



5. Hamburger Steuerdialog

Update Steuergesetzgebung

Dr. Arne von Freeden, LL.M.
Rechtsanwalt/Steuerberater

Hamburg, 6. April 2016

Ausgewählte Gesetzgebung 2016 (1/2)

- **Gesetz zur Änderung des EStG zur Erhöhung des Lohnsteuereinhalts in der Seeschifffahrt** vom 24.02.2016
- **Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**
 - Stellungnahme BR und Gegenäußerung BReg vom 03.03.2016
- **Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung**
 - Regierungsentwurf vom 11.03.2016
 - Keine „Verschärfung“ von § 8b Abs. 4 KStG
- **Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**
 - Protokoll der Sachverständigenanhörung im BT-Finanzausschuss am 12.10.2015
 - „Presseerklärung“ des BVerfG zu den Folgen einer verzögerten Umsetzung der ErbSt-reform (FAZ v. 31.03.2016)

Ausgewählte Gesetzgebung 2016 (2/2)

- **„BEPS-Umsetzungsgesetz“**
 - Gesetz zur Umsetzung der OECD-Maßnahmen in nationales Rechts
 - Z.B. Schaffung einer Rechtsgrundlage für Country-by-Country-Reporting
 - Umsetzung des BR-Vorschlags zu einer Anti-Double-Dip-Vorschrift? (§ 4 Abs. 5a EStG-Entwurf; siehe 3. Hamburger Steuerdialog, Update Kapitalgesellschaften)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

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

Email: arne.von-freeden@fgs.de

www.fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2-4
53175 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Berlin

Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt/M
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Briener Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Hamburg

Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Wien

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

Zürich

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



5. Hamburger Steuerdialog

Update Personengesellschaften

Christoph Oenings
Hamburg, 6. April 2016

5. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

C. Aus der Rechtsprechung

1. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt

2. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze

3. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

5. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften

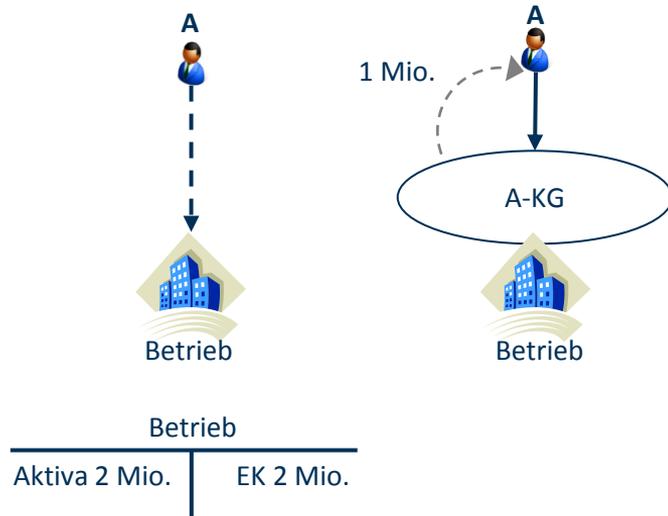
A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

C. Aus der Rechtsprechung

1. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt
2. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze
3. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

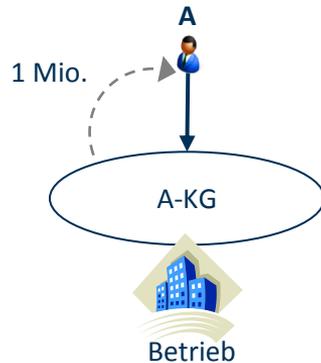


Fall 1 (angelehnt an BT-Drs. 18/4902 v. 13.5.2015, 49 ff.)

- A gründet die A-KG und bringt seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Betrieb (Buchkapital: 2 Mio. EUR / gemeiner Wert 5 Mio. EUR) ein.
- Die Komplementär-GmbH ist am Vermögen der A-KG nicht beteiligt.
- Die A-KG gewährt A im Rahmen der Einbringung neben Gesellschaftsrechten eine Zahlung i. H. v. 1 Mio. EUR.
- Die A-KG beantragt die Buchwertfortführung gem. § 24 Abs. 2 UmwStG.

Abwandlung: Die Zuzahlung beträgt 0,5 Mio. EUR.

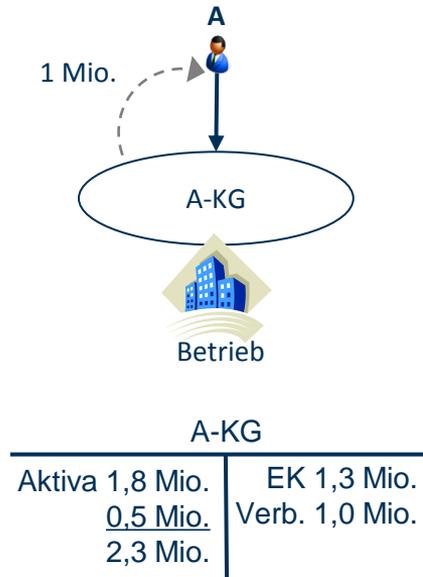
A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG



Fall 1 – Lösung (1/2)

- „Schädliche“ sonstige Gegenleistung, § 24 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG
 - Sonstige Gegenleistungen
 - Gewährung neben „neuen Gesellschaftsanteilen“
 - Unschädlich bis zur Höhe von
 - 25 % des Buchwertes (relative Grenze) oder
 - 500.000 EUR, max. Buchwert (absolute Grenze)
 - Sonstige Gegenleistungen sind schädlich, wenn sie sowohl die relative als auch die absolute Grenze übersteigen
- Rechtsfolge: Soweit schädliche sonstige Gegenleistung vorliegt, ist das Bewertungswahlrecht eingeschränkt
- Zeitlicher Anwendungsbereich, vgl. § 27 Abs. 14 UmwStG
 - Einbringungsvertrag/Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG



Fall 1 – Lösung (2/2)

- Sonstige Gegenleistung hier 1 Mio. EUR
 - Davon nicht schädlich: 500.000 EUR
 - Davon schädlich: 500.000 EUR
- Anteil der schädlichen Gegenleistung
 - 500.000 EUR / 5 Mio. EUR [gW des eingebrachten Betriebs] = 10 %
- Anteil der nicht schädlichen Gegenleistung
 - 90 % - insoweit ist BW-Fortführung möglich
- Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögen bei der aufnehmenden Mitunternehmerschaft:

90 % x 2 Mio. EUR =	1,8 Mio. EUR
	<u>zzgl. 0,5 Mio. EUR</u>
	= 2,3 Mio. EUR
- Einbringungsgewinn des A:

Veräußerungserlös (Wertverknüpfung gem. 24 Abs. 3 S. 1) =	2,3 Mio. EUR
	<u>abzgl. Buchkapital 2,0 Mio. EUR</u>
	= 0,3 Mio. EUR

(= 10 % der stillen Reserven)

5. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

C. Aus der Rechtsprechung

1. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt
2. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze
3. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

Widerlegung der langjährigen Verwaltungspraxis durch Rechtsprechung des BFH

- Gewerbliche Prägung einer PersGes i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG führt nicht zu einem generellen DBA-Besteuerungsrecht Deutschlands für Einkünfte eines DBA-Ausländers aus der Beteiligung an dieser PersGes (z.B. BFH, Urteil v. 28.04.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754; vgl. bereits FG Hamburg, Urteil v. 12.6.2003 – VI 6/01, IStR 2004, 205 m. zust. Anm. *Lüdicke*).
- Gewerbliche Infizierung i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG begründet ebenfalls kein generelles DBA-Besteuerungsrecht Deutschlands.
- Kein generelles DBA-Besteuerungsrecht für Einkünfte eines DBA-Ausländers aus seinem Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung (BFH, Urteil v. 25.05.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760).

Folgen der BFH-Rechtsprechung

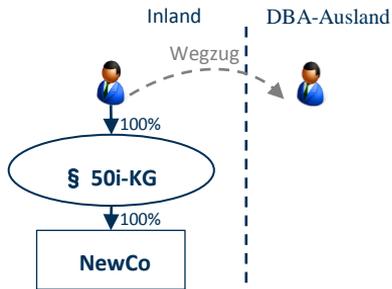
- Soweit stille Reserven bei Veräußerung/Entnahme von KapGes-Anteilen in sog. § 50i-PersGes und Dividendenerträge auf DBA-Ausländer entfallen, keine Inlandsbesteuerung mehr möglich.
- Keine nachträgliche Entstrickungsbesteuerung (z.B. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG) bzw. Versagung von steuerneutralen Übertragungs- bzw. Überführungsvorgängen (z.B. § 6 Abs. 5 EStG) bei (i) bestandskräftigen Veranlagungen, (ii) verbindlichen Auskünften und (iii) Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO.

Finanzverwaltung wendet BFH-Rechtsprechung an

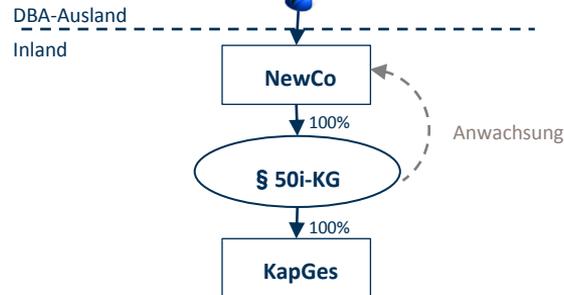
- In Altfällen drohte u.U. „steuerfreie“ Entstrickung.
- Bei noch ausstehender Erstfestsetzung drohte u.U. steuerpflichtige Entstrickung.

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

Ausgangstruktur
2010:



Zielstruktur 2012:



Fall 2 (vgl. FAZ v. 19.02.2014)

- Steuerneutrale Einlage von § 17-EStG-Anteilen vor dem 29.06.2013 in gewerblich geprägte KG (§ 50i-KG).
- Anschließend Wegzug in EU-DBA-Ausland (DBA = OECD MA).
- Nachfolgend Einbringung der Beteiligung an der §50i-KG steuerneutral zum BW nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG in eine inländische KapGes („NewCo“).
- Die neuen Anteile an der NewCo unterliegen nach § 22 Abs. 1 UmwStG der 7-jährigen Sperrfrist („erhaltene Anteile“).
- Abschließend liquidationslose Aufhebung und Anwachung der § 50i-KG auf NewCo.

Steuerliche Würdigung vor Einführung des § 50i Abs. 2 EStG:

- Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen wird durch Einbringung nicht beeinträchtigt, § 20 UmwStG (+).
- Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung an NewCo steht nach Art. 13 Abs. 5 DBA Ausland (Wohnsitzstaat) zu.
- Steuerlicher Gestaltungsmisbrauch, § 42 AO?

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

Zwangsbesteuerung bei nach dem 31.12.2013 erfolgter Umstrukturierung und Unternehmensnachfolge:

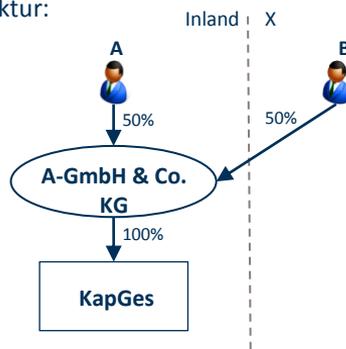
- § 50i Abs. 2 EStG schließt Steuerneutralität von bestimmten Umstrukturierungsvorgängen aus, die steuerliches Betriebsvermögen der Personengesellschaft bzw. des Besitzunternehmens i.S.d. § 50i Abs. 1 EStG sowie die Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft im vergleichbaren Sinne betreffen.
- Folgende Umstrukturierungsvorgänge, die die Personengesellschaft bzw. das Besitzunternehmen i.S.d. Abs. 1 betreffen und nach dem 31.12.2013 stattfinden (§ 52 Abs. 48 Satz 4 f. EStG), sind nicht mehr zu Buch- oder Zwischenwerten, sondern nur noch unter Ansatz von gemeinen Werten möglich:
 - Umwandlungen und Einbringungen i.S.d. § 1 UmwStG von Sachgesamtheiten, die Wirtschaftsgüter und Anteile i.S.d. § 50i Abs. 1 enthalten (Satz 1).
 - Übertragungs- und Überführungsvorgänge i.S.d. § 6 Abs. 5 EStG aus dem Gesamthands- oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft, die von § 50i Abs. 1 erfasst ist (Satz 2 Nr. 1).
 - Unentgeltliche Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die von § 50i Abs. 1 erfasst ist (Satz 2 Nr. 2).
 - Die Nutzung der Wirtschaftsgüter bzw. Anteile i.S.d. § 50i Abs. 1 für eine originär gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 2 (Satz 3).
 - Sätze 2 und 3 sollen für Besitzeinzelunternehmen einer Betriebsaufspaltung (§ 50i Abs. 1 Satz 4 EStG) entsprechend gelten (Satz 4).

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG (Fall 3)

Ausgangstruktur:



Zielstruktur:



Fall 3 (BMF v. 21.12.2015 Tz. 2.1.2): Einbringung gem. § 24 UmwStG

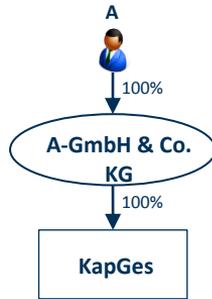
- A ist einziger Kommanditist der gewerblich geprägten A-GmbH & Co KG.
- Im Betriebsvermögen der KG befinden sich Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen der A-GmbH & Co KG übertragen wurden.
- Im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile ist eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben.
- Zum 1. Januar 2015 tritt der im Staat X ansässige B gegen Bareinlage in Höhe des gemeinen Wertes der A-GmbH & Co KG als weiterer Kommanditist in die KG ein. Danach sind A und B zu je 50 % an der KG beteiligt. Mit dem Staat X besteht ein DBA, das dem OECD-MA entspricht.

Rechtsfolge nach Wortlaut § 50i Abs. 2 EStG (BMF-Verständnis)

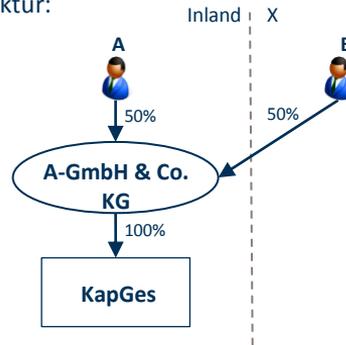
Zwingender Ansatz des gemeinen Wertes, kein Buchwertansatz gem. § 24 UmwStG möglich, da Sachgesamtheit (MU-Anteil des A) Vermögen i.S.v. § 50i Abs. 1 EStG enthält, vgl. § 50i Abs. 2 S. 1 EStG.

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG (Forts. Fall 3)

Ausgangstruktur:



Zielstruktur:



BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

- In Höhe seiner Beteiligungsquote (50 %) kann A bei der Einbringung seines Mitunternehmeranteils die Buchwerte fortführen.
- In Höhe der Beteiligung des B (50 %) hat A zwingend die stillen Reserven in seinem eingebrachten MU-Anteil aufzudecken, § 50i Abs. 2 S. 1 EStG.

Anmerkungen

- Das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen wird in Höhe der Beteiligungsquote des B ausgeschlossen, da kein Besteuerungsrecht für laufende Einkünfte und Veräußerungsgewinne bezogen auf Beteiligung des B.
- Bewertungswahlrecht gem. § 24 Abs. 2 UmwStG somit nur anteilig eröffnet.
- Wird § 50i-Verstrickung durch Einbringung gem. § 24 UmwStG beendet?
- Nach BMF soll § 50i-Verstrickung bei der Frage der Aufrechterhaltung des Besteuerungsrechts nicht berücksichtigt werden -> Vermögen bleibt in vollem Umfang § 50i-verstrickt.

B. Aus der Finanzverwaltung: „Ist die Kuh vom Eis?“- Zur Handlungsform „Billigkeitserlass“

Verwaltungsauffassung

- Nach Finanzverwaltung erfasst § 50i Abs. 2 EStG auch reine Inlandsfälle und Auslandsfälle im Nicht-DBA-Ausland.
- Möglicher Hintergrund: Vermeidung eines Verstoßes gegen EU-Grundfreiheiten
- Ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift zur abweichenden Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit:
 - > Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des § 163 AO: Sachliche Unbilligkeit und Ermessen

Justiziabilität

- § 163 AO ist Gegenstand gerichtlicher Kontrolle, keine Bindung an das BMF-Schreiben:
 - Umfassende Prüfung, ob Steuerfestsetzung „sachlich unbillig“ ist.
 - BMF-Schreiben i.V.m. geübter Verwaltungspraxis entfaltet mittelbar über Art. 3 Abs. 1 GG normative Wirkung, auch für die Finanzgerichtsbarkeit (Anspruch auf Gleichbehandlung), vgl. BFH, Urteil v. 25.11.1980 – VII R 17/78, BStBl. II 1981, 204.
 - Auslegung von Verwaltungsvorschriften: keine objektive Auslegung durch FG, sondern maßgeblich ist das Verständnis der Verwaltung; Vertretbarkeitskontrolle (vgl. BFH, Beschluss v. 11.3.2003 – VII B 208/02, BFH/NV 2003, 816).
 - Bei Überzeugung des Gerichts von der Verfassungswidrigkeit des § 50i Abs. 2 EStG -> Vorlagepflicht an BVerfG.

Welche Handlungsalternativen hat das BMF zur Abmilderung des § 50i EStG?

- als Vollzugsbehörde
- als Inspirator und Initiator des Gesetzgebers?

Verstoß gegen EU-Beihilfeverbot?

B. Aus der Finanzverwaltung: „Ist die Kuh vom Eis?“- Zur Handlungsform „Billigkeitserlass“

Verfahrensfragen

- Festsetzungserlass ist selbständiger Verwaltungsakt, der Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid ist.
- Zuständigkeit für die Billigkeitsmaßnahme ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt.
- Billigkeitsantrag nicht fristgebunden, d.h. Antragstellung z. B. auch im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung möglich, wenn Gewinnrealisierung gem. § 50i Abs. 2 EStG erkannt wird.
- Bei materieller Bestandskraft ist abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen aber ausgeschlossen.
- Verbindliche Auskunft zur abweichenden Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit ratsam.

Voraussetzung für steuerneutrale Umstrukturierungen und Unternehmensnachfolgen nach dem „Billigkeitserlass“

- Übereinstimmender Antrag des übertragenden und übernehmenden Rechtsträgers
 - Rechtsgrundlage?
 - Vertragliche Absicherung der Zustimmung des übernehmenden Rechtsträgers ratsam!
- Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bzgl. des § 50i-verstrickten Vermögens.
- Dabei soll eine Verstrickung nach § 50i EStG nicht berücksichtigt werden (Zweifel des BMF an der Verfassungsmäßigkeit/Europarechtmäßigkeit der Norm?).
- i.Ü. müssen die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung bzw. Unternehmensnachfolge nach dem UmwStG bzw. §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5 EStG erfüllt sein.

5. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

C. Aus der Rechtsprechung

1. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt
2. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze
3. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

5. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

C. Aus der Rechtsprechung

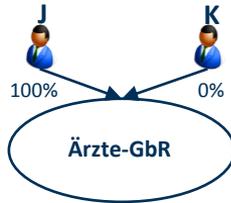
1. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt

2. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze

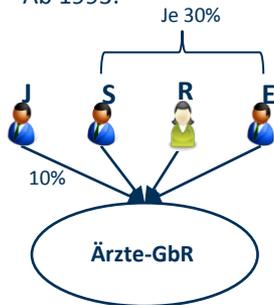
3. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

C. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt (Fall 4)

Bis 1989:



Ab 1993:



		Gewinnverteilung			
		J	S	R	E
%		10	30	30	30
%		70	10	10	10
%		60	20	20	20
		Mehr- gewinn	Verzicht	Verzicht	Verzicht

Fall 4 (BFH, Urteil v. 27.10.2015 – VIII R 47/12)

- Eine Ärzte-GbR bestand zunächst aus dem Altgesellschafter J (100%) und dem Mitgesellschafter K (0%). S, R und E traten in den Jahren 1990 und 1991 in die Ärzte-GbR ein. Sie vereinbarten mit J, dass dieser ihnen jeweils 30 % seines Mitunternehmeranteils übertragen sollte [Restanteil J ab 1992 also 10%].
 - Dafür hatten die Neugesellschafter S, R und E an J jeweils DM 3,5 Mio. zu zahlen. Die Kaufpreis-Verbindlichkeiten waren in der Weise zu erfüllen, dass S, R und E dem J im Rahmen der Gewinnverteilung während des Bestehens der GbR aus ihren künftigen Gewinnanteilen nach Aufnahme (wahlweise) die Hälfte oder Drei-Viertel zuweisen sollten.
 - Umgesetzt wurde dies durch einen gesellschaftsvertraglich vereinbarten „Gewinnverzicht“ der Neugesellschafter. Wäre die GbR vor Tilgung der Verbindlichkeiten aufgelöst worden, hätten die Neugesellschafter dem Altgesellschafter die Restbeträge in festgelegten Raten bis zu bestimmten Enddaten zahlen müssen.
 - K trat bis Ende 1992 aus der GbR aus
- Wie ist der Gewinn ab 1993 zwischen den Gesellschaftern zu verteilen?

C. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt (Fall 4)

Bisher herrschende Auffassung in der Fachliteratur

- Keine gewinnrealisierende Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, wenn der Neugesellschafter dem Altgesellschafter für die Übertragung Teile seiner künftigen Gewinne abtritt, deren Höhe im Zeitpunkt der Übertragung ungewiss und nicht bestimmbar ist.
- Die Einräumung einer höheren Gewinnbeteiligung stellt weder beim Veräußerer Veräußerungsentgelt noch beim Erwerber Anschaffungskosten dar (z.B. *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 24 Rn. 237; *Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 24 Rn. 420 und 496; *Schlößer*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 24 Rn. 151).
- Der höhere Gewinnanteil wird dem Altgesellschafter unmittelbar zugerechnet und ist von diesem als laufender Gewinn bei Zufluss (im Fall des § 4 Abs. 3 EStG bzw. bei Realisierung gem. § 4 Abs. 1 EStG) zu besteuern und nicht als Kaufpreisanteil gem. § 16 Abs. 2 iVm § 34 (so auch die Vorinstanz FG Düsseldorf).
- Beim Neugesellschafter ist lediglich der geringere Ergebnisanteil zu besteuern.

C. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt (Fall 4)

BFH-Lösung

- Vereinbarung anlässlich des Eintritts der Neugesellschafter ist als Veräußerung von Teil-Mitunternehmeranteilen gegen Entgelt auszulegen.
- Kaufpreis steht der Höhe nach fest. Allein der Tilgungszeitraum ist unbestimmt (Tilgung aus künftigen Gewinnanteilen).
- Aufschiebend bedingter gewinn- (oder umsatz-)abhängiger Kaufpreis führt steuerlich zu einem Veräußerungsentgelt, § 16 Abs. 2 EStG, so bereits BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532.
- Dem Verzicht auf die Gewinnverteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel steht eine unmittelbare Zahlung eines Veräußerungsentgeltes außerhalb des Gesellschaftsvermögens gleich.
- Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns
 - Der Veräußerungsgewinn entsteht grds. im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums
 - Ausnahme: gewinnabhängige Kaufpreisforderungen werden erst im Zuflusszeitpunkt erzielt (vgl. bereits BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883).
- Auch wenn der vom BFH entschiedene Fall die Besonderheit aufweist, dass der Kaufpreis nicht gewinnabhängig, sondern fest vereinbart war und allein der Tilgungszeitraum und die Höhe der jeweiligen Tilgungsraten ungewiss war, hat sich der BFH zum „Gewinnvorabmodell“ (Entgelt dem Grunde und der Höhe nach ungewiss) eindeutig positioniert. Übertragungen nach dem Gewinnvorabmodell führen danach zwingend zur Realisierung eines Veräußerungsgewinns.

C. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt (Fall 4)

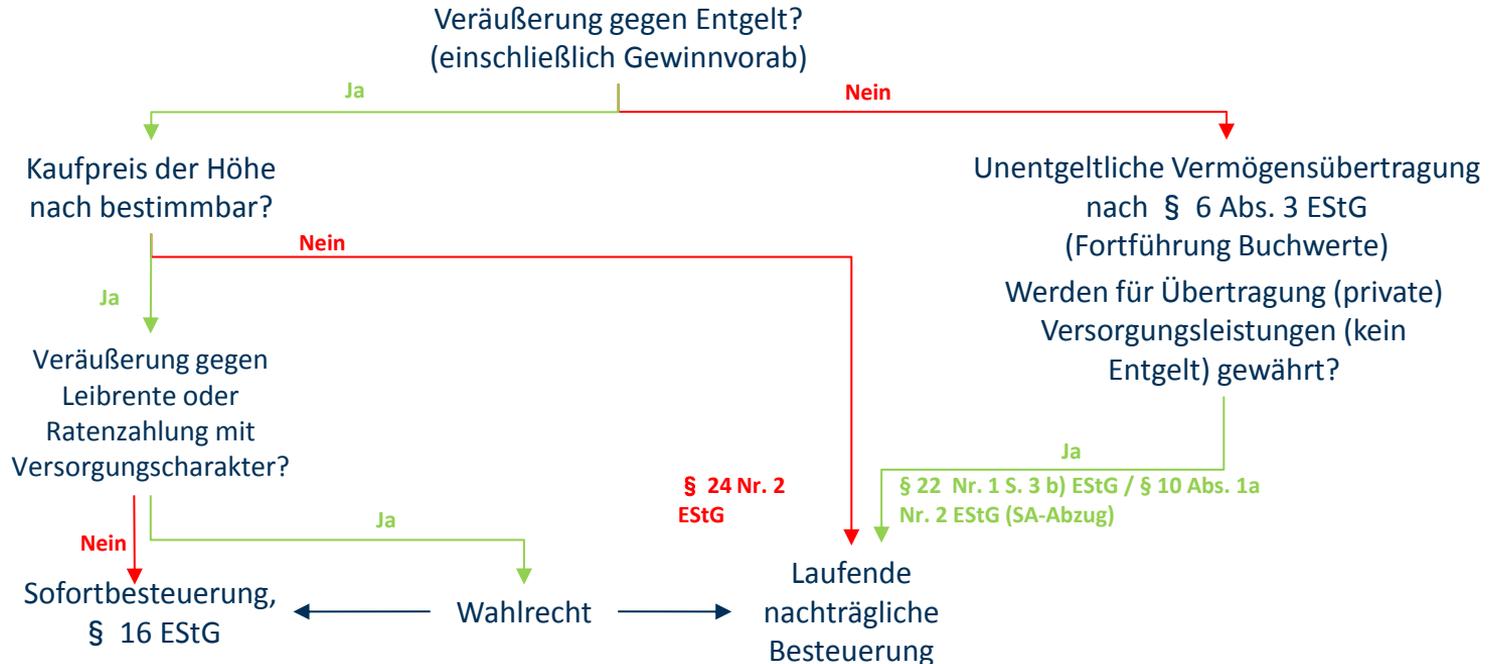
Bedeutung für Altgesellschafter

- Übertragung Teilmitunternehmeranteil stellt beim Altgesellschafter Einbringung des Mitunternehmeranteils für eigene Rechnung (§ 24 UmwStG) und auf fremde Rechnung in eine (gedachte neue) Personengesellschaft dar.
- Soweit Einbringung auf fremde Rechnung erfolgt, liegt Veräußerung vor, die nicht durch negative Ergänzungsbilanz neutralisiert werden kann.
- (anteiliges) Kapitalkonto kann gewinnmindernd vom Veräußerungsentgelt abgezogen werden.
- Nach heutiger Rechtslage kann bei Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils der Kaufpreis grds. ermäßigt besteuert werden, §§ 16 Abs. 3, 34 Abs. 1 und 3 EStG.
- Ausnahme: gewinnabhängiger Kaufpreis, dessen Höhe nicht „so gut wie sicher ist“, ist zwingend als laufende nachträgliche Betriebseinnahme zu erfassen.
- i. ü. Wahlrecht bei Veräußerung gegen Leibrente/Zeitrente oder Ratenzahlung mit Versorgungscharakter (mehr als 10 Jahre; R 16.11 EStR).

Bedeutung für Neugesellschafter

- Dem Neugesellschafter sind trotz des Verzichts Gewinne in Höhe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen und bei ihm zu versteuern.
- Die Gewinnanteile, auf die der Erwerber zugunsten des Altgesellschafters verzichtet, erhöhen seine Anschaffungskosten an dem Mitunternehmeranteil und sind in einer positiven Ergänzungsbilanz zu erfassen. Bei einem gewinnabhängigen Kaufpreis ist die Ergänzungsbilanz rätierlich zuzuschreiben.

C. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Grundsätze zum Zeitpunkt der Besteuerung



5. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

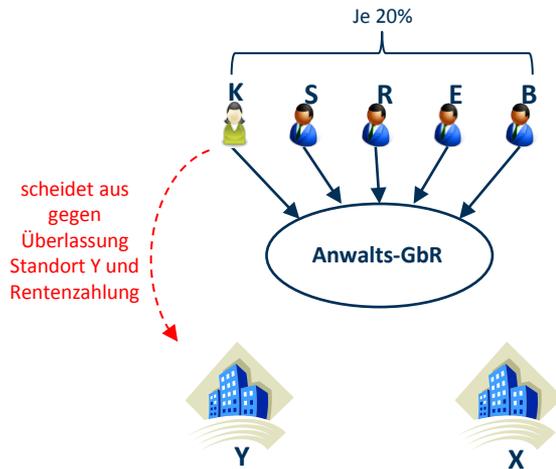
C. Aus der Rechtsprechung

1. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt

2. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze

3. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

C. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Fortführung der Mitunternehmerschaft (Fall 5)



Fall 5 (BFH, Urteil v. 17.09.2015 – III R 49/13)

- Eine Anwalts-GbR bestand aus fünf Soziern, die je zu 1/5 an der Gesellschaft beteiligt waren.
- Sie ermittelte ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.
- Die Gesellschaft hatte ihre Hauptniederlassung in X und eine Zweigniederlassung in Y (jeweils steuerliche Teilbetriebe).
- Die Gesellschafterin K schied mit Wirkung zum 02. Januar 2006 aus der GbR aus.
- Als Abfindung erhielt sie die Zweigniederlassung in Y und eine monatliche Rente iHv EUR 5.000, die ihr über 11 Jahre bis zum Erreichen ihres 65. Lebensjahr gezahlt werden sollte.
- Die übrigen Gesellschafter führen die Anwalts-GbR fort.

Wie ist das Ausscheiden der K steuerlich zu beurteilen?

C. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Fortführung der Mitunternehmerschaft (Fall 5)

Bisheriges enges Verständnis des Begriffs Realteilung:

- Kennzeichnung durch den auf Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe (z.B. BMF v. 28.02.2006, BStBl. I 2006, 228): Ausscheiden eines Mitunternehmers bei Fortführung der Mitunternehmerschaft durch die verbleibenden Mitunternehmer ist kein Fall der Realteilung.
 - -> Vorrangige Anwendung § 6 Abs. 3 oder Abs. 5 EStG,
 - -> im Übrigen Verkauf oder Aufgabe unter Aufdeckung der stillen Reserven.

Neues Begriffsverständnis des BFH:

- Eine erfolgsneutrale Realteilung liegt auch vor, wenn der ausscheidende Mitunternehmer als Abfindungsanspruch einen Teilbetrieb erhält und fortführt und die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt wird.
- Ein daneben gewährter Geldanspruch führt nur in seiner Höhe zu Realisierung eines Gewinns.
- Nach Aufnahme des Begriffes „Realteilung“ in § 16 Abs. 3 EStG mit dem StEntlG 1999/2000/2002 ist er nicht mehr in Anlehnung an das Zivilrecht auszulegen, sondern rein steuerrechtlich zu verstehen – das setzt lediglich voraus, dass die übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bleiben.
- Bezugnahme des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG erhält eigenständige Bedeutung und ermöglicht grundsätzlich auch die steuerneutrale Aufgabe eines Mitunternehmeranteils.

C. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Fortführung der Mitunternehmerschaft (Fall 5)

Folgen für Fall 5

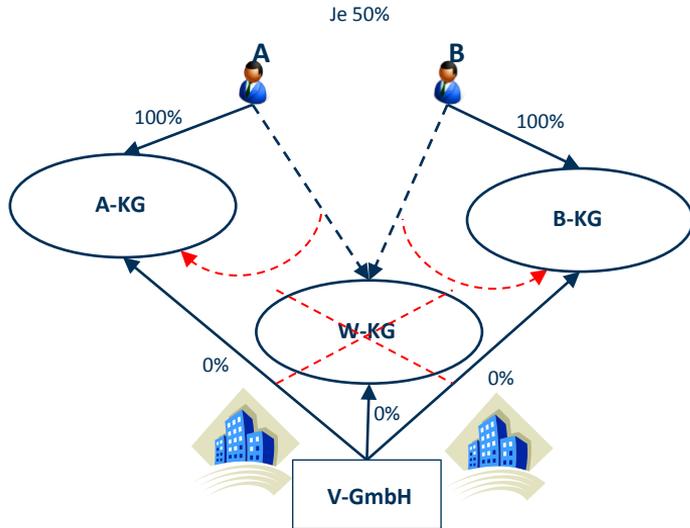
- Die Zahlung der monatlichen Rente führt zu einem Veräußerungsgewinn, sofern sie den Buchwert des Kapitalkontos der K überschreitet.
- Die Anwalts-GbR hat für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns zwingend zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG überzugehen, § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG.
- Ein dabei entstehender Übergangsgewinn ist der ausscheidenden K entsprechend dem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (also 1/5).

Es bleibt spannend...

Ausdrücklich offen gelassen hat der BFH die Anwendung auf Fälle, in denen

- nur Einzelwirtschaftsgüter und keine Sachgesamtheiten übertragen werden.
- kurz vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters Einlagen geleistet oder Darlehen aufgenommen werden und diese Mittel dann im Rahmen der Realteilung dem Teilbetrieb des ausscheidenden Gesellschafters zugeordnet werden.

C. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze (Fall 6)



Fall 6 (BFH, Urteil v. 16.12.2015 – IV R 8/12)

- A und B waren zu je 50% an der grundstücksbesitzenden W-KG beteiligt.
- Im Dezember 2002 beschlossen sie, unternehmerisch getrennte Wege zu gehen.
- Aus diesem Grund gründete der A die A-KG und B die B-KG, an denen sie jeweils ausschließlich alleine beteiligt waren, und beschlossen in einer Gesellschafterversammlung die W-KG aufzulösen.
- Dazu sollte jeder seine Beteiligung an der W-KG in eine KG (A-KG bzw. B-KG) einbringen und anschließend - 1 Stunde später - die Wirtschaftsgüter der W-KG nach Maßgabe einer im Einzelnen festgelegten Aufteilung auf die A-KG bzw. B-KG im Wege der Realteilung zu Buchwerten übertragen werden.
- Nach einer Betriebsprüfung versagte das FA die Übertragung zu Buchwerten: Die Wirtschaftsgüter seien in das Gesamthandsvermögen von zuvor nicht als Mitunternehmer beteiligten Gesellschaften übertragen worden, die kurzzeitige Beteiligung vor der Realteilung sei nach der Gesamtplanrechtsprechung nicht zu berücksichtigen.

Hat die Betriebsprüfung den Buchwertansatz zu Recht verneint?

C. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze (Forts. Fall 6)

Erste Instanz (FG Düsseldorf):

- Gewinnneutrale Realteilung erfordert, dass Wirtschaftsgüter (1) in das Betriebsvermögens des jeweiligen Mitunternehmers übertragen werden und (2) die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.
- Ein Abstellen ausschließlich auf das zweite Merkmal ist nicht ausreichend – die Übertragung in ein Gesamthandsvermögens des Mitunternehmers ist vom Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht erfasst, dieser stelle – im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 EStG – ausschließlich auf das Einzel-Betriebsvermögen des jeweiligen Mitunternehmers ab.
- Ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang rechtfertigt Einordnung als einheitlichen Vorgang: bei Einbringung der Mitunternehmeranteile in neu gegründete KG und anschließender Übertragung von Wirtschaftsgütern auf diese KG nach der Gesamtplanrechtsprechung nicht möglich, da wirtschaftlich betrachtet eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwestergesellschaften vorliegt.

Lösung des BFH:

- Es existiert kein allgemeiner Rechtsgrundsatz, der besagt, dass eine aufgrund einer einheitlichen Planung in engem und zeitlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist!
- Führt ein „Gesamtplan“ zu einer missbräuchlichen Steuerumgehung, sind die Voraussetzungen des § 42 AO zu prüfen.
- Vorliegend: Getrennte Fortführung der unternehmerischen Geschäfte stellt einen beachtlichen außersteuerlichen Grund dar.
- Zudem Haftungsbeschränkung der Fortführung in der Rechtsform der GmbH & Co. KG.

C. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze

Grundsätzlich:

- Die Realteilung zum Buchwert soll sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen auch bei Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern steuerneutral ermöglichen, sofern das unternehmerische Engagement fortgeführt wird und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.
- Norm setzt lediglich voraus, dass die stillen Reserven auch nach der Übertragung ausschließlich (einem oder mehreren) Realteilern zuzurechnen sind und steuerverstrickt bleiben.
- Eine Verlagerung von stillen Reserven zwischen den Realteilern ist unschädlich – ein Auf- oder Abstocken der Kapitalkonten im Rahmen der Realteilung ist daher zulässig (Kapitalkontenanpassungsmethode, vgl. BMF v. 28.02.2006, BStBl. I 2006, 228).

Bislang offen gelassen:

- Kann die Realteilung auch steuerneutral erfolgen, wenn Einzelwirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer an dieser nicht beteiligten anderen Personengesellschaft übertragen werden, an der lediglich ein oder mehrere Realteiler beteiligt sind?
- Stichwort: Steuerneutrale Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften, vgl. Diskussionsstand zu § 6 Abs. 5 EStG (BFH, Urteil v. 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; Beschluss v. 15.04.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971).
- Vorlagebeschluss durch den ersten Senat mit Beschluss vom 10.04.2013 – I R 80/12 (BVerfG - 2 BvL 8/13, anhängig).

5. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften

A. Aus der Gesetzgebung: Sonstige Gegenleistung bei Einbringung nach § 24 UmwStG

B. Aus der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG

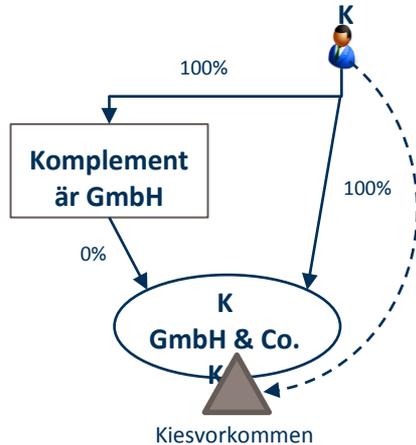
C. Aus der Rechtsprechung

1. Eintritt in die Mitunternehmerschaft – Gewinnvorab als Veräußerungsentgelt

2. Austritt aus der Mitunternehmerschaft – Realteilungsgrundsätze

3. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

C. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II



Fall 7 (BFH, Urteil v. 29.07.2015 – IV R 15/14)

- Der Landwirt K war Alleingesellschafter der K GmbH & Co. KG („K-KG“) als Kommanditist und der Komplementär GmbH, die keine Vermögensbeteiligung besaß.
- Nach dem Gesellschaftsvertrag der K-KG waren die Kapitalanteile der Gesellschafter fest und bestimmten die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und können nur durch Änderung des Gesellschaftsvertrages geändert werden.
- Für Kommanditisten wurden drei Konten geführt: Kapitalkonto I, Kapitalkonto II und ein Privatkonto.
- A legte 2009 ein Grundstück, unter dem er ein Kiesvorkommen entdeckt hatte, in die K-KG ein und überließ es einem Dritten zur Ausbeutung.
- In dem Einbringungsvertrag wurde das Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingelegt, der Gegenwert des Kiesvorkommens wurde K auf dem Kapitalkonto II gutgeschrieben, eine Änderung des Gesellschaftsvertrages erfolgte nicht.
- Das FA lehnte eine in 2011 von der K-KG vorgenommene erfolgswirksame Absetzung für Substanzverringerung ab.

Zu Recht?

C. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

Fall 7 – Lösung (1/2)

- Ein entgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung für das eingebrachte Einzelwirtschaftsgut Gesellschaftsrechte gewährt werden.
- In diesem Fall verwirklicht der Gesellschafter eine Veräußerung und die Gesellschaft ein Anschaffungsgeschäft.
- Für eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (bei der Übertragung von WG aus dem PV in das betriebliche Gesamthandsvermögen, sowie bei Übertragungen gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und im Rahmen des § 24 UmwStG) ist erforderlich, dass als Gegenleistung „das die Beteiligung des die Kapitalerhöhung vornehmenden Gesellschafters widerspiegelnde Kapitalkonto entsprechend erhöht wird oder ihm weitere Gesellschaftsrechte eingeräumt werden“ (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230).
- Finanzverwaltung (vgl. Tz. 24.07 UmwStE / BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 sowie BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713) nimmt eine Gewährung von Gesellschaftsrechten an bei
 - ausschließlicher Verbuchung auf dem Kapitalkonto I
 - teilweiser Verbuchung auf Kapitalkonto I und individuellem Rücklagekonto (Kapitalkonto II)
 - teilweiser Verbuchung auf Kapitalkonto I und gesamthänderisch gebundenem Rücklagekonto
 - ausschließlicher Verbuchung auf einen individuellen Rücklagekonto (Kapitalkonto II)
- Zur Abgrenzung der Kapitalkonten vgl. BMF v. 30.05.1997, BStBl. I 1997, 627; Ley, KÖSDI 2014, 18844 und 18891.

C. Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Buchung auf Kapitalkonto II

Fall 7 – Lösung (2/2)

- Auch nach (bisheriger) BFH-Rechtsprechung werden Gesellschaftsrechte nicht nur bei ausschließlicher Verbuchung auf Kapitalkonto I gewährt, sondern auch bei teilweiser Verbuchung auf Kapitalkonto I sowie einem weiteren Kapitalkonto (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617). Der BFH hatte bisher noch nicht entschieden, wie die ausschließliche Verbuchung auf einem Kapitalkonto II zu würdigen ist.
- IV. Senat wirft die Frage auf, ob an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten sei
- Jedenfalls keine Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn vollständige Verbuchung auf Kapitalkonto II
- BFH begründet dies damit, dass sich die Gesellschaftsrechte, insbes. das Gewinnbezugsrecht nicht veränderten
- Folgerungen
- Reaktion der Finanzverwaltung? Anpassung der BMF-Schreiben an die Entscheidung des IV. Senats?
- Tendiert IV. Senat zur Anwendung der Trennungstheorie bei teilweiser Verbuchung auf Kapitalkonto I und weiterem Kapitalkonto?
- Sollen auch bei vollständiger Verbuchung auf dem Kapitalkonto I Einlagegrundsätze gelten? (vgl. die vom IV. Senat in Bezug genommenen Äußerung von *Wendt*, Stbg 2010, 145); Vereinbarkeit mit § 6 Abs. 5 EStG (Gewährung von Gesellschaftsrechten ≠ unentgeltlich).
- Ob durch die Vermögensübertragung eine zuvor begründete Einlageverpflichtung erfüllt wird und ob dies für die Entgeltlichkeit erforderlich ist, thematisiert der IV. Senat nicht (vgl. hierzu *Levedag*, GmbHR 2013, 243, 247).

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt

Christoph Oenings

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl. Finanzwirt (FH)

christoph.oenings@fgs.de

www.fgs.de

Bonn Johanna-Kinkel-Straße 2-4 53175 Bonn T +49 228/95 94-0 F +49 228/95 94-100 bonn@fgs.de	Berlin Unter den Linden 10 10117 Berlin T +49 30/21 00 20-0 F +49 30/21 00 20-100 berlin@fgs.de	Frankfurt MesseTurm Friedrich-Ebert-Anlage 49 60308 Frankfurt/M T +49 69/717 03-0 F +49 69/717 03-100 frankfurt@fgs.de	München Brienner Straße 29 80333 München T +49 89/80 00 16-0 F +49 89/80 00 16-99 muenchen@fgs.de	Hamburg Amelungstraße 8-10 20354 Hamburg T +49 40/30 70 85-0 F +49 40/30 70 85-100 hamburg@fgs.de	Wien Am Heumarkt 7 1030 Wien T +43 1/713 08 14 F +43 1/713 08 15 wien@fgs-wien.at	Zürich Bahnhofstraße 69a 8001 Zürich T +41 44/225 70-10 F +41 44/225 70-11 zuerich@fgs-zuerich.ch
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



5. Hamburger Steuerdialog

RAin/StBin Dr. Marion Frotscher, M.I.Tax

April 2016

Agenda

- I. Neuerungen bei § 8c KStG
- II. Brennpunkt Organschaft
- III. Weitere Aspekte der KStR 2015
- IV. Exkurs Streubesitzbeteiligungen

I. Neuerungen bei § 8c KStG

1. Erweiterung der Konzernklausel
2. Vorweggenommene Erbfolge
3. Hinzurechnungsbesteuerung i.S.d. AStG
4. Sanierungsklausel

I. Neuerungen bei § 8c KStG

1. Erweiterung der Konzernklausel (1/5)

- **Schädlicher Beteiligungserwerb:**

- Nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG kommt es zu einem quotalen Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung innerhalb von 5 Jahren von über 25% und einem vollständigen Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung innerhalb von 5 Jahren von über 50% auf einen Erwerber oder eine diesem nahestehende Person (schädlicher Beteiligungserwerb).

- **Ausnahmeregel: sog. Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 S. 5 KStG a.F.**

- Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

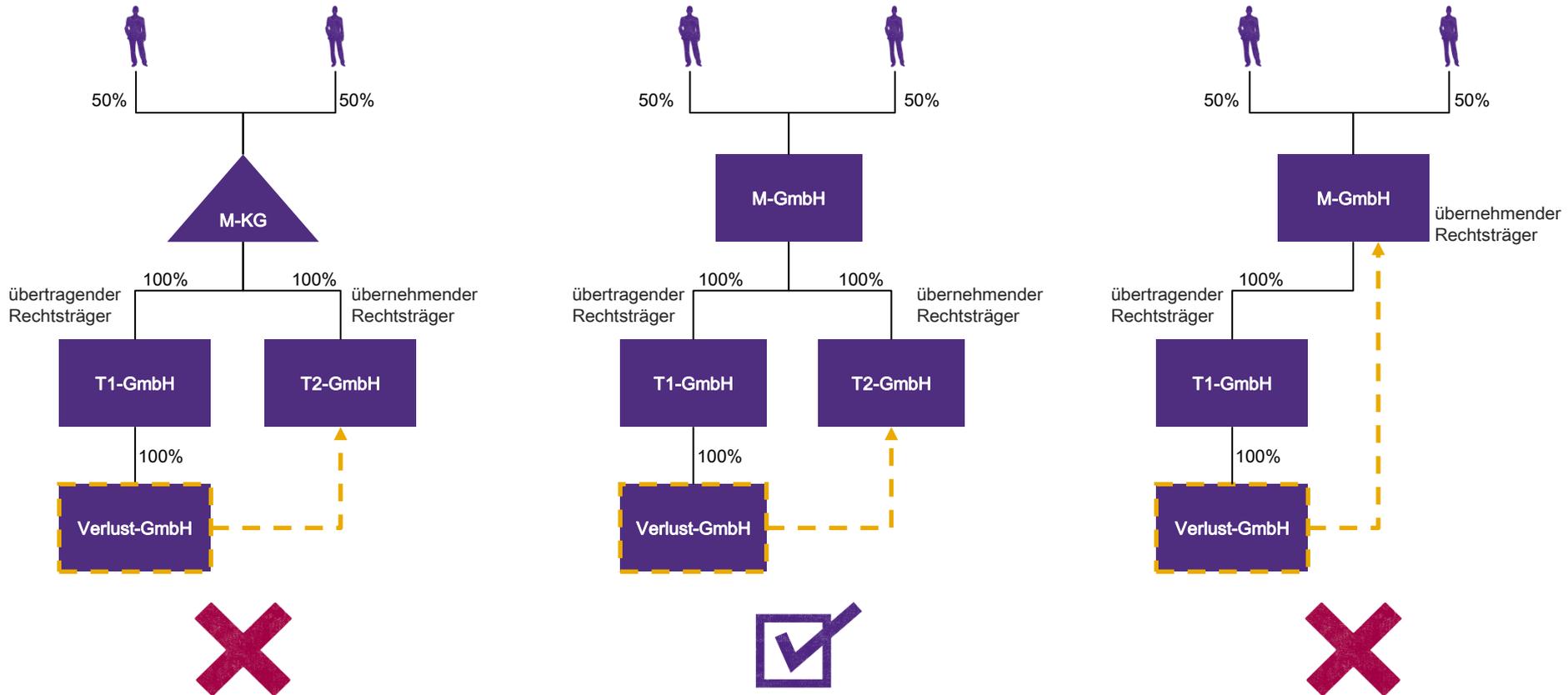
- **Fazit:**

- Bei zahlreichen rein konzerninternen Sachverhalten – z.B. bei einer Personengesellschaft an der Konzernspitze – kann die Konzernklausel gemäß § 8c Abs. 1 S. 5 KStG a.F. nicht angewendet werden.



I. Neuerungen bei § 8c KStG

1. Erweiterung der Konzernklausel (2/5)



I. Neuerungen bei § 8c KStG

1. Erweiterung der Konzernklausel (3/5)

§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG a.F.	§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG n.F.
Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn	Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn
	1) an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschafts ist,
	2) an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist oder
an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.	3) an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.



I. Neuerungen bei § 8c KStG

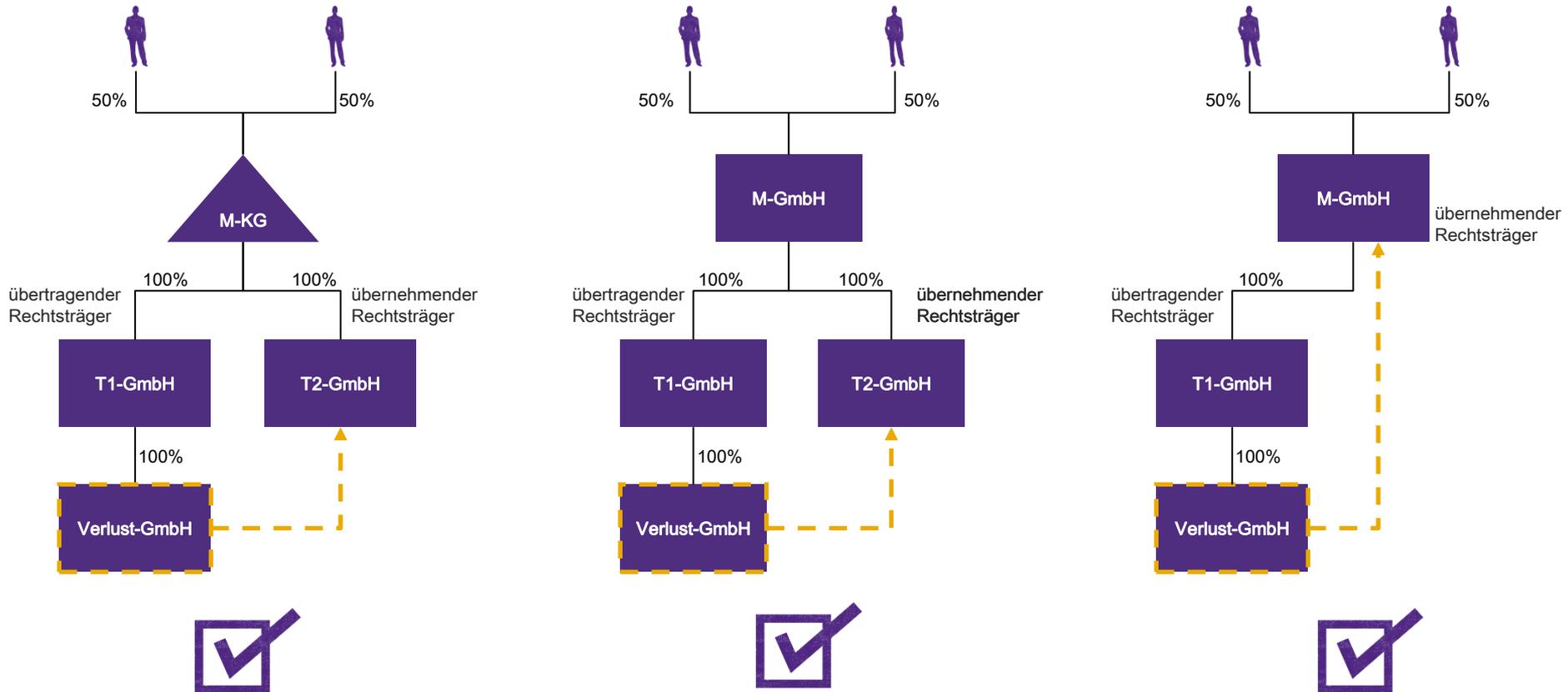
1. Erweiterung der Konzernklausel (4/5)

- Mit dem StÄndG 2015 v. 02.11.2015 (BGBl 2015 I S. 1834) wurde die Konzernklausel neu gefasst
- Der Anwendungsbereich der Konzernklausel wird durch die gesetzliche Änderung erweitert:
 - Ausdrücklich werden Fallkonstellationen miteingeschlossen, in denen die Konzernspitze Erwerber oder Veräußerer ist
 - Neben natürlichen oder juristischen Person sind auch Personenhandelsgesellschaften als Konzernspitze zugelassen
- **Anwendung:** Rückwirkend begünstigte Anwendung auf Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 (§ 34 Abs. 6 S. 5 KStG)



I. Neuerungen bei § 8c KStG

1. Erweiterung der Konzernklausel (5/5)



I. Neuerungen bei § 8c KStG

2. Vorweggenommene Erbfolge (1/3)

FG Münster, Urteil vom 04.11.2015 - 9 K 3478/13 F

- **Sachverhalt:** Die Klägerin ist eine GmbH, an deren Stammkapital der Vater ursprünglich zu 2/3 und sein Sohn zu 1/3 beteiligt waren. Mit Wirkung zum 31.12.2008 übertrug der Vater unentgeltlich ca. 55% der Anteile an der GmbH an seinen Sohn im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (Beteiligungshöhe des Sohnes nach der Übertragung 88,5%). Im Übertragungsvertrag wurde eine Anrechnung auf eine spätere Erbschaft gemäß §§ 2050, 2052 BGB ausdrücklich ausgeschlossen.
- Nach einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Verlustvorträge aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG a.F. untergegangen seien.
- Streitig ist, ob diese vorweggenommene Erbfolge zu einem vollständigen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG a.F. und § 10a S. 10 GewStG a.F. führt und – falls dies zu bejahen sein sollte – ob deshalb Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO geboten sind?
- **Anmerkung:** Die Stille-Reserven-Klausel ist erstmal für Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2009 erfolgen, anzuwenden (BT-Drs. 17/15).



Rechtsprechung

I. Neuerungen bei § 8c KStG

2. Vorweggenommene Erbfolge (2/3)

- Unter § 8c KStG fallen alle rechtsgeschäftlichen entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragungen, d.h. auch Schenkungen.
- Grundsätzlich werden Anteilserwerbe durch Erbfall einschließlich der voll unentgeltlichen Erbauseinandersetzung und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge von § 8c KStG nicht erfasst (BMF v. 04.07.2008 (BStBl. I 2008, 736), Tz. 4).
 - **Zweck:** Übergang eines Betriebs auf die nächste Generation soll durch § 8c KStG nicht gehindert werden.
 - Unter einer vorweggenommenen Erbfolge sind Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftigen Erfolge zu verstehen (BMF v. 13.01.1993 (BStBl I 1993, 80), Rz. 1).
 - Wichtig ist, dass die vorweggenommenen Erbfolge auf den späteren Erbfall angerechnet wird und damit mit einem künftigen Erbfall vergleichbar ist.
- **Fazit:** Schädlich war der im Streitjahr ausdrücklich vereinbarte Ausschluss der Anrechnungspflicht gemäß §§ 2050, 2052 BGB für spätere Erbschaften, da dadurch die vorweggenommene Erbfolge nicht mit einem künftigen Erbanfall vergleichbar ist.

