

Hamburger Steuerdialog

Update Kapital- und
Personengesellschaften –
Aktuelle Rechtsprechung im
Unternehmensteuerrecht –
Diskussion in Fällen

Dr. Almuth Müller-Horn, Finanzgericht Hamburg
Lars Behrendt, Partner KPMG Hamburg

—
Hamburg, 12. April 2018

Agenda



1

Aktuelle Rechtsprechung Personengesellschaften

1.1

BFH-Urteil v. 04.05.2017, IV R 2/14 – Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStG bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG

1.2

BFH-Urteil v. 13.07.2017, IV R 42/14 – Gewerbliche Prägung der „Einheits-GmbH & Co. KG“

2

Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2.1

Urteil FG Hamburg v. 27.6.2017, 6 K 127/16 (Rev. BFH, I R 52/17) – § 42 AO bei Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen

2.2

BFH-Urteil v. 10.05.2017, I R 93/15 – Verlustübernahmevereinbarung und variable Ausgleichszahlungen in der Organschaft

2.3

BFH-Urteil v. 31.05.2017, I R 37/15 – Schachtelstrafe i.S.d. § 8b Abs. 3 KStG

Aktuelle Rechtsprechung Personengesellschaften

1. Aktuelle Rechtsprechung Personengesellschaften

1.1 BFH-Urteil v. 04.05.2017, IV R 2/14 – Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStG bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (1/2)

Stark vereinfachter Sachverhalt

GmbH &
Co. KG

Verlustfeststellungsbescheide i.S.d. § 10a GewStG vor BP:

- 31.12.2000 [X] €
- 31.12.2001 [X] €
- 31.12.2002 [X] €

Wechselnde Geschäftstätigkeit der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG wie folgt:

- 1977-1988: Fertigaragenproduktion
- 1988-1995: Herstellung Katzenstreu
- 1996-30.09.2003: Handel mit Zement (ohne eigenes Personal)
- Dezember 2003: Anwachsung einer KG, die Bauträgertätigkeit ausübt (mit 74 Arbeitnehmern)
- Mitte 2005: Herstellung von Betonsteinen

Fragestellung

- Ist im Erhebungszeitraum 2003 bei der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG die für den Verlustabzug i.S.d. § 10a GewStG notwendige Unternehmensidentität gewahrt, obwohl sie zum 30.09.2003 den Handel mit Zement einstellt?
- Wie wirkt sich in diesem Zusammenhang die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG aus, wonach die Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft **in vollem Umfang** als Gewerbebetrieb gilt?

Entscheidung

- Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStG setzt voraus, dass der Gewerbebetrieb im Jahr der Verlustanrechnung identisch ist mit dem Gewerbebetrieb im Jahr der Verlustentstehung
- Unternehmensidentität ist Ausprägung des Charakters der Gewerbesteuer als Objektsteuer, die den Gewerbebetrieb als Steuergegenstand hat

1. Aktuelle Rechtsprechung Personengesellschaften

1.1 BFH-Urteil v. 04.05.2017, IV R 2/14 – Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStG bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (2/2)

Stark vereinfachter Sachverhalt

GmbH &
Co. KG

Verlustfeststellungsbescheide i.S.d. § 10a GewStG vor BP:

- 31.12.2000 [X] €
- 31.12.2001 [X] €
- 31.12.2002 [X] €

Wechselnde Geschäftstätigkeit der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG wie folgt:

- 1977-1988: Fertigaragenproduktion
- 1988-1995: Herstellung Katzenstreu
- 1996-30.09.2003: Handel mit Zement (ohne eigenes Personal)
- Dezember 2003: Anwachsung einer KG, die Bauträgertätigkeit ausübt (mit 74 Arbeitnehmern)
- Mitte 2005: Herstellung von Betonsteinen

