

# 7. Hamburger Steuerdialog

Mittwoch, 22. März 2017, ab 14:00 Uhr, Hotel Hafen Hamburg

**ALUMNI**  
**Steuerwissenschaften e.V.**

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

Das Steuerjahr 2017 hat „Fahrt aufgenommen“. Die aktuelle steuerliche Diskussion wird nicht nur durch neue Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechungstendenzen geprägt. Der Gesetzgeber setzt mit dem Steuervermeidungsbekämpfungsgesetz auf eine Erweiterung des steuerlichen Pflichtenkatalogs der Unternehmen und die Strafbewehrung von Verstößen. In der steuerlichen Betriebsprüfung gewinnen Fragen rund um An-

tragsrechte in Umwandlungsfällen an Bedeutung. Im internationalen Steuerrecht prägt nach wie vor die BEPS-Umsetzung die Diskussion. All dies stellt Steuerabteilungen und Beraterschaft vor neue Herausforderungen, die wir Ihnen vorstellen und gemeinsam mit Ihnen diskutieren wollen. Hierzu laden wir Sie herzlich zum 7. Hamburger Steuerdialog ein. Wir freuen uns auf Ihre Teilnahme und Mitwirkung!

## Programm

### 1. Teil

Moderation: Prof. Dr. Norbert Herzig

14:00 Uhr Empfang mit Kaffee und Kuchen

#### 14:30 Uhr Update Personen- und Kapitalgesellschaften

- Aktuelles aus Gesetzgebung (§ 50i EStG; Verlustfortführung bei Kapitalgesellschaften, § 8d KStG), Rechtsprechung (z.B. § 8c KStG bei Anteilsschenkungen, FG Münster v. 4.11.2015, 9K 3478/13 F, Rev. BFH I R 6/16) und Verwaltung (u.a. Einlage in Personengesellschaft, BMF v. 26.7.2016)
- Ausgewählte Brennpunkte aus der Betriebsprüfung (u.a. Buchwertantrag bei Umwandlung, BFH v. 15.6.2016, I R 69/15; steuerliche Behandlung von Umwandlungskosten; Billigkeitsantrag wegen Vernichtung von Anschaffungskosten, BFH v. 24.6.2014, VIII R 35/10 und v. 22.10.2015, IV R 37/13)
- Gestaltungspraxis: Nutzung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung in der Unternehmensgruppe (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG)

*Hans Dieter Gehrke, Leitender Regierungsdirektor Groß- und Konzernbetriebsprüfung Schleswig-Holstein*  
*Thomas Krüger, bonprix (Otto Group), Hamburg*  
*Christoph Oenings, Flick Gocke Schaumburg, Hamburg*  
*Dr. Arne von Freeden, LL.M., Flick Gocke Schaumburg, Hamburg*

16:30 Uhr Pause

### 2. Teil

#### 17:00 Uhr Update Internationales Steuerrecht

- Aktuelles aus Rechtsprechung (u.a. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten, BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13; Verhältnis von Abkommensrecht und § 8b Abs. 5 KStG, BFH v. 22.9.2016, I R 29/15) und Verwaltung (u.a. Entschärfung bei Drittstaatenverschmelzung, Änderung des UmwStE 2011)
  - Stand der BEPS-Gesetzgebung
  - Lizenzschanke, § 4j EStG-Entwurf
- Dr. Christian Pitzal, Flick Gocke Schaumburg, Hamburg*  
*Hans Dieter Gehrke, Leitender Regierungsdirektor Groß- und Konzernbetriebsprüfung Schleswig-Holstein*

#### 18:00 Uhr Update (Unternehmens-)Steuerstrafrecht

- Steuervermeidungsbekämpfungsgesetz als neue Herausforderung für Steuerabteilung und Beratung: Erweiterte Mitteilungspflichten und zusätzliche Informationsrechte der Finanzverwaltung, neuer besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung bei missbräuchlicher Verwendung von Auslandsgesellschaften und bußgeldbewehrte Dokumentationsanforderungen bei Auslandsverhalten
  - Verlängerung der Zahlungsverjährung bei Steuerhinterziehung
- StA Dr. Sebastian Peters, Staatsanwaltschaft Bonn*  
*Dr. Christian Jehke, LL.M., Flick Gocke Schaumburg, Hamburg/Berlin*

ab 19:00 Uhr Ausklang mit Fingerfood und Getränken

Ltd. Regierungsdirektor

**Hans Dieter Gehrke**

Groß- und  
Konzernbetriebsprüfung  
Schleswig-Holstein

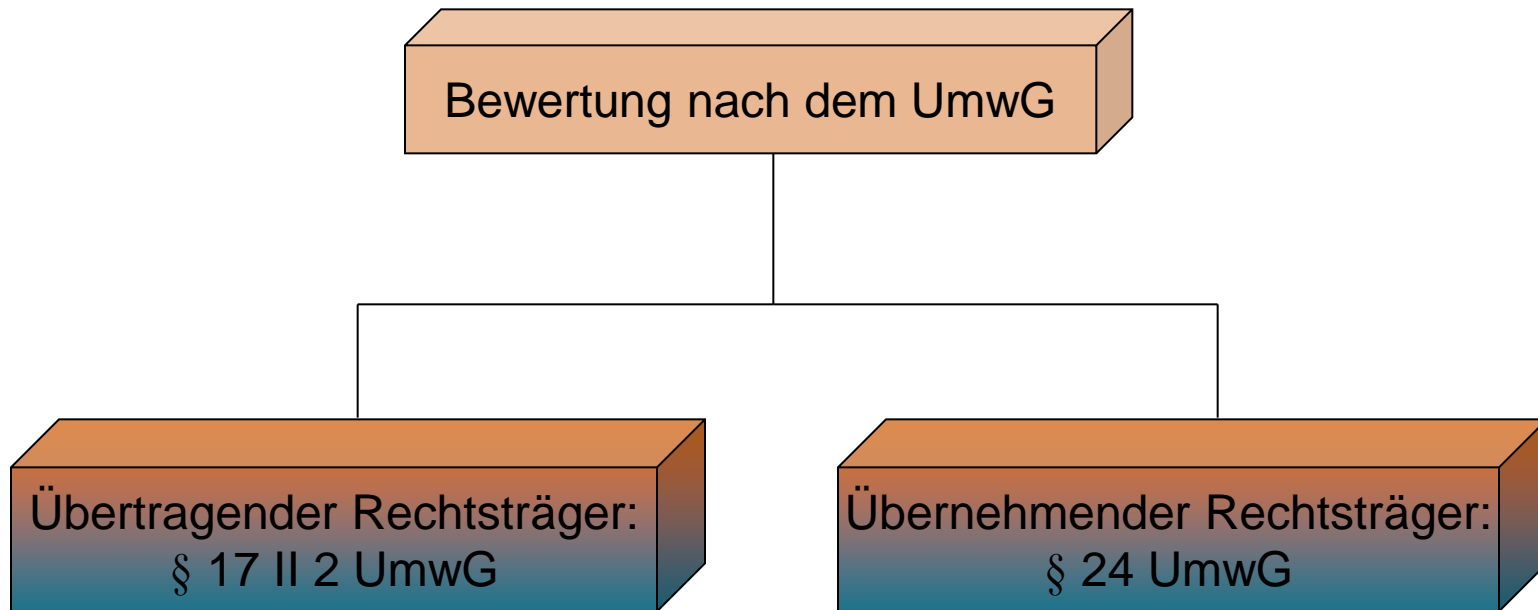
# Ausgewählte Brennpunkte in der Steuerlichen Betriebsprüfung

22. März 2017

# Gliederung

- **I. Antrag auf Buchwert- bzw. Zwischenwertansatz bei Umwandlungen nach dem UmwStG**
- **II. Zuordnung und Umfang von Umwandlungskosten**
- **III. Verlust der Verlustvorträge?**
  - § 8c KStG: FG Münster v. 04.11.2015 – 9 K 3478/13 F
  - § 8d KStG-Fortführungsgebundener Verlustvortrag
- **IV. Vernichtung von Anschaffungskosten ?**
  - BFH v. 24.06.2016-VIII R 35/10 zu § 4 Abs. 6 UmwStG
- **V. Gesellschaftsrechte oder schädliche Gegenleistungen?**

## Handelsrechtliche und steuerliche Bewertung nach dem UmwG/UmwStG



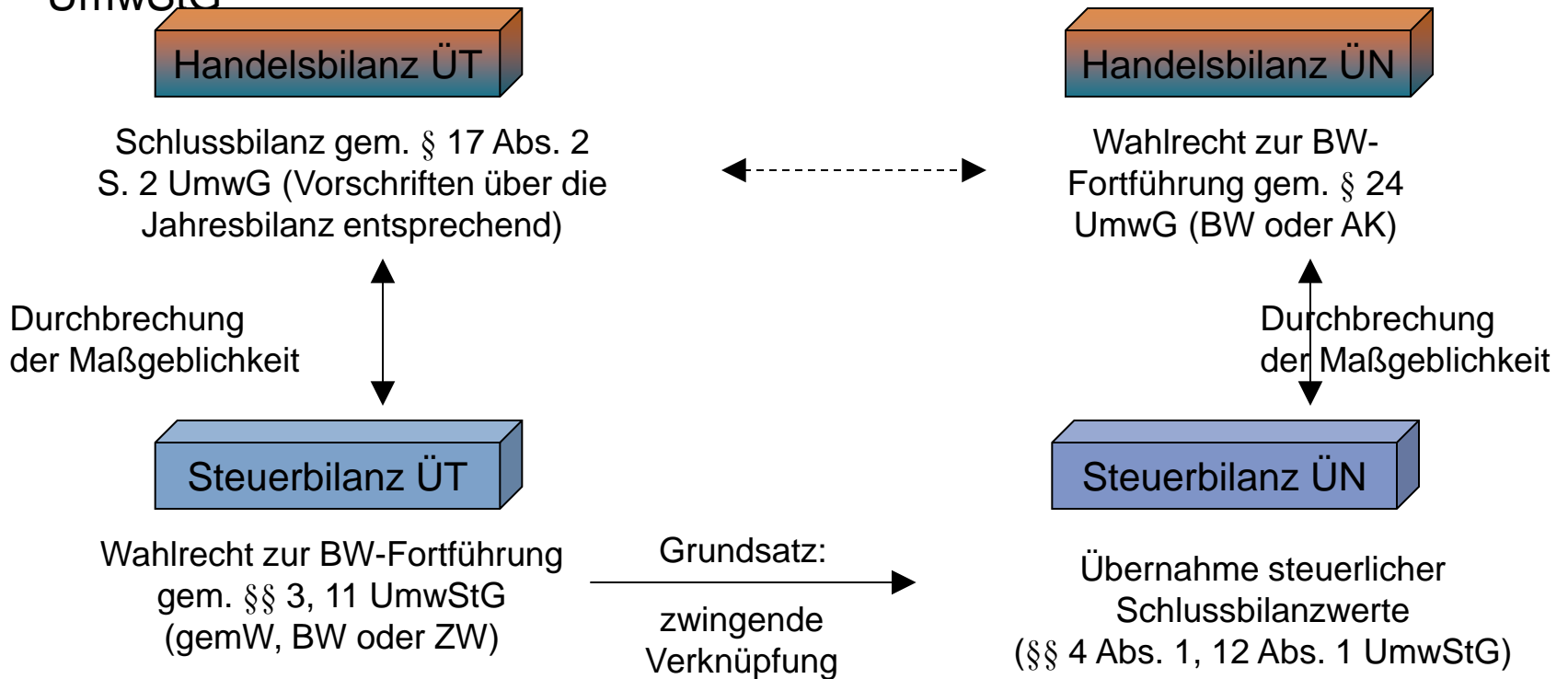
gilt für Verschmelzung, Spaltung und Vermögensübertragung  
aber **nicht** beim Formwechsel !

# Handelsrechtliche und steuerliche Bewertung nach dem UmwG/UmwStG

- **Durchbrochene Maßgeblichkeit**
  - *Keine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz bei der Ausübung von Wertansatzwahlrechten !*
- **Regelwertansatz: gemeiner Wert**
  - *Gemeiner Wert (=Unternehmenswert, d.h. unter Aufdeckung aller stillen Reserven)*
  - *Gesetz enthält keine Stundungsregelung*

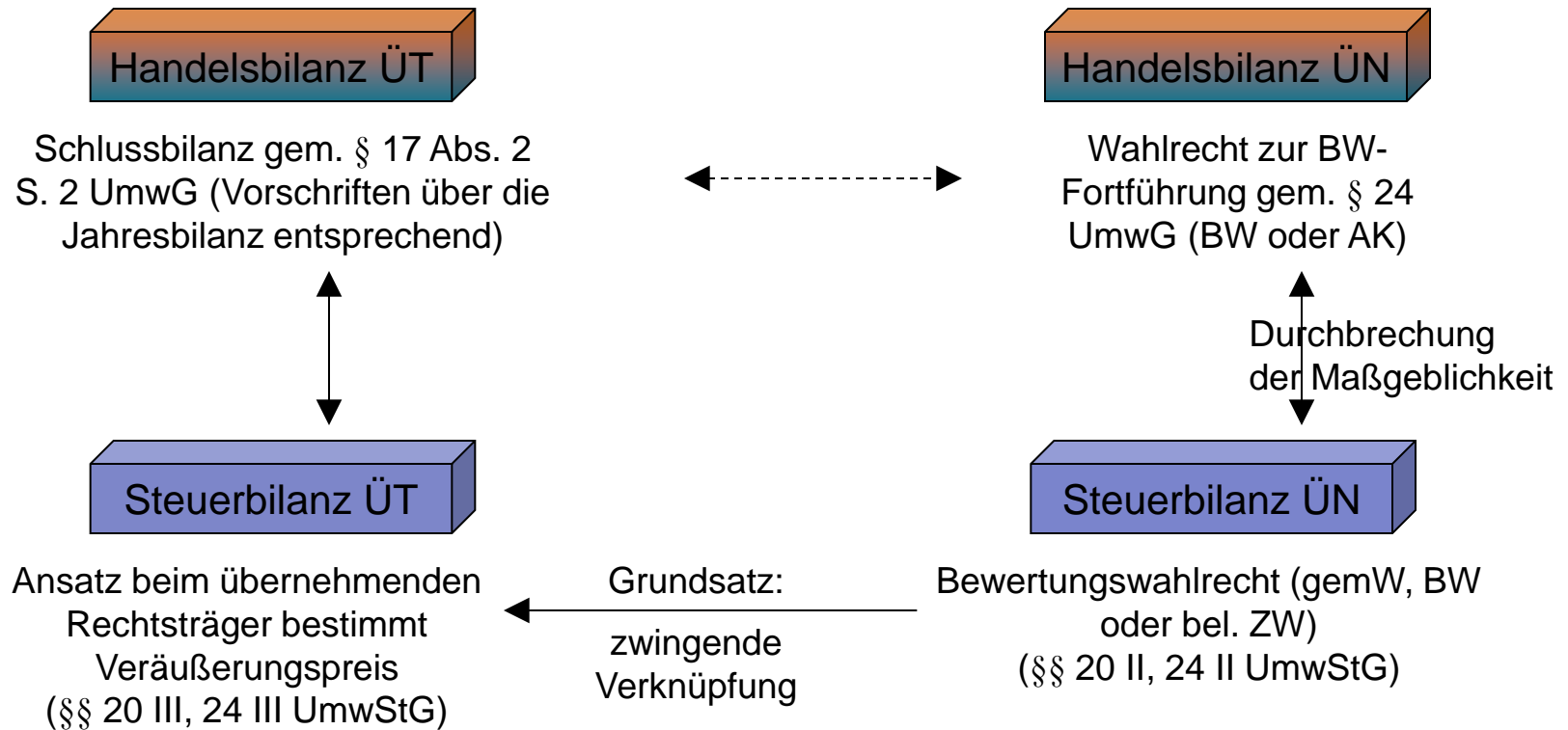
# Handelsrechtliche und steuerliche Bewertung nach dem UmwG/UmwStG

Umwandlungsvorgänge durch **Verschmelzung/Spaltung** nach §§ 3 – 16 UmwStG



# Handelsrechtliche und steuerliche Bewertung nach dem UmwG/UmwStG

## Einbringungsvorgänge



# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. -5. Teil UmwStG (§§ 3, 11 u. 15 )

- Der **Regelwertansatz** entspricht dem **Gemeinen Wert** (z.B.: § 3 Abs. 1 UmwStG). Der Gesetzgeber verlangt verständlicherweise einen Ausweis der übertragenen WG in einer **steuerlichen Schlussbilanz**, in der die aufgedeckten stillen Reserven und die Verteilung innerhalb eben dieser Steuerbilanz auch sichtbar werden.
- Einen Antrag sieht § 3 Abs. 1 UmwStG nicht vor, weil es sich um den Regelwertansatz handelt. Insofern kann bei einem Ansatz der gemeinen Werte nicht von der Ausübung eines Wahlrechts gesprochen werden (Abweichung gegenüber UmwStG a.F., dort noch Wahlrechtsausübung : Buchwert, Zwischenwert, Teilwert).
- Werden keine davon abweichende Anträge (z.B. nach § 3 Abs. 2 UmwStG) gestellt, besteht eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung eben dieser **steuerlichen Schlussbilanz** i.S. d. § 3 Abs. 1 UmwStG)



# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. -5. Teil UmwStG (§§ 3, 11 u. 15 )

- **§ 3 Abs. 2 Satz. 1 UmwStG:** „ **Auf Antrag** können die WG abweichend von Abs. 1 einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens mit dem Wert nach Abs. 1 angesetzt werden.....“
- Dieser **Antrag** ist nach Satz 2 des Absatzes 2 „**bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz** bei dem für die Besteuerung der übertragenden Körperschaft zuständigen Finanzamt zu stellen.“
- Daraus leiten sich zwei Fragen ab, die das UmwStG nicht beantwortet hat:
  1. **Wie stellt man den Antrag?**
  2. **Was versteht der Gesetzgeber unter einer steuerlichen Schlussbilanz?**

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. -5. Teil UmwStG (§§ 3, 11 u. 15 )

- **Zu Frage 1: führt die Finanzverwaltung in Rd. Nr. 03.29 UmwSt-Erl. aus:**

**„Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Aus dem Antrag muss sich ergeben, ob das übergehende Vermögen mit dem Buch- oder einem Zwischenwert anzusetzen ist. Für die Auslegung des Antrags gelten die allgemeinen zivilrechtlichen Auslegungsgrundsätze entsprechend (§§ 133, 157 BGB).“**

**Anmerkung:**

*Damit ist der Antrag bereits wirksam und entfaltet Bindungswirkung, wenn er mündlich, telefonisch oder einfach nur per E-Mail von dem gesetzlichen Vertreter der Körperschaft – auch ohne Beifügung einer Schlussbilanz gestellt würde.*

*Aus Beweissicherungsgründen empfiehlt sich natürlich ein separat an das Finanzamt gerichteter Schriftsatz. Damit wären aber dann auch alle Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung, ob nun ein Antrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG wirksam gestellt wurde oder eben nicht, vermeidbar.*

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. -5. Teil UmwStG (§§ 3, 11 u. 15 )

- Zu Frage 2: (Rd. Nr. 03.29 UmwSt-Erl:
- „Bei **Zwischenwertansatz** muss jedoch ausdrücklich angegeben werden, **in welcher Höhe oder zu welchem Prozentsatz** die stillen Reserven aufzudecken sind. Wenn die ausdrückliche Erklärung abgegeben wird, **dass die Steuerbilanz i.S. des § 4 Absatz 1, § 5 Absatz 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz** sein soll (vgl. Randnr. 03.01), ist in dieser Erklärung gleichzeitig ein **konkludenter Antrag** auf Ansatz der Buchwerte zu sehen, sofern kein ausdrücklicher gesonderter anderweitiger Antrag gestellt wurde.“

Anmerkung: Bei einem Zwischenwertansatz kann auf die steuerliche (Umwandlungs-)Schlussbilanz schon deshalb nicht verzichtet werden, weil sie sich von der Steuerbilanz i.S.d. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG immer unterscheidet (tlw. aufgedeckte stille Reserven).

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. -5. Teil UmwStG (§§ 3, 11 u. 15 )

- Konkludent gestellter Antrag auf Buchwertfortführung:

*Der Finanzverwaltung reicht offensichtlich nicht die simple Einreichung einer Steuerbilanz i. S. d. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG, verlangt darüber hinaus eine **ausdrückliche Erklärung** im Sinne der Rd.Nr. 03.29 des UmwSt-Erl..*

*Die Frage ist, ob in den Fällen, in denen bei **Vollkaufleuten (§ 5 EStG)** eine Verpflichtung zur Aufstellung einer Steuerbilanz **dem Grunde nach schon nicht besteht (§ 140 AO)**, weil auch eine HB mit steuerlicher Überleitungsrechnung (§ 60 EStDV) den Anforderungen der §§ 5-7 EStG genügen würde, allein nach § 3 Abs. 2 UmwStG nunmehr eine steuerliche Schlussbilanz vorzulegen ist, aus der sich dann eindeutig die Buchwerte ergeben müssen.*

*Dies wird man meiner Auffassung nach bezweifeln müssen. Warum wäre dies nicht mehr konkludent, wenn auch hier ausdrücklich erklärt würde, dass die HB und die Überleitungsrechnung i. S. d. § 60 EStDV eben diesen Buchwertansatz enthalten, falls ein gesonderter Antrag zuvor noch nicht gestellt wurde.*

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. -5. Teil UmwStG (§§ 3, 11 u. 15 )

- **Steuerliche Schlussbilanz**
- **Fallgestaltungen**
- **Sachverhaltskonstellationen aus der Außenprüfung**
  - **Antrag auf Buchwert / Zwischenwert liegt vor – aber keine steuerliche Schlussbilanz**
  - **Antrag auf Buchwert / Zwischenwert und steuerliche Schlussbilanz liegen nicht vor**

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## – 2. -5. Teil UmwStG

- **Antrag auf Buchwert / Zwischenwert liegt vor – aber keine steuerliche Schlussbilanz**
  - *Vorheriger Antrag auf Buchwert/Zwischenwert ist eindeutig wirksam und unwiderruflich gestellt worden.*
  - *Stpfl. ist weiterhin zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz aufzufordern – Ansatz der Werte nach dem gestellten Antrag*
  - *Bei Nichtabgabe = Schätzung der Wertansätze entsprechend dem Antrag (Buchwert oder Zwischenwert sind zu schätzen)*

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. – 5. Teil UmwStG

### ▪ **Beispiel**

- *FA prüft Verschmelzung ( A-GmbH auf B-GmbH); Stichtag 31.12.2015*
- *Bei A-GmbH Verlustvortrag 1 Mio. € zum 31.12.2015  
Wahlrecht = Zwischenwert 1 Mio. € (absoluter Betrag)*
- *Abgabe Steuererklärung mit HB und Überleitungsrechnung § 60  
EStDV im August 2016 (Einkommen= 0 €)*
- *September 2018*  
*FA stellt im Rahmen der Bp steuerbilanzielle Mehrgewinne bei der A-GmbH iHv. 1 Mio. € fest (stpfl. Einkommen incl. des ZW-Wahlrechts nunmehr : + 1 Mio €.*
- *September 2018:*  
*Berater legt eine steuerliche Schlussbilanz für die A-GmbH auf Basis Buchwertansatz vor = Ergebnis Bp: Einkommen : 0 €)*
- *Antrag im September 2018: m.E. unzulässig*

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## 2. – 5. Teil UmwStG

- **Antrag auf Buchwert / Zwischenwert und steuerliche Schlussbilanz liegen *nicht* vor (lediglich die Steuererklärung)**
  - *Tag der Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz ist das Fristende*
  - *Bisher wurde kein erstmaliger Antrag gestellt*
  - *Stpfl. wird im Rahmen der Sachaufklärung seitens des FA weiterhin zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz und zur Ausübung seines Wertansatzwahlrechts aufgefordert werden*
  - **Zwingender Ansatz der übergehenden WG zum gemeinen Wert, falls keine Klarstellung seitens des Stpfl. erfolgt.**



# *Antragstellung = Verfahrensrecht*

*– 6.-8. Teil UmwStG (§§ 20-25) -*

## **Antrag auf Buchwert / Zwischenwert - §§ 20 – 25 UmwStG**

- **LfSt Bayern vom 11.11.2014**
  - *Steuerliche Schlussbilanz ist keine von der StB gesonderte Bilanz*
  - *Steuerliche Schlussbilanz ist die Bilanz, in der die WG erstmalig anzusetzen sind*
  - *Das ist die Bilanz, die zum ersten regelmäßigen Bilanzstichtag nach der Einbringung aufzustellen ist*
  
- **Folgen**
  - *Einbringung zum 30.06., nächstfolgender Bilanzstichtag 31.12.; Bilanz zum 31.12. ist die steuerliche Schlussbilanz*
  - *Bei Rückwirkung ist die bisherige Steuerbilanz zu berichtigen*

# Antragstellung = Verfahrensrecht (6. – 8. Teil UmwStG, §§ 20 - 25) -

## Antrag auf Buchwert / Zwischenwert - §§ 20 – 25 UmwStG

- **BFH-Urt. v. 15.6.2016 – I R 69/15**, zwischenzeitlich im BStBl. II veröffentlicht
  - *Normenspezifische Auslegung des Begriffs „Steuerliche Schlussbilanz“ in den §§ 20 ff.*
  - *Steuerliche Schlussbilanz ist die Bilanz, in der die WG erstmalig anzusetzen sind*
  - *Das ist die Bilanz, die zum ersten regelmäßigen Bilanzstichtag nach der Einbringung aufzustellen ist*
  - **Wahlrechtsausübung mit nachfolgenden Abschlüssen möglich**
    - *HB mit Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV*
    - *Steuerbilanz*
    - *Wenn HB gleich StB, dann HB*

# Antragstellung = Verfahrensrecht

## **Fazit:**

*Das BFH-Urteil ist zwar zum Einbringungsteil des UmwStG, der die Besonderheit aufweist, dass das Wahlrecht von dem Übernehmer des Betriebsvermögens auszuüben ist.*

*Überzeugende Gründe dafür, dass die Urteilsgrundsätze nicht auch für den 2. -5. Teil des UmwStG zu übernehmen wären, kann ich mit Blick auf die zuvor erläuterten Ausführungen nicht erkennen.*

## Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

### Verwaltungsauffassung in Rd. Nr. 00.02 UmwSt-Erlass 2011:

**„Umwandlungen und Einbringungen stellen auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers sowie des übernehmenden Rechtsträgers Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich des übertragenen Vermögens dar (BFH vom 15.10.1997, I R 22/96, BStBl 1998 II S. 168; BFH vom 16.5.2002, III R 45/98, BStBl 2003 II S. 10 und BFH vom 17.9.2003, I R 97/02, BStBl 2004 II S. 686.**

**Abweichend von den zivilrechtlichen Wertungen im UmwG gilt dies für ertragsteuerliche Zwecke auch für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft und umgekehrt (BFH vom 19.10.2005, I R 38/04, BStBl 2006 II S. 568.“**

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. -5. Teil UmwStG

- **Kosten des Vermögensübergangs**

- **Rd. Nr. 04.34 UmwSt-Erl.:**

*„Als Kosten des Vermögensübergangs i.S. des § 4 Absatz 4 Satz 1 UmwStG sind **nur die nicht objektbezogenen Kosten des übernehmenden Rechtsträgers - unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung - sowie auch die nicht objektbezogenen Kosten, die dem übertragenden Rechtsträger zuzuordnen und nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen.***

*Sie bewirken eine Minderung des Übernahmewinns bzw. eine Erhöhung des Übernahmeverlusts. Sofern sie als laufender Aufwand beim übernehmenden Rechtsträger berücksichtigt worden sind, hat eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur zu erfolgen.“*

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. -5. Teil UmwStG

### **Forts. Rd.Nr. 04.34 UmwSt-Erl.:**

*„Zur ertragsteuerlichen Behandlung der durch einen Umwandlungsvorgang entstandenen objektbezogenen Kosten des Vermögensübergangs vgl. BMF-Schreiben vom 18.1.2010, BStBl 2010 I S. 70. Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung (§ 1 Absatz 3 GrEStG) beachte aber auch BFH vom 20.4.2011, I R 2/10, BStBl 2011 II S. 761.“*



# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

### **Rd. Nr. 12.05 UmwSt-Erl.**

*Nach § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG bleibt bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder Verlust i.H. des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, **abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang (vgl. hierzu Randnr. 04.34)**, außer Ansatz. Der Gewinn ist außerhalb der Steuerbilanz entsprechend zu korrigieren.*

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

**Umwandlungen finden fast regelmäßig mit steuerlicher Rückwirkung (§ 2 Abs. 1 UmwStG ) bis zu 8 Monaten statt.**

Legt man die im UmwSt-Erl. (Rd. 04.34) vertretene Auffassung zugrunde, **entfielen alle veranlassungsbezogenen – den übertragenden Rechtsträger betreffenden Kosten der Umwandlung- , die nach dem Übertragungstichtag entstehen, als Übernahmekosten auf den übernehmenden Rechtsträger**, mit der Folge, dass sie sich entweder so gut wie gar nicht (§ 8b KStG) oder nur zum Teil auswirken (§ 3c Abs. 2 EStG)



# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

**Daran dürften m.E. zu Recht erhebliche Zweifel bestehen:**

**Begründung:**

- *Umwandlungen stellen auf der Ebene des übertragenden und auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers Veräußerungen und Anschaffungen dar (BFH- Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung in Rd.Nr. 00.02 UmwSt-Erl.).*
- *Der Eintritt der Wirksamkeit einer Umwandlung, deren steuerliche Wirkungen nach § 2 UmwStG zurückbezogen werden, stellt ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar (vgl. Rd.Nr. 03.03 UmwSt-Erl.).*

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

### **Begründung:**

- Maßgebend ist der Veranlassungszusammenhang bzw. der stichtagsbezogene Veräußerungsvorgang, der über **§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO auf den steuerlichen Übertragungstichtag ( § 2 Abs. 1 UmwStG)** zurück zu beziehen ist, unabhängig davon, wann der Aufwand entstanden ist.
- BFH v. 12.03.2014- I R 55/13 (zu § 8b KStG), veröffentlicht im BStBl. II 2015 IS. 658:  
„ .....Nachträgliche Veränderungen des Veräußerungspreises aus einem Anteilsverkauf sowie nachträglich angefallene Veräußerungskosten wirken gewinnmindernd auf den Veräußerungszeitpunkt zurück (zum Teil gegen BMF-Schreiben v. 12.03.2008, BStBl.2008 I S. 506).“ .....“ gleichermaßen sind auch die erst später aufgelaufenen Veräußerungskosten auf das Jahr der Veräußerung und auf den steuerfrei zu stellenden Veräußerungsgewinn und dessen Ermittlung zurück zu beziehen und wird in dem Folgejahr kein korrespondierender Aufwand erfasst (**unbeschadet des bilanziellen Ausweises = außerbilanziell**)“

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

### **Begründung:**

- *Durch Veröffentlichung dieses BFH-Urteils im BStBl. II im Kj. 2015 dürfte die Aussage in Rd.Nr. 04.34 UmwSt-Erl. überschrieben worden sein, mit der Folge, dass alle Kosten, die nach dem Veranlassungsprinzip dem übertragenden Rechtsträger zuzurechnen sind, auch wenn sie erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstehen, voll abziehbar sind.*

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

### **Welche Kosten sind (nicht objektbezogene) Kosten des Vermögensübergangs?**

*Dabei sind die jeweiligen Phasen der Umwandlung in den Blick zu nehmen.:*

- **Vorbereitungsphase (m.E. sowohl externe als auch interne Kosten)**
  - *Externe Rechts- und Beratungskosten (Due Dilligence etc., Beratungskosten im Vorfeld)*
  - *Interne Kosten (Löhne und Gehälter u. a. Sachkosten) für die Vorbereitung der Umwandlung*
  - *Gebühr nach § 89 AO für die verbindliche Auskunft (Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Satz 2 KStG)*

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

### **Welche Kosten sind (nicht objektbezogene) Kosten des Vermögensübergangs?**

#### ➤ **Durchführungsphase**

- *Abschluss des Verschmelzungs- bzw. Spaltungsvertrags und Fassung der entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse*
- *Erstellung der Übertragungsbilanz und Erfüllung der übrigen steuerlichen Verpflichtungen (einschl. der Ermittlung des Übernahmeergebnisses auf der Ebene des Übernehmers)*
- *Registereintragungen der Umwandlung (Notar- und Gerichtskosten), Löschungskosten*
- *Grunderwerbsteuer durch Anteilsübertragungen bzw.- vereinigungen nach § 1 Abs. 3 GrEStG und etwaige Kosten der Grundbucheintragung*

# Umwandlungskosten (Zuordnung und Umfang)

## 2. – 5. Teil UmwStG

### **Welche Kosten sind (nicht objektbezogene) Kosten des Vermögensübergangs?**

#### ➤ **Nachbereitungsphase**

*Eine größere Nähe zum Betrieb **und nicht mehr zur Umwandlung** (hierzu BFH v. 09.04.2014, BStBl. II 2014 S. 861) weisen m.E. nachfolgende Kosten aus:*

- *Migrationskosten aufgrund der Integration Arbeitnehmer und der Zusammenführung der IT-Systeme*
- *Abfindungen und Sozialplankosten*
- *Kosten aufgrund des veränderten Außenauftritts im rechtsgeschäftlichen Verkehr (Internetauftritt, Firmenlogo, Geschäftsbriefe, Kontoverbindungen etc,)*

## Vernichtung von Anschaffungskosten ?

- § 4 Abs. 6 UmwStG / BFH v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl. II 2016 S. 916

- **Zu § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002:**  
*Keine Einkünfterminderung durch Übernahmeverlust bei Formwechsel -  
Vereinbarkeit mit dem objektiven Nettoprinzip  
Billigkeitsmaßnahmen bei durch Gesetzesänderung ausgelöster  
Definitivbelastung*

# Vernichtung von Anschaffungskosten ?

- § 4 Abs. 6 UmwStG / BFH v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl. II 2016 S. 916

- **Leitsatz**
- ***1. Errechnet sich beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ein Übernahmeverlust, kann dieser im zeitlichen Geltungsbereich des § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 nicht durch einen sofortigen Abzug einkünftermindernd im Rahmen der Gewinnermittlung der Personengesellschaft berücksichtigt werden .***
- ***2. Der Ausschluss des Übernahmeverlustes lässt es auch nicht mehr zu, die Anschaffungskosten eines Gesellschafters für die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft als Anschaffungskosten der übernommenen Wirtschaftsgüter in einer persönlichen Ergänzungsbilanz zu erfassen (sog. step up) und sukzessive abzuschreiben .***



# Vernichtung von Anschaffungskosten ?

- § 4 Abs. 6 UmwStG / BFH v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl. II 2016 S. 916

## ▪ Orientierungssatz

- 1. Die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 führte vorliegend nicht zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip .
- 2. Das objektive Nettoprinzip wird jedoch tangiert, wenn der Ausschluss des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 dazu führt, dass erwerbsbezogenem Aufwand ohne nachvollziehbare sachliche Rechtfertigungsgründe endgültig der steuerliche Abzug versagt bleibt. **In diesem Fall könnte Raum für die Prüfung eröffnet sein, ob wegen sachlicher Unbilligkeit von der Festsetzung oder der Erhebung von Einkommensteuer nach §§ 163, 227 AO abzusehen ist .**
- 3. Die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen in besonderen Einzelfällen flankiert die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers und gestattet ihm, eine typisierende Regelung zu treffen, bei der Unsicherheiten über Zahl und Intensität der von der typisierenden Regelung nachteilig betroffenen Fälle mit zumutbarem Aufwand nicht beseitigt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2012 - IV R 36/10) .

# Vernichtung von Anschaffungskosten ?

- § 4 Abs. 6 UmwStG / BFH v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl. II 2016 S. 916

## **Urteilsbegründung:**

**Rd.Nr. 26:**“Dem Kläger ist folglich **im Streitzeitraum** auch noch kein umwandlungsbedingter Besteuerungsnachteil dadurch entstanden, dass das Gesetz eine gewinnmindernde Berücksichtigung seiner historischen Anschaffungskosten für den GmbH-Anteil in Gestalt einer Abschreibung auf aufgestockte **Bilanzwerte in einer Ergänzungsbilanz** nicht mehr zugelassen hat.“

# Vernichtung von Anschaffungskosten ?

- § 4 Abs. 6 UmwStG / BFH v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl. II 2016 S. 916

## **Noch Urteilsbegründung:**

### **Rd.Nr. 27:**

*„Sofern eine Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten für den GmbH-Anteil bei der Ermittlung des Gewinns aus einer künftigen Veräußerung oder Aufgabe der freiberuflichen Praxis des Klägers nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 EStG und dort bei der Bestimmung des "Wertes des Betriebsvermögens" (§ 16 Abs.2 Sätze 1 und 2 EStG) nicht in Betracht kommt (a.A. zu einem insoweit vergleichbaren Fall die im Senatsurteil vom 25. Juli 1995 VIII R 25/94, BFHE 178,418, BStBl. II 1996, 684, unter II.2.b ee zitierten Stimmen; s.a. BFH-Urteil vom 12. Juli 2012-IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl. II 2012, 728), **ist nach Auffassung des Senats Raum eröffnet für die Prüfung, ob wegen sachlicher Unbilligkeit von der Festsetzung oder der Erhebung von Einkommensteuer nach §§ 163,227 AO abzusehen ist.**“*

## Vernichtung von Anschaffungskosten ?

- § 4 Abs. 6 UmwStG / BFH v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl. II 2016 S. 916

### **Noch Urteilsbegründung:**

#### **Rd.Nr. 28:**

*„.....Der Kläger hat die Beteiligung an der GmbH vor Inkrafttreten des Halbeinkünfteverfahrens erworben und der Veräußerer den Gewinn versteuert. Die durch § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 bekämpfte Gestaltung, dass nicht voll steuerpflichtig übertragene Anschaffungskosten eines GmbH-Anteils durch die Umwandlung zu vollständig steuerwirksam abschreibbaren Anschaffungskosten werden, liegt im Fall des Klägers nicht vor, **sodass die Vorschrift übermäßig wirkt, wenn in Zukunft abziehbarer Erwerbсаufwand unberücksichtigt bleibt.**“*

# 1. Überblick (1)

## **Mantelkaufregelung (§ 8 Abs. 4 KStG)**

- Missbrauchsvorschrift
- Veräußerersicht
- Nur unmittelbare Anteilsübertragungen
- Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens erforderlich
- Vollständiger Verlustuntergang

## **Verlustabzug bei Körperschaften (§ 8c KStG)**

(BMF- Schreiben vom 4.7.2008, BStBl. 2008 I, 736 f.)

- Gegenfinanzierungsmaßnahme
- Erwerbersicht
- Unmittelbare oder mittelbare Anteilsübertragungen
- Anteilsübertragung als alleiniger Anknüpfungspunkt
- Zweistufige Beschränkung der Verlustnutzung
- Parallele Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG in Übergangszeit

# 1. Überblick (2)

- **Zweistufige Beschränkung der Verlustnutzung** (Zur Frage der möglichen Verfassungswidrigkeit zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG : Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 04.04.2011- 2K 33/10 -, Az. BVerfG : 2 BvL 6/11; zu § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG: BFH- Beschluss v. 28.10.2011- I R 31/11: Entscheidung ausgesetzt bis zur Entscheidung des BVerfG ).

Übertragung von mehr als 25 %  
bis 50 % (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG)



Quotaler Untergang der bis zum  
schädlichen Beteiligungserwerb  
nicht genutzten Verluste

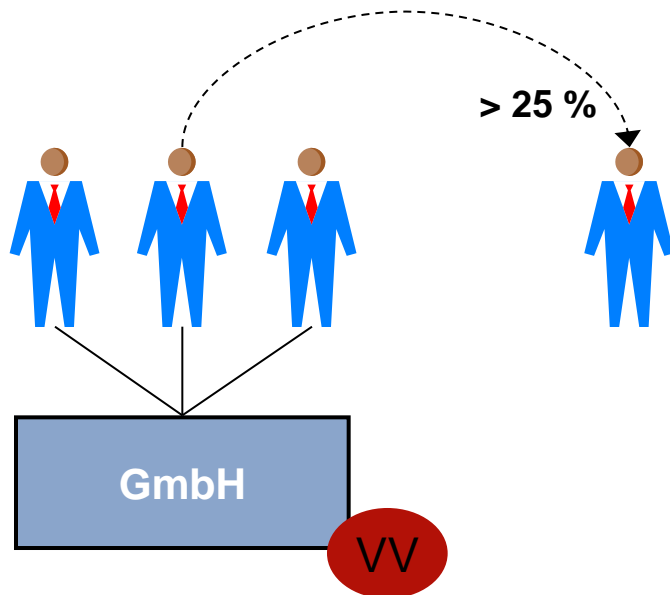
Übertragung von mehr als 50 %  
(§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG)



Vollständiger Untergang der bis zum  
schädlichen Beteiligungserwerb nicht  
genutzten Verluste

## 2. Schädlicher Beteiligungserwerb

### ▪ Grundtatbestände (§ 8c Satz 1 KStG )



- Gezeichnetes Kapital
- Mitgliedschaftsrechte
- Beteiligungsrechte
  - **Kein gesellschaftsrechtlicher Begriff**
- Stimmrechte
  - **Nicht isoliert übertragbar (Abspaltungsverbot)**
  - **Stimmbindungsverträge**

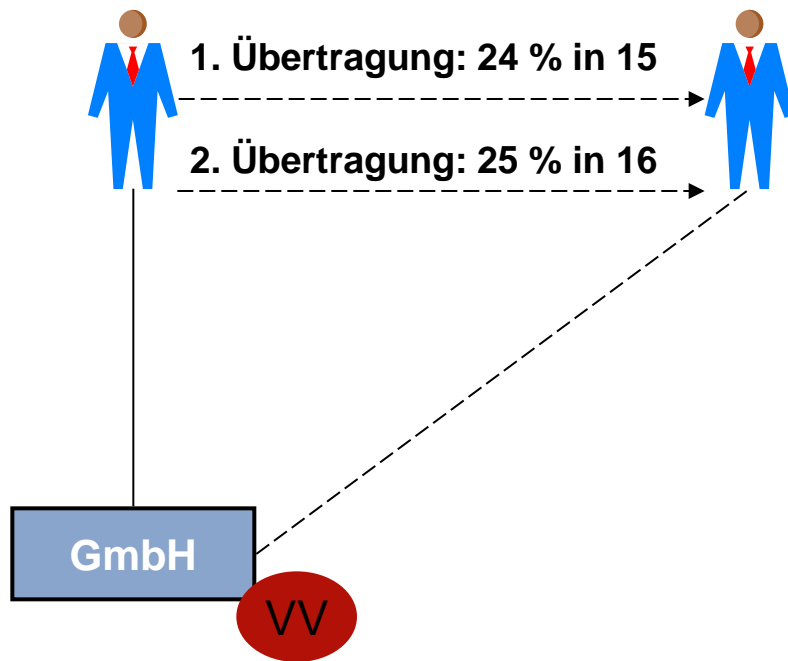
## 2. Schädlicher Beteiligungserwerb

- **Vergleichbare Sachverhalte (BMF Tz. 7)**
  - Erwerb von Genussscheinen i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
  - Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsverzicht
  - Umwandlung auf eine Verlustgesellschaft
  - Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils
  - Kapitalherabsetzung
  - Erwerb eigener Anteile
- **Beispiele für unschädliche Sachverhalte**
  - Einräumung einer Option
  - Gewährung von Bezugsrechten



## 2. Schädlicher Beteiligungserwerb

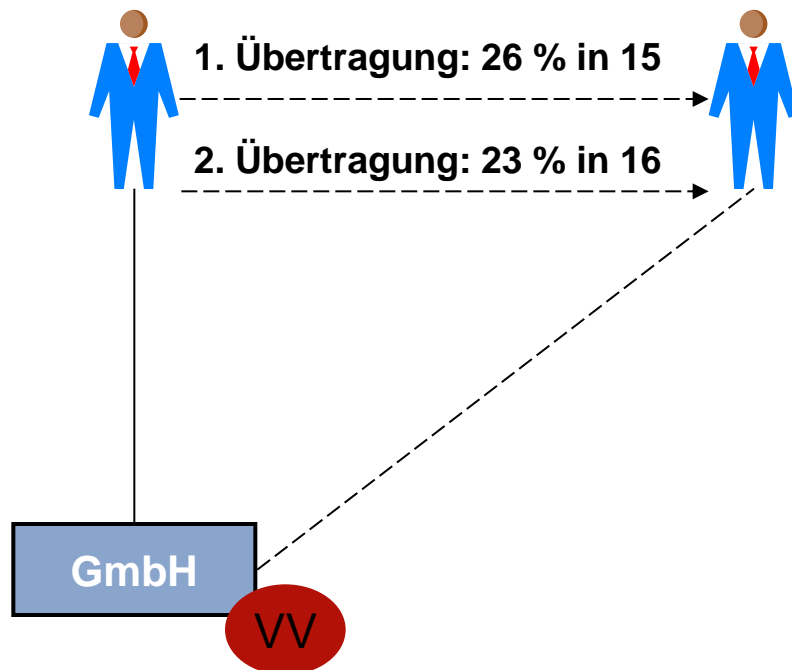
### ▪ Fünf-Jahres-Zeitraum



- Verlustuntergang?
  - Übertragung in 2015 0%
  - Übertragung in 2016 49%
- Hinzuerwerbe innerhalb 5-Jahres-frist werden zusammengerechnet

## 2. Schädlicher Beteiligungserwerb

### ▪ Fünf-Jahres-Zeitraum (Forts.)

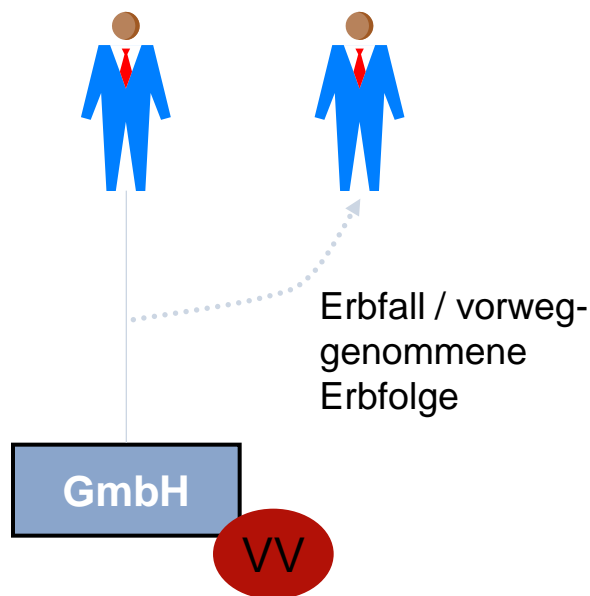


### ▪ Verlustuntergang?

- Übertragung in 2015 26%
- Übertragung in 2016 0%
- Hinzuerwerbe innerhalb 5-Jahres-frist nach Überschreitung der 25%-Grenze bis Erreichen der 50%-Grenze unschädlich
- Gestaltungsmissbrauch?
  - BMF (Tz. 19): Vermutung eines Gesamtplans, wenn Erwerbe binnen einen Zeitjahres

## 2. Schädlicher Beteiligungserwerb

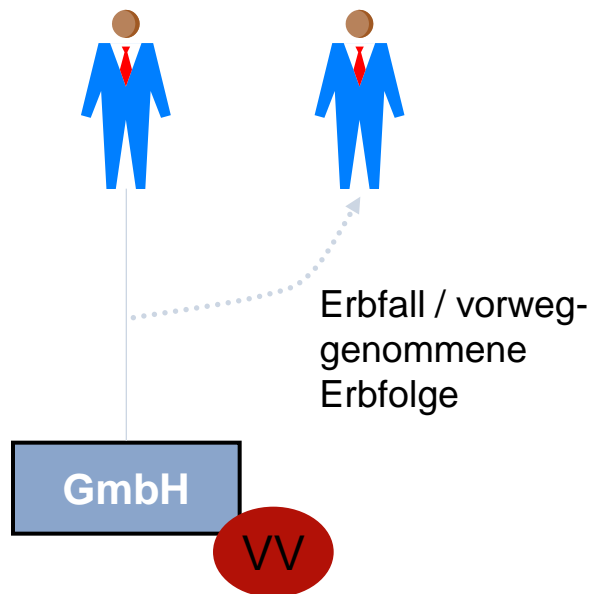
- **Vorweggenommene Erbfolge (BMF-Schreiben v. 04.07.2008, Tz. 4, BStBl. I S. 736)**



- Erbfall und vorweggenommene Erbfolge unter natürlichen Personen stellen keinen schädlichen Beteiligungserwerb dar
- Ausnahme: Erwerb ist – auch in nur geringem Umfang – entgeltlich
  - **Unentgeltlichkeit**
    - Übernahme von Verbindlichkeiten, die zu einer betrieblichen Einheit gehören
    - Grds. Versorgungsleistungen (vgl. BMF v. 16.9.2004 Tz. 2, 4ff.)
  - **Entgeltlichkeit**
    - Abstandszahlungen an den Übergeber
    - Gleichstellungsgelder an Geschwister
    - Übernahme von Verbindlichkeiten (andere als des Betriebs)

## Vorweggenommene Erbfolge

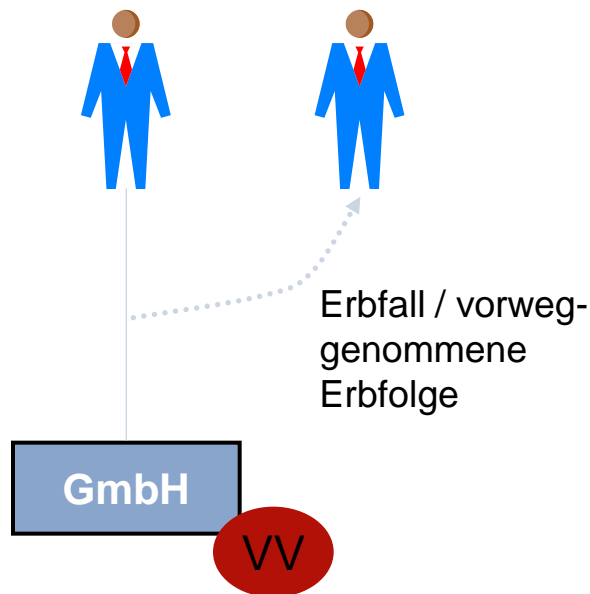
- **Ablehnend: FG Münster v. 04.11.2015 – 9 K 3478/13 F; Rev. BFH – I R 06/16**



- In den Anwendungsbereich des § 8c KStG fallen alle rechtsgeschäftlichen entgeltlichen und unentgeltlichen Anteilsübertragungen
- Aus den Gesetzesmaterialien sei nicht ersichtlich, dass die vorweggenommene Erbfolge aus dem Anwendungsbereich herausgenommen werden sollte
- Eine Ausnahme ergebe sich auch nicht aus dem Sinn und Zweck der Norm
- Das FG verneint auch einen Anspruch auf eine Billigkeitsmaßnahme i.S.d. § 163 AO, weil es an einer Billigkeit im Einzelfall gerade fehle.
- Sollte die Tz. 4 des BMF-Schreibens als Billigkeitsmaßnahme i.S.d. § 163 AO anzusehen sein, würde dieses BMF-Schreiben gegen den Vorbehalt des Gesetzes verstoßen

# Vorweggenommene Erbfolge

## ■ Fazit:



- Für die Betroffenen ergibt sich ein Dilemma:
- Es steht zu befürchten, dass der I. Senat des BFH die Auffassung des FG bestätigen wird
- Tz. 4 des BMF-Schreibens wäre dann ohne Rechtsgrundlage
- Bis zur Veröffentlichung einer gleichlautenden BFH-Entscheidung bzw. Änderung der Verwaltungsauffassung besteht allerdings Vertrauensschutz (Selbstbindung der Verwaltung).
- Bis dahin sollte die vorweggenommene Erbfolge in den Verträgen auch **unmissverständlich als solche ausgerichtet sein (d.h. vom Zuwendenden angeordnete bzw. gesetzlich festgelegte Anrechnungspflicht auf die spätere Erbschaft nach § 2050 BGB)**, um die Besonderheit gegenüber einer einfachen Schenkung deutlich zu machen.

