



## **Hamburger Steuerdialog**

Aktuelle Entwicklungen hinsichtlich der  
Besteuerung von Personengesellschaften

Stefan Richter | 11. Oktober 2016

# Themenüberblick

Die Realteilung: Pendant zu § 24 UmwStG?

§ 24 UmwStG und Einnahme-Überschussrechner

Der Unternehmensbegriff bei gewerblicher Prägung

Währungsverluste bei Liquidation einer ausländischen Unterpersonengesellschaft

# **Die Realteilung:** Pendant zu § 24 UmwStG?

# Die Realteilung: Pendant zu § 24 UmwStG?

## BFH, Urteil vom 17.09.2015 – III R 49/13

### Sachverhalt

- Partnerin (Mitunternehmerin) schied aus einer Freiberuflersozietät aus und erhielt dafür die in einer anderen Stadt gelegene Niederlassung, die sie bereits zuvor geleitet hatte
- Die Sozietät (Mitunternehmerschaft - mit der Hauptniederlassung) wurde von den übrigen Partnern (Mitunternehmern) unter der bisherigen Bezeichnung weiter geführt
- Neben der Niederlassung wurde der ausscheidenden Partnerin eine Rente zugesagt

### Entscheidung des BFH

1. Es liegt (**insoweit**) eine gewinnneutrale Realteilung vor
  - wenn ein Mitunternehmer
  - unter Übernahme eines Teilbetriebs (hier: Niederlassung)
  - aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet
  - und die Mitunternehmerschaft von den übrigen Mitunternehmern fortgesetzt wird
  - Auch wenn dem Teilbetrieb zuvor erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden

### Aus den Gründen

- Realteilung bezweckt, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, wenn die Besteuerung stiller Reserven sichergestellt ist (trifft auch auf das Ausscheiden eines Mitunternehmers zu)
- Keine Anknüpfung an das zivilrechtliche Verständnis einer Realteilung (mit Auflösung der Mitunternehmerschaft)

# Die Realteilung: Pendant zu § 24 UmwStG?

## BFH, Urteil vom 17.09.2015 – III R 49/13

### **Entscheidung des BFH (Fortsetzung)**

2. Daneben war die Rentenzusage ein Veräußerungstatbestand

- Aufgrund Entgeltlichkeit der Rente (keine Versorgungsrente)
- Da die Sozietät ihren Gewinn zuvor durch EÜR ermittelt hatte, musste sie zwecks Ermittlung des Veräußerungsgewinns zwingend zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen, was wiederum zu einem Übergangsgewinn der Beteiligten führt
- Veräußerungsgewinn berechnet als:
  - Kapitalwert der Rente
  - zzgl. Buchwerte des übernommenen Teilbetriebs
  - abzgl. Veräußerungskosten
  - abzgl. Wert des Kapitalkontos

Im Ergebnis entspricht dies der Einheitstheorie und nicht der Trennungstheorie

# Die Realteilung: Pendant zu § 24 UmwStG?

## BFH, Urteil vom 17.09.2015 – III R 49/13

### Einordnung und Diskussionspunkte

- Änderung der Rechtsprechung mit einer bislang engen Definition der Realteilung zu einer (sehr?) weiten Definition
  - Pendant zu § 24 UmwStG (anstatt einer reziprok analogen Anwendung des § 24 UmwStG)
  - Anwendung auf (sämtliche) Fälle der “Ausbringung” betrieblicher Einheiten, z.B. bei Aufgabe eines Teilmitunternehmeranteils?
    - Änderung im Mitunternehmerbestand = neue Mitunternehmerschaft?
    - Änderung in den Beteiligungsquoten = identische Mitunternehmerschaft?
  - Anwendung auch bei Ausbringung/Realteilung von Einzelwirtschaftsgütern?
    - “Werden im Zuge einer Realteilung (...) einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen (...)”, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG.
- Nebeneinander von nicht gewinnrealisierender Realteilung und gewinnrealisierendem Veräußerungsvorgang:
  - Anwendung der Einheitstheorie
  - auch bei Wert- bzw. Spitzenausgleich?
- Verhältnis zu § 6 Abs. 5 EStG?

# § 24 UmwStG und Einnahme- Überschussrechner

# § 24 UmwStG und Einnahme-Überschussrechner

## OFD NRW, Verfügung vom 09.02.2016

### **Inhalt**

- Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, für den der Gewinn im Wege der EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird, wird nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht, die ihren Gewinn ebenfalls auf diese Weise ermittelt
- Bisher: stets Wechsel zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung notwendig; nach dem (fiktiven) Übergang zur Bilanzierung kann unmittelbar zur EÜR zurückgekehrt werden
- Nunmehr: Wechsel zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung nicht mehr zwingend notwendig, wenn
  - Einbringung nach § 24 UmwStG in vollem Umfang zu Buchwerten erfolgt und
  - die Bestimmung des Umfangs des Betriebsvermögens sowie die Besteuerung des Gesamtgewinns auf andere Weise sichergestellt werden (Aufzeichnungen, die ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erläuterung nachvollziehen kann)
- Keine Änderung bei sonstigen Gegenleistungen neben Gesellschaftsrechten oder Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit gemeinem Wert/Zwischenwert

### **Einordnung:**

- Teilweise Aufgabe der bisherigen Verwaltungsauffassung
- Erhebliche Reduzierung des Compliance-Aufwandes bei Buchwerteinbringungen ohne sonstige Gegenleistungen neben Gesellschaftsrechten (z.B. Aufnahme von neuen Sozien)



# **Der Unternehmensbegriff** bei gewerblicher Prägung

# Der Unternehmensbegriff bei gewerblicher Prägung

## FG Bremen, Urteil vom 25.06.2015 – 1 K 68/12 (6)

### BFH – I R 58/15 (anhängig)

#### **Sachverhalt**

- Vermögensverwaltende, gewerbliche geprägte inländische GmbH & Co. KG (Klägerin) bezog Dividenden aus Beteiligung (50%) an einer gewerblich tätigen T-GmbH
- Kommanditisten der Klägerin waren mehrheitlich ausländische Kapitalgesellschaften (ohne Abkommenschutz)
- Klägerin verfügte weder über eigenes Personal noch über Büroräume; Dienstleistungsvertrag mit gesonderter Managementgesellschaft
- Geschäftsführeridentität zwischen Komplementär-GmbH der Klägerin und Komplementär-GmbH der Managementgesellschaft

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Klägerin ihren Kommanditisten keine Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO vermitteln konnte und die Anteile an der T-GmbH nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen waren. Im Ergebnis schieden die Dividenden aus der Veranlagung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung aus und unterlagen damit der vollen Quellensteuer ohne Erstattung im Rahmen einer Veranlagung.

# Der Unternehmensbegriff bei gewerblicher Prägung

## FG Bremen, Urteil vom 25.06.2015 – 1 K 68/12 (6)

### BFH – I R 58/15 (anhängig)

#### **Entscheidung FG Bremen**

- Klägerin ist gewerblich geprägte Personengesellschaft und vermittelt ihren Gesellschaftern Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Auch gewerblich geprägte Personengesellschaften stellen ein Unternehmen i.S.v. § 12 AO dar
- Klägerin verfügt über eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO, da die Identität der handelnden Organe von überlassender und nutzender Gesellschaft in Bezug auf die Geschäftsräume Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung begründet
- Betriebsstätte setzt keine aktive gewerbliche Betätigung voraus
- Keine Anwendung abkommensrechtlicher Prinzipien auf nationales Steuerrecht

Im Ergebnis führt einheitliche und gesonderte Feststellung zur Anwendung von § 8b KStG und damit zu einer Reduzierung der (Quellen-)Steuerbelastung auch ohne Abkommensanwendung.

#### **Revisionsverfahren des BFH**

- Was umfasst der Begriff "Unternehmen" i.S.d. § 12 AO?
- Ist die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft dem Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Falle ausländischer Anteilseigner im Nicht-DBA-Fall zuzurechnen?

# **Währungskursverluste**

bei Liquidation einer  
ausländischen  
Unterpersonengesellschaft

# Währungskursverluste bei Liquidation einer ausländischen Unterpersonengesellschaft

BFH, Urteil vom 02.12.2015 – I R 13/14

## **Sachverhalt**

- Doppelstöckige gewerbliche Personengesellschaftsstruktur mit Untergesellschaft und Betriebsstätte in den USA
- Liquidation der Untergesellschaft und Rückgewähr von Einlagen an die Obergesellschaft mit Währungskursverlusten
- Keine Berücksichtigung des Währungskursverlustes in Deutschland

## **Entscheidung**

- Währungskursgewinne/-verluste werden nach Art. 7 DBA-USA können im Betriebsstättenstaat besteuert werden
- Entscheidung ist konsistent mit der Freistellung von Währungskursgewinnen/-verlusten nach BFH, Urteil vom 16.02.1996 – I R 13/14 (Währungskursverluste eines deutschen Stammhauses aus einer belgischen Betriebsstätte sind im Inland steuerlich nicht zu berücksichtigen)

## **Einordnung**

- Anwendung auf Fremdwährungseinlagen bzw. deren Rückgewähr
- Zurechnung von Gesellschaftereinlagen zu Betriebsstätten (in DBA-Staaten/nicht DBA-Staaten) im Jahr der Rückgewähr?
- Anwendung von subject-to-tax-Klauseln auf Fälle von Währungskursgewinnen bei Nichtbesteuerung im Ausland?

# Kontakt



---

## **Stefan Richter**

Diplom-Wirtschaftsingenieur  
Steuerberater  
Partner

Tel: +49 (0) 40 32080 4722  
[strichter@deloitte.de](mailto:strichter@deloitte.de)

---

## **Deloitte GmbH**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Dammtorstraße 12  
20354 Hamburg

[www.Deloitte.com/de](http://www.Deloitte.com/de)



Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 225.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.



## 6. Hamburger Steuerdialog

### Update Personengesellschaften

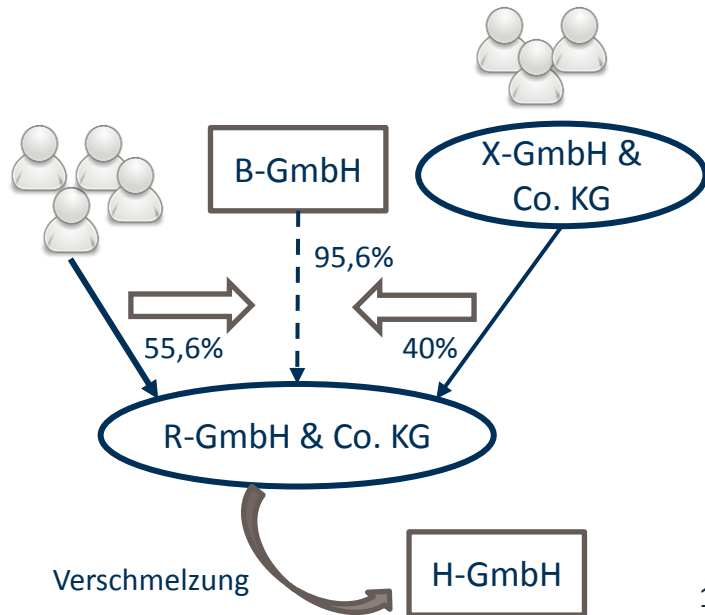
Christoph Oenings  
Hamburg, 11. Oktober 2016



## **6. Hamburger Steuerdialog – Update Personengesellschaften**

- A. Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel (BFH v. 14.01.2016 – IV R 5/14 u. IV R 48/12)
- B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG
- C. Übergang eines MU-Anteils an gewerblich geprägter Gesellschaft auf gemeinnützige Körperschaft und § 6 Abs. 3 EStG (OFD Frankfurt/Main v. 27.07.2016)

## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel



### BFH, Urteil v. 14.01.2016 – IV R 5/14

- Die X-GmbH & Co. KG ist Kommanditistin der R-GmbH & Co. KG, wobei ihr Gewinnanteil – nach allgemeinem Gewinnverteilungsschlüssel – 40 % beträgt.
- Die X-GmbH & Co. KG sowie weitere Kommanditisten – mit Ausnahme von D – veräußern mit Wirkung zum 05.01.2004 ihren Gesellschaftsanteil an die bisher nicht beteiligte B-GmbH, die sodann mit 95,6% am Gewinn und Vermögen beteiligt ist. D bleibt mit 4,4% am Gewinn und Vermögen beteiligt.
- Nach den Vereinbarungen der Parteien soll die Gewerbesteuer auf Grund des Anteilsverkaufs im Innenverhältnis von den jeweiligen Verkäufern zu tragen sein.
- Mit steuerlicher Wirkung zum Ablauf des 31.05.2004 wird die R-GmbH & Co. KG auf die H-GmbH verschmolzen.
- Wie hoch ist der auf die X-GmbH & Co. KG für den EZ 2004 entfallende Anteil am Gewerbesteuermessbetrag i.S.d. § 35 EStG?



## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

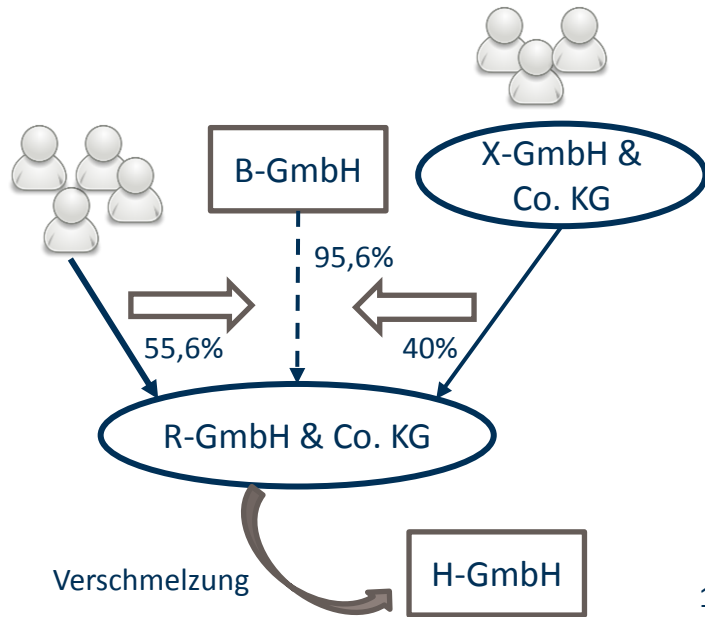
### Auszug § 35 EStG [Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb]

(2) <sup>1</sup>Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 ist der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen.<sup>2</sup>**Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.**<sup>3</sup>Wenn auf Grund der Bestimmungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für eine Mitunternehmerschaft nur der auf einen Teil der Mitunternehmer entfallende anteilige Gewerbeertrag berücksichtigt wird, ist der Gewerbesteuer-Messbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in voller Höhe auf diese Mitunternehmer entsprechend ihrer Anteile am Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft aufzuteilen.<sup>4</sup>Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln.<sup>5</sup>Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

### Auszug § 7 GewStG [Gewerbeertrag]

<sup>2</sup>**Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe** 1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft, 2. **des Anteils eines Gesellschafters**, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, 3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, **soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.**

## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

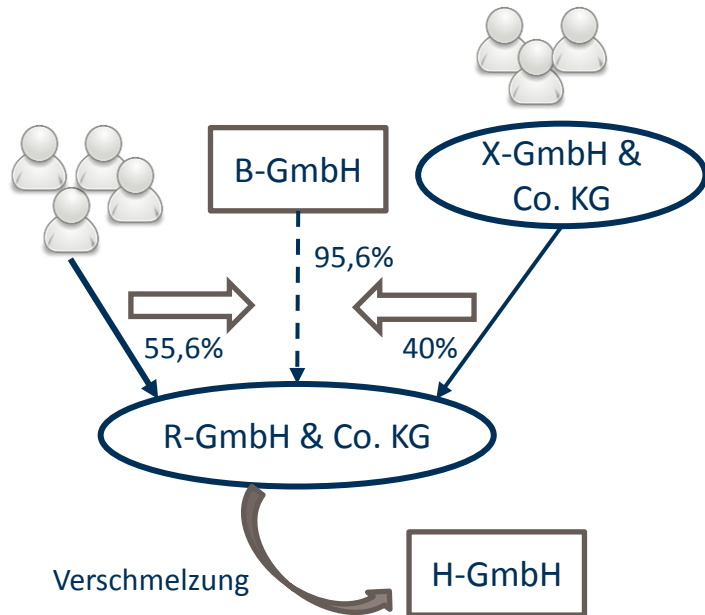


### BFH, Urteil v. 14.01.2016 – IV R 5/14

- Das Finanzamt berechnet den Anteil am GewSt-MB wie folgt
- Infolge der Verschmelzung zum 31.05.2004 bestand die Gewerbesteuerpflicht der R-GmbH & Co. KG im Jahr 2004 nur für den abgekürzten Erhebungszeitraum (EZ) 01.01. bis 31.05. (152 Tage).
- Im (abgekürzten) EZ war die X-GmbH & Co. KG zeitanteilig 4/152 beteiligt. Ihre Beteiligungsquote betrug in dieser Zeit 40% entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel.
- $4/152 \text{ Tage} \times 40\% \text{ Beteiligungsquote} = 1,05\%$



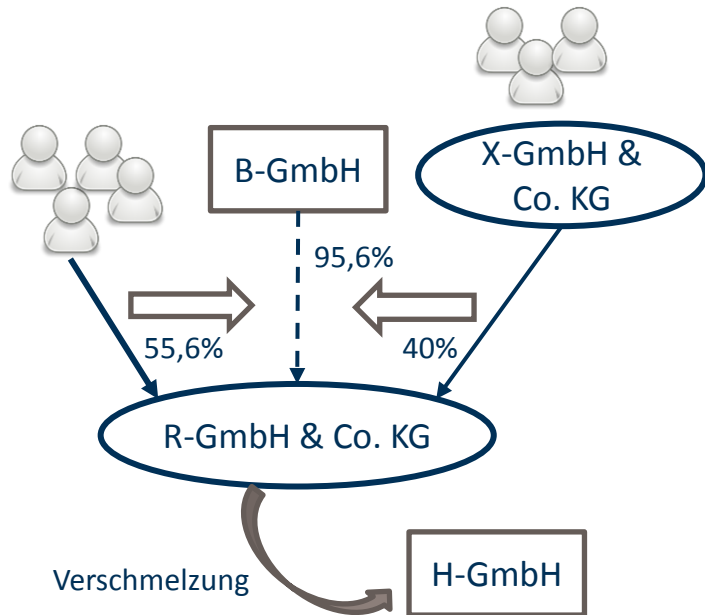
## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel



### BFH, Urteil v. 14.01.2016 – IV R 5/14

- Die X-GmbH & Co. KG begehrt die Feststellung eines Anteils am GewSt-MB der R-GmbH & Co. KG unter Einbeziehung ihres Veräußerungsgewinns.
- Dabei beruft sie sich auch auf das BMF-Schreiben zur Steuerermäßigung gem. § 35 EStG (v. 24.02.2009, BStBl. I 2009, 440, Tz. 30).
- „Tritt ein Gesellschafter während des Wirtschaftsjahrs in eine Personengesellschaft ein oder scheidet er aus dieser aus, und besteht die Personengesellschaft fort, geht der Gewerbebetrieb nicht im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über. Für Zwecke der Berechnung der Steuerermäßigung ist der für den Erhebungszeitraum festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. **Maßgeblich ist dabei der von den Gesellschaftern gewählte allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel einschließlich der Vereinbarungen, die anlässlich des Eintritts oder des Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden sind. Der Veräußerungs- und Aufgabegewinn des ausscheidenden Gesellschafters beeinflusst den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht.**“

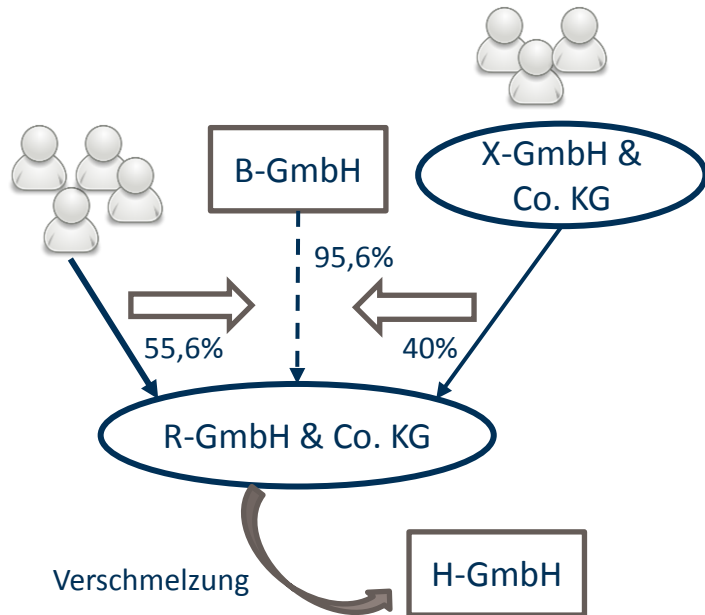
## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel



### BFH, Urteil v. 14.01.2016 – IV R 5/14

- BFH-Lösung
- Der Anteil am GewSt-MB richtet sich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Der Gewinnverteilungsschlüssel wird nicht durch den Veräußerungsgewinn beeinflusst.
- Bei unterjährigem Ausscheiden ist die Gewerbesteuer von den zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer beteiligten Mitunternehmern zu tragen.
- Die Gewerbesteuer entsteht mit Ablauf des Erhebungszeitraums, §§ 14 S. 2, 18 GewStG, grds. 31.12. Hier: 31.05.
- Den „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ als Aufteilungsmaßstab vorzusehen, bewegt sich im Rahmen der dem Gesetzgeber zustehenden Vereinfachungs- und Typisierungsbefugnis.
- Es ist möglich, Anrechnungsüberhänge durch gesellschaftsvertragliche Regelungen weitgehend auszugleichen.

## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel



### BFH, Urteil v. 14.01.2016 – IV R 5/14

- BFH-Lösung
- Für die Feststellung von Anteilen am GewSt-MB nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG für unterjährig ausgeschiedene Mitunternehmer fehle es an einer Rechtsgrundlage.
- Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft, an der der ausgeschiedene Gesellschafter nicht mehr beteiligt ist. Damit berührt ihn die Gewerbesteuer nicht; was auch dann gilt, wenn er sich zivilrechtlich zur Übernahme der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.
- In § 35 EStG wird typisierend an die Entstehung der Gewerbesteuer nach § 18 GewStG und an den in diesem Moment tatsächlich bestehenden Gesellschafterbestand und Gewinnverteilungsschlüssel angeknüpft. Zwar wird die von § 35 EStG angestrebte Neutralisierung der gewerbesteuerlichen Belastung dadurch nicht erreicht; mit der vereinfachenden Anrechnungsregelung des § 35 EStG bewegt der Gesetzgeber sich aber im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis.

## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

### Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung und Literatur

- BMF-Schreiben vom 24.02.2009, Tz. 30.:
  - Bei unterjährigem Gesellschafterwechsel ist der für den Erhebungszeitraum festgestellte GewSt-MB auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Maßgeblich ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel einschließlich der Vereinbarungen, die anlässlich des Eintritts oder Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden sind.
- Der Gewinnverteilungsschlüssel wurde unter Einbeziehung sämtlicher unterjährig beteiligter Gesellschafter berechnet, und zwar zeitanteilig.
  - Bsp.: A und B waren zu je 50% an der A-OHG beteiligt. Zum 01.07.2015 veräußert B seinen Anteil an C.
  - Lösung nach bisheriger Verwaltungsauffassung:
    - A: 50 % Gewinnanteil, da im gesamten Jahr mit 50 % beteiligt.
    - B:  $\frac{1}{2} \times 50\% = 25\%$
    - C:  $\frac{1}{2} \times 50\% = 25\%$
  - Im Ergebnis konnte für A, B und C der Anteil am GewSt-MB nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG festgestellt werden, auch wenn B am Schluss des Erhebungszeitraums nicht mehr an der OHG beteiligt war.

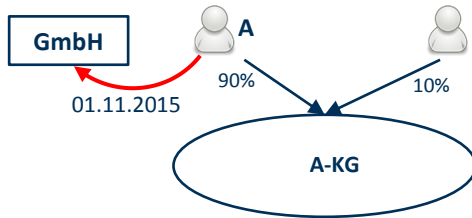
### Sichtweise BFH

- Nur solche Mitunternehmer erhalten einen Anteil am GewSt-MB, die am Ende des EZ beteiligt sind; unklar ist, ob der BFH für den Anteil des Erwerbers stichtagsbezogen auf den allgemeinen Gewinnanteil am Ende des EZ abstellt oder der Anteil zeitraumbezogen für den gesamten EZ ermittelt wird.



## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

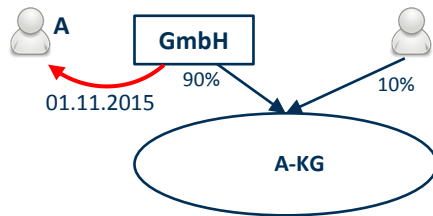
### Fallbeispiel 1



### Fallbeispiel 1

- Natürliche Person A veräußert am 01.11.2015 90%-Anteil an eine GmbH. Das Wirtschaftsjahr der A-KG endet am 31.12.2015. Der Gewinnanteil entspricht dem Beteiligungsumfang.
  - Lösung nach BFH: Maßgeblich ist die Gewinnverteilung am Ende des Erhebungszeitraums, somit entfallen auf die GmbH 90 % und auf den anderen Gesellschafter 10 % des GewSt-MB.
  - A verliert somit sein gesamtes Anrechnungsvolumen nach § 35 EStG
  - Eine Regelung zum Ausgleich von Anrechnungsüberhängen ließe leer, da die GmbH nicht von den Anrechnungsvolumen profitieren kann.

### Fallbeispiel 2



### Fallbeispiel 2

- GmbH veräußert am 01.11.2015 90%-Anteil an die natürliche Person A; im Übrigen wie oben.
  - Lösung nach BFH: Auf A entfallen 90 % und auf den anderen Gesellschafter 10 % des GewSt-Messbetrags.
  - Ogleich die GmbH 10 Monate zu 90 % beteiligt war, kann der hierauf entfallende GewSt-MB von A genutzt werden. Im Ergebnis wird der Gewinnanteil in Höhe von 90 % x 10/12 nur mit 15% KSt zzgl. SolZ belastet (vorausgesetzt, die gewerblichen Einkünfte des A reichen aus, um das Anrechnungsvolumen in voller Höhe zu nutzen).

## A. Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

### Wird das BMF seine Sichtweise der neueren BFH-Rechtsprechung anpassen?

#### Folgen der Sichtweise des BFH

- Risiko für den Verlust von Anrechnungsvolumen verschärft sich bei Veräußerung einer natürlichen Person an eine Kapitalgesellschaft
- Möglichkeit der „Schaffung“ von Anrechnungsvolumen durch Veräußerung durch eine Kapitalgesellschaft an eine natürliche Person (aber: bestehen ausreichend gewerblich Einkünfte, um das Anrechnungsvolumen nutzen zu können?)

#### Gestaltungsmöglichkeiten beim Gesellschafterwechsel zur Reduzierung von Anrechnungsüberhängen

- Vermeidung einer GewSt-Pflicht des Veräußerungsgewinns, § 7 S. 2 GewStG
- Wirtschaftlicher Anteilsübergang erst mit Ablauf des letzten Tags des Erhebungszeitraums (regelmäßig 31.12.); Vermeidung unterjähriger Gesellschafterwechsel
- Vollständiger unterjähriger Gesellschafterwechsel zur Abkürzung des EZ (Austausch auch des Komplementärs)
- Wohl nicht geeignet: Bestimmung eines abweichenden Wirtschaftsjahrs, da BFH für den Anteil am GewSt-MB auf den Gewinnanteil am Ende des EZ, nicht aber am Ende des WJ abstellt
- Regelungsbedarf für einen GewSt-Ausgleich auf zivilrechtlicher Basis; Steuerklauseln im Gesellschafts- und Anteilskaufvertrag (Beachte ggf. iterative Berechnung).
- Problematik besteht auch bei Anteilschenkungen und Anteilseinbringungen (§ 20 UmwStG)

## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i 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, kein Unternehmen i.S.d. DBA (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. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG



## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

### § 50i Abs. 1 EStG: Treaty Override

- § 50i Abs. 1 EStG sichert deutsches Besteuerungsrecht an WG des BV und Anteilen i.S.d. § 17 EStG, die vor dem 29.6.2013 steuerneutral in steuerliches Betriebsvermögen einer gewerblich Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG oder eines Besitzunternehmens im Rahmen der Begründung einer Betriebsaufspaltung überführt oder übertragen worden sind.
- Veräußerung oder Entnahme der WG bzw. Anteile führt zur Besteuerung im Inland, unabhängig davon, ob Deutschland nach DBA Besteuerungsrecht zusteht (sog. Treaty-Override).
- Die Vorschrift umfasst insgesamt vier Sätze, durch die inländisches Besteuerungsrecht ungeachtet eines entgegenstehenden DBA gesichert werden soll:
  - **Satz 1:** Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts an steuerneutral in ein Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 EStG überführten oder übertragenen WG oder Anteilen i.S.d. § 17 EStG bei Veräußerung/Entnahme.
  - **Satz 2:** Gleichstellung der steuerneutralen Betriebseinbringung durch eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft mit einer steuerneutralen Überführung/Übertragung i.S.d. Satzes 1.
  - **Satz 3:** Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts an den laufenden Einkünften aus der Beteiligung an der Personengesellschaft i.S.d. Satzes 1.
  - **Satz 4:** Sinngemäße Anwendung der Sätze 1-3 auf Besitzpersonengesellschaften und Besitz Einzelunternehmen einer Betriebsaufspaltung.

## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

### § 50i Abs. 2: Zwangsbesteuerung bei 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. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

(1) <sup>1</sup>Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17

1. vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden, **und ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben,**
2. ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, und
3. ist das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden,

so ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist, aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. <sup>2</sup>Als Übertragung oder Überführung von Anteilen im Sinne des § 17 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gilt auch die Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft, die bisher auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ausgeübt hat oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bezogen hat, im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils dieser Personengesellschaft in eine Körperschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes, wenn **der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt und die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht**

1. der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt,
2. die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht und
3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der neuen Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes bereits im Einbringungszeitpunkt ausgeschlossen oder beschränkt ist oder vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist.

## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

<sup>3</sup>Auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die die in Satz 1 genannten Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt oder der im Sinne des Satzes 2 neue Anteile gewährt wurden, sind ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. <sup>4</sup>Die Sätze 1 und 3 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

~~(2) <sup>1</sup>Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgesamtheiten, (2) Bei Einbringung nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 enthalten, abweichend von den Bestimmungen § 20 Absatz 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes, stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen. <sup>2</sup>Ungeachtet des § 6 Absatz 3 und 5 gilt Satz 1 für die Überführung oder Übertragung, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile oder hinsichtlich der mit diesen im Zusammenhang stehenden Anteile im Sinne des § 22 Absatz 7 des Umwandlungssteuergesetzes ausgeschlossen oder beschränkt ist.~~

~~1. der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft im Sinne des Absatzes 1 oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder  
2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft  
entsprechend. <sup>3</sup>Werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des Absatzes 1 von der Personengesellschaft für eine Betätigung im Sinne des § 15 Absatz 2 genutzt (Strukturwandel), gilt Satz 1 entsprechend. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.~~



## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

### Begleitende Änderung des § 6 Abs. 3 EStG

(3) <sup>1</sup>Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.<sup>2</sup>Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.<sup>3</sup>Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.

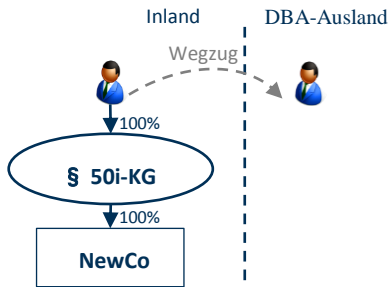
## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

### Inhalt der Empfehlung des Bundesrats

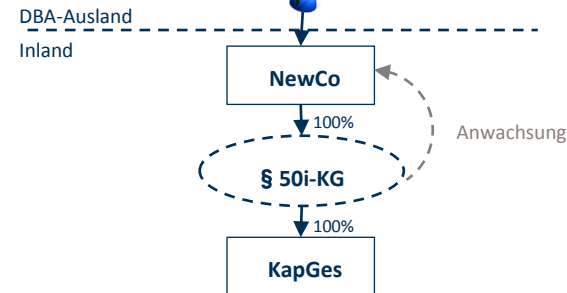
- **§ 50i Abs. 1** soll nur auf eine vor dem 01. Januar 2017 eintretende Entstrickung anwendbar sein. Für eine ab dem 01. Januar 2017 eintretende Entstrickung sollen allgemeine Entstrickungsregeln (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) gelten.
  - Auch bei anderslautender verbindlicher Auskunft?
  - Doppelbesteuerungsproblem durch Treaty Override des § 50i Abs.1 EStG bleibt
- **§ 50i Abs. 2** sieht nach der Empfehlung des Bundesrats einen Ausschluss des Bewertungswahlrechts nur noch für bestimmte Einbringungen nach § 20 UmwStG vor.
- Zudem ist der Ansatz mit dem gemeinen Wert nach der Empfehlung auf Wirtschaftsgüter und Anteile i.S.d. § 50i Abs. 1 begrenzt.
- (begünstigende) rückwirkende Anwendung für Einbringungen nach 2013 (derzeit geltender § 50i Abs. 2 EStG soll rückwirkend durch die Neufassung ersetzt werden; „begünstigende“ Rückwirkung)
  - § 50i Abs. 2 EStG wird deutlich entschärft (z. B. Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG auf Familienstiftungen nicht mehr blockiert)
  - EU-konform? Grundfreiheiten und Beihilfeverbot?

## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

Ausgangstruktur



Zielstruktur



### Grundfall (vgl. FAZ v. 19.02.2014)

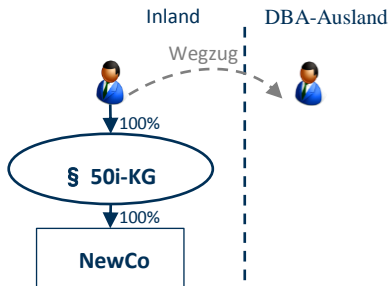
- Steuerneutrale Einlage von § 17-EStG-Anteilen vor dem 29.06.2013 in gewerblich geprägte KG (§ 50i-KG).
- Anschließend Wegzug in EU-DBA-Ausland (DBA = OECD MA).
- Nachfolgend Einbringung der Beteiligung an der §50i-KG steuerneutral zum BW nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG in eine inländische KapGes („NewCo“).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

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

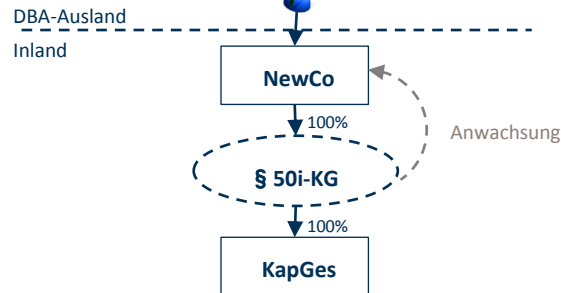
- Besteuerungsrecht am eingebachten Vermögen wird durch Einbringung nicht beeinträchtigt, § 20 UmwStG (+).
- Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung an NewCo steht nach Art. 13 Abs. 5 DBA Ausland (Wohnsitzstaat) zu. I. E.: Wegzug ohne Folgen des § 6 AStG
- Steuerlicher Gestaltungsmisbrauch, § 42 AO?

## B. Empfehlung des Bundesrats zur (erneuten) Änderung des § 50i EStG

Ausgangstruktur



Zielstruktur



### Steuerliche Würdigung § 50i EStG [KoratienAnpG]

- Wegzug löst Entstickerbesteuerung aus, § 4 Abs. 1 S. 3 EStG in Fällen, in denen die (neue) BFH-Rechtsprechung Anwendung findet.
- In Altfällen schützt Bestandskraft, verbindliche Auskunft und § 50i Abs. 1 EStG vor einer Entstrickungsbesteuerung.
- Einbringung der § 50i-Sachgesamtheit ab 2014: kein § 20 UmwStG, da Vorrang § 50i Abs. 2 EStG
- BMF v. 21.12.2015: Keine Billigkeitsmaßnahme, da inländisches Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen nicht besteht (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, Besteuerungsrecht im Wohnsitzstaat, hier Ausland).

### Steuerliche Würdigung § 50i EStG-BEPS-UmsG-E

- Kein Bewertungswahlrecht gem. § 20 UmwStG, da kein inländisches Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen, § 50i Abs. 2
- Wie ist die Rechtslage, wenn § 50i-KG durch Strukturwandel zur originär-gewerblichen Gesellschaft wird? (z. B. Etablierung als geschäftsleitende Holding)

## C. Übergang eines MU-Anteils an gewerblich geprägter Gesellschaft auf gemeinnützige Körperschaft und § 6 Abs. 3 EStG

### Keine vollständige gesetzliche Gleichbehandlung des „echten“ und des nur „fiktiven“ Gewerbebetriebs

- Organträger kann nur eine gewerblich tätige Personengesellschaft sein, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG
- Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen, § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. b EStG (Sonderausgabenabzug nur bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen, wenn die Mitunternehmerschaft eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt)
- Steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht: Anders als die gewerblich tätige Gesellschaft vermittelt die gewerblich geprägte Gesellschaft ihren Mitunternehmern **keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO (vgl. BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858; v. 18.02.2016 – V R 60/13, BFH/NV 2016, 1116)**.
- Gewerbliche Prägung schlägt abkommensrechtlich nicht durch, d.h. kein Unternehmen i. S. d. DBA.

## C. Übergang eines MU-Anteils an gewerblich geprägter Gesellschaft auf gemeinnützige Körperschaft und § 6 Abs. 3 EStG

Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main v. 27.07.2016 – S 2241 A-129-St 213

**Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine gemeinnützige Körperschaft, Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG**

Nach einem Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die nicht originär gewerblich tätig ist, auf eine gemeinnützige Körperschaft **§ 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar**. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG setzt zwingend voraus, dass der Übernehmer der betrieblichen Einheit (hier: des Mitunternehmeranteils) ebenfalls betriebliche Einkünfte erzielt, damit im Falle einer späteren Veräußerung die fortgeführten stillen Reserven bei ihm der Versteuerung unterworfen werden können. Da der Anteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft bei der übernehmenden gemeinnützigen Körperschaft nach dem BFH-Urteil vom 25.05.2011, BStBl II 2011, 858, **zu keinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt, erzielt die gemeinnützige Körperschaft daraus keine betrieblichen Einkünfte** und für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ist kein Raum. Die Übertragung führt infolgedessen beim Übertragenden zur **Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG** und damit zur **Entnahme ins Privatvermögen**. Die Entnahme **kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG zu Buchwerten** erfolgen, wenn die den Mitunternehmeranteil umfassenden Wirtschaftsgüter der gemeinnützigen Körperschaft **unentgeltlich** überlassen werden (sogen. Buchwertprivileg). Umfasst der Mitunternehmeranteil jedoch auch **Verbindlichkeiten**, liegt keine unentgeltliche Überlassung vor, so dass die Anwendung des Buchwertprivilegs nicht möglich ist und die in dem Mitunternehmeranteil verhafteten **stillen Reserven zwingend aufzudecken** sind. (Hervorhebung nur hier)

## C. Übergang eines MU-Anteils an gewerblich geprägter Gesellschaft auf gemeinnützige Körperschaft und § 6 Abs. 3 EStG

### Anmerkungen

- Sichtweise der Verwaltung bedeutet m. E. einen Wertungswiderspruch zur Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG
- Stille Reserven in Einzel-WG können danach auf eine steuerbefreite gemeinnützige Körperschaft übergehen; werden die stillen Reserven später realisiert, ist der entstehende Gewinn steuerfrei, er unterliegt aber dem gemeinnützigen Mittelverwendungsgebot
- Diese Wertung sollte auch bei der Übertragung von Sachgesamtheiten durchschlagen, so dass § 6 Abs. 3 EStG Anwendung findet. Die Übernahme von Verbindlichkeiten führt nach der Einheitsbetrachtung für Sachgesamtheiten nicht zu einem Teilentgelt.
- Überlegungen für die Beratung
  - Strukturwandel zur originär gewerblich tätigen Gesellschaft
  - Begründung einer doppelstöckigen Struktur
  - Formwechsel zur GmbH
  - Beteiligung über zwischengeschaltete GmbH
  - Entschuldung der Gesellschaft
  - Abgeschwächte Beteiligungsform, z. B. Nießbrauchsrecht am Gesellschaftsanteil zugunsten gemeinnütziger Einrichtung, ohne dass diese Mitunternehmerin wird
  - Folgen beim Strukturwandel einer originär-gewerblichen zur gewerblich-geprägten Gesellschaft, wenn gemeinnützige Einrichtung als MU beteiligt ist: (anteilig) steuerpflichtige Betriebsaufgabe?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



## Kontakt

### Christoph Oenings

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl. Finanzwirt (FH)

[christoph.oenings@fgs.de](mailto:christoph.oenings@fgs.de)

[www.fgs.de](http://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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:zuerich@fgs-zuerich.ch)



# Update Kapitalgesellschaften

6. Hamburger Steuerdialog

—

11. Oktober 2016

# Agenda

|     |                                      |
|-----|--------------------------------------|
| I   | Update Gesetzgebungsverfahren        |
| II  | Update steuerliche Verlustnutzung    |
| III | Update ertragsteuerliche Organschaft |
| IV  | Update Einlagenrückgewähr            |
| V   | Update § 8 b KStG                    |



# Update Gesetzgebungs- verfahren

# Update Gesetzgebungsverfahren (1/2)

- **Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BEPS 1-Umsetzungsgesetz)**
- **Aktuelle Entwicklung:** Referentenentwurf vom 01.06.2016; Regierungsentwurf vom 13.07.2016; Bundesratsstellungnahme vom 23.09.2016
- **Wesentlicher Inhalt im Überblick:**
  - Umsetzung **Country-by-Country-Reporting** (§§ 90 Abs. 3, 138a AO-E)
  - Automatischer Informationsaustausch über sog. **Tax Rulings** (Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise) (EUAHiG-E)
  - Neuregelung der **Beteiligungsertragsbefreiung** für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen (§ 3 Nr. 40 Satz 3 EStG-E, § 8b Abs. 7 KStG-E)
  - Nichtabzugsfähigkeit von Sonderbetriebsausgaben bei Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 4 i EStG)
  - „**Nichtanwendungsgesetze**“ zu BFH-Rechtsprechung, **insbesondere:**
    - GewSt: Kürzung des **außensteuerrechtlichen Hinzurechnungsbetrags** (§§ 7 S. 7-9, 9 Nr. 2, 3 GewStG-E)
    - GewSt: **Schachteldividenden**, die eine Organgesellschaft bezieht (§ 7 a GewStG-E)
    - § 1 AStG: Sperrwirkung des **DBA-Fremdvergleichsgrundsatzes** (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA) gegenüber § 1 AStG (§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E)
    - § 50 d Abs. 9 EStG: **Rückfall des Besteuerungsrechts**, falls Einkünfte nur teilweise nicht oder gering besteuert werden (§ 50 d Abs. 9 Satz 1 EStG-E)
  - Weitere Änderungen

# Update Gesetzgebungsverfahren (2/2)

Gesetz zu der mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (CbCRUmsG)

Zweites Bürokratieentlastungsgesetz (BEG II)

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModG)

Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (InvStRefG)

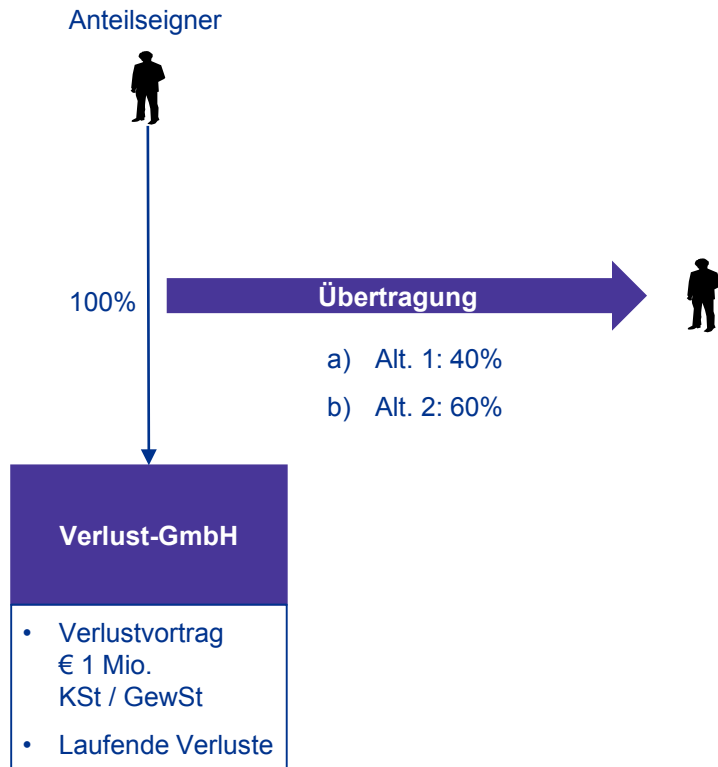
Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (§ 8 d KStG)



# Update steuerliche Verlustnutzung

# Update steuerliche Verlustnutzung (1/3)

## Wirkungsweise des § 8 c KStG



## Erläuterungen (vereinfachend)

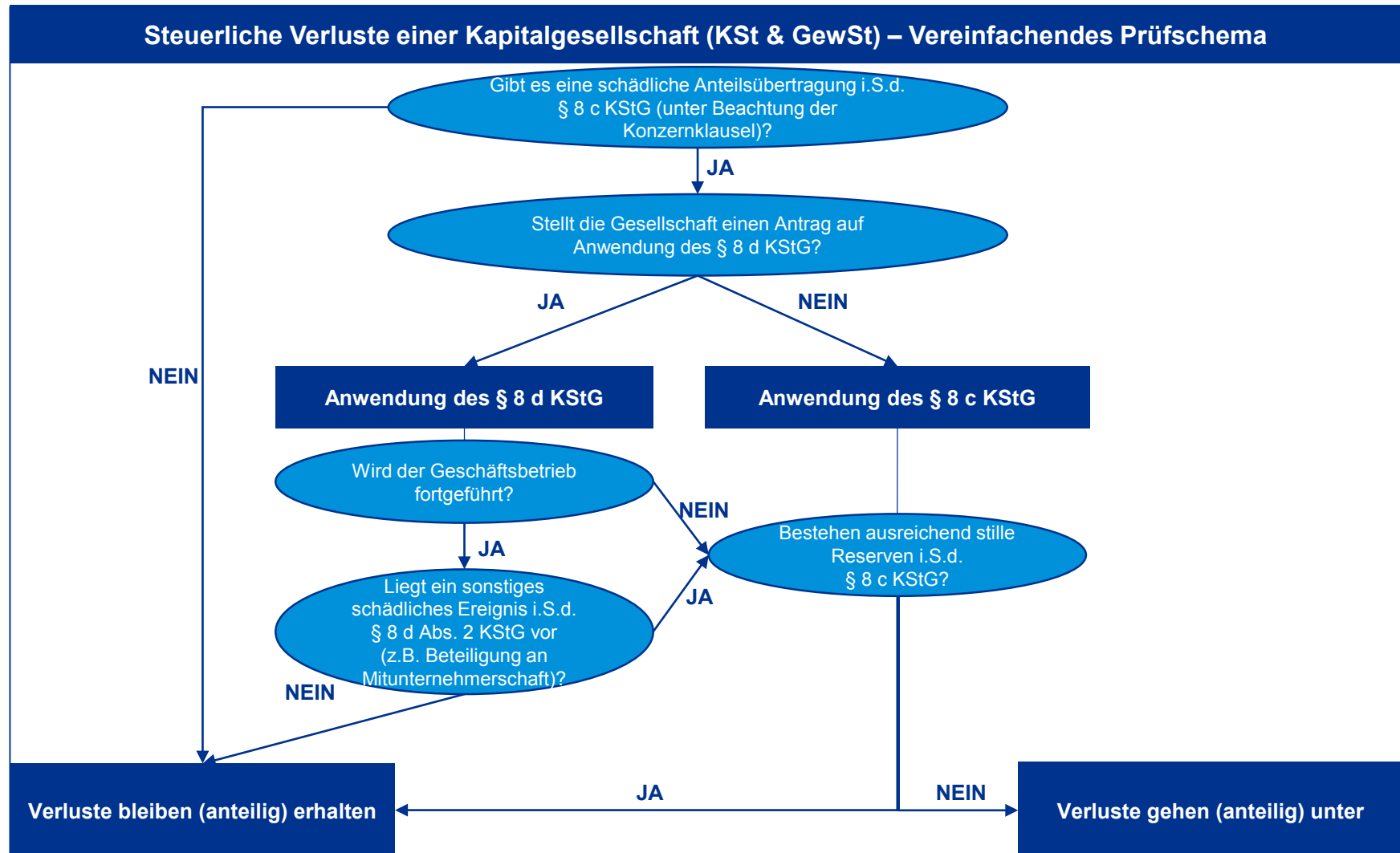
- Werden innerhalb von 5 Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Anteile an einer Verlustgesellschaft an einen Erwerber übertragen, sind die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste der Gesellschaft vollständig nicht mehr abziehbar.
- Bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25% bis zu 50% erfolgt ein anteiliger Untergang der nicht genutzten Verluste.
- **Ausnahmen:**
  - Befreiung für konzerninterne Übertragungen (Konzernklausel, die 2015 ausgeweitet wurde)
  - Stille-Reserven-Klausel
- Hinweis auf mögliche Verfassungswidrigkeit des § 8 c KStG (BVerfG-Verfahren 2 BvL 6/11)



# Update steuerliche Verlustnutzung (2/3)

- **Geplanter Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften**
  - **Aktuelle Entwicklung:** Regierungsentwurf vom 14.09.2016
  - **Wesentlicher Inhalt im Überblick:**
    - Einführung eines § 8 d KStG-E als **Ausnahme** zum Verlustuntergang nach § 8 c KStG.
    - Auf Antrag sollen Verluste und Zinsvorträge trotz schädlichen Anteilseignerwechsels erhalten bleiben, wenn seit der Gründung oder seit drei Jahren derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wird und dieser nach dem Anteilseignerwechsel fortgeführt wird („**fortführungsgebundener Verlustvortrag**“).
    - Der Geschäftsbetrieb soll anhand des **qualitativen Merkmals** der Betätigung bestimmt werden, auf die Zuführung von neuem Betriebsvermögen soll es hingegen nicht ankommen.
    - Bei Einstellung, Ruhen oder Änderung des Geschäftsbetriebs soll der fortführungsgebundene Verlustvortrag untergehen, soweit nicht die Stille-Reserven-Klausel des § 8 c KStG anzuwenden ist. Gleiches soll gelten, wenn sich die Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, Organträger wird oder Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert auf die Körperschaft übertragen werden.
    - Der fortführungsgebundene Verlustvortrag wird **gesondert festgestellt**.
    - Auf **gewerbesteuerliche Fehlbeträge** soll § 8 d KStG-E entsprechend anzuwenden sein.
    - Die Neuregelung soll rückwirkend erstmals auf schädliche Beteiligungswerbe nach dem **31.12.2015** anzuwenden sein.

# Update steuerliche Verlustnutzung (3/3)

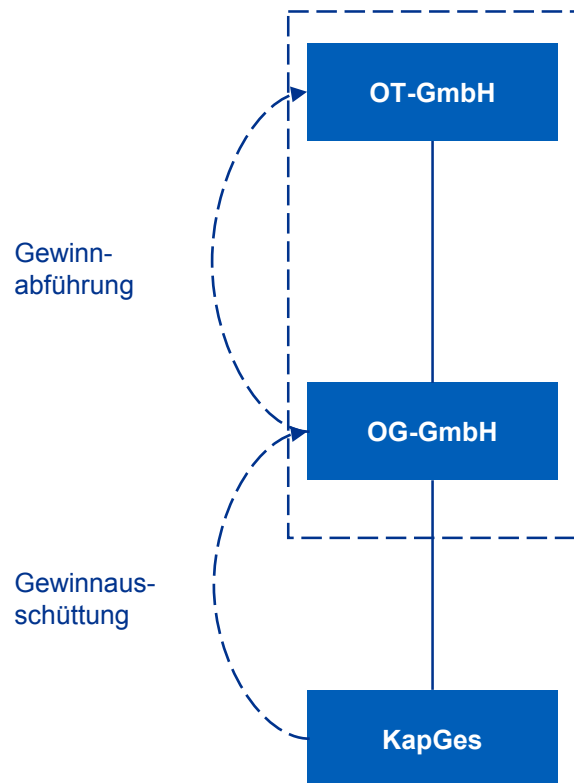




# Update ertragsteuerliche Organschaft

# Update ertragsteuerliche Organschaft (1/7)

## Gewerbsteuerliche Behandlung von Schachteldividenden einer Organgesellschaft



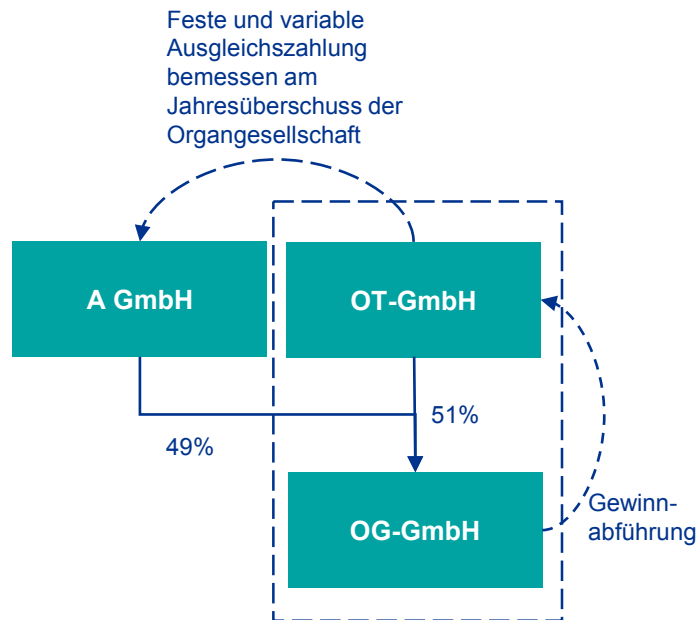
- **Geplante Neuregelung (§ 7a GewStG-E)**
  - **Keine Anwendung** der Kürzungsvorschriften der § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG auf Ebene der OG
  - Aber: Entsprechende Anwendung der **Bruttomethode** auf den "ungekürzten" Gewerbeertrag auf **Ebene der OG (= Nettomethode)**
  - **Beteiligungsaufwendungen:** Abzug bei OG, aber ggf. Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG
- **Folgen**
  - Dividende unterliegt "Schachtelstrafe" des § 8 b Abs. 5 KStG (5% Besteuerung)
  - Nichtanwendungsgesetz zur Entscheidung des BFH v. 17.12.2014
  - Erstmals anzuwenden auf Dividenden, die **nach dem 31.12.2016** zufließen
  - Für Dividenden, die **bis zum 31.12.2016** zufließen, kann sich auf das (günstigere) BFH-Urteil v. 17.12.2014 berufen werden
  - Behandlung des Beteiligungsaufwands für "Altjahre" noch unklar (vgl. BR-Stellungnahme vom 23.9.16: Wahlrecht der früheren Anwendung des § 7 a GewStG)

# Update ertragsteuerliche Organschaft (2/7)

- **Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie**
  - **Aktuelle Entwicklung: Verkündung BGBl. (16.3.2016)**
    - Verlängerung des **Betrachtungszeitraums** für die Berechnung des Durchschnittszinssatzes für die Abzinsung von Pensions-Rückstellungen **von 7 auf 10 Jahre** (§ 253 Abs. 2 HGB)
    - **Ausschüttungssperre** für i.H. des Unterschiedsbetrags zwischen der abgezinsten Rückstellung nach altem und neuem Recht (§ 253 Abs. 6 HGB)
    - Geltung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden; Anwendungswahlrecht für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen und vor dem 1.1.2016 enden.
  - **Auswirkungen auf das Steuerrecht:**
    - Fraglich ist, ob die Ausschüttungssperre eine bei der Durchführung von **Gewinnabführungsverträgen** zu beachtende Abführungssperre (i.S.v. § 301 AktG) begründet.
    - Gesetzeswortlaut des § 301 AktG verweist nur auf Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB (entsprechende Hinweise im Gesetzgebungsverfahren wurden nicht umgesetzt)
    - Trotz anderslautender Literaturlauffassung (z.B. Walter, GmbHR 2016, 354) geht die Finanzverwaltung wohl davon aus, dass § 253 Abs. 6 HGB nicht als Abführungssperre zu verstehen ist (vgl. Vortrag Pung beim EUROFORUM-Seminar „Die Organschaft“ im September 2016)

# Update ertragsteuerliche Organschaft (3/7)

## FG Niedersachsen, Urteil v. 11.11.2015 (6 K 386/13) (Rev. BFH: I R 93/15): Steuerliche Anerkennung eines EAV (Ausgleichszahlungen; Verlustübernahme)



- **Sachverhalt:**

- **Ausgleichszahlung:**

- Kombination aus festem Ausgleich und variablem Zuschlag zur Ausgleichszahlung bemessen am Jahresüberschuss der Organgesellschaft vor Gewinnabführung:  
49%-Minderheitsgesellschafter erhielt zwischen 56-63% des Gewinns der Organgesellschaft

- **Verlustübernahme:**

- EAV aus 2004; Allgemeiner Verweis auf § 302 Abs. 1 und 3 AktG
- § 302 AktG wurde im Dezember 2004 um einen neuen Absatz 4 ergänzt:
- EAV wurde nicht angepasst

# Update ertragsteuerliche Organschaft (4/7)

## FG Niedersachsen, Urteil v. 11.11.2015 (6 K 386/13) (Rev. BFH: I R 93/15): Steuerliche Anerkennung eines EAV (Ausgleichszahlungen; Verlustübernahme)

- **Urteil:**

- **Ausgleichszahlung:**

- Verstoß gegen Abführung des **ganzen Gewinns**, wenn sich variabler Anteil am **Gewinn der OG** bemisst.
- Dies gelte auch, wenn Gesamtbetrag (variable Ausgleichszahlung + Fixbetrag) geringer ist als der ohne den EAV zu zahlende Betrag.

- **Verlustübernahme:**

- § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F.: Wenn im EAV nur ein einfacher Verweis auf § 302 AktG besteht (kein dynamischer Verweis), muss bei gesetzlicher Änderung des § 302 AktG auch der EAV angepasst werden.
- Dafür spreche auch die „klarstellende“ Gesetzesänderung durch die kleine Organschaftsreform.

- **Folgen:**

- **Ausgleichszahlung:**

- Kombination aus festem Ausgleich und variablem Ausgleich nicht per se schädlich; Bemessung variabler Ausgleich am Gewinn des Organträgers bemessen.
- Anknüpfung an OG-Gewinn: BFH v. 04.03.2009 (I R 1/08); aber beachte Nichtanwendungserlass v. 20.04.2010; fraglich, ob Nichtanwendungserlass aufrechtgehalten wird, wenn BFH wieder so urteilt.

- **Verlustübernahme:**

- Risiko bei Alt-Verträgen ohne dynamischen Verweis; aber dem Wortlaut des § 17 KStG a.F. und der bisherigen BFH-Rechtsprechung sind ein Anpassungserfordernis nicht zu entnehmen (so auch herrschende Meinung in der Literatur zur „klarstellenden“ Gesetzesänderung durch die kleine Organschaftsreform)

# Update ertragsteuerliche Organschaft (5/7)

| BFH, Urteil v. 26.04.2016 (I B 77/15): Zur tatsächlichen Durchführung von Ergebnisabführungsverträgen |   |
|---|---|
| <b>Sachverhalt:</b>   | Passivierung einer EAV-Verbindlichkeit bei OG; JA des Organträgers wurde wegen Liquidation gar nicht aufgestellt; keine tatsächliche Zahlung, Verrechnung o.ä.  |
| <b>Urteil:</b>  | <ul style="list-style-type: none"><li>• Keine tatsächliche <b>Durchführung</b>; <b>bloße Einbuchung</b> ohne Erfüllungswirkung <b>nicht ausreichend</b></li><li>• Keine Aussage zur Begründung der Vorinstanz (FG Hamburg), dass keine tatsächliche Durchführung, wenn Jahresabschluss des OT <b>“nicht zeitnah zur Bilanz der OG”</b> erstellt und der Gewinn nicht abgeführt wird</li></ul> |
| <b>Folgen:</b>  | <ul style="list-style-type: none"><li>• Tatsächliche Durchführung erfordert Erfüllung der EAV-Forderung / Verbindlichkeit (Zahlung, Aufrechnung, Verrechnung, Novation etc.)</li></ul>  |



# Update ertragsteuerliche Organschaft (6/7)

- **FG Hessen, Urteil v. 28.5.2015 (4 K 677/14, rkr): Konzerninterne Einbringung der Organgesellschaft kann wichtiger Grund für vorzeitige EAV-Beendigung sein**
  - Nicht jede Einbringung ist als wichtiger Grund anzuerkennen
  - Wichtiger Grund wurde anerkannt, weil
    - eine **betriebswirtschaftlich begründete Umstrukturierung** vorlag (Herstellung einer Spartenorganisation) und
    - eine **Organschaftskette** zum einbringenden OT begründet wurde (dreistufige statt zweistufige Organschaft)
  - **Einzelfallbetrachtung** notwendig; verbindliche Auskunft
- **FG Saarland, Urteil v. 16.6.2015 (1 K 1109/13, Rev. anhängig: I R 51/15): Organschaftsunterbrechung**
  - **Sachverhalt:** EAV wurde ununterbrochen durchgeführt; **finanzielle Eingliederung** fehlte in zwei Jahren innerhalb der ersten fünf Jahren (Mehrmütterorganschaft)
  - **Organschaftsunterbrechung** innerhalb der Mindestlaufzeit führt **nicht** dazu, dass die Organschaft insgesamt (auch rückwirkend) steuerlich nicht anzuerkennen ist.
  - Nur Versagung der Organschaft für Jahre, in denen die Voraussetzungen tatsächlich nicht vorgelegen haben

# Update ertragsteuerliche Organschaft (7/7)

| BFH, Urteil vom 9.3.2016 (I R 66/14): Doppelte Gebühr bei doppelter Antragstellung |   |
|--|---|
| <b>Sachverhalt:</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organschaft zwischen AG und S-GmbH</li> <li>• <b>20.3.2009</b>: Antrag auf verbindliche Auskunft „namens und im Auftrag“ der S-GmbH und der AG zur Rücklagenbildung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG</li> <li>• Festsetzung Gebühr von 5.056 € gegenüber S-GmbH und AG</li> </ul>  |
| <b>Entscheidung:</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bei <b>beiden Antragstellern</b> fällt <b>Auskunftsgebühr</b> an; auch wenn verbindliche Auskunft in Bezug auf <b>einen</b> Sachverhalt gestellt wird.</li> <li>• Keine gesetzliche Ausnahme für Organschaften (<b>zwei Steuersubjekte</b>)</li> </ul>   |
| <b>Folgen:</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2 Anträge = 2 Auskunftsgebühren</li> <li>• Änderungen durch <b>§ 14 Abs. 5 KStG</b> ab <b>1.1.2014</b>: Feststellungen bei OG haben Bindungswirkung beim OT (<b>Antrag durch OG</b>); aber für <b>Gewerbesteuer: OT</b></li> <li>• <b>Mögliche Lösung</b> durch Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (<b>§ 89 Abs. 2 AO</b>): Ermächtigung für Rechtsverordnung, in der Bindungswirkung und Beschränkung der Gebühren bei Sachverhalten, die mehrere Personen oder Unternehmen gemeinsam betreffen</li> </ul> |



# Update Einlagen- rückgewähr

# Update Einlagenrückgewähr (1/2)

- **FG Köln v. 07.04.2016 (13 K 37/15): Steuerliches Einlagekonto / Berichtigung nach § 129 AO**
  - **Entscheidung:**
    - Irrtümliche Erklärung und Bescheidung des Einlagekontos für 2006 mit 0 Euro, obwohl eingereichter Jahresabschluss 2006 Zuführung von Kap-RL i. H. v. 80.000 Euro erkennen lässt.
    - Nach Auffassung des FG sei spätestens bei Aufhebung des VdN in 2011 (=neue Steuerfestsetzung) ein die Anwendung des § 129 AO suspendierender Sach- oder Rechtsirrtum des FA ausgeschlossen, da in jenem Zeitpunkt zusätzlich die JA 2007 – 2010 vorlagen (§ 129 AO somit im Streitfall anwendbar).
    - Verjährung des Feststellungsbescheides 2006 steht im Streitfall einer Berichtigung nach § 129 AO gem. Antrag in 2013 nicht entgegen; über § 181 Abs. 5 AO sei Änderung möglich, weil Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für die spätere Einkommensbesteuerung der Anteilseigner von Bedeutung sei.
  - **Auswirkung:**
    - Weitere FG-Entscheidungen befürworten überwiegend keine Anwendung des § 129 AO bei Feststellung Einlagekonto; aber einzelfallabhängig

# Update Einlagenrückgewähr (2/2)

- **BMF v. 4.4.2016: Gesonderte Feststellung von Nennkapitalrückzahlungen bei ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 27 Abs. 8 KStG)**
  - § 27 Abs. 8 KStG soll auch für **Nennkapitalrückzahlungen** von **EU/EWR-Gesellschaften** gelten
  - Gesonderter Antrag erforderlich bis zum Ende des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist (§ 27 Abs. 8 Satz 4 KStG); Ausschlussfrist
  - Bei fehlendem Antrag gelten die Leistungen als **Gewinnausschüttung** (§ 27 Abs. 8 Satz 9 KStG)
  - Anwendungsregelung
    - In allen offenen Fällen
    - Nennkapitalrückzahlungen, die **vor** dem **1.1.2014** erbracht wurden und für die ein Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG abgelehnt, zurückgenommen oder nicht gestellt wurde, sollen **nicht als Gewinnausschüttung behandelt werden**, wenn der Vorgang vom Finanzamt als nicht steuerbare Nennkapitalrückzahlung qualifiziert wurde bzw. wird
  - Schlechterstellung des EU/ EWR-Falls zu einem **Drittstaatenfall**, da diese nicht § 27 Abs. 8 KStG unterfallen



# Update § 8 b KStG

# Update § 8 b KStG

- **Ausnahmen von der Beteiligungsertragsbefreiung (§ 8b Abs. 7 KStG-E)**
  - **Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute**
    - Zuordnung der Anteile zum **Handelsbestand gemäß HGB** anstelle zum Handelsbuch gemäß KWG
    - Lt. Gesetzesbegründung **grundsätzlich Gleichlauf** zwischen handelsrechtlichem Handelsbestand und aufsichtsrechtlichem Handelsbuch
    - Anzuwenden ab **1.1.2017**
  - **Finanzunternehmen**
    - Bilanzielle Zuordnung der Anteile zum **Umlaufvermögen** gemäß HGB
    - **Wegfall** des Kriteriums der **kurzfristigen Erzielung** eines **Eigenhandelserfolgs**
    - Gilt nur noch bei mittelbarer oder unmittelbarer Beteiligung **von mehr als 50% eines Kreditinstituts oder eines Finanzdienstleistungsunternehmens** am Finanzunternehmen
    - Anzuwenden auf Anteile, die **nach dem 31.12.2016** als Zugang zum Betriebsvermögen erfasst worden sind
  - **Zeitpunkt der Zuordnung der Anteile:** bei Zugang (Erwerb) zum Betriebsvermögen, keine spätere Umwidmung möglich
- **Folgen**
  - Bankenspezifische Ausrichtung der Regelung
  - Industrieholdings sind von § 8 b Abs. 7 KStG nicht mehr betroffen (Anteilserwerbe nach 31.12.2016)



Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!





[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2016 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

## 6. Hamburger Steuerdialog

### Update Internationales Steuerrecht

Dr. Christian Pitzal, RA/StB

Dr. Helder Schnittker, LL.M., RA / FAStR

Hamburg, 11. Oktober 2016



## Agenda

- A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG / Geplante Gesetzesänderung („soweit“ statt „wenn“)
- B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E
- C. Treaty Override auch für späteres DBA
- D. Weitere internationale Aspekte des BEPS-Umsetzungsgesetzes

## Agenda

- A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG / Geplante Gesetzesänderung („soweit“ statt „wenn“)
- B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E
- C. Treaty Override auch für späteres DBA
- D. Weitere internationale Aspekte des BEPS-Umsetzungsgesetzes

## A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG

BFH v. 21.01.2016, I R 49/14



„Kommanditist“

70,0%



„phG“

0,17%



Ausschüttung der  
phG an Kdt.

Darstellung vereinfacht  
(z.B. ohne weitere spanische  
Gesellschafter der O SC und  
O SL)

In Spanien Besteuerung der O SC wie  
eine KapG

## A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG

BFH v. 21.01.2016, I R 49/14

### Sachverhalt

- Klägerin war eine deutsche GmbH & Co. KG („D-Tochter-GmbH & Co. KG“); ihre Alleinkommanditistin war eine weitere deutsche GmbH & Co. KG („D-Mutter-GmbH & Co. KG“); über weitere (Personen-)Gesellschaften sind an der Klägerin mittelbar im Inland ansässige natürliche Personen beteiligt
- Die D-Tochter-GmbH & Co. KG ist mit rd. 70 % als Kommanditistin an einer spanischen Personengesellschaft (vergleichbar einer Kommanditgesellschaft) beteiligt („O SC“); darüber hinaus ist die Klägerin mit 70 % an deren Komplementärin („O SL“) beteiligt (vergleichbar einer GmbH, Kapitalanteil von 0,17% an der O SC); weitere Gesellschafter der O SC und O SL sind in Spanien ansässige Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter in Spanien ansässig sind
- O SC wird in Spanien wie eine Kapitalgesellschaft besteuert (= intransparent)
- O SC und O SL haben lediglich in Spanien Betriebsstätten

## A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG

BFH v. 21.01.2016, I R 49/14

### Sachverhalt

- In den Streitjahren 2003 und 2004 schüttete die O SL Gewinne an die D-Tochter-GmbH & Co. KG aus
- Nach **Auffassung der Klägerin** waren die Ausschüttungen **Teil des Unternehmensgewinns aus der O SC** und infolgedessen gem. Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 7 DBA Spanien 1966 in Deutschland von einer Besteuerung freigestellt (Betriebsstättenvorbehalt)
- Nach **Auffassung des FA** waren die **Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 nicht erfüllt**, weil die Beteiligung an der O SL nicht tatsächlich zu einer spanischen Betriebsstätte gehöre
- FG Münster hat der Klage der D-Tochter-GmbH & Co. KG stattgegeben (Urteil vom 02.07.2014, 12 K 2707/10 F, EFG 2014, 2043)

## A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG

BFH v. 21.01.2016, I R 49/14

### Urteil des BFH

- **Ergebnis:** Freistellung der Gewinnausschüttungen von der deutschen Besteuerung (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA Spanien 1966)
- Bei der O SC handelt es sich sowohl aus dem Blickwinkel des spanischen als auch des deutschen Gesellschaftsrechts um eine Personengesellschaft; da die O SC allerdings in Spanien wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, ist die O SC aus spanischer Sicht selbst abkommensberechtigigt (Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA Spanien 1966); aus deutscher Sicht sind dagegen nur die mittelbaren Gesellschafter der D-Tochter-GmbH & Co. KG abkommensberechtigigt
- O SC vermittelt ihren Gesellschaftern jeweils eine in Spanien belegene Betriebsstätte; das Besteuerungsrecht für die spanischen Betriebsstätteneinkünfte steht ausschließlich Spanien zu (und wird von Spanien auch wahrgenommen); Besteuerungsrecht umfasst auch die Ausschüttung aus der O SL



## A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG

BFH v. 21.01.2016, I R 49/14

### Urteil des BFH

- Tatsächliche-funktionale Zuordnung der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH dann, wenn sich deren Geschäftstätigkeit (wie hier) in der Übernahme der persönlichen Haftung und der Geschäftsführung erschöpft; Maßstäbe für das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen (II) seien nicht entscheidend, sondern lediglich die „dienende“ Funktion der Kapitalgesellschaftsbeteiligung
- Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG wird nur ausgelöst, **„wenn“** abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte wegen des Qualifikationskonflikts im anderen Vertragsstaat nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können (vgl. auch bereits die „Flugzeugführerfälle“ I R 68/14 und I R 69/14)
- Da Spanien jedenfalls die laufenden Einkünfte aus der O SC besteuere (trotz des Qualifikationskonflikts), würden die Einkünfte aus der mitunternehmerischen Beteiligung zumindest teilweise in Spanien besteuert

## A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG

### Geplante Änderung durch das BEPS-Umsetzungsgesetz

(9) <sup>1</sup>Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, soweit [a.F.: „wenn“]

1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder

2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

<sup>2</sup>[...]. <sup>3</sup>[...]. <sup>4</sup>Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, sind auch auf Teile von Einkünften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.

## A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG

### Geplante Änderung durch das BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Analyse / Fragen

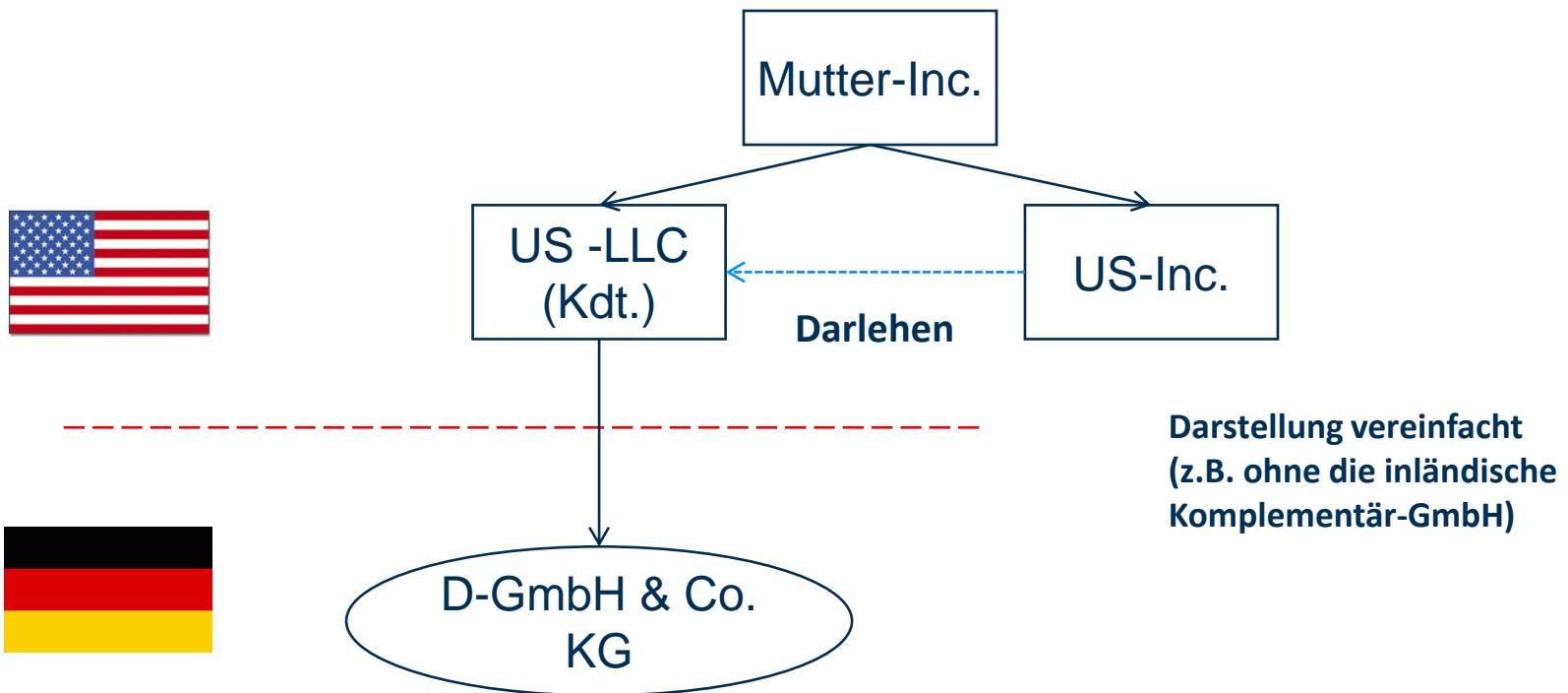
- Zeitliche Anwendung einer Neuregelung unklar; rückwirkende Anwendung?
- U.E. für Anwendung von Satz 1 weiterhin Qualifikationskonflikt (Nr. 1) bzw. „Lücke“ in beschränkter Steuerpflicht (Nr. 2) erforderlich
- Stellt der neue Satz 4 eine allgemeine neue Klausel zur Einschränkung der Freistellung dar?
  - Wortlaut des neuen Satz 4 setzt voraus, dass das entsprechende DBA dem Grunde nach eine Klausel enthält, welche die Freistellungsmethode einschränkt und die dann durch Satz 4 ggf. modifiziert (eingeengt) wird
  - Enthält das DBA keine derartige Klausel, wäre Satz 4 nicht anwendbar, so dass die Freistellung nur unter den Voraussetzungen des neu formulierten § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG eingeschränkt werden könnte
- Wie ist das „soweit“ anzuwenden? Was sind „Teile von Einkünften“?
  - Auch abweichende Bemessungsgrundlagen, denen aber keine Steuerbefreiung im Ausland zugrunde liegt?

## Agenda

- A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG / Geplante Gesetzesänderung („soweit“ statt „wenn“)
- B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E**
- C. Treaty Override auch für späteres DBA
- D. Weitere internationale Aspekte des BEPS-Umsetzungsgesetzes

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

FG Düsseldorf v. 21.05.2015, 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828, rkr.



Zur Vertiefung z.B.: *Kahlenberg*, IStR 2015, 833

## **B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E**

FG Düsseldorf v. 21.05.2015, 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828, rkr.

### **Sachverhalt**

- US-LLC (aus deutscher steuerlicher Sicht als KapG zu qualifizieren) ist die alleinige Kommanditistin einer deutschen D-GmbH & Co. KG; die D-GmbH & Co. KG ist aus einem Formwechsel hervorgegangen (offene Frage: aus steuerlichen Gründen?)
- Die US-LLC erhält von der US-Inc. ein Darlehen; die Darlehensverbindlichkeit wird als (negatives) SBV II ausgewiesen (Darlehen zur Anschaffung der Beteiligung?); die auf das Darlehen geleisteten Zinsen werden von der D-GmbH & Co. KG als SBA geltend gemacht
- Offene Frage: Sind die von der US-LLC an die US-Inc. gezahlten Zinsen zusätzlich auch noch in den USA steuerlich geltend gemacht worden?

## **B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E**

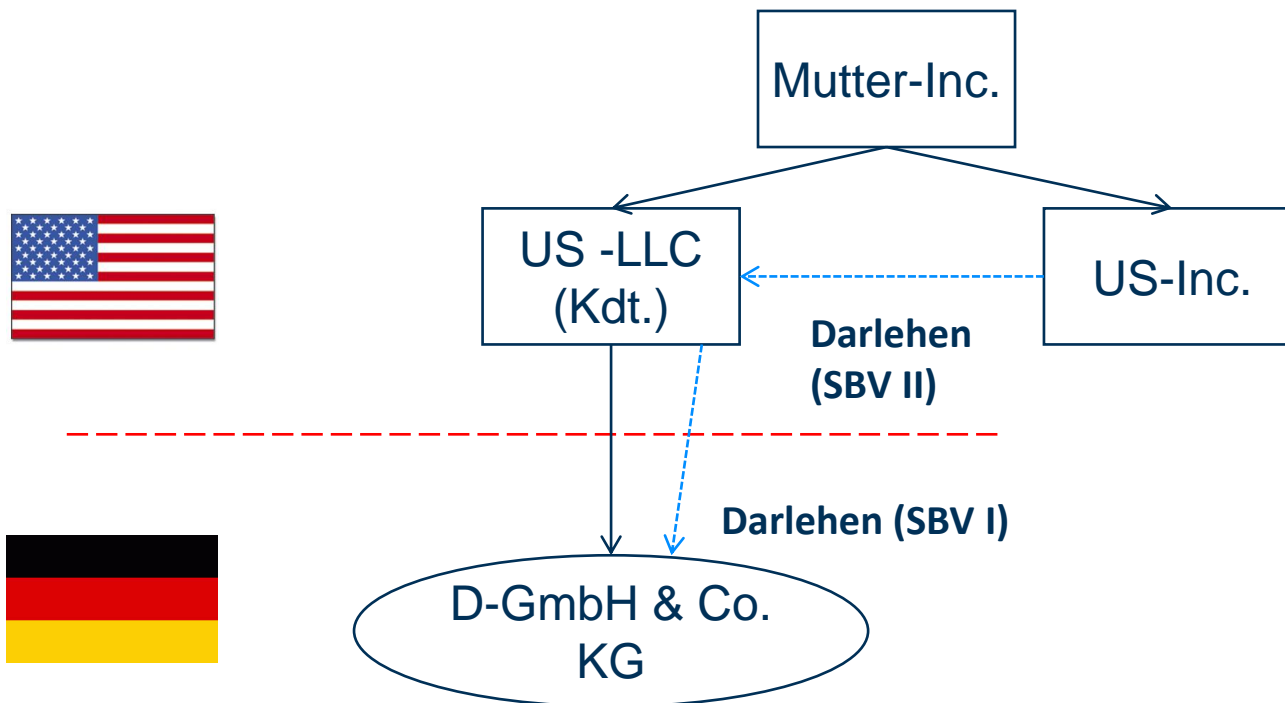
FG Düsseldorf v. 21.05.2015, 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828, rkr.

### **Auffassung FA**

- Zinsen bereits wegen § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. nicht als SBA abzugsfähig (Altrecht; hierauf wird im Folgenden nicht weiter eingegangen)
- Kürzung des SBA-Abzugs folge daneben auch aus § 50d Abs. 10 EStG:
  - Argumentation des FA in Bezug auf § 50d Abs. 10 EStG unklar
  - FA hat offenbar argumentiert, dass das „Besteuerungsrecht“ für den Zinsaufwand gem. § 50d Abs. 10 EStG den USA zugewiesen sei (= Nichtabzugsfähigkeit im Inland)
  - Ggf. Hinweis des FA auf § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG und § 50d Abs. 10 Satz 3 Hs. 2 EStG

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

FG Düsseldorf v. 21.05.2015, 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828, rkr.





## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

FG Düsseldorf v. 21.05.2015, 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828, rkr.

### Urteil FG Düsseldorf

- **Ergebnis:** keine Kürzung des SBA-Abzugs nach § 50d Abs. 10 EStG
- § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG ist nicht anwendbar, weil davon nur die steuerliche Behandlung von Vergütungen (Sondervergütungen) geregelt ist, die der Gesellschafter (Mitunternehmer) von der Mitunternehmerschaft erhält (z.B. Zinsen für ein Darlehen, das ein ausländischer Gesellschafter der Gesellschaft gewährt hat)
- § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG (Verweis auf Satz 1 für die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen) sei ebenfalls nicht erfüllt; nach Auffassung des FG setzt auch diese Vorschrift zunächst eine Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter voraus (z.B. ein Darlehen oder eine Markenüberlassung); die Rechtsfolge von Satz 1 greife somit nur für die Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Sondervergütungen ein (z.B. Refinanzierungsaufwand für ein Darlehen an die Gesellschaft; Kosten für die Aufrechterhaltung von Marken)

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

FG Düsseldorf v. 21.05.2015, 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828, rkr.

### Urteil FG Düsseldorf

- Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG auf SBV II nach wie vor umstritten (vgl. die Nachweise bei *Kahlenberg*, IStR 2015, 822 f., *Gebhardt*, IStR 2015, 808); gegen Anwendung auf Sonderbetriebsvermögen II könnte insbesondere sprechen, dass nach § 50d Abs. 10 Satz 3 HS. 2 EStG „die in Satz 2 genannten Erträge und Aufwendungen [...] der Betriebsstätte zuzurechnen [sind], der die Vergütung zuzuordnen ist“, auch diese Vorschrift geht offenbar davon aus, dass zunächst Sondervergütungen vorliegen müssen
- Selbst wenn die Sichtweise des FA zutreffend wäre (Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG auf den von der US-LLC gezahlten Zinsaufwand), hätte sich hieraus nicht die vom FA gewünschte Rechtsfolge ergeben, sondern vielmehr (ebenfalls) die Zurechnung des Zinsaufwands zur inländischen Betriebsstätte der D-GmbH & Co. KG
- Obiter dictum: Darüber hinaus Verstoß von § 50d Abs. 10 EStG gegen Diskriminierungsverbot in Art. 24 DBA USA 1989

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Rückblick

- Vorschlag eines neuen **§ 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E** im Gesetzgebungsverfahren zum **Zollkodex-Anpassungsgesetz** aus 2014:

„Die einer Betriebsausgabe zugrunde liegenden Aufwendungen sind nur abziehbar, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern“

#### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

- **§ 4i EStG-E (Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug)**

„<sup>1</sup>Aufwendungen eines Mitunternehmers dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht, soweit diese Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat.“

„Die Artikel (...) 7 treten am 1. Januar 2017 in Kraft.“

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Analyse / Fragen

- Bundesrat versteht § 4i EStG-E als „Sofortmaßnahme“ im Bereich von Personengesellschaften unabhängig von einer umfassenderen Umsetzung der OECD-Empfehlungen zu hybriden Gestaltungen (*„Das in den Ländern bekanntgewordene Betriebsausgabenvolumen in Milliardenhöhe duldet keinen weiteren Aufschub“*, BR-Drs. 406/16, S. 3)
- Vorgeschlagener § 4i EStG-E ist somit keine allgemeine „double dip“-Abzugsbeschränkung, sondern auf die Konstellation von SBA beschränkt (= grundlegender Unterschied zu § 4 Abs. 5a EStG-E Zollkodex-Anpassungsgesetz)

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Analyse / Fragen

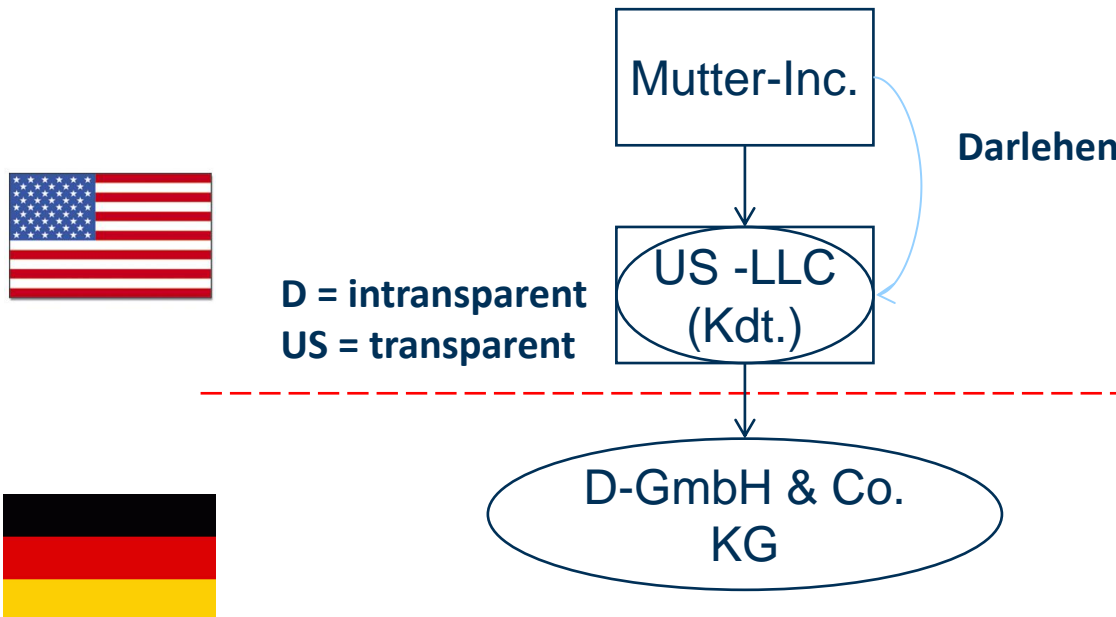
- **Satz 1:** Einschränkung des SBA-Abzugs, soweit die Ausgaben auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern
  - Ist eine tatsächliche Minderung im Ausland erforderlich oder ist eine abstrakte Abzugsfähigkeit ausreichend zur Versagung des SBA-Abzugs? Wortlaut spricht für tatsächliche Minderung, vgl. aber abweichender Wortlaut zu Satz 2
  - Wohl auch Versagung bei Verlustsituation im Ausland

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Analyse / Fragen

- Ist es ausreichend, dass bei einer anderen Person die Steuerbemessungsgrundlage gemindert wird? Wortlaut des Satzes 1 ist jedenfalls „neutraler“ formuliert als Satz 2



## **B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E**

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### **Analyse / Fragen**

- Zeitliche Komponente? Der Bundesrat geht davon aus, dass keine zeitliche Übereinstimmung erforderlich ist
- Insbesondere: Welches Verhältnis besteht zu den Vorschriften der Zinsschranke (auch dann später Abzugsverbot, wenn SBA wegen Zinsschranke zunächst gar nicht abzugsfähig sind, sondern z.B. erst einige Jahre später)?
- Was ist bei späteren Rückzahlungen von SBA im Inland? Sind diese korrespondierend hierzu steuerfrei, wenn diese zunächst nicht als SBA abgezogen werden konnten?
- Was ist bei späteren Änderungen im Ausland, z.B. infolge einer BP im Ausland?
- Wie ist der Nachweis des fehlenden Abzugs im Ausland zu führen?

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Analyse / Fragen

- **Satz 2:** Rückausnahme (d.h. trotz Abzugs im Ausland weiterhin Abzug der SBA im Inland), soweit die SBA Erträge mindern, die bei demselben Steuerpflichtigen sowohl der inländischen Besteuerung als auch „nachweislich“ der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat unterliegen
- Anwendungsbereich der Rückausnahme insgesamt nur schwer zu erschließen, Sinn und Zweck wohl: doppelter BA-Abzug dann statthaft, wenn auch doppelte Erfassung von Erträgen
- Erfasst sein dürfte insbesondere der Fall, dass der ausländische Mitunternehmer der inländischen Mitunternehmerschaft ein Darlehen gewährt (SBV I) und hieraus Zinsen erzielt (SBE und Besteuerung im Ausland) und das Darlehen refinanziert hat (SBA und Abzug im Ausland)



## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

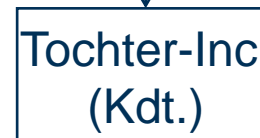


Ertrag (Zins von Tochter-LLC)  
= **Ertrag in US**



Darlehen

Ertrag (Zins von D-KG)  
Aufwand (Zins an Mutter)  
= **0 in US**



SBE  
SBA  
Aufwand (Gesamthand)  
= **Aufwand in D**



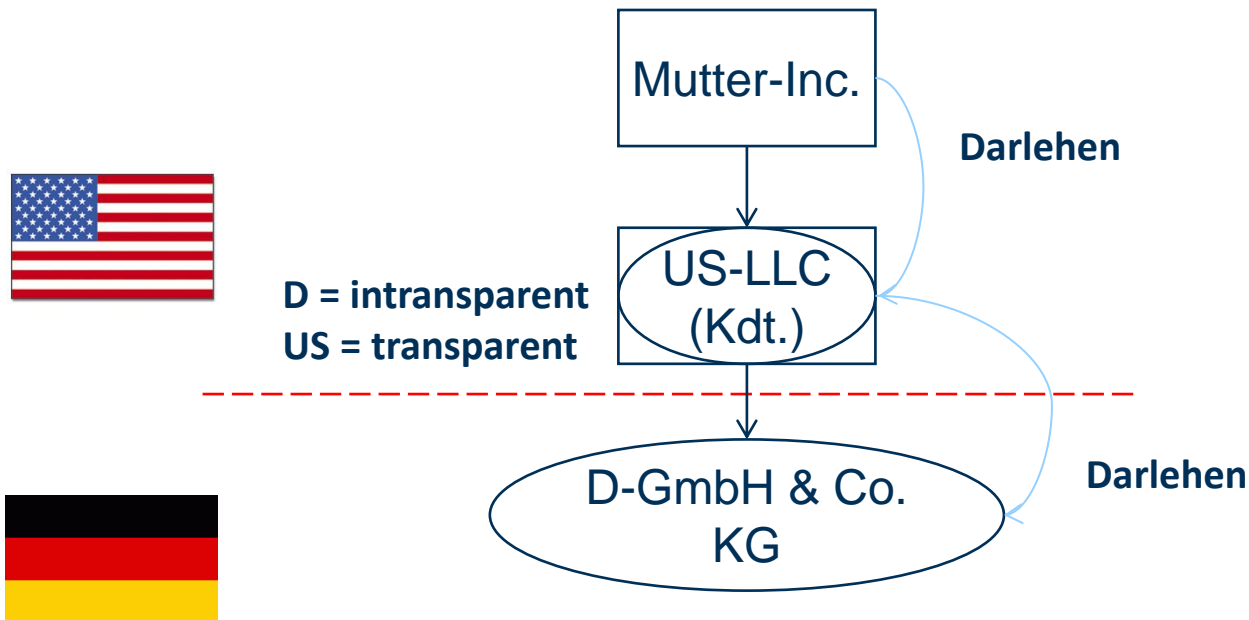
Darlehen

## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Analyse / Fragen

- Was ist, wenn die Erträge bei einem anderen Steuerpflichtigen besteuert werden („desselben Steuerpflichtigen“)? Unterschied zwischen z.B. Fällen hybrider Gesellschaften bzw. Organschaft und „normalen“ Darlehen in der Kette?



## B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E

### Stellungnahme des Bundesrats zum BEPS-Umsetzungsgesetz

#### Analyse / Fragen

- Rückausnahme greift nur bis maximal in Höhe der SBA ein, d.h. darüber hinaus wird durch die Rückausnahme eine Doppelbesteuerung von Erträgen nicht verhindert
- Nach Wortlaut des Entwurfs muss im Ausland eine „tatsächliche Besteuerung“ vorliegen, d.h. Einbeziehung in die steuerliche Bemessungsgrundlage; Nachweispflicht des Steuerpflichtigen
- Wohl keine zeitliche Korrespondenz erforderlich

## Agenda

- A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG / Geplante Gesetzesänderung („soweit“ statt „wenn“)
- B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E
- C. **Treaty Override auch für späteres DBA**
- D. Weitere internationale Aspekte des BEPS-Umsetzungsgesetzes

## C. Treaty Override auch für späteres DBA

### Rückblick (BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12)

- GG verbietet nach Auffassung des BVerfG nicht die „Überschreibung“ völkervertraglicher Vereinbarungen durch abweichende Regelungen des nationalen Steuerrechts
- Vorlage des BFH bezog sich auf § 50d Abs. 8 EStG; nach Auffassung des BVerfG habe der Gesetzgeber mit dieser Regelung *„offensichtlich eine gegenüber Zustimmungsgesetzen zu Doppelbesteuerungsabkommen vorrangige Regelung treffen“* wollen
- Wegen Bezugnahme des BVerfG auf *lex posterior*-Regel ist die Frage aufgekommen, ob ein treaty override nur für zum Zeitpunkt des Zustimmungsgesetzes bereits bestehende DBA wirkt oder auch für DBA, die zeitlich später abgeschlossen und durch zeitlich späteres Zustimmungsgesetz wirksam werden
- Frage hat Bedeutung für sämtliche potentiell einen treaty override darstellenden Regelungen und damit auch für § 50d Abs. 9 EStG und § 50d Abs. 10 EStG

## C. Treaty Override auch für späteres DBA

BFH v. 25.05.2016, I R 64/13

- Das FG Hamburg (v. 21.08.2013, 1 K 87/12) hatte in Bezug zu § 50d Abs. 8 EStG (2002) und dem DBA Aserbaidtschan (Zustimmungsgesetz aus dem Jahr 2005) entschieden, dass die Regelungen des DBA Aserbaidtschan Vorrang gegenüber § 50d Abs. 8 EStG beanspruchen; nach Auffassung des FG Hamburg lasse sich dem Wortlaut des § 50d Abs. 8 EStG nicht eindeutig und zwingend entnehmen, dass der Vorrang des § 50d Abs. 8 EStG auch gegenüber nach Erlass der Vorschrift in Kraft getretene DBA gelte (Beschluss BVerfG v. 15.12.2015 betraf DBA Türkei 1985)
- Nach Auffassung des BFH keine erneute Abänderung des § 50d Abs. 8 EStG durch späteres DBA; *lex posterior*-Grundsatz komme nicht zur Anwendung, sondern *lex specialis*-Grundsatz (kein genereller Vorrang des *lex posterior*-Grundsatzes); auch kein Vorbehalt im zeitlich späteren DBA erforderlich

Vertiefung z.B.: *Frotscher*, IStR 2016, 561; *Jochimsen*, IStR 2016, 125

## Agenda

- A. Aktuelles zu § 50d Abs. 9 EStG / Geplante Gesetzesänderung („soweit“ statt „wenn“)
- B. Aktuelles zu § 50d Abs. 10 EStG / § 4i EStG-E
- C. Treaty Override auch für späteres DBA
- D. Weitere internationale Aspekte des BEPS-Umsetzungsgesetzes**

## D. Weitere internationale Aspekte des BEPS-Umsetzungsgesetzes

- **Ergänzung des § 1 Abs. 1 AStG um einen neuen Satz 5:** „Der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, bestimmt sich nach den Regelungen dieses Gesetzes“  
(Reaktion auf BFH v. 17.12.2014, I R 23/13)
- **Erweiterung des § 7 GewStG um einen neuen Satz 8:** Fiktion, dass Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 1 AStG in einer inländischen BS anfallen (Reaktion auf BFH v. 11.03.2015, I R 10/14); Fiktion, dass Einkünfte nach § 20 Abs. 2 AStG in einer inländischen BS anfallen (Ausweitung des GewStG auf ausländische Einkünfte); natürliche Personen als Gesellschafter?
- **Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht durch neuen § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c1 EStG (Stellungnahme des Bundesrats):** Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruht (d.h. Deutschland als Belegenheitsstaat, Art. 13 Abs. 4 OECD-MA); auch ausländische Körperschaften; auch Gewinne nach § 17 EStG?
- **Änderung des § 12 Abs. 5 UmwStG (Stellungnahme des Bundesrats):** Ausschüttungsfiktion (auch) bei grenzüberschreitender Verschmelzung, damit auch bei grenzüberschreitender Verschmelzung Relevanz von § 50d Abs. 3 EStG (bislang nach hM keine Ausschüttungsfiktion bei grenzüberschreitender Verschmelzung)



## Ansprechpartner

### **Dr. Helder Schnittker, LL.M.**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht  
helder.schnittker@fgs.de

### **Dr. Christian Pitzal**

Rechtsanwalt, Steuerberater  
christian.pitzal@fgs.de

[www.fgs.de](http://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

# Die Erbschaft- steuer- reform

**Referent:**

Dipl.-Finw.

**Christian Saecker**

oder



# Die unendliche Geschichte

Sachgebietsleiter für Erbschaftsteuer und  
Grunderwerbsteuer  
im Finanzamt für Verkehrsteuern und  
Grundbesitz in Hamburg

# Die Erb(schaftsteuer)auseinandersetzung



# Erbschaftsteuerreform

Das (Dauer-)Problem:

Wie macht man  
(endlich)  
das ErbStG  
verfassungsfest?

# Berechnungsschema

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

|           |  |  |
|-----------|--|--|
| <b>1</b>  | <b>Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens</b>  |  |
| <b>2</b>  | ./.  | Nettowert des Verwaltungsvermögens                   |
| <b>3</b>  | =  | Zwischensaldo  |
| <b>4</b>  | +  | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3) |
| <b>5</b>  | =  | begünstigtes Vermögen                                |
| <b>6</b>  | ./.  | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen          |
| <b>7</b>  | ./.  | (optional) Varianten Verschonungsabschlag            |
| <b>8</b>  | =  | stpfl. produktives Betriebsvermögen                  |
| <b>9</b>  | +  | „schädliches Verwaltungsvermögen“                    |
| <b>10</b> | =  | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                       |
| <b>11</b> | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |  |
| <b>12</b> | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |  |

# Erbschaftsteuerreform

Was ist begünstigungsfähiges Vermögen? - § 13b (1) ErbStG-E

- **Regelwerk unverändert**
- **gewerblich geprägte Gesellschaften weiterhin begünstigungsfähig**
- **Hauptzweck-Idee gekippt**

- Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
- ganzer Betrieb / Teilbetrieb sowie Beteiligung i.S. § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 und § 18 Abs. 4 S. 2 EStG
- Anteil > 25 % an Kapitalgesellschaft

# Erbschaftsteuerreform

## Ermittlung des vereinfachten Ertragswerts - § 203 BewG-E

- **Kapitalisierungsfaktor = 13,75**
- **Öffnungsklausel bei Zinsstrukturänderungen**
- **rückwirkend ab 01.01.2016 anzuwenden**

Basiszins auf 2,7727 %  
festgeschrieben



## Erbschaftsteuerreform

Verbundvermögensaufstellung - § 13b Abs. 9 ErbStG-E

**Wenn unmittelbare Beteiligung an  
Mitunternehmerschaften /  
Kapitalgesellschaften (> 25 %):  
Erstellung einer konsolidierten  
Verbundvermögensaufstellung**

Kaskadeneffekt nicht  
mehr möglich

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | <b>Nettowert des Verwaltungsvermögens</b>                |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

# Erbschaftsteuerreform

## Verwaltungsvermögen (I) - § 13b (4) ErbStG-E

**Begriff des „Verwaltungsvermögens“ wie bisher**

z.B.

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke;
- Anteile an KapGes.  $\leq 25\%$ ;
- Kunstgegenstände u.ä. im AV;
- Wertpapiere;
- Finanzmittel  $> 15\%$

## Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (II) - § 13b (2) S. 2 ErbStG-E

**Wenn ...**

**Verwaltungsvermögen  $\geq$  90 % des gemeinen  
Werts des begünstigungsfähigen Betriebs,  
dann ...**

**keine Begünstigung**

# Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (III) - § 13b (3) ErbStG-E

**Ausnahme NEU :**

- **Vermögen, das der Erfüllung von Schulden aus Versorgungsverpflichtungen dient**

# Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (IV) - § 13b (4) Nr. 1 Bu. e ErbStG-E

**Ergänzende Rückausnahme bei Gebäuden:**

- **dienen Absatz eigener Erzeugnisse / Produkte**
- **im Rahmen von Lieferungsverträgen**

z.B.  
Brauereien;  
Tankstellen

# Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (V) - § 13b (4) Nr. 3 ErbStG-E

## Sonstige bewegliche Gegenstände:

- **Erweiterung des Katalogs**

Briefmarkensamm-  
lungen, Oldtimer,  
Yachten,  
Segelflugzeuge,  
sonstige  
typischerweise der  
privaten  
Lebensführung  
dienende  
Gegenstände

# Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (VI) - § 13b (4) Nr. 5 ErbStG-E

## Finanzmittel:

- **Sockelbetrag (unschädlich) jetzt 15 %**
- **Voraussetzung: Hauptzweck des Betriebs  
L+F-/ gewerbliche / freiberufliche Tätigkeit**
- **junge Finanzmittel nicht begünstigt**
- **Schulden reduzieren Finanzmittel**

15 % des gemeinen  
Werts des  
begünstigungsfähigen  
Betriebs



# Erbschaftsteuerreform

## Verwaltungsvermögen (VII) - § 13b (4) Nr. 5 ErbStG-E

### Bilanz

|           |    |         |    |
|-----------|----|---------|----|
| Maschinen | 5  | Kapital | 15 |
| Geld      | 10 |         |    |

Gemeiner Wert des Betriebs lt.  
Feststellung: **15**

|  |      |
|--|------|
| Sockelbetrag Geldvermögen (15 % v. <b>15</b> )   | 2,25 |
| + Produktivvermögen (Maschinen)  | 5,00 |
| = begünstigtes Vermögen vor pauschaler<br>Verwaltungsvermögensvergünstigung (§<br>13b Abs. 7 ErbStG) | 7,25 |

Fortsetzung folgt

## Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (VIII) - § 13b (4) Nr. 5 ErbStG-E

**Finanzmitteltest:**

**Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben,  
Geldforderungen und andere Forderungen**

**./. Saldo junge Finanzmittel**

**./. Schulden**

**≤ 15 % des gemeinen Werts des Betriebs ...**

**... sind begünstigtes Vermögen**

# Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (IX) - § 13b (5) ErbStG-E

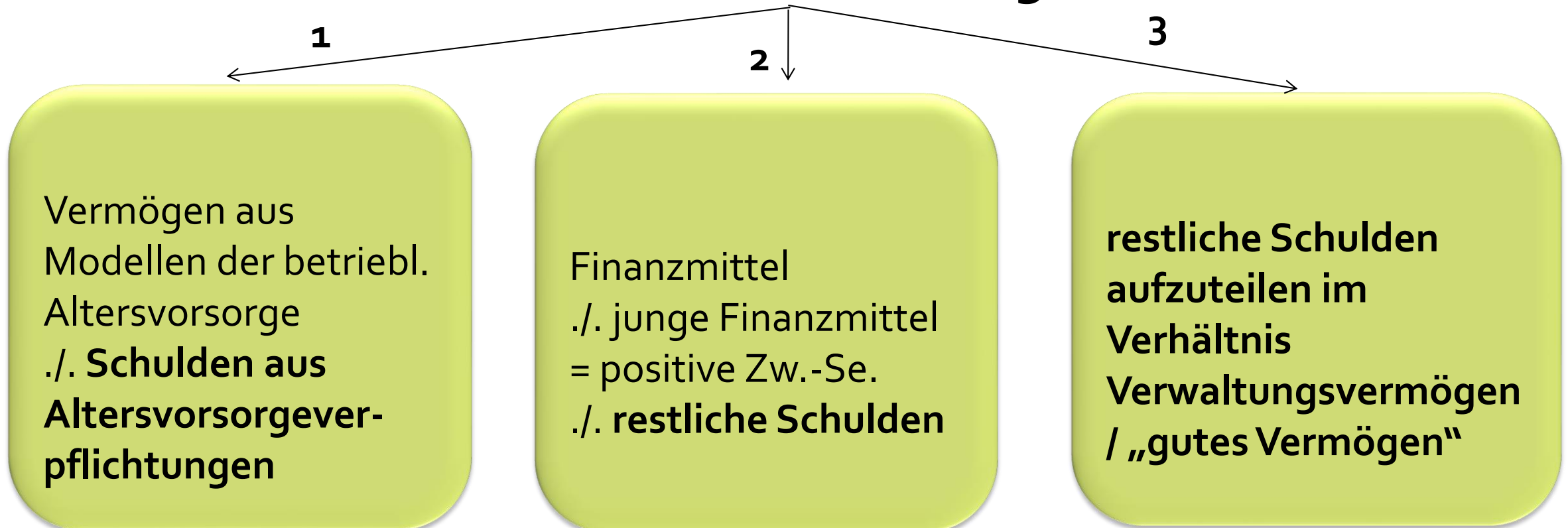
## Investitionsklausel:

- bei Erwerben von Todes wegen
- vom Erblasser geplant
- Erwerber vollzieht innerhalb 2 Jahren
- (a) Verwaltungsvermögen (VV) → Nicht-VV
- (b) Finanzmittel (insbes. Geld) für Lohnzahlung bei wiederkehrenden saisonalen Schwankungen

# Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (X) - § 13b (3, 4, 6) ErbStG-E

## Schuldenanrechnung



# Erbschaftsteuerreform

Verwaltungsvermögen (XI) - § 13b (8) ErbStG-E

## Ausschluss von Schuldensaldierung:

- junge Finanzmittel
- junges Verwaltungsvermögen
- wenn Se. der Schulden > Ø Schuldenstand letzte 3 Jahre: keine Saldierung mit überschießendem Betrag
- wirtschaftlich nicht belastende Schulden

# Erbschaftsteuerreform

## Verwaltungsvermögen (XII) - § 13b (4) Nr. 5 und (8) ErbStG-E

### Bilanz

|             |   |               |     |
|-------------|---|---------------|-----|
| ...         |   | Kapital       | ... |
| Wertpapiere | 2 | Verbindlichk. | 2   |
| ...         |   |               |     |

Gemeiner Wert des Betriebs lt.  
Feststellung: **10**

### Quotale Schuldenverrechnung in der 3. Stufe:

|                                       |         |
|---------------------------------------|---------|
| Verwaltungsvermögen                   | 2,0     |
| ./. Schulden anteilig $2/10 \times 2$ | ./. 0,4 |
| = Nettowert des Verwaltungsvermögen   | = 1,6   |

|    |     |   |
|----|-----|---|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens            |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                          |
| 3  | =   | Zwischensaldo   |
| 4  | +   | <b>unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)</b> |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                       |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen                 |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                   |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                         |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                           |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                              |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                      |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8    |

# Erbschaftsteuerreform

## Verwaltungsvermögen (XIII) - § 13b (7) ErbStG-E

### Pauschale Begünstigung:

- gewisser Umfang liquiden Vermögens im Betrieb unschädlich
- schädliches Verwaltungsvermögen wird teilweise zu unschädlichem Verwaltungsvermögen

Nettowert Verwaltungsvermögen (VV)  
= begünstigtes Verm.,

soweit  $\leq 10\%$  von

gem. Wert Betrieb  
./. Nettowert VV



# Erbschaftsteuerreform

## Verwaltungsvermögen (XIV) - § 13b (7) ErbStG-E

### Bilanz

|           |    |         |    |
|-----------|----|---------|----|
| Maschinen | 5  | Kapital | 15 |
| Geld      | 10 |         |    |

Gemeiner Wert des Betriebs lt.  
Feststellung: 15

|  |                |
|--|----------------|
| Sockelbetrag Geldvermögen (15 % v. 15)   | 2,250          |
| + Produktivvermögen (Maschinen)  | + 5,000        |
| = Zwischensumme  | = 7,250        |
| <b>+ pauschale Vergünstigung 10 % von (Diff. Wert Betrieb / Netto-VV) 15 – (10 – 2,25)</b> | <b>+ 0,725</b> |
| = begünstigtes Vermögen  | = 7,975        |

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | <b>begünstigtes Vermögen</b>                             |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | <b>(optional) Wertabschlag Familienunternehmen</b>       |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

# Erbschaftsteuerreform

Abschlag bei Familienunternehmen (I) - § 13a (9) ErbStG

Bis 30 % des gemeinen Werts des begünstigten Vermögens, wenn Beschränkung bei ...

- Entnahme-/ Ausschüttung
- Weiterverfügung
- Abfindung

Voraussetzungen bestehen seit 2 Jahren und noch weitere 20 Jahre

**Achtung:**  
**§ 7 Abs. 7**  
**ErbStG !**

# Erbschaftsteuerreform

## Abschlag bei Familienunternehmen (II) - § 13a (9) ErbStG

**Entnahme-/ Ausschüttungsbeschränkung:**

### Beispiel

steuerlicher Gewinnanteil = 100

ESt-Satz = 40 %

|  |                 |
|--|-----------------|
| <b>steuerlicher Gewinnanteil</b>   | <b>100,0</b>    |
| <b>./. Steuern vom Einkommen 40 %</b>  | <b>./. 40,0</b> |
| <b>= Saldo</b>   | <b>= 60,0</b>   |
| <b>Entnahme / Ausschüttung max. 37,5 %<br/>möglich; Entnahme wg. ESt unschädlich</b> | <b>22,5</b>     |

# Erbschaftsteuerreform

## Abschlag bei Familienunternehmen (III) - § 13a (9) ErbStG

Wert KG-Anteil: 10

Verwaltungsvermögen: 3

|   |           |
|---|-----------|
| Wert begünstigungsfähiges Vermögen  | 10,000    |
| ./. Nettowert Verwaltungsvermögen (VV)                                    | ./. 3,000 |
| = Zwischensumme   | = 7,000   |
| + pauschale Vergünstigung 10 % von (Diff. Wert Betrieb / Netto-VV) 10 – 3 | + 0,700   |
| = begünstigtes Vermögen   | = 7,700   |
| ./. Bewertungsabschlag 30 %   | ./. 2,310 |
| = BV vor Verschonungsabschlag   | = 5,390   |

Stets zu  
versteuern:  
Nettowert VV  
./. pauschale Ver-  
günstigung  
= 2,3

...

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | <b>(optional) Varianten Verschonungsabschlag</b>         |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

# Erbschaftsteuerreform

## Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag (I) - § 13a (1, 2) ErbStG

- **Verschonungsabschlag weiterhin 85 %**
- **Abzugsbetrag weiterhin max. 150.000 €**
- **Verschonungsabschlag auf unwiderruflichem Antrag hin weiterhin 100 %**

Bis zu einem begünstigten Vermögen von 26 Mio. €

Verwaltungsvermögen  $\leq 20\%$  des begünstigungsfähigen Vermögens



# Erbschaftsteuerreform

Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag (II) - § 13a (1, 2) ErbStG

bei

Großerwerbe von begünstigtem Vermögen > 26 Mio. €

**Verminderter  
Verschonungsabschlag**  
§ 13c ErbStG-E

- unwiderruflicher Antrag
- Vorerwerbe der letzten 10 Jahre einzubeziehen
- Lohnsummentest / Behaltensvorschriften einzuhalten

oder

**Verschonungsbedarfsprüfung**  
§ 28a ErbStG-E

- Antrag
- Verhältnisse im Erwerbszeitpunkt
- verfügbares Vermögen maßgebend

# Erbschaftsteuerreform

## Verminderter Verschonungsabschlag (I) - § 28a ErbStG

| Begünstigtes Vermögen<br>von - bis | Regelverschonung | Optionsverschonung |
|------------------------------------|------------------|--------------------|
| 0 - 26.749.999 €                   | 85 %             | 100 %              |
| 26.750.000 - 27.499.999 €          | 84 %             | 99 %               |
| 50.000.000 – 50.749.999 €          | 53 %             | 68 %               |
| 80.000.000 – 80.749.999 €          | 13 %             | 28 %               |
| 90.000.000 - ...                   | 0 %              | 0 %                |

# Erbschaftsteuerreform

## Verminderter Verschonungsabschlag (II) - § 28a ErbStG

**Beispiel:** 1. Schenkung in 2014 (12 Mio. €); 2. Schenkung in 2017 (20 Mio. €)

(keine rückwirkende Aufhebung der Steuervergünstigung in 2014; § 37 Abs. 11 ErbStG-E)

|   |                |                |
|---|----------------|----------------|
| <b>1. SchenkSt-Bescheid:</b> begünstigtes Vermögen        | 12.000.000     |                |
| Verschonungsabschlag (85 %)                               | ./. 10.200.000 |                |
| pers. Freibetrag § 16 ErbStG                              | ./. 400.000    |                |
| stpfl. Vermögen /SchenkSt (19 %)                          | 1.400.000      | 266.000        |
| <b>2. SchenkSt-Bescheid:</b> begünstigtes Vermögen        | 20.000.000     |                |
| Verschonungsabschlag (77 %)                               | ./. 15.400.000 |                |
| pers. Freibetrag § 16 ErbStG                              | ./. 400.000    |                |
| Vorschenkung aus 2014                                     | + 1.800.000    |                |
| stpfl. Vermögen /SchenkSt (19 %)                          | 6.000.000      | 1.140.000      |
| Steueranrechnung Vorschenkung                             |                | ./. 266.000    |
| <b>Steuerlast auf Gesamtschenkung (32 Mio. €) (2,7 %)</b> |                | <b>874.000</b> |

# Erbschaftsteuerreform

Verminderter Verschonungsabschlag (III) - § 28a ErbStG

**Beispiel:** 1. Schenkung in 2017 (12 Mio. €); 2. Schenkung in 2018 (20 Mio. €)

|  |            |                  |
|--|------------|------------------|
| 1. Schenkung in 2017: stpfl. Vermögen / SchenkSt (19 %)      | 1.400.000  | 266.000          |
| Änderung Bescheid wegen Höhe 2. Schenkung: beg. Verm.        | 12.000.000 |                  |
| Verschonungsabschlag (77 % = 9, 24 Mio. €); pers. Freibetrag | ./.        | 9.640.000        |
| stpfl. Vermögen /SchenkSt jetzt (19 %)                       | 2.360.000  | 448.400          |
| 2. SchenkSt-Bescheid: begünstigtes Vermögen                  | 20.000.000 |                  |
| Verschonungsabschlag (77 %)                                  | ./.        | 15.400.000       |
| pers. Freibetrag § 16 ErbStG                                 | ./.        | 400.000          |
| Vorschenkung aus 2014  | +          | 2.760.000        |
| stpfl. Vermögen /SchenkSt (23 % i.V.m. § 19 Abs. 3 ErbStG)   | 6.960.000  | 1.600.800        |
| Steueranrechnung Vorschenkung                                |            | ./.              |
| <b>Steuerlast auf Gesamtschenkungen (32 Mio. €) (3,6 %)</b>  |            | <b>1.152.400</b> |

# Erbschaftsteuerreform

Verminderter Verschonungsabschlag (IV) - § 28a ErbStG

**Beispiel:** Ergebnisgegenüberstellung bei Regelverschonung

|                       | Schenkung<br>2014 / 2015 | Schenkung<br>2014 / 2017 | Schenkung<br>2017 / 2018 |
|-----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Wert Schenkungen      | 32.000.000               | 32.000.000               | 32.000.000               |
| davon steuerfrei      | 27.600.000               | 26.000.000               | 25.040.000               |
| davon steuerpflichtig | 4.400.000                | 6.000.000                | 6.960.000                |
| SchenkSt              | 836.000                  | 1.140.000                | 1.600.800                |
| Steuerquote           | 2,61 %                   | 3,56 %                   | 5,00 %                   |

# Erbschaftsteuerreform

Verschonungsabschlag bei Familienunternehmen

§ 13a Abs. 9 i.V.m. Abs. 10 ErbStG-E

Regelverschonung /  
Optionsverschonung (> 26 Mio. €)



Beschränkungen müssen  
20 Jahre bestehen bleiben

Optionsverschonung ( $\leq$  26 Mio. €)



Beschränkungen können  
nach 7 Jahren ohne Auswirkung  
aufgehoben werden

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | <b>stpfl. produktives Betriebsvermögen</b>               |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | <b>„schädliches Verwaltungsvermögen“</b>                 |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |



|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | <b>stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen</b>                    |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | <b>tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer</b>            |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

|    |     |   |
|----|-----|---|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens                |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                              |
| 3  | =   | Zwischensaldo   |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)            |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen   |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen                     |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                       |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                             |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                               |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                                  |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                          |
| 12 |     | <b>ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8</b> |

# Erbschaftsteuerreform

## Verschonungsbedarfsprüfung (I) - § 28a ErbStG-E

Begünstigtes Vermögen > 26 Mio. € innerhalb von 10 Jahren

- Erlass der darauf entfallenden Steuer
- soweit Steuer > 50 % des verfügbaren Vermögens
- darüber hinaus Stundung bis 6 Monate (zu verzinsen)
- bei erschwerten Bedingungen

### **Verfügbares Vermögen:**

- mit erworbenes nicht begünstigtes Vermögen
- mit erworbenes Vermögen, das nicht zum begünstigungsfähigen L+F- /gewerbl. / freiberufl. Vermögen zählt
- vorhandenes Vermögen, das nicht begünstigtes Vermögen wäre

### **Erschwerte Bedingungen:**

- Kreditaufnahme notwendig
- Veräußerung verfügbaren Vermögens

# Erbschaftsteuerreform

## Verschonungsbedarfsprüfung (II) - § 28a ErbStG-E

### Rückwirkender Wegfall des Steuererlasses

#### **Beispiel 1:**

Erwerber erhält 9,5 Jahre nach Steuerentstehung ein Aktiendepot durch Schenkung unter Lebenden

 Erlass fällt i.H.v. 50 % des gem. Werts des Aktiendepots rückwirkend weg

#### **Beispiel 2:**

Erwerber erhält aus begünstigtem Vermögen jährlich eine Gewinnausschüttung i.H.v. 1 Mio. €

 Erlass bleibt unberührt

# Erbschaftsteuerreform

## Stundung - § 28 (2) ErbStG

- Erwerb begünstigten Vermögens von Todes wegen
- auf Antrag



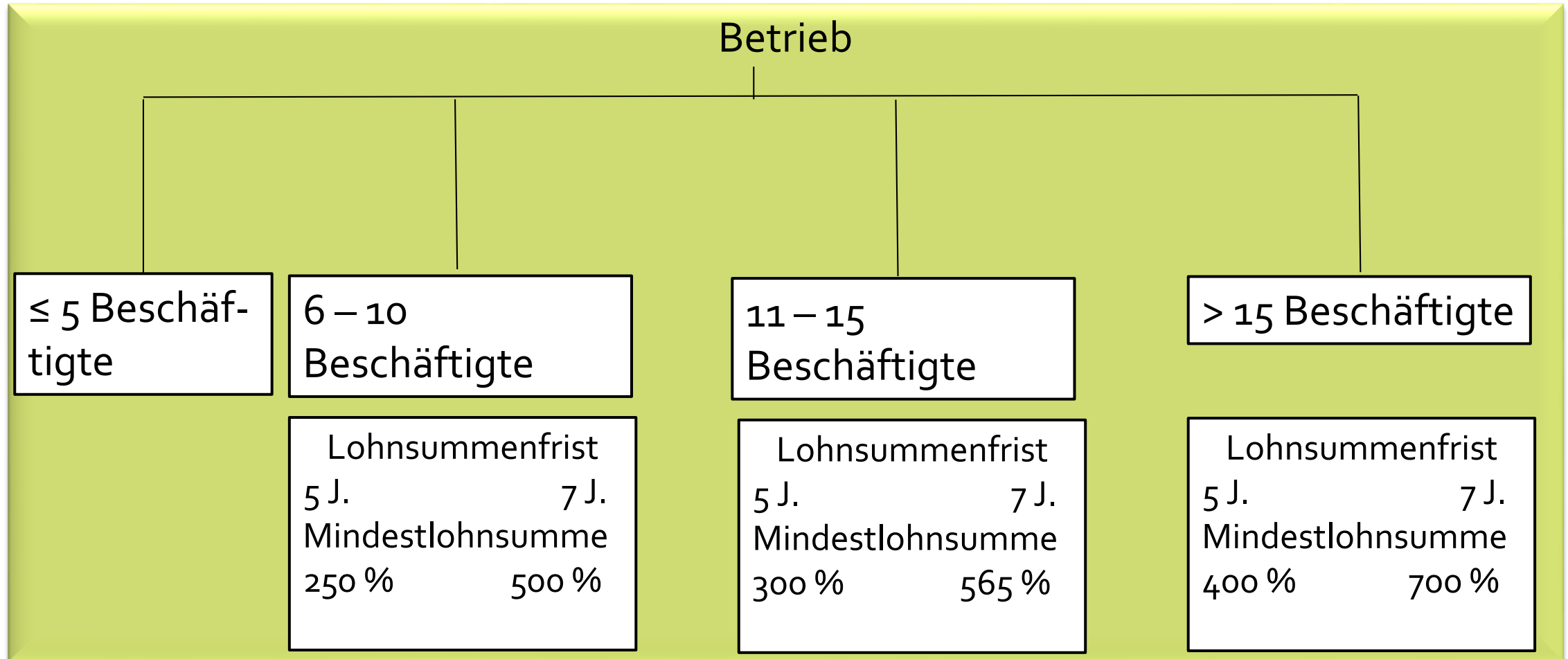
- Stundung bis zu 7 Jahren
- 1. Jahresbetrag zinslos ab Tag der Festsetzung
- Lohnsummentest / Behaltensvorschriften einzuhalten

# Berechnungsschema

|    |     |  |
|----|-----|--|
| 1  |     | Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens         |
| 2  | ./. | Nettowert des Verwaltungsvermögens                       |
| 3  | =   | Zwischensaldo  |
| 4  | +   | unschädliches Verwaltungsvermögen (10 % von Zeile 3)     |
| 5  | =   | begünstigtes Vermögen                                    |
| 6  | ./. | (optional) Wertabschlag Familienunternehmen              |
| 7  | ./. | (optional) Varianten Verschonungsabschlag                |
| 8  | =   | stpfl. produktives Betriebsvermögen                      |
| 9  | +   | „schädliches Verwaltungsvermögen“                        |
| 10 | =   | stpfl. Gesamt-Betriebsvermögen                           |
| 11 |     | tarifliche Erbschaft-/ Schenkungsteuer                   |
| 12 |     | ggf. Verschonungsbedarfsprüfung / Stundung bzgl. Zeile 8 |

# Erbschaftsteuerreform

## Lohnsummenregelung (I) - § 13a (3, 4) ErbStG





**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit**





## 6. Hamburger Steuerdialog – Reform der Unternehmens- erbschaftsteuer

Das Verschonungsregime bei  
sog. „Großerwerben“

Dr. Johannes Baßler

Hamburg, 11. Oktober 2016

## Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – „Großerwerke“

- A. Verschonungsabschlag bei „Großerwerken“ (§ 13c ErbStG n.F.)
- B. Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG n.F.)
- C. Beratungsstrategien im Familienunternehmen

## Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – „Großerwerke“

### A. Verschonungsabschlag bei „Großerwerken“ (§ 13c ErbStG n.F.)

- Voraussetzung:
  - Begünstigtes Vermögen > € 26 Mio.
  - Keine Pflicht zur Weiterübertragung (§ 13a Abs. 5 ErbStG n.F.)
  - Kein Antrag nach § 28a ErbStG n.F. gestellt (§ 13c Abs. 2 Satz 6 ErbStG n.F.)
  - Antrag auf Verschonungsabschlag (unwiderruflich)
- Rechtsfolge: „Abschmelzung“ des Verschonungsabschlags
  - Minderung des Verschonungsabschlags um einen Prozentpunkt für jede volle T€ 750, die das begünstigte Vermögen die Schwelle von € 26 Mio. übersteigt.
  - Bei Vollverschonung beträgt Abschlag € 0 bei begünstigtem Vermögen von  $\geq$  € 90 Mio.
  - Keine Anwendung des Abzugsbetrags (§ 13a Abs. 2 ErbStG n.F.)
- Nachlaufende „Überwachung“:
  - Lohnsummenkontrolle entsprechend „Regelerwerb“ (§ 13a Abs. 3 ErbStG n.F.)
  - Behaltensregelungen entsprechend „Regelerwerb“ (§ 13a Abs. 6 ErbStG n.F.)

## Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – „Großerwerbe“

- Fragen zur Berechnung der € 26 Mio.-Grenze
  - Zusammenwirken mit Abschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG n.F.): Anwendung der Schwelle vor oder nach Abschlag?
  - Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe (§ 13c Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F.)
    - „mehrere Erwerbe begünstigten Vermögens“
      - Zusammenrechnung mit Erwerb, der gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. nicht begünstigt ist?
      - Zusammenrechnung mit Erwerben, die nach § 29 ErbStG herausgegeben werden müssen/mussten?
      - Zusammenrechnung mit Erwerb, für den Behaltfrist verletzt oder Mindestlohnsummenkontrolle nicht eingehalten wird?
      - Zusammenrechnung bei Weiterübertragung im Rahmen der Erbauseinandersetzung?
      - Zusammenrechnung mit Erwerben vor dem 1. Juli 2016?
    - „innerhalb von zehn Jahren“ - Berechnung entsprechend § 14 ErbStG?
    - Steuerbefreiung „für die bis dahin ... als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe“ entfällt (§ 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG n.F.)
    - Anwendung des Verschonungsabschlags für den Letzterwerb (auf Basis der Zusammenrechnung) auch für frühere Erwerbe (§ 13c Abs. 2 Satz 3 ErbStG n.F.), es sei denn für früheren Erwerb ist Antrag nach § 28a ErbStG n.F. (Verschonungsbedarfsprüfung) gestellt

## Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – „Großerwerbe“

### B. Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG n.F.)

- Voraussetzung:
  - Begünstigtes Vermögen > € 26 Mio.
  - Keine Pflicht zur Weiterübertragung (§ 28a Abs. 1 Satz 2 bis 4 ErbStG n.F.)
  - Kein Antrag nach § 13c ErbStG n.F. gestellt
  - Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung
- Rechtsfolge:
  - Erlass der Erbschaft-/Schenkungssteuer, soweit sie „verfügbares Vermögen“ des Erwerbers übersteigt (§ 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG n.F.)
  - Stundung der übrigen Steuer für sechs Monate, falls Einziehung besondere Härte bedeutet (§ 28a Abs. 3 ErbStG n.F.)
- „Überwachung“
  - Lohnsummenkontrolle entsprechend der Vollverschonung (§ 28a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG n.F.)
  - Behaltensregelungen entsprechend der Vollverschonung (§ 28a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG n.F.)
  - Nacherwerbe von „verfügbarem Vermögen“ innerhalb von 10 Jahren

## Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – „Großerwerbe“

- Begriff „verfügbares Vermögen“ (§ 28a Abs. 2 ErbStG n.F.): 50 % des gemeinen Werts des Vermögens, welches
  - „zugleich mit Erbschaft oder Schenkung“ übergeht und nicht zum begünstigten Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) gehört, und
  - dem Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer gehört und nicht zum begünstigten Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) gehören würde
- Fragen
  - Umfasst „verfügbares Vermögen“ auch den Nettowert des Verwaltungsvermögens (abzgl. „Schmutzgrenze“) oder nur „zugleich mit Erbschaft oder Schenkung“ erworbene weitere Vermögensgegenstände außerhalb des begünstigungsfähigen Vermögens (z.B. private Wohnimmobilie)?
  - „Doppelzählung“ bei Nacherwerb von verfügbarem Vermögen:
    - Beispiel: E erwirbt im Jahr 01 einen Betrieb (begünstigtes Vermögen v. € 40 Mio., verfügbares Vermögen € 0). Im Jahr 03 erwirbt er begünstigtes Vermögen v. € 30 Mio. und verfügbares Vermögen von € 10 Mio.

## Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – „Großerwerbe“

### C. Beratungsstrategien im Familienunternehmen

- Abschlag für Familienunternehmen anstreben, zumindest Gesellschaftsvertrag prüfen
- Schenkungstichtage definieren
  - „Punktlandung“ für Verwaltungsvermögen erforderlich
  - „Herauslösen“ von Verwaltungsvermögen
- Bewertungsmodelle überprüfen
- Nachfolgestrategien auf den Prüfstand stellen
  - Nießbrauch
  - Aufteilung von unternehmerischem und nicht-unternehmerischem Vermögen auf verschiedene Kinder
  - Familienstiftung als „künstliches“ Kind



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

**Dr. Johannes Baßler**

Rechtsanwalt, Steuerberater

johannes.bassler@fgs.de

[www.fgs.de](http://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