanierungserlass geregelten Voraussetzungen vor, ist das der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen zum Erlass der Steuer auf Null reduziert



Ertragsteuerrecht aktuell

der Sanierungserlass auf dem Prüfstand

- umstritten ist seit Jahren, ob der Sanierungserlass gesetzesgemäß ist. Zum Teil von den FG'en vertreten, dass nach Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG eine Billigkeitsentscheidung nach Maßgabe des Sanierungserlasses mangels Rechtsgrundlage nicht möglich sei
- die auf einen Sanierungsgewinn zu zahlende Steuer soll nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht die Sanierung gefährden oder eine weitere Sanierung erforderlich machen
- der Gesetzgeber habe hingegen mit der Abschaffung dieser Norm zum Ausdruck gebracht, Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuern zu wollen.
- zudem ist streitig, ob der Steuerverzicht auf Grundlage des Sanierungserlasses eine europarechtswidrige Beihilfe darstellt



Ertragsteuerrecht aktuell

der Sanierungserlass auf dem Prüfstand

- der BFH hat nunmehr mit Beschluss vom (25.03.2015 - X R 23/13; veröffentlicht am 17.6.2015) den GrS zur Entscheidung darüber angerufen, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt
- Anm.: nach Auffassung des BFH ist der Sanierungserlass mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht vereinbar ist. Denn er begünstigt nicht spezifisch bzw. selektiv bestimmte Unternehmen und stellt keine Ausnahme vom allgemeinen Steuersystem dar. Es werden keine bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen begünstigt
- die Hamburger Finanzämter wurden am 31.07.2015 angewiesen, den Sanierungserlass weiterhin unverändert anzuwenden



Ertragsteuerrecht aktuell

- » Der Sanierungserlass auf dem Prüfstand
- » Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?
- » Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen
- » Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II



Ertragsteuerrecht aktuell

Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?

- Hintergrund: verkauft ein Unternehmer bestimmte WG des AV (z. B. Grund und Boden und/oder Gebäude), kann er die entstehenden Gewinne gem. § 6b EStG in eine sog. Reinvestitionsrücklage einstellen und so die Besteuerung vermeiden
- der Stpfl. muss den Gewinn allerdings innerhalb von vier Jahren für die Herstellung oder die Anschaffung bestimmter anderer WG des AV verwenden
- es muss in Ersatz-WG reinvestiert werden, die zum AV einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte des Stpfl. gehören



Ertragsteuerrecht aktuell

Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?

- es ist also nicht möglich, den Gewinn auf ein im Ausland befindliches Ersatz-WG zu übertragen
- investiert der Unternehmer nicht, muss er die Rücklage gewinnerhöhend auflösen, was zusätzlich eine Verzinsung auslöst
- § 6b EStG soll nach dem Willen des Gesetzgebers steuerliche Hindernisse für die Veräußerung von WG des AV abbauen, die im Unternehmen nicht mehr benötigt werden und deren Veräußerung „...betriebswirtschaftlich geboten und volkswirtschaftlich wünschenswert...“ wäre
- insoweit soll die Veräußerung dieser WG begünstigt und damit eine sinnvolle Anpassung der Unternehmen an strukturelle Veränderungen ermöglicht werden



Ertragsteuerrecht aktuell

Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?

- der EuGH hat allerdings mit Urteil vom 16.04.2015 (Az. C-591/13) festgestellt, dass die Tatsache, dass eine Stundung der Steuerschuld für Gewinne nur unter der Voraussetzung gewährt wird, dass diese Gewinne in den Erwerb von Ersatzwirtschaftsgütern reinvestiert werden, die zum Anlagevermögen einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören, gegen die garantierte Niederlassungsfreiheit verstößt und damit unionswidrig ist



Ertragsteuerrecht aktuell

Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?

- aus der EuGH-Urteilsbegründung ergibt sich allerdings nicht, dass künftig auch Reinvestitionen in WG einer EU-/EWR-Betriebsstätte begünstigt sein müssen
- vielmehr hält der EuGH eine Stundung der Steuer alternativ zur sofortigen Erhebung für eine verhältnismäßige Lösung
- Lösung 1: der Gesetzgeber kann als Reaktion auf das Urteil § 6b EStG auf EU-/EWR-Reinvestitionen erweitern
- Lösung 2: er könnte § 6b EStG aber auch abschaffen



Ertragsteuerrecht aktuell

Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?

- aus der EuGH-Urteilsbegründung ergibt sich allerdings nicht, dass künftig auch Reinvestitionen in WG einer EU-/EWR-Betriebsstätte begünstigt sein müssen
- vielmehr hält der EuGH eine Stundung der Steuer alternativ zur sofortigen Erhebung für eine verhältnismäßige Lösung
- Lösung 1: der Gesetzgeber kann als Reaktion auf das Urteil § 6b EStG auf EU-/EWR-Reinvestitionen erweitern
- Lösung 2: er könnte § 6b EStG aber auch abschaffen



Ertragsteuerrecht aktuell

Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?

- diskutiert wird jedoch auch die Lösung, dass in Fällen, in denen Ersatz-WG einem BV des Steuerpflichtigen in einem anderen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat zuzuordnen sind, die Steuer auf Antrag des Stpfl. über einen bestimmten Zeitraum (z.B. fünf Jahre) gestreckt werden kann
- die Reaktion des Gesetzgebers bleibt abzuwarten




Ertragsteuerrecht aktuell

- » Der Sanierungserlass auf dem Prüfstand
- » Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?
- » **Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen**
- » Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Hintergrund: Bilanzierungsgrundsätze bei Werkverträgen
- nach dem Realisationsprinzip sind Gewinne nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind
- dies ist der Fall, wenn der Vermögensgegenstand ausgeliefert, der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden und die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Käufer übergegangen ist
- nach bisheriger Rechtsprechung des BFH bedarf es bei Werkverträgen i. S. des § 631 BGB außer der Übergabe auch noch der Abnahme des Werkes durch den Besteller
- bis dahin wurde ein nicht unbedeutendes Risiko der Abnahme durch den Vertragspartner angenommen, welches einer Gewinnrealisierung widerspricht 

Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Reaktion der Verwaltung auf das Urteil des BFH vom 14. Mai 2014
- der BFH hatte hier entschieden, dass eine Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nach § 8 Absatz 2 HOAI 1995 nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung, sondern bereits dann eintritt, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung entstanden ist.
- Dies folge aus dem Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind, und entspreche damit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Sie sind für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich (§ 5 Absatz 1 Satz 1 EStG)



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.05.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Die Klägerin ist eine bilanzierende Ingenieurgesellschaft (KG): Fraglich war die Behandlung noch nicht abgeschlossener Bauprojekte, für die die KG die Planung erstellt hat
- Die KG hat die bereits erhaltenen Abschlagszahlungen als erhaltene Anzahlungen passiviert (11 Mill. DM) und die unfertigen Leistungen mit den Herstellungskosten aktiviert (8,5 Mill. DM)
- Eine Gewinnrealisierung hat die KG verneint, da weder Schlussrechnungen erstellt noch die Planungsleistungen abgenommen worden seien
- Das FG Düsseldorf gab der Klage teilweise statt; nur soweit die Leistungen fiktiv oder konkludent abgenommen worden seien, sei bereits ein Gewinn realisiert worden.
- Der BFH folgte dem Urteil der Vorinstanz nicht



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.05.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Forderungen sind zu aktivieren, wenn die Leistungen wirtschaftlich erfüllt sind und die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist
- Unerheblich ist, ob zum Bilanzstichtag eine Rechnung erteilt ist und ob die Forderung bereits fällig ist
- auch nach dem BFH-Urteil gilt für Werkverträge der Grundsatz: eine Gewinnrealisierung erfolgt erst mit der Abnahme des Werks
- es kann allerdings bereits vorher eine Gewinnrealisierung eintreten, wenn der Entgeltanspruch durch die Wirkung von Sonderregelungen unabhängig von der Abnahme entsteht!



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- die nach § 640 BGB grundsätzliche erforderliche Abnahme der Werkleistung ist daher im Urteilsfall entbehrlich, da mit der HOAI eine gesonderte gesetzliche Regelung zum Entstehen des Entgeltanspruchs vorliegt
- für die bereits nachgewiesenen Leistungen besteht in angemessenen Abständen auch ohne Teilabnahme ein Anspruch auf Abschlagszahlungen
- eine Rückforderung geleisteter Abschlagszahlungen ist grundsätzlich nicht möglich



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI sind daher nicht wie Anzahlungen auf schwebende Geschäfte zu behandeln
- die in der Abschlagszahlungen enthaltenen Erträge sind vielmehr bereits endgültig vereinnahmt
- das Urteil ist zur Rechtslage nach § 8 Abs. 2 HOAI 1996 ergangen, die Regelung ist im Wesentlichen inhaltsgleich mit dem bis zum 16.07.2013 anzuwendenden § 15 HOAI 2009
- im neuen § 15 HOAI 2013 ist die Abnahme der Planungsleistung durch den Auftraggeber zusätzliche Voraussetzung für die Fälligkeit des Honorars, die Regelungen zu Abschlagszahlungen sind hingegen unverändert



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- die Frage, ob ggfs. eine individuelle schriftliche Vereinbarung von Zahlungsweisen nach § 15 Abs. 4 HOAI 2013 einen Lösungsmöglichkeit darstellt, ist ungeklärt
- darüber hinaus ist es in der Literatur strittig, ob eine Übertragbarkeit auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB zulässig sein kann, weil der BFH in seinem Urteil diese Aspekte nicht zu entscheiden hatte



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- nach „Weisung“ des BMF vom 13.05.2015 sind die Grundsätze des BFH-Urteils allgemein auf alle Abschlagszahlungen nach § 632a BGB (im Rahmen von Werkverträgen) und § 15 Abs. 2 HOAI n.F. anzuwenden
- die Inhalte dieser „Weisung“ wurden in das BMF-Schreiben vom 29.06.2015 übernommen.
- hiernach sind ab diesem Zeitpunkt alle bilanzierenden Unternehmen, die Abschlagszahlungen in Rechnung stellen, von dem vorgelagerten Realisationszeitpunkt betroffen



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Erstmalig verpflichtend anzuwenden ist die Rechtsprechung jedoch erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 23.12.2014 (Tag der Veröffentlichung des Urteils im BStBl) beginnen, bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr also für das Jahr **2015**
- Ein aus der erstmaligen Anwendung der Urteilsgrundsätze entstehender Gewinn kann zur Vermeidung von Härten gleichmäßig auf zwei oder drei Jahre verteilt werden (2015 + 2016 je 1/2 oder 2015 – 2017 je 1/3)



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Bedeutung für die Praxis:
- betroffen sind Anzahlungen i.S.d. § 632a BGB
- Anzahlungen in diesem Sinne sind Zahlungen auf bereits erbrachte Teilleistungen vor, die von der Schluss-Abnahme unabhängig ist
- zivilrechtlich liegt es sich um eine vorläufige Anzahlung auf die Vergütung des Gesamtwerks



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- keine Anzahlungen i.S.d. § 632a BGB sind
- Vorauszahlungen
 - es handelt sich hierbei um Anzahlungen auf ein Gesamtwerk, welche unabhängig von einer Gegenleistung erbracht werden und deshalb nicht unter § 632a BGB fallen
- Schlusszahlungen
 - es handelt sich hierbei um den endgültige Werklohn, der vom Besteller erst mit Abnahme des Werkes geschuldet wird (§ 641 Abs. 1 BGB)
 - dieser kann auch auf Teile des Werkes geschuldet sein



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- bei Vorschüssen tritt weiterhin keine Gewinnrealisierung ein
- Vorab-Zahlungen über Vorauszahlungsrechnungen führen hiernach nicht zu einer Gewinnrealisierung
- die praktische Umsetzung wird zur Zeit noch kontrovers diskutiert
- als positiver Aspekt bleibt die Tatsache, dass eine Gewinnrealisierung bereits im Zeitpunkt der Abschlagszahlung gerade bei langfristigen Werkverträgen eine zusammengeballte Realisierung von Gewinnen und somit eine einmalig hohe Steuerbelastung verhindern kann...



Ertragsteuerrecht aktuell

Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen (BMF vom 29.06.2015 zur Anwendung d. BFH-Urteils vom 14.05.2014, VIII R 25/11)

- Auswirkungen hat das BMF-Schreiben auf jeden Fall für bilanzierende Werkleister, bei denen der Vergütungs-/Honoraranspruch nicht von einer Abnahme abhängt
- für die übrigen Fälle bleibt es unverändert strittig
- dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass Gewinne auf Ebene des Leistungserbringers zeitlich vorgezogen werden, während für den Leistungsempfänger erst mit der Fertigstellung (Herstellung eines betriebsbereiten Zustandes) die Möglichkeit besteht, den Wertverzehr als AfA steuermindernd geltend machen zu können



Ertragsteuerrecht aktuell

- » Der Sanierungserlass auf dem Prüfstand
- » Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf dem Prüfstand: wo geht die Reise hin?
- » Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen
- » Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- Der BFH hat mit o.g. Urteil klargestellt, dass eine Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten von weniger als 10% an der Komplementär-GmbH regelmäßig kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II darstellt
- Hintergrund: zum notwendigen BV einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zusätzlich zu den im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden WG auch solche WG, die einem MU gehören, wenn sie geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der PersGes (Sonder-BV I) oder der Beteiligung des Gesellschafters an der PersGes (Sonder-BV II) zu dienen
- nach Verwaltungsauffassung handelt es sich bei der Beteiligung um ein „Instrument der Beherrschung“, was die Behandlung als Sonder-BV rechtfertigt



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- zur Frage, in welchem Umfang Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind, hat sich die Finanzverwaltung (z.B. Oberfinanzdirektionen Rheinland v. 23.03.2011 - S 2242 - 25 - St 111) im Jahr 2011 wie folgt geäußert:
- bei der Beurteilung der Frage, ob die Beteiligung an einer Komplementär-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, ist davon auszugehen, dass die Beteiligung nicht generell zum funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten gehört
- maßgebend sind vielmehr die Umstände des jeweiligen Einzelfalles
- eine Zuordnung zum SBV II setzt voraus, dass die Beteiligung wesentliche Grundlage für die MU-Stellung des Kommanditisten ist



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- dies wiederum setzt voraus, dass der Anteil eine wirtschaftlich für den Betrieb bzw. für die Mitunternehmerstellung bedeutsame Stellung hat
- hierfür werden im Wesentlichen zwei Fallgruppen unterschieden:
 - 1. Komplementär-GmbH ist am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt
 - 2. Komplementär-GmbH ist am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG nicht beteiligt



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- 1. Komplementär-GmbH ist am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt
 - derartige Beteiligungen sind stets als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren
 - Begründung: bei wirtschaftlicher Betrachtung führt die mittelbare Gesellschafterstellung über die GmbH zu einer wirtschaftlich nicht unbedeutenden Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- 2. Komplementär-GmbH ist nicht am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt
 - beträgt der Kommanditanteil zwischen 1% und 50%, wird eine funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung nur begründet, wenn der Kommanditist die Mehrheit der Stimmrechte an der Komplementär-GmbH besitzt und hierüber in der Lage ist, seinen geschäftlichen Betätigungswillen in der GmbH & Co. KG über die GmbH durchzusetzen
 - ist der Kommanditist bereits mehrheitlich an der KG beteiligt, stellt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- 2. Komplementär-GmbH ist nicht am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt
 - ist neben dem Kommanditisten jedoch nur noch die Komplementär-GmbH Gesellschafterin der KG, stellt die Beteiligung eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten dar, weil die GmbH aus dessen Sicht benötigt wird, um überhaupt eine Personengesellschaft und damit eine Kommanditistenstellung zu begründen.
 - dies gilt unabhängig davon, in welchem Umfang der Kommanditist an der GmbH beteiligt ist



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- der Formwechsel einer GmbH & Co KG in eine Kapitalgesellschaft wird steuerlich wie die Einbringung des Betriebs einer Kommanditgesellschaft behandelt
- hier besteht die Besonderheit, dass die bisherige Komplementärstellung infolge der Einbringung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig gegenstandslos werden muss, weil die vermögenslos werdende Kommanditgesellschaft infolge des Umwandlungsakts von Rechts wegen erlischt



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- eine Übertragung auch der Beteiligung an der bisherigen Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit sich auf die Geschäftsführungsfunktion bei der Kommanditgesellschaft beschränkt hat, wäre somit wirtschaftlich ohne Sinn
- es kann deshalb in diesem Fall nicht davon ausgegangen werden, dass der vormalige Kommanditist mit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH etwas für den übertragenen Mitunternehmeranteil Wesentliches zurückbehalten hat (BFH-Urteil vom 16.12.2009, I R 97/08, BStBl 2010 II S. 808)



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- die Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG erfordert, dass mindestens alle zu dem MU-Anteil gehörenden (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Gewährung neuer Anteile auf die Kapitalgesellschaft übergehen
- der Begriff des MU-Anteils i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umfasst dabei nicht nur den Anteil des MU am Vermögen der Gesellschaft (Gesamthandsvermögen), sondern auch etwaiges SBV des Ges'er
- sind WG des SBV daher als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren, müssen sie zusammen mit der Beteiligung an der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden
- auch WG des SBV II in Form von Anteilen an der Komplementär-GmbH können daher funktional wesentliche Betriebsgrundlagen sein



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

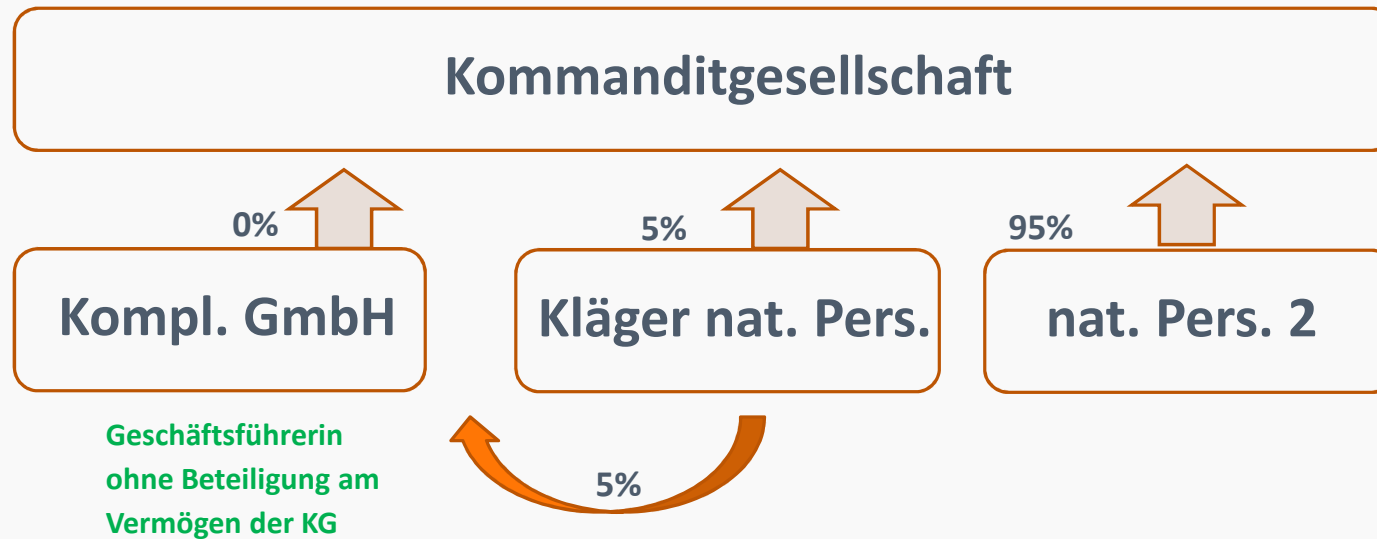
- im entschiedenen Fall war fraglich, ob der Anteil von 5% am Nennkapital der Komplementär-GmbH auch dann noch notwendiges Sonder-BV II des zu 5% an der GmbH & Co. KG beteiligten Kommanditisten ist, wenn der Kommanditist nicht an der Geschäftsführung der Komplementär-GmbH beteiligt ist und somit keinen besonderen Einfluss auf die Geschäftsführung der KG ausüben kann
- die Vorinstanz war noch der Auffassung, dass die Teilhabe des Kommanditisten an den Gewinnen der KG im Wesentlichen aufgrund seiner Beteiligung an der GmbH erfolgt sei; die Beteiligung an der KG werde dadurch gestärkt. Es sei nicht erforderlich, dass die Beteiligung an der GmbH einen beherrschenden Einfluss vermittele.



Ertragsteuerrecht aktuell

Das Rechtsinstitut der GmbH & Co KG

Beteiligungsverhältnisse im Urteilsfall des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)



Ertragsteuerrecht aktuell

Das Rechtsinstitut der GmbH & Co KG

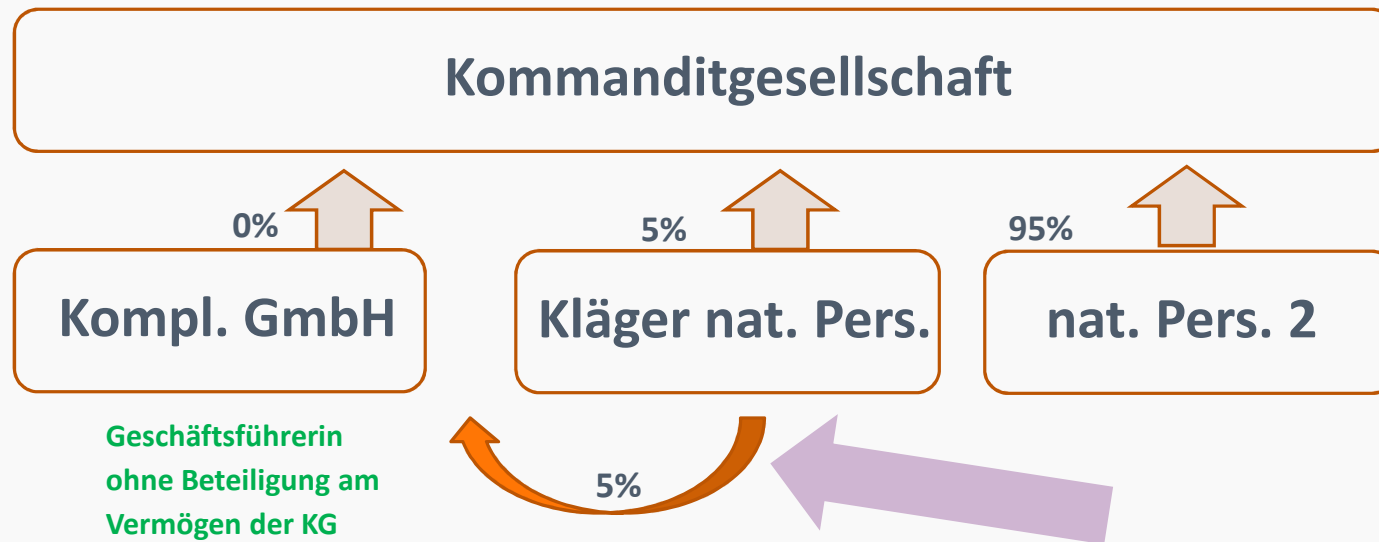
Gewinnanspruchsverhältnisse im Urteilsfall des BFH vom 16.04.2015
(Az. IV R 1/12)



Ertragsteuerrecht aktuell

Das Rechtsinstitut der GmbH & Co KG

Streitfrage im Urteilsfall des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)



ist die Bet. dem Sonder-BV II zuzuordnen?
entsteht ein Veräußerungsgewinn?



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- dies sah der BFH anders: eine Beteiligung des Kommanditisten an der geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH ist grds. nicht dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen, wenn der Kommanditist auf Grund der Höhe der Beteiligung nicht in der Lage ist, über diese Einfluss auf die Geschäftsführung der KG zu nehmen
- eine Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten an der geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH von weniger als 10% ist daher nicht dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- dies gilt auch, wenn die Komplementär-GmbH außergewöhnlich hoch am Gewinn der KG beteiligt ist
- allein die mittelbare Beteiligung des Kommanditisten über die GmbH am Gewinn der KG kann weder dessen Mitunternehmerstellung stärken noch als Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung verstanden werden



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2014 (Az. IV R 01/12)

- dies gilt jedenfalls im gesetzlich normierten Regelfall, wonach die Abstimmung in der Gesellschaft nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt (§ 47 Abs. 1 GmbHG)
- Dies war jedoch nicht gegeben: dem Kommanditisten und gleichzeitigem GmbH-Gesellschafter ist es regelmäßig nicht möglich, auf die Geschäftsführung der GmbH und damit mittelbar auf deren Geschäftsführungstätigkeit in der KG Einfluss zu nehmen, wenn seine GmbH-Beteiligung unter 10 % liegt
- demgegenüber ist eine Minderheitsbeteiligung jedoch stets dem Sonder-BV II zuzuordnen, wenn eine Beschlussfassung in der GmbH nur unter Mitwirkung des Minderheitsgesellschafters möglich ist



Ertragsteuerrecht aktuell

Anteil an der Komplementär-GmbH als notwendiges Sonder-BV II: Urteil des BFH vom 16.04.2015 (Az. IV R 1/12)

- hierzu kommt es, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Mehrheit von Stimmen verlange, die nur unter Einschluss der Stimmen des Minderheitsgesellschafters erreicht werden kann, oder sogar Einstimmigkeit vorgeschrieben ist
- Anm.: ob die Zuordnung der Geschäftsanteile zum Sonder-BV II bei einem Minderheitsgesellschafter, der mindestens 10% hält, gerechtfertigt ist, weil ihm die besonderen Minderheitenrechte gemäß § 50 Abs. 1, § 61 Abs. 2 Satz 2, § 66 Abs. 2 GmbHG zustehen, oder ob dies erst bei einem Gesellschafter zu bejahen ist, der mehr als 25% der Geschäftsanteile hält und damit über eine Sperrminorität i.S. des § 53 Abs. 2 GmbHG verfügt, brauchte der BFH im Urteilsfall nicht zu entscheiden



4. Hamburger Steuerdialog

- Update Kapitalgesellschaften -

Hamburg, den 7. Oktober 2015

Thomas Krüger
Head of Tax, Goodgame Studios

Dr. Arne von Freeden, LL.M.
Rechtsanwalt/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg

Gliederung

■ A. Stand der Gesetzgebung 2015

■ B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

Gliederung

A. Stand der Gesetzgebung 2015

B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

A. Stand Gesetzgebung 2015 (1/4)

- Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
 - Referentenentwurf vom 27.08.2015
 - Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Handhabbarkeit des Besteuerungsverfahrens (verstärkter IT-Einsatz, zielgenauerer Ressourceneinsatz, Serviceorientierung, nutzerfreundlichere Prozesse)
- Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung
 - Diskussionsentwurf des BMF vom 22.07.2015
 - Anpassungen bei der Steuerpflicht für Streubesitzdividenden, Erweiterung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen und Einschränkung der Verlustverrechnung bei Streubesitz
 - Einführung eines intransparenten Besteuerungssystems für Investmentfonds und modifiziertes investmentsteuerrechtliches Transparenzprinzip bei Spezial-Investmentfonds

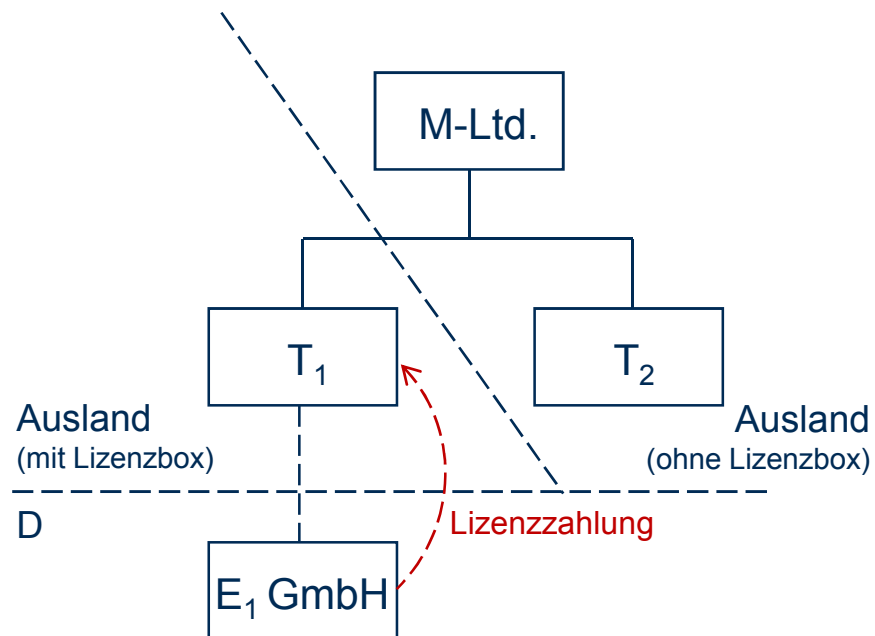
A. Stand Gesetzgebung 2015 (2/4)

- Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
 - Beschluss der Bundesregierung v. 08.07.2015 und Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses v. 15.09.2015
 - Neugestaltung der Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen
- Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum ZollkodexAnpG (umbenannt in: „Steueränderungsgesetz 2015“)
 - Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 23.09.2015 und 2./3. Lesung im Bundestag am 24.09.2015
 - Umsetzung von verschiedenen (Einzel-)Maßnahmen, die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme zum ZollkodexAnpG vorgeschlagen worden sind
- Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie
 - Billigung durch den Bundesrat am 10.07.2015
 - U.a. Reduzierung von Mitteilungspflichten für Kirchensteuerabzugsverpflichtete

A. Stand Gesetzgebung 2015 (3/4)

- Bundesratsinitiative „Steuerschulplücher schließen – Steuervergünstigungen abbauen – Investitionen ankurbeln“ des Landes Hessen
 - Presseinformation vom 16.10.2014
 - Problem (aus Sicht Hessens): Viele Staaten bieten Großkonzernen eine willkommene Plattform für aggressive Steuergestaltungen mittels steuergünstiger „Lizenzboxen“
 - Lösung (aus Sicht Hessens):
 - Nationale Regelung („Alleingang“)
 - „Konzerninterne Lizenzzahlungen sollen nur noch dann ganz oder teilweise abzugsfähig sein, wenn sie im Empfängerstaat mit einem Steuersatz von 25% besteuert werden.“
 - Im Rahmen des BEPS-Projekts wird diskutiert, eine „Mindestbesteuerung“ für Lizenzzahlungen zu regeln:
 - Kein starrer, fixer Mindeststeuersatz
 - Steuersatz soll [mindestens] halb so hoch sein wie der (Regel-)Steuersatz des Empfängerlandes

A. Stand Gesetzgebung 2015 (4/4)



- **Ausgangslage**
 - E₁ GmbH zahlt an konzernzugehörige, ausländische T₁ eine Lizenzgebühr i.H.v. EUR 10 Mio.
 - Die T₁ befindet sich in einem Staat, der eine Lizenzbox-Regelung erlassen hat
 - Die von T₁ vereinnahmten Lizenzen unterliegen im Ausland einem Steuersatz i.H.v. 5%
- **Aktuelle Besteuerung**
 - In Deutschland: Betriebsausgaben EUR 10 Mio. (Hinzurechnung § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG), Steuerminderung i.H.v. (rd.) EUR 3 Mio.
 - Im Ausland: Besteuerung i.H.v. EUR 0,5 Mio.
 - „Schädlicher Steuerausfall“: EUR 2,5 Mio.
- **Besteuerung nach dem Vorschlag Hessens**
 - Falls Besteuerung im Empfängerstaat $\geq 25\%$, voller Betriebsausgabenabzug
 - Falls Besteuerung im Empfängerstaat $< 25\%$, kein Betriebsausgabenabzug in Deutschland ungeachtet der Besteuerung im Empfängerstaat
 - Ggf. Mehrbelastung i.H.d. ausländischen Steuer

Gliederung

A. Stand der Gesetzgebung 2015

B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

Gliederung

A. Stand der Gesetzgebung 2015

B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

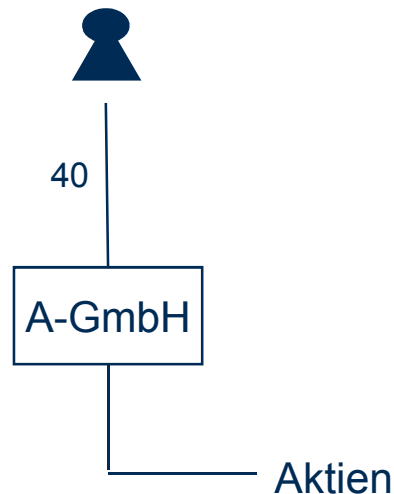
2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

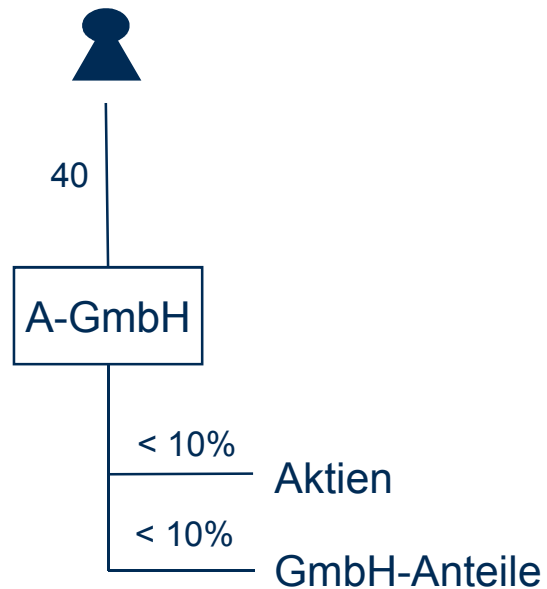
Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft (§ 8b VII KStG)



- **Ausgangslage**
 - Die A-GmbH ist ein Finanzunternehmen und hat Aktien erworben, die sie zunächst dem Anlagevermögen zuordnete
 - Die Aktien werden nachträglich umgewidmet und im Umlaufvermögen ausgewiesen
 - Bei Veräußerung der Aktien erzielt die A-GmbH einen Veräußerungsverlust
- **Frage**

Sind die Veräußerungsverluste gem. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG steuerlich zu berücksichtigen?
- **FG Münster v. 11. Februar 2015 (rkr.)**
 - Ausweis im Anlagevermögen wesentliches Indiz gegen die Absicht, einen kurzfristigen Eigenhandelserfolg zu erzielen
 - Steuerpflichtiger ist an die einmal getroffene Zuordnungsentscheidung gebunden

Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft (§ 8b IV KStG) (1/3)

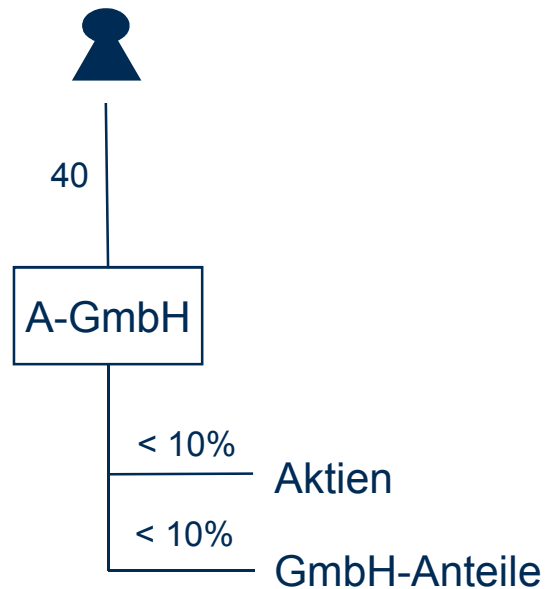


- **Gegenwärtige Lage**
 - Nach § 8b Abs. 4 KStG sind Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 KStG abweichend von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen
 - Unterjähriger Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent gilt als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt
- **§ 8b Abs. 4 KStG-E**
 - Erweiterung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 2 KStG) für Streubesitzanteile
 - Klarstellung der Rückbeziehungsfiktion i.Z.m. dem unterjährigen Erwerb eines mindestens 10 Prozent-Anteils
 - Beschränkung der Verlustverrechnung bei Streubesitzanteilen

Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft (§ 8b IV KStG) (2/3)

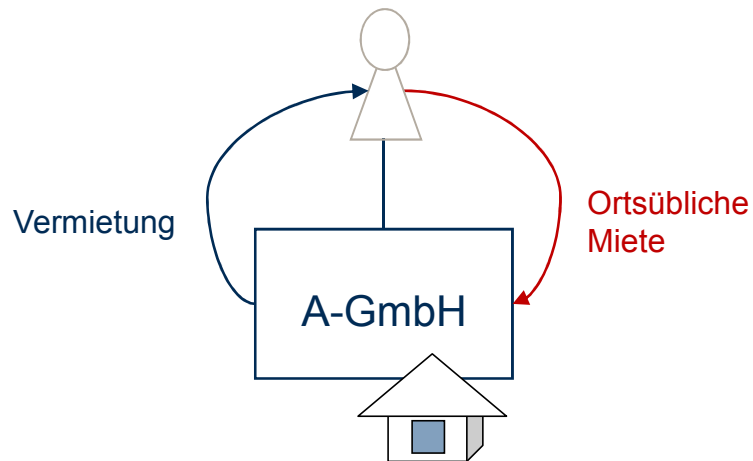
- **Geplante Vollbesteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen ab 2018 im Zuge des InvStRefomG (§ 8b Abs. 4 KStG-E)**
 - Beteiligung von weniger als 10% zu Beginn des KJ
 - Unterjähriger Hinzuerwerb beseitigt für dieses KJ nicht die Streubesitzeigenschaft.
 - Verschonung von Veräußerungsgewinnen aus Wagniskapital unter bestimmten Voraussetzungen (3-jährige Mindesthaltedauer, Beihilfefähigkeit und Nichtbörsennotierung des Beteiligungsunternehmens)
 - Verlustverrechnungsschedule für Streubesitzbeteiligungen

Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft (§ 8b IV KStG) (3/3)



- **Festhalten von „Alt-Reserven“**
Auch vor dem 1. Januar 2018 entstandene stille Reserven sollen erfasst werden
- **Folgen**
 - Doppelbesteuerung
 - Steuerbelastung auf A-GmbH-Ebene
 - AbgSt bei Ausschüttung der V-GmbH oder AbgSt/TEV bei Veräußerung der Anteile an der A-GmbH
 - Finanzierung von Contractual-Trust-Arrangement-Strukturen wird erschwert
- **Gestaltungsüberlegungen**
 - Realisierung durch Veräußerung (und Rückkauf) vor dem 1. Januar 2018?
 - Dokumentation von „Alt-Reserven“ zum 31. Dezember 2017 (Beweisvorsorge)?
 - „Transfer“ von Streubesitz auf Auslandsgesellschaft (Luxemburg?, Belgien?, etc.)
 - Errichtung von Familien-Investmentfonds?

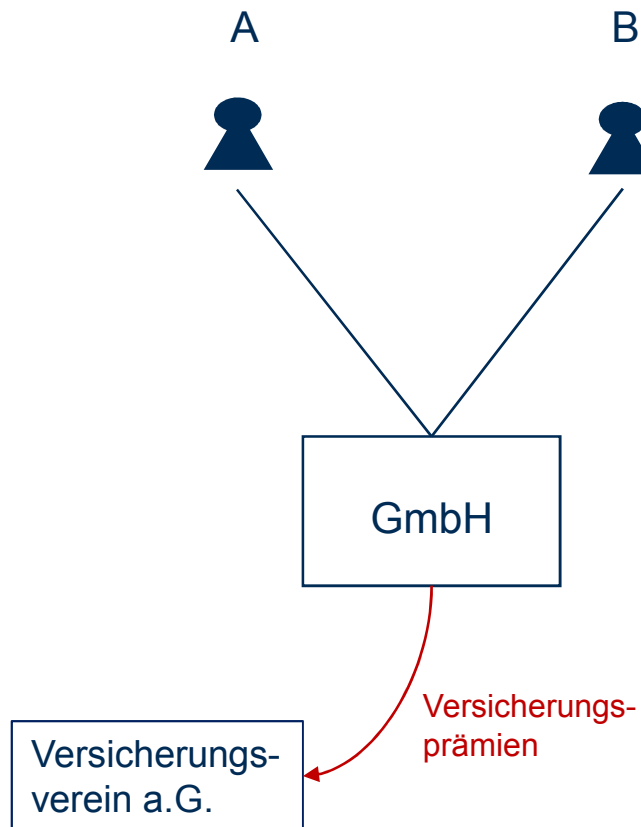
Verdeckte Gewinnausschüttung bei ortsüblicher Marktmiete?



- **Ausgangslage**
 - Die A-GmbH erwirbt eine Immobilie und überlässt diese ihrem Alleingesellschafter
 - Der Alleingesellschafter zahlt eine ortsübliche Miete, die niedriger ist als die Kostenmiete (zzgl. Gewinnaufschlag)
- **Frage**

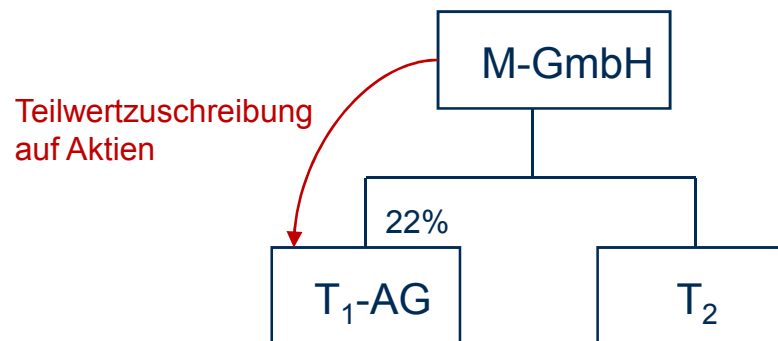
Ist für die Frage, ob eine vGA vorliegt, die ortsübliche Miete oder die Kostenmiete (zzgl. Gewinnaufschlag) heranzuziehen?
- **FG Köln v. 22. Januar 2015 (Rev. anh.)**
 - Heranziehung der Kriterien zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielungsabsicht und Liebhaberei
 - Fremdvergleich ist unter Heranziehung der Kostenmiete (nicht der Marktmiete) durchzuführen

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Prämienzahlungen



- **Ausgangslage**
 - A und B sind zu je 50 vH. an einer GmbH beteiligt. Die GmbH sowie A und B (als Versicherungsnehmer) haben eine Honorar-ausfallschutz- und Betriebsunterbrechungsversicherung abgeschlossen
 - Die Versicherungsprämien zahlt die GmbH, A und B sind nicht von einer Erstattungs-berechtigung ausgeschlossen
- **Frage**
Liegt eine vGA in Höhe der Prämienzahlung vor?
- **BFH v. 11. März 2015**
 - VGA möglich, da nicht auszuschließen, dass künftige Versicherungsleistungen nicht der GmbH sondern auch A und/oder B zufließen können
 - Abschluss der Versicherungsverträge auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst?

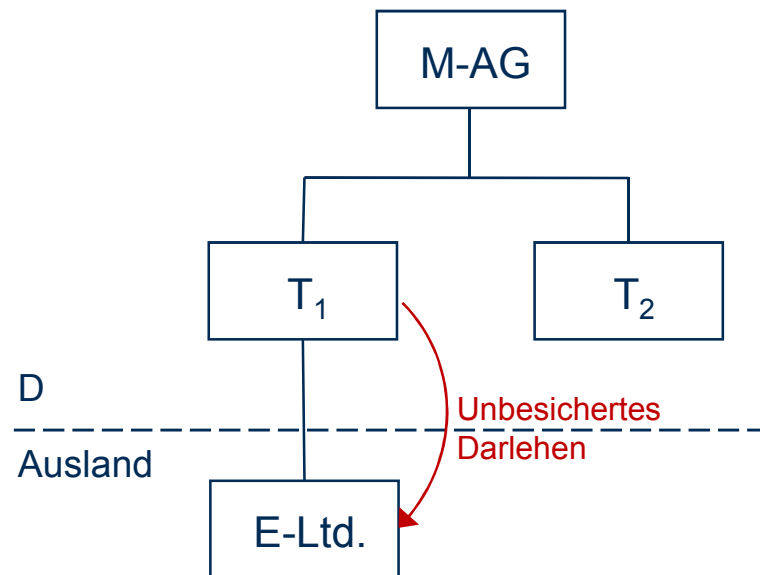
(Keine) Mindestbesteuerung bei steuerwirksamer Teilwertaufholung



- **Ausgangslage**
 - Die M-GmbH hat ihre Anteile an der T₁-AG im Jahr 2003 steuerwirksam teilwertberichtigt, wodurch sich ihr steuerlicher Verlustvortrag erhöhte
 - Im Jahr 2006 nimmt die M-GmbH eine Teilwertzuschreibung bis zur Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten vor
- **Frage**

Unterliegt der Gewinn aus der steuerwirksamen Teilwertzuschreibung der Mindestbesteuerung?
- **FG Düsseldorf v. 2. September 2014 (Rev. anh.)**
 - Aufwand und Ertrag beruhen auf demselben Grund: Teilwertabschreibung und Wertaufholung lösen in unterschiedlichen Ermittlungsperioden wg. Mindestbesteuerung eine Steuerschuld aus
 - Besteuerung eines Umkehreffektes, der keinen Einfluss auf Leistungsfähigkeit hat (Dry Income)
 - Abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeit

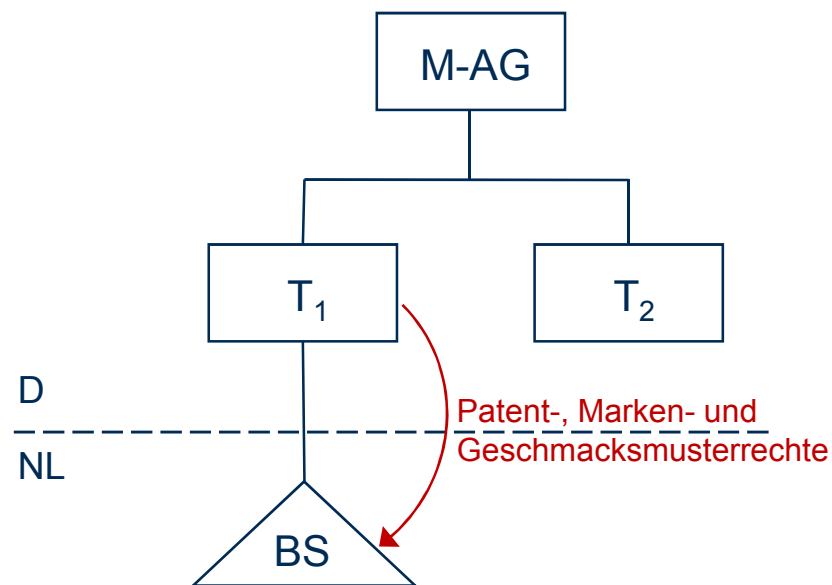
Konzernrückhalt



- **Ausgangslage**
 - Die T₁ gewährte der konzernzugehörigen E-Ltd. im Jahr 2000 ein unbesichertes Darlehen
 - Seit dem Jahr 2002 erzielt die E-Ltd. Verluste
- **Frage**

Kann die T₁ zum 31. Dezember 2007 eine Teilwertabschreibung auf ihre Darlehensforderung gegen die E-Ltd. vornehmen?
- **§ 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG** sind erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden
- Nach **BMF-Schreiben v. 29. März 2011** besteht ein Rückhalt im Konzern gegenüber fremden Dritten als werthaltige Sicherheit fort, ist für eine Teilwertabschreibung kein Raum (Tz. 13), da Voraussetzung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht erfüllt
- **BFH v. 24. Juni 2015**
 - Konzernrückhalt schließt Teilwertabschreibung auf Konzerndarlehen nicht aus
 - Rückhalt keine „immerwährende Besicherung“

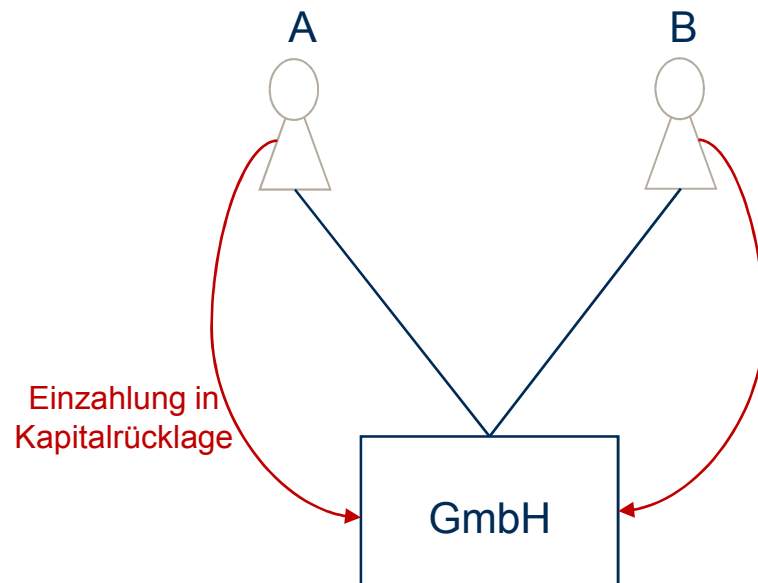
Übertragung von Wirtschaftsgütern auf Auslandsbetriebsstätte



- **Ausgangslage**
 - Die T₁ überträgt immaterielle Wirtschaftsgüter auf ihre ausländische Betriebsstätte
 - Stille Reserven wurden unter Stundung durch Bildung eines Merkpostens aufgedeckt
- **Frage**

Verstößt die Aufdeckung der stillen Reserven (mit Stundung der Steuer) gegen die Niederlassungsfreiheit (in Art. 49 AEUV)?
- **EuGH v. 21. Mai 2015 (Rs. C-657/13)**
 - Ungleichbehandlung von grenzüberschreitender Überführung und Überführung innerhalb eines Staates stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar (Liquiditätsnachteil), die aber erforderlich ist, um deutsche Steueransprüche zu sichern
 - Sofortbesteuerung ist unverhältnismäßig, Steuerrecht muss Stundungsoption vorsehen

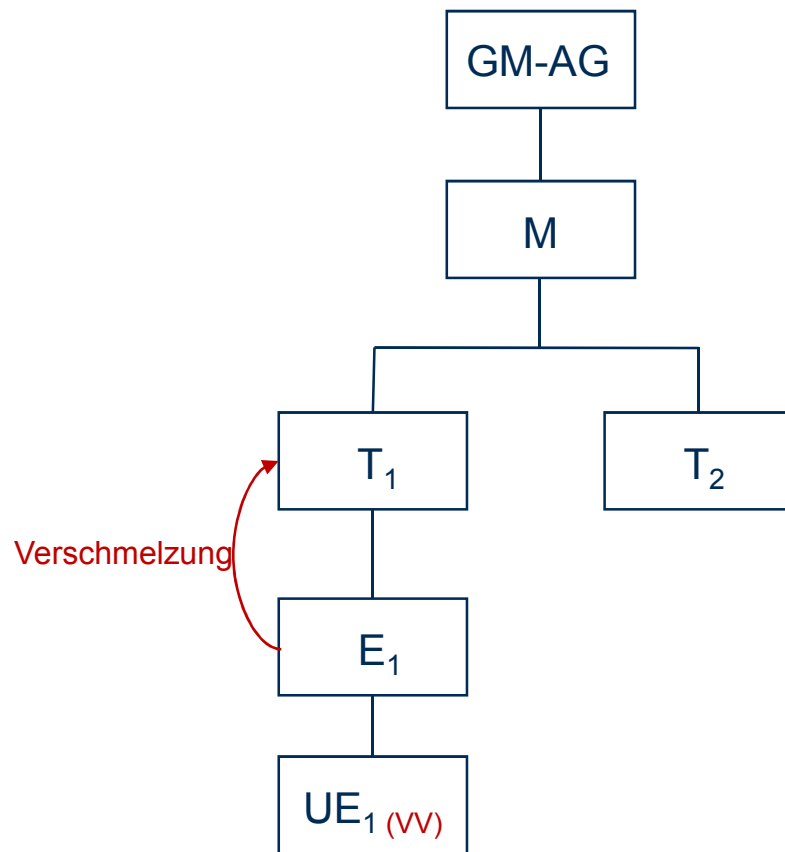
Bindung an die Feststellung des steuerliches Einlagekontos



- **Ausgangslage**
 - A und B sind zu je 50 vH. an einer GmbH beteiligt. A und B leisten im Jahr 2012 eine Einzahlung in die Kapitalrücklage i.H.v. 5 Mio. €
 - In der Erklärung zur gesonderten Feststellung (§§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1, 37 Abs. 2, 38 Abs. 1 KStG) zum 31.12.2012, die die GmbH mit der Handelsbilanz beim FA einreicht, wird ein steuerliches Einlagekonto von null deklariert
 - Im Rahmen der BP im Jahr 2014 wurde der Sachverhalt nicht „aufgegriffen“
- **Frage**

Kann das steuerliche Einlagekonto im Jahr 2015 noch berichtigt werden?
- **FG Köln v. 6. März 2012**
 - Offenbarer Fehler der GmbH iSv. § 129 AO?
 - Möglichkeit des Rechtsfehlers ausgeschlossen?
 - Macht sich BP Fehler der GmbH „zu eigen“?

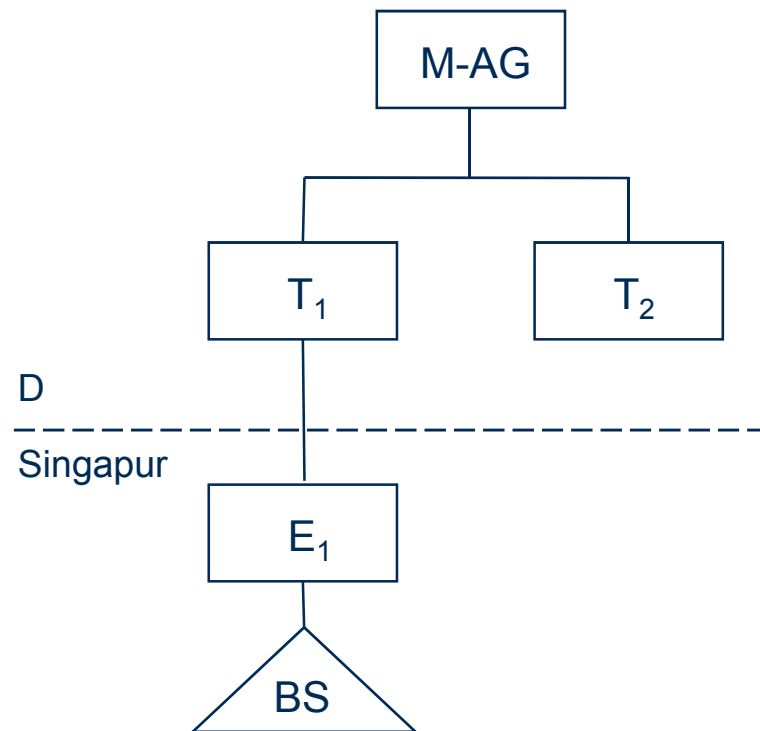
Kein § 8c KStG-Fall bei Kürzung der Beteiligungskette



- **Ausgangslage**
 - Die UE₁ weist Verlustvorträge aus
 - Aufgrund der Verschmelzung der E₁ auf die T₁ kommt es zu einem (vollständigen) Anteilseignerwechsel bei der UE₁
- **Frage**

Geht der Verlustvortrag bei der UE₁ aufgrund der Anteilsübertragung i.R.d. Verschmelzung unter?
- **FG Düsseldorf v. 09. Februar 2015 (Rev. anh.)**
 - Voraussetzungen des § 8c KStG nicht erfüllt, wenn oberster mittelbarer Anteilseigner und die an der Spitze der Beteiligungskette stehende Gesellschaft unverändert beteiligt bleiben
 - Einschränkung der Verlustverrechnung nur gerechtfertigt, wenn sich die wirtschaftliche Identität der UE₁ durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert
 - Bloße Verkürzung der Beteiligungskette ohne Auswirkung auf die Identität der UE₁ (gl. A. FG Berlin-Brandenburg v. 18.10.2011, 8 K 8311/10)

Kürzung des AStG-Hinzurechnungsbetrages iRd. GewSt



- **Ausgangslage**
Die T₁ ist alleinige Gesellschafterin der E₁, die aus ihrer Betriebsstätentätigkeit passive Einkünfte iSv. § 10 Abs. 2 AStG erzielt
- **Frage**
Ist der Hinzurechnungsbetrag bei der Ermittlung des Gewerbeertrages zu kürzen?
- **BFH v. 11. März 2015**
 - T₁ kann den Gewinn um den Hinzurechnungsbetrag kürzen (§ 9 Nr. 3 S. 1 GewStG) ungeachtet dessen, dass es sich bei der die Hinzurechnungsbesteuerung auslösenden Betriebsstätte um eine Betriebsstätte der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft und nicht der inländischen Kapitalgesellschaft handelt
 - § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG bewirkt eine fiktive Zuordnung zu einer Einkunftsart, hat aber keine Auswirkungen auf die Zuordnung des Gewerbeertrags
 - § 9 Nr. 7 S. 2, Nr. 8 Satz 1 GewStG ohne Auswirkung auf § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG

Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisänderungen (1/3)

■ **BMF-Schreiben v. 24.07.2015**

- Anwendung der BFH-Rspr. (I R 58/10; I R 55/13)
- Rückwirkende Änderung der Veranlagungen bei „vorlaufenden“ Veräußerungskosten und nachträglichen Kaufpreisänderungen
- Auf Aufwand/Ertrag aus Ab- oder Aufzinsung des Kaufpreises ist § 8b KStG nicht anzuwenden
- Zu Veräußerungskosten können auch Verluste aus gegenläufigen Sicherungsgeschäften gehören (I R 52/12)
- Beispiel aus dem BMF-Schreiben:

Eine GmbH veräußert im Jahr 02 die Beteiligung an einer Tochtergesellschaft (BW 100 TEUR) zum Preis von 500 TEUR. Im Jahr 01 sind Veräußerungskosten i.H.v. 20 TEUR angefallen. Der Kaufpreis wurde gestundet. Im Jahr 04 fällt die Kaufpreisforderung aus.

Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisänderungen (2/3)

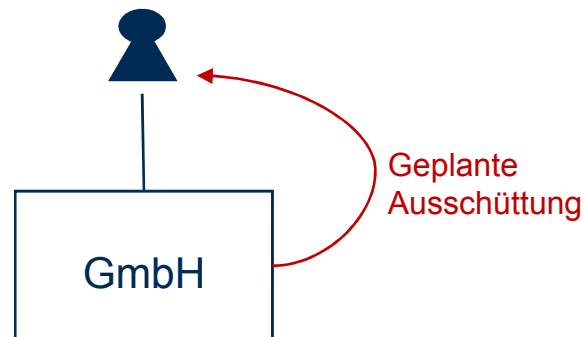
- Lösung des Beispiels gem. BMF-Schreiben v. 24.07.2015 zur Behandlung von Veräußerungskosten und nachträglichen Kaufpreisänderungen
- Nach § 8b KStG zu berücksichtigendes Einkommen (Gesamtjahresbetrachtung):

	Vor KP-Ausfall	Nach KP-Ausfall
Verkaufspreis	500.000	0
Buchwert	./ 100.000	./ 100.000
Veräußerungskosten	./ 20.000	./ 20.000
Veräußerungsergebnis	380.000	./ 120.000
Steuerfrei gem. § 8b Abs. 2	./ 380.000	-
Steuerpfl. nach § 8b Abs. 3 (5%)	+ 19.000	-
Nichtabzugsf. Verlust § 8b Abs. 3		+ 120.000
Einkommenswirkung Veräußerung	+ 19.000	0

Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisänderungen (3/3)

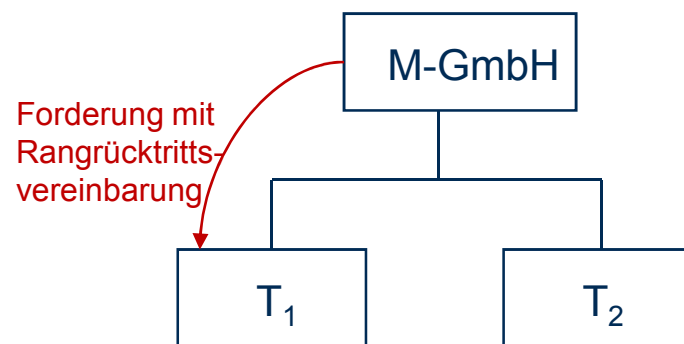
Auswirkungen des Veräußerungsvorgangs auf steuerbilanziellen Gewinn und Einkommen			
Beträge in TEUR	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 4
Veräußerungskosten	./. 20		
Ertrag aus KP-Forderung		500	
Ausbuchung Beteiligung		./. 100	
Außerbilanzielle Korrektur nach § 8b Abs. 2, 3 (vor KP-Ausfall)		./. 380 (= 500-100-20) + 19 (= 5% x [500-100-20])	
Rückwirkende außerbilanz. Korrektur	+ 20	./. 20	
Aufwand aufgrund KP-Ausfall			./. 500
Außerbilanzielle Korrektur			+ 500
Rückwirkende Rückgängigmachung der seinerzeit veranlagten § 8b-Korekturen		+ 380 ./. 19	
Rückwirkende Neuanwendung von § 8b (Nichtberücksichtig. Veräußerungsverlust)		+ 120 (= 0-100-20)	
Rückwirkende außerbilanz. Korrektur		./. 500	

Neues Kirchensteuerabzugsverfahren



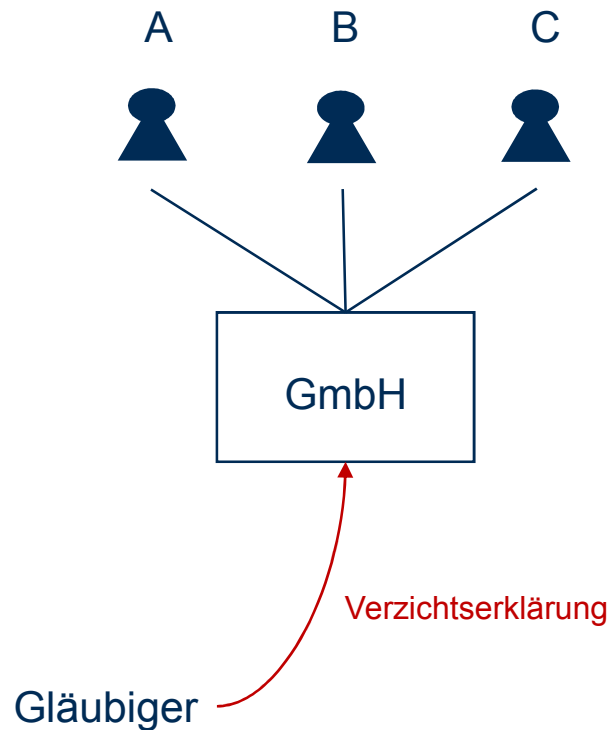
- **Ausgangslage**
Die GmbH beabsichtigt eine Gewinnausschüttung an ihren Gesellschafter (nat. Person) vorzunehmen; der Gesellschafter ist katholisch
- **Frage**
Was hat die GmbH im Vorfeld der Ausschüttung im Hinblick auf den KiSt-Abzug zu beachten?
- **Procedere**
Zur Feststellung der KiSt-Pflicht des Gesellschafters und zur Abführung der KiSt muss die GmbH beim BZSt jährlich elektronisch die Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) abfragen und jährlich
 - bis 30.06. die Gesellschafter über die anstehende KiStAM-Abfrage informieren
 - bis 31.08. eine Registrierung zum KiSt-Abzugsverfahren im BZSt-Online-Portal vornehmen und notwendige Daten der Gesellschafter beibringen
 - vom 01.09. bis 31.10. die KiStAM-Abfrage beim BZSt durchführen

Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt



- **Ausgangslage**
 - Die M-GmbH vereinbart zur Abwendung der Überschuldung der T₁ einen Rangrücktritt
 - Die Forderung der M-GmbH tritt im Rang hinter sämtliche anderen Gläubiger zurück; M-GmbH kann Tilgung und Verzinsung des Darlehens nur aus künftigem Bilanzgewinn oder etwaigem Liquidationsüberschuss verlangen
- **Frage**
Ist die Verbindlichkeit gegenüber der M-GmbH bei T₁ (noch) zu passivieren?
- **BFH v. 15. April 2015**
 - Für Verbindlichkeiten, die gem. einer Rangrücktrittsvereinbarung nur aus zukünftigem Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, gilt das Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 2a EStG)
 - Etwas anderes gilt, wenn die Verbindlichkeit aus einem aufgrund der Auflösung einer Kapitalrücklage entstehenden Bilanzgewinn getilgt wird
 - Wegfallgewinn ist durch Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils zu neutralisieren

Sanierungssteuerrecht



- **Ausgangslage**
 - Die GmbH ist sanierungsbedürftig
 - Im Rahmen der Sanierungsmaßnahmen verzichtet ein Gläubiger auf (einen Teil seiner) Forderungen
- **Themen**
 - Sanierungserlass als Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - Forderungsverzicht als „EU-rechtswidrige Beihilfe“ (i.S.v. Art. 107, 108 AEUV)?
 - BFH v. 25. März 2015 (X R 23/13)
 - Notifizierungspflicht bei Erlass der Gewerbesteuer?

Gliederung

A. Stand der Gesetzgebung 2015

B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

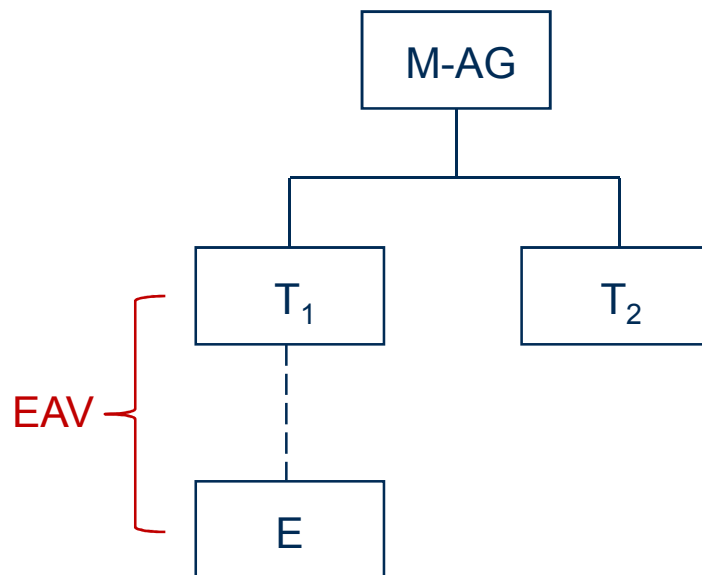
Organschaft mit atypisch stiller Beteiligung an KapGes (1/2)

- Neues BMF-Schreiben vom 20. August 2015 zur körperschaftsteuerlichen Organschaft unter Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der eine atypisch stille Beteiligung besteht
- Kernaussagen
 - Atypisch stille Gesellschaft kann weder Organgesellschaft noch Organträger sein
 - Kapitalgesellschaft, an der atypisch stille Beteiligung besteht, kann weder Organgesellschaft noch Organträger sein
 - „Übergangs-/Billigkeitsregelung“: Organschaft mit einem Organträger, an dessen Handelsgewerbe eine atypisch stille Beteiligung besteht, kann unter Berücksichtigung des Einzelfalls im Wege der Billigkeit und des Vertrauensschutzes weiter steuerlich anzuerkennen sein, wenn die Organschaft bereits am 20. August 2015 bestanden hat.

Organschaft mit atypisch stiller Beteiligung an KapGes (2/2)

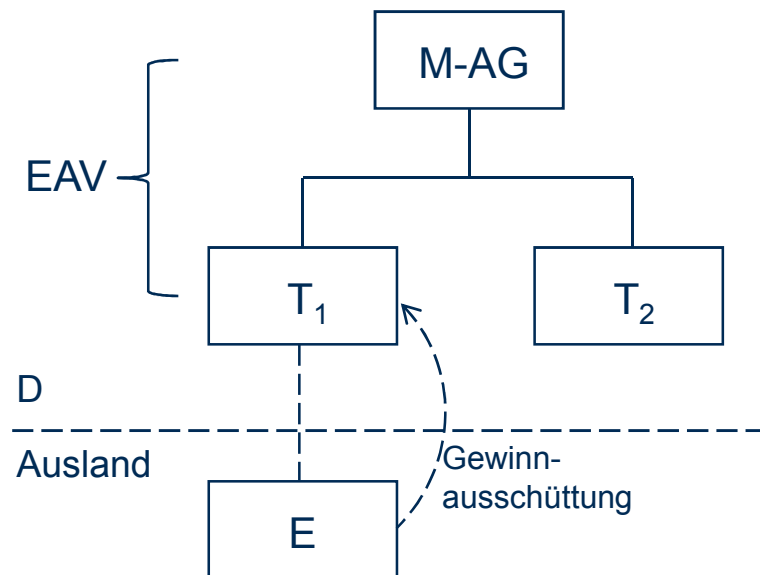
- Kritik an den Regelungen des BMF-Schreibens
 - Organträgerereignis der atypisch stillen Gesellschaft ist gegeben, wenn die atypisch stille Gesellschaft selbst eigengewerblich tätig ist iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG
 - Kapitalgesellschaft und atypisch Still soll nicht Organgesellschaft sein können, weil nicht der ganze Gewinn i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG abgeführt werde. Dies ist unzutreffend, da die Gewinnbeteiligung des atypisch Stillen im handelsrechtlichen Jahresabschluss als Aufwand zu erfassen ist; nach Abzug des Aufwands bleibt der „ganze Gewinn“ i.S.v. § 301 AktG übrig
 - Übergangsregelung nur für den Fall des Kapitalgesellschaft und atypisch Still-Organträgers; Übergangsregelung im Übrigen als Ermessenstatbestand formuliert
 - Kein Vertrauensschutztatbestand für Organgesellschaften, an denen eine atypisch stille Beteiligung besteht (keine Übergangsregelung)

Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrages



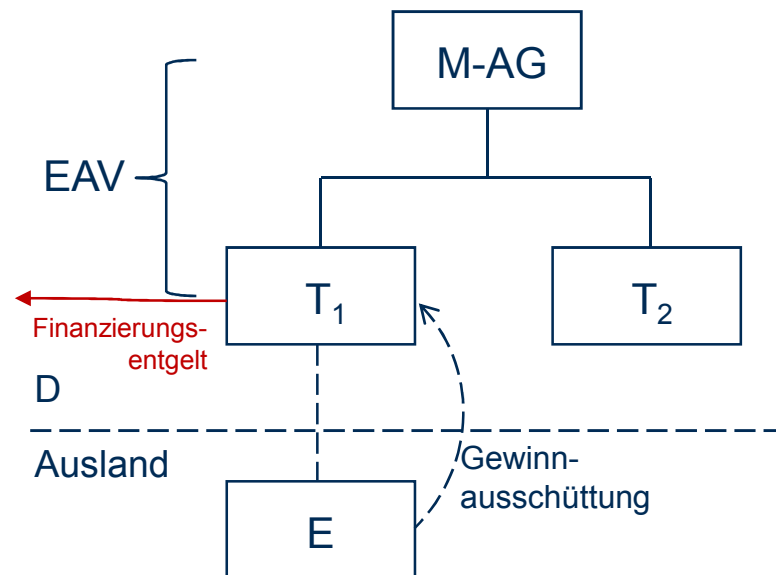
- **Ausgangslage**
 - Die E wurde durch notarielle Urkunde aus dem Februar 2005 neu gegründet
 - Der EAV wurde für die Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009 fest geschlossen
- **Frage**
Ist die Voraussetzung einer fünfjährigen Mindestlaufzeit des EAV erfüllt?
- **FG Düsseldorf v. 3. März 2015 (Rev. anh.)**
 - EAV gilt seinem Wortlaut nach für fünf Zeitjahre, aber eine fünfjährige Mindestdauer des EAV (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG) wird nicht erfüllt, wenn die E (OG) erst durch notariellen Vertrag im Februar 2005 gegründet wurde
 - Aus BFH v. 28. Juli 2010, I R 89/09, folgt nicht, dass auch für die Berechnung der fünfjährigen Mindestdauer des EAV auf den Beginn der wirtschaftlichen Eingliederung abzustellen ist
 - Bei Anwendung von § 2 Abs. 1 UmwStG müsste der übernehmende Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum (seit 1.1.2005) bestanden haben

Ausschüttung der OG-Tochter an die Organgesellschaft (1/3)



- **Ausgangslage**
 - Die ausländische Enkel-KapGes E schüttet eine Dividende an die T₁ (Organgesellschaft, OG) aus
 - Schachtelprivileg ist (nach neuer BFH-Rechtsprechung) anwendbar (§ 9 Nr. 7 GewStG)
- **BFH v. 17. Dezember 2014**
 - Bruttomethode i.S.d. § 15 Nr. 2 KStG (i.V.m. § 8b Abs. 1-6 KStG) schlägt auf die Ermittlung der Gewerbeerträge der OG und des OT nach § 7 S. 1 (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2) GewStG durch
 - Von der T₁ (als OG) vereinnahmter Gewinn aus Anteilen an einer ausl. KapGes ist bei der Berechnung des Kürzungsbetrags im Rahmen des sog. gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG nicht nach § 9 Nr. 7 Satz 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG um fiktive nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu vermindern

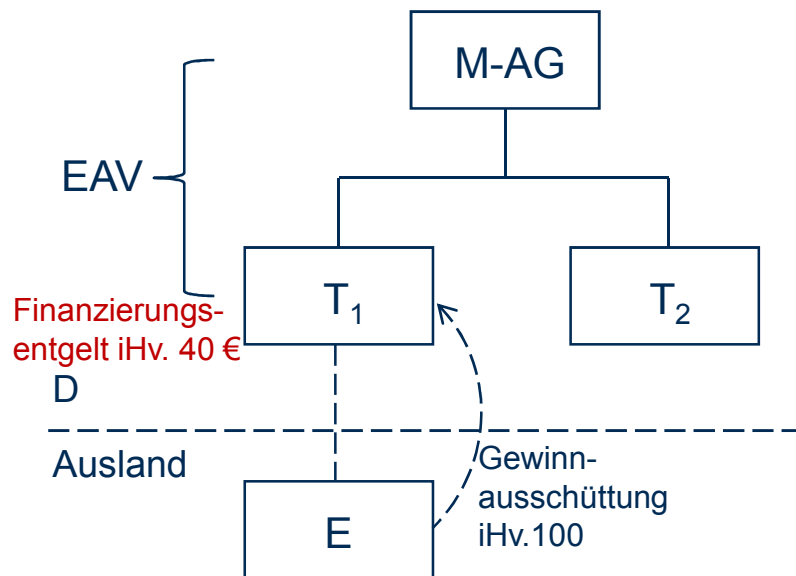
Ausschüttung der OG-Tochter an die Organgesellschaft (2/3)



- **BFH (Forts.)**
 - Beim OT ist der Gewinn aus den Kapitalanteilen infolge des der OG gewährten sog. Schachtelprivilegs in dem ihm zugerechneten Gewerbeertrag nicht i.S.v. § 15 Satz 1 Nr. 2 S. 2 KStG enthalten, weshalb auch bei ihm keine Hinzurechnung von fiktiven nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG vorzunehmen ist
- **Gesetzgebung**

BR-Stellungnahme im Gesetzgebungsverfahren des PrErkIUmsG zur Schließung der gewstl. „Hinzurechnungslücke“ (BR-Drs. 121/15[B], 22) wurde nicht in den Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses (BT-Drs. 18/6094, 20 f.) berücksichtigt

Ausschüttung der OG-Tochter an die Organgesellschaft (3/3)



- **Frage**
Wie sind Finanzierungsentgelte der T₁ (OG), die in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an der E stehen, zu behandeln?
- **Lösung**
 - Bei der OG Minderung des Kürzungsbetrages um im unmittelbarem Zusammenhang mit Gewinnanteilen (an E) stehende Aufwendungen (§ 9 Nr. 7 Satz 2 iVm. Nr. 2a Satz. 3 GewStG), so dass eine Kürzung iHv. 60 € erfolgt
 - Beim OT erfolgt keine Kürzung i.H.v. vollen Dividende (100 €), sondern nur i.H.v. 60 €; im zugerechneten Gewerbeertrag sind noch 40 € enthalten
 - Handelt es sich bei den 40 € um Aufwendungen, die beim OT nicht abziehbare Betriebsausgaben sind?
Oder ist der Gewerbeertrag des OT um diese Aufwendungen (unter Berücksichtigung von § 8b Abs. 1, 5 KStG, d.h. um [-40 €+ 2 € =] 38 €) zu vermindern?

Umsatzsteuerliche Organschaft

- **EuGH v. 16. Juli 2015, C-108/14 (u.a.), „Larentia + Minerva“ zur Unionsrechtswidrigkeit der umsatzsteuerlichen Organschaft**
 - Vorabentscheidungsverfahren nach Vorlage durch den BFH (Beschluss v. 11. Dezember 2013, XI R 17/11, BStBl. II 2014, S. 417)
 - Vorsteuerabzug der Holding im Zusammenhang mit Kosten des Beteiligungserwerbs ist uneingeschränkt möglich, soweit keine den Vorsteuerabzug ausschließende Anschlussumsätze getätigt werden
 - Personen (insbes. Personengesellschaften) dürfen nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) nicht allein wegen ihrer Rechtsform aus dem Kreis möglicher Organgesellschaften ausgeschlossen werden
 - Ein Über-Unterordnungsverhältnis ist nach der MwStSystRL nicht Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Organschaft
 - Der Steuerpflichtige kann sich – aufgrund ihrer Unbestimmtheit in dieser Frage – nicht direkt auf die MwStSystRL berufen

Gliederung

A. Stand der Gesetzgebung 2015

B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

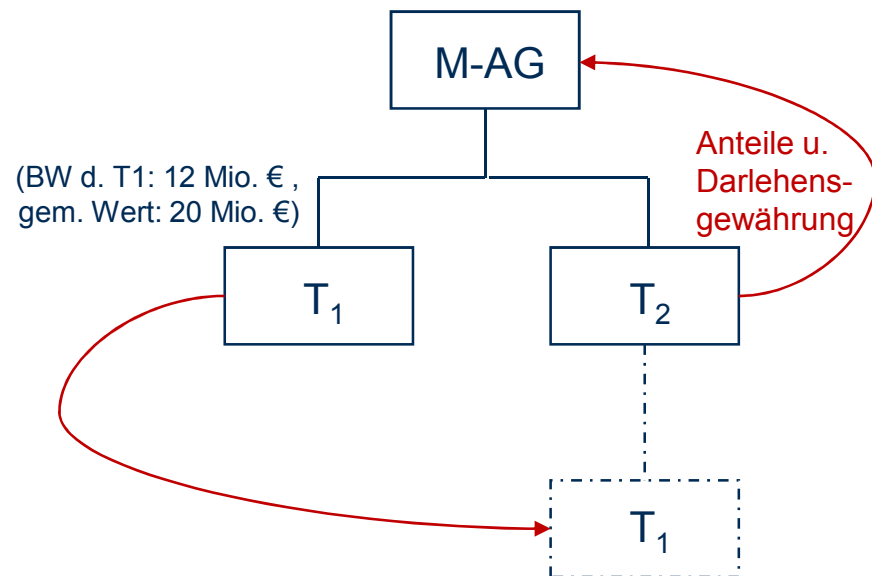
2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

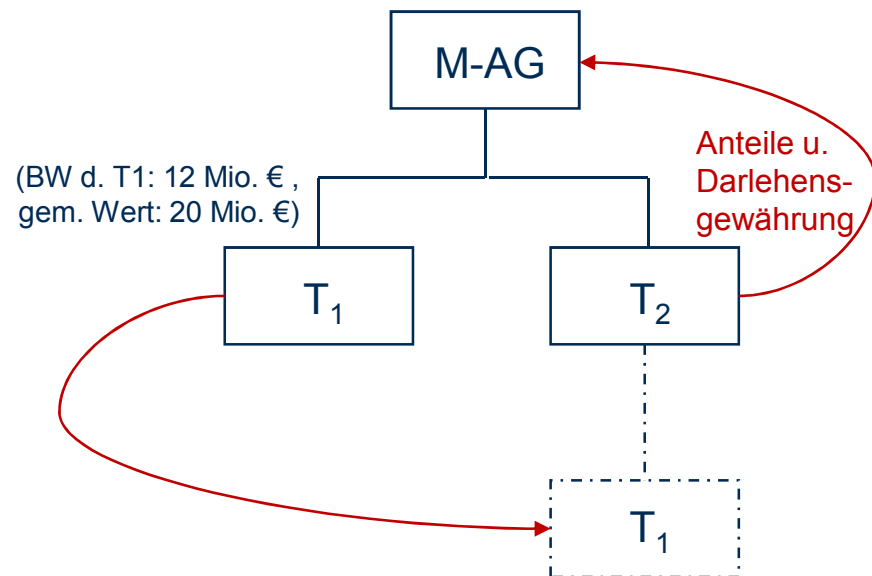
Einbringungen gegen sonstige Gegenleistung (1/2)



- **Ausgangslage**
 - M-AG bringt die Anteile an der T₁ in die T₂ ein
 - M-AG erhält einen zusätzlichen Kapitalanteil i.H.v. nom. 1€ (steuerl. BW 2 Mio. €) an der T₂ und einen Darlehensanspruch gegen die T₂ i.H.v. 10 Mio. €.
- **Frage**

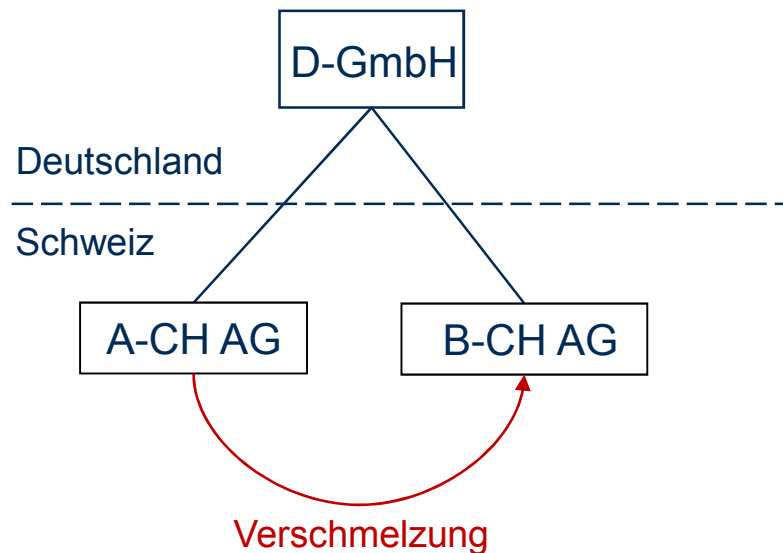
Kann T₂ die T₁-Anteile zum Buchwert ansetzen? Bisher ist es möglich, eine sonstige Gegenleistung bis zur Höhe des Buchwerts der eingebrachten Anteile zu leisten (gilt auch für §§ 20, 24 UmwStG), ohne den Buchwertansatz zu gefährden
- **Stand der Gesetzgebung**
 - Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 27.03.2015
 - Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 23.09.2015; 2./3. Lesung im Bundestag am 24.09.2015

Einbringungen gegen sonstige Gegenleistung (2/2)



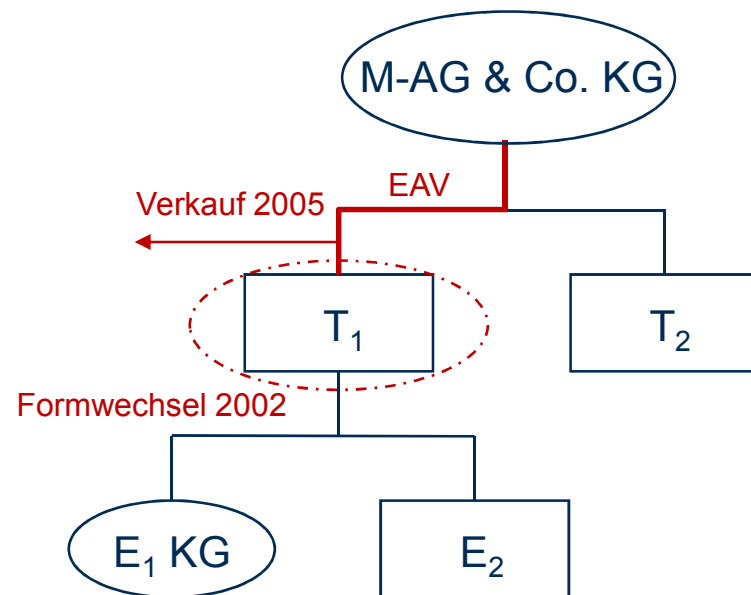
- **Geplante Neuregelung**
 - Begrenzung des gemeinen Werts von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Anteilen gewährt werden, auf 25 Prozent des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder 500 T€, höchstens jedoch den Buchwert der eingebrachten Anteile, sowie
 - (neue) Begrenzung bei hohen sonstigen Gegenleistungen, um zu verhindern, dass negative Anschaffungskosten entstehen, wenn der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens unter dem gemeinen Wert der Gegenleistung liegt
- Anwendung auf nach dem 31.12.2014 verwirklichte Sachverhalte (§ 27 Abs. 14 UmwStG-E) – verfassungswidrige Rückwirkungsthematik?