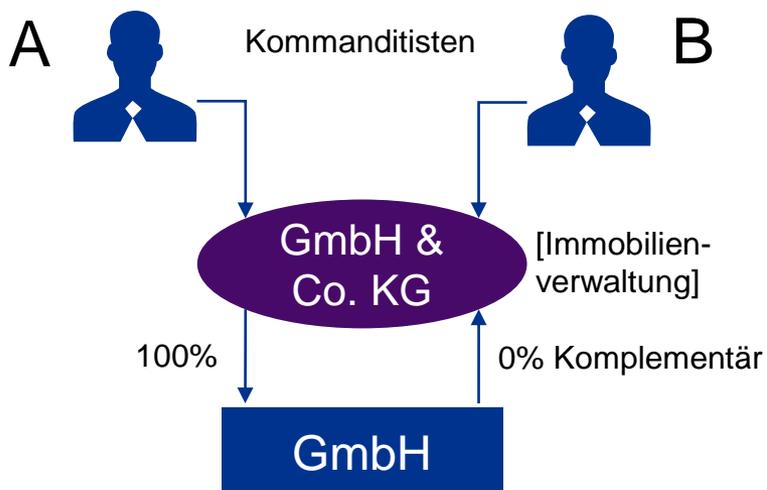
Entscheidung

- Kapitalgesellschaften haben – kraft Rechtsform – stets und in vollem Umfang einen Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG, § 8 Abs. 2 KStG), sodass die Unternehmensidentität bei ihnen für den gewerbsteuerlichen Verlustabzug keine Rolle spielt
- Für Personengesellschaften gilt jedoch § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG, wonach nur ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. EStG ein Gewerbebetrieb i.S.d. GewStG ist. Entsprechend unterliegen z.B. Vorbereitungs- handlungen einer gewerblich geprägten KG noch nicht der GewSt
- Daher gilt gemäß der BFH-Entscheidung die Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStG auch für gewerblich geprägte Personengesellschaften
- Verfassungsrechtlich ist keine Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften geboten, da gewichtige Unterscheidungsgründe bestehen
- Der GmbH & Co. KG ist daher der Verlustabzug der vor dem 30.09.2003 entstandenen Verluste zu versagen

1. Aktuelle Rechtsprechung Personengesellschaften

1.2 BFH-Urteil v. 13.07.2017, IV R 42/14 – Gewerbliche Prägung der „Einheits-GmbH & Co. KG“ (1/2)

Stark vereinfachter Sachverhalt



Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG:

- Geschäftsführungsbefugnis bei der Komplementär-GmbH
- Soweit es jedoch um die Wahrnehmung der Rechte aus oder an der Komplementärin geht, sollte die Komplementärin von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein (zwecks Vermeidung von Interessenkonflikten)

Fragestellung

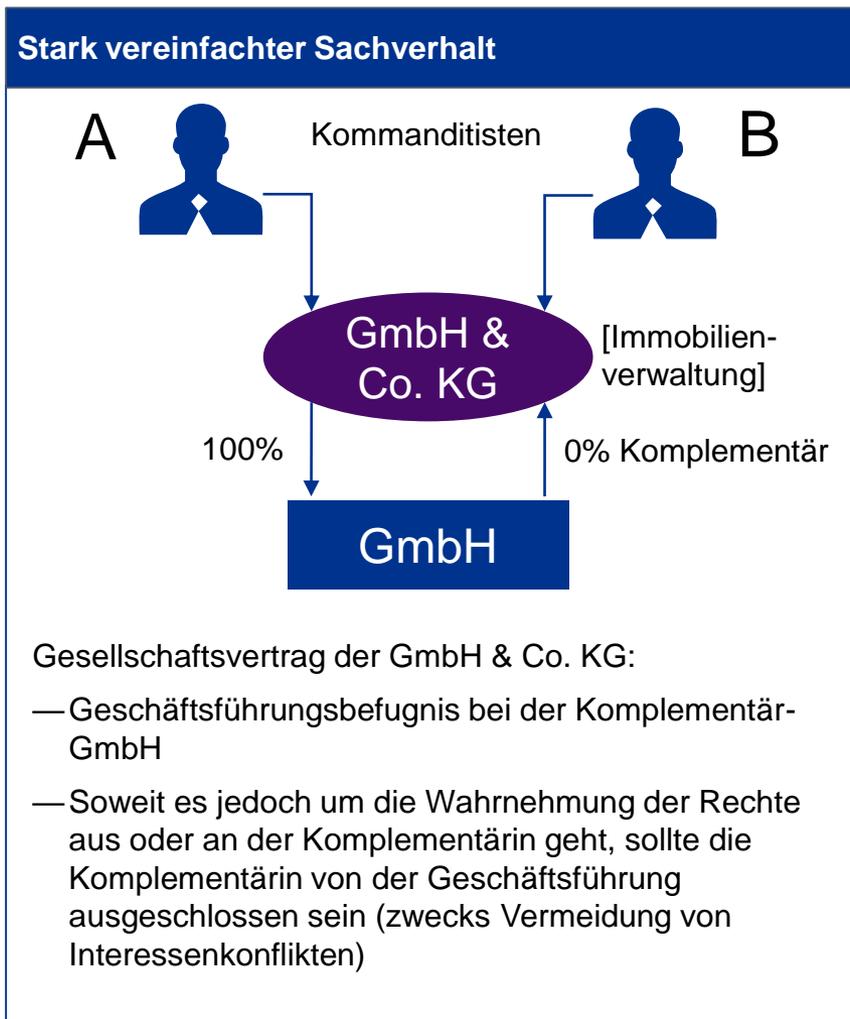
- Ist die „Einheits-GmbH & Co. KG“ gewerblich geprägt i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, obwohl die Komplementärin – bezogen auf die Rechte aus ihren Anteilen – von der Geschäftsführung ausgeschlossen war und die Geschäftsführung insoweit den Kommanditisten oblag?

