



Update Kapital- gesellschaften

Lars Behrendt, Partner
10. Hamburger Steuerdialog
—
Hamburg, 18. Oktober 2018



Agenda – Neuerungen Kapitalgesellschaften

1. Gesetzgebung

- 1.1 § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG – Nichtanwendung bis Ende 2015
- 1.2 § 8c Abs. 1a KStG – Sanierungsklausel – Wiederanwendung ab 2008
- 1.3 Organschaft – Anerkennung der Organschaft auch bei variablen Ausgleichszahlungen

2. Rechtsprechung

- 2.1 Organschaft § 302 AktG Verlustübernahme (FG Düsseldorf v. 17.4.2018, 6 K 2507/17)
- 2.2 Verschmelzung = Veräußerung i.S.d. § 22 UmwStG (BFH v. 24.1.2018, I R 48/15)
- 2.3 GewSt auf Einbringungsgewinn I (FG Schleswig-Holstein v. 21.3.2018, 1 K 1/16)

3. Verwaltung

- 3.1 Dividendenfreistellung gemäß DBA Frankreich
- 3.2 Vergütung auf Genussrechte



1. Gesetzgebung

1.1 § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG - Nichtanwendung bis Ende 2015 (1/2)

Änderung des § 8c KStG durch das USt-Ausfall-Vermeidungsgesetz (vormals: JStG 2018) als Reaktion auf den Beschluss des BVerfG v. 29.3.2017 (2 BvL 6/11, BGBl. I 1289), wonach die (anteilige) Versagung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach Anteilerwerben von mehr als 25 % und bis zu 50 % gegen das Grundgesetz verstößt

Daher: Nichtanwendung der Rechtsfolgen von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (anteiliger Verlustuntergang) für Erwerbe nach 31.12.2007 und vor 1.1.2016 (§ 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E) zur Umsetzung des o.a. BVerfG-Beschlusses

Für Anteilerwerbe nach dem 31.12.2015 bleibt es also (zunächst) bei der Anwendung der Rechtsfolgen von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, was damit begründet wird, dass ab diesem Zeitpunkt § 8d KStG gilt, der unter bestimmten (sehr strengen) Voraussetzungen eine Ausnahme von der Versagung des Verlustabzugs vorsieht.

1.1 § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG – Nichtanwendung bis Ende 2015 (2/2)



Die im Vorfeld diskutierte „Große Reform“ der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften ist somit (zunächst) ausgeblieben.



Kritik (vgl. die einschlägige Literatur):

- Anwendung des § 8d KStG heilt die Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ab 2016 nicht
- Auch § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (für Anteilserwerbe von mehr als 50 %) ist verfassungswidrig, vgl. anhängiges Verfahren beim BVerfG (Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29.8.2017, 2 K 245/17)

1.2 § 8c Abs. 1a KStG - Sanierungsklausel - Wiederaanwendung ab 2008

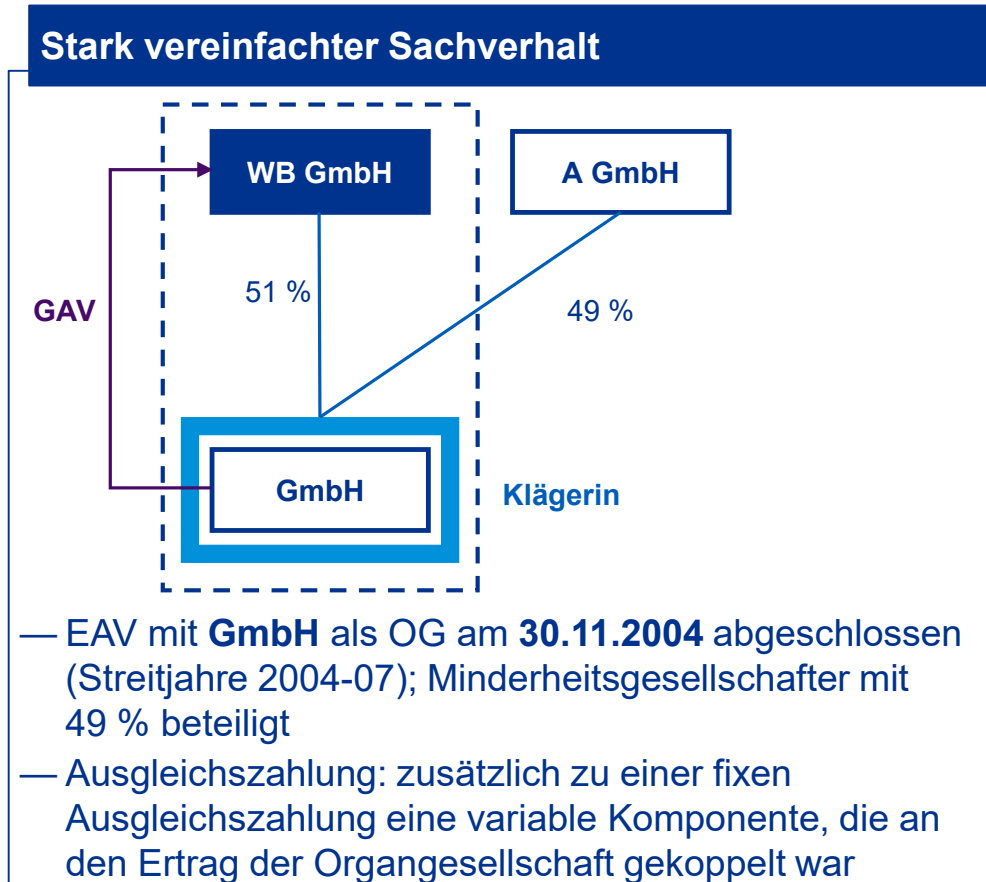
Die EU-Kommission hat mit Beschluss vom 26.1.11 (ABI. L 235 vom 10.9.11, S. 26) festgestellt, dass die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG eine mit dem gemeinsamen Markt nicht zu vereinbarende rechtswidrige Beihilfe darstellt.

Daraufhin wurde in 2011 gesetzlich angeordnet, dass die Sanierungsklausel bis zur Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zunächst suspendiert wird.

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteilen vom 28.6.2018 den o.a. Beschluss der Europäischen Kommission für nichtig erklärt (keine unzulässige Beihilfe).

Daher: Wiederaanwendung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ab dem VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 (§ 34 Abs. 6 Satz 2f. KStG-E i.d.F. des USt-Ausfall-Vermeidungsgesetzes)

1.3 Organschaft - Anerkennung der Organschaft auch bei variablen Ausgleichszahlungen



BFH-Urteil v. 10.5.2017, I R 93/15

- **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 (entgegen BMF-Schreiben vom 20.4.2010, BStBl. II 2010, 407)

1.3 Organschaft – Anerkennung der Organschaft auch bei variablen Ausgleichszahlungen

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Organschaft: Feste + variable Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter

- Gesetzliche Fiktion: ganzer Gewinn gilt auch dann als abgeführt, wenn neben dem festen Betrag ein **weiterer Bestandteil** hinzutritt (§ 14 Abs. 2 KStG-E) und folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:
 - Ausgleichszahlung übersteigt insgesamt nicht den **Gewinnanteil**, der dem Anteil am gezeichneten Kapital entspricht (Problem in Verlustjahren ?, Widerspruch zu § 304 AktG ?)
 - Der über den Mindestbetrag hinausgehende Betrag muss nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein (sog. **Kaufmannstest**)
- Nichtanwendungsgesetz zu BFH I R 1/08 und I R 93/15; derzeit BMF-Nichtanwendungserlass vom 20.4.2010 zu I R 1/08
- Zeitliche Anwendung: „auch für Veranlagungszeiträume vor 2017“ (§ 34 Abs. 6b KStG-E) – redaktionelles Versehen, dass Veranlagungszeitraum 2017 ggf. nicht erfasst ist ?



2. Rechtsprechung

2.1 Organschaft § 302 AktG Verlustübernahme (1/2)

FG Düsseldorf v. 17.4.2018, 6 K 2507/17 K, rkr.: Die Bezugnahme auf freie Rücklagen zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags erfüllt nicht die Anforderungen an eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG



Sachverhalt:

- Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH aus 2005:
 - **§ 2 Gewinnabführung:** „Während der Dauer dieses Vertrages gebildete **freie Rücklagen** (andere Gewinnrücklagen sowie **Kapitalrücklagen** aus Zuzahlungen) sind (...) aufzulösen und zum **Ausgleich eines Jahresfehlbetrages** zu verwenden oder als Gewinn abzuführen.“
 - **§ 3 Verlustübernahme:** „OT ist entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG in der jeweils gültigen Fassung verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den **freien Rücklagen** (andere Gewinnrücklagen und **Kapitalrücklagen** aus Zuzahlung) Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“



Entscheidung:

- GAV ist **steuerlich nicht anzuerkennen**, da Verstoß gegen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F.
- Keine Vereinbarung der Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG (in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen), da Verlustübernahmeverpflichtung durch Bezugnahme auf **Kapitalrücklagen** eingeschränkt wird
- Wortlaut § 302 Abs. 1 AktG: Nur „**andere Gewinnrücklagen**“ aus vertraglicher Zeit dürfen zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags verwendet werden.

2.1 Organschaft § 302 AktG Verlustübernahme (2/2)

FG Düsseldorf v. 17.4.2018, 6 K 2507/17 K, rkr.: Die Bezugnahme auf freie Rücklagen zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags erfüllt nicht die Anforderungen an eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG



Folgen:

- **Neu-EAV** (nach 26.2.2013): grds. **einfacher dynamischer Verweis** auf § 302 AktG **ohne** zusätzliche Wortlautwiedergabe → **kein Risiko**
- **Alt-EAV** (vor 27.2.2013): Bezugnahme auf **freie Rücklagen und/oder Kapitalrücklagen** grds. **schädlich**
 - **Heilung** war möglich im Rahmen der **Übergangsregelung** zur kleinen Organschaftsreform (§ 34 Abs. 10b KStG a.F.)
 - Grundsätzliche **Empfehlung** bei bislang unterlassener Vertragsanpassung: Vertragsanpassung jetzt nachholen, um **Rechtssicherheit** für die Zukunft zu haben; aber im Einzelfall zu prüfen
- Siehe auch **OFD NRW v. 11.7.2018**

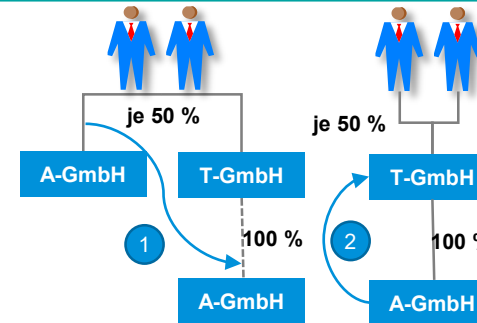
2.2 Verschmelzung = Veräußerung i.S.d. § 22 UmwStG (1/2)

BFH v. 24.1.2018 (I R 48/15): In einer Aufwärtsverschmelzung liegt eine Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, die zur rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führt



Sachverhalt:

- 2011: Natürliche Personen bringen Anteile an A-GmbH in T-GmbH zu Buchwerten ein (Anteilstausch)
- Im selben VZ Aufwärtsverschmelzung der A-GmbH auf die T-GmbH zu Buchwerten
- Finanzamt: Verschmelzung führt zu Einbringungsgewinn ("EG II") i. S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG



Entscheidung:

- **Qualifizierter Anteilstausch liegt vor:**
 - Übernehmende Gesellschaft muss nach Einbringung die Stimmrechtsmehrheit an erworbener Gesellschaft haben
- **Einbringungsgewinn II:**
 - Veräußerung ist grds. die Übertragung von Gesellschaftsanteilen gegen Entgelt
 - **Verschmelzung** zweier Körperschaften aus Sicht des Anteilseigners = **Tausch** (entgeltlicher Erwerb) der Anteile an der übertragenden Körperschaft gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft
 - **Aufwärtsverschmelzung** aus Sicht der Muttergesellschaft = **tauschähnlicher Vorgang**, da das Vermögen der TG auf die MG übergeht und „im Gegenzug“ die Anteile an der TG untergehen → Veräußerung → EG II

2.2 Verschmelzung = Veräußerung i.S.d. § 22 UmwStG (2/2)

BFH v. 24.1.2018 (I R 48/15): In einer Aufwärtsverschmelzung liegt eine Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, die zur rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führt



Folgen:

- **Qualifizierter Anteilstausch:** Bestätigung Verwaltungsauffassung (Rz. 21.09 UmwStE); aber offen gelassen, ob Einbringung in zeitlichen Zusammenhang ausreichend oder darüber hinaus ein einheitlicher Einbringungsvorgang erforderlich ist (so aber Rz. 21.09 Bsp. c UmwStE)
- **Entgeltlichkeit** = Bestätigung Rz. 00.02, 22.07, 22.22 UmwStE? Umwandlungen und Einbringungen – unabhängig vom Wertansatz – als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge?
- **Vermeidung/Abmilderung EG II: Direkte Verschmelzung** A- auf T-GmbH (ohne Anteilstausch); **Sperrfrist abwarten; Abmilderung** um 1/7 für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr; **Billigkeitsregelung Rz. 22.23 UmwStE** (aber Aufwärtsverschmelzung wohl nicht begünstigt: s. Bsp. 3 zu Rz. 22.23)

2.3 GewSt auf Einbringungsgewinn

FG Schleswig-Holstein v. 21.3.2018, 1 K 1/16: GewSt-Freiheit des Einbringungsgewinns II („EG II“)



Sachverhalt:

- Eine natürliche Person bringt Mitunternehmeranteile an einer KG in eine GmbH zu einem Wert unterhalb des gemeinen Wertes ein, inkl. Beteiligung an einer anderen GmbH, die zum SBV II der KG gehörte.
- Aufnehmende GmbH veräußerte innerhalb von 7 Jahren die miteingebrachten, sperrfristbehafteten Anteile → EG II



Entscheidung:

- EG II kein laufender Gewinn, gehört nicht zum Gewerbeertrag der KG
- EG II ist gewstl. so zu behandeln, wie eine Anteilseinbringung zum gemeinen Wert im Einbringungszeitpunkt zu versteuern gewesen wäre
- Als notwendige SBV II wären Anteile Bestandteil der vollständig veräußerten MU'schaft an der KG gewesen. Bei direkter Veräußerung der gesamten MU'schaft durch natürliche Person wäre der Veräußerungsgewinn ebenfalls nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen.

2.3 GewSt auf Einbringungsgewinn

FG Schleswig-Holstein v. 21.3.2018, 1 K 1/16: GewSt-Freiheit des Einbringungsgewinns II („EG II“)



Folgen:

- Erstes finanzgerichtliches Urteil zu der Streitfrage
- Revision zugelassen
- Entgegen Verwaltungsauffassung: „Der EG II gehört bei Anteilen im Betriebsvermögen zum Gewerbeertrag“ (Rz. 22.13 UmwSt-Erlass)



3. Verwaltung

3.1 Dividendenfreistellung gemäß DBA Frankreich

OFD Nordrhein-Westfalen vom 13.3.2018: zum Verhältnis von Schachtelprivileg DBA Frankreich und § 8b Abs. 5 KStG

Hintergrund:

- Nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Buchst. b **DBA-Frankreich** erfolgt die Steuerfreistellung von Schachteldividenden auf die „**Nettoeinkünfte**“
- Finanzverwaltung hat daher bei Gewinnausschüttungen einer französischen Gesellschaft **§ 8b Abs. 5 KStG** im Rahmen einer Günstigerprüfung nur angewendet, wenn die tatsächlichen Betriebsausgaben die 5 % überstiegen (OFD Karlsruhe v. 10.3.2014 - S 1301/944 - St 222)
- FG München mit Urteil vom 13.4.2017 (7 K 59/14) und FG Köln (Urteil vom 31.8.2016 – 10 K 3550/14) haben entschieden, dass die Steuerfreistellung nach Artikel 20 Abs. 1 Buchst. B. DBA Frankreich § 8b Abs. 5 KStG nicht entgegen-steht, d.h. dass 5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben anzusetzen sind

Wesentlicher Inhalt:

- Vor dem Hintergrund dieser Urteile hat sich die Finanzverwaltung erneut mit der Frage der Anwendbarkeit des § 8b Abs. 5 KStG auf französische Dividenden befasst
- Beschlossen wurde, dass § 8b Abs. 5 KStG ab dem Veranlagungszeitraum 2018 vollumfänglich auf aus Frankreich stammende Dividendenerträge angewendet werden soll, d.h. dass 5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben anzusetzen sind
- Aus Gründen des Vertrauensschutzes kann die bisherige Günstigerprüfung im Veranlagungszeitraum 2017 weiterhin angewendet werden

Folge:

- Ausgang des BFH-Revisionsverfahrens (I R 72/16) bleibt abzuwarten.

3.2 Vergütung auf Genussrechte

OFD NRW

Verfügung vom 18.7.2018: Steuerbilanzieller Ausweis von Genussrechtskapital

Wesentlicher Inhalt:

- In der Steuerbilanz ist Genussrechtskapital nach handelsrechtlichen GoB als Verbindlichkeit anzusetzen (§ 5 Abs. 1 EStG)
- Vergütungen auf dieses Genussrechtskapital sind nach Maßgabe des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG abzugsfähig

Hinweis:

- Rechtsauffassung ist mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmt; BMF-Schreiben in Vorbereitung



Vielen Dank
für Ihre
Aufmerksamkeit

Ihr Ansprechpartner

Lars Behrendt

Partner, Tax

T 040 32015 5855

lbehrendt@kpmg.com

KPMG AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ludwig-Erhard-Straße 11-17

20459 Hamburg



www.kpmg.de/socialmedia

www.kpmg.de

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

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