Buchwertfortführung bei Drittstaatenverschmelzungen?



- **Ausgangslage**
Die A-CH AG soll auf die B-CH AG verschmolzen werden
- **Frage**
Umfasst der Verweis „auf einen Vorgang i.S.d. Satzes 1“ in § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG auch das dortige Erfordernis, wonach die übertragende Körperschaft beschränkt steuerpflichtig sein muss?
- **BMF v. 18. Mai 2015** - Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Neufassung der KStR (KStR 2015-E)
 - Nach R 12 Satz 2 KStR 2015-E ist die Fortführung des Buchwertes bei D-GmbH nur möglich, wenn die A-CH AG in Deutschland beschränkt steuerpflichtig ist
 - Was ist zur Begründung einer beschränkten Steuerpflicht der A-CH AG in Deutschland notwendig? Reicht eine Vermietungstätigkeit aus?

GewSt-Anrechnung für Veräußerungsgewinne nach Formwechsel



- **Ausgangslage**
 - T₁-GmbH wurde im Jahr 2002 in eine (T₁-)KG formgewechselt
 - Im Jahr 2005 verkaufte die M-AG & Co. KG ihre Kommanditbeteiligung an der T₁-KG an einen fremden Dritten
- **Frage**
Ist auf den Veräußerungsgewinn die Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu gewähren?
- **BFH v. 28. Mai 2015**
 - Veräußerungsgewinn erfüllt die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, aber § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG a.F. (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG) auch zu beachten
 - Ein bis zur Umwandlung von der formgewechselten T₁-GmbH erzielter Veräußerungsgewinn hätte zur Anrechnung nach § 35 EStG bei den Mitunternehmern der M-AG & Co. KG geführt

Gliederung

A. Stand der Gesetzgebung 2015

B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

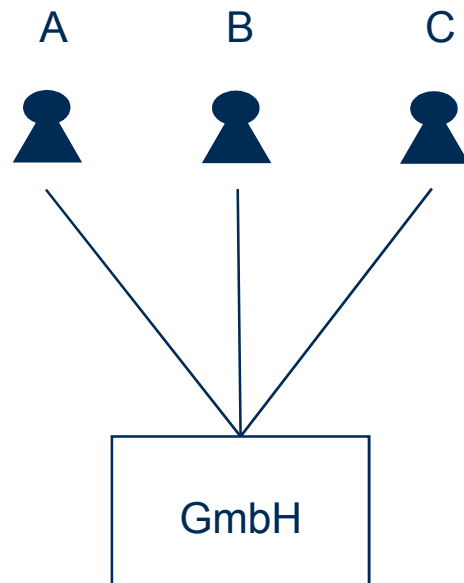
2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

Abgrenzung Berichtigung nach § 153 AO und Selbstanzeige



Geschäftsvorfälle:

- (1) „Unberechtigte“ Rückstellungsbildung
- (2) „Vergessene“ Einnahmen
- (3) „Unberechtigte“ Betriebsausgabe

- **Ausgangslage**
 - § 153 AO: Berichtigung
 - § 371 ff. AO: Strafbefreiende Selbstanzeige
- **Diskussionsentwurf des BMF vom 16.06.2015**
- **Kernthemen**
 - Beschreibung des Anwendungsbereiches von § 153 AO (Verpflichtung zur unverzüglichen Anzeige und der nachfolgenden Berichtigung, wenn der Steuerpflichtige einen zuvor begangenen Fehler positiv erkennt)
 - Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO zur Selbstanzeige nach § 371 AO (Steuerhinterziehung) und zur leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO)
 - (Beispielbasierte) Abgrenzung des (bedingten) Vorsatzes zur Leichtfertigkeit und einfach fahrlässigen Handelns
 - Bestimmung des zur Anzeige nach § 153 AO verpflichteten Personenkreises

Abgrenzung Berichtigung nach § 153 AO und Selbstanzeige

- Zu Tz. 1:

Nach Tz. 1 Abs. 2 des (Diskussions-)Entwurfs sind Zwangsmittel unzulässig, wenn bereits die Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist (Steuerpflichtiger muss sich im Straf- oder Bußgeldverfahren nicht selbst belasten)

Kritik:

Zwangsmittel sind bereits unzulässig, wenn der Steuerpflichtige sich durch Vornahme der zu erzwingenden Handlung selbst belasten müsste. Dies kann schon vor Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens der Fall sein

Abgrenzung Berichtigung nach § 153 AO und Selbstanzeige

■ Zu Tz. 2.1:

Zur Abgrenzung zwischen Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 AO, bußgeldbefreiender Selbstanzeige (§ 378 Abs. 3 AO) und strafbefreiender Selbstanzeige (§ 371 AO) wird darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung weder die Tatbestandsverwirklichung einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung für möglich gehalten noch billigend in Kauf genommen hat

Kritik:

Das Tatbestandsmerkmal „nachträgliches Erkennen“ reicht zur Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer Selbstanzeige nicht aus:

Im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung erkennt der Steuerpflichtige, der bei Abgabe der Erklärung zwar keine positive Kenntnis hatte, aber leichtfertig gehandelt hat, stets erst nachträglich die Unrichtigkeit. Folge ist, dass eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO vorliegt. Gleiches gilt nach BGH v. 17.03.2009, 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 bei einer bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung. Der BGH geht von einem Nebeneinander von § 371 AO und § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bzw. § 378 Abs. 3 AO und § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO aus

Abgrenzung Berichtigung nach § 153 AO und Selbstanzeige

■ Zu Tz. 2.4:

Ein Fall des § 153 AO liege nicht vor, wenn zuvor eine vollendete vorsätzliche Steuerhinterziehung begangen wurde

Kritik:

Wie zu Tz. 2.1.: Auch bei einer bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung besteht eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO, wenn der Steuerpflichtige seinen Fehler positiv erkennt

■ Zu Tz. 2.5:

Klarstellende Regelung, dass nicht jede objektive Unrichtigkeit den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahelegt. Es ist vielmehr eine sorgfältige Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde nötig, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben sei

Kritik:

Positiv ist, dass nicht automatisch vom Vorliegen eines Anfangsverdachts allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung, der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung oder aufgrund der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen auszugehen ist

Abgrenzung Berichtigung nach § 153 AO und Selbstanzeige

■ Zu Tz. 2.6:

Ein innerbetriebliches Kontrollsystem soll als Indiz gelten, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann

Kritik:

Begrüßenswert

■ Zu Tz. 5:

Die Anzeige nach § 153 AO muss (ebenso wie die Berichtigung) unverzüglich, also ohne schuldhaftes Zögern, erfolgen. Die weiteren Ausführungen werfen Fragen auf

Kritik:

- Klarstellung im Beispielfall, falls bei einer Konzerntochter unrichtige Angaben festgestellt wurden, führt dies nicht zu einer Anzeigepflicht von noch nicht erkannten, sondern nur für möglich gehaltenen Sachverhalten bei anderen Konzerntöchtern
- Hinweis wünschenswert, dass die Verpflichtung des § 153 Abs. 1 S. 1 i.V.m. S. 2 AO grds. nur die für die Tochtergesellschaft gem. § 34 AO handelnden Personen betrifft. Die Vertreter der Muttergesellschaft sind nur insoweit verpflichtet, als der Fehler bei der Konzerntochter Auswirkungen auf Steuern hat, die die Muttergesellschaft schuldet

Verschärfungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige

- Verschärfung der Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige mit Wirkung zum 1. Januar 2015
- **Erlasse des FinMin NRW v. 26. Januar 2015 u. 9. Februar 2015 (S 0702 – 8f – VA 1)**
 - Bekanntgabe der Prüfungsanordnung sperrt die Möglichkeit zur Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige; Sperrwirkung bei Außenprüfung ist auf den zeitlichen Umfang der Außenprüfung beschränkt; Selbstanzeige für Zeiträume, die nicht von der Außenprüfung umfasst sind, bleibt möglich
 - Unbestimmt, ob und welche Sperrwirkung das Erscheinen eines Amtsträgers zur Umsatzsteuer-/Lohnsteuer-Nachschau entfaltet (Sind auch andere Steuerarten betroffen?, Welche Zeiträume sind gesperrt?)
 - Eine korrigierte oder verspätet abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung gilt wieder als wirksame Teilselbstanzeige; Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr muss nicht auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldungen des laufenden Jahres umfassen (§ 371 Abs. 2a AO); korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung kann als wirksame Selbstanzeige noch abgegeben werden, wenn eine Außenprüfung durch Prüfungsanordnung für zurückliegende Besteuerungszeiträume angekündigt wurde bzw. ein Amtsträger zur Außenprüfung für zurückliegende Besteuerungszeiträume erschienen ist.

Gliederung

A. Stand der Gesetzgebung 2015

B. Fallbeispiele

1. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer

2. Organschaft

3. Umwandlungssteuerrecht

4. Tax Compliance

5. Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht

Überblick über die Erbschaftsteuerreform

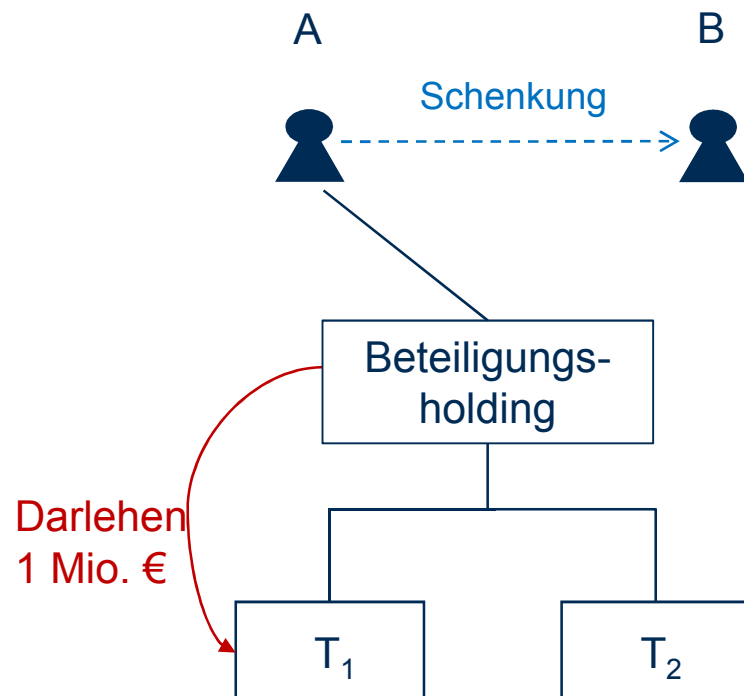
■ Zeitplan

- Urteil des BVerfG v. 17. Dezember 2014 zum geltenden ErbStG:
 - Begünstigte Vererbung/Schenkung von Unternehmensvermögen verfassungswidrig
 - Geltendes Recht bleibt bis zum Wirksamwerden der Neuregelungen in Kraft
 - Verfassungskonforme Neuregelung bis spätestens 30. Juni 2016
- Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 6. Juli 2015 (BR-Drs. 353/15)
- Erste Lesungen des Gesetzesentwurfs in BT/BR im September 2015
- Verabschiedung im November 2015 (möglicherweise aber doch erst in 2016, falls ein „Gegenentwurf“ von den Bundesländern eingebracht werden sollte)
- Inkrafttreten der Neuregelungen ab Gesetzesverkündung (keine Rückwirkung)

■ Neues Begünstigungskonzept des vorliegenden Gesetzentwurfs

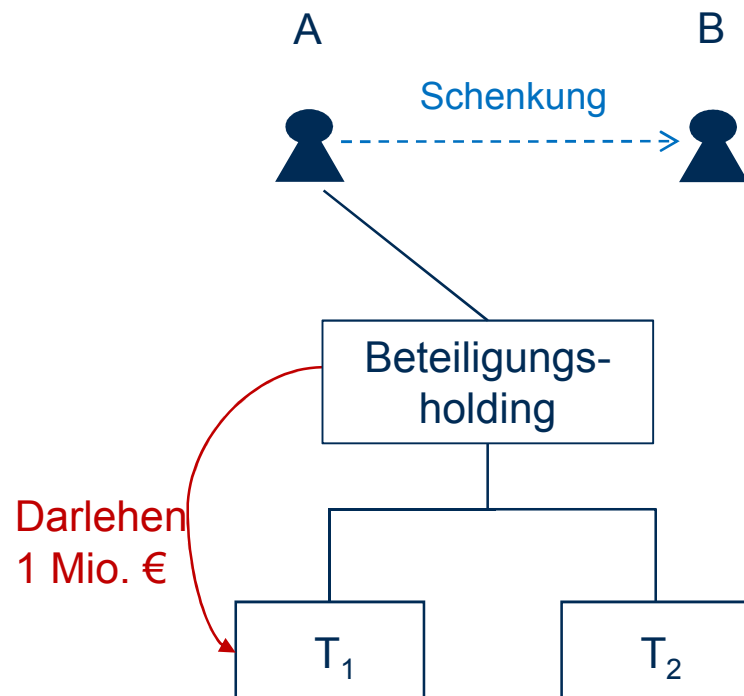
- Vorliegen von grundsätzlich begünstigungsfähigem Vermögen
- Unterteilung in begünstigtes und nichtbegünstigtes Vermögen
- Teil- oder Vollverschonung des begünstigten Vermögens
- Vollbesteuerung des nichtbegünstigten Vermögens

Holding-GmbH im neuen ErbStR (1/3)



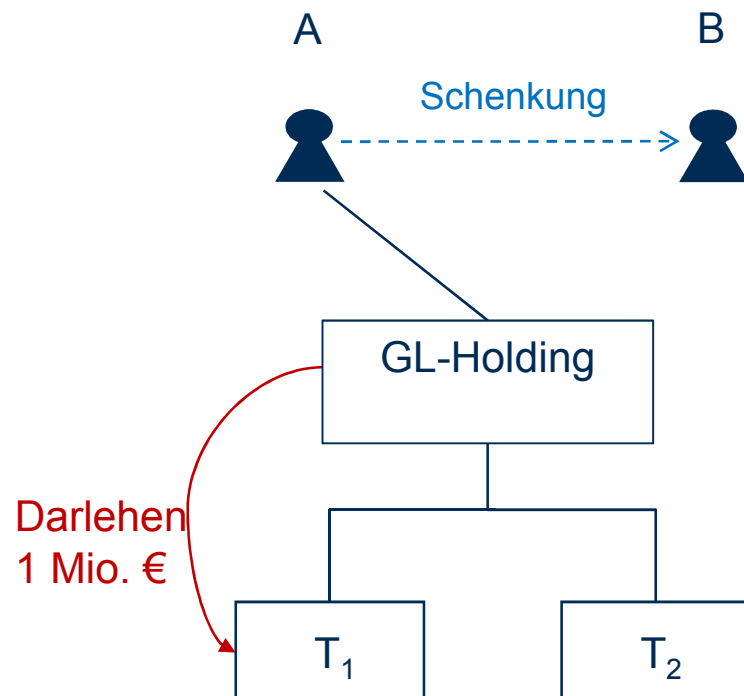
- **Ausgangslage**
 - Familiengesellschafter ist an der Beteiligungsholding-GmbH beteiligt
 - Beteiligungsholding-GmbH hält operative T₁-GmbH und T₂-GmbH
 - Beteiligungsholding-GmbH erbringt keine geschäftsleitenden Maßnahmen
- **Frage**
Ist der Darlehensanspruch „schädliches“ Vermögen?

Holding-GmbH im neuen ErbStR (2/3)



- § 13b Abs. 3 ErbStG-E**
„Zum begünstigten Vermögen gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes nach ihrem Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.“

Holding-GmbH im neuen ErbStR (3/3)



- **Ausgangslage**
 - Familiengesellschafter ist an der GL-Holding-GmbH beteiligt
 - GL-Holding-GmbH hält operative T₁-GmbH und T₂-GmbH
 - GL-Holding-GmbH erbringt geschäftsleitende Maßnahmen
- **Frage:** Ist der Darlehensanspruch „schädliches“ Vermögen?

Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 15.09.2015 (1/2)

§ 13b ErbStG

- Abgrenzung des begünstigten Vermögens vom **Verwaltungsvermögen** (Aufgabe der Hauptzweckprüfung)
- 10%-Grenze für Vollverschonung
- Modifizierter Verwaltungsvermögenskatalog, z.B.
 - Schuldensaldierung und Freibetrag für Finanzmittel nur bei überwiegend operativen Unternehmen
 - Wertpapiere zur Absicherung von Pensionsverpflichtungen zählen als Finanzmittel
- Anteilige Schuldenuordnung zum begünstigten Vermögen und zum Verwaltungsvermögen (Nettowerte)
- Nettowert des Verwaltungsvermögens unterliegt der Besteuerung; keine Unschädlichkeitsgrenze von 10% mehr
- Junges Verwaltungsvermögen (nur Einlagefälle und Anschaffung aus eingelegten Mitteln) von anteiliger Schuldensaldierung ausgeschlossen

Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 15.09.2015 (2/2)

§ 13c ErbStG

■ Verschonungsabschlag: Kürzere Abschmelzungszone

- bei Erwerben zwischen EUR 26 Mio. und EUR 34 Mio. bzw.
- bei Erwerben zwischen EUR 52 Mio. und EUR 60 Mio.

=> Verkürzung der Bindung von Familienunternehmen auf 20 Jahre, aber keine inhaltliche Änderung

■ „Gleitende“ Abschmelzung: übersteigender Erwerb ist rechnerisch ins Verhältnis zur Länge der Abschmelzungszone zu setzen (sowohl bei Regel- als auch Vollverschonung)

■ Oberhalb von EUR 34 Mio./60 Mio. keine „Sockelverschonung“, weitergehende Verschonung nur über § 28a (Bedürfnisprüfung)

§ 28a ErbStG

■ Keine voraussetzungslose 10-jährige Steuerstundung für den Erwerb begünstigten Vermögens mehr

Kontakt

Thomas Krüger

Head of Tax

Goodgame Studios

tkrueger@goodgamestudios.com

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

Rechtsanwalt, Steuerberater

arne.von-freeden@fgs.de

InvStRefG-Entwurf vom
21.07.2015

Besteuerung von
(Publikums-)Investment-
fonds und deren Anlegern ab
01.01.2018

Dr. Stefan Behrens, Clifford Chance
Jens Kretzschmann, LL.M. oec,
Flick Gocke Schaumburg

7. Oktober 2015

Reform der Besteuerung von Investmentfonds und deren Anlegern

- 15. Dezember 2011: Erster Entwurf des Berichts der Arbeitsgruppe "Neukonzeption der Investmentbesteuerung"
- 25. Januar 2012: Besprechung mit den Verbänden
- 24. Februar 2012: Zweiter Entwurf des Berichts der Arbeitsgruppe
- 15. Oktober 2014: Gutachten "Volkswirtschaftliche Auswirkungen einer Reform der Investmentbesteuerung auf den Kapitalmarkt, den Finanzstandort und die Altersvorsorge in Deutschland" von Copenhagen Economics
- Januar 2015: "Inoffizieller" Entwurf des InvStRefG
- März 2015: Eckpunktepapier des BMF zur Investmentsteuerreform
- 21. Juli 2015: Diskussionsentwurf des BMF eines InvStRefG
- Derzeit erfolgt eine Abstimmung des Diskussionsentwurfs mit den Verbänden
- Geplantes Inkrafttreten des **InvStG n. F.** am **1. Januar 2018**

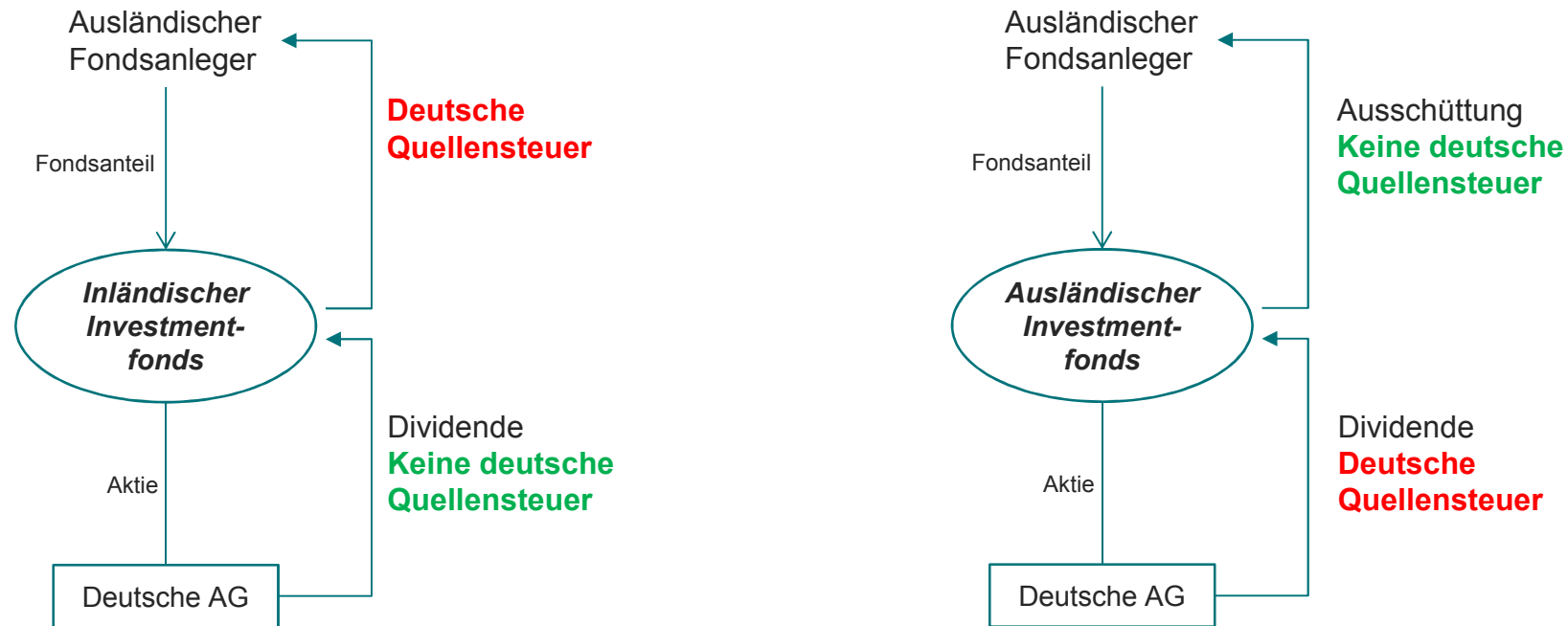
Gliederung

- Ziele der Reform der Besteuerung der Investmentfonds und von deren Anlegern
- Ausdehnung des Anwendungsbereichs des InvStG
- Besteuerung der (Publikums-)Investmentfonds – Fonds-Ebene
- Besteuerung der Anleger von (Publikums-)Investmentfonds – Anleger-Ebene
- Kritik
 - Benachteiligung der Kleinanleger, Versorgungswerke, Pensionskassen, Personenversicherer
 - Keine Gleichbehandlung Fondsanlage/Direktanlage
 - Keine Neutralität betr. Belegenheit der Anlagegegenstände
 - Neue EU-Rechts-Risiken, etc.
- *Back-up*: Übergangsregelungen

Ziele der Reform der Besteuerung von Investmentfonds und von deren Anlegern (1)

- Einführung eines neuen intransparenten Regimes bei Investmentfonds
 - Investmentfonds gelten als eigenständige Körperschaftsteuersubjekte:
 - Inländischer Investmentfonds: Fiktion als Zweckvermögen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG)
 - Ausländischer Investmentfonds: Fiktion als Vermögensmasse (§ 2 Nr. 1 KStG)
 - "Partielle" Körperschaftsteuerpflicht des Investmentfonds wie beschränkt Steuerpflichtige
- Besteuerung der Anleger weitgehend ohne Mitwirkung des Fonds
- Für die Besteuerung deutscher Anleger in (Publikums-)Investmentfonds sollen **nur noch vier Kennzahlen** erforderlich sein:
 - Höhe des Betrags der Ausschüttung (gleich, ob Gewinne ausgeschüttet oder Kapital ausgekehrt wird (vgl. § 2 Abs. 3 S. 2 InvStG-E)
 - Wert des Fondsanteils am Jahresanfang (vgl. § 15 InvStG-E: Vorabpauschale)
 - Wert des Fondsanteils am Jahresende (vgl. § 15 InvStG-E: Vorabpauschale)
 - Status als Aktienfonds, Immobilienfonds, Auslands-Immobilienfonds oder sonstiger Fonds (vgl. § 17 InvStG-E: Teilfreistellung)
- Abschaffung von "ausschüttungsgleichem Ertrag" (bei Publikums-Investmentfonds), Zwischengewinn, Aktiengewinn, Immobiliengewinn, Ertragsausgleich
- Beibehaltung des eingeschränkten Transparenzprinzips bei steuerlichen Spezial-Investmentfonds, allerdings mit zum Teil erheblichen Änderungen

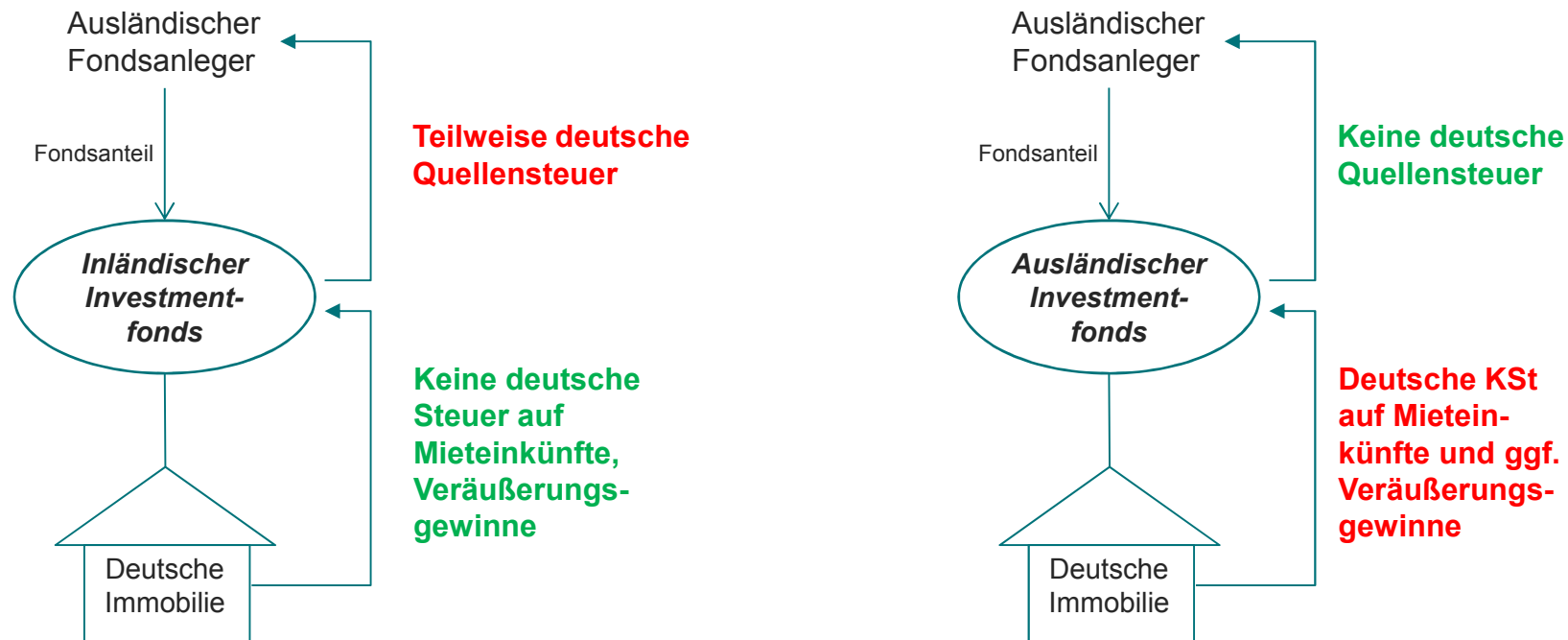
Ziele der Reform der Besteuerung von Investmentfonds und von deren Anlegern (2)



- **Fonds-Eingangsseite:** Befreiung inländischer Investmentfonds von der Kapitalertragsteuer nach § 11 InvStG, jedoch abgeltender Kapitalertragsteuerabzug bei Dividendenzahlungen an ausländische Investmentfonds
- **Fonds-Ausgangsseite:** Erhebung von Kapitalertragsteuer bei inländischer Investmentfonds bei Ausschüttung/Thesaurierung von inländischen Dividenden (Anlegerebene), mangels Besteuerungszugriffs des deutschen Fiskus jedoch nicht bei ausländischen Investmentfonds