Entscheidung

- Wortlaut § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG:
„Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, [...] bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftender Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft).“

1. Aktuelle Rechtsprechung Personengesellschaften

1.2 BFH-Urteil v. 13.07.2017, IV R 42/14 – Gewerbliche Prägung der „Einheits-GmbH & Co. KG“ (2/2)



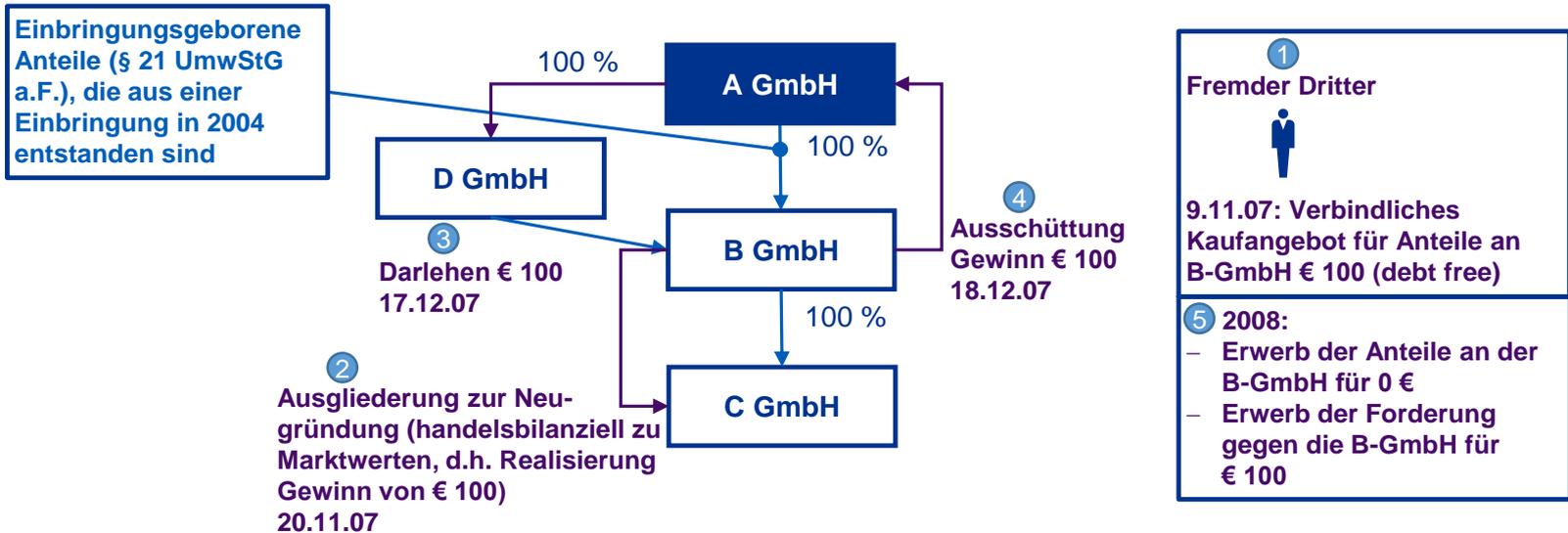
- Entscheidung**
- Drei Voraussetzungen der gewerblichen Prägung:
 - Keine originär gewerbliche Tätigkeit
 - Kapitalgesellschaft(en) als persönlich haftende(r) Gesellschafter
 - Geschäftsführung bei diesen persönlich haftenden Kapitalgesellschaften oder bei Personen, die nicht Gesellschafter sind
 - Diese Voraussetzungen wurden im Entscheidungsfall von der „Einheits-GmbH & Co. KG“ erfüllt, insbesondere auch hinsichtlich der Geschäftsführungsbefugnis:
 - Geschäftsführung = Auf Verwirklichung des Gesellschaftszwecks gerichtete Tätigkeit
 - Unschädlich: Wenn Kommanditist Geschäftsführung der Komplementär-GmbH (und somit mittelbar der KG) ausübt
 - Maßnahmen bezogen auf die Anteile an der Komplementär-GmbH gehören **nicht** zur Geschäftsführung
 - BFH bestätigte somit die herrschende Meinung.

Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2. Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2.1 Urteil FG Hamburg v. 27.6.2017, 6 K 127/16 (Rev. BFH, I R 52/17) – § 42 AO bei Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen (1/2)

Stark vereinfachter Sachverhalt



- Gewinn aus der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile an der B-GmbH war in 2007 bei der A-GmbH voll steuerpflichtig (§ 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG a.F.)
- Die Ausschüttung der B-GmbH war bei der A-GmbH dagegen nur zu 5 % steuerpflichtig (§ 8b Abs. 1 S. 1 KStG)
- Liegt ein Missbrauch i.S.d. § 42 AO vor, weil der voll steuerpflichtige Veräußerungsgewinn in eine 95 %-freie Gewinnausschüttung „umgewandelt“ wurde?

2. Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2.1 Urteil FG Hamburg v. 27.6.2017, 6 K 127/16 (Rev. BFH, I R 52/17) – § 42 AO bei Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen (2/2)

Das FG Hamburg bejahte die Anwendung des § 42 AO im vorliegenden Fall. Die Zahlung für das Darlehen wurde als Kaufpreiszahlung für die Anteile behandelt, so dass der steuerpflichtige Gewinn i.S. § 8b Abs. 4 KStG a.F. entsprechend erhöht wurde.

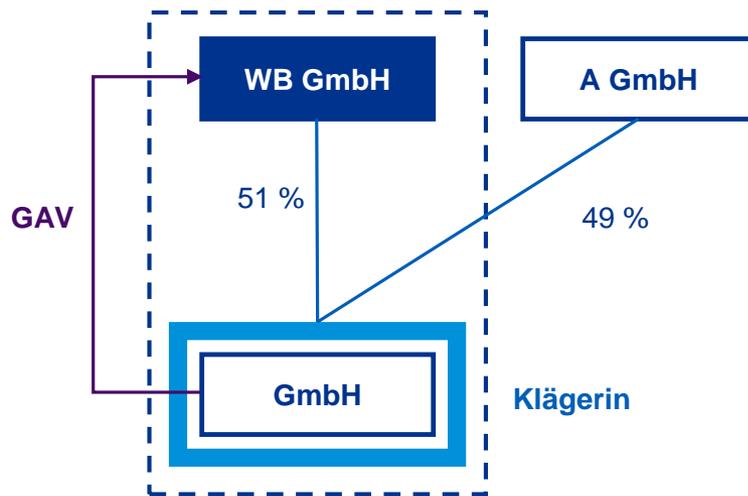
Kernaussagen:

- § 42 AO findet Anwendung, wenn spezielle Missbrauchsvorschrift (hier: § 8b Abs. 4 KStG a.F.) ihrerseits missbraucht wird.
- Dauerhaftes Fortbestehen der „Struktur“ nach der Veräußerung ist insoweit ohne Relevanz.
- Die Klägerin (A-GmbH) konnte keinen substantziellen Zweck der bzw. keine außersteuerlichen Gründe für die Darlehensgewährung geltend machen.
- „Schädliche“ Aspekte:
 - „Umständliche“ Schrittfolge
 - Enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Schritten
 - Ernsthaftigkeit und Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung fraglich

2. Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2.2 BFH-Urteil v. 10.05.2017, I R 93/15 – Verlustübernahmevereinbarung und variable Ausgleichszahlungen in der Organschaft (1/3)

Stark vereinfachter Sachverhalt



- EAV mit **GmbH** als OG am **30.11.2004** abgeschlossen (Streitjahre 2004-07); Minderheitsgesellschafter mit 49 % beteiligt
- Vertrag enthielt Verweis auf § 302 Abs. 1 und 3 AktG, nicht auf Abs. 4 (der auch erst zum **15.12.2004** eingeführt wurde)
- Ausgleichszahlung: zusätzlich zu einer fixen Ausgleichszahlung eine variable Komponente, die an den Ertrag der Organgesellschaft gekoppelt war