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

- Einführung durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften
- Ziele
  - ✓ **Neuausrichtung** der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften durch Ergänzung der bestehenden Regelungen in § 8c KStG in einem neuen § 8d KStG

## Exkurs § 8c KStG:

- ✓ grds. quotaler bzw. vollständiger Untergang bestehender körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge bei **schädlichem Beteiligungserwerb** von mehr als 25% bzw. mehr als 50%
- ✓ gilt auch für Gewerbesteuer (§10a Satz 10 GewStG) und Zinsvortrag i.S.d. § 4h EStG (§ 8a Absatz 1 Satz 3 KStG)
- ✓ Ausnahmen: Konzernklausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 KStG) und Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 KStG)

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Ziele

- ✓ **Vermeidung** steuerlicher Hemmnisse für Unternehmen, die die Voraussetzungen der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel nicht erfüllen, bei denen aber die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern zur Finanzierung notwendig wird (insb. **Start-Up-Unternehmen** sowie „**Krisenunternehmen**“)
- ✓ **Kein Untergang nicht genutzter Verluste** trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels i.S.d. § 8c KStG, wenn...
  - der Geschäftsbetrieb der (Verlust-)Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt **und**
  - eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist.

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Zeitlicher Anwendungsbereich

- ✓ § 34 Absatz 6a Satz 1 KStG: *„erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe [...] anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1. Januar 2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war“*



# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Tatbestandsvoraussetzungen des § 8d KStG

- ✓ Schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG
- ✓ (ungeschrieben) kein Eingreifen der Konzernklausel oder Stille-Reserven Klausel
- ✓ **Antrag der (Verlust-)Körperschaft**
- ✓ **Unterhalten ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs im Beobachtungszeitraum**
- ✓ **Kein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Absatz 2 KStG im Beobachtungszeitraum**
- ✓ (Verlust-)Körperschaft war zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem schädlichen Beteiligungserwerb vorausgeht
  - weder Organträger noch
  - an einer Mitunternehmerschaft beteiligt
- ✓ Geschäftsbetrieb der (Verlust-)Körperschaft war vor dem 1.1.2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Antrag

- ✓ Neuregelung ist nur auf Antrag anzuwenden (§ 8d Absatz 1 Satz 1 KStG)  
**Wahlrecht** der (Verlust-)Körperschaft
- ✓ Antrag ist in Steuererklärung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt (§ 8d Absatz 1 Satz 5 KStG)
- ✓ es gelten die **Formvorschriften für die Steuererklärung** (insb. elektronische Abgabe)
- ✓ KSt-Vordrucke für Veranlagungszeitraum 2016 wurden bereits vor Gesetzesänderung bekannt gegeben  
Für Veranlagungszeitraum 2016 erfolgte Anpassung nur in ELSTER in **Zeile 27 der Anlage WA zur KSt-Erklärung**; eine Anpassung der Papiervordrucke erfolgt nicht; in **Härtefällen** kann ein Antrag nach § 8d Absatz 1 Satz 1 KStG durch gesondertes formloses Schreiben erfolgen

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Antrag (Zeile 27 Anlage WA)

Auszug aus der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 544/26)

„Von dem **Antragsrecht** kann für gewerbe- und körperschaftsteuerliche Zwecke nur **einheitlich** Gebrauch gemacht werden.“

„Ein Zinsvortrag wirkt wirtschaftlich wie ein Verlustvortrag. Daher soll der Antrag nach § 8d – neu – KStG **auch für Zinsvorträge** nach § 4h Absatz 1 Satz 5 EStG gelten.“

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Beobachtungszeitraum (§ 8d Absatz 1 Satz 1 KStG)

- ✓ Beobachtungszeitraum bezieht sich auf **konkreten schädlichen Beteiligungserwerb**
  
- ✓ **Beginn**
  - mit Gründung der (Verlust-)Körperschaft oder
  - des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG vorausgeht  
regelmäßig vier Kalenderjahre
  
- ✓ **Ende** mit Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Unterhalten ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs

- ✓ Legaldefinition in § 8d Absatz 1 Satz 3 und 4 KStG

„<sup>3</sup>Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach **qualitativen Merkmalen** in einer Gesamtbetrachtung.

<sup>4</sup>Qualitative Merkmale sind insbesondere

die **angebotenen Dienstleistungen oder Produkte**,  
der **Kunden- und Lieferantenkreis**,  
die **bedienten Märkte** und  
die **Qualifikation der Arbeitnehmer**.“

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Kein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Absatz 2 KStG

- ✓ Sinn und Zweck: Vermeidung einer zweckwidrigen Inanspruchnahme
- ✓ Abschließende Aufzählung in § 8d Absatz 2 Satz 2 KStG
  - Einstellung des Geschäftsbetriebs
  - Ruhendstellen des Geschäftsbetriebs
  - Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer anderweitigen Zweckbestimmung (bspw. Branchenwechsel)
  - Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs
  - Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (unabhängig vom Umfang)
  - Einnahme der Stellung eines Organträgers i.S.d. § 14 Absatz 1 KStG
  - Ansatz übernommener Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert

**Doppelfunktion** des § 8d Absatz 2 KStG (tatbestandsbegründend und tatbestandsvernichtend im Rahmen des Fortführungserfordernisses)

# Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG

## ➤ Fortführungserfordernis i.S.d. § 8d Absatz 2 KStG

*„Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend.“*

## ➤ Gleiches gilt, wenn ein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Absatz 2 Satz 2 eintritt

## Folgerungen für die Praxis – § 8d KStG

- Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es nicht darauf an, ob und inwieweit § 8c KStG durch Anwendung der Konzernklausel gem. § 8c Abs. 1 S. 5 KStG oder die Stille-Reserven-Klausel gem. § 8c Abs. 1 S. 6 ff. effektiv leerliefe.
- Nach dem Gesetzeswortlaut und wohl auch nach Sinn und Zecks der Vereinfachungsregel des § 8d KStG kommt eine Einschränkung des Antrages gem. § 8d KStG auf den nur nach Anwendung des § 8cKStG wegfallenden Verlust nicht in Betracht (Dreßler/Rogall, DB 2016, 2375, 2378; Frey/Thümer, GmbHR 2016, 1083, 1084).
- Insbesondere kann der Antrag gem. § 8d KStG nicht auf denjenigen Teil des Verlustvortrages beschränkt werden kann, der die stillen Reserven iSd. § 8c Abs. 1 S. 6 f. KStG übersteigt.



## Folgerungen für die Praxis – § 8d KStG

- Auch kann bei einem Anteilserwerb bis 50 %, bei dem nach § 8c KStG der Verlust nur quotaal wegfällt, der Antrag gem. § 8d KStG nicht eingeschränkt werden mit der Folge, dass ein – sich nach Antragstellung gem. § 8d KStG ergebender fortführungsgebundener Verlustvortrag – später bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses zu 100 % wegfallen kann.

# **Einbringungen und Übertragungen von Sachgesamtheiten bzw. Einzelwirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft**

**(Einschränkung des Umfangs der Gewährung von  
Gesellschaftsrechten durch aktuelle BFH-Rechtsprechung und  
Änderung der Verwaltungsauffassung )**

**(Eine neue Bestandsaufnahme)**

## I. Sachgesamtheit Betrieb - § 24 UmwStG)

**1. Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen ein sog. Mischentgelt aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung:**

**BFH v. 18.09.2013 - X R 42/10, DB 2013, 2538-2542 (nunmehr auch im BStBl. 2016 II S. 639 veröffentlicht):**

*Erfolgt die Einbringung in eine Mitunternehmerschaft gegen ein Mischentgelt (Gewährung von Gesellschaftsrechten und sonstige Gegenleistung), kommt es nach BFH-Auffassung nicht zu einer Gewinnrealisation, soweit dieses den Buchwert der eingebrachten Sachgesamtheit nicht übersteigt.*

**Diese Entscheidung ist gegen die Verwaltungsauffassung in Tz. 24.07 des sog. UmwSt-Erlasses v. 11.11.2011, BStBl. I S. 1314, ergangen.**

## II. Steueränderungsgesetz 2015

Neben § 20 UmwStG wird auch § 24 Abs. 2  
UmwStG geändert:

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

## II. Steueränderungsgesetz 2015

1. **das Recht der Bundesrepublik Deutschlands hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und**
  
2. **der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als**
  - a) **25 Prozent des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens oder**
  
  - b) **500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.**

## II. Steueränderungsgesetz 2015

**Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.“**

**Danach ist eine sonstige  
Gegenleistung entweder bis zur  
Höhe von 25 % des Buchwerts oder  
bis zur Höhe von 500.000 €  
(Meistbegünstigung), höchstens  
aber bis zum Buchwert  
steuerunschädlich zulässig.**

### III. Einbringung/Übertragung Einzel-WG

**abweichend:**

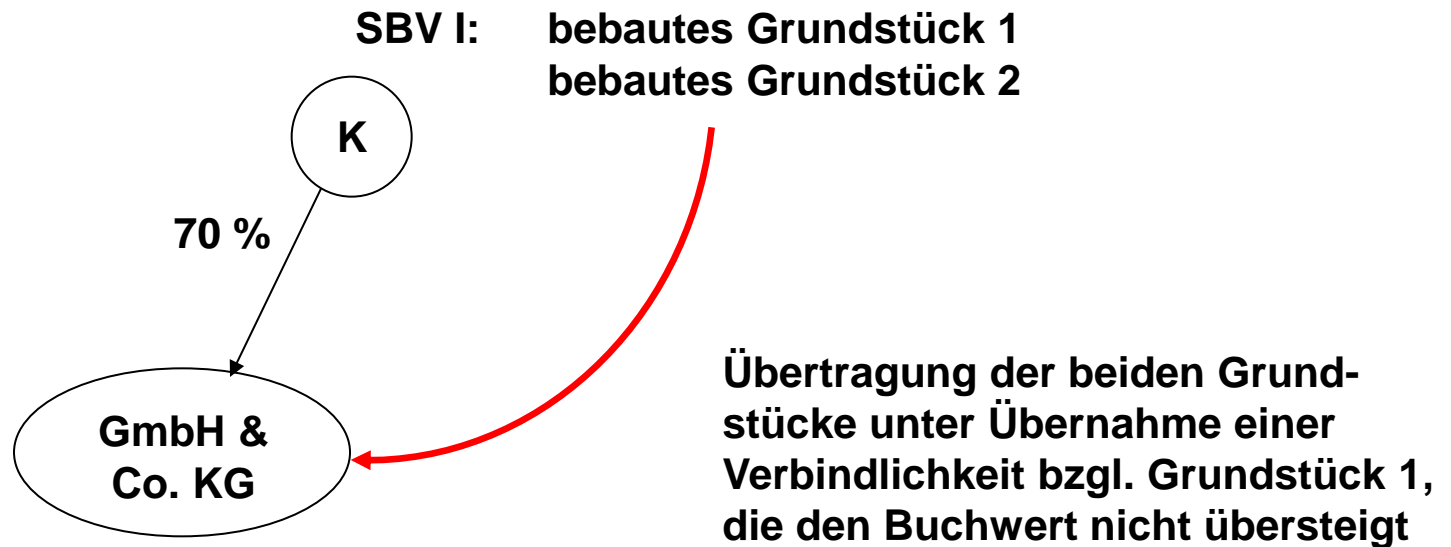
**BFH v. 19.09.2012- IV R  
11/12-**

#### **Finanzverwaltung:**

**Die FinVerw vertritt bei einzelnen WG (ob im PV oder im BV) durchgängig die sog. strenge Trennungstheorie, d.h. Aufspaltung jeweils in einen vollentgeltlichen Teil und im Übrigen in den unentgeltlichen Teil.**



## ▪ BFH vom 19.9.2012 – IV R 11/12



## ▪ Lt. BFH: Abkehr von der Trennungstheorie

### ➤ **Erstens: Realisierung stiller Reserven durch Veräußerung?**

- ❖ Entgelt ./ Buchwert = Gewinn
- ❖ hier: Entgelt < Buchwert 0 > kein Gewinn
- ❖ damit Anwendung der Einheitstheorie

### ➤ **Zweitens: Realisierung stiller Reserven durch Entnahme?**

- ❖ keine Entnahme
- ❖ Folge: § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hat bei unentgeltlichen Übertragungen, die wie hier keine Entnahme darstellen, nur deklaratorischen Charakter

- **Reaktion der Verwaltung: Vorläufig noch keine Anwendung! (BMF-Schreiben vom 12.09.2013, IV C 6-S 2241, DStR 2013 S. 2002):**

- **Trennungstheorie ist Grundsatz, Einheitstheorie ist die Ausnahme**

- ❖ Einheitstheorie bislang nach allg. Auffassung (auch Rspr.) beschränkt auf die Fälle der betrieblichen Generationennachfolge, d.h. auf die Übergabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.
- ❖ Grund: § 16 Abs. 2 EStG

- **BFH- Beschluss v. 19.03.2014- X R 28/12: Beitrittsaufforderung an das BMF (strenge Trennungstheorie versus modifizierter Trennungstheorie im Sinne der BFH-Entscheidung des IV. Senats?)**

- **Jüngst hat nun der X. Senat dem Großen Senat (Az.: GrS 1/16) diese Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt.**

- **Die Praxis wird die Sachverhalte deshalb noch offen halten müssen.**

***Neue BFH-Entscheidungen des IV. Senats in den Urteilen v. 29.07.2015 - IV R 15/14, BStBl. II 2016, S.593, u. v. 04.02.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, S.607 (gegen BMF-Schreiben v. 11.07.2011, BStBl. I, S.713):  
Übergangsregelung im BMF-Schreiben v. 26.07.2016, BStBl. I, S. 684***

# 7. Hamburger Steuerdialog Der Sanierungserlass ist tot – Wie geht es weiter?

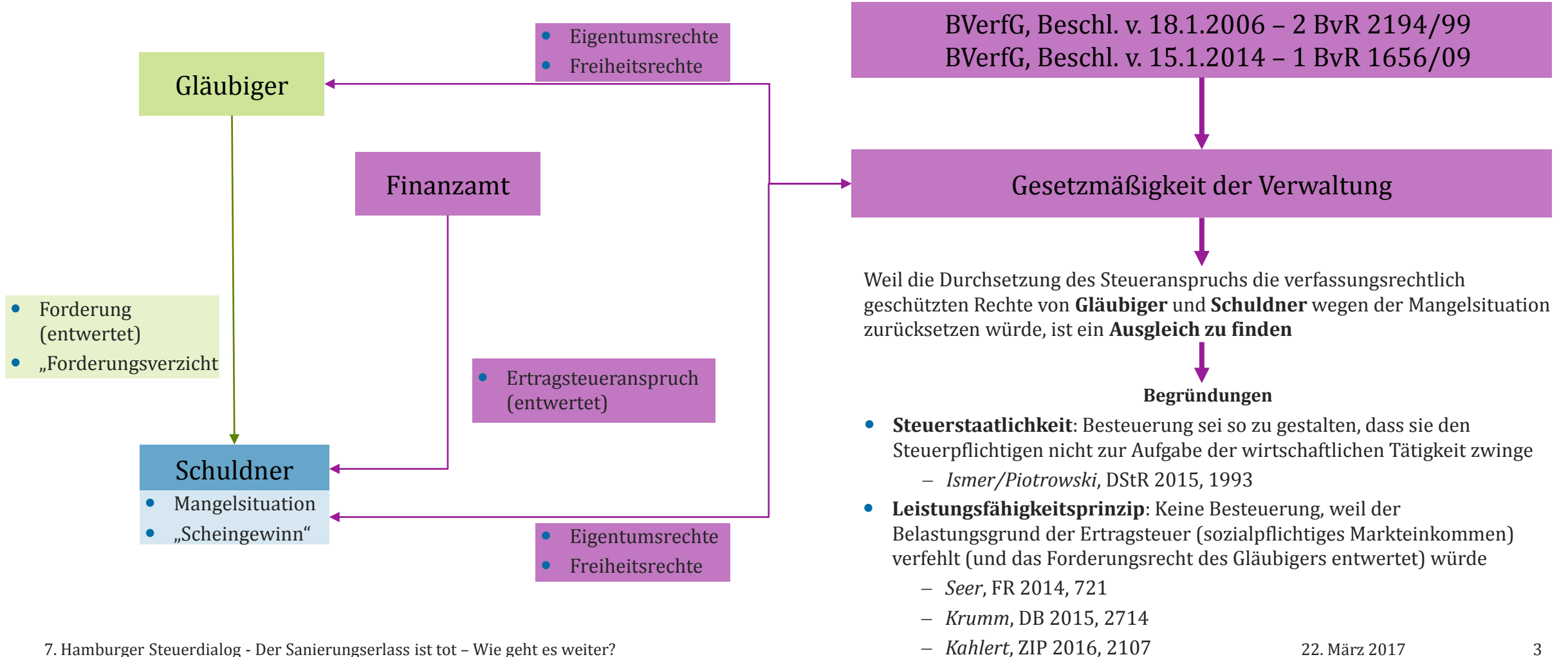
Dr. Günter Kahlert, RA/StB

Hamburg 22. März 2017

## Agenda

- A. Verfassungsrechtlich gebotener Ausgleich
- B. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses
- C. Vertrauensschutz
- D. Alternativen
- E. Neuregelung
- F. Beihilfe

## A. Verfassungsrechtlich gebotener Ausgleich



## B. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (1/5)

### Reichsfinanzhof

- Begründung für die Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns
  - Betriebsfremder Vorgang (Einkommensteuerrecht) und Erlass aus Billigkeitsgründen (Körperschaftsteuerrecht) nach Verrechnung mit Verlustvorträgen
  - Nach Schaffung § 11 Nr. 4 KStG (Abzug des Sanierungsgewinns vom Einkommen) und Abschaffung Verlustvorträge in 1934 Bezugnahme im Einkommensteuerrecht auch auf § 11 Nr. 4 KStG

### Bundesfinanzhof

- Begründungen für die Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns
  - Stellte im Einkommensteuerrecht zwar den betriebsfremden Vorgang infrage, rechtfertigte die Nichtbesteuerung jedoch mit dem Argument des Richterrechts
  - Hielt nach Wiedereinführung des Verlustvortrags an der Verrechnung mit Verlustvorträgen fest
  - Nachdem der Große Senat des BFH in 1968 entschieden hatte, dass im Körperschaftsteuerrecht der Abzug des Sanierungsgewinns nach § 11 Nr. 4 KStG den Verlustvortrag unberührt lasse, folgte der BFH dieser Rechtsauffassung auch für das Einkommensteuerrecht

### Kriterien eines Sanierungsgewinns waren nach Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof stets

- Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens
- Sanierungseignung des Schulderrlasses und
- Sanierungsabsicht der Gläubiger



## B. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (2/5)

### § 3 Nr. 66 EStG 1977

- [Steuerfrei sind] „Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden.“
- Nach dem BFH blieben von dieser Steuerfreiheit Verlustvorträge zwar unberührt (siehe oben), jedoch waren diese bei Inkrafttreten des § 3 Nr. 66 EStG 1977 beschränkt und wurden erst durch Gesetz in 1988 zeitlich unbegrenzt zugelassen

### **Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG 1977 ab 1998 begründete der Gesetzgeber damit, dass**

- § 3 Nr. 66 EStG 1977 mit der Einführung des unbegrenzten Verlustabzugs in 1988 nicht mehr zu rechtfertigen sei, weil zu der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns die Nutzung der Verlustvorträge hinzutrete und
- einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden könne

## B. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (3/5)

### Sanierungserlass des BMF vom 27.3.2003

- Anlass war das Inkrafttreten der InsO am 1.1.1999; es wurde ein Zielkonflikt mit dem Sanierungsgedanken der InsO erblickt
- Regelt
  - die bekannten Kriterien des Sanierungsgewinns, zusätzlich die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, wobei dieses Kriterium m.E. zur Sanierungseignung gehört und somit nicht neu ist
  - (nur) unternehmensbezogene Sanierungen
  - (nur) Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht die Gewerbesteuer
  - das vorherige Ausschöpfen der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten
  - die Stundung und den anschließenden Erlass
  - eine Ermessenreduzierung auf Null bei Vorliegen der Voraussetzungen

## B. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (4/5)

### **Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 25.3.2015 – X R 23/13**

- Verneint nicht nur die Vorlagefrage (Verfassungswidrigkeit des Sanierungserlasses wegen „Wiedereinführung des § 3 Nr. 66 EStG 1977“), sondern auch eine Beihilfe

### **Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15**

- Bejaht einen Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, nimmt zur Beihilfe ausdrücklich keine Stellung, siehe dazu im Einzelnen das nachfolgende Chart

## B. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (5/5)

### Tragende Gründe des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15

- Nach Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 Abs. 1 AO (Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) bedürfe auch der Verzicht auf eine Steuerforderung einer Rechtsgrundlage
- Die vom BMF herangezogenen §§ 163, 227 AO in Form der sachlichen Unbilligkeit im Einzelfall seien nicht anwendbar
- **Keine sachliche Unbilligkeit**
  - Vollständig überprüfbarer Rechtsbegriff
  - Sachliche Unbilligkeit soll Härten ausgleichen, die der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers nicht entsprechen
  - Besteuerung von Gewinnen ohne Zufluss von Liquidität liege in der Natur des Betriebsvermögensvergleichs und stelle deshalb keine sachliche Unbilligkeit dar
  - Sachliche Unbilligkeit sei unabhängig von (1) den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen und (2) den wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Aspekten einer Sanierung zu beurteilen
- **Keine Entscheidung im Einzelfall**
  - Folge bereits daraus, dass, ohne den Einzelfall zu beurteilen, (1) gesetzesdurchbrechend stets eine vorrangige Verrechnung des Sanierungsgewinns mit Verlusten und Verlustvorträgen erfolge und (2) die Vornahme bestimmter Handlungen (Verlustrücktrag) verlangt werde
- **Ausdrücklich keine Stellungnahme zur Beihilfe**

## C. Vertrauensschutz (siehe Kahlert/Schmidt, ZIP 2017, 503)

### **Sog. Sanierungserlass besteht aus einem mehraktigen Verfahren**

- Grundlagenbescheid über abweichende Steuerfestsetzung
- Abweichende Steuerfestsetzung
- Stundung
- Steuererlass
- (Verbindliche Auskunft)

### **Kernaussage**

- Vertrauensschutz bereits nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wenn ein Forderungsverzicht vor Ablauf des 8.2.2017 (Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des BFH auf der Homepage des BFH) vereinbart worden ist

## D. Alternativen (siehe Kahlert/Schmidt, ZIP 2017, 503)

- Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen
- Asset-Deal
- Rangrücktritt
- Ausgliederung (vertiefend Hölzle/Kahlert, ZIP 2017, 510 und Kahlert/Gehrke, DStR 2013, 975)

## E. Neuregelung

### **Vorschlag des Bundesrats vom 10.3.2017 im Rahmen der Stellungnahme zu einem laufenden Steuergesetzgebungsverfahren, BR-Drs. 59/17**

- **Rückkehr zur Steuerfreiheit**
  - Der Vorschlag knüpft die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns (§ 3a Abs. 1 EStG-E und § 3a Abs. 1 GewStG-E) an die klassischen Voraussetzungen (1) Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, (2) Sanierungseignung des Schulderlasses, (3) Sanierungsabsicht der Gläubiger, ((4)Sanierungsfähigkeit des Unternehmens)
  - Anders als der sog. Sanierungserlass erfasst der Vorschlag ausdrücklich auch die Gewerbesteuer
  - Der Vorschlag sieht eine Genehmigung der EU-Kommission wegen Beihilfefragen vor
  - Der Vorschlag hat den Richtlinienvorschlag eines präventiven Restrukturierungsrahmens im Blick (dazu Kahlert, NZI-Beilage 1/2017, 52)
  - Der Vorschlag sieht erhebliche Verschärfungen vor
    - Der Steuerpflichtige hat seine Verlustvorträge nicht nur in Höhe des Sanierungsgewinns, sondern in voller Höhe einzusetzen, § 3a Abs. 2 EStG-E und § 3a Abs. 2 GewStG-E
    - Kein Abzug von Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, § 3c Abs. 4 EStG-E und § 7 letzter Satz GewStG-E
    - Keine Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns, wenn Forderungsverzichte nahezu nur mit Gesellschaftern vereinbart werden durch Aufnahme des Kriteriums „aus betrieblichen“ Gründen“ in § 3a Abs. 1 EStG-E und § 3a Abs. 1 GewStG-E

### **Gegenäußerung der Bundesregierung vom 15.3.2017, BT-Drs. 18/11531**

- **Sieht auch dringenden Handlungsbedarf und wird der Prüfbitte nachkommen**

## F. Beihilfe (siehe Kahlert, ZIP 2016, 2017)

Prüfungsschema des EuGH zu Art. 107 Abs. 1 AEUV

- (1) Wird eine Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln finanziert?
- (2) Ist die Maßnahme selektiv?
  - (2.1) Was ist die allgemeine Steuerregelung?
  - (2.2) Ist die mit der Maßnahme gewährte Steuerbefreiung selektiv?
  - (2.3) Ist die Steuerbefreiung gerechtfertigt?
    - Grund- und Leitprinzipien des Steuersystems
    - Ermessen
    - Kohärenz
    - Verhältnismäßigkeit
    - Siehe (zu 2.3) Chart 3: M.E. ist der „Sanierungserlass“ bzw. die „Steuerfreiheit“ des Sanierungsgewinns verfassungsrechtlich geboten und ist somit gerechtfertigt. Aus diesem Grund besteht m.E. auch keine Vergleichbarkeit mit dem Verfahren zu § 8c Abs. 1a KStG (Az.: EuGH C-208/16 P und C-209/16 P)
- (3) Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und Verfälschung des Wettbewerbs?



## Kontaktdaten

**Dr. Günter Kahlert**

Rechtsanwalt, Steuerberater

guenter.kahlert@fgs.de

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

### Bonn

Friedrich-Ebert-Allee 13  
53113 Bonn  
T +49 228/95 94-0  
F +49 228/95 94-100  
bonn@fgs.de

### Repräsentanz Zürich

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

### 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

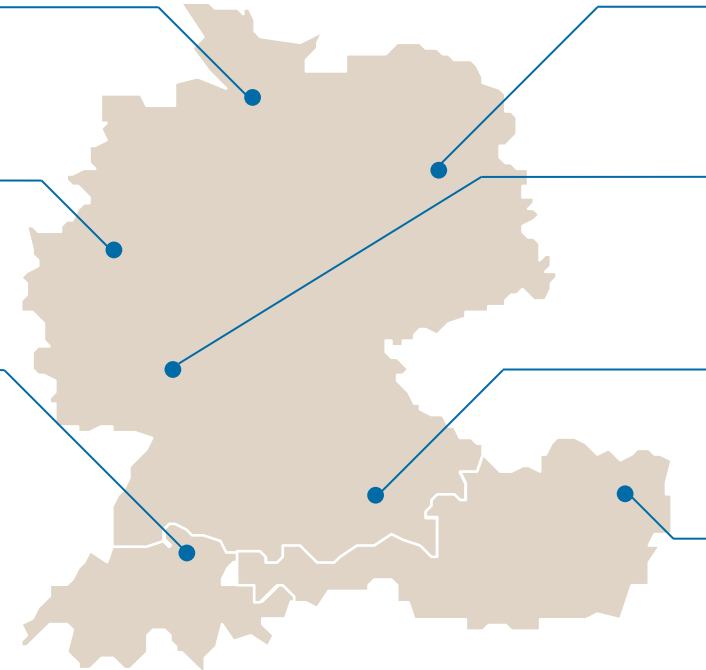
MesseTurm  
Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
T +49 69/717 03-0  
F +49 69/717 03-100  
frankfurt@fgs.de

### München

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

### Repräsentanz Wien

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





7. Hamburger Steuerdialog  
– Erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen –

Dr. Arne von Freeden, LL.M., RA/StB

Hamburg, den 22. März 2017

## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

## Agenda

- A. Einführung**
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

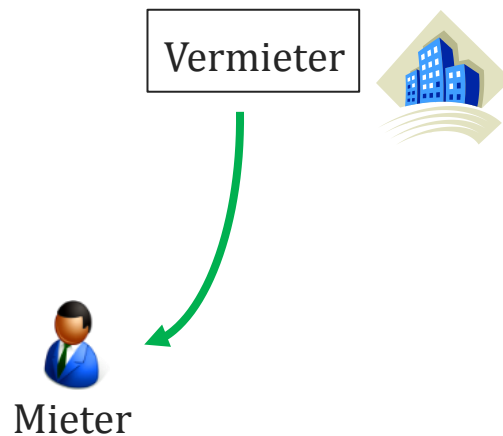
## Einführung

- Erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung für Grundstücksunternehmen als **Instrument zur Senkung der Gewerbesteuerbelastung** in einer Unternehmensgruppe
  
- **Ausgangslage für Gestaltungsansatz:** Nutzung von Immobilien in der Unternehmensgruppe
  
- Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG als Ergänzung zur **einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG**
  - Gewinnkürzung (ohne Antrag) um **1,2% des Einheitswertes** des Grundbesitzes, der zum Betriebsvermögen gehört und nicht von der Grundsteuer befreit ist
  - Einheitswert, der auf den **letzten Feststellungszeitpunkt** (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums festgesetzt worden ist
  - Rechtsfolgenwirkung setzt (vereinfacht dargestellt) keine Gestaltungsmaßnahme voraus

## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen**
- C. Fallgruppen
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

## Tatbestand und Rechtsfolgen



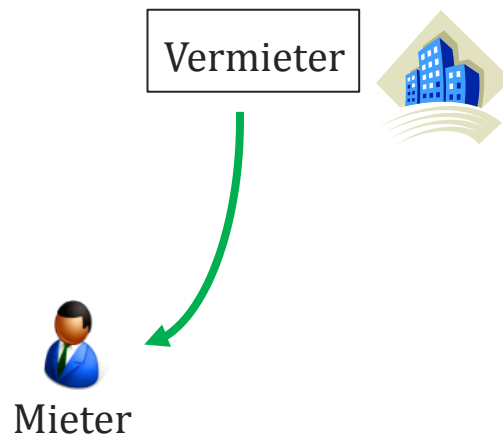
### ■ Tatbestand (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG)

- Nutzung und Verwaltung ausschließlich eigenen Grundbesitzes durch Vermieter-GmbH (und ggf. Verwaltung eigenen Kapitalvermögens)
- Grundbesitz dient nicht (anteilig) dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters der Vermieter-GmbH
- Antrag der Vermieter-GmbH (Frage: Erfolgt ein „Rückfall“ auf einfache Kürzung, wenn TB nicht erfüllt ist? Ja, z.B. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 9 Nr. 1 Rn. 98; nein, z.B. *Güroff*, in *Glanegger/Güroff*, § 9 Nr. 1 Rn. 32; Antrag soll bis zur Bestandskraft des GewStMessBescheides zurückgenommen werden können, FG Berlin, EFG 1975, 436)

### ■ Rechtsfolgen

- Kürzung des Gewerbeertrags der Vermieter-GmbH um den Teil, der auf die Nutzung von Grundbesitz entfällt (Mietertrag)

## Tatbestand und Rechtsfolgen



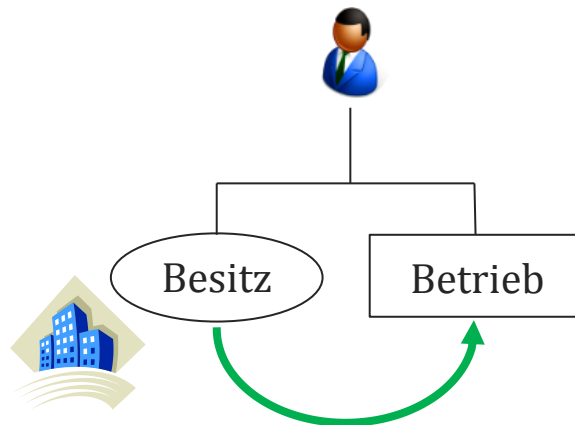
- **Ausnahmen (auf Rechtsfolgenseite)**
  - Keine Kürzung, soweit der Gewerbeertrag Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG enthält (z.B. Zinsen für Darlehen des Gfters an Vermieter-GmbH & Co. KG; Ausn. für Mietz.)
  - Keine Kürzung, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz enthält, die innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden sind, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stillen Reserven entfallen
  - Keine Kürzung, soweit Veräußerungs- und Aufgabegewinne iSd. § 7 Satz 2 Nr. 2 und 3



## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen**
  - I. Betriebsaufspaltung**
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

## „Normale“ Betriebsaufspaltung



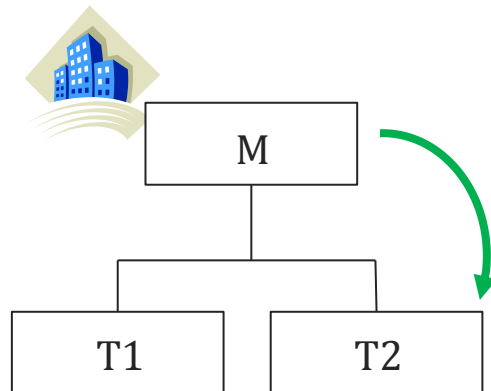
### ■ Sachverhalt und Frage

- Besitzpersonengesellschaft vermietet Grundbesitz an Betriebs-GmbH
- Ist Gewerbeertrag der Besitzpersonengesellschaft nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung scheidet aus, da die Besitzpersonengesellschaft (aus steuerlicher Sicht) nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt
- Betrieb der Betriebs-GmbH wird der Besitzpersonengesellschaft wegen Betriebsaufspaltung zugerechnet (BFH v. 27.8.1992, BStBl. II 1993, 134; H 9.2 (2) „Betriebsaufsp“ GewStH)

## Unmittelbare kapitalistische Betriebsaufspaltung



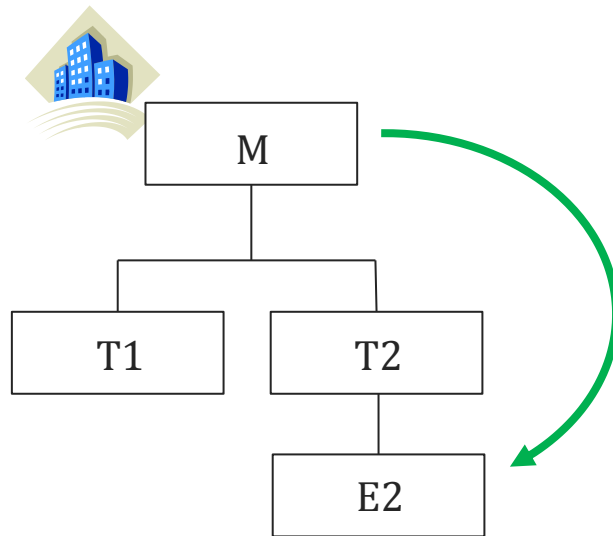
### ■ Sachverhalt und Frage

- M-GmbH ist zu **100%** an T2-GmbH beteiligt
- M-GmbH vermietet aus zivilrechtlicher Sicht ausschließlich Grundbesitz (an T2-GmbH)
- Ist Gewerbeertrag der M-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung scheidet aus, da M-GmbH aus steuerlicher Sicht nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt
- Betrieb der T2-GmbH wird der M-GmbH wegen (kapitalistischer) Betriebsaufspaltung zugerechnet

## Mittelbare kapitalistische Betriebsaufspaltung



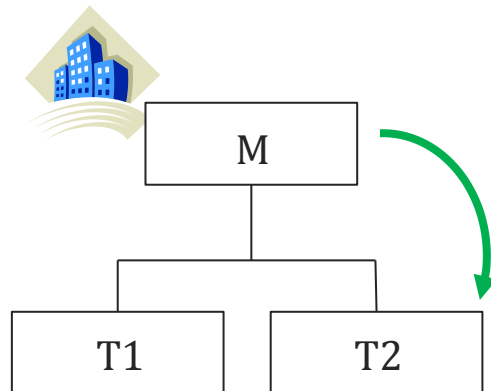
### ■ Sachverhalt und Frage

- M-GmbH ist zu **100%** an T2-GmbH, T2-GmbH ist zu **100%** an E2-GmbH beteiligt
- M-GmbH vermietet aus zivilrechtlicher Sicht ausschließlich Grundbesitz (an E2-GmbH)
- Ist Gewerbeertrag der M-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung scheidet aus, da M-GmbH aus steuerlicher Sicht nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt
- Betrieb der E2-GmbH wird der M-GmbH wegen mittelbarer (kapitalistischer) Betriebsaufspaltung zugerechnet (vgl. BFH v. 22.6.2016, DStR 2016, 2338)

## Keine (kapitalistische) Betriebsaufspaltung



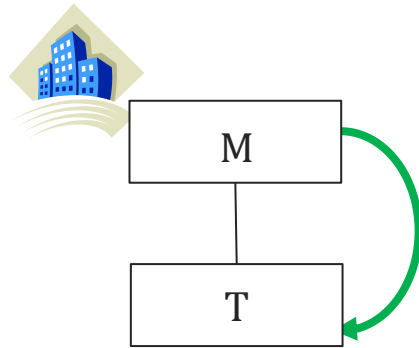
### ■ Sachverhalt und Frage

- M-GmbH ist zu **40%** an T2-GmbH beteiligt
- M-GmbH vermietet aus zivilrechtlicher Sicht ausschließlich Grundbesitz (an T2-GmbH)
- Ist Gewerbeertrag der M-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist anwendbar, da M-GmbH auch aus steuerlicher Sicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt
- Betrieb der T2-GmbH wird der M-GmbH nicht zugerechnet, da keine Betriebsaufspaltung vorliegt

## Gewerbesteuerbefreite Betriebsgesellschaft



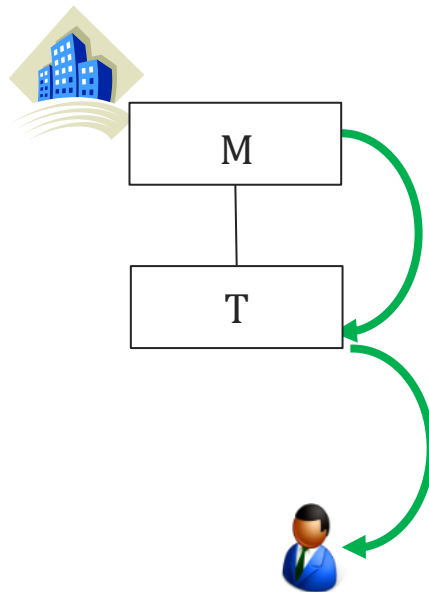
### ■ Sachverhalt und Frage

- M-GmbH ist zu **100%** an T-GmbH beteiligt
- M-GmbH vermietet aus zivilrechtlicher Sicht ausschließlich Grundbesitz (an T-GmbH)
- T-GmbH betreibt eine Klinik (**GewStBefr nach § 3 Nr. 20b GewStG**)
- Ist Mietertrag der M-GmbH gewerbesteuerfrei?

### ■ Stellungnahme

- Mietertrag ist gewerbesteuerfrei, da GewStBefr der T-GmbH auf Vermietungstätigkeit der M-GmbH „durchschlägt“ (BFH v. 20.8.2015, BStBl. II 2016, 408)
- Sog. „Merkmalsübertragung“ für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG

## Weitervermietung durch „Betriebsgesellschaft“



### ■ Sachverhalt und Frage

- M-GmbH ist zu 100% an T-GmbH beteiligt
- M-GmbH vermietet aus zivilrechtlicher Sicht ausschließlich Grundbesitz (an T-GmbH)
- T-GmbH vermietet ausschließlich den Grundbesitz an einen fremden Dritten weiter
- Ist Gewerbeertrag der M-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

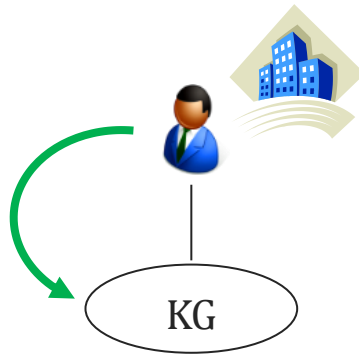
- Erweiterte Kürzung scheidet aus, da M-GmbH aus steuerlicher Sicht nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt
- Originärer Betrieb der T-GmbH wird der M-GmbH zugerechnet, da eine Betriebsaufspaltung vorliegt (BFH v. 22.6.2016, DStR 2016, 2338)

## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen**
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft**
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

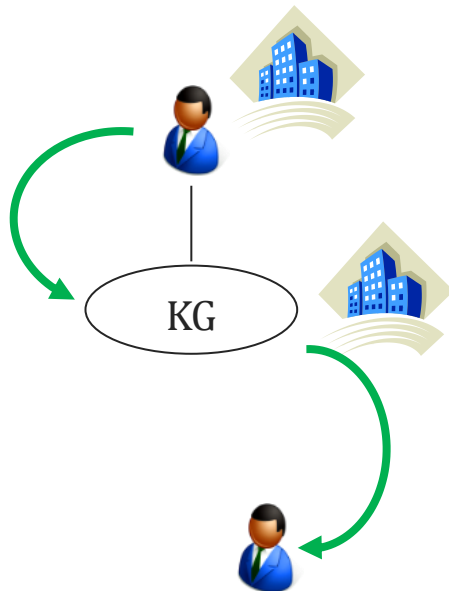


## Grundstücksvermietung an gewerblich tätige Personengesellschaft



- **Sachverhalt und Frage**
  - Gesellschafter ist zu 15% an GmbH & Co. KG beteiligt und vermietet der **gewerblich tätigen** Gesellschaft ein Grundstück
  - Ist der Gewerbeertrag der GmbH & Co. KG nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?
- **Stellungnahme**
  - Erweiterte Kürzung scheidet aus, da das Grundstück Sonderbetriebsvermögen bei der (gewerblich tätigen) KG ist
  - Grundstück wird somit für eine gewerbliche Tätigkeit eingesetzt

## Grundstücksvermietung an Immobilien-Personengesellschaft



### ■ Sachverhalt und Frage

- Gesellschafter ist zu 15% an GmbH & Co. KG beteiligt und vermietet der Gesellschaft ein Grundstück
- **KG erfüllt Voraussetzungen für eine erweiterte Kürzung**
- Ist der Gewerbeertrag der GmbH & Co. KG nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG **auch hinsichtlich der SBE** zu kürzen?

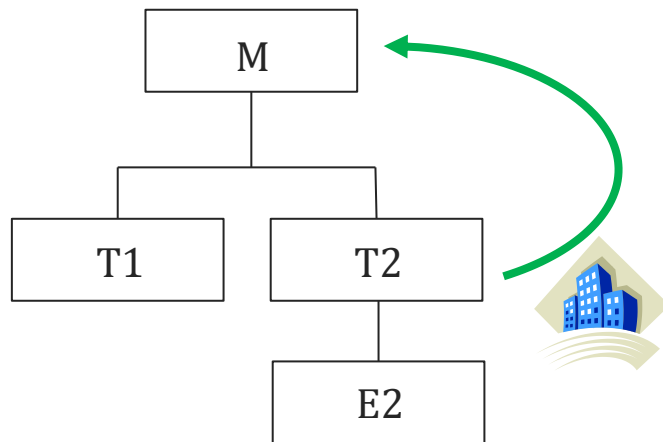
### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung findet m.E. Anwendung
- KG verwaltet und nutzt ausschließlich eigenen Grundbesitz
- SBV-Grundstück ist aus steuerlicher Sicht „eigener“ Grundbesitz der KG (so wohl auch *Breier*, Bonner BP-Nachrichten, 11/2016, S. 13, 17)

## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen**
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung**
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

## Up-Stream-Vermietung an unmittelbaren Gesellschafter



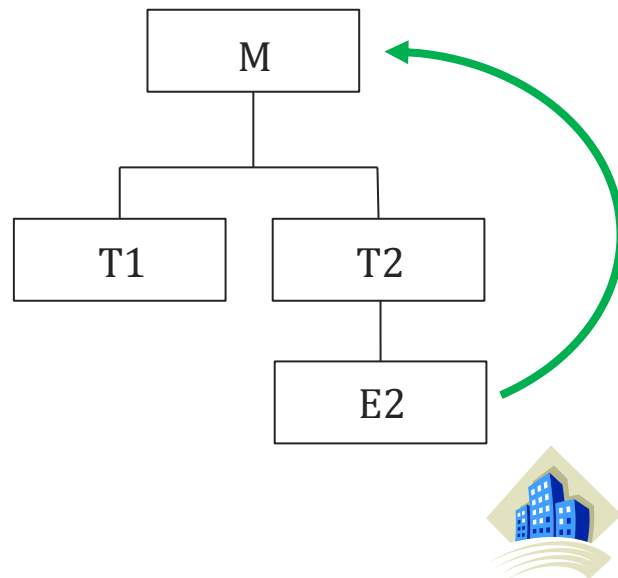
### ■ Sachverhalt und Frage

- T2-GmbH nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- T2-GmbH vermietet der M-GmbH ein Verwaltungsgebäude
- Ist der Gewerbeertrag der T2-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist nicht anwendbar, da das Grundstück dem Betrieb der M-GmbH (als Gfiter der T2-GmbH) dient

## Up-Stream-Vermietung an mittelbaren Gesellschafter (1/2)



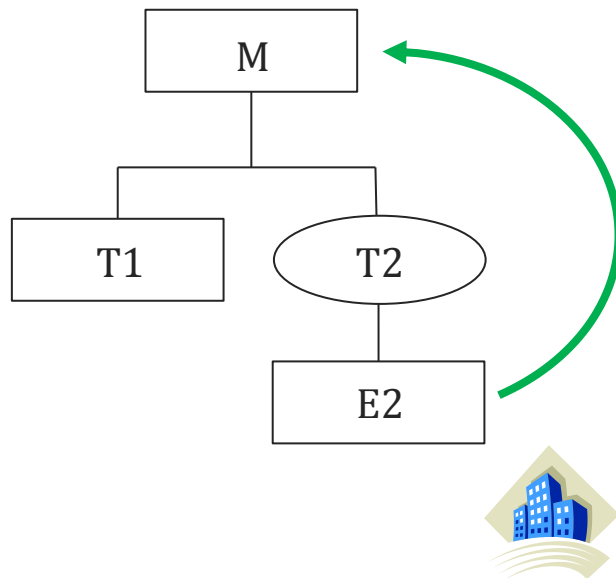
### ■ Sachverhalt und Frage

- E2-GmbH nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- E2-GmbH vermietet der M-GmbH ein Verwaltungsgebäude
- Ist der Gewerbeertrag der E2-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist anwendbar, da bei E2-GmbH die Voraussetzungen für eine erweiterte Kürzung vorliegen
- M-GmbH ist nicht Gesellschafter der E2-GmbH iSd. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG (nur T2-GmbH ist Gesellschafter; T2-GmbH schirmt E2-GmbH ab; H 9.2 (4) GewStH)

## Up-Stream-Vermietung an mittelbaren Gesellschafter (2/2)



### ■ Sachverhalt und Frage

- E2-GmbH nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- E2-GmbH vermietet der M-GmbH ein Verwaltungsgebäude
- Ist der Gewerbeertrag der E2-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

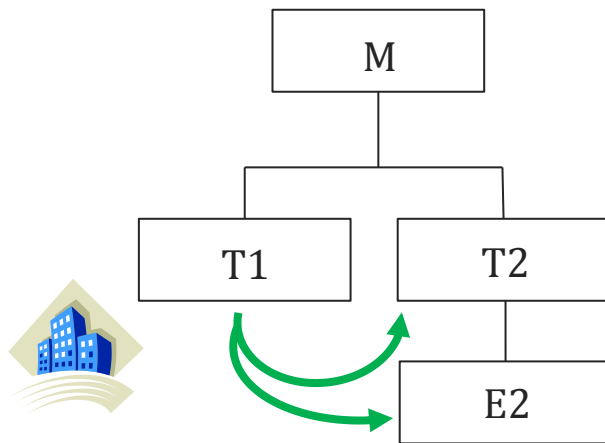
### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist nicht anwendbar, da das Grundstück dem Betrieb der M-GmbH (als Gfiter der E2-GmbH) dient
- T2-GmbH & Co. KG schirmt als **Personengesellschaft** E2-GmbH nicht ab (H 9.2 (3) „Mittelbare Beteiligung“ GewStH)

## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen**
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung**
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

## Side Stream-Vermietung (1/3)



### ■ Sachverhalt und Frage

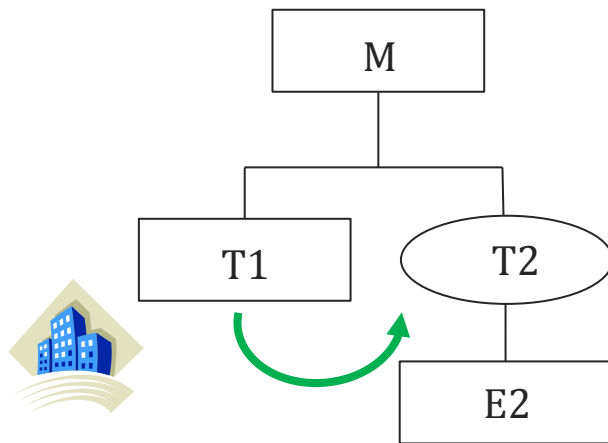
- T1-GmbH nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- T1-GmbH vermietet der T2-GmbH und der E2-GmbH Grundstücke
- Ist der Gewerbeertrag der T1-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist anwendbar, da bei T1-GmbH die Voraussetzungen für eine erweiterte Kürzung vorliegen
- T2- und E2-GmbH sind nicht Gesellschafter der T1-GmbH iSd. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG
- Gewerbliche Nutzung der Grundstücke durch T2 und E2 kann M-GmbH nicht zugerechnet werden (vgl. BFH v. 24.1.2012, BFH/NV 2012, 1176)



## Side Stream-Vermietung (2/3)



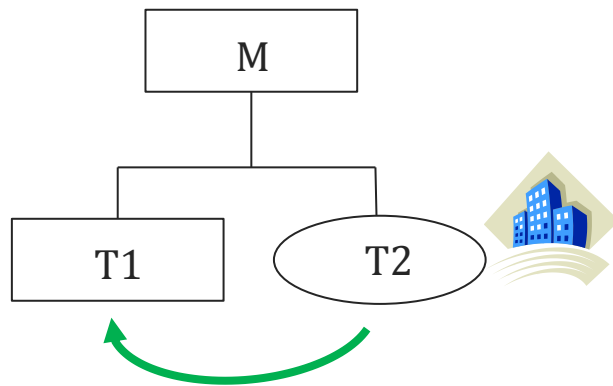
### ■ Sachverhalt und Frage

- T1-GmbH nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- T1-GmbH vermietet der **T2-GmbH & Co. KG** Grundstücke
- Ist der Gewerbeertrag der T1-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist nicht anwendbar, da das Grundstück dem Betrieb der M-GmbH (als Gfiter der T1-GmbH) dient
- Transparenzprinzip hat Zurechnung des Grundstücks von T2-GmbH & Co. KG an M-GmbH zur Folge

## Side Stream-Vermietung (3/3)



### ■ Sachverhalt und Frage

- T2-GmbH & Co. KG nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- T2-GmbH & Co. KG vermietet der T1-GmbH Grundstücke
- Ist der Gewerbeertrag der T2-GmbH & Co. KG nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

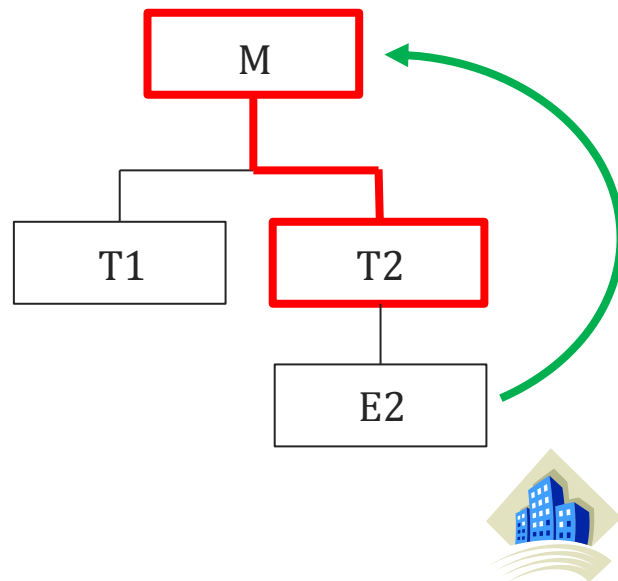
### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist nicht anwendbar, da das Grundstück nach dem Transparenzprinzip der M-GmbH zuzurechnen ist und im Verhältnis M-GmbH zu T1-GmbH eine Betriebsaufspaltung vorliegt
- Vgl. *Kuhr*, Ubg 2016, 663, 669; *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 9 Nr. 1 Rn. 152

## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen**
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft**
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft

## Organschaft: Up-Stream-Vermietung an mittelbaren Gesellschafter



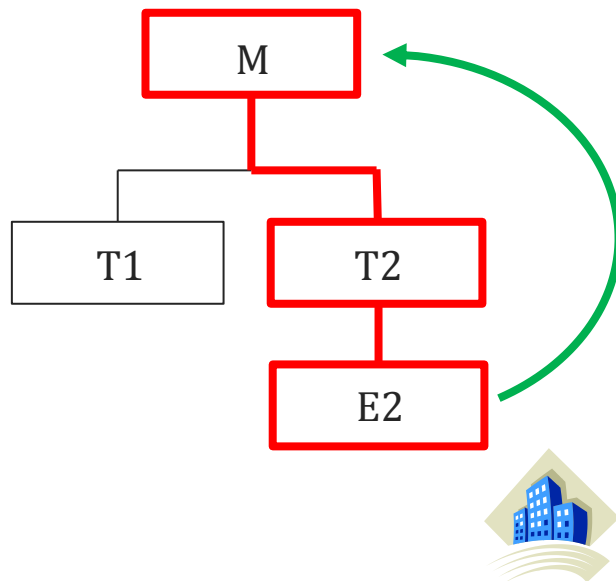
### ■ Sachverhalt und Frage

- M-GmbH ist OT, T2-GmbH ist OG
- E2-GmbH nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- E2-GmbH vermietet der M-GmbH ein Verwaltungsgebäude
- Ist der Gewerbeertrag der E2-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist anwendbar, da bei E2-GmbH die Voraussetzungen für eine erweiterte Kürzung vorliegen
- M-GmbH ist nicht Gesellschafter der E2-GmbH iSd. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG
- Organschaft ist m.E. unschädlich (so auch *Kuhr*, Ubg 2016, 663, 669)

## Organschaft: Up-Stream-Vermietung im Organkreis



### ■ Sachverhalt und Frage

- M-GmbH ist OT, T2-GmbH ist OG/OT, E2-GmbH ist OG
- E2-GmbH nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz
- E2-GmbH vermietet der M-GmbH ein Verwaltungsgebäude
- Ist der Gewerbeertrag der E2-GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

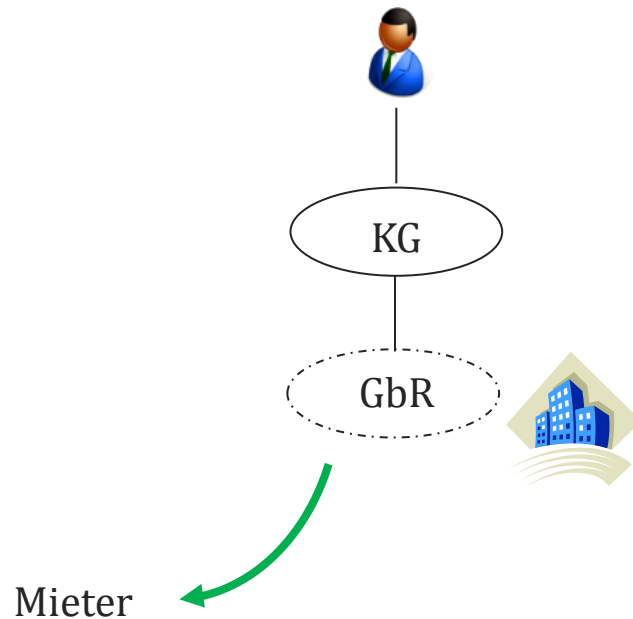
### ■ Stellungnahme

- Erweiterte Kürzung ist nicht anwendbar, da zwischen M und E2 ein Organkreis besteht
- Rspr. des I. und IV. Senats (BFH v. 18.5.2011, BStBl. II 2011, 887; v. 30.10.2014, BFH/NV 2015, 227)

## Agenda

- A. Einführung
- B. Tatbestand und Rechtsfolgen
- C. Fallgruppen**
  - I. Betriebsaufspaltung
  - II. Gew. gepr. Personengesellschaft
  - III. Up Stream-Vermietung
  - IV. Side Stream-Vermietung
  - V. Organschaft
  - VI. Vermögensverw. Personengesellschaft**

## Vermögensverwaltende „volltranspar.“ Tochterpersonengesellschaft



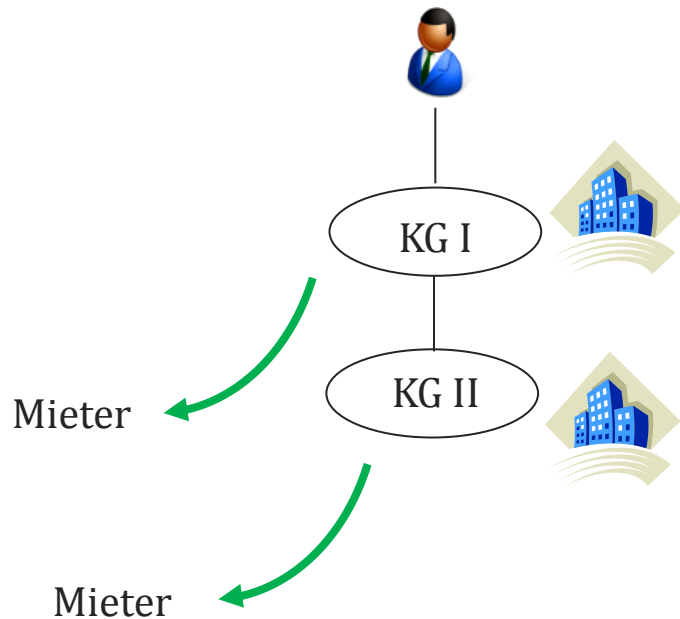
### ■ Sachverhalt und Frage

- GmbH & Co. KG ist gewerblich geprägte und zu 15% an (volltransparenter) Grundstücks-GbR beteiligt
- GbR ist vermögensverwaltend (nicht gew. gepr.)
- Ist der Gewerbeertrag der GmbH & Co. KG nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- FinVerw und I. Senat: Nein, denn KG hat bei ziv. Betrachtung keinen eigenen Grundbesitz
- IV. Senat: Ja, aus ertragstr. Sicht vermietet KG eigenen Grundbesitz
- Entscheidung des Gr. Senats steht aus (BFH v. 21.7.2016, DStR 2016, 2516)

## Vermögensverwaltende gew. gepr. Tochterpersonengesellschaft



### ■ Sachverhalt und Frage

- GmbH & Co. KG I und II sind jeweils gewerblich geprägt
- KG I und II erfüllen bei isolierter Betrachtung jeweils die Vss. für eine erweiterte Kürzung
- Ist der Gewerbeertrag der **KG I** nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu kürzen?

### ■ Stellungnahme

- Die erweiterte Kürzung soll für KG I nicht nutzbar sein, da die Gesellschaft gew. Einkünfte aus KG II erzielt.
- FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 25.5.2016, EFG 2016, 1899, Rev. anhängig (IV R 44/16)



## Kontakt

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

Rechtsanwalt, Steuerberater

Flick Gocke Schaumburg

Amelungstraße 8-10

20354 Hamburg

T +49 40/30 70 85-0

F +49 40/30 70 85-100

Email: [arne.von-freeden@fgs.de](mailto:arne.von-freeden@fgs.de)

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

### Bonn

Friedrich-Ebert-Allee 13  
53113 Bonn  
T +49 228/95 94-0  
F +49 228/95 94-100  
[bonn@fgs.de](mailto:bonn@fgs.de)

### Repräsentanz 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)

### 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

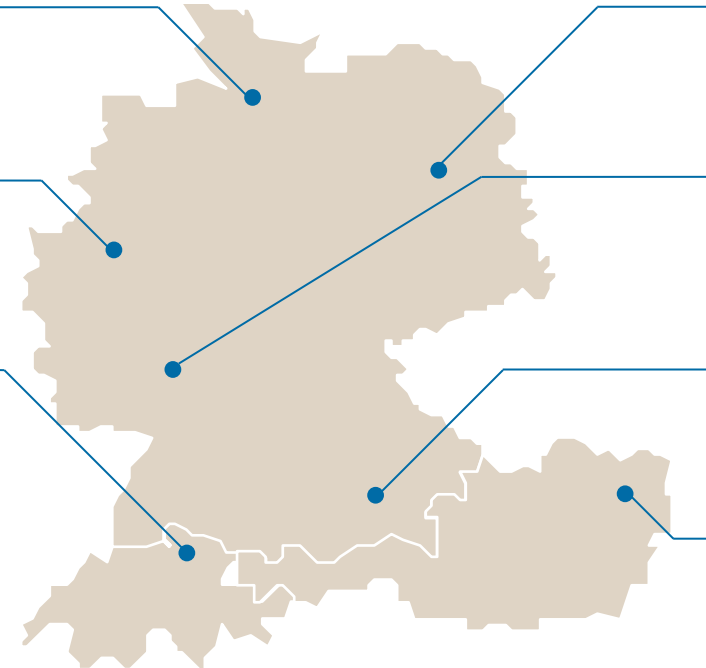
MesseTurm  
Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
T +49 69/717 03-0  
F +49 69/717 03-100  
[frankfurt@fgs.de](mailto:frankfurt@fgs.de)

### 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)

### Repräsentanz 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)



# 7. Hamburger Steuerdialog

Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

Christoph Oenings

Hamburg 22. März 2017

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“



## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

### § 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, wenn das inländische Besteuerungsrecht vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder eingeschränkt wurde (z. B. durch Wegzug).
- Veräußerung oder Entnahme der WG bzw. Anteile führt zur Besteuerung im Inland, unabhängig davon, ob Deutschland nach DBA Besteuerungsrecht zusteht (sog. Treaty-Override).
- Auch laufende Einkünfte können ungeachtet der DBA besteuert werden.

### § 50i Abs. 2: Zwangsbesteuerung bei Einbringung gem. § 20 UmwStG

- § 50i Abs. 2 EStG schließt Steuerneutralität von Einbringungen von WG, die § 50i-verstrickt sind, in Kapitalgesellschaften gem. § 20 UmwStG aus, wenn an den erhaltenen Anteilen kein inländisches Besteuerungsrecht besteht.

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

(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.~~

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

<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.~~

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

### **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.

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

### **Künftiger gestalterischer Umgang mit Wegzugsfällen**

- Verbleib im – bzw. Wechsel in das – Regime des § 6 AStG
  - Bei Wegzug innerhalb der EU/EWR und EU/EWR-Staatsangehörigkeit zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung, § 6 Abs. 5 S. 1 ff. AStG.
  - Folgeumwandlungen unter weiteren Voraussetzungen ohne Wegfall der Stundung möglich, § 6 Abs. 5 S. 5 ff. AStG.
  - Ohne Begrenzung auf EU/EWR entfällt die Wegzugssteuer mit Rückwirkung in bestimmten Fällen nur vorübergehender Abwesenheit, § 6 Abs. 3 AStG.
- Übertragung auf Rechtsträger außerhalb des sachlichen Anwendungsbereichs von § 17 EStG.
  - Stiftungsgestaltungen.

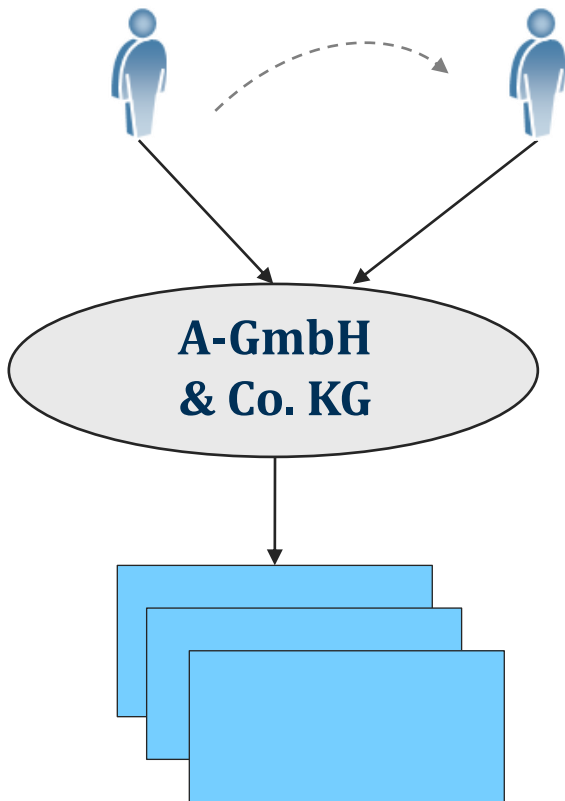


## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

### **Künftiger gestalterischer Umgang mit Wegzugsfällen**

- Abkommensrechtliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern, insbesondere Beteiligungen zu einer inländischen Betriebsstätte einer originär gewerblich tätigen Personengesellschaft
  - Formwechsel einer originär gewerblichen Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft
    - häufig nicht steuerneutral möglich (insbes. Versteuerung sämtlicher Gewinnrücklagen, vgl. § 7 UmwStG).
  - Etablierung einer geschäftsleitenden Holding mit inländischer Betriebsstätte, der nachgeordnete Beteiligungen auch abkommensrechtlich zuzuordnen sind.

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“



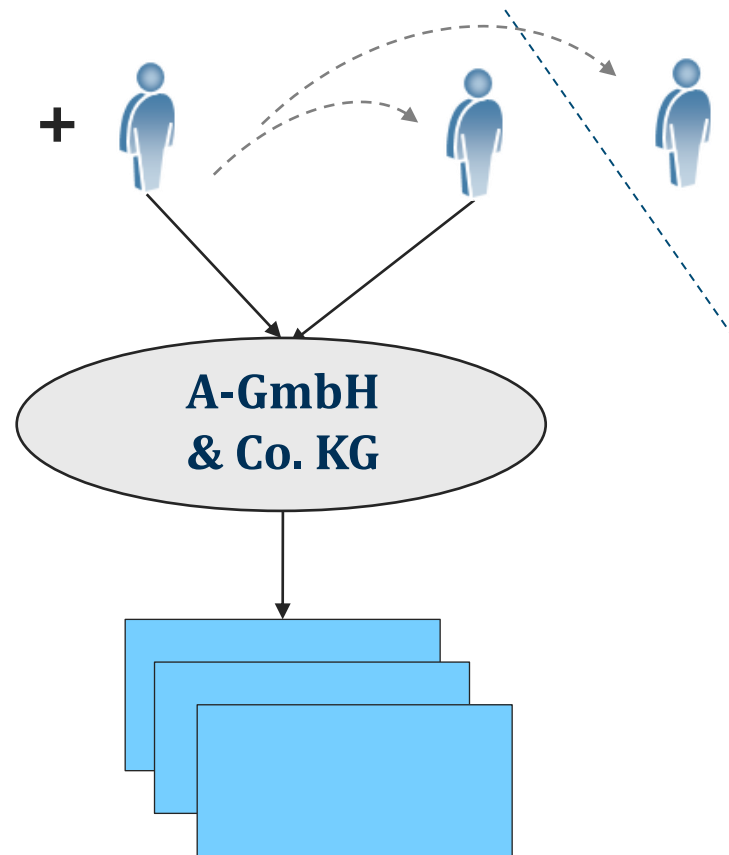
### Fall 1

A hat seinem Sohn S im Jahr 2015 einen Teil-Kommanditanteil an der A GmbH & Co. KG übertragen. Die KG ist gewerblich geprägt und hält ausschließlich Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die A im Jahr 2001 steuerneutral aus seinem Privatvermögen eingelegt hatte.

Erst im Jahr 2016 erfährt A, dass die Übertragung wohl nicht steuerneutral gem. § 6 Abs. 3 EStG erfolgen konnte. Bei Abgabe der Steuererklärungen für 2015 stellen A und S einen Billigkeitsantrag gem. BMF-Schreiben vom 21.12.2015, über den das Finanzamt noch nicht entschieden hat.

Können A und B nach Inkrafttreten des Anti-BEPS-Gesetzes aufatmen?

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“

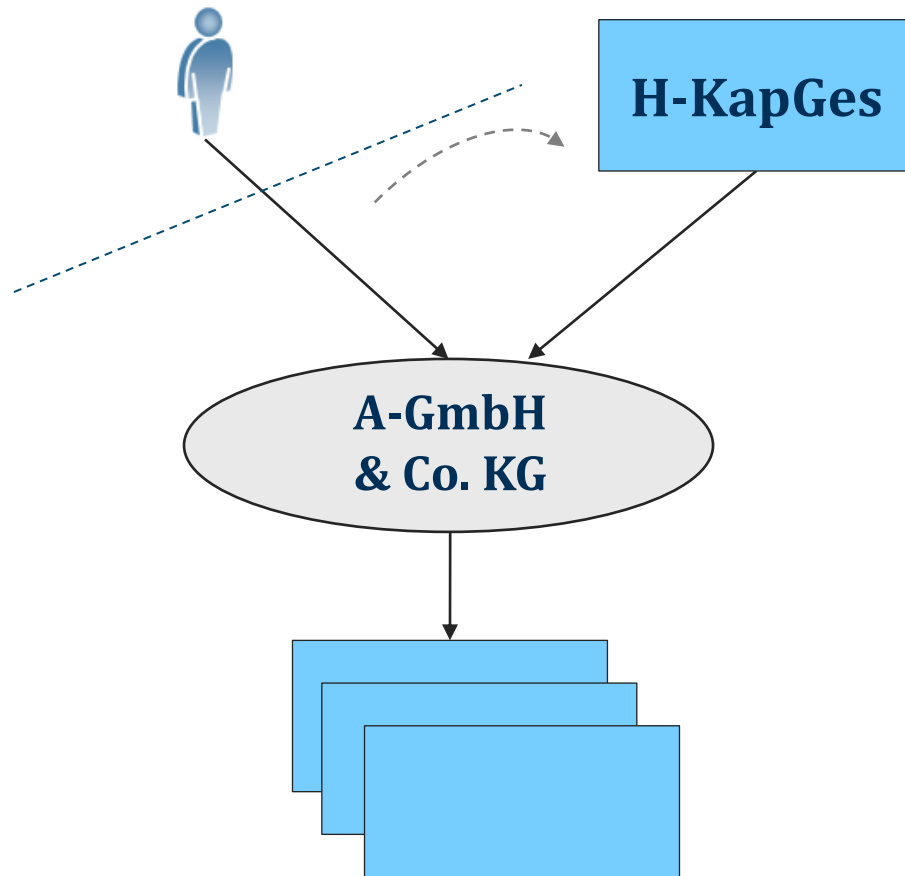


### Fall 2

A verstirbt im Jahr 2016 und wird von seinen beiden Kindern beerbt. Sohn S lebt in Hamburg, Tochter T im DBA-Ausland.

Abwandlung: wie ist die Rechtslage, wenn A im Jahr 2017 verstirbt?

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“



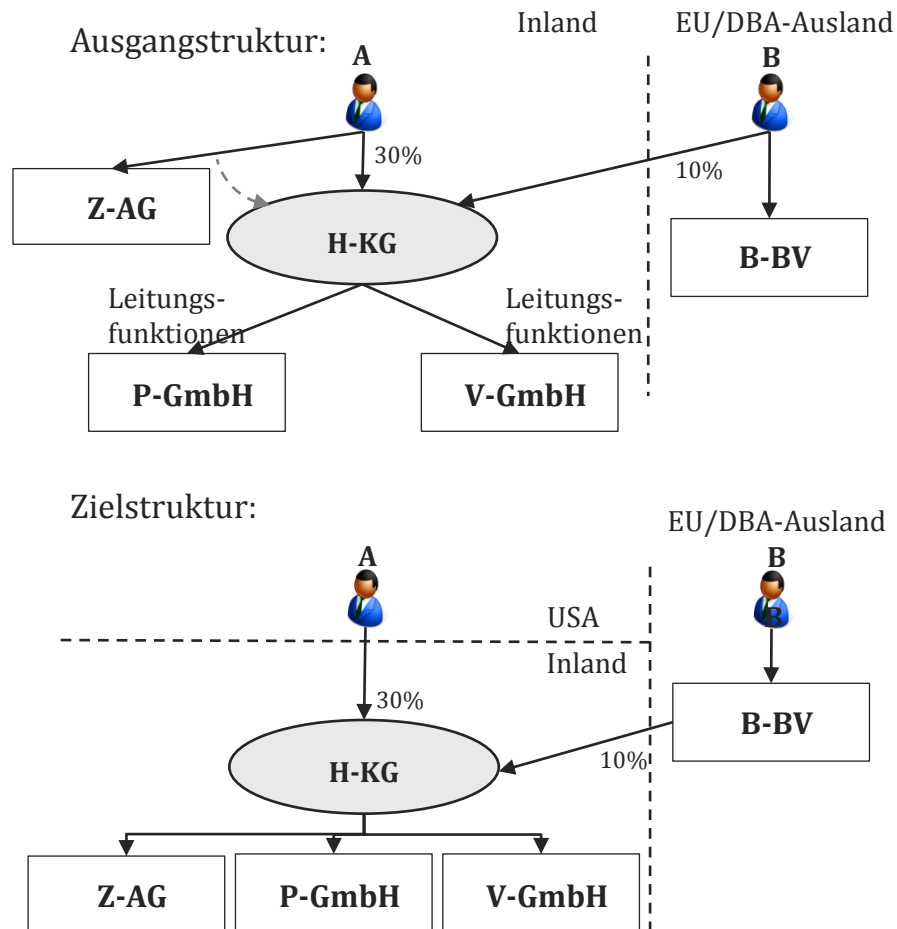
### Fall 3

A, der seit 2005 nach seinem Wegzug aus Deutschland in Österreich lebt, möchte seinen Anteil in eine inländische oder ausländische Kapitalgesellschaft einbringen (§ 20 UmwStG).

Ist dies steuerneutral möglich?

Ändert sich die Rechtslage, wenn die A-KG inzwischen originär gewerblich tätig ist?

## Entschärfung des § 50i EStG durch „Anti-BEPS-Gesetz“



### Fall 4 Geschäftsleitende Holding-PersGes

- Die H-KG mit Sitz und Geschäftsleitung in Hamburg bildet die Holding der H-Unternehmensgruppe, die hochwertige Haushaltsgeräte herstellt und vertreibt. Die H-KG hält jeweils 100% der Anteile an der P-GmbH und der V-GmbH. Gegenstand der P-GmbH ist die Herstellung der Haushaltsgeräte, Gegenstand der V-GmbH ist deren Vertrieb. Die H-KG stellt den Tochtergesellschaften die Funktionen Controlling, Recht, Steuern, Finanzen und Personal werden als Dienstleistungen zentral zur Verfügung und übt durch Aufstellen von Richtlinien über die Geschäftspolitik, Erteilen von Weisungen und Abstimmen grundlegender Fragen der Geschäftspolitik die einheitliche Leitung in der H-Gruppe aus („Leitungsfunktionen“). Die Geschäftsführer der H-KG sind zugleich Geschäftsführer der Tochtergesellschaften.
- A ist Kommanditist der H-KG und plant, seinen Wohnsitz nach Florida/USA zu verlegen. Vor seinem Wegzug möchte er eine 5%ige Beteiligung an der Z-AG, die in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit der H-KG steht, steuerneutral in die H-KG einlegen.
- Der Kommanditist B mit Wohnsitz im EU/DBA-Ausland ist mit 10 % an der H-KG beteiligt und beabsichtigt, seinen Kommanditanteil in eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Wohnsitzstaat des B einzubringen (B-BV, die keine Betriebsstätte in Deutschland unterhält). Die H-KG ist keine Gesellschaft i.S.d. § 50i EStG.
- Ist das Vorhaben von A und B in Deutschland steuerneutral möglich?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Flick Gocke  
Schaumburg

## Ihr Ansprechpartner



**Christoph Oenings**

Partner

Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt

T +49 40/30 70 850

christoph.oenings@fgs.de

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

### Bonn

Friedrich-Ebert-Allee 13  
53113 Bonn  
T +49 228/95 94-0  
F +49 228/95 94-100  
bonn@fgs.de

### Repräsentanz Zürich

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

### 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

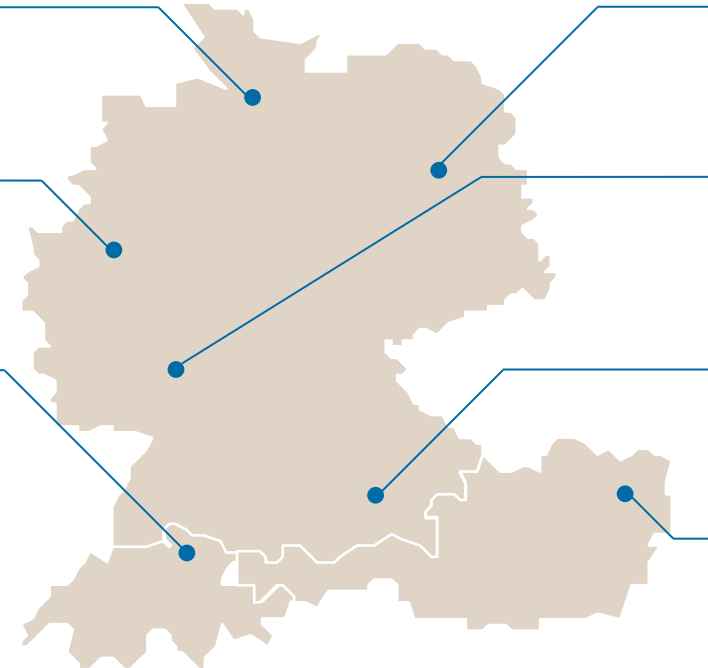
MesseTurm  
Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
T +49 69/717 03-0  
F +49 69/717 03-100  
frankfurt@fgs.de

### München

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

### Repräsentanz Wien

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



# 7. Hamburger Steuerdialog Update Internationales Steuerrecht

Dr. Christian Pitzal, RA/StB

Hamburg, 22. März 2017



## Agenda – Update Internationales Steuerrecht

- A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13)  
– alle Hürden aus dem Weg geräumt?
- B. Entschärfung für Drittstaatenverschmelzungen (Änderung von UmwStE 2011 Rn. 13.04)
- C. Stand der (BEPS-)Gesetzgebung
- D. Lizenzschränke (§ 4j EStG-Entwurf)
- E. Ausblick: US Tax Reform

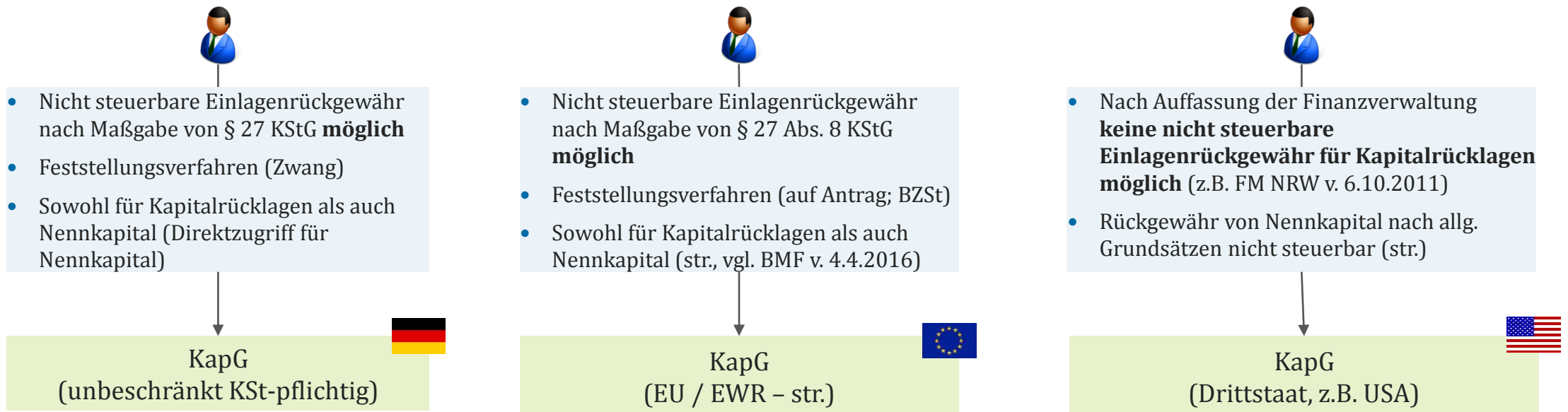
The background of the image shows an open book with its pages slightly curved. The text on the pages is mostly illegible due to a shallow depth of field and low lighting. A dark, semi-transparent horizontal bar is overlaid across the middle of the image, containing white text. The text in the bar reads: "A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten – alle Hürden aus dem Weg geräumt?".

A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

## A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13) – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

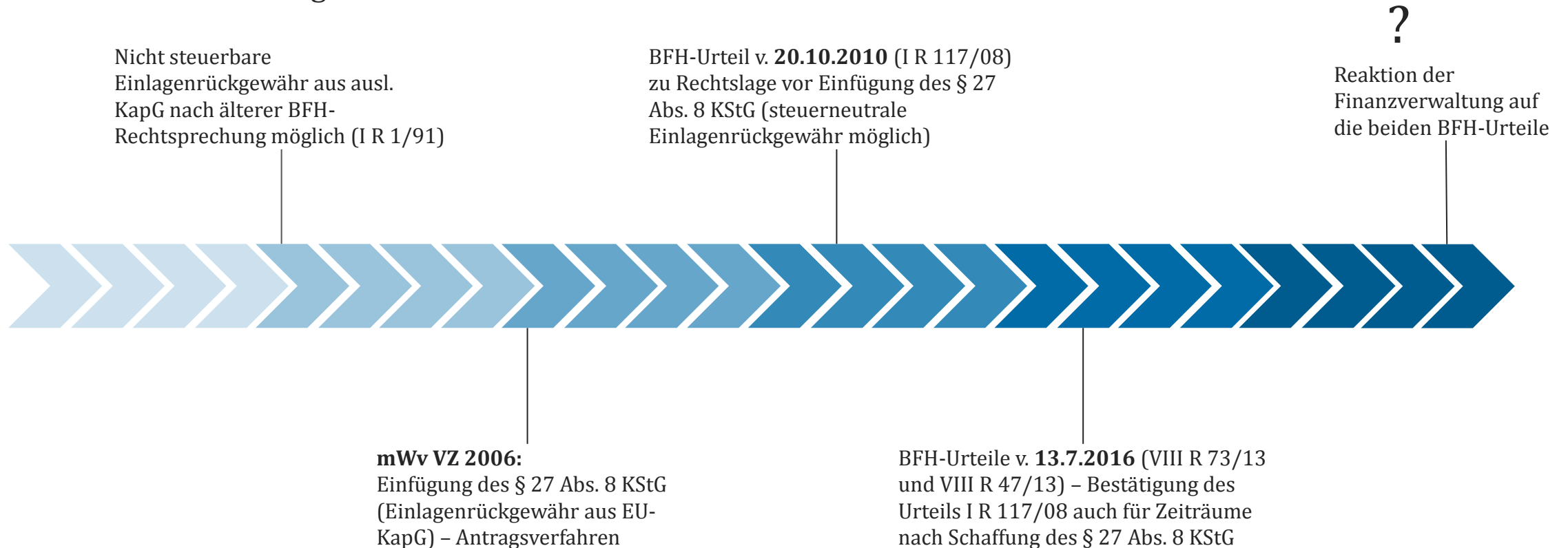
### Status Quo (aus Sicht der Finanzverwaltung)

- Beispiel:
  - Gründung KapG in 2015 mit Einzahlung in die Kapitalrücklage von 100
  - Ergebnis 2015 und 2016 von „Null“
  - Auflösung und Auszahlung der Kapitalrücklage von 100 in 2017
  - **Besteuerung der Einlagenrückgewähr beim Gesellschafter?**



## A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13) – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

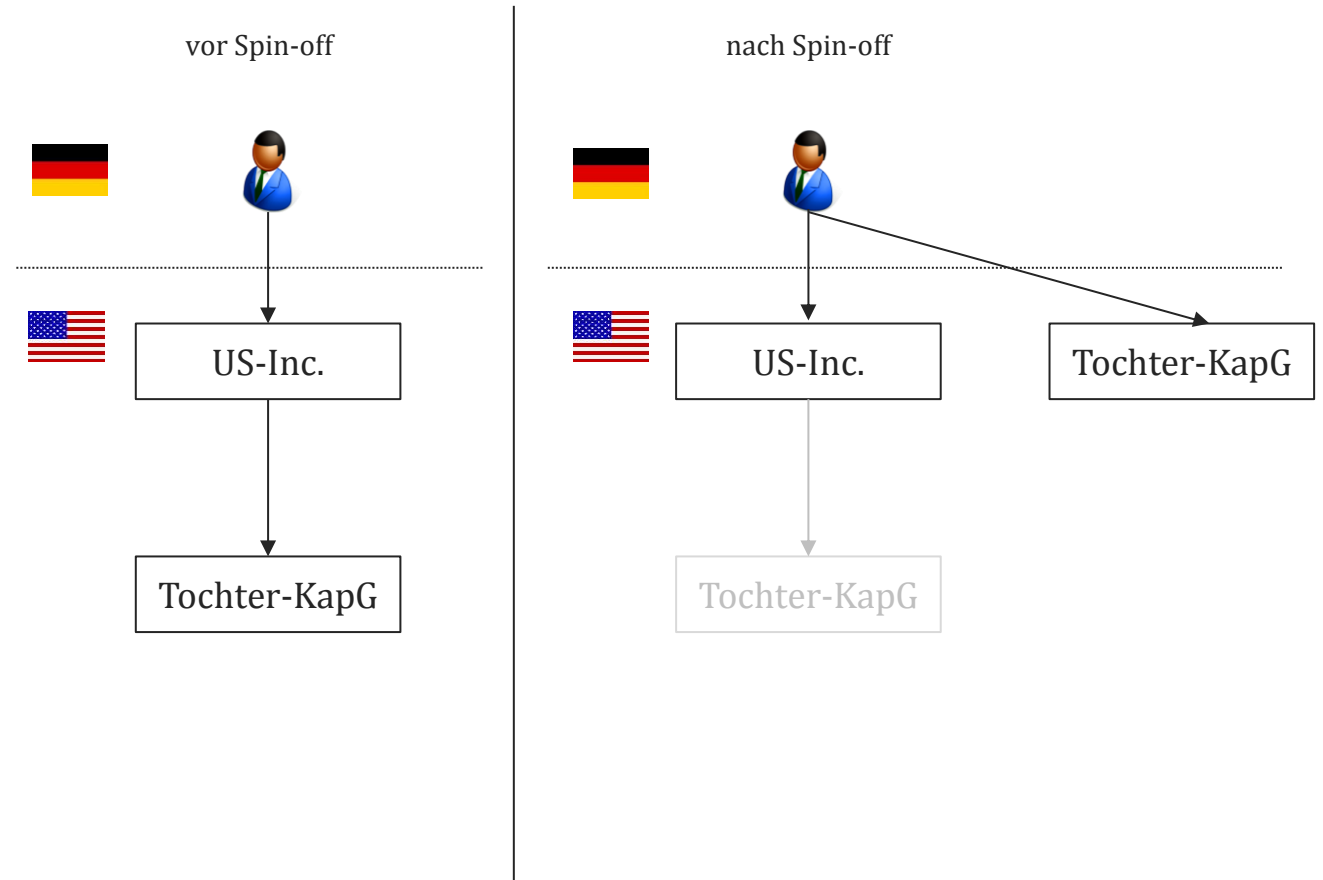
### Gesetzesentwicklung



## A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13) – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

### Urteile VIII R 73/13 und VIII R 47/13 (Sachverhalt)

- Kläger hatten jeweils Aktien an einer US-Inc. (KapG) erworben; die US-Inc. hielt zunächst Anteile an einer Tochter-KapG
- Nach dem Erwerb findet ein „Spin-off“ auf Ebene der US-Inc. statt; durch den Spin-Off erhalten die Aktionäre der US-Inc. Anteile an der Tochter-KapG
- FA ermittelt Kapitaleinkünfte in Höhe des Verkehrswerts (Kurswerts) der im Zuge des Spin-off erhaltenen Anteile an der Tochter-KapG
- Wirtschaftlich hat sich durch den Spin-off keine Vermögensmehrung auf Ebene der Kläger ergeben, da diese mittelbar auch bereits vorher schon über die US-Inc. an der Tochter-KapG beteiligt waren



## A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13) – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

Urteile VIII R 73/13 und VIII R 47/13 (Urteilsgründe)

- Erhaltene Anteile an der Tochter-KapG führen bei den Klägern im Grundsatz zu **Einkünften aus Kapitalvermögen** nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, weil nicht von dem bisherigen Aktienbestand abgespaltene Mitgliedschaftsrechte gewährt werden (vgl. auch § 20 Abs. 4a EStG), sondern neue eigenständige Anteilsrechte; auch keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach dem DBA USA
- Jedoch dann keine Besteuerung, wenn die Ausnahme in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (nicht steuerbare Einlagenrückgewähr) erfüllt ist
- Wortlaut des **§ 27 Abs. 1 KStG** ist beschränkt auf **im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften**; Wortlaut des **§ 27 Abs. 8 KStG** ist beschränkt auf Körperschaften, die in einem **EU-Mitgliedstaat unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** sind

## A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13) – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

Urteile VIII R 73/13 und VIII R 47/13 (Urteilsgründe) - Fortsetzung

- Nach Auffassung des BFH verweise der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 jedoch lediglich „sinngemäß“ auf die Regelung des § 27 KStG und auch der Wortlaut des § 27 Abs. 8 KStG schließe eine Einlagenrückgewähr aus einer Drittstaaten-KapG „nicht ausdrücklich aus“
- Schlussfolgerungen des BFH sind zwar zu begrüßen; ob diese tatsächlich aus dem Wortlaut des Gesetzes abgeleitet werden können, ist mE aber fraglich (insbesondere im Hinblick auf die lediglich „sinngemäße“ Anwendung des § 27 KStG)
- Andere Auslegung des Gesetzes würde nach Auffassung des BFH zu einer **systemwidrigen Besteuerung von Einlagen** führen (Substanzbesteuerung) und würde gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen (keine sachlichen Gründe für eine Ungleichbehandlung ersichtlich)
- Zudem würde ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen

## A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13) – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

Urteile VIII R 73/13 und VIII R 47/13 (Schlussfolgerungen)

- Reaktion der Finanzverwaltung auf die beiden Urteile noch unklar
- Nach Auffassung des BFH weder unmittelbare noch analoge Anwendung des Feststellungsverfahrens für Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (§ 27 Abs. 8 KStG); damit ggf. Besserstellung ggü EU-/EWR-Sachverhalten (nach FG München v. 22.11.2016, 6 K 2548/14, EFG 2017, 236 unkritisch)
- **Nachweisobliegenheit beim Steuerpflichtigen**



## A. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten (BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13 und VIII R 47/13) – alle Hürden aus dem Weg geräumt?

Urteile VIII R 73/13 und VIII R 47/13 (Schlussfolgerungen) - Fortsetzung

- Selbst bei Anwendung der Urteile durch die Finanzverwaltung daher unklar, welche Nachweise zu erbringen sind; im Zweifel wird die Finanzverwaltung sich wohl an den im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 27 Abs. 8 KStG beizubringenden Unterlagen orientieren, d.h. insbesondere (siehe „Unterlagenkatalog“ des BZSt mit Stand 24.3.2016)
  - Entwicklung und Nachweis der verschiedenen Bestandteile des Eigenkapitals ab dem Zeitpunkt, ab dem Einlagen erbracht wurden, deren Rückzahlung geltend gemacht wird;
  - Entwicklung des Einlagebestandes ab diesem Zeitpunkt (nach den Grundsätzen der Differenzrechnung iSd § 27 Abs. 1 KStG)
  - Jahresabschlüsse für den fraglichen Zeitraum mit Überleitungsrechnungen ins deutsche Steuerrecht in analoger Anwendung des § 60 EStDV
  - sämtliche Beschlüsse über Ausschüttungen, Einlagen, Veränderungen des gezeichneten Kapitals, Umwandlungen
  - Gutachten o.ä. zur Wertermittlung eingebrachter Anteile, Forderungen oder anderer Wirtschaftsgüter
  - Nachweis sämtlicher durchgeführter Ausschüttungen und Einlagen, bei Bareinlagen und Barleistungen durch Kontoauszüge, bei Sacheinlagen und Sachleistungen durch Übertragungsverträge und Buchungsnachweise
- Jedenfalls für Kleinanleger nach wie vor praktisch kaum überwindbares Hindernis

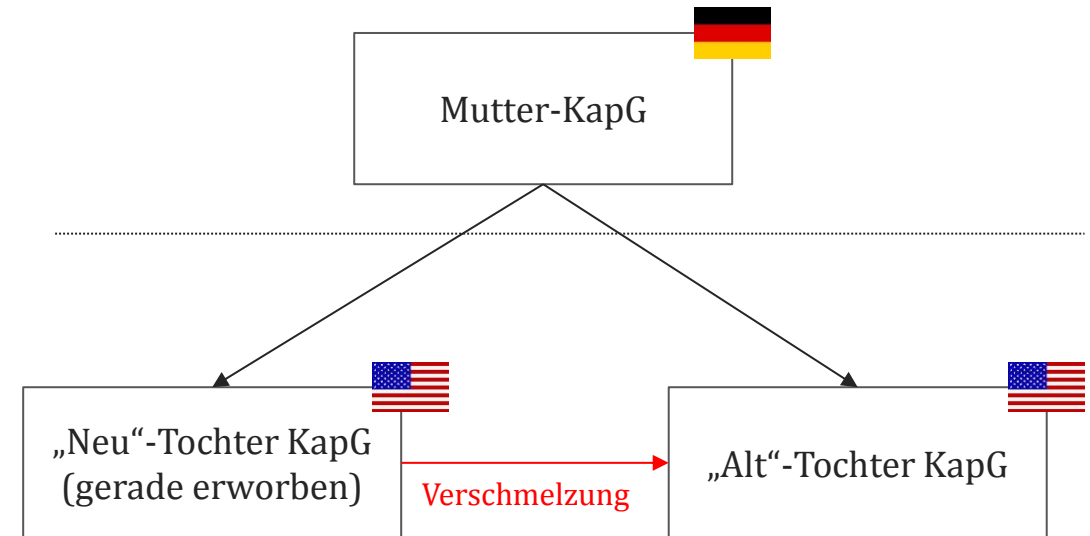


B. Entschärfung für Drittstaatenverschmelzungen

## B. Entschärfung für Drittstaatenverschmelzungen (Änderung von UmwStE 2011 Rn. 13.04 )

### Beispiel:

- **Status quo.** Die Mutter-KapG (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in D) hält bereits seit längerer Zeit 100% der Anteile an der „Alt“-Tochter KapG (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in den USA)
- **Hinzuerwerb.** In 2016 erwirbt die Mutter-KapG für EUR 50 Mio. 100% der Anteile an der „Neu“-Tochter KapG (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in den USA); die „Neu“-Tochter KapG hat keine Betriebsstätten in D
- **Verschmelzung.** Zur Vereinfachung der Struktur wird die „Neu“-Tochter KapG im Jahr 2017 gegen Gewährung von neuen Anteilen an der „Alt“-Tochter KapG auf ihre Schwester „Alt“-Tochter KapG verschmolzen. Die Verschmelzung findet steuerlich in den USA zu Buchwerten statt
- Welche steuerlichen Folgen ergeben sich durch die Verschmelzung bei der Mutter-KapG?



## B. Entschärfung für Drittstaatenverschmelzungen (Änderung von UmwStE 2011 Rn. 13.04)

### Gesetzliche Ausgangslage (1/2)

- Das UmwStG (insbesondere § 13 Abs. 2 UmwStG) ist nicht anwendbar, weil der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG auf die Verschmelzung von Drittstaats-KapG nicht eröffnet ist (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG)
- Eine Ertragsteuerneutralität für die Mutter-KapG könnte sich aber aus § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG ergeben
- § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG ordnet als Rechtsfolge eine Steuerneutralität auf Ebene der übertragenden Drittstaaten-KapG an (relevant für den Fall, dass diese eine Betriebsstätte in D hat)
- § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG ordnet als Rechtsfolge eine entsprechende Anwendung von § 13 UmwStG (und damit auch der Möglichkeit zur Buchwertfortführung in § 13 Abs. 2 UmwStG) an
- Wie ist der Verweis in Satz 2 auf „einen Vorgang im Sinne des Satzes 1“ zu verstehen?
- Konkret: Muss die übertragende KapG beschränkt steuerpflichtig sein?  
Zu dieser Diskussion vgl. stellvertretend (bejahend) *Hruschka*, IStR 2012, 844; (ablehnend) *Becker/Kamphaus/Loose*, IStR 2013, 328

### § 12 Abs. 2 KStG

„<sup>1</sup>Wird das Vermögen einer **beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft**, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes **auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates** durch einen Vorgang übertragen, der einer **Verschmelzung** [...] **vergleichbar** ist, sind die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 mit dem Buchwert anzusetzen, soweit [...].

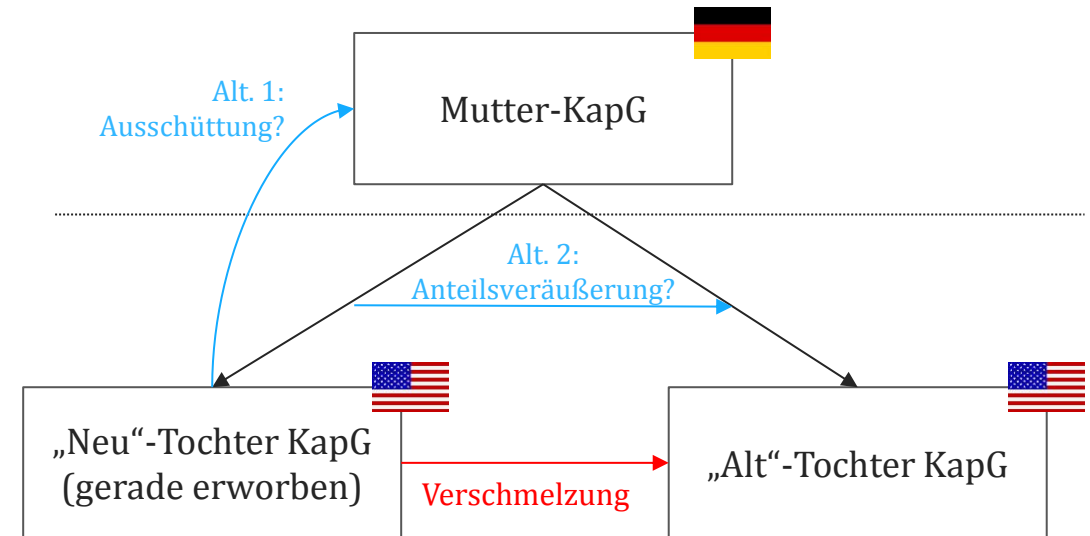
<sup>2</sup>Wird das Vermögen einer Körperschaft durch einen **Vorgang im Sinne des Satzes 1** auf eine andere Körperschaft übertragen, gilt **§ 13 des Umwandlungssteuergesetzes für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft entsprechend.**“

## B. Entschärfung für Drittstaatenverschmelzungen (Änderung von UmwStE 2011 Rn. 13.04)

### Gesetzliche Ausgangslage (2/2)

Setzt man für die Anwendung von § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG die beschränkte Steuerpflicht der „Neu“-Tochter KapG voraus, wäre § 13 Abs. 2 UmwStG nicht entsprechend anwendbar; Rechtsfolgen?

- **Alternative 1:** Veräußerung des Anteils an der „Neu“-Tochter KapG?
- Im Beispielsfall kein oder nur ein unwesentlicher Gewinn iSd § 8b Abs. 2, Abs. 3 KStG
- **Alternative 2:** (Sach)Ausschüttung aus der „Neu“-Tochter KapG an die Mutter-KapG mit anschließender Wiedereinlage in die „Alt“-Tochter KapG?
- Ausschüttung in Höhe des gemeinen Werts der „Neu“-Tochter KapG; diese Ausschüttung wäre in jedem Fall gemäß § 8 Nr. 5 GewStG voll gewerbesteuerpflichtig; da die Verschmelzung in den USA zu Buchwerten erfolgt ist, könnte diese auch voll körperschaftsteuerpflichtig sein (vgl. § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG); keine Wertaufstockung in den USA



## B. Entschärfung für Drittstaatenverschmelzungen (Änderung von UmwStE 2011 Rn. 13.04)

### Finanzverwaltung

- Die Finanzverwaltung hat in der Vergangenheit in Betriebsprüfungen den Standpunkt vertreten, dass der Verweis in Satz 2 auf Satz 1 auch das Erfordernis der beschränkten Steuerpflicht in D einschließt; in diese Richtung auch UmwStE 2011 Rn. 13.04 idF v. 11.11.2011
- Diese Sichtweise sollte auch in den KStR 2015 festgeschrieben werden; die entsprechende Ergänzung ist jedoch nicht umgesetzt worden, was unterschiedlich interpretiert wurde
- Durch BMF-Schreiben v. 10.11.2016 nunmehr ausdrückliche Anordnung in UmwStE 2011 Rn. 13.04, dass die übertragende Körperschaft „nicht unbeschränkt steuerpflichtig“ sein muss; erfasst sind daher nunmehr beschränkt steuerpflichtige und überhaupt nicht in D steuerpflichtige übertragende Körperschaften; Änderung von UmwStE 2011 Rn. 13.04 ist in allen offenen Fällen anzuwenden
- Klarstellung ist uneingeschränkt zu begrüßen
- Nicht abschließend geklärt ist weiterhin, ob es sich um Körperschaften desselben Drittstaats handeln muss (gegen diese Einschränkung zB *Pohl*, DStR 2016, 2837, 2838)
- Weiterhin nicht von § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG erfasst ist daneben die Abspaltung iZm Drittstaaten-KapG, für die sich die diskutierte Frage weiterhin stellt

### **UmwStE 2011 Rn. 13.04 a.F.**

„Wird das Vermögen einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, [...] als Ganzes durch einen Verschmelzungsvorgang i. S. d. § 12 Absatz 2 Satz 1 KStG nach ausländischem Recht auf eine andere Körperschaft übertragen, gilt nach § 12 Absatz 2 Satz 2 KStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft § 13 UmwStG entsprechend.“

### **R 12 KStR 2015-Entwurf**

„Der Verweis in § 12 Abs. 2 S. 2 KStG auf einen „Vorgang iSd Satzes 1“ umfasst ua auch die dort bezeichnete Art der Steuerpflicht der übertragenden Körperschaft. Demnach ist für die Anwendung des § 12 Abs. 2 S. 2 KStG eine beschränkte Steuerpflicht der übertragenden Körperschaft notwendig.“

### **UmwStE 2011 Rn. 13.04 n.F. (BMF-Schreiben v. 10.11.2016 , BStBl. I 2016, 1252)**

„Wird das Vermögen einer nicht unbeschränkt beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, [...] als Ganzes durch einen Verschmelzungsvorgang i. S. d. § 12 Absatz 2 Satz 1 KStG nach ausländischem Recht auf eine andere Körperschaft übertragen, gilt nach § 12 Absatz 2 Satz 2 KStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft § 13 UmwStG entsprechend.“



C. Stand der (BEPS-)Gesetzgebung

## C. Stand der (BEPS-)Gesetzgebung

„Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ („BEPS 1-Umsetzungsgesetz“) v. 23.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000)

- **Ergänzung von § 90 Abs. 3 Satz 2 und 3 AO n.F. („Local File“ und „Master File“):** Festschreibung von Sachverhaltsdokumentation und Angemessenheitsdokumentation in Satz 2 („Local File“); Pflicht zur Erstellung eines „Überblicks über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung“ für Unternehmen, die zu einer „multinationalen Unternehmensgruppe“ gehören („Master File“); Ausnahme bei Umsatz von < EUR 100 Mio.; **Anwendung:** nach dem 31.12.2016 beginnende Wj.; Entwurf einer neuen GAufZV vom 21.02.2017
- **§ 138a AO (neu):** Länderbezogener Bericht („Country by Country Reporting“) für in Deutschland ansässige Konzernobergesellschaften mit einem konsolidierten Umsatz von > EUR 750 Mio.; jährliche Übermittlung an das BZSt; Anwendung: nach dem 31.12.2015 bzw. 31.12.2016 beginnende Wj.
- **§ 2 EUAHiG:** Austausch von Tax Rulings (insb. § 89 Abs. 2, § 204, § 178a Abs. 1 AO) zu „grenzüberschreitenden Vorbescheiden“ (§ 2 Abs. 3 EUAHiG) und „Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung“ (§ 2 Abs. 4 EUAHiG); **Anwendung:** Übermittlung der nach dem 31.12.2016 erteilten Tax Rulings; Übergangsfristen für die Ermittlung von „Alt“-Rulings



## C. Stand der (BEPS-)Gesetzgebung

- **Neuer § 4i EStG** (Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben bei doppelter Berücksichtigung);  
**Anwendung:** ab dem 01.01.2017

„<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.“

- **Änderung des § 50i Abs. 2 EStG**
- **Klarstellung § 6 Abs. 3 EStG** (Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven);  
**Anwendung:** ab dem 24.12.2016

## C. Stand der (BEPS-)Gesetzgebung

- **Änderung des § 50d Abs. 9 EStG** („soweit“ statt „wenn“ und damit zukünftig „Atomisierung“ von Einkünften für Zwecke der Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG; auch im Fall von subject-to-tax-Klauseln in DBA, neuer Satz 4); Reaktion auf BFH I R 68/14 und I R 69/14; **Anwendung:** ab 1.1.2017 (für alle offenen Fälle)
- Besteuerung von **Abfindungen** im früheren Tätigkeitsstaat (§ 50d Abs. 12 EStG)
- **Hinzurechnungsbetrag iSv § 10 Abs. 1 AStG** stellt Einkünfte dar, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen (**§ 7 Satz 7 GewStG**; Reaktion auf BFH I R 10/14); Entsprechendes gilt für Einkünfte iSd § 20 Abs. 2 AStG (§ 7 Satz 8 GewStG) – Verweis auf EU-Ausnahme (§ 7 Satz 9 GewStG); Flankierung durch Änderungen in § 9 Nr. 2 und 3 GewStG – **Anwendung:** ab EZ 2017

### Was wurde (noch) nicht umgesetzt?

- Schaffung eines § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG (Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Art. 9 OECD-MA anhand des § 1 AStG)
- Ausschüttungsfiktion bei grenzüberschreitender Verschmelzung (§ 12 Abs. 5 UmwStG n.F.)
- Erfassung von ausländischen Gesellschaften mit inländischem Grundbesitz im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E



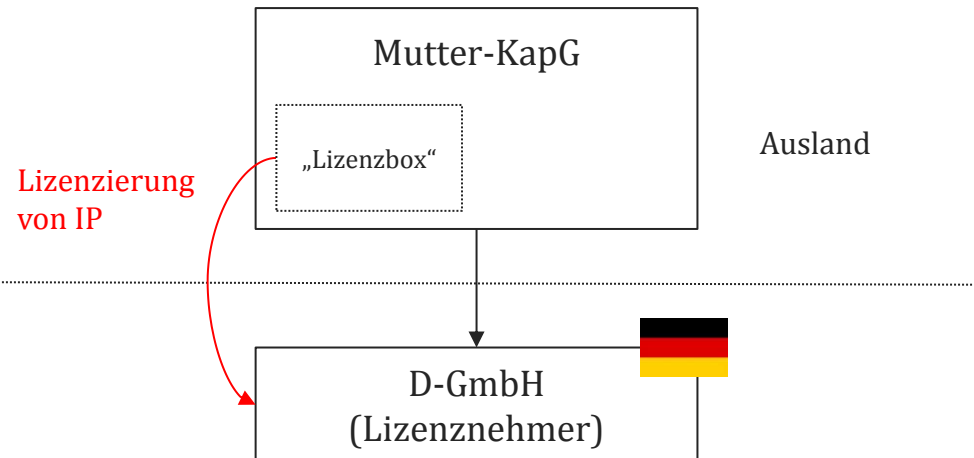
D. Lizenzschränke (§ 4j EStG-Entwurf)

## D. Lizenzschranke (§ 4j EStG-Entwurf)

### Überblick

- Präferenzbesteuerung für Einnahmen bei Mutter-KapG im Ausland

- BA-Abzug im Inland (im Grundsatz unbeschränkt)
- § 50a EStG (Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers), ggf. durch DBA oder § 50g EStG reduziert oder ausgeschlossen (vorbehaltlich § 50d Abs. 3 EStG)  
**= ggf. BA-Abzug im Inland ohne vergleichbare Besteuerung der Einnahmen im Ausland**



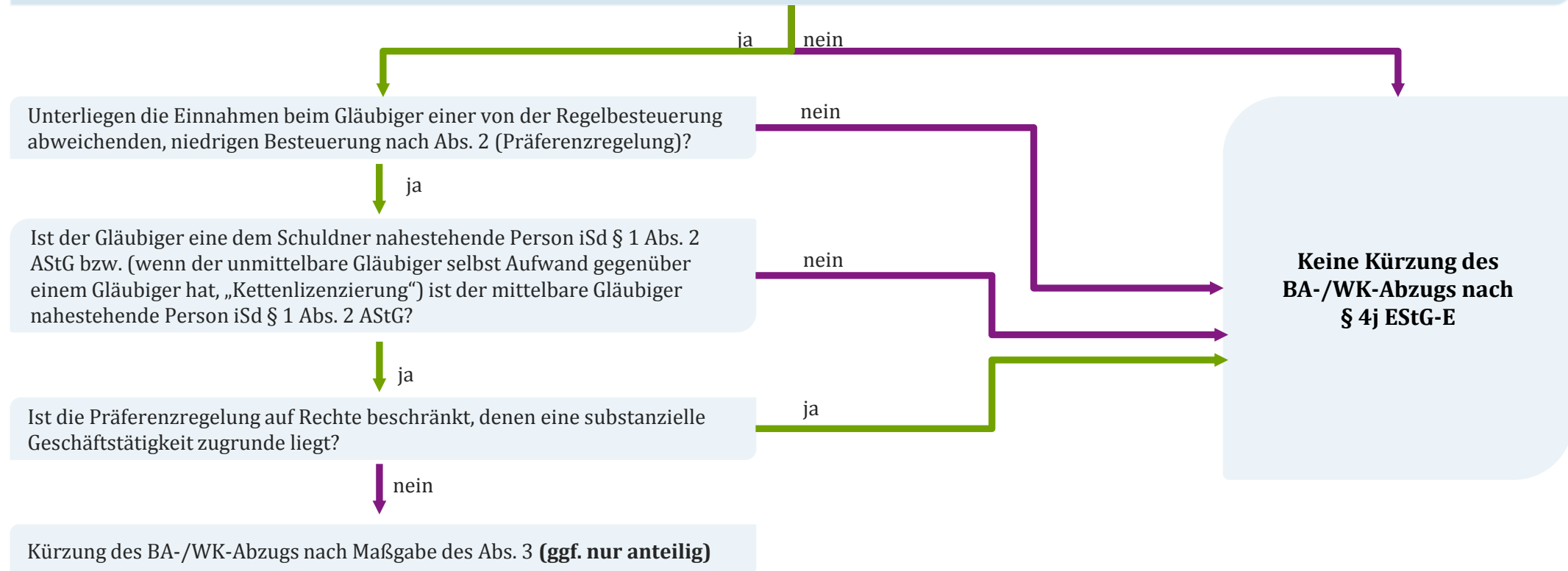
## D. Lizenzschranke (§ 4j EStG-Entwurf)

### Überblick

- Beschluss der Bundesregierung vom 25.1.2017 über den Entwurf eines „Gesetz[es] gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ (**Entwurf eines § 4j EStG**)
- Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 5 (Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken) zu ausländischen Lizenz-, Patent- bzw. IP-Boxen, die dem „**modifizierten Nexus-Ansatz**“ widersprechen
- Differenzierende Regelung zur **Beschränkung des BA- und WK-Abzugs** (kein „Alles oder Nichts“) beim Vergütungsschuldner; keine Verschärfung des Quellensteuerabzugs
- Gesetz soll damit insbesondere die Fälle erfassen, in denen Nicht-G20/OECD-Staaten schädliche Präferenzregelungen auch in der Zukunft aufrecht erhalten
- Weiter persönlicher Anwendungsbereich (alle inländischen Steuerpflichtigen und inländische Betriebsstätten von ausländischen Steuerpflichtigen)
- Gesetz soll ab dem **1.1.2018** gelten (Bundesrat hat sogar um Prüfung gebeten, ob das Gesetz bereits ab dem 1.1.2017 Anwendung finden kann, vgl. BR-Drs. 59/1/17 v. 27.2.2017, S. 4); damit bereits Anwendung des § 4j EStG, bevor die G20/OECD-Übergangsfrist am 30.06.2021 abgelaufen ist
- Vereinbarkeit mit Dienstleistungsfreiheit/Niederlassungsfreiheit?

## D. Lizenzschranke (§ 4j EStG-Entwurf)

„Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren“ (Abs. 1 Satz 1)? Formulierung des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG



## D. Lizenzschranke (§ 4j EStG-Entwurf)

### Tatbestand

- 1) Erfasst sind sowohl BA als auch WK (Verweis in § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auf § 4j EStG)
- 2) Aufzählung der Vergütungen in Satz 1 entspricht § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG
- 3) Vorliegen einer Präferenzregelung (Satz 4 ff. und Abs. 2)
  - Niedrige Besteuerung in Abs. 2 definiert (weniger als 25%); Gesetzeswortlaut stellt auf die Einnahmen und damit auf eine Bruttogröße ab (Aufwendungen des Gläubigers blieben damit außer Betracht); Addition der Belastung bei mehreren Personen (siehe Abs. 2 Satz 3)
  - Niedrige Besteuerung muss auf einem von der Regelbesteuerung abweichenden System beruhen („Präferenzregelung“); damit keine Erfassung allgemein niedriger Steuersätze im Ausland
  - Nach Satz 4 Ausnahme bei substantieller Geschäftstätigkeit im Ausland; Negativdefinition der „substantiellen Geschäftstätigkeit“ in Satz 5; im Übrigen keine Konkretisierung des Begriffs (im RegE allerdings umfangreiche Erläuterungen; Verstoß gegen Bestimmtheitsgrundsatz?); Rückausnahme für Marken (Satz 6)
- 4) Lizenzgeber ist eine nahestehende Person iSv § 1 Abs. 2 AStG; damit Beschränkung auf Konzernfälle, oder
- 5) der Lizenzgeber hat seinerseits Aufwendungen für die Lizenzierung und die Einnahmen unterliegen bei dem weiteren Gläubiger einer Präferenzregelung iSv Satz 4 ff. und Abs. 2 und der weitere Gläubiger ist eine nahestehende Person iSv § 1 Abs. 2 AStG („Kettenlizenzierung“)
- 6) Ausnahme für Ausgaben, bei denen die korrespondierenden Einnahmen in einem Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 AStG enthalten sind.

### § 4j EStG-Entwurf (teilweise redaktionell bearbeitet)

- (1) **Aufwendungen<sup>1</sup> für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren<sup>2</sup>, sind ungeachtet eines bestehenden DBA nur nach Maßgabe des Abs. 3 abziehbar, wenn die Einnahmen beim Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Abs. 2 unterliegen (Präferenzregelung)<sup>3</sup> und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist<sup>4</sup>.** Wenn auch der Gläubiger nach Satz 1 oder eine andere dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG wiederum Aufwendungen für Rechte haben, aus denen sich die Rechte nach Satz 1 unmittelbar oder mittelbar ableiten, sind die Aufwendungen nach Satz 1 ungeachtet eines bestehenden DBA auch dann nur nach Maßgabe des Abs. 3 abziehbar, **wenn die weiteren Einnahmen beim weiteren Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Abs. 2 unterliegen und der weitere Gläubiger eine dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist<sup>5</sup>;** dies gilt nicht, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen beim Gläubiger oder der anderen dem Schuldner nahestehenden Person bereits nach dieser Vorschrift beschränkt ist. Als Schuldner und Gläubiger gelten auch Betriebsstätten, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter der Rechte für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten behandelt werden. Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen beim Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen, die auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Eine substantielle Geschäftstätigkeit im Sinne des Satzes 4 liegt nicht vor, wenn der Gläubiger das Recht nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt hat; dies gilt insbesondere, wenn das Recht erworben oder durch nahestehende Personen entwickelt worden ist. Satz 4 ist nicht anzuwenden, soweit die Präferenzregelung Einnahmen aus der Überlassung von Rechten begünstigt, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden. **Die Sätze 1 und 2 sind insoweit nicht anzuwenden, als aufgrund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 1 AStG anzusetzen ist<sup>6</sup>.**
- (2) Eine **niedrige Besteuerung** im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung beim Gläubiger oder beim weiteren Gläubiger zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt. Bei der Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, sind sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen. Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen. § 8 Abs. 3 Satz 2 und 3 AStG gilt entsprechend.
- (3) [Rechtsfolge, siehe folgende Folie]

## D. Lizenzschranke (§ 4j EStG-Entwurf)

### Rechtsfolge

- Vollständige bzw. teilweise Kürzung des BA-/WK-Abzugs (Abs. 3) – kein „Alles oder Nichts“
- Bei BA/WK von 100 und einer Belastung durch Ertragsteuern im Ausland von zB 10% beträgt der nicht abziehbare Teil:

$$\frac{25\% - 10\%}{25\%} =$$

$$\frac{15\%}{25\%} =$$

$$0,6 * 100 \text{ BA} =$$

BA von 60 nicht abziehbar

- Außerbilanzielle Hinzurechnung des Aufwands
- Insoweit, als der Aufwand nach § 4j EStG nicht abziehbar ist, scheidet eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG aus (Parallele zur Zinsschranke)
- Vorrang der Regelungen zur vGA?

### § 4j EStG-Entwurf (redaktionell bearbeitet)

(1) [...]

(2) [...]

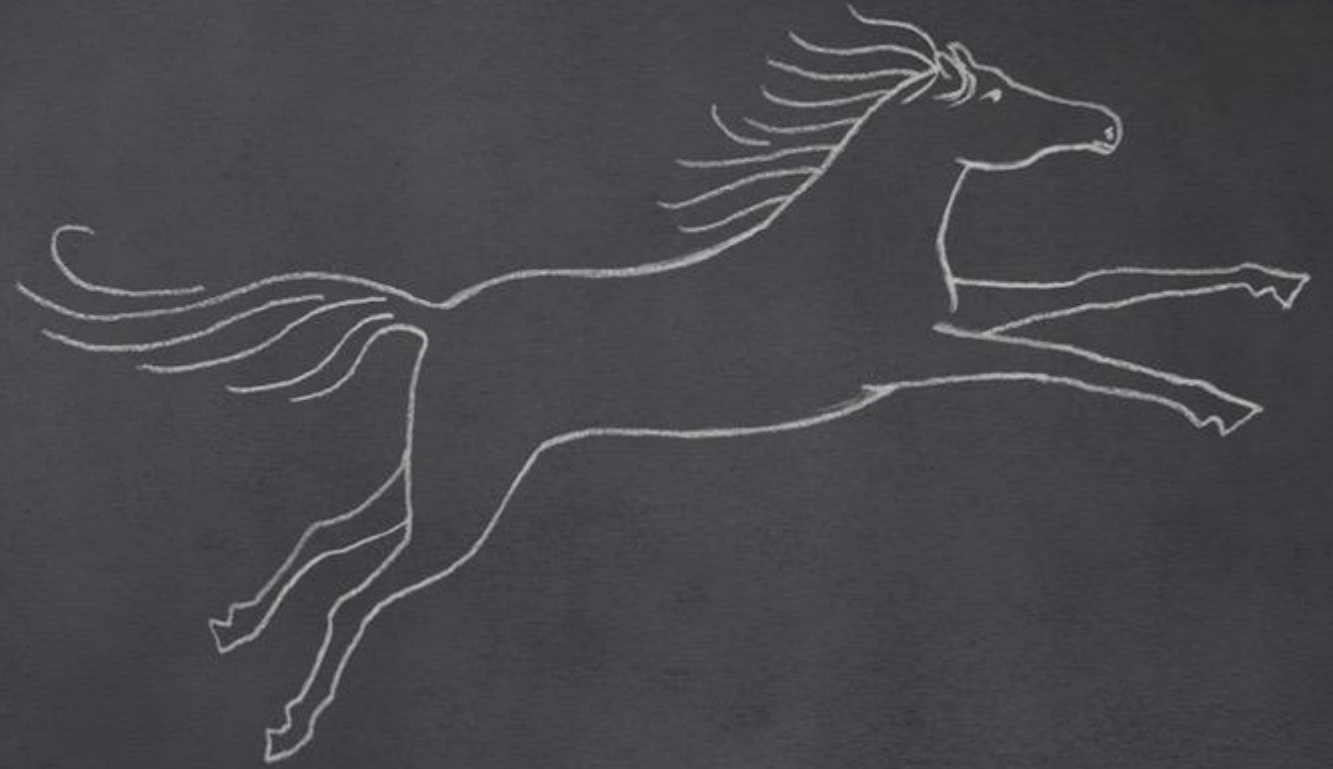
(3) Aufwendungen nach Absatz 1 sind in den Fällen einer niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 nur zum Teil abziehbar. Der **nicht abziehbare Teil** ist dabei wie folgt zu ermitteln:

25% - Belastung durch Ertragsteuern in %

25%



E. Ausblick: US Tax Reform



## E. Ausblick: US Tax Reform

### Überblick (Unternehmensbesteuerung)

- Betonung der Notwendigkeit einer Steuerreform sowohl durch republikanisch beherrschtes Repäsentantenhaus („Blueprint“ aus Juni 2016) als auch durch Präsident Trump (Äußerungen im Wahlkampf, „big tax cut“ /Twitter)
- Allgemein Tendenz zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Senkung der Steuersätze
- Zu den diskutierten Maßnahmen gehören aktuell:
  - Senkung des KSt-Tarifs auf 20% oder 15% (bislang progressiver Tarif von 15%-35%)
  - Veränderung des Systems hin zu einem „cash-flow destination-based system“
    - „cash-flow“: Sofortiger Abzug von Betriebsausgaben für abnutzbare WG; im Gegenzug kein Zinsabzug (ggf. als Wahlrecht ausgestaltet)
    - „destination based“ (border tax adjustment): Steuerbefreiung der Einnahmen aus Export; Nichtabzug der Ausgaben für Import (Subventionierung von Ausfuhren); Auswirkungen auf Preise und Wechselkurse?
  - Repatriierung von bislang unbesteuerten Auslandsgewinnen mit einem pauschalen Steuersatz von zB 10%
  - Zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag

## E. Ausblick: US Tax Reform

„destination based“-Mechanismus

Status quo Import aus D	
stpfl. Einnahmen	120
Ausgaben (Import)	./ . 80
Gewinn	40

„destination based“-Mechanismus Import aus D	
stpfl. Einnahmen	120
Ausgaben (Import)	0
Gewinn	120

„destination based“-Mechanismus Zulieferung aus USA	
stpfl. Einnahmen	120
Ausgaben	./ . 80
Gewinn	40



## Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

**Dr. Christian Pitzal**

Rechtsanwalt/Steuerberater

christian.pitzal@fgs.de

T +49/40 30 70 85 - 0

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

### Bonn

Friedrich-Ebert-Allee 13  
53113 Bonn  
T +49 228/95 94-0  
F +49 228/95 94-100  
bonn@fgs.de

### Repräsentanz Zürich

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

### 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

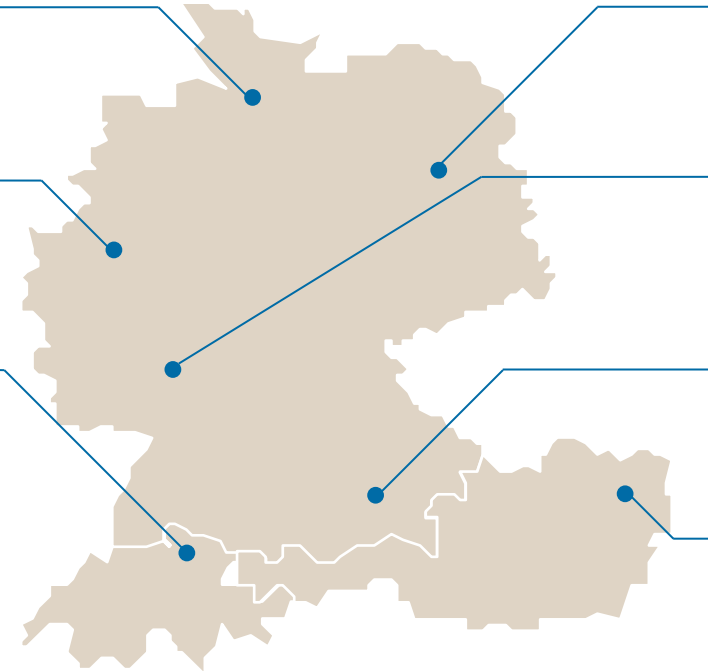
MesseTurm  
Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
T +49 69/717 03-0  
F +49 69/717 03-100  
frankfurt@fgs.de

### München

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

### Repräsentanz Wien

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



# Update (Unternehmens-)Steuerstrafrecht

7. Hamburger Steuerdialog

RA/StB Dr. Christian Jehke, LL.M.

Hamburg, den 22. März 2017

# Agenda

## A. Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz als neue Herausforderung für Steuerabteilung und Beratung

### I. Das Gesetzgebungsverfahren

1. Hintergrund und Ziel der Gesetzgebung
2. Stand des Gesetzgebungsverfahrens

### II. Wesentliche geplante Änderungen

1. Aufhebung des sog. „Bankgeheimnisses“ (§ 30a AO)
2. Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen im internationalen Kontext (§ 138 AO-E)
3. Mitteilungspflicht Dritter über Beziehungen zu Drittstaaten-Gesellschaften (§ 138b AO-E)
4. Neue Aufbewahrungspflicht (§ 147a Abs. 2 AO-E)
5. Dokumentationspflicht ( § 154 Abs. 2 und Abs. 2a AO-E)
6. Aufbewahrungsfrist für Kontoinformationen (§ 24c Abs. 1 S. 3 KWG-E)
7. Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist

# Das Gesetzgebungsverfahren



## Hintergrund & Ziel

### Hintergrund

- Veröffentlichung der sog. „Panama-Papers“
- Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Fällen
- Diskussion über die Legalität und Legitimität von sog. „Domizilgesellschaften“

### Ziele

- Schaffung von Transparenz über „beherrschende“ Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Domizilgesellschaften
- Sicherung des Steueraufkommens des Staates und der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung
- Erhöhung des Entdeckungsrisikos durch bessere Möglichkeiten der Finanzverwaltung zur Feststellung besteuereungsrelevanter Sachverhalte



## Stand des Gesetzgebungsverfahrens – zunächst geplant, aber noch nicht beschlossen

- Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1.11.2016
  - BR-816/16: Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 30.12.2016
  - BR-Drs. 816/16 (Beschluss): Stellungnahme des Bundesrates vom 10.02.2017
  - BT-Drs. 18/11132: Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 13.02.2017
  - BT-PlPr 18/218 , S. 21829A - 21836D: 1. Beratung im Bundestag
  - **27. März 2017: Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages**
- ➔ Geplante Verabschiedung des Gesetzes Ende April

# Wesentliche geplante Änderungen



## Aufhebung des sog. „Bankgeheimnisses“ (§ 30a AO) (I)

### **Aufhebung des Gebotes der Rücksichtnahme auf das Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstitut und Kunden (Abs. 1)**

**Ziel:** Klarstellung, dass Kreditinstitute keiner Verschwiegenheitspflicht unterliegen

**Kritik:** § 30a Abs. 1 AO ist rein deklaratorischer Natur (kein Auskunftsverweigerungsrecht)

§ 154 Abs. 2 Satz 1 AO verpflichtet Kreditinstitute bereits zur Legitimationsprüfung

Gefahr unbeschränkter Ermittlungsbefugnisse auch für inländische Sachverhalte

### **Aufhebung des Verbotes allgemeiner Überwachung (Abs. 2)**

**Ziel:** Ermöglichung von Sammelauskunftersuchen gem. § 93 Abs. 1a AO-E

**Kritik:** Auskunftersuchen gem. § 93 AO und § 93a AO-E sind bei Vorliegen eines hinreichenden Anlasses bereits heute ungeachtet des § 30a Abs. 2 AO möglich (§ 30a Abs. 5 Satz 1 AO)

## Aufhebung des sog. „Bankgeheimnisses“ (§ 30a AO) (II)

### Aufhebung des Datenschutzes von Bankkunden im Rahmen einer Außenprüfung (Abs. 3)

**Ziel:** Nutzung wirksamerer Mittel zur Sachverhaltsaufklärung (sog. „strukturelles Vollzugshindernis“)

**Kritik:** § 30a Abs. 3 AO sei bereits heute verfassungskonform: Die Norm beinhalte kein generelles Verbot von Kontrollmitteilungen (sog. Tipke-Urteil, BVerfGE 110, 94), sondern nur bei fehlendem hinreichenden Anlass (bei sog. Ermittlungen „ins Blaue hinein“)

→ Beibehaltung des § 30a AO als Ausdruck des rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 AO-E) (I)

**Bisher:** Anzeigepflicht bei (qualifizierender) Beteiligung an einer ausl. Gesellschaft (§ 138 Abs. 2 AO):

- Nr. 1** Gründung und Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland
- Nr. 2** Begründung/Aufgabe/Änderung einer Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften
- Nr. 3** Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn:
  - unmittelbare Beteiligung von mehr als 10% am Kapital der ausl. KapGes
  - mittelbare Beteiligung von mehr als 25% am Kapital der ausl. KapGes
  - Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligter von mehr als 150.000 €

## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 Abs. 2 AO-E) (II)

**Neu:** Anzeigepflicht bei (qualifizierender) Beteiligung an einer ausl. Gesellschaft:  
*(Wesentliche Änderung der Nr. 3 sowie Einführung der Nr. 4 u. 5)*

**Nr. 3** Erwerb o. Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften

a) unmittelbare/mittelbare Beteiligung mehr als 10% oder

b) Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligter beträgt mehr als 150.000 €

**Nr. 4** Geschäftsbeziehungen zu sowohl formal-rechtlich als auch faktisch beherrschten sog. Drittstaaten-Gesellschaften

**Nr. 5** Art der wirtschaftlichen Tätigkeit der Betriebsstätte, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse oder Drittstaat-Gesellschaft

➔ Geänderte Anzeigepflichten nach § 138 Abs. 2 AO-E stehen unabhängig nebeneinander

## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 Abs. 2 AO-E) (III)

### **Anzeigepflicht bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO-E)**

#### **Neu:**

Anzeigepflicht auch bei qualifizierender **Veräußerung**

**Einheitliche** Beteiligungsquote (10%) für unmittelbare und mittelbare Beteiligungen  
Addition von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen (§ 138 Abs. 2 Satz 2 AO-E)

**Ausländische Gesellschaft** iSd § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO-E

Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland

Verweis auf § 2 Nr. 1 Körperschaftssteuergesetz entfällt

## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 AO-E) (IV)

### **Anzeigepflicht bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO-E)**

#### **Kritik:**

Betragsgrenze zu niedrig angesetzt (vgl. BMF-Schreiben vom 15.04.2010, BStBl. I 2010, S. 346)

Ungenauer Gesetzeswortlaut: Fraglich ist, ob jedes oder nur das erstmalige Über- bzw. Unterschreiten der 10%-Grenze die Mitteilungspflicht auslöst.

Den mittelbaren Erwerber kann die Mitteilungspflicht treffen, ohne dass er von dieser Kenntnis hat (zB Beteiligung an Aktienfonds, Beteiligung einer Tochtergesellschaft an einer weiteren ausl. Gesellschaft)



## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 AO-E) (V)

### Drittstaaten-Gesellschaften (§ 138 Abs. 3 AO-E)

**Bisher:** BFH, 10.11.1998 - I R 108/97

Das Wesen der Domizilgesellschaft besteht darin, dass diese in einem **ausländischen Staat** nur ihren Sitz (mit oder ohne Haltung eines Büros) hat und dort keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausübt.

**Neu:** § 138 Abs. 3 AO-E

Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht **Mitglieder der EU oder European Free Trade Association (EFTA)** sind

**Kritik:** Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen außerhalb der EU/EFTA werden unter Generalverdacht gestellt

Nichterfassung Lichtensteins, Luxemburg oder Schweiz führt zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung (Art. 3 GG)

## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 AO-E) (VI)

### Erstmalige Anzeigepflicht bei Geschäftsbeziehungen zu Drittstaaten-Gesellschaften (§ 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO-E)

- Nahestehende Person iSd § 1 Abs. 2 AStG
- Beherrschender oder bestimmender Einfluss
  - Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Gesellschaft
  - Rückgriff auf § 1 Abs. 2 AStG und § 17 Abs. 1 AktG
- Auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle **oder** geschäftliche Angelegenheiten

**Kritik:** Unklarer und unbestimmter Wortlaut: „unmittelbaren oder mittelbaren oder bestimmenden Einfluss“ führt zu überschießendem Anwendungsbereich

## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 AO-E) (VII)

### Vereinfachung der Frist zur Abgabe der Meldung (§ 138 Abs. 5 AO-E)

**Bisher:** Fünf Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes (§ 138 Abs. 3 AO)

**Neu:** Bei Abgabe der Einkommen- oder Körperschaftssteuererklärung; maximal 14 Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes

**Ziel:** Entlastung des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung

### Folgen bei Nichterfüllung der Mitteilungspflichten (§ 170 Abs. 7 AO-E)

- Verlängerung der Anlaufhemmung für Steuern auf Einkünfte oder Erträge im Zusammenhang mit einer Drittstaaten-Gesellschaft
- *frühestens*: mit Ablauf des Besteuerungszeitraumes, in dem die Beziehung zur Drittstaaten-Gesellschaft bekannt wurde
- *spätestens*: mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist

## Änderungen der Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen (§ 138 AO-E) (VIII)

### Übergangsregelung (Art. 97 § 32 EGAO-E)

- Unmittelbare Anwendung auf für nach dem 31. Dezember 2017 erstmals verwirklichte Sachverhalte
- Vor dem 1. Januar 2018 erstmals verwirklichte Sachverhalte und am 1. Januar 2018 weiter bestehende Sachverhalte sind einmalig zusammen mit der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung für 2018 mitzuteilen

## Mitteilungspflicht Dritter über Beziehungen zu Drittstaaten-Gesellschaften (§ 138b AO-E)

### Zur Mitteilung verpflichtete Stellen

- Banken/Kreditinstitute und Finanzdienstleister

### Mitteilungspflichtige Sachverhalte

**Nr. 1:** Mitteilung bei **sicherer Kenntnis** über die Möglichkeit einer Geschäftsbeziehung eines Steuerpflichtigen zu Drittstaaten-Gesellschaften iSd § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO-E

**Nr. 2:** Mitteilung einer von der mitteilungspflichtigen Stelle hergestellte oder vermittelte Beziehung, soweit **„bekannt sein musste“**, dass diese zu einer Beteiligung von mehr als 30% an der Dritt-Staat-Gesellschaft führt.

**Kritik:** Leichte Umgehung unter Einsetzung ausländischer Finanzdienstleister/Kreditinstitute möglich  
Bürokratischer Aufwand nicht verhältnismäßig

# Mitteilungspflicht Dritter über Beziehungen zu Drittstaaten-Gesellschaften (§ 138b AO-E)

## Umfang der Mitteilung

- Beziehung des Steuerpflichtigen zur Drittstaaten-Gesellschaft
- Identifikationsnummer (§ 139b AO)
- Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c AO)
- Pflicht des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung (§ 138b Abs. 6 AO-E)
- Mitteilung eines Ersatzmerkmals bei fehlender Identifikationsnummer (§ 138b Abs. 3 Satz 2 AO-E)

## Formale Anforderungen

- Anzeigeadressat: Das für die mitteilungspflichtige Stelle zuständige Finanzamt (§§ 18 bis 20 AO)
- Frist: bis zum Ablauf des Monats Februar des Jahres, das auf das Kalenderjahr, in dem der mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht wurde, folgt
  - ➔ Erstmalig für Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2017 verwirklicht worden sind (Art. 97 § 32 Abs. 1 EGAO-E)

## Aufbewahrungspflicht gem. § 147a Abs. 2 AO-E

- Neu:** Aufbewahrungspflicht für Steuerpflichtige mit Geschäftsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4, AO-E  
Elektronische Aufbewahrung entsprechend dem Verweis auf den § 147 Abs. 2, Abs. 3 Satz 3 Abs. 5 und Abs. 6 AO möglich
- Dauer:** 6 Jahre
- Beginn:** Zeitpunkt, indem die Voraussetzungen des § 138 Abs. 3 AO-E vorliegen
- Ende:** Ablauf des fünften aufeinanderfolgenden Kalenderjahres, in dem die Beherrschung iSd § 138 Abs. 3 AO-E entfällt
- Folgen:** Künftig Möglichkeit der Außenprüfung gem. § 193 Abs. 1 iVm § 147a AO
- Kritik:** Warum kein Gleichauf mit anderen Verjährungs- und Festsetzungsfristen?

➔ Gilt für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen (Art. 97, § 22 Abs. 3 EGAO-E)

## Dokumentationspflicht (§ 154 Abs. 2 und Abs. 2a AO-E)

### Dokumentationspflicht (§ 154 Abs. 2 AO-E)

**Aktuell:** Formelle Kontenwahrheit (Legitimationsprüfung des formalen Kontoinhabers & Verfügungsberechtigten)

**Neu:** Materielle Kontenwahrheit (Legitimationsprüfung jedes wirtschaftlich Berechtigten iSd § 1 Abs. 6 Geldwäschegesetzes)

**Ziel:** Möglichkeit der Finanzverwaltung zum jederzeitigen Abruf

### Zu dokumentierende Daten (§ 154 Abs. 2a AO-E)

**Inhalt:** Erhebung und Aufzeichnung der Identifikationsnummer (§ 139b AO) und der Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c AO)

➔ Gilt für nach dem 31.12.2017 begründete Geschäftsbeziehungen und für Geschäftsbeziehungen, die vor dem 1.1.2018 begründet wurden in Form einer nachträglichen Erfassung bis zum 31.12.2019 (Art. 97 § 26 Abs. 3 und Abs. 4 EGAO-E).



## Aufbewahrungsfrist für Kontoinformationen (§ 24c Abs. 1 Satz 3 KWG-E)

**Bisher:** Drei Jahre nach Auflösung des Kontos oder des Depots

**Neu:** Zehn Jahre nach Auflösung des Kontos oder des Depots

- Anwendung ab dem Tag nach der Verkündung des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz
- Evaluierung durch die Bundesregierung, inwieweit die Verlängerung eine verbesserte Transparenz bewirkt hat, soll spätestens nach vier Jahren erfolgen

# Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist (§ 228 AO)



## Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist (§ 228 AO) (I)

**Bisher:** 5 Jahre

Zahlungsverjährung trat auch in Fällen der Steuerhinterziehung bisher nach 5 Jahren ein.

Anders § 169 Abs. 2 AO für das Festsetzungsverfahren: Gestuftes System

Festsetzungsverjährungsfrist für Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung: 5 bzw. 10 Jahre

**Neu:** Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist und Angleichung an das Festsetzungsverfahren

*„Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre, in Fällen der §§ 370, 373 oder 374 zehn Jahre.“*

## Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist (II)

### **Anwendungsbeispiel 1:**

Die Anrechnung von Kapitalertragsteuer oder Lohnsteuer findet im Erhebungsverfahren statt – Für die Änderung einer Anrechnungsverfügung gilt die Zahlungsverjährung

Eine isolierte Änderung der Anrechnungsverfügung war deshalb selbst in Hinterziehungsfällen nur fünf Jahre lang möglich – wichtig in cum/ex und cum/cum-Fällen!

### **Anwendungsbeispiel 2:**

Bei überlanger Dauer von Strafverfahren war bisher z.T. keine steuerliche Umsetzung des Urteils mehr möglich – wichtig u.a. bei § 302 InsO

## Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist (III)

Mit der Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist verbunden: Neufassung des § 231 AO

Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich lediglich um eine redaktionelle Neufassung, mit der keine inhaltliche Änderung verbunden sein soll!

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



## Ansprechpartner



**Dr. Christian Jehke, LL.M.**  
Assoziierter Partner  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
christian.jehke@fgs.de  
T +49 30 / 21 00 20 - 0

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

### Bonn <sup>17</sup>

Friedrich-Ebert-Allee 13  
53113 Bonn  
T +49 228/95 94-0  
F +49 228/95 94-100  
bonn@fgs.de

### Repräsentanz Zürich

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

### 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

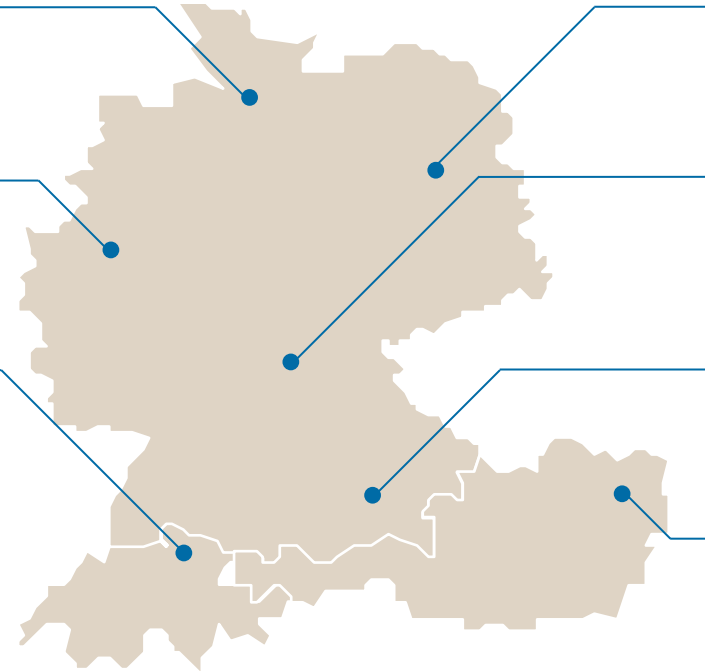
MesseTurm  
Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
T +49 69/717 03-0  
F +49 69/717 03-100  
frankfurt@fgs.de


### München

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

### Repräsentanz Wien

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





**Das StUmgBG**  
**§370 Abs. 3 Nr. 6 AO**  
**Sammelauskunftersuchen**



# Strafrechtliche Implikationen

- Besonders schwerer Fall nach § 370 Abs. 3 Nr. 6 bei Nutzung Drittstaat Gesellschaft
- Normierung Sammelauskunftersuchen
- Bußgeldbewehrte Verschärfung der Dokumentationspflichten

# Besonders schwerer Fall nach § 370 Abs. 3 Nr. 6 AO - E

- Besonders schwerer Fall bei **Basisgesellschaften**

(...)

- „eine **Drittstaat-Gesellschaft** im Sinne des § 138 Absatz 3, auf die er **alleine oder zusammen mit nahestehenden** Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes **unmittelbar oder mittelbar** einen **beherrschenden oder bestimmenden** Einfluss ausüben kann, zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen **nutzt** und auf diese Weise **fortgesetzt** Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.“

## § 138 Abs. 2 S. 2 -E

- **Drittstaat-Gesellschaft** im Sinne von Satz 1 ist eine Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind. In den Fällen des Satzes 1 ist auch die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit der Drittstaat-Gesellschaft mitzuteilen.

## § 370 Abs. 3 Nr. 6 AO-E Begründung

- Gezielte Nutzung von Auslandsgesellschaften erfordert eine aufwändige Vorbereitung und Organisation (?)
  - Beratung, Gründung, Einrichtung eines Geschäftssitzes
- Hohe kriminelle Energie (?)
- Unrechtsgehalt sei vergleichbar zu übrigen Fällen
- Erfrischend kurze Gesetzesbegründung
- Populismus

## § 370 Abs. 3 Nr. 6 AO - Kritik

- Verstoß gg. Bestimmtheitsgrundsatz
- Norm völlig überfrachtet
- Kein Bedürfnis (50.000€ Grenze fast immer erreicht bei Basisgesellschaften)
- Kriminalisierung steuerlicher Gestaltung
- Übersteigerte Nachweisanforderungen/Dokumentationswahnsinn
- Bisher unbenannter schwerer Fall
- Ausreichende bußgeldbewehrte Regelungen auf steuerl. Ebene (BEPS, Funktionsverlagerung, Verrechnungspreise, Schätzung am oberen Rand)

## § § 138, 138b - E

- Verschärfung der Dokumentationsanforderungen
- Bußgeldbewehrt
- Aufwand f. Unternehmen
- Indiz bei Verletzung?
- Kombination Bußgeld – Strafe?
  - Strafklageverbrauch/EuGH

# Sammelauskunftersuchen nach § 93 Abs. 1a AO

- Konkretisierung der (umstr.)  
Rechtsprechung
- „dem Grunde nach bestimmbar, ihr  
noch nicht bekannten Personen“
- **„hinreichender Anlass“** für die  
Ermittlungen“
- Subsidiär

# Hinreichender Anlass BT Drs. 18/11132

## S. 24

- *Ein hinreichender Anlass für ein Sammelauskunftersuchen liegt nach der ständigen BFH-Rechtsprechung vor, wenn aufgrund **konkreter Anhaltspunkte** oder aufgrund **allgemeiner Erfahrung** die **Möglichkeit einer Steuerverkürzung** in Betracht kommt und daher eine Anordnung bestimmter Art angezeigt ist. Ermittlungen „ins Blaue hinein“, Rasterfahndungen, Ausforschungsdurchsuchungen oder ähnliche Ermittlungsmaßnahmen sind unzulässig.*
- *Für ein Sammelauskunftersuchen ist aber ausreichend, dass die Finanzbehörde im Rahmen einer **Prognoseentscheidung** im Wege vorweggenommener Beweiswürdigung nach pflichtgemäßem Ermessen zu dem Ergebnis gelangt, dass die Auskunft voraussichtlich zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen wird.*
- *Ein **strafrechtlicher Anfangsverdacht** nicht erforderlich*



# Sammelauskunftersuchen nach § 93

## Abs. 7 AO

- *4a., zur Ermittlung, in welchen Fällen ein **inländischer Steuerpflichtiger** im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 **Verfügungsberechtigter** oder **wirtschaftlich Berechtigter** im Sinne des § 1 Absatz 6 des Geldwäschegesetzes eines Kontos oder Depots einer natürlichen Person, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ist“*
- *oder*
- *4b. zur **Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen** in den Fällen des § 208 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3“. **(Steuerfahndung)***

## § 93b Abs. 1a - E

- „(1a) Die Kreditinstitute haben für Kontenabrufersuchen der Finanzbehörden nach § 93 Absatz 7 **zusätzlich** zu den in § 24c Absatz 1 des Kreditwesengesetze bezeichneten Daten auch die in § 154 Absatz 2a – E bezeichneten Daten zu speichern.“
- (**Identifikationsnummer** nach § 139b AO, **Wirtschafts-ID o. Steuernummer**)

# Kritik

- **Unbestimmtheit** (Monitum durch BVerfG 2 BvL 17/02, aber Rückgriff auf Grundsätze BFH)
- Vorfelderermittlungen bisher nur durch SteuFA
- Nunmehr sämtliche FAe
- Widersprüchliche Begründung was Hinreichenden Anlass und Verständnis vom strafrechtlichen Anfangsverdacht betrifft
- Presseberichte ohne **belastbare Benennung** v. Tatsachen (-)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Dr. Sebastian Peters  
Sebastian.Peters@sta-bonn.nrw.de  
0228 – 97 52 707