InvStRefG-E: In- und ausländische Investmentfonds werden mit inländischen Einkünften i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG besteuert (Gleichbehandlung in- und ausländischer Investmentfonds)

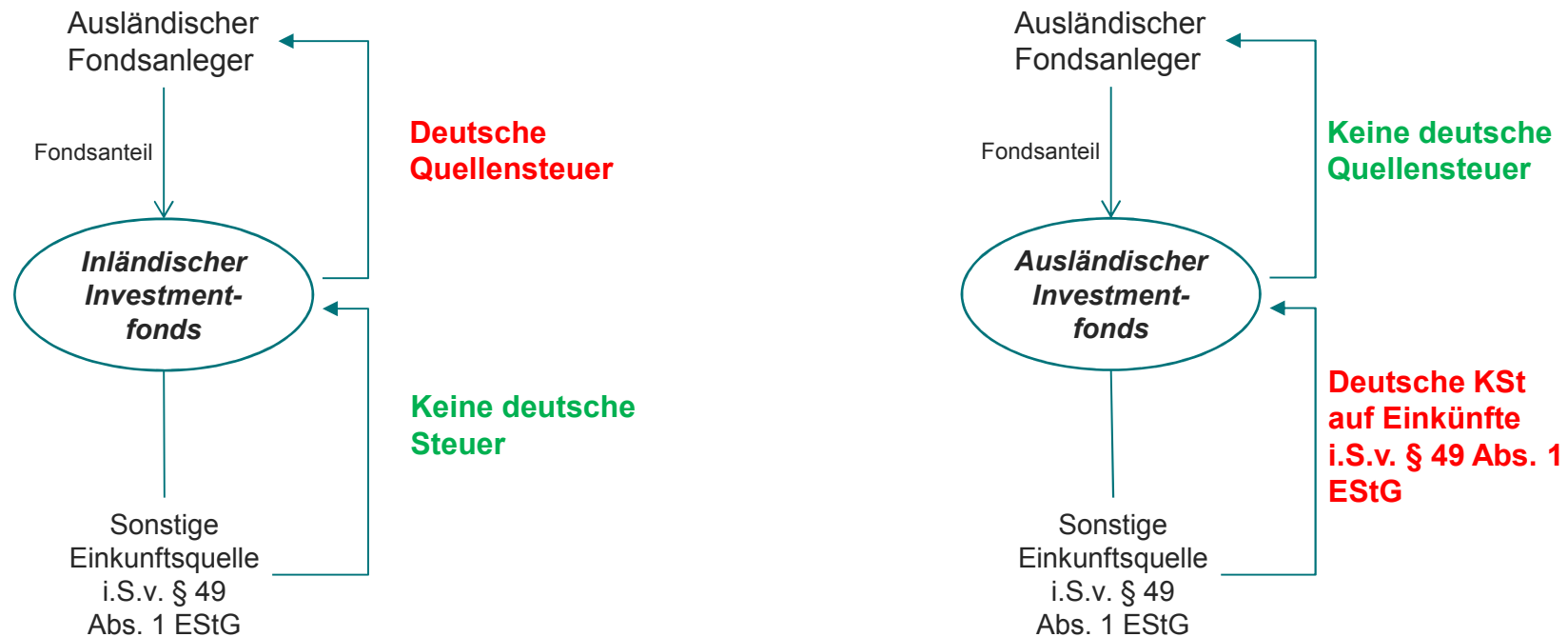
Ziele der Reform der Besteuerung von Investmentfonds und von deren Anlegern (3)



- Fonds-Eingangsseite: Befreiung inländischer Investmentfonds nach § 11 InvStG, keine Steuerbefreiung ausländischer Investmentfonds (d. h. Veranlagung)
- Fonds-Ausgangsseite: teilweise Erhebung von Kapitalertragsteuer bei inländischen Investmentfonds bei Ausschüttung/Thesaurierung von inländischen Grundstückserträgen (Anlegerebene), mangels Besteuerungszugriffs des deutschen Fiskus jedoch nicht bei ausländischen Investmentfonds

InvStRefG-E: In- und ausländische Investmentfonds werden mit inländischen Einkünften i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG besteuert (Gleichbehandlung in- und ausl. Investmentfonds); Bestandsschutz für Gewinne aus Verkauf von Immobilien, wenn die 10-Jahres-Frist bei BT-Beschlussfassung abgelaufen ist – allerdings keine steuerfreie Ausschüttung an Privatanleger

Ziele der Reform der Besteuerung von Investmentfonds und von deren Anlegern (4)



- Fonds-Eingangsseite: Befreiung inländischer Investmentfonds nach § 11 InvStG, keine Steuerbefreiung ausländischer Investmentfonds (d. h. Steuerabzug oder Veranlagung)
- Fonds-Ausgangsseite: teilweise Erhebung von Kapitalertragsteuer bei inländischen Investmentfonds bei Ausschüttung/Thesaurierung, mangels Besteuerungszugriffs des deutschen Fiskus jedoch nicht bei ausländischen Investmentfonds

InvStRefG-E: In- und ausländische Investmentfonds werden mit inländischen Einkünften i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG besteuert (Gleichbehandlung in- und ausländischer Investmentfonds); Problem insb.: § 49 Abs. 1 Nr. 2e EStG

Ziele der Reform der Besteuerung von Investmentfonds und von deren Anlegern (5)

- Beseitigung von EU-rechtlichen Risiken:
 - EuGH-Urteile vom 10. Mai 2012 "*Santander*" (franz. Quellensteuer) und 10. April 2014 "*Emerging Markets*" (Polen)
 - Status Quo Deutschland:

KESt auf ausgeschüttete und auf ausschüttungsgleiche Erträge: Ist das deutsche Recht daher (anders als das frühere französische und als das polnische Recht) EU-rechtskonform?
- Verhinderung von Steuergestaltungen
- Reduzierung des administrativen Aufwands:
 - 33 unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen, 12 Verlustverrechnungskategorien (wegen Transparenz-Grundsatz, der insbesondere bei Dachfonds-Zielfonds-Konstruktionen kaum durchführbar ist)
 - Kosten der Publikumsfonds betragen schätzungsweise 200 bis 300 Millionen Euro für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, hoher Aufwand der Finanzverwaltung zur Kontrolle der Besteuerungsgrundlagen
- Korrektur des Systemfehlers des geltenden Rechts, dass bei Publikums-Investmentfonds eine rückwirkende Korrektur von fehlerhaften Besteuerungsgrundlagen praktisch nicht möglich ist

Ziele der Reform der Besteuerung von Investmentfonds und von deren Anlegern (6)

- Abschaffung des Missstands, dass Besteuerungsgrundlagen für Anleger und Veranlagungsbeamte nicht überprüfbar sind
 - Beendigung der Folgewirkungen der EU-Rechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG (EuGH-Urteil vom 9. Oktober 2014, "*van Caster*")
- ⇒ Angesichts der vorstehend genannten Defizite des gegenwärtigen Rechts ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine grundlegende Reform erforderlich

Zielsetzung der Finanzverwaltung ist u. a., bei auf private Anleger ausgerichteten Publikumsfonds ein "*einfaches, verständliches und gut administrierbares Besteuerungssystem zu schaffen*"

Ausdehnung des Anwendungsbereichs des InvStG (1)

*Investmentfonds sind Investmentvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 des Kapitalanlagegesetzbuchs (KAGB), d. h. es ist weiterhin auf die Tatbestandsmerkmale des **§ 1 Abs. 1 Satz 1 KAGB** abzustellen:*

- jeder Organismus für gemeinsame Anlagen
- der von einer Anzahl von Anlegern
- Kapital einsammelt
- um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie
- zum Nutzen dieser Anleger zu investieren
- und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist

Vgl. Auslegungsschreiben der BaFin zum Anwendungsbereich des KAGB und zum Begriff des "Investmentvermögens" vom 14. Juni 2013

⇒ Rechtssicherere Einordnung z. B. durch inl. depotführende Stellen nicht gewährleistet (§ 44 Abs. 1b EStG-E), vermutlich Zunahme der Veranlagungsfälle nach § 32d Abs. 4 EStG

Ausdehnung des Anwendungsbereichs des InvStG (2)

Die Qualifikation eines Publikumsfonds als Investmentfonds ist zukünftig nicht mehr von der Einhaltung der in § 1 Abs. 1 b S. 2 Nr. 1 bis Nr. 9 InvStG aufgelisteten (oder sonstiger) Anlagebestimmungen abhängig, d. h. von:

- Aufsicht über Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage
- Recht zur Rückgabe mindestens 1x pro Jahr
- Keine aktive unternehmerische Bewirtschaftung
- Grundsatz der Risikomischung
- Vermögensanlage zu min. 90 % in zulässige Vermögensgegenstände
- Anlage in nicht börsennotierte Kapitalgesellschaftsanteile max. 20 % (Ausnahme für Beteiligungen an Immobiliengesellschaften für Immobilien-AIF, max. 100 %)
- Höhe von Anteilen an Kapitalgesellschaften < 10 %
- Kreditaufnahme nur bis zu 30 %; bei Immobilien-AIF im Übrigen bis zu 50 % des Verkehrswerts der im AIF unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Immobilien
- Entsprechende schriftliche Anlagebedingungen

Ausdehnung des Anwendungsbereichs des InvStG (3)

- Zukünftig sollen auch sog. **fiktive Investmentfonds** in den Anwendungsbereich des InvStG fallen, die nicht alle Merkmale eines "Investmentvermögens" i.S.d. § 1 Abs. 1 KAGB erfüllen:
 - Investmentvermögen, bei denen die Zahl der möglichen Anleger auf einen Anleger begrenzt ist, d. h. **Ein-Anleger-Fonds** sollen in den Anwendungsbereich des InvStG n. F. fallen

(Vermögensverwaltungsmandat?)
 - Kapitalgesellschaften, denen eine operative unternehmerische Tätigkeit untersagt ist und die keiner Ertragsbesteuerung unterliegen oder von ihr befreit sind (z. B. Luxemburger Verwaltungsgesellschaft für Familienvermögen SPF), sollen in den Anwendungsbereich des InvStG n.F. fallen

(inländische gemeinnützige GmbH?)
- Folge ist, dass Aufsichts- und Steuerrecht weiter auseinanderfallen

Ausdehnung des Anwendungsbereichs des InvStG (4)

- **Ausnahmen** vom Anwendungsbereich des InvStG n. F. sind u.a. weiterhin:
 - Holdinggesellschaften
 - Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung
 - Arbeitnehmerbeteiligungssysteme oder Arbeitnehmersparpläne
 - Verbriefungszweckgesellschaften
 - Finanzdienstleistungsinstitute und Kreditinstitute, die über eine Erlaubnis nach dem KWG verfügen
- Nicht in den Anwendungsbereich des InvStG-E fallen auch Investmentvermögen in der Rechtsform einer Personengesellschaft, es sei denn, es handelt sich um OGAW oder Altersvorsorgevermögenfonds
- Die Ausnahme des § 2 Abs. 3 KAGB sollen weiterhin keine Anwendung finden, d. h. konzerneigene Fonds sollen weiter unter das InvStG fallen

Besteuerung der (Publikums-)Investmentfonds-Fondsebene (1)

Investmentfonds i.S.d. § 1 InvStG-E		NICHT:
(Publikums-) Investmentfonds	Spezial-Investmentfonds i.S.d. § 20 InvStG-E	Personengesellschaften
<ul style="list-style-type: none"> • Besteuerung des Fonds mit KSt nach §§ 6 ff. InvStG-E • Besteuerung des Fonds mit GewSt bei Fehlen der Beschränkung des objektiven Geschäftszwecks auf die Anlage/Verwaltung der Fondsmittel für gemeinschaftliche Rechnung der Anteils- oder Aktieninhaber und/oder bei aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände (§ 13 InvStG-E) <p>(vgl. BMF-Schreiben vom 03.03.2015, BStBl I 2015, 227 zu Auslegungsfragen zu § 1 Abs. 1b Nr. 3 InvStG)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Besteuerung wie Publikums-Investmentfonds (§§ 22 ff. InvStG-E) <p>Keine Steuerpflicht des Spezial-Investmentfonds</p> <ul style="list-style-type: none"> • für Beteiligungserträge im Fall der Ausübung der Transparenzoption (§ 23 InvStG-E) • für andere Erträge im Fall des Einbehalts von KapESt durch den Spezial-Investmentfonds (§ 24 InvStG-E) 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine (Fonds-) Besteuerung mit ESt oder KSt • Besteuerung mit GewSt im Falle des § 15 Abs. 2 EStG oder gewerblicher Prägung

Besteuerung der (Publikums-)Investmentfonds- Fondsebene (2)

Einkünfte inländischer und ausländischer (Publikums-)Investmentfonds	
Steuerpflichtige Einkünfte (§ 6 Abs. 2 InvStG-E)	Steuerfreie Einkünfte (§ 6 Abs. 2 S. 3 InvStG-E)
<ul style="list-style-type: none"> • Inländische Beteiligungseinnahmen (Dividenden; Dividendenausgleichszahlungen) • Inländische Immobilienerträge (Mieten und – haltedauerunabhängig – Veräußerungsgewinne) • Sonstige inländische Einkünfte (Genussrechte; stille Beteiligungen, partiarische Darlehen; Gewinnanteile an inländischen Personengesellschaft, Erträge aus inländischen Spezial-Investmentfonds) [• Sonderfall Investment- AG: Einkünfte aus der Verwaltung und aus Unternehmensaktien] 	<ul style="list-style-type: none"> • Inländische Aktienveräußerungsgewinne • Inländische Fondserträge • Zinsen aus inländischen Wandelanleihen • Zinsen und Veräußerungsgewinne aus Forderungswertpapieren (Anleihen, Zertifikate usw.) • Derivate (Options- und Termingeschäfte) • Erträge und Veräußerungsgewinne aus ausländischen Finanzinstrumenten (Aktien, Anleihen usw.) • Ausländische Immobilienerträge • Auf Antrag: an sich steuerpflichtige Einkünfte bestimmter steuerbegünstigter Anleger (§ 8 InvStG-E)
<p>Besteuerung</p> <ul style="list-style-type: none"> • im Wege des Kapitalertragsteuer-Einbehalts in Höhe von 15 % mit Abgeltungswirkung (§ 7 InvStG-E) • im Übrigen im Wege der Veranlagung zum allgemeinen KSt-Satz von 15 % • Ggf. Veranlagung zur GewSt (§ 13 InvStG-E) 	

Besteuerung der (Publikums-)Investmentfonds- Fondsebene (3)

- Körperschaftsteuersatz beträgt bei Einkünften i.S.v. § 6 InvStG-E, die einem Steuerabzug unterliegen, 15 % einschließlich SolZ (vgl. § 7 Abs. 1 InvStG-E)
- § 8b KStG ist nicht anzuwenden (vgl. § 6 Abs. 2 S. 4 InvStG-E)
- Einkünfte sind grundsätzlich als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln (vgl. § 6 Abs. 3 S. 1 InvStG-E)
 - Die Abweichungen von der Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 3 Abs. 2 InvStG sollen auf Publikumsfonds keine Anwendung mehr finden!
 - KVGs, die sowohl Publikums- als auch Spezialfonds verwalten, benötigen zwei unterschiedliche Systeme!
- Bei Einkünften, die einem Steuerabzug unterliegen, d. h. insbesondere bei inländischen Beteiligungseinnahmen, ist der Ansatz von Werbungskosten ausgeschlossen (vgl. § 6 Abs. 3 S. 2 InvStG-E)

Besteuerung der (Publikums-)Investmentfonds-Fondsebene (4)

- Teilweise oder vollständige Steuerbefreiung des Investmentfonds gemäß § 8 InvStG-E unter bestimmten Voraussetzungen und auf Antrag bzw. soweit ein Nachweis erbracht wird bei
 - gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Anlegern
 - im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorgeverträgen ("Riester") oder
 - Basisrentenverträgen ("Rürup")

NICHT: Versorgungswerke, Pensionskassen, Pensionsfonds, (RfB-berechtigte) Personenversicherer, CTAs

- Abgeltungswirkung bei Kapitalertragsteuerabzug (z. B. bei inländischen Beteiligungseinnahmen), d. h. es ist im Falle des Kapitalertragsteuer- oder sonstigen Quellensteuerabzugs keine Veranlagung zur Körperschaftsteuer durchzuführen (vgl. § 7 Abs. 2 InvStG-E)
- Soweit kein Steuerabzug auf steuerpflichtige Einkünfte erfolgt, ist eine Veranlagung des Investmentfonds zur KSt erforderlich

Benachteiligung von Personenversicherungsunternehmen

- Sowohl bei inländischen Dividenden
 - heute: Abzug der RfB (zu 80 % oder 90 %)
 - InvStG-E: keine Entlastung für die 15 % KSt auf Investmentfonds-Ebene

- Als auch bei Erträgen aus inländischen Grundstücken
 - heute: Abzug der RfB (zu 80 % oder 90 %)
 - InvStG-E: keine Entlastung für die 15 % KSt auf Investmentfonds-Ebene

Benachteiligung der Versorgungswerke und Pensionskassen

- Nicht bei inländischen Dividenden
 - heute: 15 % bei Direktanlage
 - InvStG-E: 15 % auf Ebene des Investmentfonds, dafür kein Steuerabzug auf Investmentfonds-Ausgangsseite (§ 44a Abs. 4 S. 1 EStG-E)

- Aber bei Erträgen aus inländischen Grundstücken
 - heute: Steuerbefreiung bei Direktanlage
 - InvStG-E: 15 % auf Ebene des Investmentfonds

Besteuerung der Anleger von Publikums-Investmentfonds – Anlegerebene (1)

- Grundprinzip ist eine **modifizierte *Cash-Flow-Besteuerung***
- Anleger eines Publikums-Investmentfonds versteuern danach grundsätzlich als "*Erträge aus Investmentfonds*"
 - Tatsächliche Zuflüsse aus ihren Investmentfonds-Anteilen
 - Ausschüttungen (vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 3 S. 2 InvStG-E)
 - Gewinne aus der Veräußerung oder Rückgabe von Investmentfonds-Anteilen (vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, § 16 InvStG-E); Abzug der besitzzeitanteiligen akkumulierten Brutto- (d. h. vor Teilfreistellung) Vorabpauschalen
 - Vorabpauschale (vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, § 15 InvStG-E)
- §§ 3 Nr. 40 EStG und 8b KStG sind nicht anzuwenden (vgl. § 14 Abs. 1 S. 2 InvStG-E)
- Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds-Anteilen im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorge- und Basisrentenverträgen, wie bisher, erst in der Auszahlungsphase (vgl. § 14 Abs. 1 S. 3 InvStG-E)
- Einschränkung des DBA-Schachtelprivilegs (vgl. § 14 Abs. 2 InvStG-E)

Besteuerung der Anleger von Publikums-Investmentfonds – Anlegerebene (2)

- **Ausschüttungen** des Publikums-Investmentfonds sind grundsätzlich in voller Höhe (d. h. einschließlich Substanz ausschüttungen) steuerpflichtig (§ 3 Nr. 40 EStG sowie § 8b KStG nicht anwendbar)
- Jedoch erfolgt gemäß § 17 InvStG-E unter bestimmten Voraussetzungen eine pauschale Teilfreistellung zum Ausgleich von steuerlichen Vorbelastungen auf Fondsebene, und zwar bei
 - Aktienfonds: 20 %
 - Immobilienfonds mit überwiegend ausländischen Immobilien: 60 %
 - sonstige Immobilienfonds: 40 %
- Auslegungs- und Praxisfragen z. B. bei einem Aktienfonds
 - Einstufung soll gemäß Fondskategorien-Richtlinie der BaFin vom 22. Juli 2013 erfolgen
 - Fortlaufende Anlage in mindestens 51 % Aktien gemäß den Anlagebedingungen erforderlich
 - Im Falle der Veranlagung des Anlegers; Nachweis-Obliegenheit des Anlegers gemäß § 17 Abs. 3 InvStG-E
 - Anlage von Dachfonds steht Anlage in Aktien gleich, wenn gemäß den Anlagebedingungen des Zielfonds mindestens 75 % seines Vermögens in Aktien angelegt werden
- Keine Teilfreistellung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags, wenn der Investmentfonds nach § 13 InvStG-E von der GewSt befreit ist (vgl. § 17 Abs. 5 InvStG-E)

Kritik an der Teilfreistellung nach § 17 InvStG-E

- Teilfreistellungs-Quoten für Aktienfonds zu gering, für Immobilien-Fonds willkürlich
- Erforderlich wäre abgestufte Teilfreistellung von Fonds, die eine geringere Aktienquote als 51 % haben:
 - Mischfonds
 - *Life Cycle* Fonds (Untergruppe der von CTAs genutzten Publikums-Fonds)
 - Notwendigkeit der Senkung der Aktienquote in volatilen Marktphasen
- Quote für Immobilienfonds passt nicht zum Aufsichtsrecht (§ 253 Abs. 1 KAGB)
- Änderung der Anlagebedingungen scheitert häufig an § 163 Abs. 3 KAGB
- § 17 InvStG-E hilft Klein-Anlegern wegen Sparer-Pauschbetrag nicht (Erstattung der auf Investmentfonds-Ebene gezahlten Steuern erforderlich!)
- Sinngemäße Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG (vgl. § 17 Abs. 4 InvStG-E) verhindert den Ausgleich der Vorbelastung durch die Teilfreistellung

Besteuerung der Anleger von Publikums-Investmentfonds – Anlegerebene (3)

- Erhebung einer **Vorabpauschale** (risikolose Marktverzinsung) anstelle der bisherigen ausschüttungsgleichen Erträge (vgl. § 15 InvStG-E):
 - Höhe der Vorabpauschale: Wert des Fondsanteils am Jahresanfang multipliziert mit dem variablen Basiszins nach § 203 Abs. 2 BewG (zum ersten Börsentag des Jahres durch die Bundesbank ermittelter Durchschnittszinssatz öffentlicher Anleihen).
 - Zur Berücksichtigung von Verwaltungskosten auf Fondsebene: Abschlag von 20 % auf Basiszins (in 2015: Basiszins 0,99 %, somit Vorabpauschale ca. 0,8 %)
- Minderung um Ausschüttungen im laufenden Kalenderjahr (ggf. auf Null)
- Besitzzeitanteilige Kürzung bei unterjährigem Erwerb (1/12 für jeden vollen Monat vor Erwerb)
- Deckelung auf die tatsächliche Wertsteigerung des Fondsanteils im Kalenderjahr
- Kein Ansatz der Vorabpauschale bei unterjähriger Veräußerung

Besteuerung der Anleger von Publikums-Investmentfonds – Anlegerebene; hier: Vorabpauschale

Aus: Diskussionsentwurf, Seite 60:

Differenz zwischen Rücknahmepreis des Fondsanteils zum Jahresanfang und Jahresende (Wertsteigerung) positiv			
ja		nein	
Rücknahmepreis zum Jahresanfang x 80 % des Basiszinses i.S.d. § 203 Abs. 2 BewG (Basisertrag)		keine Vorabpauschale	
> (Gesamt-)Betrag der im Jahr erfolgten Ausschüttung(en)			
ja		nein	
Wertsteigerung des Fondsanteils + Betrag der Ausschüttung(en) ≥ Basisertrag		keine Vorabpauschale	
ja	nein		
Vorabpauschale i.H.d. Basisertrags gemindert um Betrag der Ausschüttung(en)	Vorabpauschale i.H.d. Wertsteigerung		

Im Jahr des Erwerbs der Investmentanteile vermindert sich der Basisertrag um ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat des Erwerbs vorangeht.

Der Zufluss der Vorabpauschale wird mit dem Ablauf des Kalenderjahres fingiert. Insoweit wird eine regelmäßige Besteuerung beim Anleger sichergestellt.

Im Jahr der Veräußerung der Investmentanteile kommt es zu keinem Ansatz der Vorabpauschale.

Besteuerung der Anleger von Publikums-Investmentfonds – Anlegerebene (4)

Vorabpauschale (vgl. §§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 InvStG-E)

- Teilfreistellung ist anzuwenden (z. B. 20 % bei einem Aktienfonds)
- Zuflussfiktion zum Ende des Kalenderjahres (vgl. § 15 Abs. 3 InvStG-E)
- Keine negative Vorabpauschale (vgl. § 15 Abs. 1 S. 4 InvStG-E)
- Besteuerung der Vorabpauschale als "*Erträge aus Investmentfonds*" i.S.v. § 14 Abs. 1 InvStG-E, § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E, soweit nicht Betriebseinnahmen
- Im Jahr der Veräußerung oder Rückgabe der Fondsanteile erfolgt kein Ansatz der Vorabpauschale
- Steuermindernder bzw. verlusterhöhender Abzug der Vorabpauschale bei Veräußerung des Fondsanteils

Besteuerung der Anleger von Publikums-Investmentfonds – Anlegerebene (5)

- Fondsanleger haben **Gewinne aus der Veräußerung**, Rückgabe, Abtretung oder verdeckten Einlage von Fondsanteilen als "Erträge aus Investmentfonds" § 14 Abs. 1 InvStG-E i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E zu versteuern (vgl. § 16 Abs. 1 InvStG-E)
- Veräußerungsgewinn wird um die während der Besitzzeit (ggf. vor Anwendung der Teilfreistellung) angesetzte Vorabpauschale gemindert (vgl. § 16 Abs. 1 S. 2 InvStG-E), ansonsten Wegfall der komplexen VG-Ermittlung unter Berücksichtigung einer Vielzahl von Korrekturpositionen (Zwischengewinne, akkumulierte Alt-VGs, akkumulierte Substanzausschüttung, besitzzeitanteiliger Immobiliengewinn)
- **Fiktive Veräußerung** von Fondsanteilen zum gemeinen Wert, wenn der Investmentfonds nicht mehr in den Anwendungsbereich des InvStG fällt (vgl. § 16 Abs. 2 InvStG-E)

Zusammenfassung: Besteuerung der (Publikums-) Investmentfonds und seiner Anleger – Neues intransparentes Regime

■ Ebene des Investmentfonds:

Beschränkte KSt-Pflicht des (Publikums-)Investmentfonds mit inländischen Dividenden (brutto), inländischen Mieteinkünften und inländischen Immobilien-Veräußerungsgewinnen sowie sonstigen inländischen Einkünften i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG mit 15 % bzw. 15,825 %

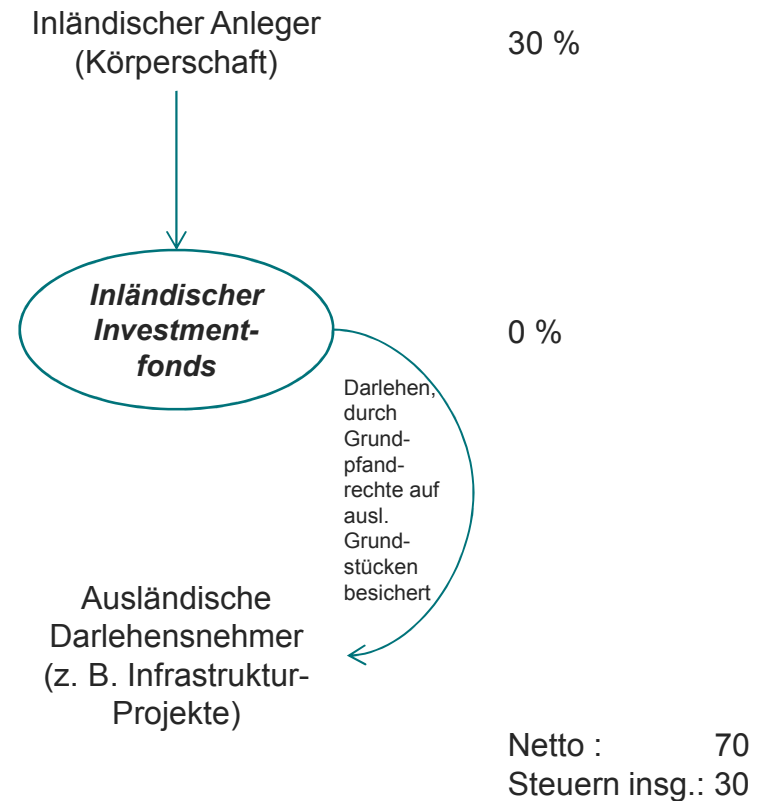
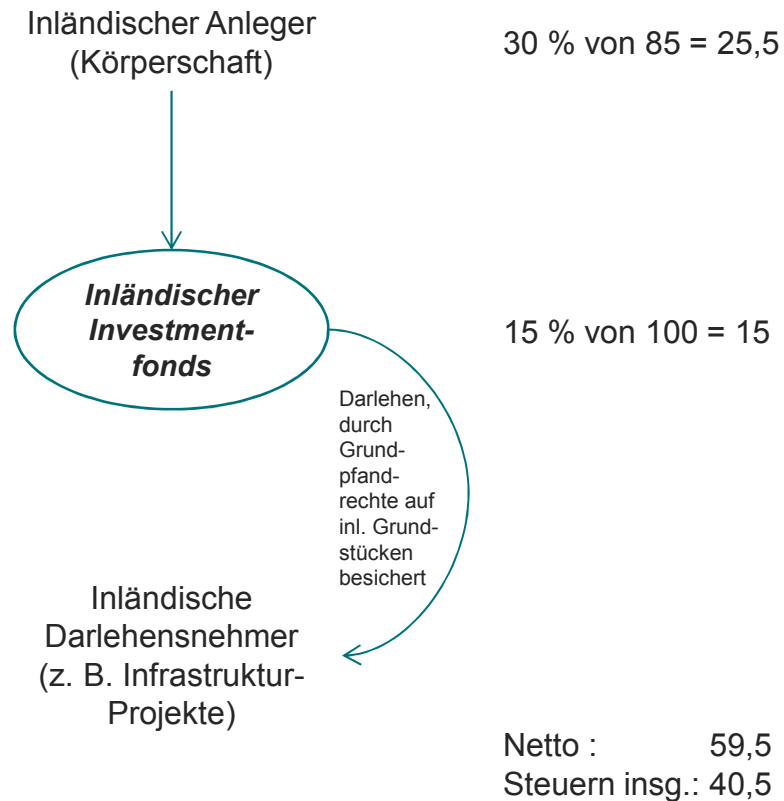
■ Ebene des Anlegers:

- Pauschale Teilentlastung der Anleger (Teilfreistellung)
 - 20 % bei Aktienfonds
 - 40 % bei Immobilienfonds – Inland
 - 60 % bei Immobilienfonds – Ausland
- Vollständige Freistellung/Entlastung für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Anleger i.S.v. § 44a Abs. 7 S. 1 EStG sowie vergleichbare ausländische Anleger und zertifizierte Altersvorsorge- und Basisrentenverträge.

Kritik: Neue EU-Rechts-Risiken (nicht abschließend)

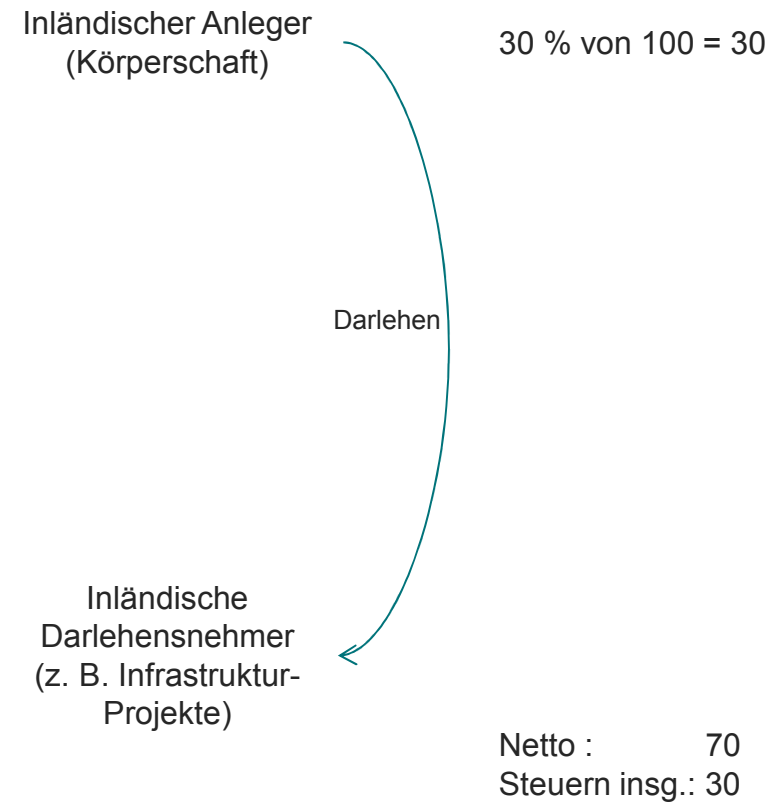
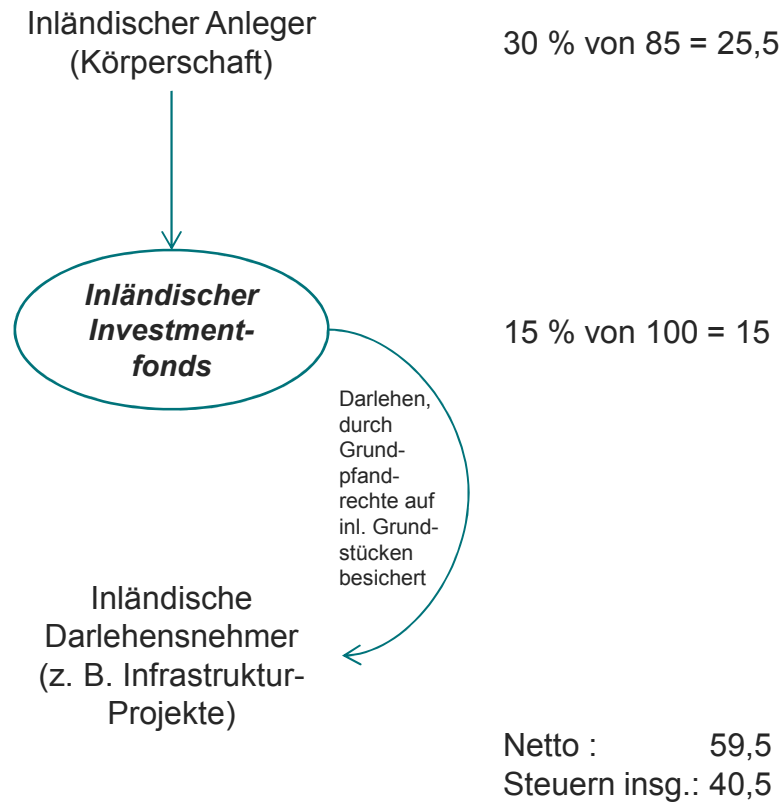
- Teilfreistellung nach § 17 InvStG-E begünstigt nur in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Anleger (Vergleich mit der PKW-Maut als "Ausländermaut")
- Anknüpfung der Teilfreistellung nach § 17 InvStG-E an die in den Anlagebedingungen vorgenommene Investmentfonds-Klassifizierung als Aktienfonds, Immobilienfonds und Immobilienfonds-Ausland benachteiligt ausländische Investmentfonds
- Steuerbefreiung des Investmentfonds bei Anlegern i.S.v. § 44a Abs. 7 S. 1 EStG auf Antrag des Investmentfonds gemäß § 8 InvStG-E benachteiligt ausländische Investmentfonds
- Weitere

Kritik: Verstoß gegen das (angebliche) Gebot der Neutralität der Besteuerung in- und ausländischer Investments



[ggf. ausländische Steuern]

Kritik: Verstoß gegen das (angebliche) Gebot der Neutralität der Besteuerung Fonds- und Direktanlage



Sonstige Kritik am InvStG-E

- Ausschüttungen, die nach § 14 Abs. 1 S. 1 InvStG-E zu versteuern sind, umfassen die Einlagenrückgewähr (vgl. § 2 Abs. 3 S. 2 InvStG-E)
- Teilfreistellung
 - für alle Erträge des Investmentfonds ohne Rücksicht auf die Vorbelastung
 - hilft nicht bei steuerlichen Verlusten aus anderen Quellen sowie bei Nicht-Ausschöpfung des Sparer-Pauschbetrags durch andere Kapitalerträge auf Anleger-Ebene
- Keine Berücksichtigung etwaiger steuerlicher Vorbelastungen im Ausland
 - Direktanlage: Steuerbefreiung, Anrechnung ausländischer Steuern
 - InvStG-E: keine Steuerbefreiung, keine Anrechnung ausl. Steuern
- Vorabpauschale (prognostizierte Rendite öffentlicher Anleihen lt. Bundesbank x 80 % abzüglich tatsächlicher Ausschüttungen) gleicht einer Steuer auf einen Soll-Ertrag, ggf. bei Veräußerung/ Rückgabe des Fondsanteils im Ergebnis kein Umkehreffekt
- Unanwendbarkeit von §§ 8b KStG, 3 Nr. 40 EStG
- Sonstige (z. B. unwiderlegliche Vermutung inländischer Investmentfonds gemäß § 2 Abs. 2 S. 2 InvStG-E: Inl. Fonds können nicht einmal anhand des ISIN-Länderkürzels erkannt werden!)

Fazit

- Reformkonzept erscheint mehr als drei Jahre nach dem erstem Entwurf der Arbeitsgruppe noch immer nicht ausgereift
- Zahlreiche Zweifelsfragen und neue Abgrenzungsfragen führen zu Rechtsunsicherheit und Komplexitätserhöhung
- Erneute europarechtliche Zweifel am Konzept wegen unterschiedlicher Behandlung in- und ausländischer Fonds
- Kostenaufwand durch Umstellungserfordernisse
- Verbände haben Eingaben mit Alternativkonzepten abgegeben

Back-up: Übergang bei Publikums-Investmentfonds (§ 39 InvStG-E) zum 01.01.2018 – Fondsebene

- Anwendung der Neuregelungen auf Fondsebene ab 01.01.2018
- Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres zum 31.12.2017
- Verlängerung der Fristen
 - Veröffentlichung der Besteuerungsgrundlagen bis 31.12.2017
 - Fassung des Ausschüttungsbeschlusses auf acht Monate nach Geschäftsjahresende
- Folge auf Fondsebene:
 - (inländische) Investmentfonds i.S.d. des InvStG
 - Wechsel zur teilweisen Steuerpflicht nach § 13 Abs. 2, 5 KStG
 - Ansatz des Teilwerts ist fraglich, weil h.M. von keinem Teilwertansatz bei Übergang zur Steuerpflicht ohne Bilanzierungspflicht ausgeht
 - (inländische) Kapital-Investitionsgesellschaft
 - teilweiser Wegfall der Steuerpflicht nach § 13 Abs. 1, 5 KStG
 - (teilweise) Schlussbesteuerung

Back-up: Übergang bei Publikums-Investmentfonds (§ 39 InvStG-E) zum 01.01.2018 – Anlegerebene (1)

- Grundsatz: Anwendung der Neuregelungen auf Anlegerebene ab 01.01.2018
- Laufende Besteuerung des Jahres 2017
 - Zurechnung der ausschüttungsgleichen Erträge nach allg. Regeln zum 31.12.2017
 - Ausschüttung für 2017 erfolgen nach Regelungen des InvStG-E
 - Hinzurechnungsbeträge aus ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaften aus WJ 2007 können wohl noch in 2018 zugerechnet werden
- Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion zum 31.12.2017
 - Veräußerung und Anschaffung zum Rücknahmepreis (bzw. Börsen- oder Marktpreis)
 - Versteuerung des Gewinns erst bei tatsächlicher Veräußerung
 - Gewinn wird nach dem in 2007 geltenden InvStG (insbesondere § 8 InvStG) ermittelt
 - sollte u. E. auch die Steuerbefreiungsnormen umfassen
 - Ausschüttungsgleiche Erträge aus 2017 werden als Abzugsposten erfasst
 - Verfahrensrechtliche Sicherstellung der Wertermittlung (§ 39 Abs. 4 und 5 InvStG-E)

Back-up: Übergang bei Publikums-Investmentfonds (§ 39 InvStG-E) zum 01.01.2018 – Anlegerebene (2)

- Laufende Besteuerung ab 2018
 - Besteuerung nach Regelungen des InvStG-E
 - Verzahnung mit Vergangenheit unklar (z. B. Ausschüttung von ausschüttungsgleichen Erträge aus Jahren vor 2018)
- Veräußerung nach dem 31.12.2017
 - Versteuerung des Übergangsgewinns
 - Veräußerungsfiktionen erfasst?
 - Keine Begrenzung auf tatsächlichen Veräußerungserlös
 - Problem: Anwendung allg. Besteuerungsregeln bei späteren Änderungen (Abgeltungssteuersatz ...)
 - Problem: Doppelerfassung von Erträgen
 - Erfassung der Ausschüttung von Beträgen bzw. stillen Reserven, die Übergangsgewinn erhöht haben

Back-up: Übergang bei Publikums-Investmentfonds (§ 39 InvStG-E) zum 01.01.2018 – Anlegerebene (3)

- Wegfall der Steuerfreiheit für "Alt"-Anteile
 - *Grandfathering* für "Alt"-Anteile von Privatpersonen wird abgeschafft.
 - Steuerfreiheit der vor 01.01.2018 entstandenen stillen Reserven bleibt bestehen.
 - Für nach dem 31.12.2017 entstandene stille Reserven gibt es einen Freibetrag von insgesamt EUR 100.000

Kontakt

Dr. Stefan Behrens

Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Steuerrecht, Steuerberater

stefan.behrens@cliffordchance.com

Abu Dhabi
Clifford Chance
9th Floor, Al Sila Tower
Abu Dhabi Global Market Square
PO Box 26492
Abu Dhabi
United Arab Emirates
Tel +971 (0)2 613 2300
Fax +971 (0)2 613 2400

Bucharest
Clifford Chance Badea
Excelsior Center
28-30 Academiei Street
12th Floor, Sector 1
Bucharest, 010016
Romania
Tel +40 21 66 66 100
Fax +40 21 66 66 111

Hong Kong
Clifford Chance
27th Floor
Jardine House
One Connaught Place
Hong Kong
Tel +852 2825 8888
Fax +852 2825 8800

Madrid
Clifford Chance
Paseo de la Castellana 110
28046 Madrid
Spain
Tel +34 91 590 75 00
Fax +34 91 590 75 75

Perth
Clifford Chance
Level 7, 190 St Georges Terrace
Perth, WA 6000
Australia
Tel +618 9262 5555
Fax +618 9262 5522

Shanghai
Clifford Chance
40th Floor
Bund Centre
222 Yan An East Road
Shanghai 200002
China
Tel +86 21 2320 7288
Fax +86 21 2320 7286

Amsterdam
Clifford Chance
Droogbak 1A
1013 GE Amsterdam
PO Box 251
1000 AG Amsterdam
The Netherlands
Tel +31 20 7119 0000
Fax +31 20 7119 9999

Casablanca
Clifford Chance
169, boulevard Hassan 1er
Casablanca 20000
Morocco
Tel +212 520 132 080
Fax +212 520 132 079

Istanbul
Clifford Chance
Kanyon Ofis Binası Kat. 10
Büyükdere Cad. No. 185
34394 Levent
Istanbul
Turkey
Tel +90 212 339 0001
Fax +90 212 339 0098

Milan
Clifford Chance
Piazzetta M. Bossi, 3
20121 Milan
Italy
Tel +39 02 806 341
Fax +39 02 806 34200

Prague
Clifford Chance
Jungmannova Plaza
Jungmannova 24
110 00 Prague 1
Czech Republic
Tel +420 222 555 222
Fax +420 222 555 000

Singapore
Clifford Chance
12 Marina Boulevard
25th Floor Tower 3
Marina Bay Financial Centre
Singapore 018982
Tel +65 6410 2200
Fax +65 6410 2288

Bangkok
Clifford Chance
Sinthorn Building Tower 3
21st Floor
130-132 Wireless Road
Pathumwan
Bangkok 10330
Thailand
Tel +66 2 401 8800
Fax +66 2 401 8801

Doha
Clifford Chance
QFC Branch
Suite B, 30th floor
Tornado Tower
Al Funduq Street
West Bay PO Box 32110
Doha
State of Qatar
Tel +974 4491 7040
Fax +974 4491 7050

Jakarta**
LWP
DBS Bank Tower
Ciputra World One 28th Floor
Jl. Prof. Dr. Satrio Kav 3-5
Jakarta 12940
Indonesia
Tel +62 21 2988 8300
Fax +62 21 2988 8310

Moscow
Clifford Chance
Ul. Gasheka 6
125047 Moscow
Russian Federation
Tel +7 495 258 5050
Fax +7 495 258 5051

Riyadh
Clifford Chance
Building 15, The Business Gate
King Khaled International Airport Road
Cordoba District, Riyadh
P.O. Box: 90239, Riyadh 11613,
Kingdom of Saudi Arabia
Tel +966 11 481 9700
Fax +966 11 481 9701

Sydney
Clifford Chance
Level 16
No. 1 O'Connell Street
Sydney NSW 2000
Australia
Tel +612 8922 8000
Fax +612 8922 8088

Barcelona
Clifford Chance
Av. Diagonal 682
08034 Barcelona
Spain
Tel +34 93 344 22 00
Fax +34 93 344 22 22

Dubai
Clifford Chance
Level 15
Burj Daman
Dubai International Financial Centre
PO Box 9380
Dubai
United Arab Emirates
Tel +971 4 503 2600
Fax +971 4 503 2800

Kyiv
Clifford Chance
75 Zhylyanska Street
01032 Kyiv
Ukraine
Tel +380 44 390 5885
Fax +380 44 390 5886

Munich
Clifford Chance
Theresienstraße 4-6
80333 Munich
Germany
Tel +49 89 216 32-0
Fax +49 89 216 32-8600

Rome
Clifford Chance
Via Di Villa Sacchetti, 11
00197 Rome
Italy
Tel +39 06 422 9111
Fax +39 06 422 91200

Tokyo
Clifford Chance
Akasaka Tameike Tower, 7th Floor
17-7 Akasaka 2-Chome
Minato-ku, Tokyo 107-0052
Japan
Tel +81 3 5561 6600
Fax +81 3 5561 6699

Beijing
Clifford Chance
33/F, China World Office 1
No. 1 Jianguomenwai Dajie
Chaoyang District
Beijing 100004
China
Tel +86 10 6535 2288
Fax +86 10 6505 9028

Düsseldorf
Clifford Chance
Königsallee 59
40215 Düsseldorf
Germany
Tel +49 211 43 55-0
Fax +49 211 43 55-5600

London
Clifford Chance
10 Upper Bank Street
London, E14 5JJ
United Kingdom
Tel +44 20 7006 1000
Fax +44 20 7006 5555

New York
Clifford Chance
31 West 52nd Street
New York, NY 10019-6131
USA
Tel +1 212 878 8000
Fax +1 212 878 8375

São Paulo
Clifford Chance
Rua Funchal 418 15th Floor
04551-060 São Paulo SP
Brazil
Tel +55 11 3019 6000
Fax +55 11 3019 6001

Warsaw
Clifford Chance
Norway House
ul. Lwowska 19
00-660 Warszawa
Poland
Tel +48 22 627 11 77
Fax +48 22 627 14 66

Brussels
Clifford Chance
Avenue Louise 65 Box 2
1050 Brussels
Belgium
Tel +32 2 533 5911
Fax +32 2 533 5959

Frankfurt
Clifford Chance
Mainzer Landstraße 46
60325 Frankfurt am Main
Germany
Tel +49 69 71 99-01
Fax +49 69 71 99-4000

Luxembourg
Clifford Chance
10 boulevard G.D. Charlotte
B.P. 1147
L-1011 Luxembourg
Grand-Duché de Luxembourg
Tel +352 48 50 50 1
Fax +352 48 13 85

Paris
Clifford Chance
1 rue d'Astorg
CS 60088
75377 Paris Cedex 08
France
Tel +33 1 44 05 52 52
Fax +33 1 44 05 52 00

Seoul
Clifford Chance
21st Floor, Ferrum Tower
19, Euji-ro 5-gil
Jung-gu, Seoul 100-210
Korea
Tel +82 2 6353 8100
Fax +82 2 6353 8101

Washington, D.C.
Clifford Chance
2001 K Street NW
Washington, DC 20006 - 1001
USA
Tel +1 202 912 5000
Fax +1 202 912 6000

** Linda Widyati & Partners in association with Clifford Chance.

Kontakt

Jens Kretzschmann, LL.M. oec.

Rechtsanwalt, Steuerberater

jens.kretzschmann@fgs.de

Bonn

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

Hamburg

Amelungstraße 8 - 10
20354 Hamburg
Telefon 040/30 70 85-0
Telefax 040/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Berlin

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

Repräsentanz Wien

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

Frankfurt

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

Repräsentanz Zürich

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

München

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

InvStRefG-Entwurf vom
21.07.2015

Besteuerung von
(Publikums-)Investment-
fonds und deren Anlegern
ab 01.01.2018

4. Hamburger Steuerdialog

Update Grunderwerbsteuer

Dr. Stefan Behrens, Clifford Chance

Dr. Torsten Engers, Flick Gocke Schaumburg

7. Oktober 2015



Gliederung

- A. Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks
- B. Neuerung bei § 1 Abs. 2a GrEStG
- C. Verfassungswidrigkeit der §§ 138 BewG zur Ersatzbemessungsgrundlage
- D. Einheitlicher Erwerbsgegenstand
- E. Sog. kleine Konzernklausel in § 6a GrEStG
- F. Anzeigepflichten

A. Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks

A. Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks – Überblick

GrESt-barer Vorgang	Bemessungsgrundlage
Übertragung Erbbaurecht auf Dritten	Kapitalisierter Wert der Erbbauzinsverpflichtung (§§ 13 Abs. 1 S. 1, 15 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a) + Zuzahlungen und sonstige Leistungen (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 und 3 GrEStG)
Übertragung Erbbaurecht auf Eigentümer	Nur sonstige Leistungen (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 und 3 GrEStG)! <u>Nicht</u> : kapitalisierter Wert der Erbbauzinsverpflichtung, weil Erbbauzinsverpflichtung und Erbbauzinsanspruch durch Konfusion erlöschen (vgl. auch BFH v. 14.11.2007 – II R 64/06, BStBl II 2008, 486)
Übertragung Erbbaugrundstück (auf Erbbauberechtigten oder Dritten)	Gesamtkaufpreis <u>abzüglich</u> kapitalisiertem Erbbauzinsanspruch, weil es sich dabei um eine Geldforderung handelt und Geldforderungen nicht der GrESt unterliegen (BFH v. 12.4.2000 – II B 133/99, BStBl II 2000, 433).

A. Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks – aktuelle Entscheidung

Sachverhalt v. BFH v. 6.5.2015 – II R 8/14, BFH/NV 2015, 1196 (vereinfacht).

- Kläger schloss 1997 mit einer GmbH Vertrag über Bestellung eines Erbbaurechts an einem Grundstück der GmbH auf die Dauer von 66 Jahren.
- GmbH verkaufte 2007 an den Kläger das Grundstück. GmbH und Kläger vereinbarten zugleich die spätere Aufhebung des Erbbaurechts an dem Grundstück.
- FG Berlin-Brandenburg setzte die GrESt unter Berücksichtigung des Erbbauzinsanspruchs nach der Boruttau'schen Formel fest, d.h. Aufteilung des grunderwerbsteuerlich relevanten Teils nach dem Verhältnis der Verkehrswerte.

A. Erwerb eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks – Begründung

- Liegt bei Grundstückskauf eine Gesamtgegenleistung vor, die Entgelt sowohl für Grundstück als auch für nicht der GrESt unterliegende Gegenstände ist, ist Gesamtgegenleistung im Regelfall auch weiterhin nach der Boruttau'schen Formel aufzuteilen (vgl. BFH v. 9.10.1991 – II R 20/89, BStBI II 1192, 152).
- Ausnahmsweise keine Verhältnisrechnung, wenn Gegenstand eines Erwerbsvorgangs unter Vereinbarung einer Gesamtgegenleistung ein *Grundstück und eine Geldforderung* ist. In diesen Fällen genügt es, den Betrag der erworbenen Geldforderung von der vereinbarten Gesamtgegenleistung abzuziehen, weil Kapitalforderungen (hier: Erbbauzinsanspruch) in der Regel mit dem Nennbetrag anzusetzen sind (Tz. 23).
- Im Streitfall überstieg der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs den vereinbarten Kaufpreis. Gesamter Kaufpreis entfällt damit auf den nicht der GrESt unterliegenden Erwerb des Erbbauzinsanspruchs.
- Anpassung an die Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. gleichlautende Ländererlasse v. 18.7.2008 betr. Beurteilung von Erbaurechtsvorgängen, Nr. 6), die aus Vereinfachungsgründen bereits die Gesamtgegenleistung um den Kapitalwert des Rechts auf Erbbauzins kürzte.

A. Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks – aktuelle Entscheidung

- Das Urteil des BFH v. 6.5.2015 – II R 8/14, BFH/NV 2015, 1196 enthält noch eine zweite Fragestellungen:
 - Mindert der Erbbaurechtszinsanspruch die Bemessungsgrundlage, falls der Erwerber Inhaber des Erbbaurechts ist?

A. Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks – Abweichung zu BFH v. 11.6.2013

- BFH-Entscheidung v. 11.6.2013 (II R 30/11, BFH/NV 2013, 1632):
 - Stadt F war Eigentümerin eines Grundstücks, das mit einem Erbbaurecht zugunsten der Grundstücksverwaltung Stadt F-GmbH (F-GmbH) belastet war.
 - Käuferin = Klägerin (K) erwarb durch Grundstücks- und Erbbaurechtskaufvertrag (von Stadt F) erbbaurechtsbelastetes Grundstück und (von F-GmbH) das Erbbaurecht selbst.

A. Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks – Abweichung zu BFH v. 11.6.2013 (Forts.)

- Urteilsbegründung:
 - Grdsl. bestätigt BFH seine vorherige Rechtsprechung, dass beim Erwerb eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks der mit dem Grundstück verbundene Erbbauzinsanspruch grunderwerbsteuerlich nicht Teil des Grundstücks ist. Erbbauzinsanspruch ist bloße Geldforderung und unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer (Tz. 10, 11, 12).
 - Dies soll aber nur gelten, wenn dem Erbbauzinsanspruch ein Wert zugemessen werden könne (Tz. 13).
 - Daran fehle es, wenn Grundstückserwerber gleichzeitig erbbaurechtsbelastetes Grundstück sowie Erbbaurecht erwirbt und im Erwerbszeitpunkt Aufhebung des Erbbaurechts beabsichtigt (Tz. 13).

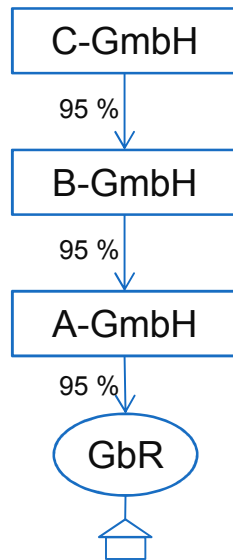
B. Neuerungen bei § 1 Abs. 2a GrEStG

§ 1 Abs. 2a GrEStG: "Wertungsbruch" zwischen der Auslegung der Tatbestandsmerkmale "unmittelbarer" und "mittelbarer" Gesellschafterwechsel

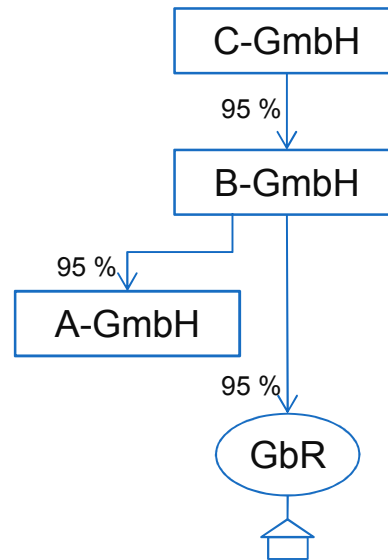
- Eine **unmittelbare** Änderung des Gesellschafterbestandes liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung und des BFH vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht (Erlass vom 18.02.2014, Tz. 2.2; BFH-Urteile II R 57/09 vom 29.02.2014, BStBl. II 2012, 917 und II R 66/11 vom 16.01.2013, BFH/NV 2013, 653).
- Das Vorliegen einer **mittelbaren** Änderung des Gesellschafterbestandes hängt von wirtschaftlichen Gesichtspunkten ab:
 - BFH-Urteil II R 17/10 vom 24.04.2013: vollständiger Wechsel aller Gesellschafter an den oberen Enden der Beteiligungsketten
 - Erlass vom 18.02.2014: Differenzierung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften; vgl. Tz. 2.2 zweiter Spiegelstrich einerseits ("Neugesellschafter sind diejenigen Mitglieder einer beteiligten Personengesellschaft, die ... in die Mitberechtigung am Grundstück einrücken") und Tz. 2.2, dritter Spiegelstrich andererseits: "Neugesellschafter sind ursprünglich als Altgesellschafter anzusehende Kapitalgesellschaften, an denen sich die Beteiligungsverhältnisse unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % geändert haben, Bei mehrstufigen mittelbaren Beteiligungen ist die Prüfung, ob die 95 %-Grenze erreicht ist, für jede Beteiligungsebene gesondert vorzunehmen. Ist die 95 %-Grenze erreicht, dann ist die mittelbare Beteiligung in voller Höhe zu berücksichtigen (nicht nur in Höhe von 95 %; ...)"; vgl. allerdings auch Tz. 2.1 a. E., einschränkend allerdings Tz. 3.7: Erhalt der Altgesellschafter-Eigenschaft, wenn sich die Kette der an der Kapitalgesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaften verkürzt.

§ 1 Abs. 2a GrEStG: "Wertungsbruch" zwischen der Auslegung der Tatbestandsmerkmale "unmittelbarer" und "mittelbarer" Gesellschafterwechsel

Ausgangslage:

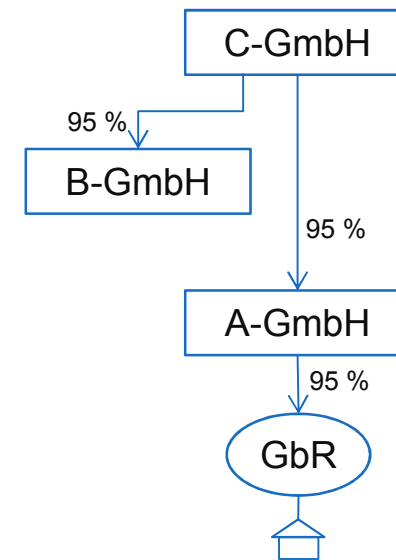


Alternative 1:



FinVerw und BFH: § 1 Abs. 2a GrEStG (+)

Alternative 2:



FinVerw und BFH: § 1 Abs. 2a GrEStG (-)

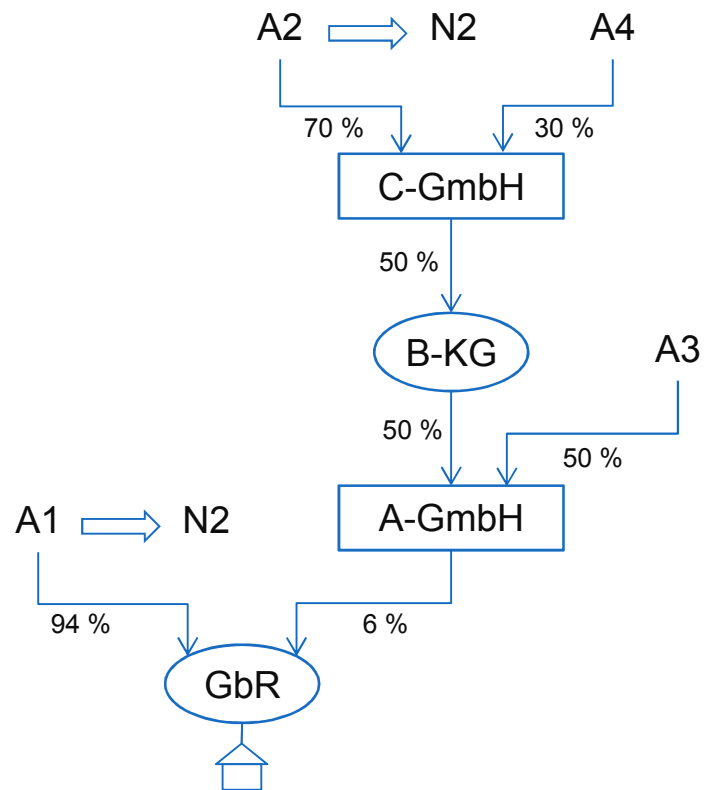
§ 1 Abs. 2a GrEStG: "Wertungsbruch" zwischen der Auslegung der Tatbestandsmerkmale "unmittelbarer" und "mittelbarer" Gesellschafterwechsel

- Zu Alternative 1: Verkürzung der Beteiligungskette auf unterste Ebene
 - Weil die B-GmbH zivilrechtlich bisher nicht Mitglied der GbR gewesen ist, ist die 95 %ige Beteiligung der A-GmbH auf eine neue Gesellschafterin übergegangen.
 - Dass vorher und nachher die C-GmbH zu 95 % an der B-GmbH beteiligt ist, wird vom BFH und von der Finanzverwaltung nicht berücksichtigt.

- Zu Alternative 2: Verkürzung der Beteiligungskette auf einer höheren Ebene
 - Nach BFH ist die Übertragung des 95 %igen Anteils an der A-GmbH von der B-GmbH auf die C-GmbH nicht tatbestandsmäßig, weil die Gesellschafter am oberen Ende dieser Beteiligungskette durch diese Anteilsübertragung nicht ausgetauscht worden sind.
 - Nach Verwaltungsansicht ist dieser Anteilsübergang nur dann tatbestandslos, wenn die Beteiligungsquote in der GmbH-Kette auf jeder Ebene mindestens 95 % beträgt (vgl. Tz. 3.7 der Erlasse vom 18.02.2014, allerdings unklar).

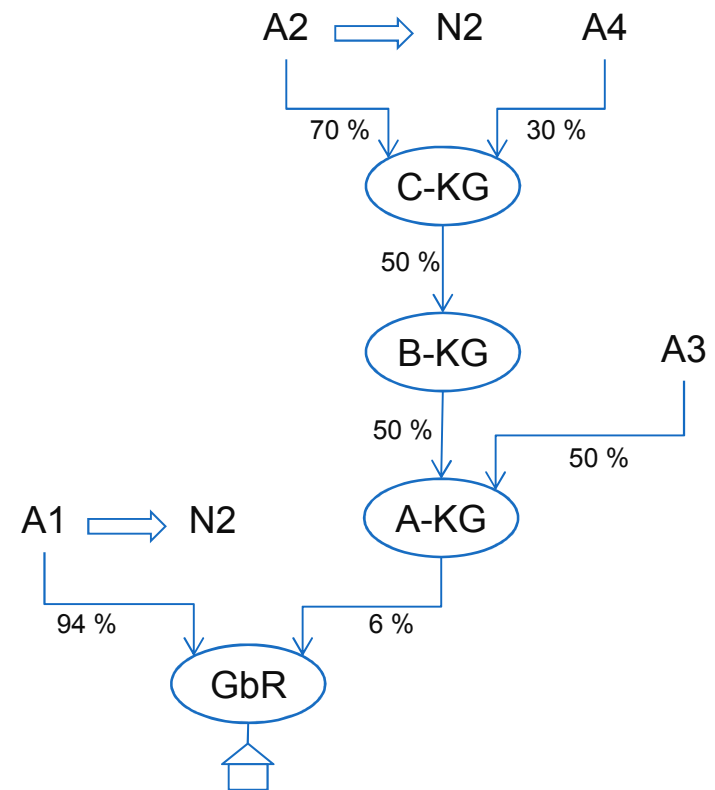
§ 1 Abs. 2a GrEStG: Rechtsformneutralität bei mittelbarem Gesellschafterwechsel?

Alternative 1:



FinVerw: § 1 Abs. 2a GrEStG (-)

Alternative 2:



FinVerw: § 1 Abs. 2a GrEStG (+)

§ 1 Abs. 2a GrEStG: Rechtsformneutralität bei mittelbarem Gesellschafterwechsel?

- BFH-Urteil II R 17/10 vom 24.04.2013: Kapital- und Personengesellschaften sind bei mittelbarem Gesellschafterwechsel gleichermaßen als transparent zu betrachten, d.h. auf die Rechtsform der an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft und der in der weiteren Beteiligungskette beteiligten Gesellschaften kommt es nicht an.
- Hofmann, GrEStG-Kommentar, 10. Auflage 2014, Rz. 109 b: Anders als im Fall der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft gehöre bei zwischengeschalteten Personengesellschaft "sachenrechtlich die Beteiligung zu dem den Gesellschaftern der beteiligten Personengesellschaft zustehenden Gesamthandsvermögen". Dessen Rechtsträger sei zwar im Außenverhältnis die Personengesellschaft, im Innenverhältnis seien es deren Gesellschafter in deren Verbundenheit. Rechtsträger des Vermögens der Kapitalgesellschaft sei aus jeder Sicht nur diese selbst, ohne dass ihren Gesellschaftern daran eine irgendwie geartete Vermögenszuständigkeit zukomme; sie seien nur an der Kapitalgesellschaft beteiligt.

Aber: Auf Tatbestandsebene wird in § 1 GrEStG nicht nach der Rechtsform der Gesellschaft differenziert, d.h. Personengesellschaften sind wie Kapitalgesellschaften "vollwertige" Grunderwerbsteuerrechts-Subjekte.

Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags, BR-Drs. 418/15 v. 25.9.2015

Steueränderungsgesetz 2015

Artikel 8: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

1. Nach § 1 Absatz 2a Satz 1 werden die folgenden Sätze eingefügt:

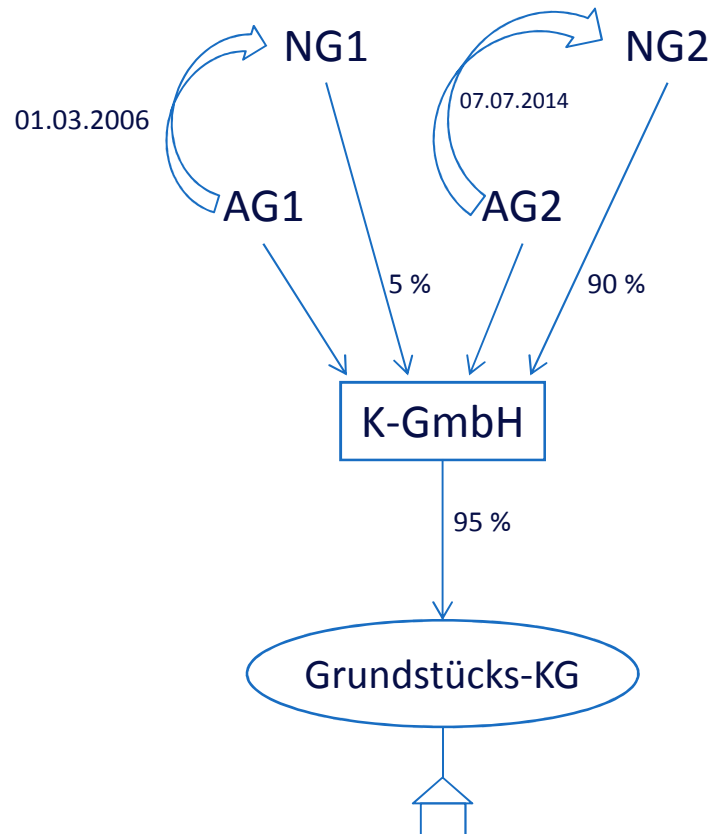
„Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften werden durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt. Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, gelten die Sätze 4 und 5. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Bei mehrstufigen Beteiligungen gilt Satz 4 auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend.“

5. Dem § 23 werden die folgenden Absätze 13 und 14 angefügt:

„(13) § 1 Absatz 2a und § 21 in der am ... *[einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem ... *[einsetzen: Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* verwirklicht werden.

...

§ 1 Abs. 2a GrEStG: Fünf-Jahres-Frist bei mittelbarem Gesellschafterwechsel



Gilt die 5-Jahres-Frist auch auf Ebene der K-GmbH?

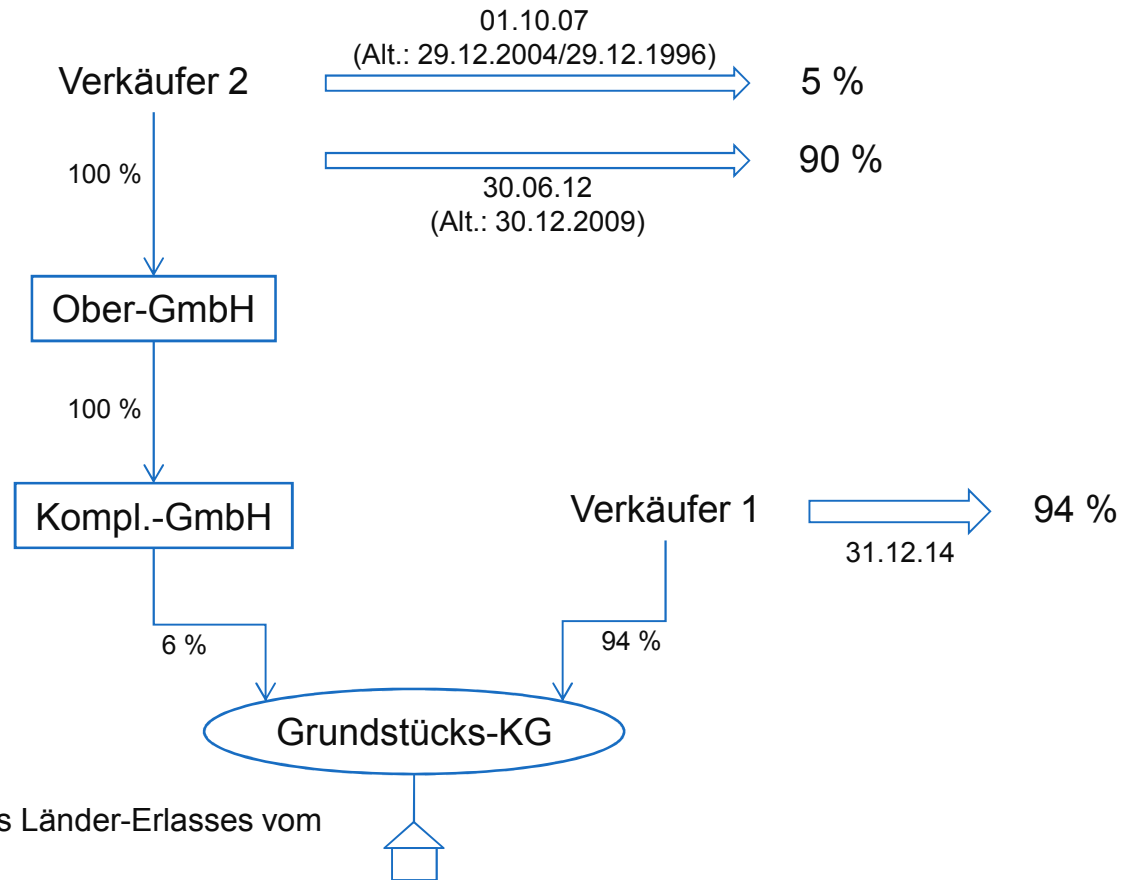
m. E. ja,

aber Gesetzeswortlaut und Länder-Erlass vom 18.4.2014 nicht völlig eindeutig (vgl. Tz. 2.2 dritter Spiegelstrich:

"Neugesellschafter sind:

- Urspr. als Altges'er anzusehende KapGes, an denen sich die Beteiligungsverhältnisse unmittelbar oder mittelbar zu min. 95 % geändert haben, ...")

§ 1 Abs. 2a GrEStG: Fünf-Jahres-Frist bei mittelbarem Gesellschafterwechsel



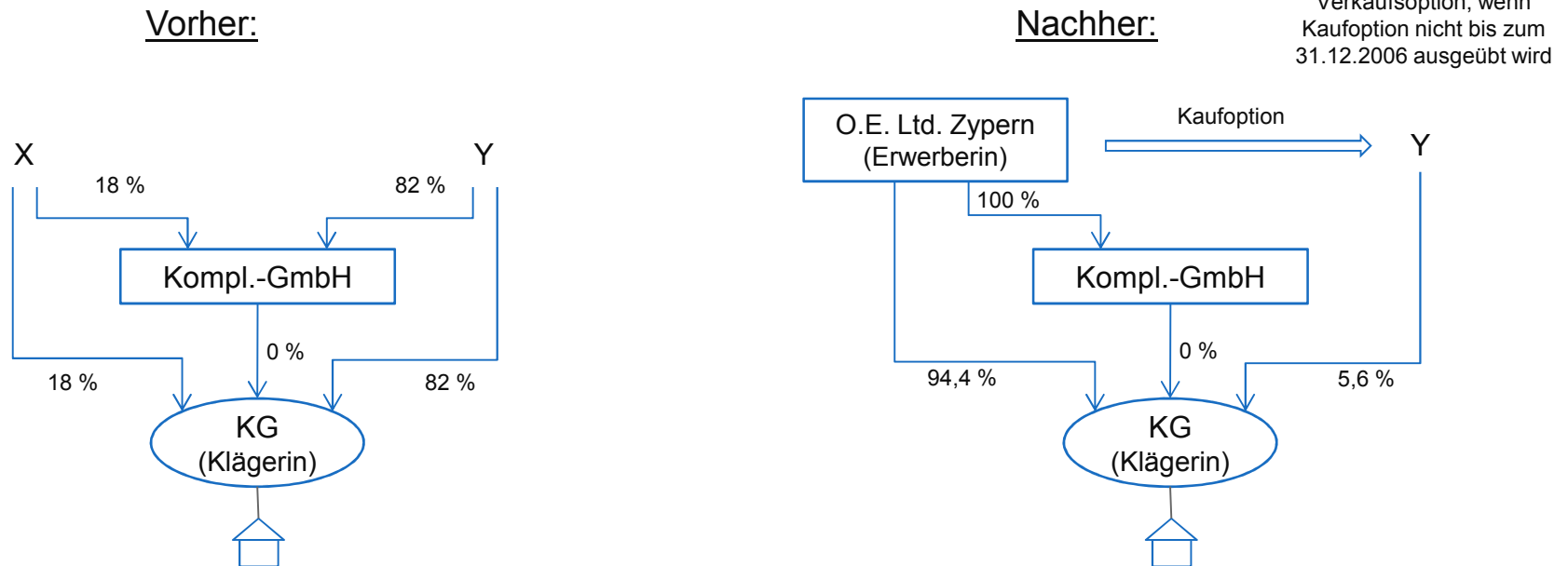
Sind auf allen Ebenen nur solche Anteilsübergänge zusammenzuzählen, die innerhalb des selben Fünf-Jahres-Zeitraums dinglich wirksam werden?
m. E. ja

Zur Alt. vgl. Tz. 2.2 des Länder-Erlasses vom 18.2.2014 a.E.:

"Jeder Neugesellschafter bzw. diesem Gleichstehende wird bzw. werden mit Ablauf von 5 Jahren Altgesellschafter."

§ 1 Abs. 2a GrEStG: Zurechnung von Anteilen am Gesellschaftsvermögen

Sachverhalt des Urteils des FG BaWü 2 K 463/08 vom 27.07.2011, EFG 2013, 395; BFH-Urteil II R 49/12 vom 09.07.2014 (betr. § 1 Abs. 2a GrEStG):



16.10.2000: Veräußerung aller Anteile an der Komplementärin sowie aller Kommanditanteile, mit Ausnahme eines Anteils von 5,6 %, und zwar mit Wirkung zum 01.11.2001 (Abtretung unter der aufschiebenden Bedingung der Kaufpreiszahlung). Der Erwerberin wurde im Kaufvertrag eine **jederzeit ausübbar**e Kaufoption auf den bei der Altgesellschafterin Y verbliebenen 5,6 %igen Anteil mit einem Ausübungspreis von DM 1,3 Mio. eingeräumt.

16. bzw. 19.11.2001: Y übertrug das "Gewinnstammrecht" auf die Erwerberin, die der Y ebenfalls am 16. bzw. 19.11.2001 ein Darlehen von DM 1 Mio. sofort auszahlte. Y erteilte dem Vertreter der Erwerberin am 20.11.2001 eine "unwiderrufliche" Vollmacht.

Zurechnung des 5,6 %igen Anteils nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (BFH II R 49/12 vom 09.07.2014)

Nach Auffassung des BFH ist die Zurechnung des 5,6 %igen Anteils "in Anlehnung an § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO" zu beurteilen:

- Abschluss des Anteils-Kaufvertrags reicht nicht aus
- Einräumung der Kaufoption bzw. gegenseitige Einräumung der Doppelooption reicht nicht aus
- Wirtschaftliches Eigentum liegt in diesen Fällen vielmehr nur dann vor, wenn der Käufer des Anteils
 - aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann,
[erfüllt wegen des Einräumung der jederzeit ausübbaeren Kaufoption]
und
 - die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte
[erfüllt wegen der Übertragung des "Gewinnstammrechts" (nach BFH kommt den Stimmrechten bzw. der Vollmacht keine entscheidende Bedeutung zu)]
sowie
 - das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung
[erfüllt wegen der Festlegung des Kaufpreises]
auf ihn übergegangen sind.

Schlussfolgerungen aus BFH II R 49/12 vom 09.07.2014

- Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG richtet sich nach § 39 AO:
 - Ertragsteuerlich unmittelbare Zurechnung des Anteils nach dem wirtschaftlichen Eigentum, grunderwerbsteuerlich "mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes"
 - Ob spätere Gesellschafterwechsel bei einer Gesellschaft, der ein Anteil nach § 39 AO nicht mehr zugerechnet wird, für die Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG weiter relevant bleiben (weil sie zivilrechtlich Inhaberin des Anteils am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft geblieben ist), bleibt unklar.
 - Die Bedeutung der Formulierung "**in Anlehnung an** die für § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO geltenden Grundsätze" in Tz. 17 ist unklar
- Bleibt es nach In-Kraft-Treten des StÄndG 2015 bei diesem Grundsatz?
- Auswirkungen auf die mittelbare Anteilsvereinigung i.S.v. § 1 Abs. 3 GrEStG?
- Auswirkungen auf das mittelbare Innehaben einer sog. wirtschaftlichen Beteiligung i.H.v. mindestens 95 % i.S.v. § 1 Abs. 3a GrEStG?

C. Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungs- grundlage

C. Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage – bisherige Rechtslage

- Regelbemessungsgrundlage der GrESt bemisst sich nach Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG); bei Kauf ist Gegenleistung Kaufpreis (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).
- Auf Ersatzbemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. § 138 BewG) ist zurückzugreifen:
 - (1) Bei Fehlen einer Gegenleistung (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG),
 - (2) bei Umwandlungen, Einbringungen und anderen Erwerben auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG)
 - (3) sowie in den Fällen des § 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG).

C. Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage – bisherige Rechtslage (Forts.)

- Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen bildet der Betriebswert (§ 142 BewG), der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils (§ 143 BewG) gemeinsam den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert (§ 144 BewG).
- Für unbebaute Grundstücke beläuft sich gem. § 145 Abs. 3 S. 1 BewG die Ersatzbemessungsgrundlage auf 80 % des Bodenrichtwerts (vgl. § 196 BauGB)
- Für bebaute Grundstücke gem. § 146 BewG nach dem pauschalieren Ertragswertverfahren (entweder 12,5 fache der tatsächlichen oder hilfsweise der üblichen Jahreskaltmiete (§ 146 Abs. 2, Abs. 3 BewG) abzüglich Altersabschläge).

C. Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage – BVerfG v. 23.6.2015

- Tenor des BVerfG 1 BvL 13/11, BGBl I 2015, 1423:
 1. „§ 8 Absatz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes [...] ist mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar.“
 2. „Das bisherige Recht ist bis zum 31. Dezember 2008 weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 30. Juni 2016 rückwirkend zum 1. Januar 2009 eine Neuregelung zu treffen.“
- Begründung
 - Die über § 8 Abs. 2 GrEStG anzuwendenden §§ 138 ff. BewG verstoßen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, weil eine erhebliche Diskrepanz zwischen der Anwendung des Regelbemessungsmaßstabs und der Ersatzbemessungsgrundlage besteht.
 - Die dem Gesetzgeber zustehende Möglichkeit der Typisierung rechtfertigt diese systematische Diskrepanz nicht.

C. Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage – Reaktion der FinVerw

- Bearbeitung von Fällen, in denen Ersatzbemessungsgrundlage einschlägig ist, sind **zurückzustellen** und Bescheidversand ist zu stoppen (vgl. OFD NRW v. 24.7.2015, DB 2015, 1870).
- Bei bestandskräftigen Bescheiden: nach h.M. Verböserungsverbot nach § 176 AO (auch bei Vorbehalt der Nachprüfung oder Vorläufigkeitsvermerk)
- Bei fehlendem Bescheid evtl. Antrag auf Billigkeitsmaßnahme? – Finanzverwaltung wohl negativ.

C. Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage – Reaktion des Gesetzgebers

- Auf Vorschlag des BMF (v. 14.9.2015) hat der Finanzausschuss die Änderung des GrEStG bereits im Entwurf eines Protokollerklärungsumsetzungsgesetzes – jetzt: „Steueränderungsgesetz 2015“ – aufgenommen. Zügige Umsetzung durch Gesetzgeber zu erwarten.
- Die neue Regelung richten sich nach denselben Regeln, die für die Erbschaftsteuer entwickelt worden sind (§§ 157 ff. BewG).
- Perspektivisch Umstellung auf neue Einheitswerte denkbar, wenn dem Verkehrswert angenähert und regelmäßig aktualisiert.
- Konsequenzen jedenfalls:
 - erhöhte GrESt-Belastung, weil neues Bewertungsverfahren an Verkehrswerte angenähert wird und
 - erhöhter Bewertungsaufwand.

C. Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage – Reaktion des Gesetzgebers (Forts.)

- Grdsl. Ersatzbemessungsgrundlagen nach neuer Rechtslage:
 - LuF-Betrieb gem. § 168 BewG
 - Wert des Wirtschaftsteils (§ 160 Abs. 2 BewG)
 - Wert der Betriebswohnung (§ 160 Abs. 8 BewG)
 - Wert des Wohnteils (§ 160 Abs. 9 BewG)
 - Unbebaute Grundstücke gem. § 179 BewG
 - Fläche und Bodenrichtwerte gem. § 196 BauGB
 - Bebaute Grundstücke gem. § 181 BewG
 - Vergleichswertverfahren (§ 183 BewG), Ertragswertverfahren (§§ 184-188 BewG) oder Sachwertverfahren (§§ 189-191 BewG)

D. Einheitlicher Erwerbsgegenstand

D. Einheitlicher Erwerbsgegenstand – Grundsätze

- Rechtsfigur des einheitlichen Erwerbsgegenstands betrifft sämtliche Erwerbsvorgänge, bei denen in engem Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb auch die Bebauung oder sonstige Veränderungen des Grundstücks (und/oder der Gebäude) herbeigeführt werden.
- Gegenstand des Erwerbsvorgangs wird um solche Vereinbarungen erweitert, die rechtlich oder wirtschaftlich in einem engen sachlichen Zusammenhang mit Grundstückserwerb stehen (auch bei formal getrennten Verträgen).
- Es ist oft im Einzelfall fraglich, ob ein solcher Zusammenhang vorliegt.

D. Einheitlicher Erwerbsgegenstand – aktuelle Entscheidungen des BFH

- BFH v. 3.3.2015 – II R 9/14, BStBl II 2015, 660
 - Verpflichtung des Grundstücksverkäufers nur zur Errichtung des Rohbaus. Erwerber beauftragt Dritte mit Ausbauarbeiten.
 - Einbeziehung der Kosten der Ausbauarbeiten setzt voraus, dass Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags mit dem Grundstücksverkäufer
 - i. personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder
 - ii. aufgrund von Abreden zusammenarbeiten oder
 - iii. durch abgestimmtes Verhalten auf Abschluss der Verträge über Ausbauarbeiten hinwirken
 - **und** die zu erbringende Leistungen dem Erwerber unter Angabe des hierfür aufzuwendenden Entgelts bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten hatten. →

D. Einheitlicher Erwerbsgegenstand – aktuelle Entscheidungen des BFH (Forts.)

- BFH v. 4.12.2014 – II R 22/13, BFH/NV 2015, 521
 - Indizwirkung von objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen, wenn
 - Veräußerer dem Erwerber vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags ein bestimmtes Gebäude zusammen mit Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und Erwerber das Angebot später unverändert oder mit geringen Abweichungen annimmt.

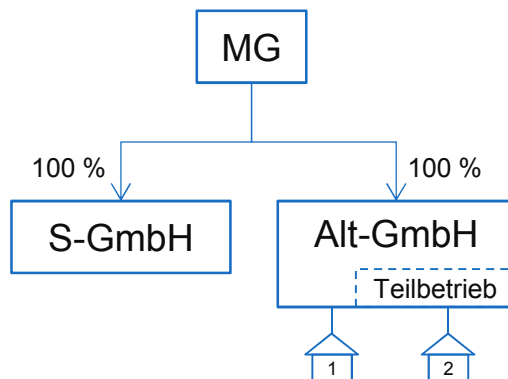
D. Einheitlicher Erwerbsgegenstand – anhängige Verfahren vor dem BFH

- BFH II R 4/15, II R 5/15: Liegt bereits einheitliches Vertragswerk vor, wenn Bauerrichtung vertraglich vollständig in den Händen des Erwerbers liegt, er aber über das „Ob“ und „Wie“ an die Umsetzung eines „Gestaltungshandbuchs“ eines Wohngebiets gebunden ist?
- BFH II R 38/14: Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wenn auf Veräußererseite mehrere Personen tätig werden, aber nur ein Teil der Grundstücksverkäufer durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss des Vertrags hinwirken.

E. Abspaltung zur Neugründung und § 6a GrEStG

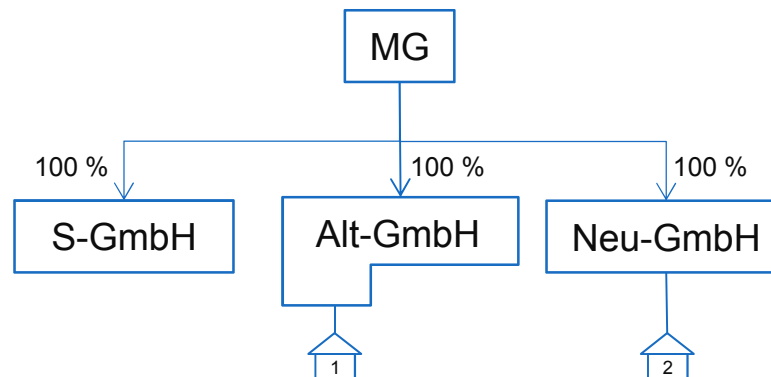
§ 6a GrEStG: Abspaltung zur Neugründung mit anschließender Verschmelzung der abspaltenden GmbH auf eine Schwestergesellschaft

Ausgangsstruktur:



Die Ausgangsstruktur besteht seit mehr als 5 Jahren. MG ist durchgehend Unternehmerin im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.

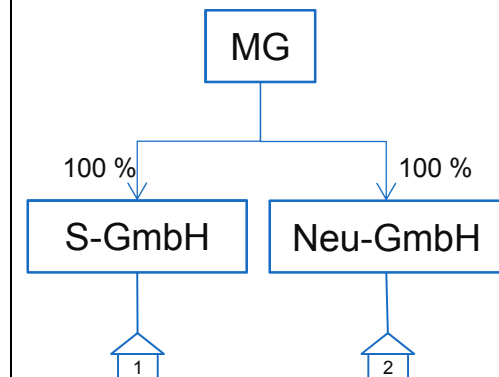
Nach der Abspaltung zur Neugründung:



Die Alt-GmbH spaltete ihren Teilbetrieb samt Grundstück 2 in 2014 auf die Neu-GmbH zur Neugründung ab.

FA: § 6a GrEStG \ominus , weil das Beherrschungsverhältnis der MG zur Neu-GmbH noch keine fünf Jahre bestehe und die Neu-GmbH keine sog. verbundgeborene Gesellschaft sei.

Nach der Verschmelzung zur Aufnahme:



In 2015 wird die Alt-GmbH auf die S-GmbH zur Aufnahme verschmolzen.

§ 6a GrEStG: Abspaltung zur Neugründung

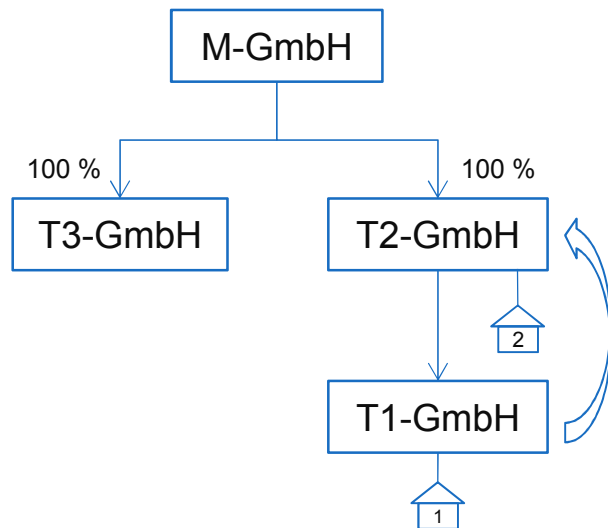
Argumentation des FA:

- Erlass vom 19.06.2012, Tz. 4: "Gesellschaften, die vor weniger als fünf Jahren vor der zu begünstigenden oder durch die zu begünstigende Umwandlung entstanden sind, können keine abhängigen Gesellschaften sein. Davon ausgenommen sind sog. 'verbundgeborene' Gesellschaften, die durch einen Umwandlungsvorgang ausschließlich aus einer oder mehreren Gesellschaften entstanden sind, die spätestens im Zeitpunkt des zu beurteilenden Erwerbsvorgangs abhängige Gesellschaft ist bzw. abhängige Gesellschaften sind. Im Ergebnis werden somit die Behaltenszeiten im Verbund zusammengerechnet."
- Zwischen MG und Neu-GmbH entstehe ein separater, zweiter Verbund, vgl. Erlass vom 19.06.2012, Tz. 2.1 Abs. 3: "**Der Umwandlungsvorgang, durch den der Verbund begründet oder beendet wird, ist nicht begünstigt. Wird ein Verbund durch Ausgliederung oder Abspaltung zur Neugründung aus einem herrschenden Unternehmen begründet, liegt kein begünstigungsfähiger Vorgang vor** (vgl. Beispiel 1 zu Tz. 4). Spiegelbildlich liegt kein begünstigungsfähiger Vorgang vor, wenn die letzte am Umwandlungsvorgang beteiligte abhängige Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen verschmolzen wird."
- Die Verschmelzung der Alt-GmbH auf die S-GmbH während der Fünf-Jahres-Nachbehaltens-Frist ist unschädlich, weil MG seit mindestens fünf Jahren in Höhe von mindestens 95 % durchgehend am Kapital der S-GmbH beteiligt ist, vgl. Erlass vom 19.06.2012, Tz. 5.

§ 6a GrEStG: Abspaltung zur Neugründung mit anschließender Verschmelzung der abspaltenden GmbH auf eine Schwestergesellschaft

Länder-Erlass vom 19.06.2012, Tz. 5, Beispiel 2:

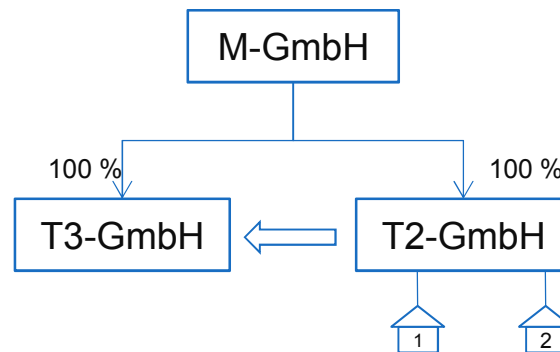
Ausgangsstruktur:



Die T1-GmbH wird im Jahr 04 auf die T2-GmbH verschmolzen.

§ 6a GrEStG (+)

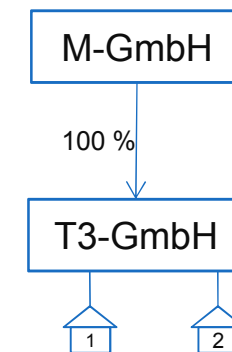
Nach der Verschmelzung der T1 auf die T2:



Im Jahr 07 wird die T2-GmbH auf die T3-GmbH verschmolzen.

§ 6a GrEStG (+)

Nach der Verschmelzung der T2 auf die T3:



Vgl. Tz. 5: "Die von der T2-GmbH zu erfüllende Nachbehaltensfrist aufgrund der Verschmelzung in 04 ist nun von der T3-GmbH als übernehmende abhängige Gesellschaft fortzuführen."

§ 6a GrEStG: Abspaltung zur Neugründung mit anschließender Verschmelzung der abspaltenden GmbH auf eine Schwestergesellschaft

Argumente gegen die Ansicht des FA:

- Der bereits seit mehr als fünf Jahren bestehende Verbund (M, Alt-GmbH, S-GmbH) wird um eine weitere Gesellschaft (Neu-GmbH) erweitert; die Neu-GmbH ist "verbundgeboren"; es entsteht kein neuer Verbund.
 - ⇒ Im Falle der Verschmelzung von Schwestergesellschaften ist § 6a GrEStG anwendbar, vgl. Erlass vom 19.06.2012, Tz. 5 Bsp. 2. Die Verschmelzung wird also auch von der FinVerw nicht als Beendigung eines separaten Verbunds (bestehend aus MG, übertragende Schwestergesellschaft) angesehen.
- Die Beteiligung einer MG an zwei (min. 95 %igen) TGs bildet nur einen Verbund.

Exkurs: Aktuelle FG-Rechtsprechung zu § 6a GrEStG

Von den Verfahren betroffene Streitfragen:

- Setzt die Einordnung als "herrschendes Unternehmen" die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft voraus?
 - FG Niedersachsen (Urteil 7 K 135/12 v. 9.7.2014) : **nein** (Rev. beim BFH, Az. II R 63/14)
 - FG München (Urteil 4 K 1304/13 v. 23.7.2014, EFG 2014, 1703, rkr.), FG Hamburg (Urteil 3 K 149/12 v. 26.11.2013, EFG 2014, 570): **ja**
- Müssen die Beteiligungen an den abhängigen Gesellschaften vom herrschenden Unternehmen im unternehmerischen Bereich gehalten werden?
 - FG Münster (Urteil 8 K 1507/11 GE v. 15.11.2013, EFG 2014, 306): **ja** (das FG Münster stellt auf die Zugehörigkeit zum notwendigen oder gewillkürten BV ab; Rev. beim BFH, Az. II R 50/13)
- Inwieweit gilt die Fünf-Jahres-Vorbehalten-Frist für die mindestens 95 %ige Beteiligung an der aufnehmenden (abhängigen) Gesellschaft?
 - FG Nürnberg (Beschluss 4 V 1742/12 v. 27.6.2013, EFG 2013, 1517): **teleologische Reduktion, wenn die aufnehmende Gesellschaft vom herrschenden Unternehmen gegründet wurde**
 - FG Düsseldorf (Urteil 7 K 281/14 GE v. 7.5.2014, EFG 2014, 1424): **teleologische Reduktion, wenn ein Missbrauch objektiv ausgeschlossen ist** (Rev. beim BFH, Az. II R 36/14)

F. Anzeigepflichten nach §§ 18 – 20 GrEStG

Anzeigepflichten nach §§ 18 – 20 GrEStG

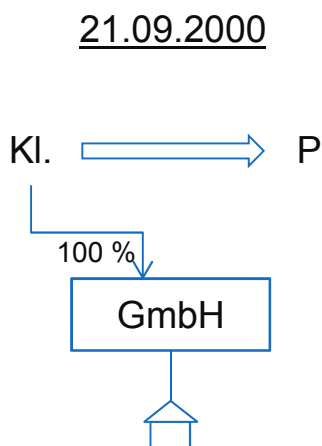
Zum Teil sind nur die Notare, Gerichte und Behörden nach § 18 GrEStG anzeigepflichtig, nicht die Steuerschuldner (z. B. beim notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag, vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG):

- Eine Anlaufhemmung i.S.v. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ist insoweit nicht denkbar,
- ebenso wenig eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) oder Steuerhinterziehung (§ 370 AO), und auch
- keine Verlängerung der Festsetzungsfrist von vier auf fünf oder zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO)

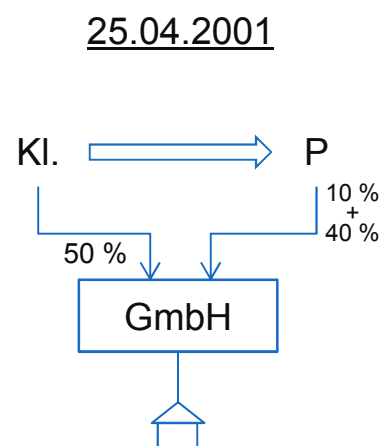
Diese Grundsätze gelten auch, wenn Notar und Steuerschuldner anzeigepflichtig sind; vgl. BFH-Urteil II R 30/13 vom 03.03.2015, BFH/NV 2015, 1056.

Anzeigepflichten nach §§ 18 – 20 GrEStG

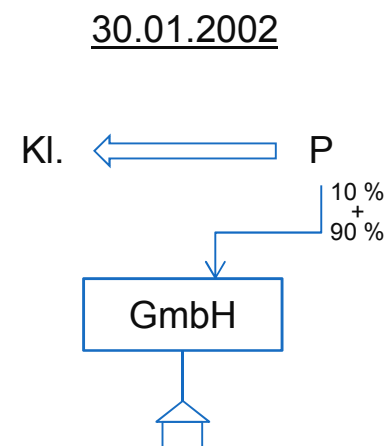
BFH-Urteil II R 30/13 vom 03.03.2015, BFH/NV 2015, 1056:



KI. verkauft einen 10 %-Geschäftsanteil an P und überträgt einen weiteren 40 %-Geschäftsanteil treuhänderisch auf P.



KI. überträgt den restlichen 50 %-Geschäftsanteil treuhänderisch auf P. Notar zeigt nur gemäß § 54 EStDV der KSt-Stelle des FA an.



KI. erwirbt alle Anteile von P zurück. Notar zeigt nur gemäß § 54 EStDV der KSt-Stelle des FA an, die am 05.02.2002 dort einging. Der Verbleib der Kontrollmitteilung an die GrESt-Stelle vom 27.03.2002 ist nicht bekannt.

Festsetzung von GrESt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auf den Rückerwerb der Anteile am 30.01.2002

- (Erster) GrESt-Bescheid vom 30.09.2009 wurde am 22.02.2010 wegen Fehlens inhaltlicher Bestimmtheit auf Einspruch des KI. hin aufgehoben
- (Zweiter) GrESt-Bescheid vom 22.02.2010 wegen Festsetzungsverjährung rechtswidrig?

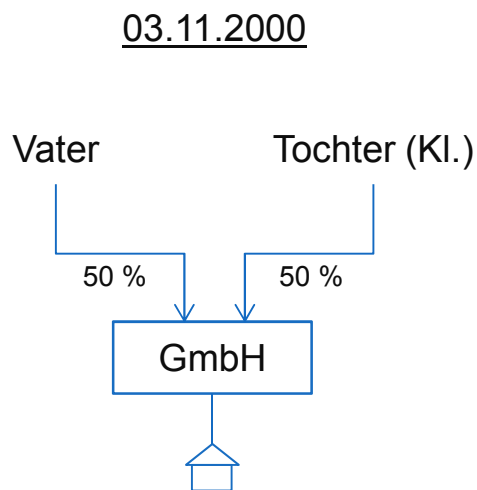
Anzeigepflichten nach §§ 18 – 20 GrEStG

BFH-Urteil II R 30/13 vom 03.03.2015, BFH/NV 2015, 1056:

- § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG trotz Wahrung der Zwei-Jahres-Frist nicht anwendbar, weil der rückgängig gemachte Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß angezeigt worden war
- Tz. 26: "Unterliegt der Rückerwerb von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft, der als Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG zu werten ist, seinerseits nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer, so ist bei nicht ordnungsgemäßer Anzeige des ursprünglichen Erwerbsvorgangs § 16 Abs. 5 GrEStG auch zulasten des Rückerwerbers anwendbar. **Dem steht nicht entgegen, dass der Rückerwerber den ursprünglichen Erwerbsvorgang nicht gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 oder 5 GrEStG anzeigen musste**, da nach § 19 GrEStG nur Steuerschuldner zur Anzeige verpflichtet sind und bei der Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers gemäß § 13 Nr. 5 Buchst. a GrEStG nur der Erwerber Steuerschuldner ist, nicht aber der Anteilsveräußerer. Die Anwendbarkeit des § 16 Abs. 5 GrEStG zulasten des Rückerwerbers in diesen Fällen ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut der Vorschrift, die insoweit keine Ausnahme vorsieht, und zum anderen aus deren Sinn und Zweck. Auch in solchen Fällen soll die Vorschrift den Beteiligten die Möglichkeit nehmen, einen der in ihr genannten Erwerbsvorgänge ohne weitere steuerliche Folgen wieder aufheben zu können, sobald den Finanzbehörden ein solches Geschäft bekannt wird."
- Tz. 27: "Die vom Notar unter Bezugnahme auf die Anzeigepflicht gemäß § 54 EStDV ausdrücklich an die Körperschaftsteuerstelle des FA gerichtete Anzeige genügt nicht den gesetzlichen Anforderungen. Die Anzeige war nach ihrem Inhalt nicht eindeutig an die Grunderwerbsteuerstelle gerichtet. Dass der Kläger seinerseits nicht zur Anzeige des Erwerbsvorgangs verpflichtet war, ist insoweit unerheblich."
- Unterlassen der Anzeige durch den Notar allein wirkt sich nicht zu Lasten des Kl. aus.
- Zurückverweisung an das FG: Hat der Kl. bei der Nichtabgabe der Anzeige leichtfertig gehandelt?

Anzeigepflichten nach §§ 18 – 20 GrEStG

BFH-Urteil II R 56/10 vom 23.05.2012, BFH/NV 2012, 1579:



Der Vater überträgt seinen 50 %igen Geschäftsanteil im Wege der Schenkung auf seine Tochter. Noch am selben Tag zeigen sie dies dem FA N an.

- Inhalt der Anzeige: Hinweis: " ... Schenkung unter Lebenden, wie in § 3 Abs. 6 des Grunderwerbsteuer-Gesetzes ausgedrückt, und die Gesellschaft hat Hausbesitz ..."; Bezeichnung des Gesellschafts-Grundstücks lediglich mit der postalischen Anschrift; zwei Anlagen
- Kontrollmitteilung des FA N vom 08.11.2000 an die GrESt-Stelle des für die GrESt zuständigen FA X (§ 17 Abs. 2 S. 3 GrEStG i.V.m. landesgesetzlicher Zuständigkeitsverordnung)
- GrESt-Bescheid gegenüber Tochter vom 07.12.2007

Hat die Anzeige vom 03.11.2000 den Lauf der Festsetzungsfrist in Gang gesetzt?

Anzeigepflichten nach §§ 18 – 20 GrEStG

BFH-Urteil II R 56/10 vom 23.05.2012, BFH/NV 2012, 1579: ja

- Im Grundsatz ist die Übermittlung der Anzeige an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen FA erforderlich. Eine nicht ausdrücklich an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts adressierte Anzeige, die sich nach ihrem Inhalt eindeutig an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts richtet, genügt. Dazu ist erforderlich, dass die Anzeige als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet ist und ihrem Inhalt nach ohne weitere Sachprüfung --insbesondere ohne dass es insoweit einer näheren Aufklärung über den Anlass der Anzeige und ihre Grunderwerbsteuerrechtliche Relevanz bedürfte-- an die Grunderwerbsteuerstelle weiterzuleiten ist.
- Die Festsetzungsfrist i.S. des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt auch dann mit der Abgabe der Steuererklärung bzw. der Anzeige, wenn die abgegebene Erklärung teilweise unvollständig oder unrichtig ist.

Enthält die Anzeige nicht die nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG erforderlichen Angaben zur Größe und zur Art der Bebauung des Grundstücks, steht dies dem Beginn der Festsetzungsfrist nicht entgegen, wenn auch ohne diese Angaben das Grundstück zweifelsfrei bestimmt werden kann und die dem Finanzamt zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit durch die fehlenden Angaben nicht verkürzt wird. Hier: "Die in der Anzeige enthaltene Bezeichnung des Grundbesitzes der GmbH nach Straße und Hausnummer ermöglichte es dem zuständigen FA, unverzüglich in das Besteuerungsverfahren einzutreten" (anders, wenn die nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG erforderlichen Angaben vollständig fehlen; vgl. BFH-Beschluss II B 172/08 vom 17.08.2009, BFH/NV 2009, 1970).

Anzeigepflichten nach §§ 18 – 20 GrEStG

BFH-Urteil II R 56/10 vom 23.05.2012, BFH/NV 2012, 1579:

- Die Abgabe der Anzeige bei einem aufgrund § 17 Abs. 2 S. 3 FVG i.V.m. landesgesetzlicher ZuständigkeitsVO eigentlich unzuständigen FA kann ausreichen; vgl. BFH-Urteil II R 9/08 vom 29.10.2008, BFH/NV 2009, 1832, Tz. 121:

"Den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Anzeige genügt auch eine zwar nicht ausdrücklich an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts adressierte Anzeige, die sich aber nach ihrem Inhalt eindeutig an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts richtet. Dazu ist erforderlich, dass die Anzeige als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet ist und ihrem Inhalt nach ohne weitere Sachprüfung – insbesondere ohne dass es insoweit einer näheren Aufklärung über den Anlass der Anzeige und ihre Grunderwerbsteuerrechtliche Relevanz bedürfte – an die Grunderwerbsteuerstelle weiterzuleiten ist."

- Ob eine solche Weiterleitung tatsächlich erfolgt, ist irrelevant. Im dem BFH-Urteil II R 56/10 vom 23.05.2012 zugrunde liegenden Fall hatte die zuständige GrESt-Stelle von dem Vorgang "offenbar anlässlich einer Prüfung des Rechnungshofs des Saarlands Kenntnis erlangt"; vgl. FG Saarland, Gerichtsbescheid 2 K 1137/08 vom 02.11.2010, EFG 2011, 1085.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt

Dr. Stefan Behrens

Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Steuerrecht, Steuerberater

stefan.behrens@cliffordchance.com

Abu Dhabi
Clifford Chance
9th Floor, Al Sila Tower
Abu Dhabi Global Market Square
PO Box 26492
Abu Dhabi
United Arab Emirates
Tel +971 (0)2 613 2300
Fax +971 (0)2 613 2400

Bucharest
Clifford Chance Badea
Excelsior Center
28-30 Academiei Street
12th Floor, Sector 1
Bucharest, 010016
Romania
Tel +40 21 66 66 100
Fax +40 21 66 66 111

Hong Kong
Clifford Chance
27th Floor
Jardine House
One Connaught Place
Hong Kong
Tel +852 2825 8888
Fax +852 2825 8800

Madrid
Clifford Chance
Paseo de la Castellana 110
28046 Madrid
Spain
Tel +34 91 590 75 00
Fax +34 91 590 75 75

Perth
Clifford Chance
Level 7, 190 St Georges Terrace
Perth, WA 6000
Australia
Tel +618 9262 5555
Fax +618 9262 5522

Shanghai
Clifford Chance
40th Floor
Bund Centre
222 Yan An East Road
Shanghai 200002
China
Tel +86 21 2320 7288
Fax +86 21 2320 7286

Amsterdam
Clifford Chance
Droogbak 1A
1013 GE Amsterdam
PO Box 251
1000 AG Amsterdam
The Netherlands
Tel +31 20 7119 0000
Fax +31 20 7119 9999

Casablanca
Clifford Chance
169, boulevard Hassan 1er
Casablanca 20000
Morocco
Tel +212 520 132 080
Fax +212 520 132 079

Istanbul
Clifford Chance
Kanyon Ofis Binası Kat. 10
Büyükdere Cad. No. 185
34394 Levent
Istanbul
Turkey
Tel +90 212 339 0001
Fax +90 212 339 0098

Milan
Clifford Chance
Piazzetta M. Bossi, 3
20121 Milan
Italy
Tel +39 02 806 341
Fax +39 02 806 34200

Prague
Clifford Chance
Jungmannova Plaza
Jungmannova 24
110 00 Prague 1
Czech Republic
Tel +420 222 555 222
Fax +420 222 555 000

Singapore
Clifford Chance
12 Marina Boulevard
25th Floor Tower 3
Marina Bay Financial Centre
Singapore 018982
Tel +65 6410 2200
Fax +65 6410 2288

Bangkok
Clifford Chance
Sinthorn Building Tower 3
21st Floor
130-132 Wireless Road
Pathumwan
Bangkok 10330
Thailand
Tel +66 2 401 8800
Fax +66 2 401 8801

Doha
Clifford Chance
QFC Branch
Suite B, 30th floor
Tornado Tower
Al Funduq Street
West Bay PO Box 32110
Doha
State of Qatar
Tel +974 4491 7040
Fax +974 4491 7050

Jakarta**
LWP
DBS Bank Tower
Ciputra World One 28th Floor
Jl. Prof. Dr. Satrio Kav 3-5
Jakarta 12940
Indonesia
Tel +62 21 2988 8300
Fax +62 21 2988 8310

Moscow
Clifford Chance
Ul. Gasheka 6
125047 Moscow
Russian Federation
Tel +7 495 258 5050
Fax +7 495 258 5051

Riyadh
Clifford Chance
Building 15, The Business Gate
King Khaled International Airport Road
Cordoba District, Riyadh
P.O. Box: 90239, Riyadh 11613,
Kingdom of Saudi Arabia
Tel +966 11 481 9700
Fax +966 11 481 9701

Sydney
Clifford Chance
Level 16
No. 1 O'Connell Street
Sydney NSW 2000
Australia
Tel +612 8922 8000
Fax +612 8922 8088

Barcelona
Clifford Chance
Av. Diagonal 682
08034 Barcelona
Spain
Tel +34 93 344 22 00
Fax +34 93 344 22 22

Dubai
Clifford Chance
Level 15
Burj Daman
Dubai International Financial Centre
PO Box 9380
Dubai
United Arab Emirates
Tel +971 4 503 2600
Fax +971 4 503 2800

Kyiv
Clifford Chance
75 Zhylyanska Street
01032 Kyiv
Ukraine
Tel +380 44 390 5885
Fax +380 44 390 5886

Munich
Clifford Chance
Theresienstraße 4-6
80333 Munich
Germany
Tel +49 89 216 32-0
Fax +49 89 216 32-8600

Rome
Clifford Chance
Via Di Villa Sacchetti, 11
00197 Rome
Italy
Tel +39 06 422 9111
Fax +39 06 422 91200

Tokyo
Clifford Chance
Akasaka Tameike Tower, 7th Floor
17-7 Akasaka 2-Chome
Minato-ku, Tokyo 107-0052
Japan
Tel +81 3 5561 6600
Fax +81 3 5561 6699

Beijing
Clifford Chance
33/F, China World Office 1
No. 1 Jianguomenwai Dajie
Chaoyang District
Beijing 100004
China
Tel +86 10 6535 2288
Fax +86 10 6505 9028

Düsseldorf
Clifford Chance
Königsallee 59
40215 Düsseldorf
Germany
Tel +49 211 43 55-0
Fax +49 211 43 55-5600

London
Clifford Chance
10 Upper Bank Street
London, E14 5JJ
United Kingdom
Tel +44 20 7006 1000
Fax +44 20 7006 5555

New York
Clifford Chance
31 West 52nd Street
New York, NY 10019-6131
USA
Tel +1 212 878 8000
Fax +1 212 878 8375

São Paulo
Clifford Chance
Rua Funchal 418 15th Floor
04551-060 São Paulo SP
Brazil
Tel +55 11 3019 6000
Fax +55 11 3019 6001

Warsaw
Clifford Chance
Norway House
ul. Lwowska 19
00-660 Warszawa
Poland
Tel +48 22 627 11 77
Fax +48 22 627 14 66

Brussels
Clifford Chance
Avenue Louise 65 Box 2
1050 Brussels
Belgium
Tel +32 2 533 5911
Fax +32 2 533 5959

Frankfurt
Clifford Chance
Mainzer Landstraße 46
60325 Frankfurt am Main
Germany
Tel +49 69 71 99-01
Fax +49 69 71 99-4000

Luxembourg
Clifford Chance
10 boulevard G.D. Charlotte
B.P. 1147
L-1011 Luxembourg
Grand-Duché de Luxembourg
Tel +352 48 50 50 1
Fax +352 48 13 85

Paris
Clifford Chance
1 rue d'Astorg
CS 60088
75377 Paris Cedex 08
France
Tel +33 1 44 05 52 52
Fax +33 1 44 05 52 00

Seoul
Clifford Chance
21st Floor, Ferrum Tower
19, Euji-ro 5-gil
Jung-gu, Seoul 100-210
Korea
Tel +82 2 6353 8100
Fax +82 2 6353 8101

Washington, D.C.
Clifford Chance
2001 K Street NW
Washington, DC 20006 - 1001
USA
Tel +1 202 912 5000
Fax +1 202 912 6000

** Linda Widyati & Partners in association with Clifford Chance.

Kontakt

Dr. Torsten Engers

Rechtsanwalt, Steuerberater

torsten.engers@fgs.de

Bonn

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

Hamburg

Amelungstraße 8 - 10
20354 Hamburg
Telefon 040/30 70 85-0
Telefax 040/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Berlin

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

Repräsentanz Wien

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

Frankfurt

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

Repräsentanz Zürich

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

München

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

4. Hamburger Steuerdialog

Update Grunderwerbsteuer