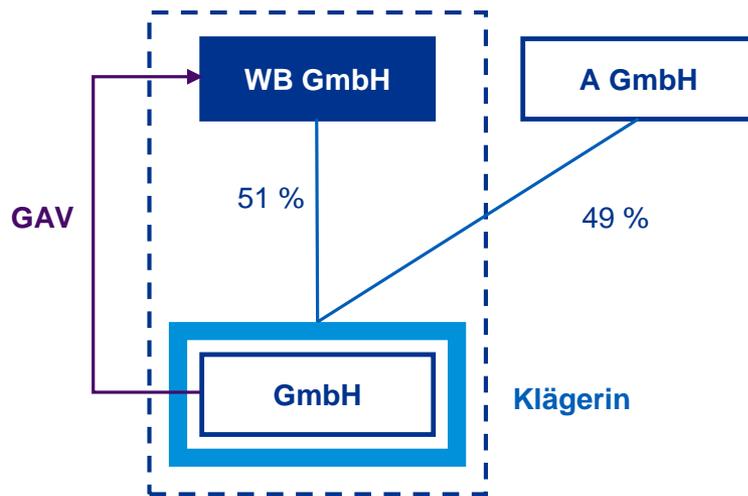
Entscheidung

- Vereinbarkeitserfordernis in § 17 KStG bezieht sich auch auf solche Regelungsbestandteile des § 302 AktG, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des GAV noch nicht in Kraft getreten waren (hier: § 302 Abs. 4 AktG, der mit Wirkung zum **15.12.2004** eingeführt wurde)
 - Bei Änderung des § 302 AktG ist eine inhaltliche Übereinstimmung des GAV mit § 302 AktG herzustellen (**Anpassungsverpflichtung**)
 - **Offen gelassen** vom BFH, in welchen zeitlichen Grenzen die Anpassungsverpflichtung umzusetzen ist
 - **Keine Erwägungen** des BFH dazu, ob die GAV-Änderung einen steuerlichen Neuabschluss darstellt (fünfjährige Mindestlaufzeit)
- **Zusätzliche variable Ausgleichszahlung**, deren Höhe sich am Ertrag der OG orientiert und die zu einer lediglich anteiligen Gewinnzurechnung an den OT führt, steht der steuerlichen Anerkennung der Organschaft entgegen
 - **Keine Erwägungen** des BFH dazu, ob eine GmbH als OG überhaupt eine AGZ entsprechend § 304 AktG **im EAV** vereinbaren muss

2. Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2.2 BFH-Urteil v. 10.05.2017, I R 93/15 – Verlustübernahmevereinbarung und variable Ausgleichszahlungen in der Organschaft (2/3)

Stark vereinfachter Sachverhalt



- EAV mit **GmbH** als OG am **30.11.2004** abgeschlossen (Streitjahre 2004-07); Minderheitsgesellschafter mit 49 % beteiligt
- Vertrag enthielt Verweis auf § 302 Abs. 1 und 3 AktG, nicht auf Abs. 4 (der auch erst zum **15.12.2004** eingeführt wurde)
- Ausgleichszahlung: zusätzlich zu einer fixen Ausgleichszahlung eine variable Komponente, die an den Ertrag der Organgesellschaft gekoppelt war