I. Neuerungen bei § 8c KStG

2. Vorweggenommene Erbfolge (3/3)

- **Billigkeitserlass nach § 163 AO:** Wurde im Einzelfall die Unbilligkeit festgestellt, so können Steuern niedriger festgesetzt werden oder einzelne Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben. Billigkeit ist die Gerechtigkeit des Einzelfalles – Unbilligkeit ist damit die Ungerechtigkeit des Einzelfalles aufgrund der Rechtsfolge aus dem Gesetz.
- Die Unbilligkeit kann in der Sache selbst (sachliche Unbilligkeit) oder in den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen (persönliche Unbilligkeit) begründet werden.
 - **Sachliche Unbilligkeit:** Die strenge Anwendung des Steuergesetzes im Einzelfall wirkt ungerecht und daher verstößt die Durchsetzung des Steueranspruchs gegen Treu und Glauben.
 - **Persönliche Unbilligkeit:** Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einzelfall wird durch die generalisierende gesetzliche Regelung verletzt, d.h. die volle steuerliche Belastung ist für den Steuerpflichtigen unzumutbar.
- Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn die Steuer aufgrund einer ungeschickten Vertragsgestaltung des Steuerpflichtigen entstanden ist (BFH v. 20.12.1968 - III 100/64).
- Durch die schädliche Vertragsausgestaltung fehlt es an einer sachlichen vom Gesetzgeber ungewollten Härte; eine persönliche Unbilligkeit konnte in diesem Sachverhalt ebenfalls nicht festgestellt werden.
- **Fazit:** Tz. 4 des BMF-Schreibens v. 04.07.2008 (BStBl. I 2008, 736) ist keine Grundlage für einen Anspruch auf Billigkeitserlass nach § 163 AO.

I. Neuerungen bei § 8c KStG

3. Hinzurechnungsbesteuerung i.S.d. AStG (1/2)

SenFin Berlin v. 06.01.2016 - III A - S 2745a - 3/2013

- Nach § 10 Abs. 3 S. 1 AStG sind die zugrunde liegenden Einkünfte nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln.
- § 8c KStG ist im Rahmen der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags i.S.d. AStG sowohl auf einen laufenden Verlust als auch auf einen festgestellten verbleibenden Verlustvortrag i.S.d. § 10 Abs. 3 S. 5 AStG anzuwenden.
- Der Hinzurechnungsbetrag i.S.d. der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7-14 AStG ist bei dem unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten (ggf. anteilig) anzusetzen.
- Unter die Hinzurechnungsbetrag i.S.d. §10 Abs. 1 AStG fällt nur der positive Saldo der gesamten Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft.
- Falls der Saldo der Zwischeneinkünfte negativ ist, unterbleibt eine Hinzurechnung und es wird ein Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10 Abs. 1 S. 4 AStG i.H.v. 0 EUR angesetzt.



I. Neuerungen bei § 8c KStG

3. Hinzurechnungsbesteuerung i.S.d. AStG (2/2)

- Gemäß § 10 Abs. 3 S. 1 AStG i.V.m. § 8 Nr. 1 KStG und § 10d EStG ist es möglich sowohl einen Verlustvortrag als auch einen Verlustrücktrag bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte derselben ausländischen Gesellschaft zu bilden.
- Anders als es häufig in der Literatur vertreten war, wurde durch das SenFin Berlin beschlossen, dass im Rahmen der Verlustverrechnung von Zwischeneinkünften ausländischer Gesellschaften die Einkünfteermittlungsvorschrift des § 8c KStG ebenfalls anzuwenden ist.
- D.h. ein Anteilseignerwechsel bei ausländischen Zwischengesellschaften kann zu einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG führen und damit die Verrechnung negativer Zwischeneinkünfte und Verlustvorträge einschränken bzw. ausschließen.
- Die Stille-Reserven-Klausel und Konzernklausel i.S.d. § 8c KStG findet ebenfalls Anwendung.
- Erzielt im Jahr 01 die Zwischengesellschaft einen Verlust von 50 und im Jahr 02 einen Gewinn von 50, kann eine Hinzurechnungsbesteuerung erfolgen, auch wenn im Ausland eine Verlustverrechnung erfolgt.
- Erfolgt nach ausländischem Recht eine Verlustverrechnung, kann die effektive Besteuerung im Jahr 01 Null sein! (d.h. Niedrigbesteuerung!) – ohne Anteilsübertragung würde keine Hinzurechnungsbesteuerung erfolgen!

I. Neuerungen bei § 8c KStG

4. Sanierungsklausel (1/6)

EuG Urteil v. 04.02.2016 – T-620/11

- Die Klägerin, die GFKL Financial Services AG, war im Jahr 2009 wegen drohender Zahlungsunfähigkeit sanierungsdürftig. Bestimmte Anteilsübertragungen, die zum Zweck der Sanierung einer Körperschaft erfolgten, galten gemäß § 8c Abs. 1a KStG seit dem WJ 2009 nicht als schädlicher Beteiligungserwerb. Zur Verhinderung der Zahlungsunfähigkeit erwarb eine Investorin am 14.12.2009 rund 80% der Anteile der AG. Laut einer verbindlichen Auskunft vom 03.09.2009 lagen bei der Klägerin zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung die Voraussetzungen der Sanierungsklausel vor.
- Am 30.04.2010 wies das BMF an, die Sanierungsklausel bis zum Abschluss des beihilferechtlichen Prüfverfahrens der Kommission nicht mehr anzuwenden mit der Folge, dass die verbindliche Auskunft der Klägerin aufgehoben und der KSt-Bescheid 2009 ohne Anwendung der Sanierungsklausel erlassen wurde.
- Mit Beschluss 2011/527/EU v. 26.01.2011 entschied die Kommission, dass die Sanierungsklausel gegen die europarechtlichen Beihilferegelung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen würde mit der Folge, dass bisher gewährte Verlustverrechnungen auf Grundlage des § 8c Abs. 1a KStG a.F. rückgängig zu machen sind und die dafür angefallenen Zinsen an die Finanzverwaltung zurück gezahlt werden müssen. Außerdem musste die Bundesrepublik Deutschland der Kommission die Liste der Unternehmen (inkl. der Klägerin), die die Sanierungsklausel angewendet haben, übermitteln.
- Gegen diesen Beschluss erhob die Klägerin eine Nichtigkeitsklage beim EuG.



I. Neuerungen bei § 8c KStG

4. Sanierungsklausel (2/6)

- **Die Klage stützt sich auf die folgenden 4 Punkte:**

1. Fehlende Selektivität der streitigen Maßnahme
2. Kein Vorliegen einer Finanzierung aus staatlichen Mitteln
3. Begründungsmangel
4. Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes

- **Entscheidung:** Die Klage zur Feststellung der Nichtigkeitserklärung des Beschlusses 2011/527/EU der Kommission vom 26.01.2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel“ (ABl. L 235, 26) wird als unbegründet abgewiesen.

I. Neuerungen bei § 8c KStG

4. Sanierungsklausel (3/6)

1. Fehlende Selektivität der streitigen Maßnahme

- Selektivität wird in 3 Stufen geprüft
 - Ermittlung des Referenzsystems
 - Selektiver Vorteil
 - Rechtfertigung durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Systems, in das sich die Maßnahme einfügt

Entscheidend ist, ob der gewährte Steuervorteil so weit vom Referenzsystem abweicht, dass nur bestimmte Wirtschaftsteilnehmer dadurch begünstigt werden.

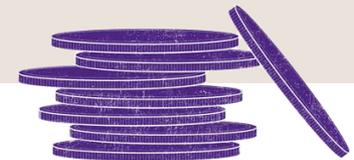


I. Neuerungen bei § 8c KStG

4. Sanierungsklausel (4/6)

Ermittlung des Referenzsystems:

- Die Europäische Kommission benutzt bei der Prüfung der Verlustabzugsbeschränkung als Referenzsystem die Ursprungsnorm des § 8c KStG.
- Die Ursprungsnorm aus dem Jahr 2008 enthielt weder eine Konzernklausel noch eine Stille-Reserven-Klausel. Jede Anteilsübertragung, die die Schwellengrenzen überschritten hatte, war schädlich.
- Der EuG bestätigt das Referenzsystem der Kommission, der aus dem Verlustuntergang nach § 8c KStG besteht und die Sanierungsklausel eine Ausnahme davon darstellt.
- Für den Gesetzgeber standen in der Ursprungsnorm des § 8c KStG fiskalische Ziele und nicht die Vermeidung des missbräuchlichen Verlusthandelns im Vordergrund.



I. Neuerungen bei § 8c KStG

4. Sanierungsklausel (5/6)

Selektiver Vorteil

- Unternehmen, die die Anwendungsvoraussetzungen der Sanierungsklausel erfüllen, werden gegenüber ihren Wettbewerbern, die auch Verlustvorträge aufweisen, allerdings die Anwendungsvoraussetzungen nicht erfüllen, begünstigt
- Vorhandensein weiterer Ausnahmen verhindert nicht die Selektivität
- Potentielle Anwendbarkeit auf alle Unternehmen wird nicht diskutiert

Rechtfertigung durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems

- Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kann die Klausel nicht rechtfertigen, da sie nicht auf alle Unternehmen Anwendung findet (sondern nur auf solche in wirtschaftlichen Schwierigkeiten)
- Im Vordergrund des Gesetzgebers standen bei der Einführung des § 8c KStG fiskalische Gründe und nicht die Schaffung einer Missbrauchsvermeidungsnorm
- Hauptziel für die Einführung der Sanierungsklausel liegen außerhalb des Steuersystems
- Ziel war es zahlungsunfähige Unternehmen infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise zu unterstützen

I. Neuerungen bei § 8c KStG

4. Sanierungsklausel (6/6)

2. Kein Vorliegen einer Finanzierung aus staatlichen Mitteln

- Dieser Klagegrund wurde zurückgewiesen, da sich der Vorteil aus dem Verzicht auf zukünftige Steuereinnahmen ergibt, indem einigen Unternehmen bei einem grundsätzlich schädlichen Beteiligungserwerb die Möglichkeit gegeben wird ihre Steuerlast durch den Verlustabzug zu verringern.

3. Begründungsmangel

- Nach Ansicht des EuG hat die Kommission das Referenzsystem im Einklang mit ihrer Begründungspflicht klar definiert.

4. Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes

- Dieser Klagegrund wurde zurück gewiesen, da die verbindliche Auskunft vor Ablauf des förmlichen Prüfverfahrens der Kommission erteilt wurde.
- Außerdem ist es nicht möglich nur aufgrund der verbindlichen Auskunft in den Genuss einer unionsrechtswidrigen Behandlung zu kommen.



II. Brennpunkt Organschaft

1. Neuerungen durch die KStR 2015
2. Fehlende Klarstellung – Zuordnungskriterien
3. Fehlende Klarstellung – Fehlerhafter Bilanzansatz
4. Fehlende Klarstellung – Doppelte Verlustberücksichtigung
5. Fehlende Klarstellung – Konzerninterne Übertragung
6. Exkurs – Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft

II. Brennpunkt Organschaft

1. Neuerungen durch die KStR 2015 (1/3)

- **Verweis auf Verlustübernahme**

- Durch das UntStReiseKÄndG v. 20.02.13 wurde § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG geändert, wodurch für die steuerliche Anerkennung der Organschaft der Gewinnabführungsvertrag einen Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung enthalten muss.
- Dieser Verweis muss sowohl bei neu abgeschlossenen GAVs als auch bei bestehenden GAVs, die nicht vor dem 01.01.2015 enden, bis zum 31.12.2014 aufgenommen werden; andererseits droht die verunglückte Organschaft.
- Der Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung wurde dementsprechend in R 17 (3) KStR 2015 aufgenommen.
- Nicht klaggestellt ist, ob eine Wiederholung des jetzigen Gesetzestextes von § 302 AktG schädlich ist.
- **Praxishinweis:** Zur Vermeidung von Risiken sollte eine Wiederholung des Gesetzeswortlautes unterlassen werden.

II. Brennpunkt Organschaft

1. Neuerungen durch die KStR 2015 (2/3)

- **Beendigung des Gewinnabführungsvertrags aus wichtigem Grund**
 - Bei Umstrukturierungen wie Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation der Organgesellschaft war eine Kündigung des Gewinnabführungsvertrags vor Ende der Mindestlaufzeit von 5 Jahren steuerlich unschädlich, auch wenn diese Umstrukturierung bereits bei Vertragsabschluss feststand (R 60 Abs. 6 Satz 4 KStR 2004).
 - R 14.5 KStR 2015 enthält diese Rückausnahme nicht mehr.
 - Ab VZ 2015 sind Kündigungen des Gewinnabführungsvertrags innerhalb der 5-Jahresfrist aufgrund von Umstrukturierungen, die bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststanden, für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft schädlich (?)
 - **Frage:** Wann **steht** eine spätere Umstrukturierung **fest**?
 - Überlegungen (z.B. der Steuerabteilung)?
 - Memo/Empfehlung eines Beraters?
 - Dokumentierte Entscheidung der Geschäftsführung?
 - Etc.?



II. Brennpunkt Organschaft

1. Neuerungen durch die KStR 2015 (3/3)

- **Die gesonderte und einheitliche Feststellung des Einkommens der Organgesellschaft**
 - Durch das UntStReiseKÄndG v. 20.02.2013 wurde § 14 Abs. 5 KStG eingeführt und bestimmt, dass das Einkommen der Organschaft gesondert und einheitlich gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft für VZ ab 2014 festzustellen ist.
 - In VZ vor 2014 wurde die Organgesellschaft und der Organträger separat veranlagt. Der BFH hatte hinsichtlich der alten Rechtslage ausdrücklich ausgeführt, dass der Steuerbescheid der Organgesellschaft keine formelle und materielle Verknüpfung für den Steuerbescheid des Organträgers hat (BFH v. 28.01.2004 - I R 84/03).
 - Gem. R 14.6 (6) KStR wird die Höhe des zuzurechnenden Einkommens festgestellt. Diesen Bescheid können sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft (trotz fehlender Beschwer) anfechten.
 - Offen bleibt, auf welcher Ebene der Bestand der Organschaft festzustellen bzw. anzufechten ist.

II. Brennpunkt Organschaft

2. Fehlende Klarstellung – Zuordnungskriterien

- **Status quo:**
 - Eine wirksame Organschaft setzt u.a. voraus, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO gehört.
 - Ausländische Organträger müssen daher die Beteiligung über eine inländische Betriebsstätte halten.
- **Fehlende Klarstellung in KStR 2015**
 - Rechtsunsicherheiten ergeben sich insbesondere dadurch, wann die Beteiligung an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.
 - Weder im Gesetz noch in den Richtlinien sind Zuordnungskriterien genannt.
 - Folglich sollten die allgemeinen (aber auch umstrittenen) Zuordnungskriterien gelten.
 - Es verbleibt eine Rechtsunsicherheit insbesondere vor dem Hintergrund der sich ändernden Auffassungen zu Gewinnabgrenzungen bei Betriebsstätten (BEPS, AOA, Zentralfunktion des Stammhauses).



II. Brennpunkt Organschaft

3. Fehlende Klarstellung – Fehlerhafter Bilanzansatz (1/2)

- **Status quo:**

- Nach alter Rechtslage führte grundsätzlich ein fehlerhafter Bilanzansatz im Jahresabschluss der Organgesellschaft und die damit verbundene unzutreffende Gewinnabführung an den Organträger zu einer nicht ordnungsgemäßen Durchführung des EAVs. Um die verunglückte Organschaft zu retten, mussten die betroffenen Handelsbilanzen und Gewinnabführungen rückwirkend berichtigt werden.
- Nach der neuen Rechtslage (UntStReiseKÄndG v. 20.02.2013) gilt der EAV auch als ordnungsgemäß durchgeführt im Falle einer Gewinnabführung oder eines Verlustausgleichs, der auf einen Jahresabschluss mit fehlerhaften Bilanzansatz beruht, wenn die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S.4 KStG kumulativ erfüllt sind:
 1. Wirksam festgestellter Jahresabschluss
 2. Fehler hätte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkannt werden müssen; Fiktion bei uneingeschränktem Bestätigungsvermerk eines WP
 3. Berichtigung und Abführung des vom Finanzamt beanstandeten Fehlers spätestens im darauffolgenden VZ

II. Brennpunkt Organschaft

3. Fehlende Klarstellung – Fehlerhafter Bilanzansatz (2/2)

- **Fehlende Klarstellung in KStR 2015**

- Nicht definiert wird unter welchen Voraussetzungen fehlerhafte Bilanzansätze vorliegen (z.B. die Nichtbeachtung handelsrechtlicher Abführungssperren, unterbliebener Ausgleich vororganschaftlicher Verluste, unzulässige Abführung von vororganschaftlichen Gewinn-/Kapitalrücklagen), die geheilt werden können.
- Die Bekanntgabe des BP-Berichts ist gleichzeitig der Zeitpunkt der Beanstandung. Unklar ist es, ob der BP-Bericht die einzige Form der Beanstandung ist (z.B. Prüfungsvermerk o.ä.).
- Ist ein Testat eines IFRS-Konzernabschlusses ausreichend? Offen ist, wie eine Bestätigung des Abschlussprüfers zu erfolgen hat. Rechtsunsicherheiten ergeben sich insbesondere aufgrund zwei unterschiedlicher OFD Verfügungen zu der Frage, ob die Meinung des WP entscheidend ist.



II. Brennpunkt Organschaft

4. Fehlende Klarstellung – Doppelte Verlustberücksichtigung (1/2)

- **Status quo:**

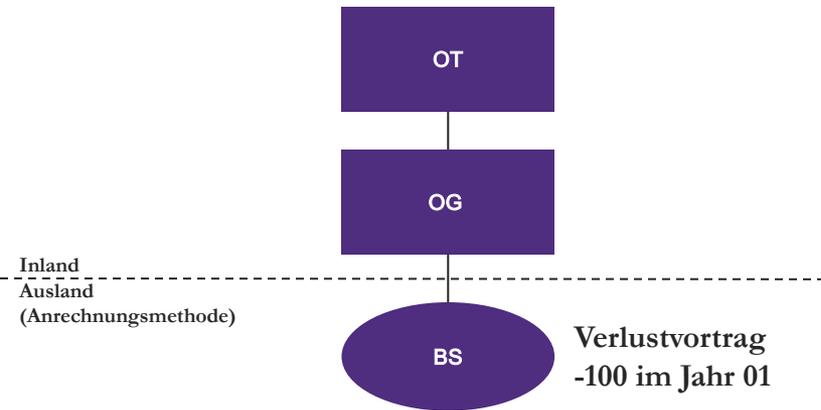
- Nach der neuen Rechtslage (§ 14 Abs. 1 S.1 Nr. 5 KStG) ist der Abzug negativer Einkünfte der Organgesellschaft oder des Organträgers in Deutschland zu versagen, soweit diese im Ausland im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

- **Fehlende Klarstellung in KStR 2015**

- Rechtsunsicherheiten ergeben sich durch den unbestimmten Begriff „Berücksichtigung“
 - Steuerminderung erforderlich?
 - Verlustrücktrag, Verlustvortrag ausreichend?
 - Progressionsvorbehalt ausreichend?
- Fraglich ist ebenfalls, wie bei grenzüberstreitenden Tätigkeiten zu verfahren ist, wenn auch der andere Staat eine nationale Regelung gegen doppelte Verlustnutzung implementiert hat? Es resultiert die Gefahr, dass beide Regelungen gleichzeitig zur Anwendung kommen und eine Verlustberücksichtigung nicht stattfinden kann.

II. Brennpunkt Organschaft

4. Fehlende Klarstellung – Doppelte Verlustberücksichtigung (2/2)



	Jahr 01		Jahr 02	
	Einkünfte	Steuern	Einkünfte	Steuern
OT	0	15	0	30
OG	100		100	
BS	-100	0	100	0

Fall:

- Die inländische Organgesellschaft hat eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte im Inland der Anrechnungsmethode unterliegen.
- In der Tabelle sind jeweils die Einkünfte aller Beteiligten für das Jahr 01 und 02 zu sehen. Die Betriebsstätte hat ihre negativen Einkünfte in 01 im Rahmen eines Verlustvortrags berücksichtigt.

Rechtsunsicherheit: „Berücksichtigung“

- Wenn die Bildung eines Verlustvortrags im Ausland als Berücksichtigung negativer Einkünfte i.S.d. § 14 Abs. 1 S.1 Nr. 5 KStG zu sehen ist und deswegen eine Berücksichtigung der negativen Betriebsstätteneinkünfte im Inland in 01 ausgeschlossen ist, würden die positiven Betriebsstätteneinkünfte in 02 im Inland vollständig steuerpflichtig sein.
- Daraus würde eine ungerechtfertigte Mehrfachbelastung entstehen.

II. Brennpunkt Organschaft

5. Fehlende Klarstellung – Konzerninterne Übertragung

- Eine Aufhebung des EAV innerhalb der ersten fünf Jahre ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund vorliegt.
- Grundsätzlich ist nach R 14.5 Abs. 6 KStR 2015 die Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft ein wichtiger Grund.
- Die Rechtsprechung (BFH v. 13.11.2013 - R 45/12) hat bei einer konzerninternen Übertragung das Vorliegen eines wichtigen Grundes versagt. Im zu entscheidenden Sachverhalt sollte die Wirkung der Organschaft zeitlich begrenzt werden und damit der Fünf-Jahres-Zeitraum unterlaufen werden.
- Die KStR 2015 treffen keine Aussage, ob dieses Urteil zu verallgemeinern ist auf alle konzerninterne Anteilsübertragungen oder ob auch bei konzerninternen Übertragungen R 14.5 Abs. 6 KStR 2015 gilt.



II. Brennpunkt Organschaft – Exkurs

6. Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft (1/2)

1. Vorsteuerabzug einer Führungsholding

- Auch in Zukunft gilt, dass der Organträger unternehmerisch tätig sein muss, damit eine umsatzsteuerliche Organschaft bestehen kann. Erforderlich ist daher weiterhin eine Management-Holding; die reine Verwaltung von Beteiligungen reicht nicht aus. (BFH v. 02.12.2015 - V R 67/14)

2. Umsatzsteuerliche Organschaft bei Schwestergesellschaften

- Der EuGH (Rechtssache C-108/14 und C-109/14 – Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG/ Marenave Schifffahrts AG1) hat entschieden, dass ein Über- und Unterordnungsverhältnis für eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht erforderlich sein soll.
- Dem ist der BFH (Urteil v. 02.12.2015 - V R 15/14) nicht gefolgt. Danach soll weiterhin eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Schwestergesellschaften nicht möglich sein.
- Dies betrifft in der Praxis häufig Fälle der Betriebstaufspaltung.



II. Brennpunkt Organschaft – Exkurs

6. Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft (2/2)

- **Personengesellschaft als Organgesellschaft möglich**
 - Mit den Urteilen vom 02.12.2015 und 19.01.2016 hat der BFH entschieden, dass auch Personengesellschaften Organgesellschaft in einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein können.
 - Dabei ist nach Ansicht des V. Senats eine umsatzsteuerliche Organschaft mit einer Tochterpersonengesellschaft möglich, wenn an ihr neben dem Organträger nur Personen beteiligt sind, die auch mit dem Organträger verbunden sind.
 - Nach Auffassung des XI. Senats, welcher den generellen Ausschluss von Personengesellschaften als Organgesellschaften für unionswidrig erachtet, können nur GmbH & Co. KGs als Organgesellschaft infrage kommen.
 - Damit folgt der BFH dem EuGH (Rechtssache C-108/14 und C-109/14 – Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG/ Marenave Schiffahrts AG1).
 - Für die Praxis bedeuten die beiden Urteile, dass zu prüfen ist, ob umsatzsteuerliche Organschaften mit Personengesellschaften aufgrund der ergangenen Rechtsprechung bestehen.

III. Weitere Aspekte der KStR 2015

1. Überblick
2. Drittlandsverschmelzung

III. Weitere Aspekte der KStR 2015

1. Überblick

- Die KStR 2015 wurden am 03.02.2016 vom Bundeskabinett beschlossen (BR-Drucks. 76/16)
- Am 18.03.2016 hat der Bundesrat den KStR 2015 zugestimmt
- Die KStR 2015 treten am Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft und gelten für VZ ab 2015

- **Formale Neurungen sind:**
 - Anpassung der Nummerierung der einzelnen Richtlinienvorschriften an die entsprechende Norm im KStG
 - Aktualisierung der Schemata zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und zur Ermittlung der festzusetzenden und verbleibenden Körperschaftsteuer
 - Aktualisierung der Übersicht über die Anwendung der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften



III. Weitere Aspekte der KStR 2015

2. Drittlandsverschmelzung (1/3)

- Für Verschmelzungen von Gesellschaften in Drittstaaten gibt es gemäß § 12 Abs. 2 KStG die Möglichkeit einer steuerneutralen Durchführung der Verschmelzung.
- Voraussetzungen der steuerneutralen Verschmelzung ist, dass die stillen Reserven der deutschen Besteuerung nicht entzogen werden.
- Bei allen anderen Umstrukturierungsvorgängen im Zusammenhang mit Drittstaaten ist eine steuerneutrale Durchführung der Umstrukturierung nicht möglich.
- In der Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 2 KStG (BT-Drs. 16/3369) heißt es, dass es für eine steuerneutrale Verschmelzung nicht auf die Gesellschaftsebene ankommt, sondern nur darauf, dass das Recht der BRD hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.



III. Weitere Aspekte der KStR 2015

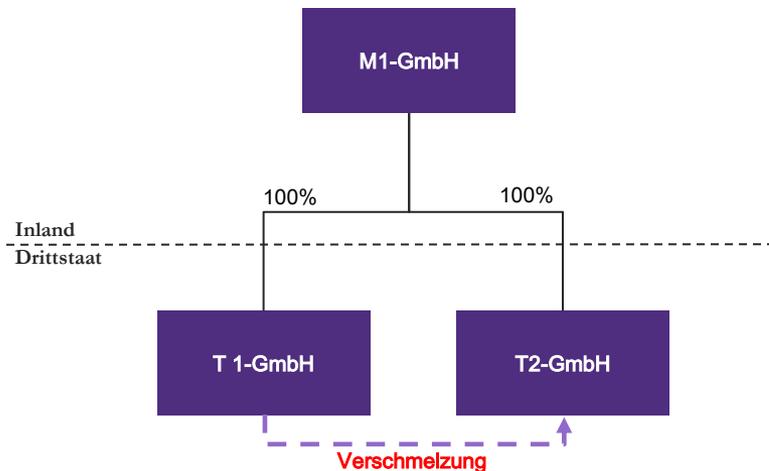
2. Drittlandsverschmelzung (2/3)

- Im Entwurf der KStR 2015 war zunächst die Steuerneutralität von Drittlandsverschmelzung auf Gesellschafterebene eingeschränkt auf Fälle, bei denen der übertragende Rechtsträger in Deutschland beschränkt steuerpflichtig war. Beabsichtigt war damit die Aufdeckung und damit die Vollbesteuerung der stillen Reserven der übertragenden Gesellschaft.
- Dieses Vorhaben ist auf heftige Kritik gestoßen:
 - Betriebsnotwendige Umstrukturierungen werden grundlos gehindert, da durch die Verschmelzung gemäß § 12 Abs. 2 KStG das Besteuerungsrecht der BRD nicht eingeschränkt wird.
 - Konkurrenzfähigkeit deutscher Unternehmen wird durch die Aufdeckung der stillen Reserven gehindert.
 - Keine Schlechterstellung des deutschen Fiskus aufgrund der steuerneutralen Drittlandsverschmelzung entsteht.
 - R 12 KStR würde eindeutig der Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 2 KStG (BT-Drs. 16/3369) widersprechen.
- Der Vorschlag wurde in den endgültigen KStR 2015 nicht übernommen.



III. Weitere Aspekte der KStR 2015

2. Drittlandsverschmelzung (3/3)



1. Ohne Anwendung der R 12 KStR-E

- Die stillen Reserven in der T1-Beteiligung gehen auf die T2-Beteiligung über.
- Im Zeitpunkt der Verschmelzung erfolgt keine Besteuerung der stillen Reserven der T1-Beteiligung. Die stillen Reserven der T1-Beteiligung sind steuerverstrickt in der T2-Beteiligung.
- Das deutsche Besteuerungsrecht wird weder ausgeschlossen noch eingeschränkt, da eine Besteuerung der gesamten stillen Reserven im Zeitpunkt der Veräußerung der T2-Beteiligung erfolgen würde.

2. Mit Anwendung der R 12 KStR-E

- Aufdeckung und damit Vollversteuerung der stillen Reserven in der T1-Beteiligung im Verschmelzungszeitpunkt, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht durch die Verschmelzung weder ausgeschlossen noch beschränkt wird.
- Dadurch würde ein vom Gesetzgeber ungewolltes Umstrukturierungshindernis entstehen.

IV. Exkurs – Streubesitzbeteiligungen

Gewinn- und Veräußerungsgewinnbesteuerung aus Streubesitz

- Im Diskussionsentwurf des InvStRefG vom 21.07.2015 war § 8b Abs. 4 KStG-E enthalten, mit dem Zweck die Steuerbefreiung nach § 8b KStG auch für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen auszuschließen.
- Laut der Begründung zum Gesetzentwurf ist die steuerliche Gleichbehandlung von Veräußerungsgewinnen mit den Dividenden aus Streubesitzanteilen systematisch gerechtfertigt, da die Veräußerung einer Beteiligung einer Totalausschüttung entspricht.
- Anders als bei der Dividendenbesteuerung ist die Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitz aus europarechtlicher Sicht nicht erforderlich, deswegen ist – mit Ausnahme von fiskalischen Gründen – keine Notwendigkeit für die Einführung der Veräußerungsgewinnbesteuerung aus Streubesitz zu erkennen.
- Nach enormer Kritik unter anderem aus der Wirtschaft, den Interessensverbänden und der CDU/CSU-Bundestagsfraktion, verzichtet das BMF im Referentenentwurf vom 18.12.2015 auf § 8b Abs. 4 KStG-E.
- Momentan ist es fraglich, ob die Regelung in der Zukunft nochmals eingebracht wird.

Fragen und Diskussion



Ihre Referentin



RAin/StBin Dr. Marion Frotscher, M.I.Tax

Warth & Klein Grant Thornton AG
Leiterin Steuern der Niederlassung Hamburg
Associate Partner

T +49 40 43218 6237
E marion.frotscher@wkg.com





Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Warth & Klein Grant Thornton AG ist eine Mitgliedsfirma von Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International).

Die Bezeichnung Grant Thornton bezieht sich auf Grant Thornton International oder eine ihrer Mitgliedsfirmen. Grant Thornton International und die Mitgliedsfirmen sind keine weltweite Partnerschaft. Jede Mitgliedsfirma erbringt ihre Dienstleistungen eigenverantwortlich und unabhängig von Grant Thornton International oder anderen Mitgliedsfirmen.

wkgt.com

Aachen
Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Laurentiusstraße 16-20
52072 Aachen
T +49 241 70508 50
F +49 241 70508 59

Dresden
Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Schubertstraße 41
01307 Dresden
T +49 351 31821 0
F +49 351 31821 635

Düsseldorf
Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Johannstraße 39
40476 Düsseldorf
T +49 211 9524 0
F +49 211 9524 200

Frankfurt a.M.
Warth & Klein Grant Thornton GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Ulmenstraße 22
60325 Frankfurt a. M.
T +49 69 905598 0
F +49 69 905598 677

Hamburg
Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Kleiner Burstah 12
20457 Hamburg
T +49 40 4321862 0
F +49 40 4321862 49

Leipzig
Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Springerstraße 11
04105 Leipzig
T +49 341 59083 0
F +49 341 59083 733

München
Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Ganghoferstraße 31
80339 München
T +49 89 36849 0
F +49 89 36849 4299

Stuttgart
Warth & Klein Grant Thornton GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Jahnstraße 6
70597 Stuttgart
T +49 711 16871 0
F +49 711 16871 40

Viersen
Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Eindhovener Straße 37
41751 Viersen
T +49 2162 91811 0
F +49 2162 91811 60

Wiesbaden
Warth & Klein Grant Thornton GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hagenauer Straße 59
65203 Wiesbaden
T +49 611 18890 0
F +49 611 260133

5. Hamburger Steuerdialog

Update Tax Compliance

Bettina Rodenberg
Head of Tax, Beiersdorf AG

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

Agenda

- A. Tax Compliance Management System
- B. Country-by-Country-Reporting

Agenda

- **A. Tax Compliance Management System**
- B. Country-by-Country-Reporting

A. Tax Compliance Management („TCM“): Hintergrund

- **Sachverhalt:** Unternehmen reicht (ungewollt) eine unrichtige Steuererklärung beim Finanzamt ein
- **Steuerrechtsfragen**
 - Liegen zureichende Anhaltspunkte für das Vorliegen einer (Steuer-)Straftat iSv. § 152 Abs. 2 StPO vor?
 - Ist der Tatbestand der (ggf. versuchten) Steuerhinterziehung verwirklicht?
 - Handelte der/die Unternehmensvertreter/-in mit Vorsatz?
 - Stellt eine nachträgliche „Korrektur“ der Steuererklärung durch das Unternehmen eine Berichtigung nach § 153 AO oder eine Selbstanzeige nach § 371 AO dar?
- **Auswirkungen auf die Besteuerungspraxis**
 - Erhebliche Verunsicherung in der Besteuerungspraxis (z.B. Verrechnungspreise, Rückstellungsbildung, Einkommensermittlung bei Organgesellschaften)
 - Innerbetriebliche Verantwortung?

A. Tax Compliance Management („TCM“): Hintergrund

■ Auswirkungen auf die Besteuerungspraxis

- Parallelität von **Besteuerungsverfahren** (Veranlagung, Außenprüfung, finanzgerichtliche Kontrolle) und **Strafverfahren** (Einleitung, Anklageerhebung oder Verfahrenseinstellung, strafgerichtlicher Prozess)
 - Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens? (Beachte: strafrechtliches Beschleunigungsgebot!)
 - Strafgericht bildet sich im Zweifel eine eigene Meinung zu Steuerfragen (u.a. im Zusammenhang mit Konzernsteuerrecht, grenzüberschreitenden Hybridfinanzierungen, luxemb. SICAV-Strukturen, Außensteuerrecht etc.)
 - Denkbar (und z.T. Praxis): Strafgericht und Finanzgericht würdigen denselben steuerlichen Sachverhalt unterschiedlich
- Überlegung: Beseitigung des „Vorsatzvorwurfs“ bei Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (sog. Tax Compliance Management-System)

A. TCM: Stand des CMS-Projektes

■ Reaktion der Finanzverwaltung

- Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO - Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO (Stand: 16.06.2015)
- Auszug aus dem BMF-Entwurf: „*Hat der Steuerpflichtige ein **innerbetriebliches Kontrollsystem** eingerichtet, kann dies ggf. ein **Indiz** darstellen, das **gegen das Vorliegen eines Vorsatzes** oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“*

■ Reaktion der Spitzenverbände der Wirtschaft

- Stellungnahme vom 28.08.2015 zum BMF-Entwurf
- Spitzenverbände unterstützen den BMF-Entwurf...
- ... sehen jedoch an verschiedenen Stellen Klarstellungsbedarf

A. TCM: Stand des CMS-Projektes

- **Reaktion des IDW:** Bildung einer Arbeitsgruppe
 - Auftrag: Erstellung von Standards für ein ordnungsgemäßes „innerbetriebliches Kontrollsystem“
 - Denkbar: Anknüpfung an IDW-Prüfungsstandards zu Compliance Management Systemen (insb. IDW PS 980)

A. TCM: Ausgestaltung eines Tax CMS

- **Verantwortlichkeit für Tax CMS:** Gesetzliche Vertreter des Unternehmens
- **Grundelemente eines Tax CMS**
 - **Compliance-Kultur**
 - tone at the top: Kommunikation von Tax Compliance Themen in der Unternehmensleitung
 - tone from the top: Kommunikation durch die Unternehmensleitung in das Unternehmen hinein
 - Steigerung der Bedeutung, die der Beachtung von steuerlichen Regeln und der ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten beigemessen wird
 - **Compliance-Ziele (z.B. Steuerrichtlinie)**
 - Festlegung auf Grundlage allgemeiner Unternehmensziele und zu beachtender Regeln
 - Vorgabe des Rahmens und der Aufgaben für die Steuerfunktion
 - Definition und Dokumentation z.B. in Steuerrichtlinie, Leitbild oder Verhaltenskodex

A. TCM: Ausgestaltung eines Tax CMS

■ Grundelemente eines angemessenen Tax CMS

■ **Compliance-Risiken**

- Feststellung von Risiken hinsichtlich einer Steuerart
- Identifikation, Klassifizierung und Analyse von Risiken (und Dokumentation)

■ **Compliance-Programm**

- Einführung von Grundsätzen und Maßnahmen, die einer Risikorealisierung entgegenwirken (z.B. Richtlinien, Anweisungen, Schulungen, Zuständigkeitsregeln, Vier-Augen-Prinzip)
- Schriftliche Dokumentation des Tax Compliance-Programmes

A. TCM: Ausgestaltung eines Tax CMS

■ Grundelemente eines angemessenen Tax CMS

■ **Compliance-Organisation**

- Regelung der Verantwortlichkeiten sowie Aufbau- und Ablauforganisation im Tax CMS durch das Management
- Vertikale Delegation: Verteilung von Aufgaben auf nachgelagerte Unternehmensteile
- Horizontale Delegation: Verteilung der Aufgaben innerhalb des Geschäftsleitungsgremiums
- Organisatorische Erfordernisse zum Ausschluss von Leichtfertigkeit und Eventualvorsatz:
 - Sicherstellung der steuerlichen Erfassung aller Steuersubjekte
 - Einholen von Rechtsrat in erkannten Zweifelsfällen
 - Sorgfalt bei Auswahl, Unterweisung und Überwachung der betrauten Personen

A. TCM: Ausgestaltung eines Tax CMS

■ Grundelemente eines angemessenen Tax CMS

■ **Compliance-Kommunikation**

- Festlegung von Berichtsinhalten
- Instruktionsprozesse (Arbeitsanweisungen etc.)
- Kommunikationskonzepte (Newsletter, Mitarbeiterschulung etc.)

■ **Compliance-Überwachung und -verbesserung**

- Überwachungs- und Verbesserungskonzept in Bezug auf Compliance-Risiken und Maßnahmen
- Beispiele für Maßnahmen im Rahmen der Tax Compliance-Überwachung:
 - Dokumentation der Kontrollaktivitäten
 - Überwachung der Einhaltung der Richtlinien
 - Regelmäßige Systemprüfung durch interne Revision (**und externen Prüfer?**)

Agenda

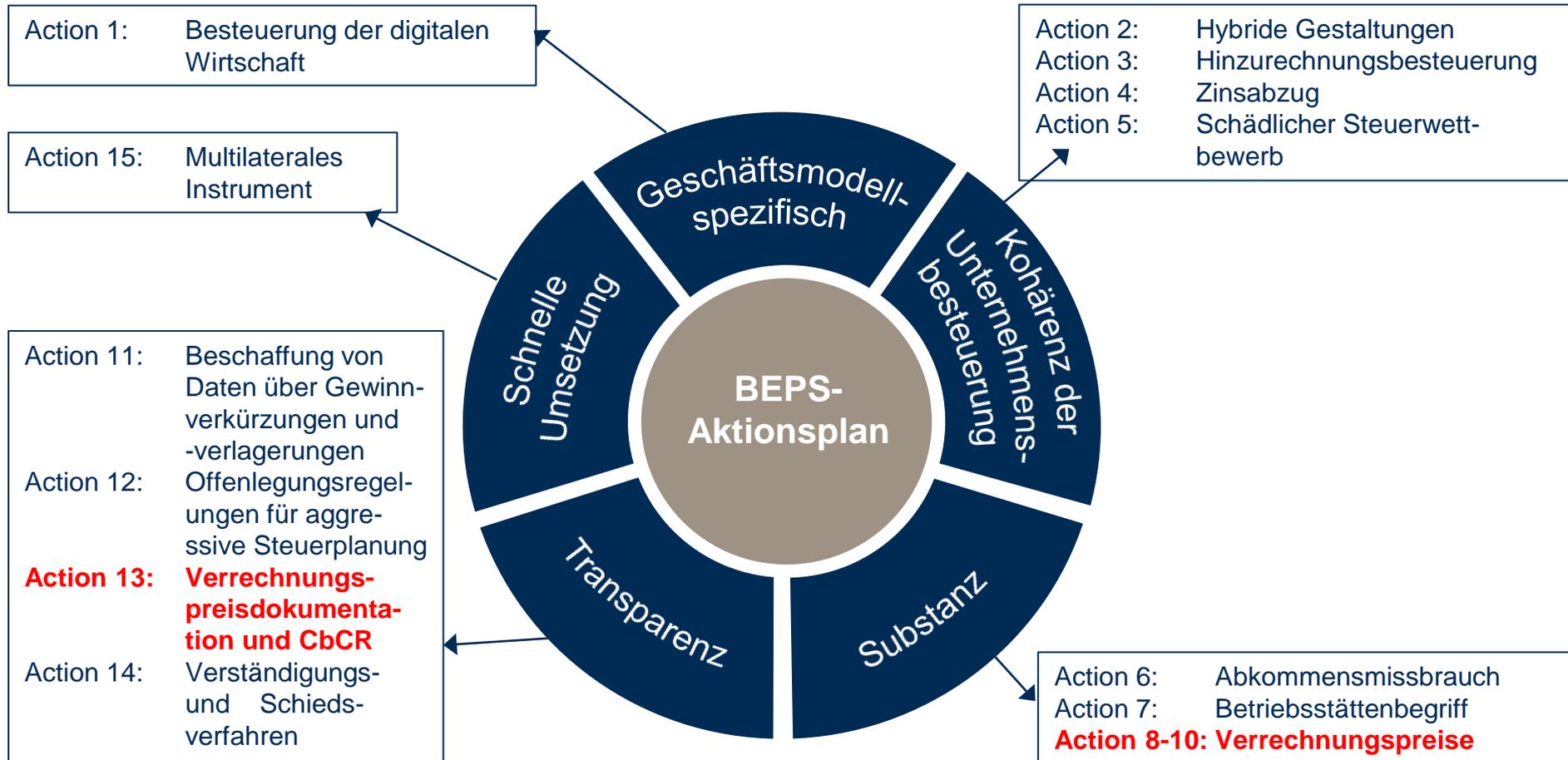
■ A. Tax Compliance Management System

■ **B. Country-by-Country-Reporting**

B. CbCR: Stand des BEPS-Projektes

- Juli 2013: Veröffentlichung des BEPS-Aktionsplans
- September 2014: Veröffentlichung von z.T. vorläufigen Berichten und Empfehlungen
- Oktober 2015: Veröffentlichung der finalen BEPS-Berichte (anschl. Billigung durch die G20-Finanzminister und die G-20-Staats- und Regierungschefs)
- Fortsetzung BEPS-Mandat (bis 2020) z.B.
 - Arbeiten an den OECD Verrechnungspreisleitlinien (bis Mitte 2017) sowie
 - Überwachung der Umsetzung der beschlossenen Maßnahmen
- 28. Januar 2016: EU-Kommission stellt Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung durch Unternehmen vor
 - EU-Maßnahmen sollen OECD-BEPS-Projekt ergänzen und stärken
 - „Verankerung“ bestimmter BEPS-Maßnahmen in EU-Recht (u.a. CbCR nach Informationsaustauschrichtlinie)

B. CBCR: Stand des BEPS-Projektes



B. CbCR: Grundlage und Ziele

- Finaler Bericht zu **Action 13** (Verrechnungspreisdokumentation und CbCR) beinhaltet eine **künftige Neufassung des Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien**
- **Ziele der Verrechnungspreisdokumentation** (Tz. 5.5 OECD-RL n.F.):
 - Es soll sichergestellt werden, dass sich die Steuerpflichtigen **umfassend mit den Dokumentationsanforderungen** auseinandersetzen, um **angemessene Verrechnungspreise** für gruppeninterne Geschäftsbeziehungen festzusetzen und das Einkommen in der **Steuererklärung** zutreffend zu erklären (**Compliance-Thema!**)
 - Die **Finanzbehörden** sollen mit den notwendigen Informationen versorgt werden, um
 - eine **Risikoeinschätzung** der Verrechnungspreisgestaltung („Transfer Pricing Risk Assessment“) durchzuführen und
 - eine vollständige Verrechnungspreisprüfung durchführen zu können

B. CbCR: Zielerreichung

- Um die definierten Ziele zu erreichen, empfiehlt die OECD einen **standardisierten Dokumentationsansatz** bestehend aus einer
 - Stammdokumentation „Master File“,
 - den landesspezifischen Dokumentationen („Local File“) und
 - der länderbezogenen Berichterstattung („**Country-by-Country Report**“ [CbCR])
 - über die globale Verteilung bestimmter Kennzahlen wie Umsatz, Vorsteuerergebnis, gezahlte Ertragsteuern, materielle Wirtschaftsgüter, Mitarbeiter usw.,
 - zur Geschäftstätigkeit aller Geschäftseinheiten
 - über alle zusätzlich relevanten wirtschaftlichen Aktivitäten
- Verpflichtung zur Dokumentation und Nachweisführung muss sich aus **innerstaatlichen Normen** ergeben

B. CbCR: Inhalt

- Grundsätzlich ist der **CbCR von der Konzernobergesellschaft („Ultimate Parent Entity“)** zu erstellen
- „Ersatz-“**Konzernobergesellschaft** ist zu bestimmen, falls der **Ansässigkeitsstaat der tatsächlichen Konzernobergesellschaft** noch **keine** den CbCR betreffenden **Dokumentationspflichten umgesetzt hat** (Beschaffbarkeit der Daten?)
- CbCR ist nur von multinationalen Unternehmen zu erstellen, deren **konsolidierter Konzernumsatz mindestens EUR 750 Mio.** (Schwellenwert) beträgt. Es bestehen keine Ausnahmen für Unternehmen, die in speziellen Branchen tätig sind
- CbCR ist **erstmalig** für das **Berichtsjahr 2016** zu erstellen (**Abgabe** des CbCR für das erste Berichtsjahr hat **bis zum 31.12.2017 im Ansässigkeitsstaat** der obersten Konzerngesellschaft zu erfolgen)
- **CbCR umfasst drei Tabellen**

B. CbCR: „Tax Jurisdiction“ (1)

- Es sind alle **Steuerhoheitsgebiete** („Tax Jurisdiction“) zu erfassen, in denen Konzern-einheiten („Constituent Entity“) ansässig sind
- Als **Konzerneinheit** („Constituent Entity“) i.S. der OECD gilt:
 - Jede Konzerneinheit der multinationalen Unternehmensgruppe, die im konsolidierten Konzernabschluss enthalten ist
 - Erfasst werden auch Konzerneinheiten, die aufgrund der Unternehmensgröße oder materiellen Gründen nicht im konsolidierten Jahresabschluss enthalten sind
 - Betriebsstätten werden erfasst, wenn separate Bücher für die Betriebsstätte für Zwecke der handels- oder steuerrechtlichen Rechnungslegung, regulatorischen Anforderungen oder des internen Controlling- und Managementsystems erstellt werden
- Fraglich ist, welcher konsolidierte Konzernabschluss zur Beurteilung einer „Constituent Entity“ heranzuziehen ist (z.B. HGB vs. IFRS)
- Die OECD definiert **keine Beteiligungsgrenze** (Heranziehung der Definition der nahe-stehenden Personen in § 1 Abs. 2 AStG?), so dass das Risiko einer national uneinheit-lichen Auslegung besteht

B. CbCR: „Tax Jurisdiction“ (2)

- Es ist eine **Beschreibung der Quellen der verwendeten Daten** anzugeben
 - Welcher Datenquelle (Reporting) die Informationen für den CbCR entnommen werden, steht im **Ermessen des Steuerpflichtigen**
 - Damit sind Daten der **Konzernberichterstattung**, der **Einzelabschlüsse** nach „local GAAP“, der **Handelsbilanz II** sowie Daten aus der **Steuererklärung** möglich
 - Wird auf lokale Einzelabschlüsse abgestellt, wären die Angaben im CbCR auf Grund lokaler Rechnungslegungsvorschriften nicht direkt vergleichbar
 - Allerdings wird auch der Konzernabschluss nicht alle notwendigen Informationen liefern
- **Jedes Jahr** sind zum Zwecke der Vergleichbarkeit **die gleichen Quellen** für die erhobenen Daten **zu verwenden (Konsistenzgebot)**. Eine **Änderung der Quellen ist anzugeben** und zu begründen

B. CbCR: „Revenues“

- Es sind die **Umsätze der Konzerneinheiten innerhalb einer „Tax Jurisdiction“** anzugeben
- Es erfolgt eine **getrennte Auflistung** von Umsätzen, die an **verbundene Unternehmen** und an **unabhängige Unternehmen** erbracht werden. Ferner ist der **kumulierte Umsatz innerhalb einer „Tax Jurisdiction“** anzugeben
- Es sind **neben den Umsätzen aus Liefer- und Leistungsbeziehungen auch alle sonstigen Bezüge einzubeziehen**, wie bspw. Zinserträge, die nach dem Handelsrecht im Finanzergebnis und nicht dem Umsatz abgebildet werden würden
- Als **Datenquelle** für die Umsätze ist der **konsolidierte Konzernabschluss nur eingeschränkt geeignet**. Denn im konsolidierten Konzernabschluss werden sämtliche Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen eliminiert

B. CbCR: „EBT/Income Taxes“ (1)

- Unter dem Punkt „Profit (Loss) before Income Tax“ ist die Summe des Gewinns (Verlusts) vor Steuern (**EBT**) **aller Konzerneinheiten innerhalb einer „Tax Jurisdiction“ anzugeben**. Dabei sind auch **außerordentliche Erträge/Aufwendungen einzubeziehen**
- Es ist der Betrag der tatsächlich **gezahlten (Ertrag-)Steuern im abgelaufenen Geschäftsjahr** für alle in der „Tax Jurisdiction“ ansässigen Konzerneinheiten anzugeben
- Bei den tatsächlich gezahlten Steuern sind auch **Quellensteuern zu erfassen**, die **von anderen Unternehmen** (verbundene oder unabhängige Dritte) **einbehalten wurden**
- Darüber hinaus ist die Summe der **noch zu zahlenden (Ertrag-)Steuern** auf die zu versteuernden Gewinne oder Verluste darzustellen

B. CbCR: „EBT/Income Taxes“ (2)

- Die Gesamtsumme der bereits gezahlten bzw. noch zu zahlenden (Ertrag-)Steuern kann auch periodenfremde Steuerzahlungen enthalten (z.B. neben Steuervorauszahlungen für das laufende Jahr auch Steuervorauszahlungen für Folgejahre, Abschlusszahlungen für frühere Perioden sowie Nachzahlungen oder Erstattungen auf Grund von Außenprüfungen)
- Im Ergebnis sieht der CbCR **keine periodengerechte Zuordnung** oder weitere zeitliche Differenzierung der gezahlten Ertragsteuern vor. Auch **Auswirkungen möglicher Verlustvorträge** lassen sich aus der Tabelle nicht entnehmen. Hierzu sind ggf. weitere Erläuterungen in den CbCR aufzunehmen
- Auch **latente Steuern** und **Rückstellungen für Steuerrisiken** (z.B. auf Grund von Betriebsprüfungen) sind **nicht zu erfassen**

B. CbCR: „Stated Capital“

- Es ist die **Summe des ausgewiesenen Kapitals aller Konzerneinheiten** innerhalb einer „Tax Jurisdiction“ anzugeben
- Es ist nicht das gesamte Eigenkapital, sondern nur das **Grundkapital** bzw. **gezeichnete Kapital** auszuweisen
- Es überrascht, dass sich die OECD **nicht** an der **Terminologie anerkannter Rechnungslegungsstandards**, wie z.B. IFRS, orientiert
- Das einer **Betriebsstätte zugeordnete Eigenkapital** soll nicht dem Betriebsstättenstaat, sondern dem **Ansässigkeitsstaat** (Ansässigkeitsstaat des Stammhauses) zugeordnet werden
- Das Grundkapital/gezeichnete Kapital jeder „Constituent Entity“ kann **nicht dem Konzernabschluss** entnommen werden

B. CbCR: „Accumulated Earnings“

- Weiterhin ist die **Summe der thesaurierten Gewinne** aller Konzerneinheiten innerhalb einer „Tax Jurisdiction“ darzustellen
- Die **Betriebsstätten zuzuordnenden thesaurierten Gewinne** sind bei dem **Stammhaus im Ansässigkeitsstaat zu erfassen**
- Fraglich ist, welche **Bilanzposten die thesaurierten Gewinne** i.S. des CbCR **abbilden**
- Nach meiner Einschätzung sollten die **gesamten erwirtschafteten Gewinne** eines Unternehmens abzüglich der Ausschüttungen an die Anteilseigner berücksichtigt werden:
 - Jahresüberschuss,
 - Gewinnrücklagen,
 - Gewinnvortrag

B. CbCR: „Number of Employees“

- Es sind auch Angaben über die **Gesamtzahl der Arbeitnehmer** der Konzerneinheiten zu machen
- Zu berücksichtigen sind nur diejenigen Arbeitnehmer, die in **Vollzeit** beschäftigt sind
- Auf welcher **Basis** die Arbeitnehmerzahl konkret zu bestimmen ist, lässt die OECD **ausdrücklich offen**. Möglich wäre z.B.
 - auf die bestehenden **Arbeitsverhältnisse zum Jahresende** abzustellen
 - die **durchschnittlichen Beschäftigungszahlen** während des Jahres heranzuziehen
 - die Arbeitnehmerzahl anhand **anderer Kriterien** zu ermitteln, soweit die Ermittlungsmethode konsistent in allen Steuerhoheitsgebieten und periodenübergreifend Anwendung findet
- Nach Ansicht der OECD sollen auch **Rundungen oder Schätzungen** der Arbeitnehmerzahlen zulässig sein

B. CbCR: „Tangible Assets“

- Es ist die **Summe der Buchwerte aller materiellen Vermögensgegenstände** der Konzerneinheiten **anzugeben**. **Nicht zu erfassen** sind:
 - Zahlungsmittel
 - äquivalente Zahlungsmittel (z.B. Bankguthaben)
 - immaterielle Vermögenswerte
 - Finanzanlagen
- Anzugeben ist die **Gesamtsumme aller Buchwerte des Sachanlagevermögens** der Konzerneinheiten in den Steuerhoheitsgebieten. Das Sachanlagevermögen von Betriebsstätten ist dem **Betriebsstättenstaat** zuzuordnen
- Nicht eindeutig klar ist, wie mit **Umlaufvermögen** umzugehen ist. Nach meiner Einschätzung sollten Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Vermögensgegenstände nicht von der Definition der OECD erfasst sein

B. CbCR: Template 2 und 3

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:															
Tax Jurisdiction	Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence	Main Business Activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing Intellectual Property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to Unrelated Parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding Shares or Other Equity Instruments	Dormant	Other ¹
DE	1. M-AG	—	X	X		X									
	2.														
	3.														
LUX	1. T-Sarl	—					X								
	2. E-Sarl	—								X			X		
	3.														

1. Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the “Additional Information” section.

Table 3. Additional Information

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:
<i>Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.</i>

B. CbCR: Template 2 und 3

- Im **Template 2 des CbCR** soll ein Überblick über die Konzerneinheiten und die von ihnen ausgeübten **Kernaktivitäten** gegeben werden
- Falls neben der Ansässigkeit für steuerliche Zwecke eine **weitere Ansässigkeit** vorliegt, ist diese **in Spalte drei des Template 2 anzugeben** (bspw. durch eine Doppelansässigkeit der entsprechenden Gesellschaft)
- Für jede Konzerneinheit **sind Kernaktivitäten zu benennen**

B. CbCR: Umsetzung in nationales Recht

- **Deutschland:** Geplant für das Jahr 2016: BEPS-Umsetzungsgesetz (u.a. Ergänzung von § 90 AO um einen neuen Abs. 4 und Abs. 5)

Vorschrift	Inhalt	a) Tatbestand (dem Grunde nach) b) Tatbestand (der Höhe nach)	a) Abgabeverpflichteter b) Abgabezeitpunkt	Sanktionen
§ 90 Abs. 3 AO (überarbeitet)	Schriftliche Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation	a) Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen (bzw. BS) b) Im lauf. Wj. Lieferentgelte > 5 Mio. € u. so. Leistungsentgelte > 0,5 Mio. € mit nahestehenden Personen bzw. BS	a) Inländischer Stpfl. b) 60 Tage nach Anforderung durch Bp	§ 162 Abs. 3 AO: Beweislastumkehr u. Schätzung § 162 Abs. 4 AO: Zuschlag
§ 90 Abs. 4 AO (neu)	Landesspezifische Dokumentation (Local File) <u>und</u> Stammdokumentation (Master File)	a) Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen – § 1 Abs. 1, 4 und 5 AStG b) Gesamtumsatz des Stpfl. im vorangegangenen Wj. > 50 Mio. €	a) Inländischer Stpfl. b) Möglicherweise Zusammen mit Abgabe der Steuererklärung	Kein § 162 Abs. 3 u. 4 AO, aber u.U. Zwangs- bzw. Verzögerungsgeld
§ 90 Abs. 5 AO (neu)	Länderbezogene Berichterstattung (Country by Country-Reporting)	a) Inländisches Unternehmen, das einen Konzernabschluss erstellt (erstellen muss) b) Konsolidierte Umsatzerlöse im vorangegangenen Wj. > 750 Mio. €	a) Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland b) Spätestens 1 Jahr nach Ablauf des Wj.	Kein § 162 Abs. 3 u. 4 AO, aber u.U. Zwangs- bzw. Verzögerungsgeld

Kontakt

Bettina Rodenberg

Head of Tax

Beiersdorf AG

bettina.rodenberg@beiersdorf.com

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

Rechtsanwalt/Steuerberater

Flick Gocke Schaumburg

arne.von-freeden@fgs.de



5. Hamburger Steuerdialog

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

RDir Zbigniew Kalurzynski
Referatsleiter Internationales Steuerrecht
Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

Dr. Daniel Liebchen
Steuerberater
Flick Gocke Schaumburg

Hamburg, 6. April 2016

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. Gewinnabgrenzung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. Gewinnabgrenzung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Hintergrund | Transformation des AOA in § 1 AStG

- Durch das **AmtshilfeRLUmsG** v. 26.6.2013 wurde der Anwendungsbereich des § 1 AStG auf Betriebsstättenfälle ausgeweitet.
- Die Gesetzesänderung diente der Anpassung innerstaatlichen Rechts an die in Art. 7 OECD-MA 2010 niedergelegte Neudefinition der Gewinnermittlung von Betriebsstätten (**Authorized OECD Approach, AOA**).
- Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010:
*„Bei der Anwendung dieses Artikels [...] sind die Gewinne, die in jedem Vertragsstaat einer in Absatz 1 genannten Betriebsstätte zuzurechnen sind, die Gewinne, die sie hätte erzielen können, [...] wenn sie **als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen** eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte [...].“*
- Der AOA soll eine einheitliche Einkünfteabgrenzung für alle Investitionsalternativen bewirken (Rechtsformneutralität).

Hintergrund | Selbstständigkeitsfiktion des § 1 Abs. 5 AStG

- § 1 Abs. 5. Satz 2 AStG:

*„Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine Betriebsstätte **wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen** zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung.“*

➔ Uneingeschränkte Anwendung der Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnabgrenzung

➔ **Betriebsstättengewinnermittlung statt Gewinnaufteilung**

- Grundlage der Gewinnallokation in Einheitsunternehmen bilden die gemäß § 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG **anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen** zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte.
- Diesbezügliche Einzelheiten sind in der **Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)** v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603) geregelt.
- Die **Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa)** zur Anwendung von § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV werden für das zweite Halbjahr 2016 erwartet (Entwurf vom 18.3.2016, Verbandsanhörung bis zum 13.5.2016).

Hintergrund | Zeitlicher Anwendungsbereich

- **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

- ➔ § 1 Abs. 4 und 5 AStG ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2012 beginnen** (§ 21 Abs. 20 AStG).
- ➔ Die BsGaV ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2014 beginnen** (§ 40 BsGaV).
- ➔ I.d.R. gilt damit **erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2015**, dass
 - eine steuerliche Hilfs- und Nebenrechnung nach den Grds. des § 3 BsGaV zu erstellen ist;
 - die Zuordnungsregeln der §§ 4-11 BsGaV anzuwenden sind;
 - die Regelungen zum Dotationskapital der §§ 12 und 13 BsGaV und zur Zuordnung von Passiva und Finanzierungsaufwendungen der §§ 14 und 15 BsGaV anzuwenden sind.
- ➔ **Umstellungseffekte aus Zuordnungsänderungen** zum Status quo (§ 4 Abs. 1 S. 3 f. EStG, § 12 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 S. 8 EStG; keine anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i.S.v. § 1 Abs. 4 S. 2 AStG mangels wirtschaftlichen Vorgangs); Billigkeitsmaßnahmen: Ausgleichsposten nach § 4g EStG bei Zuordnungswechsel zu Betriebsstätten in Drittstaaten und für beschränkt Steuerpflichtige zulässig (VWG BsGa-E, Rn. 457 f.)

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. BS-Gewinnermittlung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

BS-Gewinnermittlung nach BsGaV | Grundlegendes Konzept

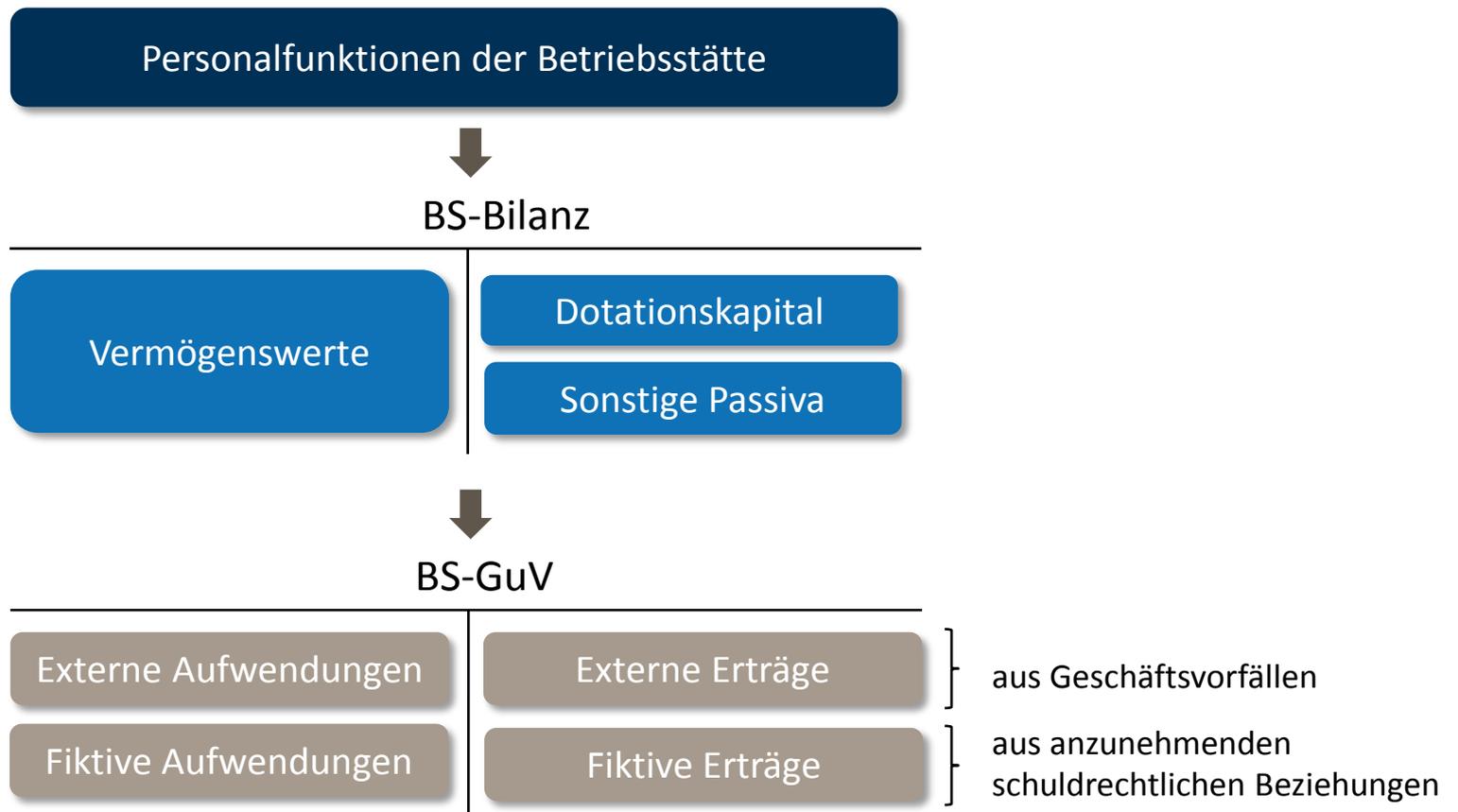
- Gemäß § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist für die steuerliche Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte in einem ersten Schritt eine **Funktions- und Risikoanalyse** der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte als Teil der Geschäftstätigkeit des Unternehmens durchzuführen.
- In einem zweiten Schritt ist gemäß § 1 Abs. 5 Satz 4 AStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 2 BsGaV eine **Vergleichbarkeitsanalyse** der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte durchzuführen, um für die **anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen** zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte Verrechnungspreise zu bestimmen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

BS-Gewinnermittlung nach BsGaV | Erforderliche Zuordnungen

- Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse sind
 1. die der Betriebsstätte zuzuordnenden **Personalfunktionen** festzustellen,
 2. der Betriebsstätte die zur Ausübung ihrer Funktionen erforderlichen **Vermögenswerte** zuzuordnen,
 3. die von der Betriebsstätte aufgrund ihrer Funktionen und der ihr zugeordneten Vermögenswerte übernommenen **Chancen und Risiken** zu ermitteln,
 4. der Betriebsstätte ein ihren Vermögenswerten, Chancen und Risiken **angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital) und übrige Passive** zuzurechnen,
 5. der Betriebsstätte **Geschäftsvorfälle** des Unternehmens **mit unabhängigen Dritten** und mit nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG zuzuordnen,
 6. anzunehmende **schuldrechtliche Beziehungen** zu bestimmen, die die Betriebsstätte zum übrigen Unternehmen unterhält.

(§ 1 Abs. 5 Satz 3 f. AStG i.V.m § 1 Abs. 2 BsGaV – „Zuordnungsgegenstände“)

BS-Gewinnermittlung nach BsGaV | Zusammenfassung



BS-Gewinnermittlung nach BsGaV | Hilfs- und Nebenrechnung (1)

- Für die **steuerliche Gewinnermittlung der Betriebsstätte** ist gemäß § 3 BsGaV eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen und fortzuschreiben.
- In der Hilfs- und Nebenrechnung werden alle Bestandteile, die der Betriebsstätte aufgrund ihrer Personalfunktionen zuzuordnen sind, erfasst, d.h.
 - die Vermögenswerte,
 - das Dotationskapital,
 - die übrigen Passivposten,
 - die tatsächlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie
 - die fiktiven Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der Betriebsstätte (§ 3 Abs. 2 BsGaV).
- Die Hilfs- und Nebenrechnung ist zu Beginn eines Wirtschaftsjahres (erstmal zum Zeitpunkt der Betriebsstättenbegründung) aufzustellen, laufend fortzuschreiben und zum Ende des Wirtschaftsjahres mit dem Ergebnis der Betriebsstätte zu schließen.
- Die Hilfs- und Nebenrechnung muss spätestens **zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung** erstellt sein (§ 3 Abs. 1 Satz 3 BsGaV).

BS-Gewinnermittlung nach BsGaV | Hilfs- und Nebenrechnung (2)

- Ausländische Betriebsstätten inländischer Steuerpflichtiger werden von den **Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten** für verbundene Unternehmen der §§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO, 4 GAufzV erfasst.
- Gemäß § 4 GAufzV bestehen die Aufzeichnungen für Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug aus
 - allgemeinen Informationen über die Beteiligungsverhältnisse, den Geschäftsbetrieb und den Organisationsaufbau,
 - einer Darstellung der Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen,
 - einer Funktions- und Risikoanalyse sowie
 - einer Verrechnungspreisanalyse.
- Die Aufzeichnungen sind **im Rahmen der Außenprüfung** auf Verlangen innerhalb einer Frist von 60 Tagen, bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen innerhalb von 30 Tagen vorzulegen.

BS-Gewinnermittlung nach BsGaV | Hilfs- und Nebenrechnung (3)

- Hinsichtlich der **Funktions- und Risikoanalyse** bestehen **große Ähnlichkeiten** zwischen der Hilfs- und Nebenrechnung nach der BsGaV und den Dokumentationsanforderungen gemäß § 90 Abs. 3 AO.
- Bei der Betriebsstättengewinnermittlung in der Hilfs- und Nebenrechnung ist im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse jedoch zusätzlich eine **Analyse der Personalfunktionen** vorzunehmen, während die Dokumentationspflicht lediglich die vom Stammhaus und von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen umfasst.
- In Betriebsstättenfällen erweitert § 3 Abs. 3 BsGaV die Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten des § 90 Abs. 3 Satz 4 AO um die **Darlegung der Gründe für die jeweilige Zuordnungsentscheidung** hinsichtlich der Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung, d.h. **für sämtliche Zuordnungsgegenstände, und für die anzunehmenden schuldrechtlicher Beziehungen.**
- Ferner sind Zuordnungen in Zweifelsfällen **spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung** nachvollziehbar vorzunehmen und ggf. anhand eindeutiger Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV zu begründen (z.B. in Fällen des § 3 Abs. 2 S. 4; 8 Abs. 4; 9 Abs. 4 und 10 Abs. 5 BsGaV).

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. BS-Gewinnermittlung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

- A. Hintergrund
- B. BS-Gewinnermittlung nach BsGaV im Überblick
- C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

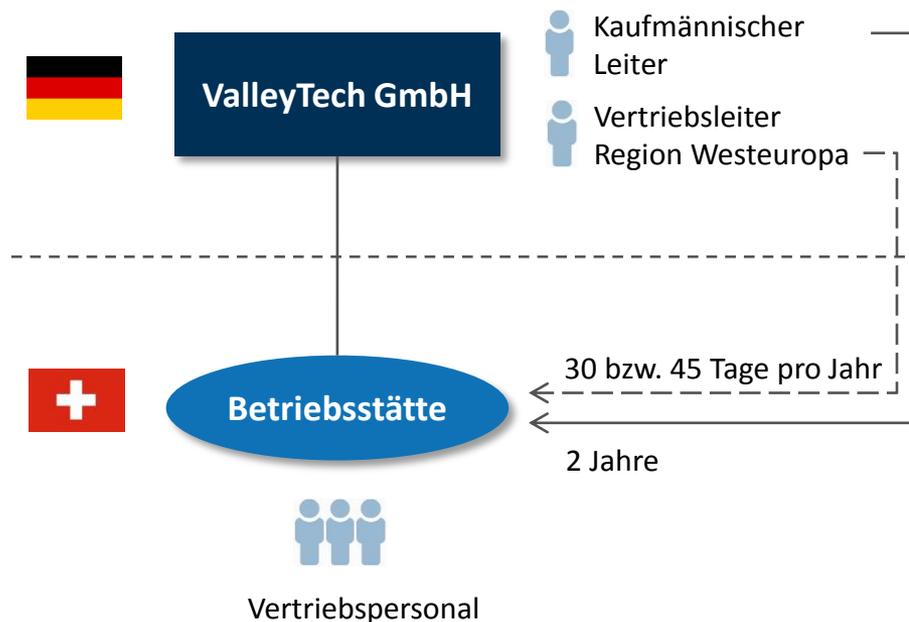
Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Fall 1 | Zuordnung von Personalfunktionen (1)



- Die ValleyTech GmbH mit Sitz in Frankfurt entwickelt, produziert und vertreibt Präzisionsmessinstrumente für die Bau- und Landvermessung.
- In der Schweizer Betriebsstätte ist ausschließlich Vertriebspersonal angestellt.
- Der kaufmännische Leiter des Frankfurter Stammhauses wird für einen Zeitraum von zwei Jahren zur Schweizer Betriebsstätte entsendet.
- Der verantwortliche Vertriebsleiter WE ist weiterhin am Stammsitz in Frankfurt tätig. Er besucht die Betriebsstätte an insgesamt 30 Tagen im Wirtschaftsjahr.
- **Abwandlung:** Der Vertriebsleiter hält sich an 45 Tagen im Wirtschaftsjahr in der Schweizer Betriebsstätte auf.

Fall 1 | Zuordnung von Personalfunktionen (2)

Grundlagen

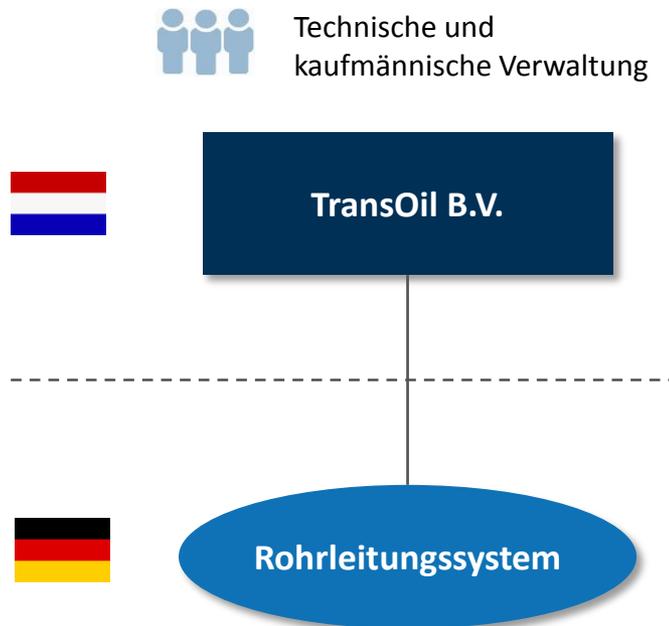
- § 2 Abs. 3 Satz 1 BsGaV definiert eine Personalfunktion als „eine Geschäftstätigkeit, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird“.
- Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 BsGaV kommt es für die Zuordnung der Personalfunktion auf den **Ort der Ausübung** an.
- Eine Personalfunktion ist einer Betriebsstätte jedoch nicht zuzuordnen, wenn die Personalfunktion
 - keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte aufweist und
 - nur an weniger als 30 Tagen innerhalb eines Wirtschaftsjahres („kurzfristig“) in dieser Betriebsstätte ausgeübt wird (§ 4 Abs. 1 Satz 2 BsGaV).
- Gemäß § 4 Abs. 2 BsGaV ist die Personalfunktion in solchen Fällen der Betriebsstätte mit dem **sachlich engsten Bezug** zuzuordnen.
- Kann eine Personalfunktion nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist gemäß § 4 Abs. 3 BsGaV eine widerspruchsfreie Zuordnung vorzunehmen, und zwar spätestens und nachvollziehbar mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung.
- Die Zuordnung einer Personalfunktion impliziert die Zuordnung von **Personalaufwand** und der **durch die Personalfunktion verursachten Erträge** (VWG BsGa-E, Rn. 73)

Fall 1 | Zuordnung von Personalfunktionen (3)

Zum Fall

- Die durch das Vertriebspersonal ausgeübte **Personalfunktion „Vertrieb Schweiz“** ist zweifelsfrei der Schweizer Betriebsstätte zuzuordnen.
- Gleiches gilt für die Personalfunktion **„kaufmännische Leitung“**, und zwar wegen des **klaren und unmittelbaren sachlichen Bezugs** zur Tätigkeit der Betriebsstätte in der Schweiz grds. unabhängig von der Dauer der vor Ort ausgeübten Tätigkeiten (§ 4 Abs. 1 S. 2 BsGaV).
- Die Personalfunktion **„Vertrieb Westeuropa“** ist schon wegen der **nur kurzfristigen Tätigkeitsausübung** vor Ort in der Schweiz nicht der Betriebsstätte zuzuordnen (Grundfall: § 4 Abs. 2 BsGaV).
- Selbst eine **nicht nur kurzfristige Tätigkeitsausübung** (Abwandlung) führt nicht zur Zuordnung der Personalfunktion **„Vertrieb Westeuropa“**. Der sachlich engere Bezug des Verantwortungsbereichs für div. Vertriebsgebiete in Westeuropa besteht zum übrigen Unternehmen („Stammhaus“). Die Zuordnung erfolgt nach § 4 Abs. 3 BsGaV und ist in der Hilfs- und Nebenrechnung vorzunehmen.
- Eine **anteilige Zuordnung** von Personalfunktionen ist **nicht zulässig**. Folge ist stets die **Annahme schuldrechtlicher Beziehungen i.S.v. § 1 Abs. 4 S. 2 AStG**, vorliegend des übrigen Unternehmens an die Betriebsstätte in der Schweiz.

Sonderfall 1 | Betriebsstätten ohne Personalfunktionen (1)



- Die in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtige TransOil B.V. betreibt den Transport von Rohöl durch in ihrem Eigentum stehende, unterirdische Rohrleitungen.
- Das Rohrleitungssystem der TransOil verläuft durch die Niederlande bis nach Deutschland.
- Die gesamten inländischen Rohrleitungen der TransOil werden aus den Niederlanden durch einen Prozessrechner ferngesteuert und arbeiten vollautomatisch.
- In Deutschland beschäftigt die TransOil kein eigenes Personal. Wartung und Reparatur des deutschen Rohrleitungssystems werden von fremden Unternehmen ausgeführt.

vgl. BFH v. 30. 10. 1996 - II R 12/92, BStBl. II 1997, 12

Sonderfall 1 | Betriebsstätten ohne Personalfunktionen (2)

Grundlagen

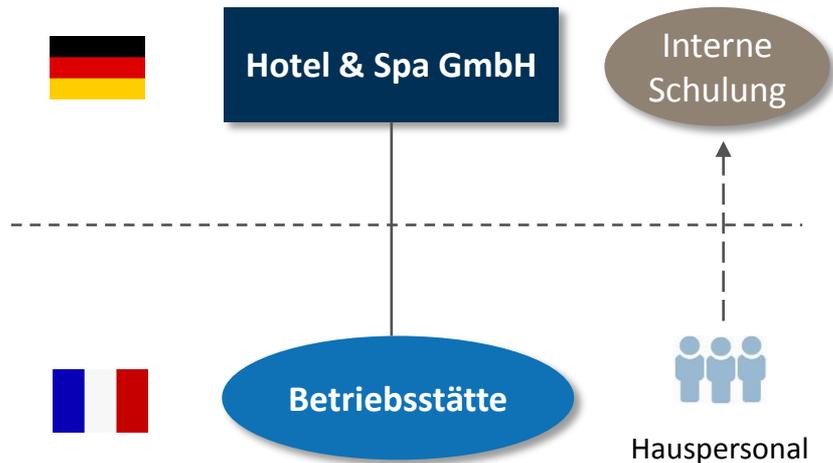
- Für die Annahme einer Betriebsstätte ist nicht in jedem Fall der Einsatz von Personal erforderlich.
- Vielmehr reicht insbesondere bei **vollautomatisch arbeitenden Einrichtungen** - z.B. Internet-Servern, Telekommunikationsanlagen, Rohrleitungen oder Spiel- und Warenautomaten - das Tätigwerden des Unternehmens mit der Geschäftseinrichtung für die Begründung einer Betriebsstätte aus.
- **Ausnahme:** Bei sog. personallosen Betriebsstätten liegt es nahe, dass sie nicht der Haupttätigkeit des Unternehmens dienen, sondern ihnen lediglich Unterstützungsfunktionen (vorbereitende oder Hilfstätigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) zukommen. In diesen Fällen liegt zumindest abkommensrechtlich keine Betriebsstätte vor.
- Auf Betriebsstätten ohne Personalausstattung ist der AOA bzw. die BsGaV grundsätzlich uneingeschränkt anzuwenden.
- Können einer Betriebsstätte **weder maßgebliche noch andere Personalfunktionen, d.h. keine Personalfunktionen**, zugeordnet werden, ist der Betriebsstätte kein oder allenfalls ein geringer Anteil am Gewinn zuzuordnen (VWG BsGa-E, Rn. 49; OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I, Tz. 14 und Tz. 66).

Sonderfall 1 | Betriebsstätten ohne Personalfunktionen (3)

Zum Fall

- Die in Deutschland verlaufenden Rohrleitungen der TransOil stellen eine feste **Geschäftseinrichtung** i.S.d. § 12 AO dar. Ein Bezug zur Erdoberfläche ist auch bei im Wesentlichen unsichtbaren, unterirdisch verlegten Rohrleitungen gegeben.
- Die Rohrleitungen dienen unmittelbar dem im Öltransport bestehenden **Unternehmenszweck** der TransOil, sodass der in Deutschland verlaufende Teil des Rohrsystems der TransOil sowohl nach nationalem Recht als auch abkommensrechtlich eine Betriebsstätte begründet.
- Da die TransOil in Deutschland **kein eigenes Personal** beschäftigt, können dem in Deutschland verlaufenden Teil des Rohrsystems **keine Personalfunktionen** zugeordnet werden.
- Die Personalfunktionen (technische und kaufmännische Verwaltung) werden ausschließlich vom übrigen Unternehmen in den Niederlanden („Stammhaus“) ausgeübt.
- Der deutschen Betriebsstätte kann damit **kein Anteil am Gesamtgewinn** zugeordnet werden.

Sonderfall 2 | AOA und Art. 15 OECD-MA (1)



- Die Münchener Hotel & Spa GmbH ist im internationalen Hotelgewerbe tätig.
- Die ausländischen Hotels – so auch das besonders repräsentative Pariser Hotel – werden als Betriebsstätten der Hotel & Spa GmbH geführt.
- Das Pariser Hotel beschäftigt und bezahlt 150 Mitarbeiter, d.h. der Lohnaufwand wird ausschließlich und vollumfänglich von der Betriebsstätte getragen.
- Zivilrechtlicher Arbeitgeber aller ausländischer Hotelangestellten ist das deutsche Stammhaus.
- Das Hauspersonal des Pariser Hotels besucht jedes Jahr für eine Woche eine interne Schulung im Münchener Stammhaus.

Sonderfall 2 | AOA und Art. 15 OECD-MA (2)

Grundlagen

- Da die Tätigkeit der Mitarbeiter durch die Dienstreise zum Stammhaus **teilweise in Deutschland ausgeübt** wird, weist Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA das Besteuerungsrecht für die dafür bezogenen Vergütungen insoweit Deutschland zu (vgl. Art. 13 Abs. 1 S. 1 DBA-F, Grds. Tätigkeitsstaatsprinzip).
- Ein Besteuerungsrecht Frankreichs kommt nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA (Art. 13 Abs. 4 DBA-F) **nur** in Betracht, wenn kumulativ
 - sich die Pariser Mitarbeiter nicht länger 183 Tage in Deutschland aufhalten und
 - ihr Arbeitslohn **nicht von einem inländischen Arbeitgeber** getragen wird und
 - der Arbeitslohn nicht von einer **deutschen BS eines franz. Arbeitgebers** getragen wird.
- Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 OECD-MA ist die **rechtlich selbstständige Person**, die die Vergütung wirtschaftlich trägt.
- Die **Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte** nach dem AOA gilt **ausschließlich für die steuerliche Gewinnabgrenzung** zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte im Rahmen von Art. 7 OECD-MA. Die Fiktion der Selbstständigkeit wirkt sich deshalb nicht auf den abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff aus.

Sonderfall 2 | AOA und Art. 15 OECD-MA (3)

Zum Fall

- Die Mitarbeiter des Pariser Hotels halten sich lediglich für einen **Zeitraum von einer Woche** in Deutschland auf. Insoweit wird die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt (Tätigkeitsstaat, § 15 Abs. 1 S. 2 OECD-MA; 13 Abs. 1 S. 1 DBA-F). Fraglich ist, ob die französische Betriebsstätte als Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA (Art. 13 Abs. 4 Nr. 2 DBA-F) anzusehen ist.
- Nach dem AOA sind die Personalfunktionen der französischen Mitarbeiter dem Pariser Hotel zuzuordnen. Die französische Betriebsstätte trägt wie ein selbständiges Unternehmen alle Kosten der Mitarbeiter. Damit wird sie ertragssteuerlich wie ein wirtschaftlicher Arbeitgeber behandelt.
- Aufgrund ihrer rechtlichen Unselbstständigkeit erfüllt die Pariser Betriebsstätte die formalen Voraussetzungen des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff jedoch nicht. Die Selbstständigkeitsfiktion des AOA hat diesbezüglich keine Auswirkungen.
- Formal ist das **Gesamtunternehmen** der Hotel & Spa GmbH mit Sitz in München als rechtliche Einheit **Arbeitgeber** der französischen Mitarbeiter.
- Dass die ausländische Betriebsstätte das Gehalt auszahlt, ist unbeachtlich, da die Gehaltsauszahlung im Ergebnis durch die juristische Person Hotel & Spa GmbH als inländischer Arbeitgeber erfolgt.

Sonderfall 2 | AOA und Art. 15 OECD-MA (4)

Zum Fall

- Im Ergebnis wird **das deutsche Besteuerungsrecht** für den auf den Schulungszeitraum entfallenden Arbeitslohn der französischen Mitarbeiter **abkommensrechtlich nicht eingeschränkt**.
- Als inländischer Arbeitgeber i.S.d. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist die Münchener Hotel & Spa GmbH verpflichtet, Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten und nach Maßgabe der § 38a ff. EStG abzuführen.
- Dafür haftet sie gemäß § 42d EStG.

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. BS-Gewinnermittlung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

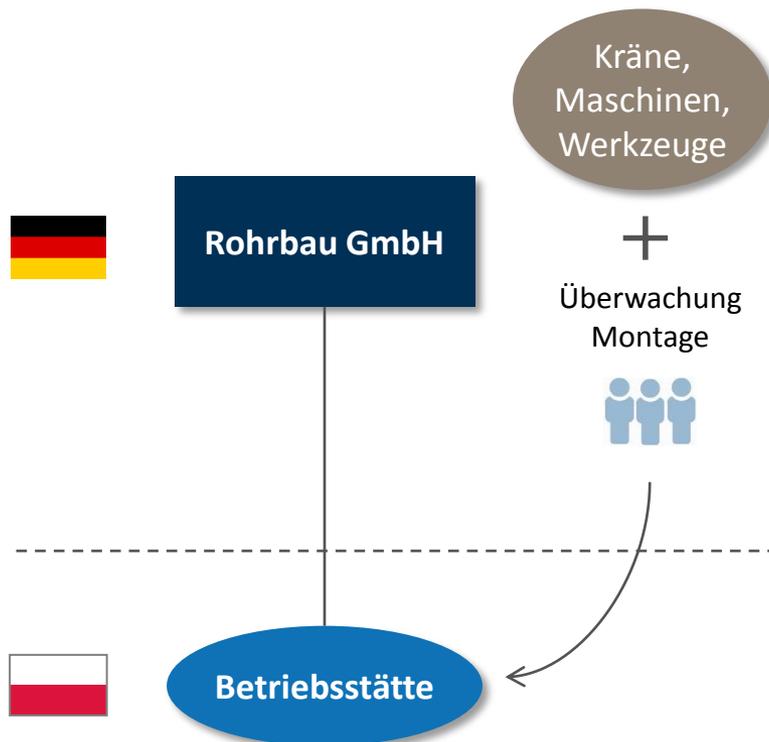
Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Fall 2 | Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter (1)



- Die in Berlin ansässige Rohrbau GmbH hat den Auftrag erhalten, in Polen Gasleitungen zu verlegen.
- Für die Bau- und Montagetätigkeiten werden **Kräne, Maschinen und Werkzeuge** von Berlin auf die Baustelle in Polen gebracht.
- Die notwendigen Arbeiten übernehmen vorwiegend lokal beauftragte Subunternehmer, die über einen Zeitraum von voraussichtlich 1,5 Jahren in Polen tätig sein werden.
- Für die Bauüberwachung und Montage entsendet die Rohrbau GmbH zwölf eigene Mitarbeiter nach Polen.

Fall 2 | Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter (2)

Grundlagen

- Für die Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte ist nach den allgemeinen Grds. des § 5 Abs. 1 S. 1 BsGaV dessen **Nutzung** (i.S.v. Verbrauch/Werteverzehr) die **maßgebliche Personalfunktion**.
- Nach den **besonderen Zuordnungsregelungen für Bau- und Montagebetriebsstätten** müssen – für eine Zuordnung zur Betriebsstätte – **weitere Personalfunktionen** bezogen auf die betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Betriebsstätte ausgeübt werden, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Herstellung, der Veräußerung oder der Verwertung des materiellen Wirtschaftsguts stehen (§ 31 Abs. 1 S. 1 BsGaV).
- Ein materielles Wirtschaftsgut, das nach § 31 Abs. 1 S. 1 BsGaV nicht der Betriebsstätte zugeordnet werden kann, ist **zwingend dem übrigen Unternehmen** („Stammhaus“) zuzuordnen (§ 31 Abs. 2 BsGaV).
- Folge: **unentgeltliche Beistellung**; keine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung i.S.v. § 1 Abs. 4 S. 2 AStG/entgeltliche Nutzungsüberlassung i.S.v. § 16 Abs. 1 BsGaV; keine Nutzungsentnahme i.S.v. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. fiktive Nutzungsüberlassung nach § 12 Abs. 1 KStG.

Fall 2 | Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter (3)

Zum Fall

- Die **Kräne, Maschinen und Werkzeuge** werden auf der Baustelle in Polen für Bau- und Montagetätigkeiten lediglich genutzt.
- Die polnische Betriebsstätte übt keine anderen Personalfunktionen **bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut** aus.
- Gemäß § 30 Abs. 2 BsGaV gelten die Kräne, Maschinen und Werkzeuge als der Betriebsstätte **unentgeltlich beigestellt**.
- Fiktive Nutzungsvergütungen der Betriebsstätte an das übrige Unternehmen **erhöhen deshalb nicht die Kostenbemessungsgrundlage** für die nach § 32 Abs. 1 BsGaV i.d.R. kostenorientiert zu verrechnenden Bau- und Montagedienstleistungen der Betriebsstätte an das übrige Unternehmen.

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. BS-Gewinnermittlung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

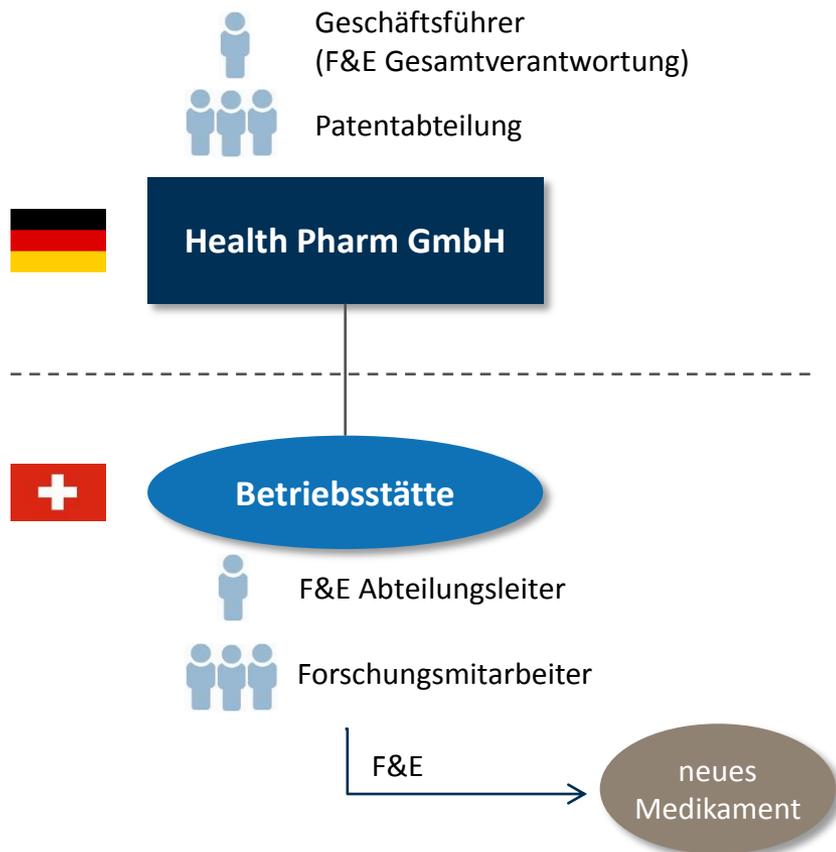
Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Fall 3 | Zuordnung immaterieller Werte (1)



- Die in Deutschland ansässige HealthPharm GmbH entwickelt, produziert und vertreibt verschreibungspflichtige Medikamente.
- Da der Patentschutz der meisten Medikamente in absehbarer Zeit endet, soll ein **neues Medikament** entwickelt werden.
- Die Entwicklung soll durch erfahrene Mitarbeiter der Forschungs- und Entwicklungsabteilung in der Schweizer Betriebsstätte erfolgen.
- Das Entwicklungsteam wird durch einen Abteilungsleiter in der Betriebsstätte geführt.
- Die Gesamtverantwortung für Forschung und Entwicklung liegt bei dem deutschen Geschäftsführer der HealthPharm GmbH.
- Die Patentabteilung in Deutschland kümmert sich um die Registrierung des Patents.

Fall 3 | Zuordnung immaterieller Werte (2)

Grundlagen

- Für die Zuordnung eines immateriellen Werts ist gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 BsGaV dessen **Schaffung** oder dessen **Erwerb** die **maßgebliche Personalfunktion**.
- Werden solche Personalfunktionen gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt, so hat die Zurechnung zu der Betriebsstätte zu erfolgen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den immateriellen Wert zukommt (§ 6 Abs. 1 S. 2 BsGaV).
- Abweichend ist ein immaterieller Wert einer anderen als der erschaffenden bzw. erwerbenden Betriebsstätte zuzuordnen, wenn die Bedeutung einer dort ausgeübten Personalfunktion überwiegt (§ 6 Abs. 2 Satz 2 BsGaV).
- Andere Personalfunktionen i.S.d § 6 Abs. 2 Satz 2 BsGaV sind insbesondere solche, die **im Zusammenhang mit der Nutzung, der Verwaltung, der Weiterentwicklung, dem Schutz oder der Veräußerung** des immateriellen Werts stehen.
- Kann ein immaterieller Wert nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist gemäß § 6 Abs. 4 BsGaV eine widerspruchsfreie, auch anteilig zulässige Zuordnung vorzunehmen.

Fall 3 | Zuordnung immaterieller Werte (3)

Zum Fall

- Im vorliegenden Sachverhalt ist die Personalfunktion der Patententwicklung sowohl der Schweizer Betriebsstätte (Mitarbeiter der Forschungs- und Entwicklungsabteilung und Abteilungsleiter) als auch dem übrigen Unternehmen (Gesamtverantwortung durch Geschäftsführung) der HealthPharm GmbH zuzuordnen.
- Gem. § 6 Abs. 1 S. 2 BsGaV hat die Zuordnung zu der Betriebsstätte zu erfolgen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den immateriellen Wert zukommt (hier: Schweizer Betriebsstätte). Die Registrierung des Patents durch die Abteilung Patentverwaltung des übrigen Unternehmens stellt eine andere Personalfunktion i.S.d. § 6 Abs. 2 BsGaV dar, die aber **nicht überwiegt**.
- Das neue Medikament soll später in der Betriebsstätte und im übrigen Unternehmen produziert werden. Die Anschlussnutzung des Patents auch durch die Betriebsstätte führt zu **keinem Zuordnungswechsel**, d.h. keiner fiktiven Veräußerung an das übrige Unternehmen.
- **Folge:** Beginn der Nutzung durch das übrige Unternehmen ist als fiktive Lizenzierung an das übrige Unternehmen zu behandeln (§ 1 Abs. 4 S. 2 AStG, § 16 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a BsGaV) und mit einer angemessenen Lizenz zu verrechnen (§ 16 Abs. 2 BsGaV).

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. BS-Gewinnermittlung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Fall 4 | Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte (1)

- Die in Frankreich ansässige Avion S.A. produziert komplexe Flugsimulatoren für die Pilotenausbildung.
- In Deutschland unterhält sie eine Produktionsbetriebsstätte.
- Die Bilanz der Avion S.A. weist (verkürzt) nachfolgendes Bild auf, wobei die Werte in Klammern die Fremdvergleichswerte darstellen:

Bilanz der Avion S.A.			
Produktionsanlage 1	50 (150)	Betriebsvermögen	75 (200)
Produktionsanlage 2	75 (100)	Fremdkapital	50 (50)
	125 (250)		125 (250)

- Produktionsanlage 1 (PA 1) wird vom Stammhaus in Frankreich genutzt. Produktionsanlage 2 (PA 2) nutzt die deutsche Betriebsstätte.
- Die Handelsbilanz der deutschen Betriebsstätte weist ein Eigenkapital i.H.v. 25 aus.

Fall 4 | Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte (2)

Grundlagen

- Gemäß § 12 Abs.1 BsGaV ist das Dotationskapital für inländische Betriebsstätten mittels der **Kapitalaufteilungsmethode** zu berechnen.
- Danach ist der deutschen Betriebsstätte derjenige Anteil am Eigenkapital des Unternehmens zuzuordnen, der ihrem **Anteil an den Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken im Verhältnis zum übrigen Unternehmen** entspricht.
- Die Höhe des Eigenkapitals des ausländischen Unternehmens ist gemäß § 12 Abs. 2 BsGaV grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht zu bestimmen.
- Für die Bestimmung der Kapitalquote sind die Vermögenswerte mit ihren Fremdvergleichswerten anzusetzen. In den Ausnahmefällen des § 12 Abs. 3 Satz 2 BsGaV können vereinfachend die Buchwerte herangezogen werden (keine Anhaltspunkte dafür, dass Kapitalquote nach BW von der Kapitalquote nach FVW um mehr als 10 Prozentpunkte abweicht, vgl. BsGa-E, Rn. 139).
- **Mindestdotationskapital:** Kapital gem. Handelsbilanz der inländischen BS (§ 12 Abs. 5 BsGaV).
- **Anpassung des Dotationskapitals:** zu Beginn eines (jeden) Wirtschaftsjahres; unterjährig bei erheblichen Veränderungen des Dotationskapitals (> 50%, mind. 2 Mio. Euro, vgl. VWG BsGa-E, Rn. 143).

Fall 4 | Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte (3)

Zum Fall

- Das Eigenkapital der Avion S.A. soll annahmegemäß nach deutsch-steuerlichen Grundsätzen ermittelt worden sein.
- Die in der deutschen Betriebsstätte genutzte PA 2 hat einen Fremdvergleichswert i.H.v. 100. Der Fremdvergleichswert der PA 1 des französischen Stammhauses beträgt 150.
- Danach ergibt sich eine **Eigenkapitalquote der deutschen Betriebsstätte** der Avion S.A. i.H.v. 40 Prozent (100/250).
- Dies entspricht vorliegend der nach Buchwerten ermittelten Kapitalquote (50/125).
- Das Dotationskapital der inländischen Betriebsstätte beträgt folglich 30 (40 % von 75).
- Die Mindestdotationskapital i.H.v. 25 (§ 12 Abs. 5 BsGaV) wird **nicht unterschritten**.

Betriebsstättengewinnermittlung nach der BsGaV

A. Hintergrund

B. BS-Gewinnermittlung nach BsGaV im Überblick

C. Praxisfälle zur Funktions- und Risikoanalyse

Fall 1 – Zuordnung von Personalfunktionen

Fall 2 – Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter

Fall 3 – Zuordnung immaterieller Werte

Fall 4 – Dotationskapital einer inländischen Betriebsstätte

Fall 5 – Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte

Fall 5 | Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte (1)

- Die Kölner Solar GmbH entwickelt, produziert und vertreibt hocheffiziente Photovoltaikanlagen zur ökologischen und nachhaltigen Stromgewinnung.
- Um der hohen Nachfrage aus Südeuropa gerecht zu werden, begründete die Solar GmbH bereits vor Jahren eine Betriebsstätte in Spanien.
- Aus der Buchhaltung ist folgende verkürzte Vermögenslage der Solar GmbH bekannt (in Klammern die Fremdvergleichswerte):

Bilanz der Solar GmbH			
Grundstück	600 (600)	Betriebsvermögen	200 (500)
Maschinen	500 (500)	Fremdkapital	1.000 (1.000)
selbstentwickeltes Patent	0 (300)		
Liquidität	100 (100)		
	1.200 (1.500)		1.200 (1.500)

- Davon entfallen auf die spanische Betriebsstätte Maschinen i.H.v 100 und Liquidität i.H.v. 50.
- Die spanische Handelsbilanz der Betriebsstätte dotiert das Eigenkapital auf 70.

Fall 5 | Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte (2)

Grundlagen

- Gemäß § 13 Abs. 1 BsGaV ist das Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte mittels der **Mindestkapitalausstattungsmethode** zu ermitteln.
- Danach ist einer ausländischen Betriebsstätte Dotationskapital nur zuzuordnen, soweit das Unternehmen glaubhaft macht, dass ein Dotationskapital in dieser Höhe aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich ist, und zwar durch **Vergleich der Funktionen und Risiken der Betriebsstätte zu denen des übrigen Unternehmens**.
- Davon abweichend kann der Betriebsstätte nach § 13 Abs. 2 Satz 1 BsGaV ein höheres Dotationskapital zugeordnet werden, soweit die höhere Dotation im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.
- **Höchstdotationskapital:** Anwendung der **Kapitalaufteilungsmethode** auf Basis der steuerlichen Buchwerte (!), es sei denn, der Ansatz anderer Werte führt zu einem Ergebnis der Betriebsstätte, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht (§ 13 Abs. 2 Satz 3 BsGaV).
- **Absolute Obergrenze:** Kapital gem. Handelsbilanz der ausländischen BS (§ 13 Abs. 4 BsGaV, VWG BsGa-E, Rn. 150).

Fall 5 | Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte (3)

Zum Fall

- Für die Ermittlung des **Höchstbetrags** i.S.d. § 13 Abs. 2 nach der Kapitalaufteilungsmethode sind grundsätzlich die steuerlichen Buchwerte der Solar GmbH maßgeblich.
- Eine Ermittlung auf Basis der Fremdvergleichswerte führt jedoch zur Berücksichtigung des steuerbilanziell nicht ausgewiesenen (dem übrigen Unternehmen in Köln zuzuordnenden) Patents und im vorliegenden Fall somit zu einem gemäß § 13 Abs. 2 Satz 3 BsGaV dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entsprechenden Ergebnis der Betriebsstätte.
- Auf Basis der Fremdvergleichswerte der Vermögenswerte der Solar GmbH ergibt sich ein Dotationskapital der spanischen Betriebsstätte i.H.v. 50 (=150/1500 x 500).
- Der spanischen Betriebsstätte ist **höchstens** das in ihrer ausländischen Handelsbilanz ausgewiesene Kapital (hier: 70) als Dotationskapital zuzuordnen.
- Die Solar GmbH kann für ihre spanische Betriebsstätte ein Dotationskapital zwischen 50 und 70 ansetzen.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Dr. Daniel Liebchen
Steuerberater
Assoziierter Partner

www.fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2-4
53175 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-20
F +49 30/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt/M
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Briener Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Hamburg

Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Wien

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

Zürich

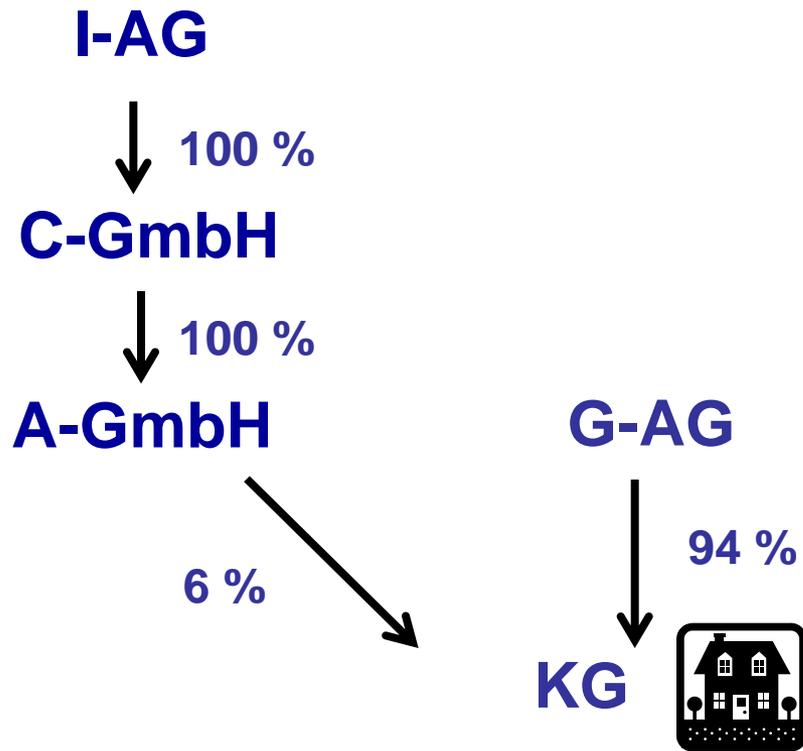
Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

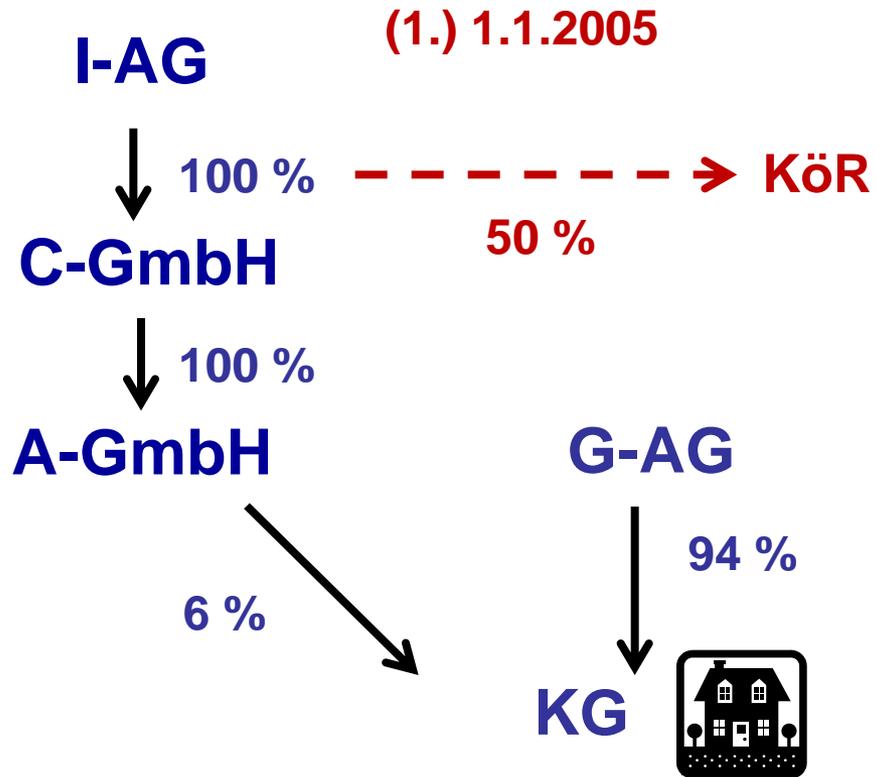
Aktuelle Entwicklungen bei der Grunderwerbsteuer

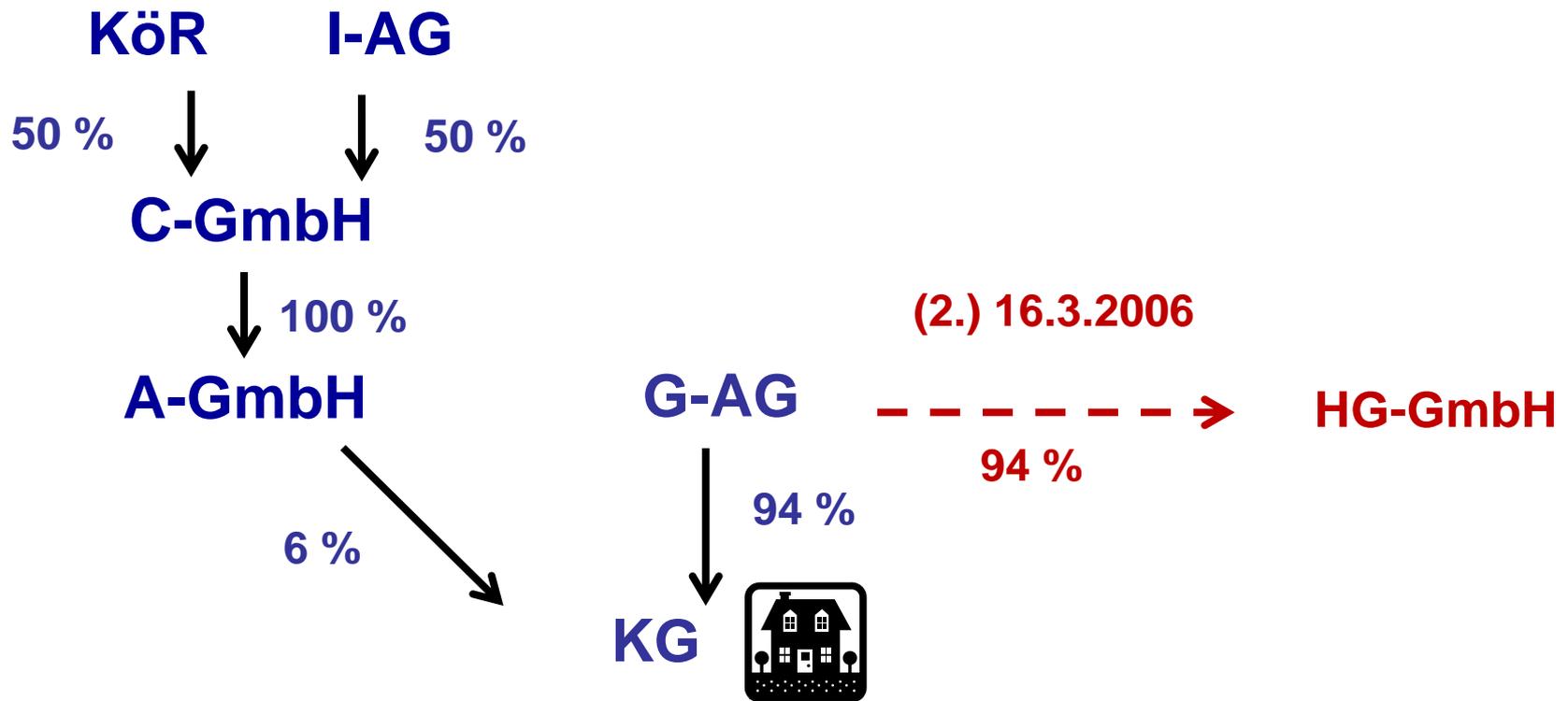
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

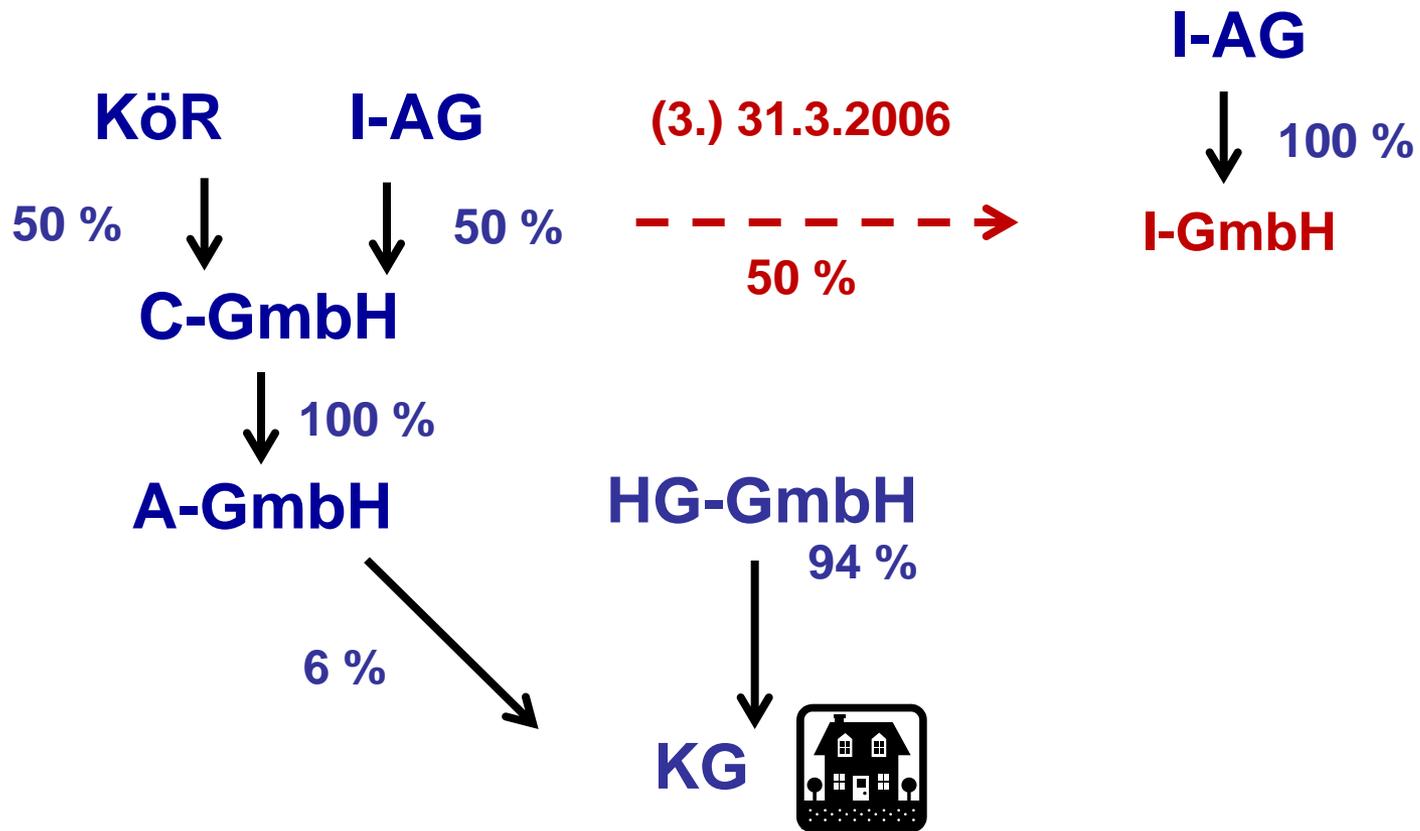
BFH-Urteil vom 24.4.2013 II R 17/10, BStBI II 2013, 833

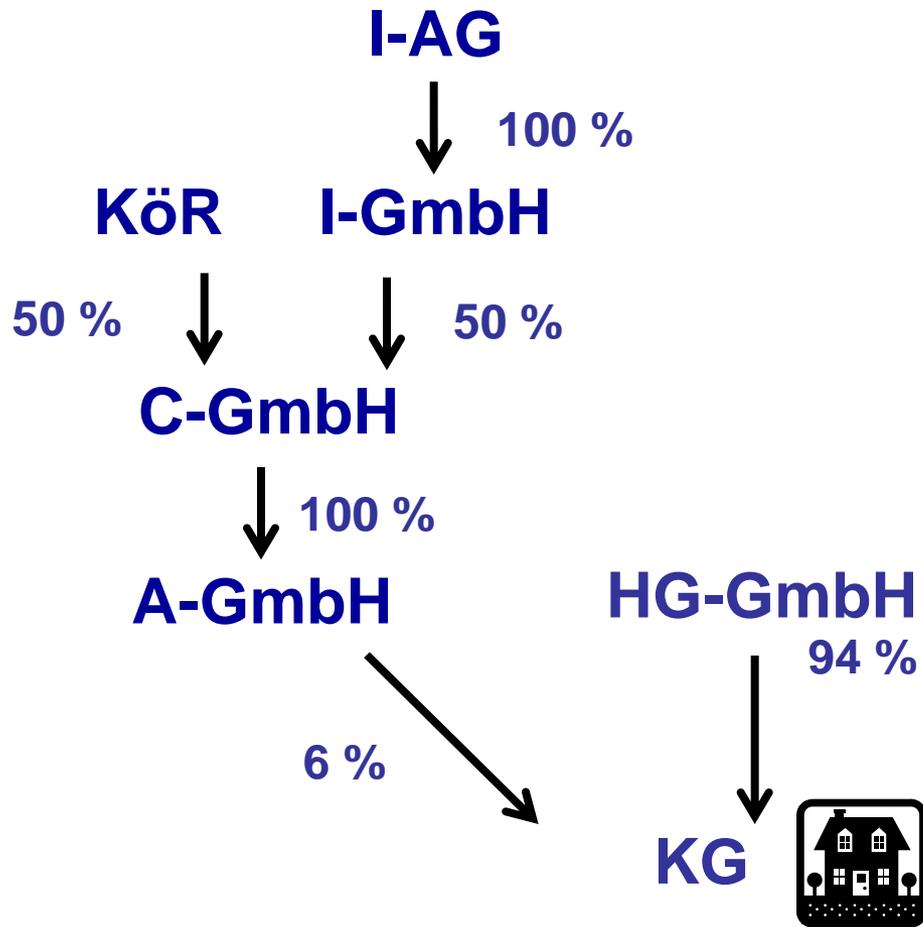
→ **Mittelbare Änderung** des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG)

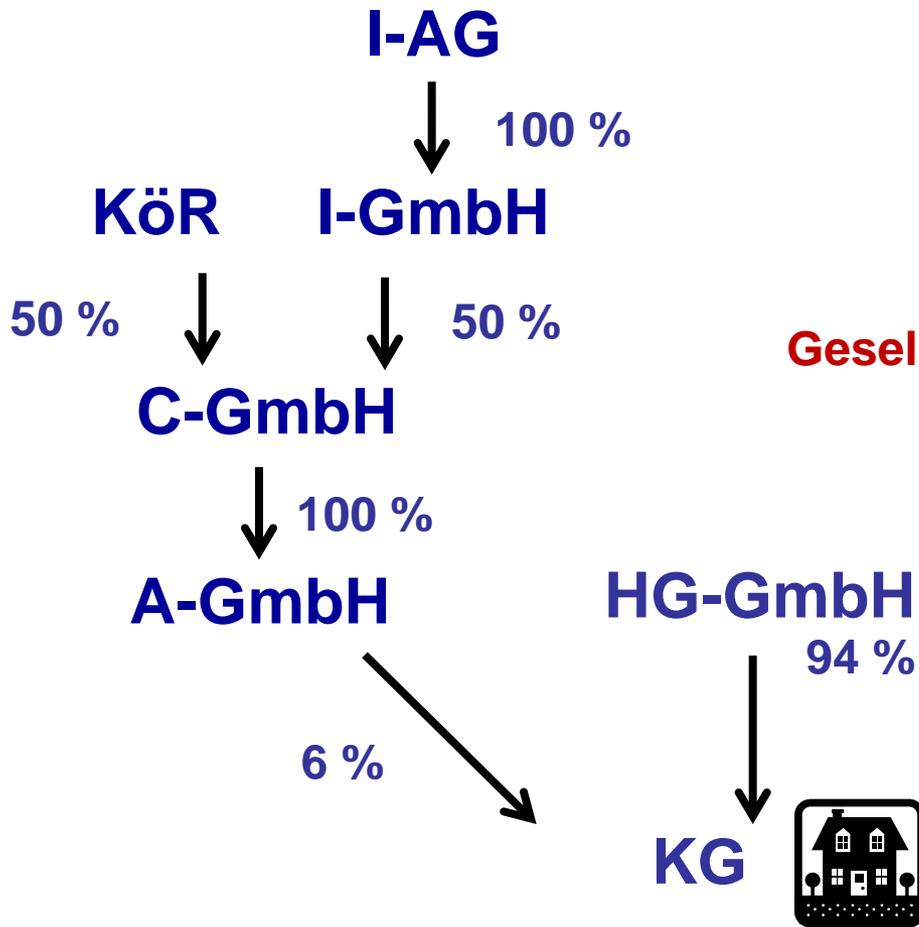












**Gesellschafterwechsel zu 95 % bei KG
unmittelbar (-)
„mittelbar“ ?**

Gründerwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH-Urteil vom 24.4.2013 II R 17/10, BStBI II 2013, 833

- Die **mittelbare Änderung** des Gesellschafterbestandes einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ist **ausschließlich nach wirtschaftlichen Maßstäben** zu beurteilen.
- Kapital- und Personengesellschaften sind hierbei **gleichermaßen als transparent** zu betrachten

Gründerwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH-Urteil vom 24.4.2013 II R 17/10, BStBI II 2013, 833

- Eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an einer im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum **unmittelbar** an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft **beteiligt gebliebenen Kapital- oder Personengesellschaft** lässt diese nur dann **fiktiv** zu einer neuen Gesellschafterin werden,
- wenn sich in diesem Zeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, ..., im wirtschaftlichen Ergebnis **vollständig geändert** hat

Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH-Urteil vom 24.4.2013 II R 17/10, BStBI II 2013, 833

→ Gleichbehandlung Personen- und Kapitalgesellschaften

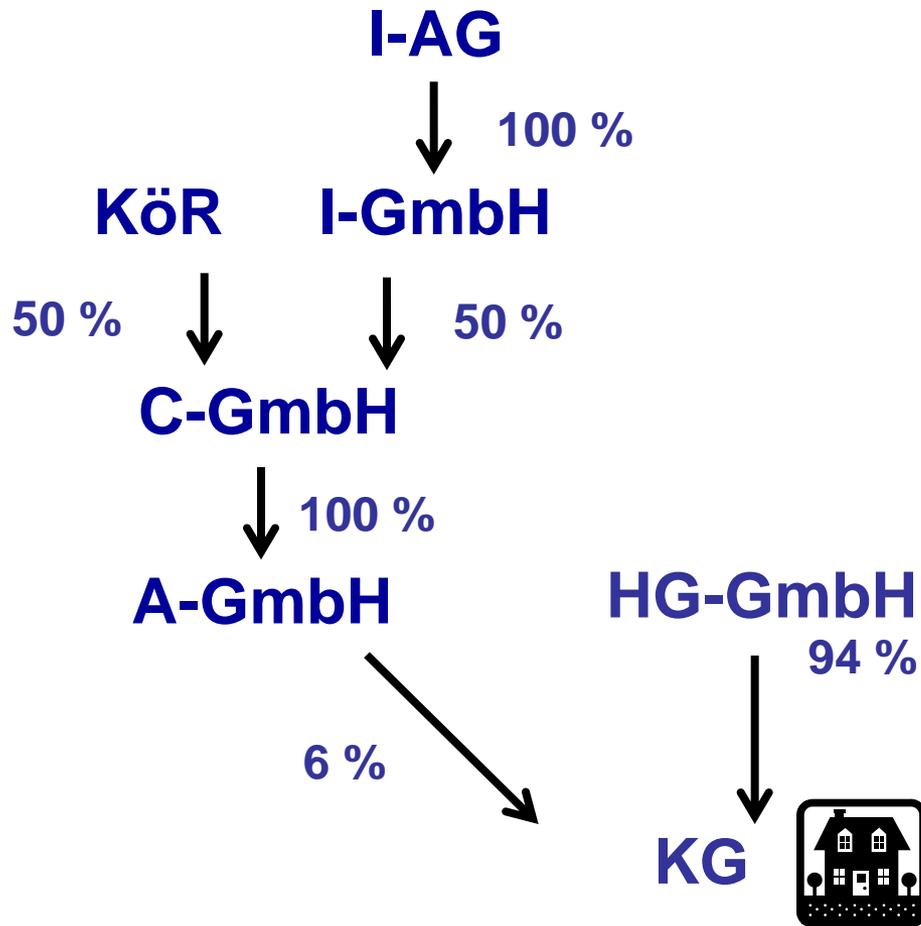
→ Bei der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes geht zivilrechtliche kein Anteil an der Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter über

→ Durchschauen durch alle Beteiligungsebenen
anders Finanzverwaltung (gleich lautende Erlasse in BStBI I 2010, 245, Tz 2 und 3) → keine Rechtsgrundlage

Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH-Urteil vom 24.4.2013 II R 17/10, BStBI II 2013, 833

- § 1 Abs. 2a GrEStG ist im Hinblick auf die notwendige Gesetzesklarheit und im Interesse der Rechtssicherheit restriktiv auszulegen
- Gesetz nicht zu unbestimmt
- nur die vollständige Änderung des Bestands der Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden PersGes als Gesellschafterin stehen, erfüllt den Tatbestand



§ 1 Abs. 2a GrEStG (-)

I-AG weiterhin beteiligt

Gründerwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

Steueränderungsgesetz 2015 vom 5. November 2015 BGBl. I 1840

„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.“

Gründerwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH, Urteil vom 09. Juli 2014 – II R 49/12, BStBl II 2016, 57

(aber: Nichtanwendungserlass bzgl. der Begründung BStBl I 2016, 136)

- Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes kann sich aus **schuldrechtlichen Bindungen** des an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafters ergeben, so dass dessen Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten (Neugesellschafter) zuzurechnen ist

- Für diese Zurechnungsentscheidung kann unter Beachtung gründerwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des **§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO** zurückgegriffen werden.

Gründerwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH, Urteil vom 25. November 2015 – II R 18/14, BFHE nn

Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen

→ Der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft ändert sich i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG **mittelbar**, wenn ein an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligter Gesellschafter mit einem oder mehreren Treugebern vereinbart, den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für diese zu halten, und die **Treuhandvereinbarungen** im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum dazu führen, dass den Treugebern mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft als neuen Gesellschaftern zuzurechnen

Grunderwerbsteuer

Bemessungsgrundlage (§ 8 GrEStG)

Problem in den Fällen der §§ 1 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG

→ Feststellung der Bemessungsgrundlage

aktuell: Steueränderungsgesetz 2015

→ Bewertung (§ 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG) knüpft an Werte an, die auch für die ErbSt relevant sind → gemeiner Wert

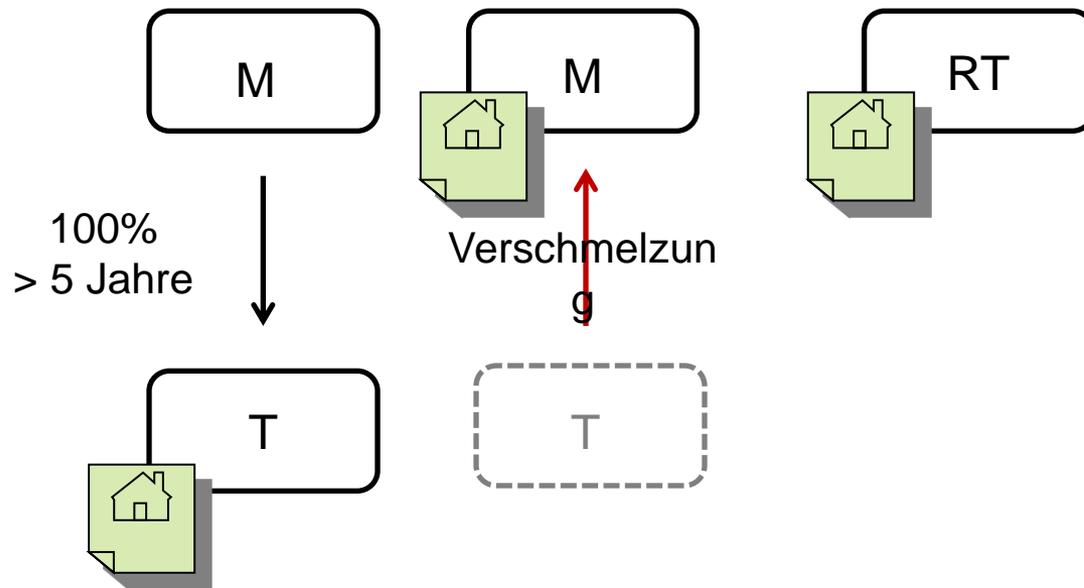
Ausgangspunkt: BVerfG v. 23.6.2015 - 1 BvL 13/11, 14/11

Verfahrensfragen, vgl. Ländererlass v. 16.12.2015, BStBl I 2015, 1082

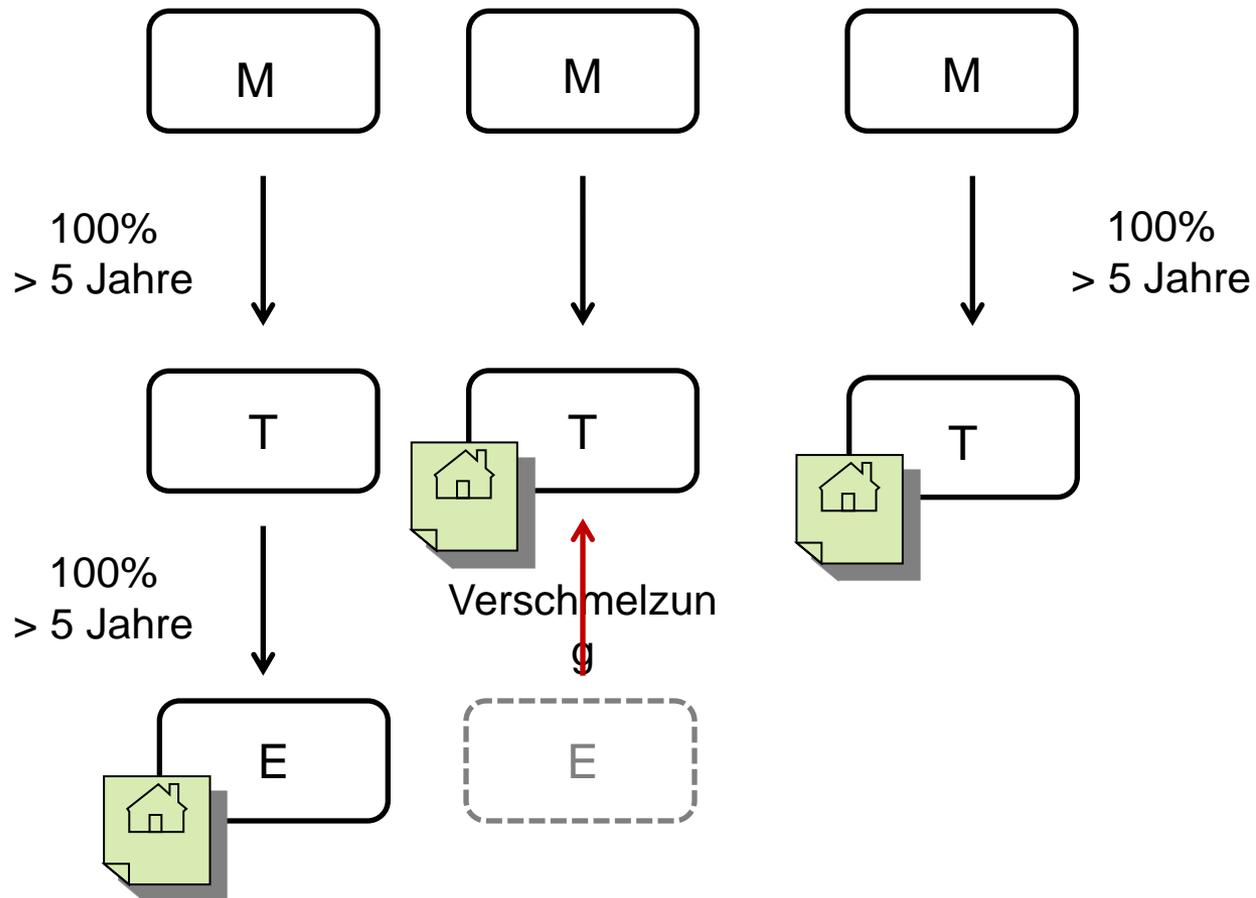
Anhängige Verfahren zu § 6a GrEStG

- II R 63/14: Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern
- II R 58/14: Fünfjahresfrist des § 6a Satz 4 GrEStG grundstücksbezogen oder beteiligungsbezogen?
- II R 62/14: Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG bei Umstrukturierung im Konzern
- II R 36/14: Grunderwerbsteuerbefreiung bei Ausgliederung auf neu gegründete Gesellschaft im Konzern
- II R 50/13: Verschmelzung

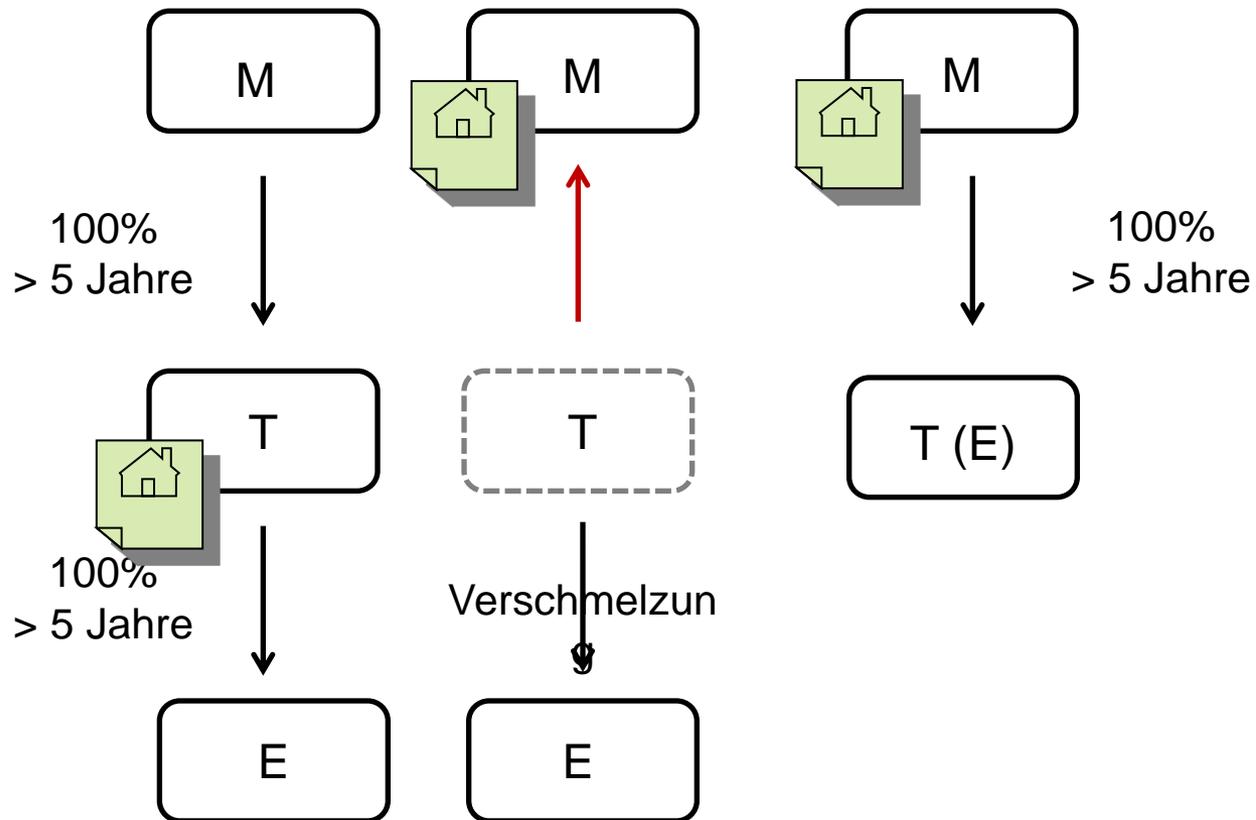
Grundfall Verschmelzung



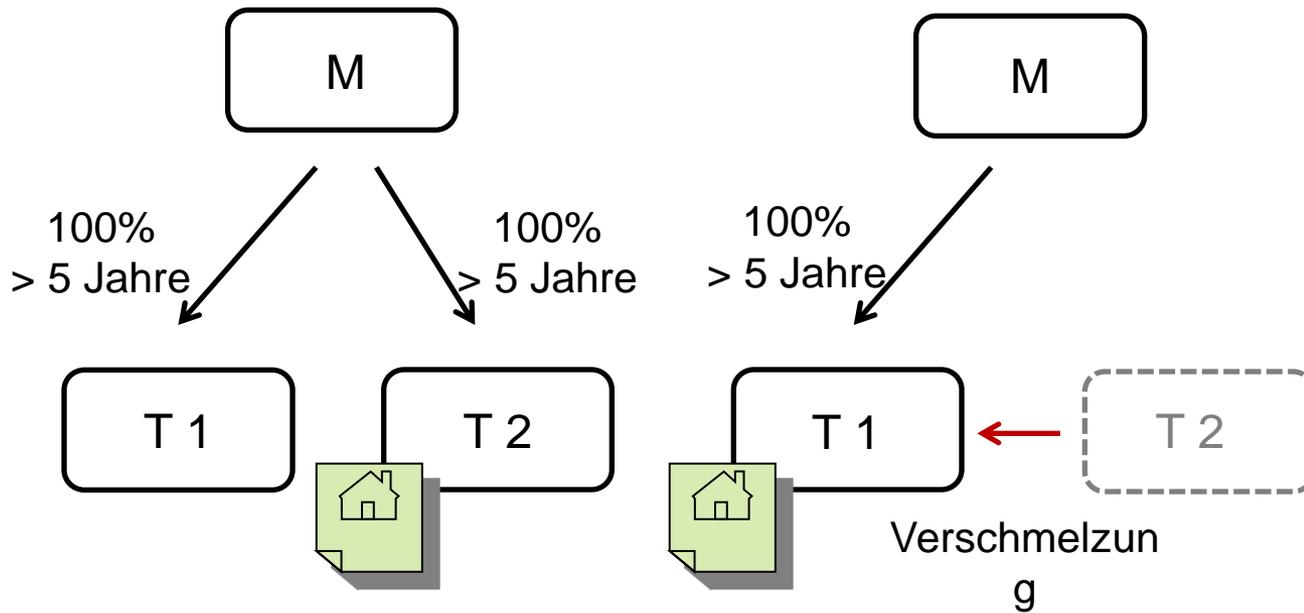
Verschmelzung bei mehrstufiger Beteiligung



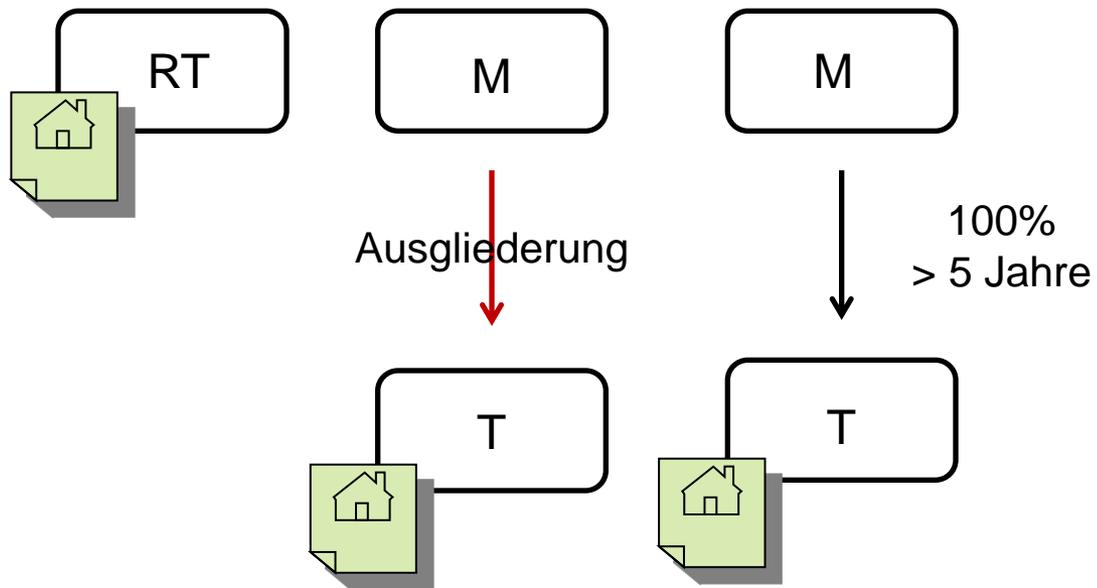
Verschmelzung bei mehrstufiger Beteiligung



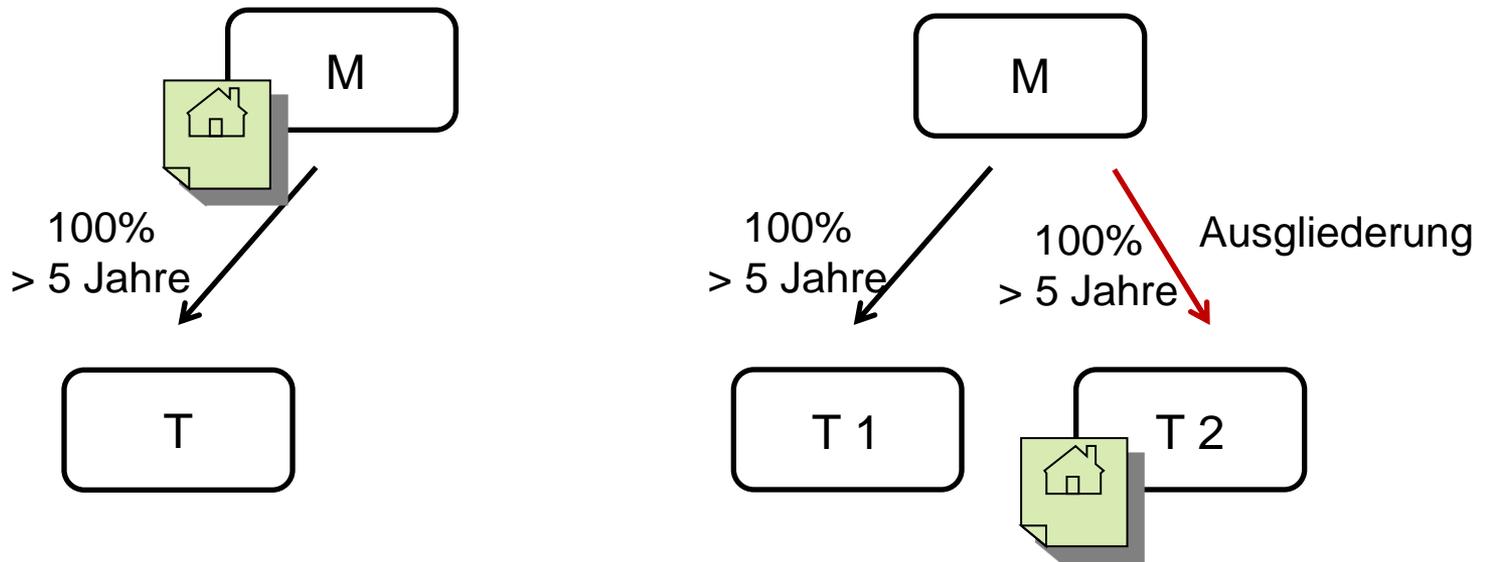
Verschmelzung auf Schwestergesellschaft



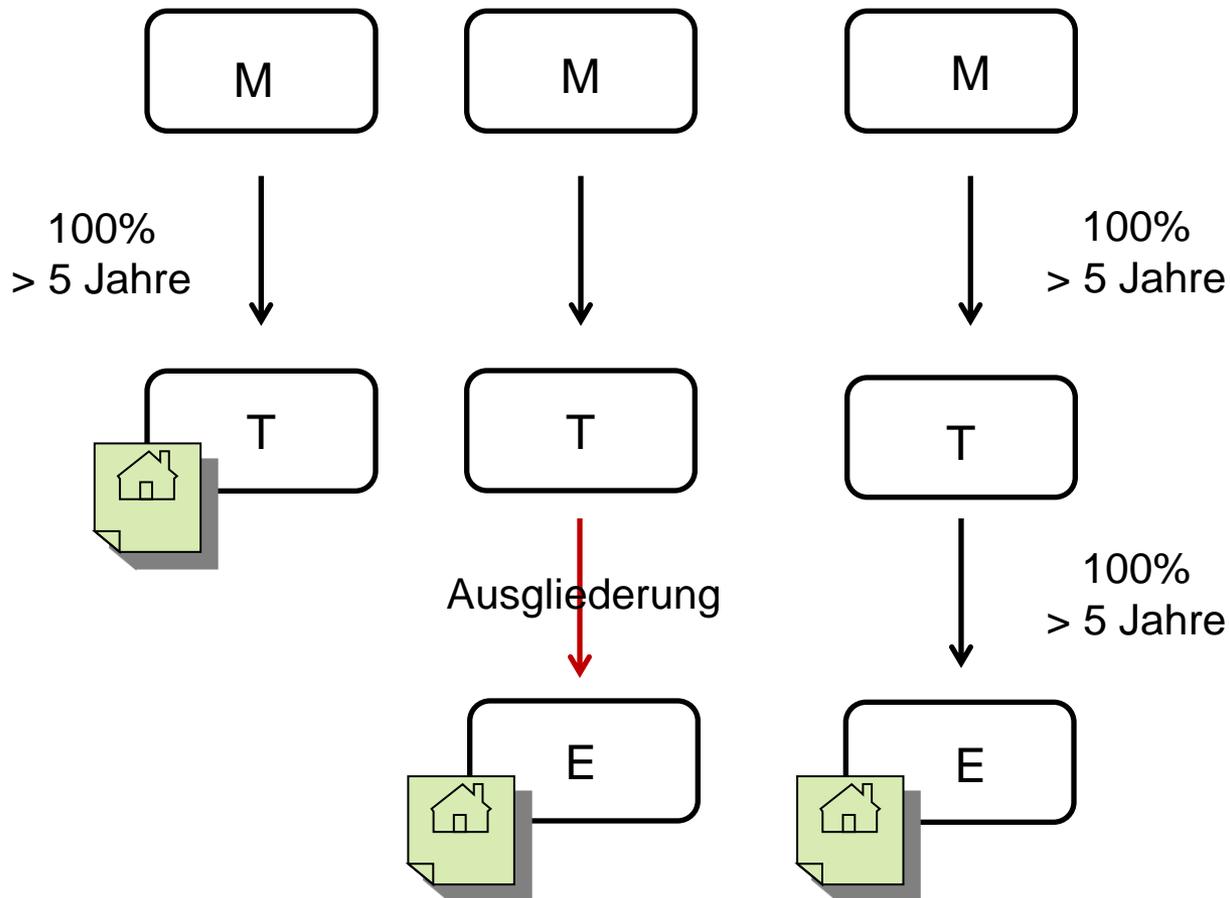
Grundfall Ausgliederung durch Neugründung



weitere (unbeteiligte) Tochtergesellschaften



Ausgliederung bei mehrstufiger Beteiligung

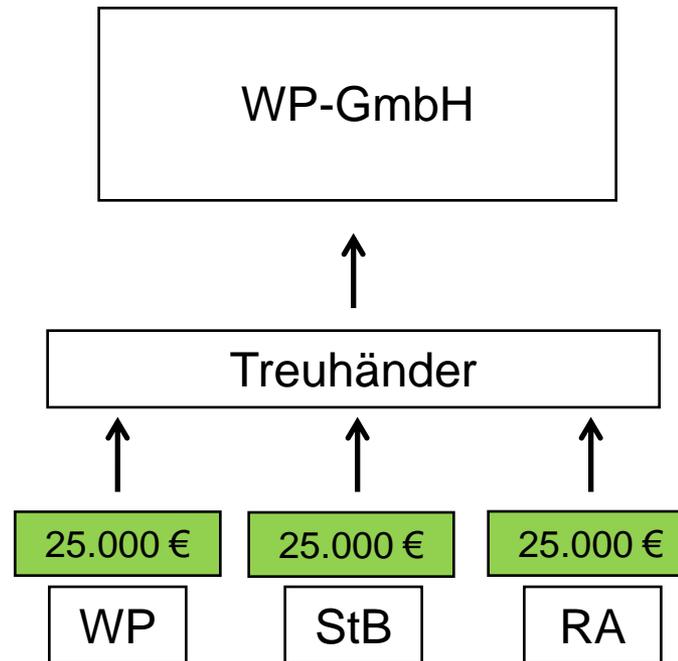


Aktuelle Entwicklungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

- I. **Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 ErbStG**
BFH-Urteil vom 4.3.2015 II R 51/13
- II. **Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt**
BFH-Urteil vom 6.5.2015 II R 34/13
- III. **Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)**
BFH-Urteile vom 22.7.2015 II R 15/14 (Pflichtteil)
- IV. **Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer
nach dem Urteil des BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12**

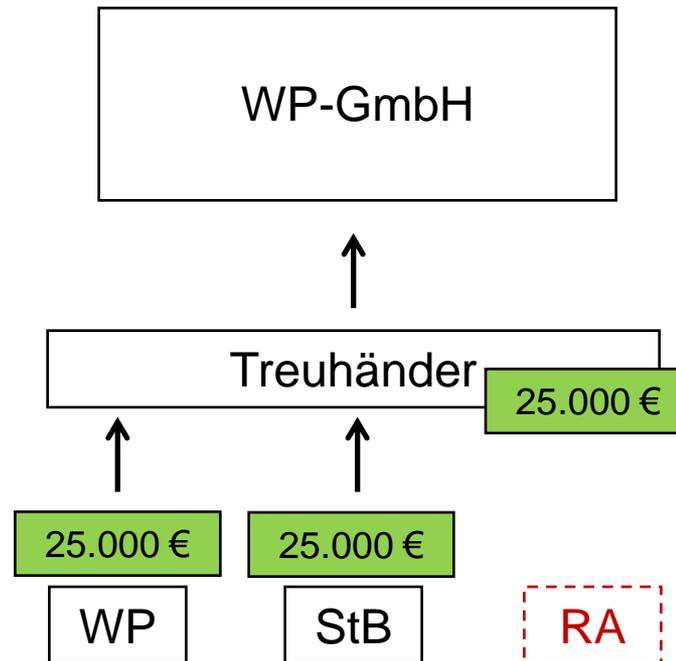
Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13, BStBl II 2015, 672



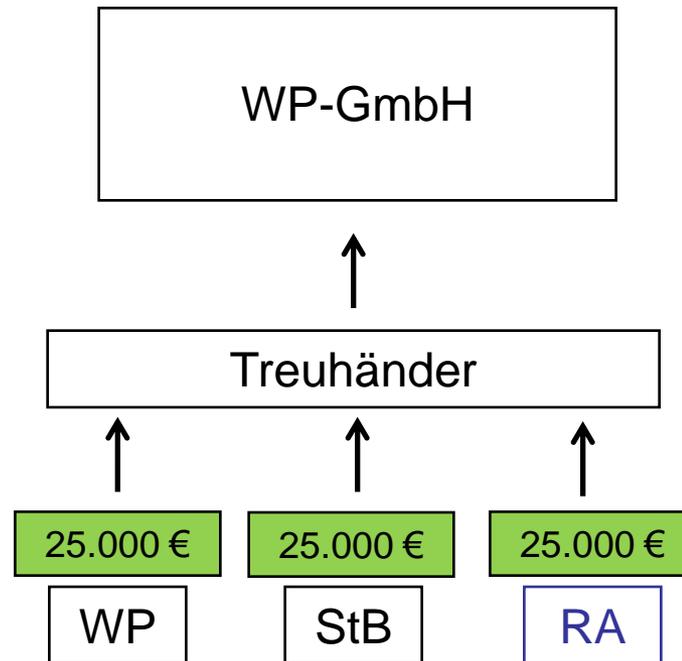
Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13, BStBl II 2015, 672



Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13, BStBl II 2015, 672



Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13, BStBl II 2015, 672

- Vereinbaren die Gesellschafter einer GmbH, dass sie beim Erreichen einer bestimmten Altersgrenze ihren Geschäftsanteil zum **Nominalwert** an einen Treuhänder verkaufen, der den Geschäftsanteil nach außen im eigenen Namen, im Innenverhältnis aber für die verbleibenden Gesellschafter erwirbt und hält und von diesen Gesellschaftern auch den Kaufpreis zur Verfügung gestellt bekommt,
 - ist jedenfalls nicht die GmbH Erwerberin i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG
- **Wer dann ? Gesellschafter ?**

Übertragung einer Kommanditbeteiligung unter Nießbrauchsvorbehalt

BFH-Urteile vom 6. Mai 2015 II R 34/13, BStBl II 2015, 821

Parallelentscheidungen: BFH-Urteil vom 06.05.2015 II R 35/13
BFH-Urteil vom 06.05.2015 II R 36/13

- Die freigebige Zuwendung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. nur steuerbegünstigt, wenn der Bedachte **Mitunternehmer** wird.
- Behält sich der Schenker die Ausübung der Stimmrechte auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, kann der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten

Übertragung einer Kommanditbeteiligung unter Nießbrauchsvorbehalt

BFH-Urteile vom 6. Mai 2015 II R 34/13, BStBl II 2015, 821

Parallelentscheidungen: BFH-Urteil vom 06.05.2015 II R 35/13
BFH-Urteil vom 06.05.2015 II R 36/13

→ Für die Beurteilung, ob der Beschenkte mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer geworden ist, ist der Zeitpunkt der Übertragung maßgeblich.

Soweit aus dem BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 II R 5/12, BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 14 ("und verfahren die Gesellschafter danach") geschlossen werden könnte, es komme auf das Verhalten nach der Übertragung an, wird **klargestellt**, dass für die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung allein die vertraglichen Regelungen im Zeitpunkt der Übertragung und nicht das Verhalten der Beteiligten nach Übertragung des Gesellschaftsanteils maßgeblich sind.

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

BFH-Beschluss vom 18.2.2015 II R 12/14 (Beitrittsaufforderung)

BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 12/14, BFHE 250, 225, BStBl II nn

Problem:

- Können Verbindlichkeit aus einem geltend gemachten **Pflichtteil** nur anteilig als **Nachlassverbindlichkeit** abgezogen werden kann, wenn zum Nachlass ein nach § 13a ErbStG (z.B.) begünstigter Anteil an einer Kapitalgesellschaft gehört

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

R E 10.10 ErbStR 2011

Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten

- (2) Bei **Pflichtteilsansprüchen** besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, so dass diese Last von der Beschränkung des Abzugs erfasst wird.

Bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten besteht dagegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen. jetzt

- **Zugewinnausgleich** an den überlebenden Ehegatten
GLE vom 14. Januar 2015 3-S381.0/46

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 12/14, BFHE 250, 225, BStBl II nn

- Die Verpflichtungen zur Zahlung des geltend gemachten Pflichtteils und des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers sind auch dann **in voller Höhe** als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar,

- wenn zum Nachlass ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft gehört, dessen Erwerb nach § 13a ErbStG begünstigt ist

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 12/14, BFHE 250, 225, BStBl II nn

- Der von § 10 Abs. 6 ErbStG vorausgesetzte wirtschaftliche Zusammenhang ist nur gegeben, wenn Schulden oder Lasten bestimmten zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenständen oder Vermögen zugeordnet werden können.
- Bemessung des Pflichtteils nach dem Wert des Nachlasses (§§ 2311 ff. BGB) begründet keinen wirtschaftlichen Zusammenhang.
- Parallel: BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 21/13 (Vermächtnis)
BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 15/14 (Pflichtteil)

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Beispiel

A und B sind Kinder des verstorbenen E. E hat A zum Alleinerben bestimmt. Zum Nachlass gehören ein zunächst von E, dann von A selbstgenutztes EFH in München im Wert von 1 Mio. € sowie Bar- und Sparvermögen in Höhe von ebenfalls 1 Mio. €.

FinVerw.: Pflichtteilsanspruch: 500.000 €, entfällt zu je $\frac{1}{2}$ auf begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen und kann nach § 10 Abs. 6 ErbStG nur in Höhe von 250.000 € als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden.

BFH.: Abzug in voller Höhe.

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Beispiel

A	1.000.000 € (Haus)	
	1.000.000 € (Geld)	
	2.000.000 €	
./. § 13 Abs. 4c	1.000.000 €	
	1.000.000 €	
./. § 10 Abs.6	500.000 €	250.000 €
./. § 16	400.000 €	400.000 €
	100.000 €	350.000 €
Steuer	7.000 €	38.500 €

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Beispiel

B	500.000 €
./. § 16	400.000 €
	100.000 €
Steuer	7.000 €

→ kein Korrespondenzprinzip !

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

Durch §§ 13a und 13b ErbStG sollen Unternehmen, die durch einen personellen Bezug des Schenkers/Erblässers (oder auch des Erwerbers) geprägt sind, vor **Liquiditätsproblemen** durch die ErbSt-Belastung bewahrt werden

- Die Regelung sind dafür **geeignet** und **erforderlich**
- Das sind auch legitime Ziele
 - auch wenn **nicht belegt** !
 - sogar bei **Vollverschonung** ! (anders Sondervotum?)

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

Aber: Die Begünstigungen sollen nur **kleinere** oder **mittlere Familienunternehmen** erhalten!

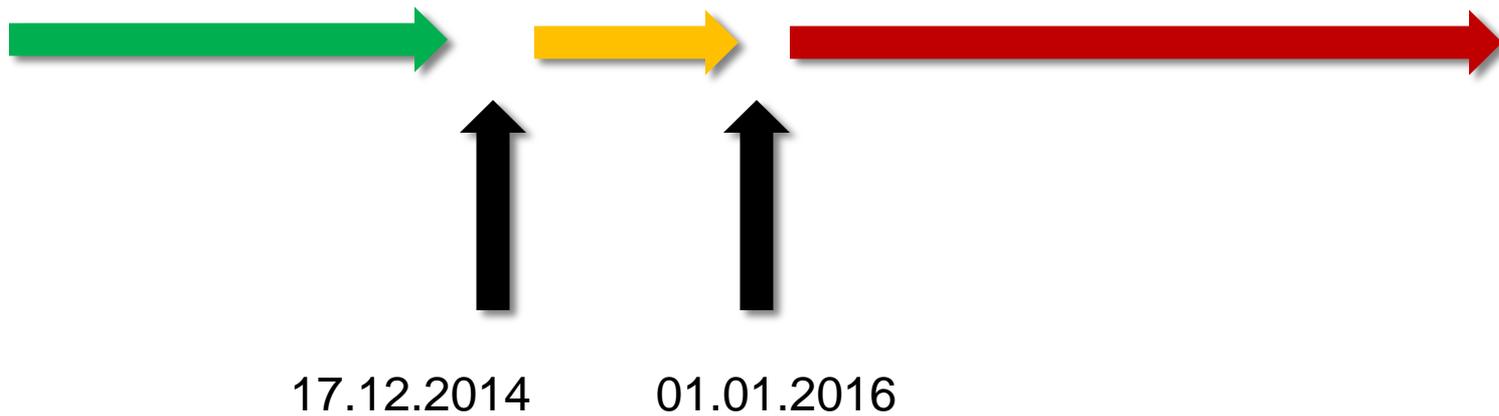
- das ergibt sich zwar nicht aus dem Gesetz ...
... aber aus der Begründung des Regierungsentwurfs!
- deshalb verfassungswidrig, dass §§ 13a, 13b ErbStG **keine Obergrenze** in Bezug auf das begünstigte Vermögen vorsehen
- **je umfangreicher die Steuerverschonung, desto anspruchsvoller die Rechtfertigungslast !!**

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

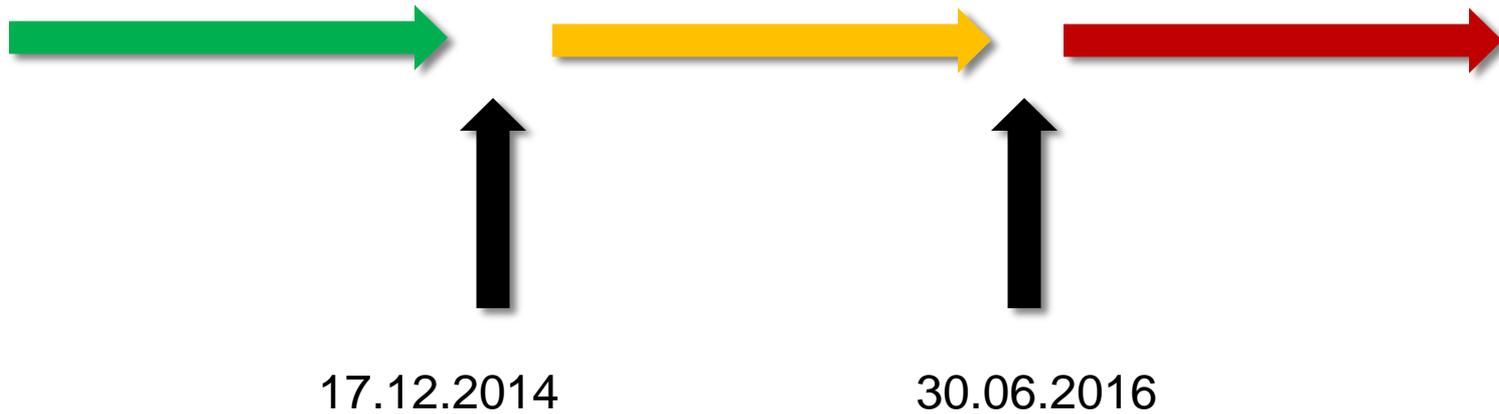
§§ 13a und 13b ErbStG sind auch (**teilweise**) in ihren Ausgestaltungen **verfassungswidrig**

- begünstigte Vermögensarten (+)
- Regelungen über Behaltensfristen (+)
- Freistellung von der Lohnsummenregelung für Betriebe mit bis zu 20 Arbeitnehmer (-)
- Regelung zum Umfang des schädlichen Verwaltungsvermögens (-)

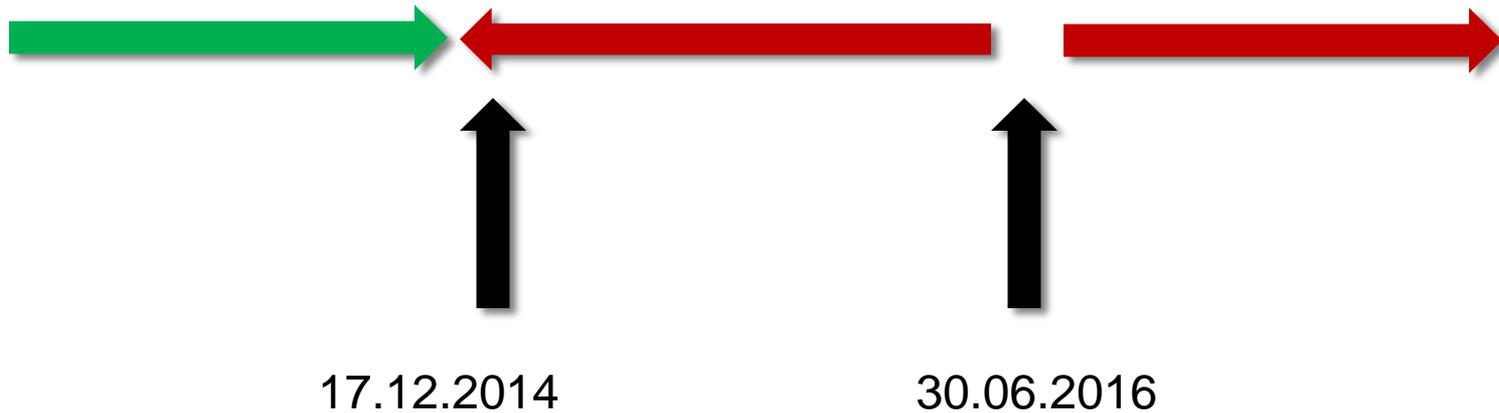
BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer



BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer



BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

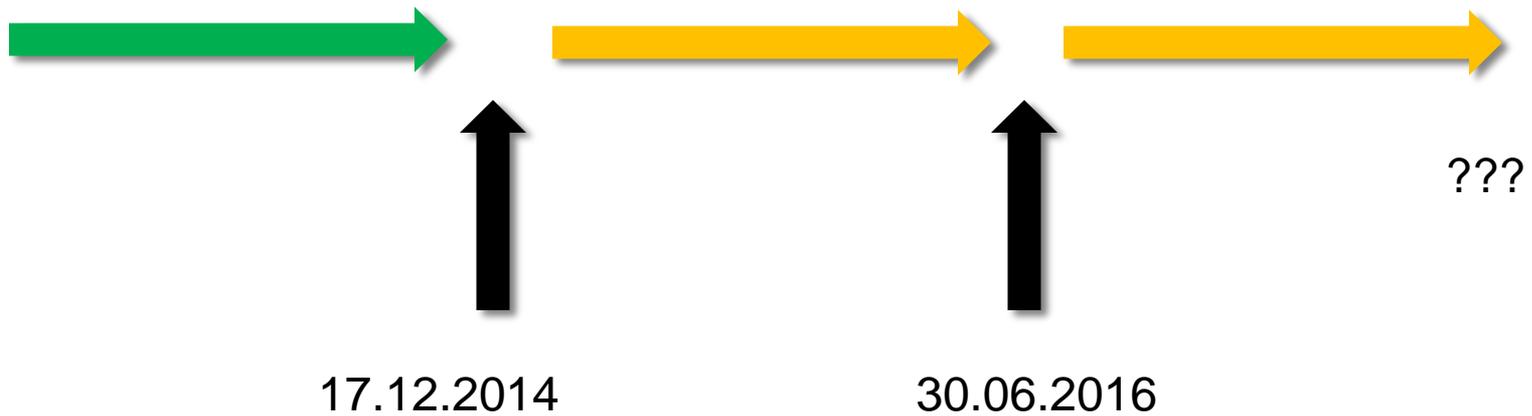


17.12.2014

30.06.2016

Rückwirkung nur zur Beseitigung einer
exzessiven Ausnutzung !?

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer



Neuregelung des ErbStG

- „Eckpunktepapier“ BMF
(vgl. ifst-Stellungnahmen)
- BMF Referentenentwurf vom 1. Juni 2015
(Söffing/Krogoll Erb-StB 2015, 194)
- Regierungsentwurf vom 8.7.2015
(Korezkij DStR 2015, 1649)
- Regierungsentwurf vom 7.9.2015 (BT-Drucks 18/5923)
- Stellungnahme BR vom 25.9.2015 (BR-Drucks.353/15)
- Stellungnahme des BR und Gegenäußerung der
Bundesregierung v. 8.10.2015 (BT-Drucks. 18/6279)

- Februar 2016 Kompromiss der Fraktionsspitzen
- März 2016 Seehofer

Neuregelung des ErbStG

Kernpunkte des Reg-Entwurfs

- **Grundstruktur** von §§ 13a, 13b ErbStG bleibt erhalten (Regel- und Optionsverschonung)
- Neudefinition des **begünstigten Vermögens**
- **Lohnsummenregelung** und **Behaltensfristen** bleiben grds.bestehen, aber: Anpassung der LSR
- Begünstigung von „**Familienunternehmen**“
- **Verschonungsabschlag** bei großen Vermögen
- **Verschonungsbedarfsprüfung** (§ 28a ErbStG-E)

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen (§ 13b ErbStG-E)

(3) 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 ... (der §§ 13, 15 und 18 EStG) ...
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.

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen

Beispiel (nachgebildet RegE-Begründung):

Die AB GmbH & Co. KG betreibt die Produktion und den Vertrieb von Keramikfliesen. Gesellschafter sind A und B zu jeweils 50 %. Alleinerbe des A ist sein Sohn S.

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen Beispiel (nachgebildet RegE):

Auf dem **Grundstück G1** befinden sich die Maschinen und Anlagen zur Produktion der Fliesen, ein Lager für Rohmaterial und Zwischenprodukte sowie ein Lager für die Fertigprodukte und ein Verkaufsladen.

→ Das Grundstück dient dem Hauptzweck des Betriebs
(unmittelbar begünstigtes Vermögen)

Das **Grundstück G2** ist als Reservefläche für mögliche Erweiterungen vorgesehen; konkrete Pläne bestehen am Stichtag nicht.

→ Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs
(kein unmittelbar begünstigtes Vermögen)

Neuregelung des ErbStG

Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E)

Beschäftigte	Lohnsumme für	
	Regelverschönerung	Vollverschönerung
bis 3	(-)	(-)
4-10	250% in 5 Jahren	500% in 7 Jahren
11-15	300% in 5 Jahren	565% in 7 Jahren
16 und mehr	400% in 5 Jahren	700% in 7 Jahren

Neu: Beschäftigte im Mutterschutz oder Elternzeit, Langzeitkranke und Auszubildende werden nicht mitgezählt (Lohn zählt nicht zur Lohnsumme)

Neuregelung des ErbStG

Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E)

Problem Holdingstrukturen

§ 13a Abs. 3 Sätze 11 und 12 ErbStG-E

- zusammenrechnen der Lohnsumme entsprechend dem Anteil der Beteiligung
- **zusätzlich:** § 13a Abs. 3 Satz 12 (!) ErbStG-E

Im Fall einer **Betriebsaufspaltung** sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E)

		Regel	Option
→	bis 26 Mio.	85%	100%
→	ab 26 Mio.	„Gleitzone“ von 90 Mio. € ./ 1 % für je 1,5 Mio.	
→	116 Mio.	25%	40%
→	ab 116 Mio.	20%	35%

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E i.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

52 statt 26 Mio Euro, wenn der **Gesellschaftsvertrag oder die Satzung** Bestimmungen enthalten, die

1. die **Entnahme oder Ausschüttung** des steuerrechtlichen Gewinns nahezu vollständig beschränken, **und**

2. die **Verfügung** über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Angehörige i.S. § 15 Abs. 1 AO beschränken, **und**

3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine **Abfindung** vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt

und (4.) die Bestimmungen den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechen.

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E i.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

§ 13a Abs. 9 Satz 6 ErbStG-E:

Die Voraussetzungen des Satzes 5 müssen **10 Jahre vor** dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. Die Steuerbefreiung **entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit**, wenn die Voraussetzungen des Satzes 5 nicht über einen Zeitraum von **30 Jahren nach** dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; §§ 13c und 28a bleiben unberührt (?).

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

Bei großen Vermögen (also > 26 Mio. bzw. > 52 Mio.)

- ist die auf das **begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag des Erwerbers** zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem **verfügbarem Vermögen i.S. Abs. 2** zu begleichen.

- und: **Negativvoraussetzungen des Abs. 4**

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

→ Problem: **verfügbares Vermögen** (Abs. 2)

50% des

1. mit der Erbschaft oder Schenkung **zugleich** übergebenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört

2. das dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) -- **bereits -- gehörenden** Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

§ 28a Abs. 4 ErbStG-E:

- Erlass steht unter der **auflösenden Bedingung**, dass
1. die Lohnsumme innerhalb der Lohnsummenfrist (7 Jahre) eingehalten wird
 2. die Behaltensregeln innerhalb der Behaltensfrist (7 Jahre) eingehalten werden

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

§ 28a Abs. 4 ErbStG-E:

- Erlass steht unter der **auflösenden Bedingung**, dass
3. der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) **weiteres Vermögen** durch Schenkung oder von Todes wegen erhält, das verfügbares Vermögen im Sinne des Abs. 2 darstellt.
- Erwerber kann dann neuen Antrag stellen