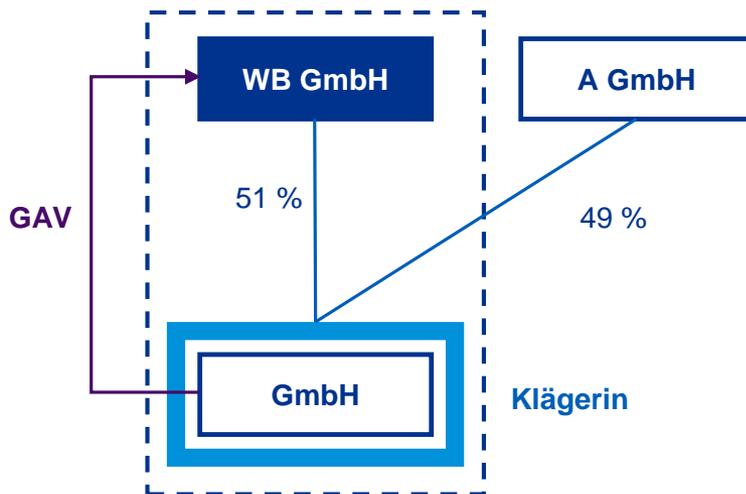
Folgen

- a) Verlustübernahmevereinbarung bei einer GmbH als OG
- **Kein Handlungsbedarf** für "Neu-EAV", die **nach dem 27.2.2013** abgeschlossen/geändert wurden, weil sie bereits einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten müssen (§ 17 KStG idF der kleinen Organschaftsreform).
 - **Anpassungsbedarf** für "Alt-EAV", die **vor dem 15.12.2004** abgeschlossen wurden und **keinen dynamischen Verweis** auf § 302 AktG und **keinen (auch nicht nachträglich ergänzten) Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG** enthalten ?
 - **Künftiger Handlungsbedarf** bei erneuter Änderung des § 302 AktG für "Alt-EAV", die **vor dem 27.2.2013** abgeschlossen wurden und keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten (z.B. **EAV aus 2007** mit Verweis (auch) auf § 302 Abs. 4 AktG oder **EAV aus 1998**, der mit Vertragsänderung in 2005 um einen Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG ergänzt wurde).
→ **Empfehlung:** Dynamisierung der Verlustübernahmeklausel

2. Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2.2 BFH-Urteil v. 10.05.2017, I R 93/15 – Verlustübernahmevereinbarung und variable Ausgleichszahlungen in der Organschaft (3/3)

Stark vereinfachter Sachverhalt



- EAV mit **GmbH** als OG am **30.11.2004** abgeschlossen (Streitjahre 2004-07); Minderheitsgesellschafter mit 49 % beteiligt
- Vertrag enthielt Verweis auf § 302 Abs. 1 und 3 AktG, nicht auf Abs. 4 (der auch erst zum **15.12.2004** eingeführt wurde)
- Ausgleichszahlung: zusätzlich zu einer fixen Ausgleichszahlung eine variable Komponente, die an den Ertrag der Organgesellschaft gekoppelt war

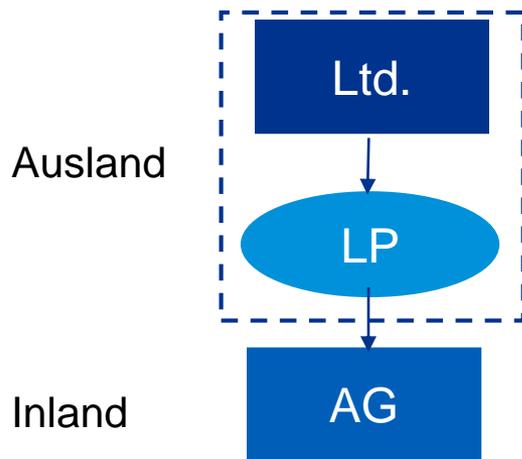
Folgen

- b) Ausgleichszahlungen bei einer GmbH als OG
- Ausgleichszahlung einer GmbH (wenn sie denn vereinbart wird) muss den **gesellschaftsrechtlichen Vorgaben des § 304 AktG** entsprechen
 - **Zusätzliche variable Ausgleichszahlung**, deren Höhe sich am Ertrag der Organgesellschaft orientiert und die zu einer lediglich anteiligen Gewinnzurechnung an den Organträger führt, steht der steuerlichen Anerkennung der Organschaft entgegen
 - Generell variable Ausgleichszahlungen, die sich am **Ergebnis der Organgesellschaft** orientieren, schädlich?
(§ 304 Abs. 2 Satz 2 AktG erlaubt nur Kopplung an das **Ergebnis des Organträgers**)

2. Aktuelle Rechtsprechung Kapitalgesellschaften

2.3 BFH-Urteil v. 31.05.2017, I R 37/15 – Schachtelstrafe i.S.d. § 8b Abs. 3 KStG bei beschränkter Steuerpflicht

Stark vereinfachter Sachverhalt



- Ausländische Kapitalgesellschaft (Ltd.) war über ausländische Gesellschaft (LP) an inländischer AG beteiligt
- Streitjahr 2006: Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der AG

Entscheidung

- § 8b KStG gilt grundsätzlich sowohl für unbeschränkt als auch beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige
- Gewinn aus Veräußerung der Anteile ist nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei
- Keine Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots des § 8b Abs. 3 KStG, weil mangels inländischer Betriebsstätte oder ständigen Vertreters keine inländischen Einkünfte erzielt wurden, bei deren Ermittlung Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten

Folgen

- Gewinne aus Anteilsveräußerungen von beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen ohne inländische Betriebsstätte oder ständigen Vertreter können nach dem BFH-Urteil zu 100 % steuerfrei vereinnahmt werden

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit