

# Unternehmenssteuerrecht: Strukturüberlegungen 2019/2020

- Gesellschaftsrecht, Holdingstrukturen und Immobilien im Betriebsvermögen -

**Frank Perkuhn** | Diplom-Finanzwirt (FH), Rechtsanwalt, Steuerberater | Geschäftsbereichsleiter  
Steuern und Zölle beim EDEKA Verband kaufmännischer Genossenschaften e.V.

**Dr. Almuth Müller-Horn** | Richterin am Finanzgericht Hamburg

**Richard Meier** | Steuerberater, Fachberater für Internationales Steurrecht | RIM Beratung, Hamburg

**Dr. Arne von Freeden, LL.M. (NYU)** | Rechtsanwalt, Steuerberater | Flick Gocke Schaumburg, Hamburg

# Gliederung

- I. Aktuelle Entwicklungen
- II. Holdingstrukturen im Mittelstand
- III. Immobilien im Betriebsvermögen

## Aktuelle Gesetzgebung

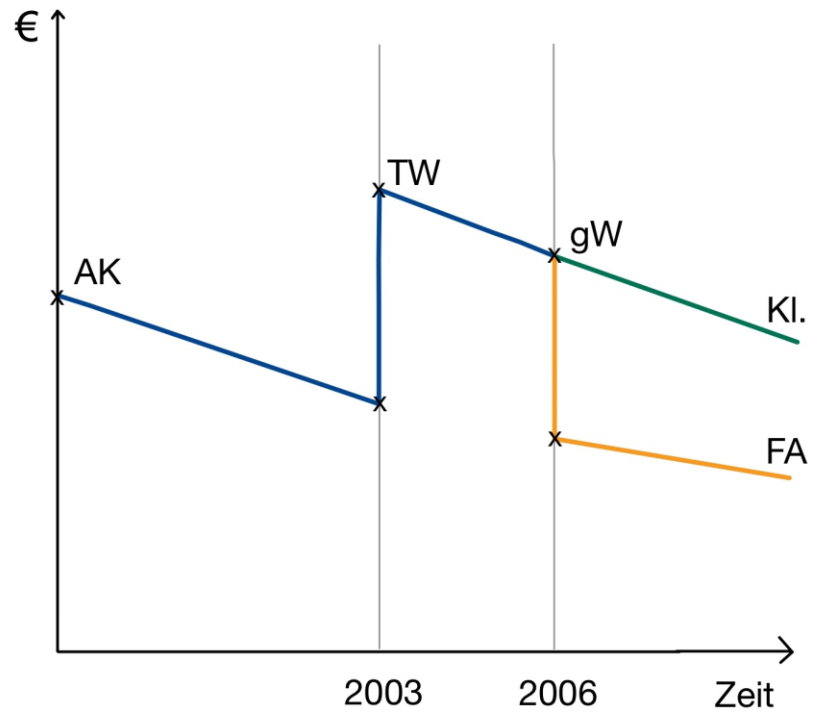
- JStG 2019 (Gesetz zur weiteren Förderung der E-Mobilität und zur Änderung weitere Vorschriften; Stellungnahme BR v. 23.09.2019)
- Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (Gegenäußerung BReg zur Stellungnahme BR v. 25.09.2019)
- Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Anzeige grenzüberschreitender Steuergestaltungen (Referentenentwurf v. 26.09.2019)
- Grundsteuer-Reformgesetz (Stellungnahme BR 23.09.2019)
- Forschungszulagengesetz (Sachverständigenanhörung v. 09.09.2019)
- AStG-Änderungsgesetz (Entwurf liegt [noch] nicht vor)

## Überblick über das Positionspapier der CDU/CSU-Bundestagsfraktion zur Modernisierung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland (1/2)

- „Wettbewerbsfähigkeit stärken“
  - Senkung KSt-Satz auf 10% (ersatzweise zumindest teilweise Anrechnung der GewSt auf KSt)
  - Gewerbesteueranrechnung weiterentwickeln:
    - (1) Erhöhung der anrechenbaren GewSt auf das 4,5-fache des GewSt-Messbetrages
    - (2) GewSt soll wieder als betrieblich veranlasste Steuer abzugsfähig werden
    - (3) Vortrag nicht genutzten GewSt-Anrechnungsvolumens
  - Optionsmodell für Personengesellschaften wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden sowie Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung mit Tarifabsenkung auf 20%
  - Modernisierung des Außensteuerrechts (u.a. Absenkung Niedrigsteuergrenze, Modernisierung des Katalogs aktiver Einkünfte, Vereinfachung der Regelungen zur Wegzugsbesteuerung)
  - Senkung der Zinssatzes für Steuernachforderungen und –erstattungen sowie Abzugsfähigkeit gezahlter Steuer-Zinsen („Abbau der inkongruenten steuerlichen Erfassung von Steuer-Zinsen“)
  - Zielgerichtete Änderung der GrESt (Verhinderung von Share-Deal-Gestaltungen mit öffnender Börsenklausel)

## Überblick über das Positionspapier der CDU/CSU-Bundestagsfraktion zur Modernisierung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland (2/2)

- „Bürokratie abbauen“
  - Ablehnung der Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle, die nicht Gegenstand der EU-Richtlinie sind (keine Anzeige für nationale Sachverhalte)
  - Einführung einer „kooperativen Betriebsprüfung“ (angelehnt an das österreichische Modell)
- „Strukturen verbessern“
  - Verbesserung der Forschungsförderung
  - Verbesserung von Abschreibungsregelungen (Anhebung der GWG-Grenze, degressive AfA, Zugrundelegung realitätsnaher Nutzungsdauern insbes. bei digitalen Investitionsgütern, Sonder-AfA für umweltgerechte Technologien)
  - Neuregelung der Verlustverrechnung:
    - (1) „Entschärfung“ des § 8c KStG durch Wiedereinführung qualitativer Merkmale
    - (2) Abbau Mindestgewinnbesteuerung
    - (3) Anerkennung von Wechselkursverlusten bei Gesellschafterfremdwährungsdarlehen, sofern das Währungsrisiko durch Sicherungsgeschäft abgesichert (ersatzweise Saldierungs-Lösung)



FG Hamburg  
Urteil vom 19.03.2019  
3 K 287/17  
Rev. IX R 13/19

# **Holdingsstrukturen im Mittelstand**

## **Strukturüberlegungen und Beratungsbrennpunkte**

Hamburg, den 23. Oktober 2019

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

## Gliederung

- I. Ausgangslage
- II. Strukturüberlegungen
- III. Brennpunkte



## Gliederung

### **I. Ausgangslage**

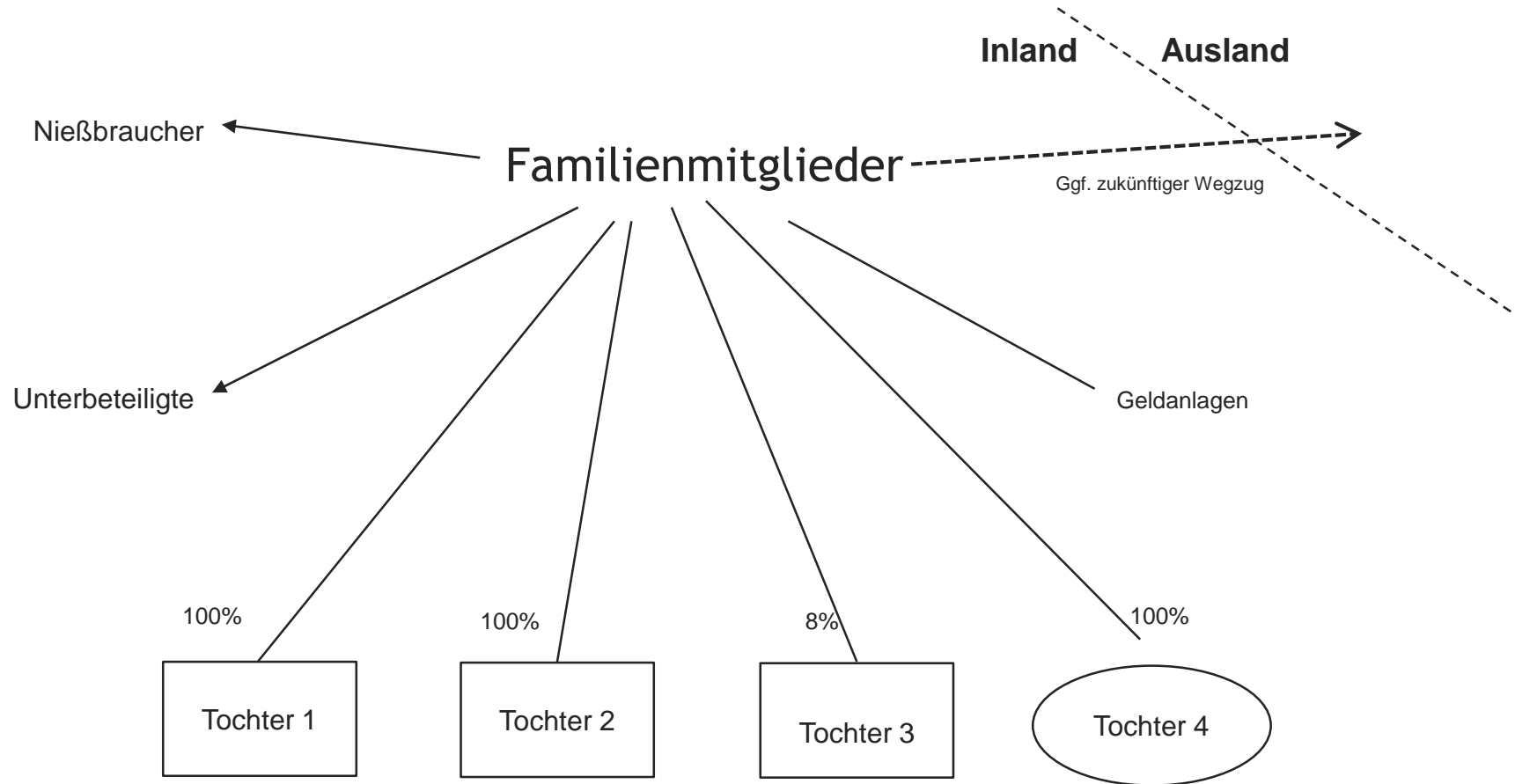
#### **1. Fallbeispiel**

#### 2. Strukturziele

### II. Strukturüberlegungen

### III. Brennpunkte

## Fallbeispiel



## Gliederung

### I. Ausgangslage

1. Fallbeispiel

2. **Strukturziele**

II. Strukturüberlegungen

III. Brennpunkte

## Strukturziele

Ziele	Lösungsansätze/Stichworte
<p><b>Leitlinien(-ziele)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Praktikabilität</li> <li>• Stabilität</li> <li>• Reversibilität</li> </ul>	<p>Keep it simple! Keine „Nur-Flipchart-Lösung“! Anpassungsfähigkeit der Struktur offen halten!</p>
<p><b>Familiäre Verbundenheit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zusammenhalt (und Zusammenwirken) der Familie (ggf. als Nachfolger der Gründer) sicherstellen und fördern</li> <li>• Nutzung der „Marktmacht“ der Familie (und ihres gemeinsamen Vermögens)</li> </ul>	<p> Holding-Struktur; Familien-Kodex; Familienhistorie pflegen; Familienmanager; Kommunikationsplattform (z.B. Facebook); jährlicher Familientag; Family Office; Kinder- und Enkel-Praktika im Unternehmensverbund; Pool- und Stimmbindungsvertrag; (Familien-)Beirat oder Ausschuss etc.</p>
<p><b>Gesellschafts-, Familien- und Erbrecht</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sicherung des Einflusses der Familie (oder einzelner Familienmitglieder)</li> <li>• Vermeidung „ungewollter“ Gesellschafter</li> <li>• Vermeidung von „Kompetenzkonflikten“</li> <li>• Beschränkung von Entnahmerechten</li> <li>• Sicherstellung der Unternehmensfortführung bei Ausscheiden „schwarzer Schafe“</li> <li>• Rücksichtnahme auf „Minderheiten“ (z.B. Onkel Paul mit steuerlichem Wohnsitz in der Schweiz)</li> </ul>	<p>Strukturelle Ausgestaltung (eine einzige Familienholding?, Zwei Holdings, z.B. Unternehmensgruppe und Investmentgruppe?; Corporate Governance; Nachfolgeklausel; Schiedsgericht; Entnahmeklausel; Abfindungsregelung; Ehevertrags-Verpflichtung; Ausschlussklausel; Etablierung von Minderheitsansprüchen (z.B. keine steuerliche Entstrickung durch Umstrukturierung); „Steuerverursacherklausel“ (z.B. Gewerbesteuerklausel; Entstrickungsbesteuerungsklausel) etc.</p>

## Strukturziele

Ziele	Lösungsansätze/Stichworte
<p><b>Publizität/Transparenz</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vermeidung von <u>Außen</u>-Publizität und Außen-Transparenz (z.B. Konzernrechnungslegung, Transparenzregister, Offenlegungs- und Erklärungspflichten)</li> <li>• Vermeidung von <u>Innen</u>-Publizität und Innen-Transparenz (z.B. sollen Mitarbeiter und Fremdgeschäftsführer keine Informationen zu Vermögensanlagen der Familie erhalten)</li> <li>• Publizitäts- und Transparenzregelungen nach ausländischem Recht beachten</li> </ul>	<p>Konzernabschlusspflicht (Struktur des Holdinggesellschaftsvertrags; Entherrschungsvertrag); natürliche Person als (Auch-)Komplementär der Holding-GmbH &amp; Co. KG; ausländische Rechtsform als Holdinggesellschaft; Holding (nur mit Familiengeschäftsführer als Oberholding in Doppel-Holding-Modell); gezielte Zersplitterung der Unternehmensgruppe zwecks Unterschreiten von Größenmerkmalen bei einzelnen Gruppengesellschaften; Stiftungsmodell etc.</p>
<p><b>Mitbestimmung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vermeidung/Minimierung der unternehmerischen Mitbestimmung (Aufsichtsrat)</li> <li>• Vermeidung/Minimierung der betrieblichen Mitbestimmung (Betriebsrat)</li> </ul>	<p>SE-Struktur; Hereinverschmelzung ausländischer Gesellschaft; Personengesellschaft mit Auslandskomplementär; gezielte Zersplitterung der Unternehmensgruppe zwecks Unterschreiten von Größenmerkmalen; Vereinbarung mit Arbeitnehmervertretern etc.</p>

## Strukturziele

Ziele	Lösungsansätze/Stichworte
<p><b>Handelsbilanzielle Darstellung</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Konservative Bilanzierung in Einzel- und Konzernabschluss (bei Nicht-Börsennotierung)</li><li>• Vermeidung einer Fair-Market-Value-Bilanzierung (als Starting-Point für Diskussionen mit z.B. Finanzverwaltung, Schwarze Schaf-Gesellschafter, Arbeitnehmervertreter)</li></ul>	<p>Nutzung von Auslandsgesellschaften; Bilanzierungswahlrechte; „Abschlussprüfer/-in“ als Familienberater</p>
<p><b>Finanzierung/Banken</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Konservative Finanzierung</li><li>• Vermeidung von Finanzinstrumenten, die von zahlreichen Gläubigern gehalten werden oder ggf. weitergehandelt werden (z.B. Mittelstandsanleihe, Schuldscheine; Finanzinstrument als Sanierungsfalle)</li><li>• Finanzierung durch Ergebnisthesaurierung</li></ul>	

## Strukturziele

Ziele	Lösungsansätze/Stichworte
<p><b>Besteuerung der Unternehmensgruppe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• „Niedrige“ Belastung mit Körperschaft- oder Einkommensteuer</li> <li>• Minimierung/Vermeidung von Gewerbesteuer</li> <li>• Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten in der Unternehmensgruppe</li> <li>• Nutzung der steuerlichen Einlagekonten</li> <li>• Vermeidung der Zinsschranke</li> <li>• Vermeidung des Untergangs nicht genutzter Verluste (§8c, 8d KStG, §10a GewStG)</li> <li>• Vermeidung von BP-Auswirkungen auf Gfiter-Ebene</li> <li>• Vermeidung einer Besteuerung im Ausland (z.B. USA) und von Anzeigepflichten im Ausland</li> </ul>	<p>Körperschaftsteuer- statt Einkommensteuer; Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG); Vermeidung einer steuerlichen Transparenz; Nutzung der erweiterten (GewSt-)Kürzung bei Grundstücksunternehmen; Nutzung einer GewSt-Oase; Organschaft; Einlagenrückgewähr; Erwerb von Einlagekonto-Gesellschaft</p>
<p><b>Best. von Veräußerungen/Umwandlungen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Minimierung/Vermeidung von Ertragsteuer</li> <li>• Vermeidung von Grunderwerbsteuer</li> <li>• Vermeidung des Untergangs nicht genutzter Verluste, Zins- oder EBITDA-Vorträge</li> <li>• Nutzung von §6b EStG</li> </ul>	<p>Körperschaft als Veräußerer von Gruppenvermögen (zwecks Nutzung des KSt-Tarifs); Sicherstellung einer Nutzung von §6a GrEStG; Sicherstellung von Konzernprivilegien (z.B. §8c KStG); Vermeidung der Entstehung von Sperrfristen; Poolvertrag als Umwandlungshindernis</p>

## Strukturziele

Ziele	Lösungsansätze/Stichworte
<p><b>Ertragsbesteuerung der Gesellschafter</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Minimierung der Belastung mit Einkommensteuer bei Ausschüttung/Entnahme und Veräußerung</li><li>• Vermeidung von BP-Auswirkungen auf Unternehmensebene auf die Gfiter-Ebene</li><li>• Nutzung der Abgeltungsteuer auf Zinszahlungen (der Unternehmensgruppe an Gesellschafter)</li><li>• Vermeidung von „kompliziertem“ Sonderbetriebsvermögen</li><li>• Ermöglichung einer Wohnsitzverlagerung in das Ausland ohne Steuerbelastung (Wegzugsteuer)</li><li>• Ermöglichung einer (grenzüberschreitenden) Anteilsschenkung oder Anteilsvererbung ohne Steuerbelastung (Wegzugsteuer) an Nachfolger mit ausländischem Wohnsitz (z.B. Kind mit US-Wohnsitz)</li><li>• Vermeidung einer (internationalen) Doppelbesteuerung bei Wohnsitz im Ausland</li><li>• Vermeidung/Minimierung einer Besteuerung nach ausländischem Recht (z.B. US-Hinzurechnungsbesteuerung)</li></ul>	<p> Holding-Struktur; Ergebnisverlagerung in KSt-Sphäre; § 34a EStG; „Einpersonen-Thesaurierungs-GmbH“; Vermeidung steuerlicher Transparenz; geschäftsleitende Holding-KG; Familienstiftung</p>



## Strukturziele

Ziele	Lösungsansätze/Stichworte
<p><b>Schenkung- und Erbschaftsteuer</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Vermeidung/Minimierung der Belastung mit Schenkung oder Erbschaftsteuer (im In- und Ausland)</li><li>• Vermeidung von Vorwerfbarkeitsrisiken (z.B. auf Grund unzutreffender Schenkung- oder Erbschaftsteuererklärung)</li></ul>	<p> Holding-Struktur; Verwaltungsvermögenstest; Lohnsummentest; Nutzung der „Schmutzgrenze“; Etablierung eines sog. Contractual Trust Arrangement zwecks Minderung des Verwaltungsvermögens; Struktur- und Transaktionsplanung zwecks Vermeidung/Minimierung von jungem Verwaltungsvermögen (ggf. Nutzung von investmentrechtlichen Sondervermögen)</p>

## Gliederung

I. Ausgangslage

**II. Strukturüberlegungen**

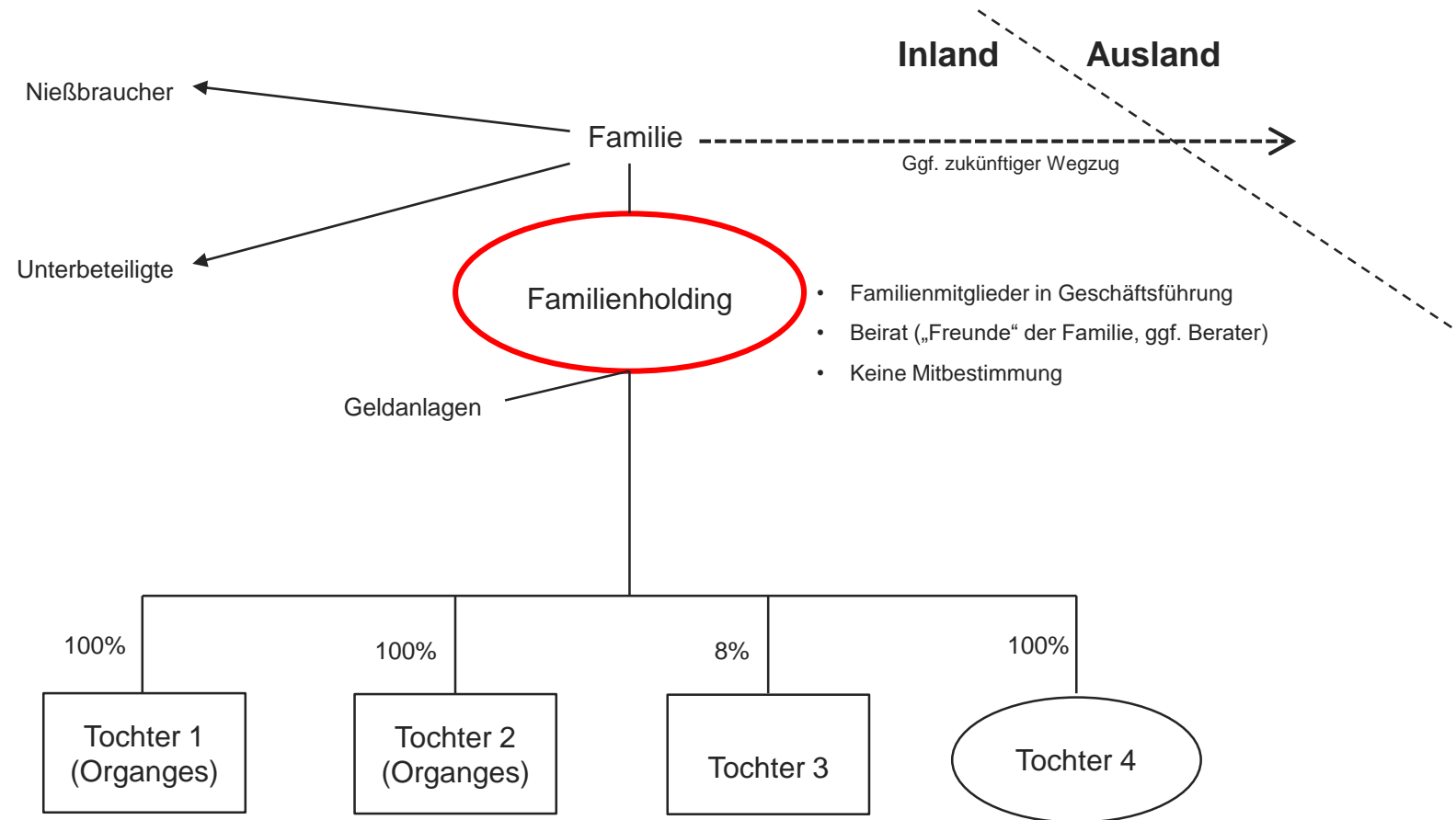
**1. Strukturvorschläge**

2. Kommanditgesellschaft vs. Kapitalgesellschaft

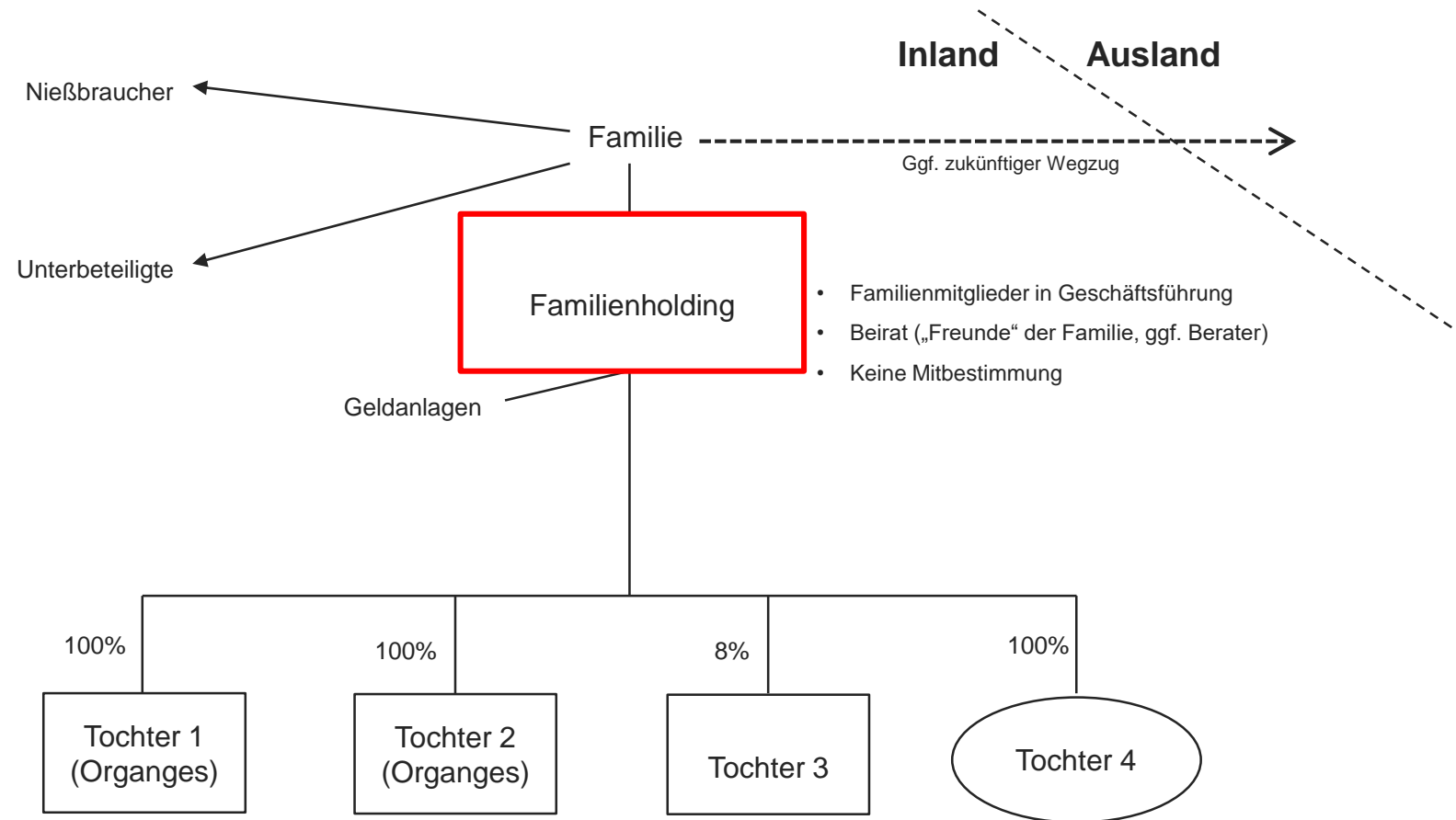
3. Laufende Besteuerung

III. Brennpunkte

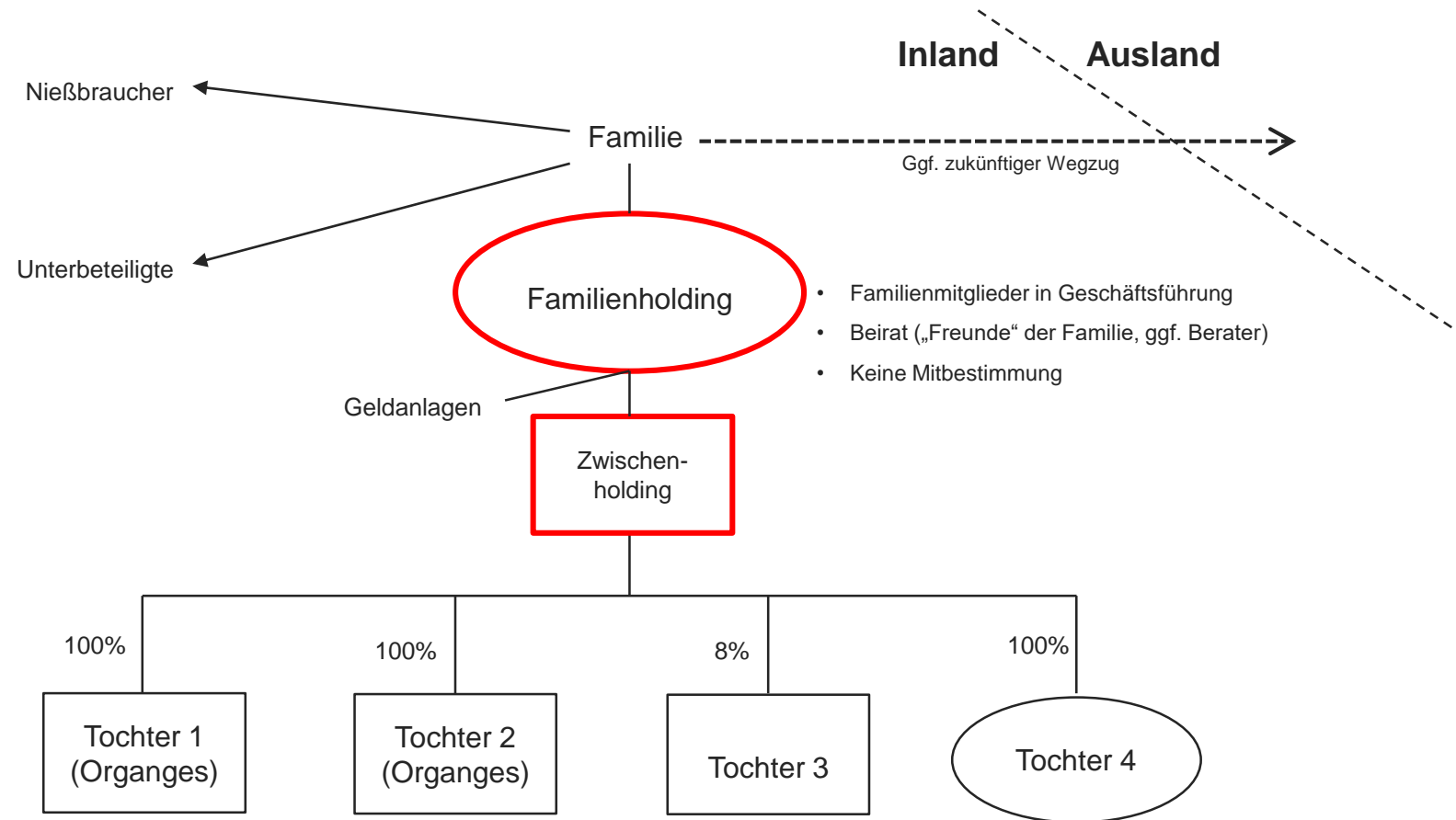
## Strukturvorschlag: Familienholding als Personengesellschaft



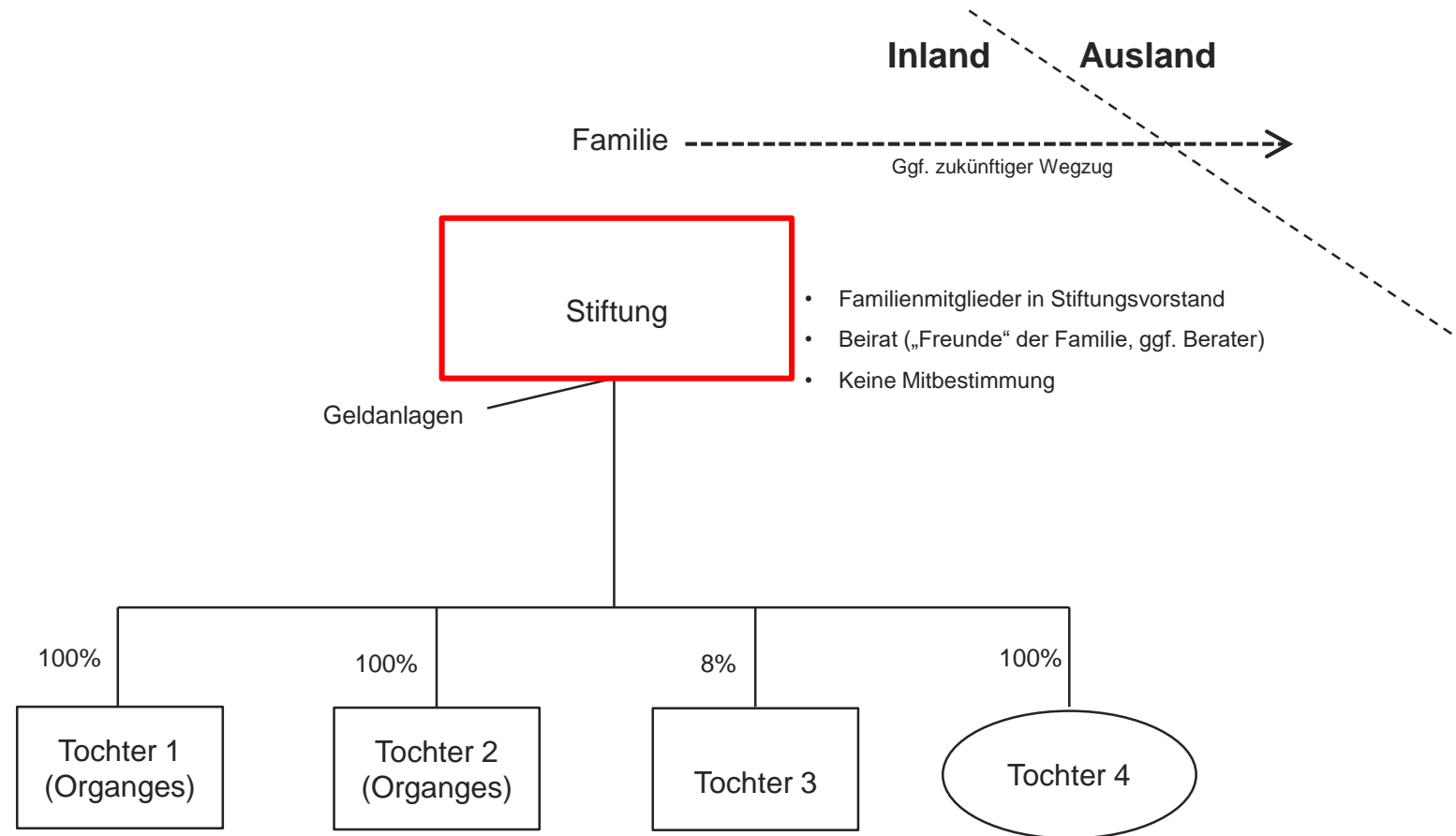
## Strukturvorschlag: Familienholding als Kapitalgesellschaft



## Strukturvorschlag: Doppelholding-Modell



## Strukturvorschlag: Familienstiftung als Familienholding



## Gliederung

I. Ausgangslage

### II. Strukturüberlegungen

1. Strukturvorschläge

2. **Kommanditgesellschaft vs. Kapitalgesellschaft**

3. Laufende Besteuerung

III. Brennpunkte

## Kapitalgesellschaft vs. Personengesellschaft

GmbH	GmbH & Co. KG
<p><b>Gesellschaftsrecht</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Haftungsbegrenzung</li> <li>• „Einfach“ zu errichten; Flexibilität bei der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags</li> <li>• Nießbrauch / Unterbeteiligung nutzbar</li> <li>• <b>Stammkapital erforderlich</b></li> <li>• <b>Sorgfältige Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen erforderlich</b></li> </ul>	<p><b>Gesellschaftsrecht</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Haftungsbegrenzung</li> <li>• „Einfach“ zu errichten; <b>sehr hohe</b> Flexibilität bei der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags</li> <li>• Nießbrauch / Unterbeteiligung nutzbar</li> <li>• <b>Gesellschaftsvertrag ist nach Mindestlaufzeit kündbar</b> (Abfindungsanspruch des kündigenden Gesellschafters)</li> </ul>
<p><b>Ertragsteuerrecht</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• „Niedrige“ KSt-Besteuerung bei Thesaurierung (im Vergleich zur ESt-Spitzenbelastung)</li> <li>• Nutzung des „komplizierten“ § 34a EStG ist nicht erforderlich</li> <li>• ESt-Besteuerung nur bei Gewinnausschüttung (und bei vGA), sodass sich Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschafter steuern lässt</li> <li>• <b>Keine Verlustnutzung auf Gesellschafter-Ebene</b></li> </ul>	<p><b>Ertragsteuerrecht</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ESt-Belastung auch im Thesaurierungsfall</li> <li>• <b>Thesaurierungsbegünstigung setzt Nutzung des „komplizierten“ § 34a EStG voraus</b></li> <li>• Verlustnutzung auf Gesellschafter-Ebene</li> </ul>
<p><b>Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Betriebsvermögensprivileg nutzbar</li> <li>• In Abhängigkeit von der Beteiligungshöhe ist ein Poolvertrag erforderlich</li> </ul>	<p><b>Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Betriebsvermögensprivileg nutzbar</li> </ul>



## Gliederung

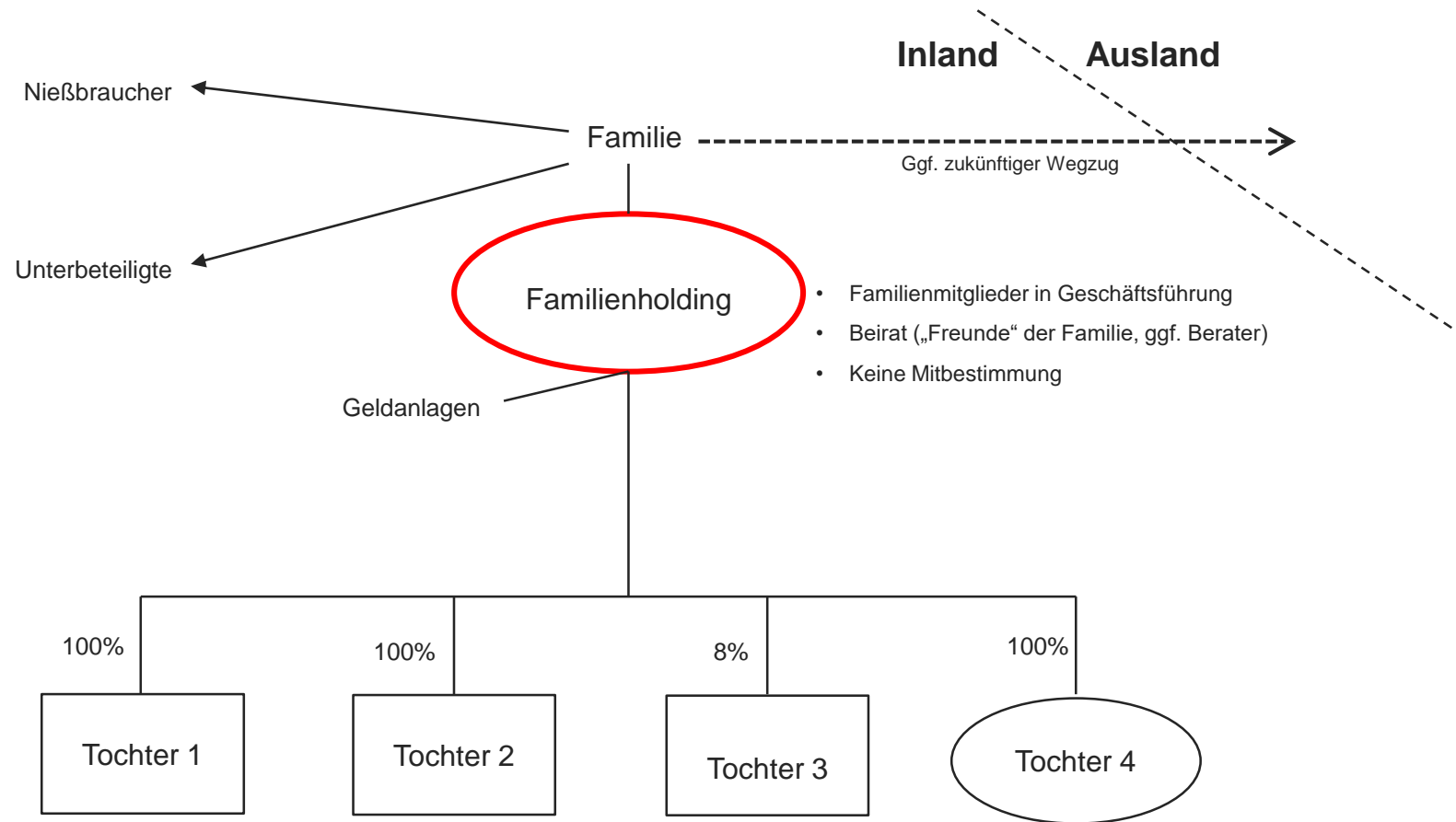
I. Ausgangslage

### II. Strukturüberlegungen

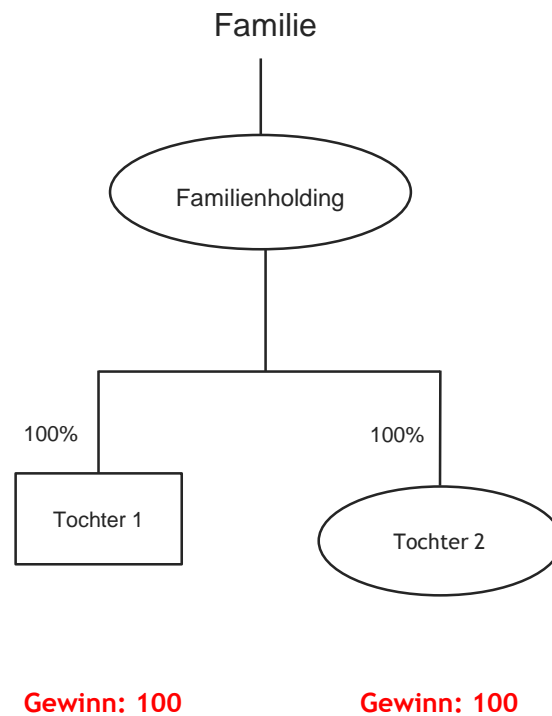
1. Strukturvorschläge
2. Kommanditgesellschaft vs. Kapitalgesellschaft
3. **Laufende Besteuerung**
  - a) **Familienholding als Personengesellschaft**
  - b) Familienholding als Kapitalgesellschaft
  - c) Doppelholding-Modell

III. Brennpunkte

## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



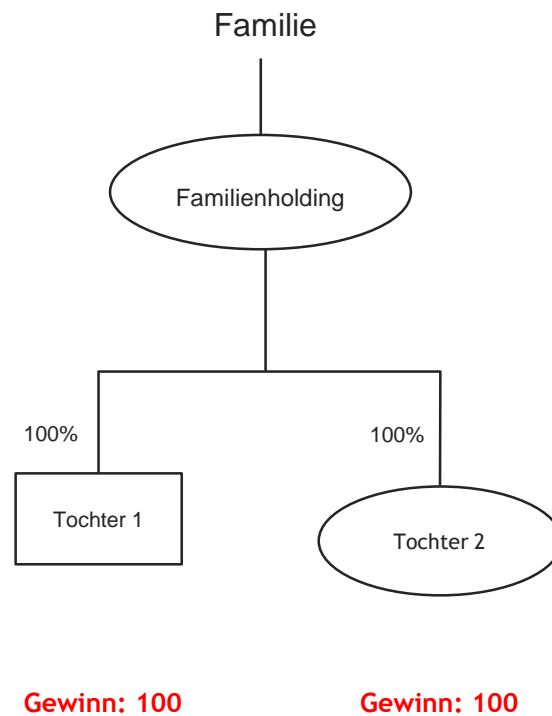
## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



- **Ausgangslage**

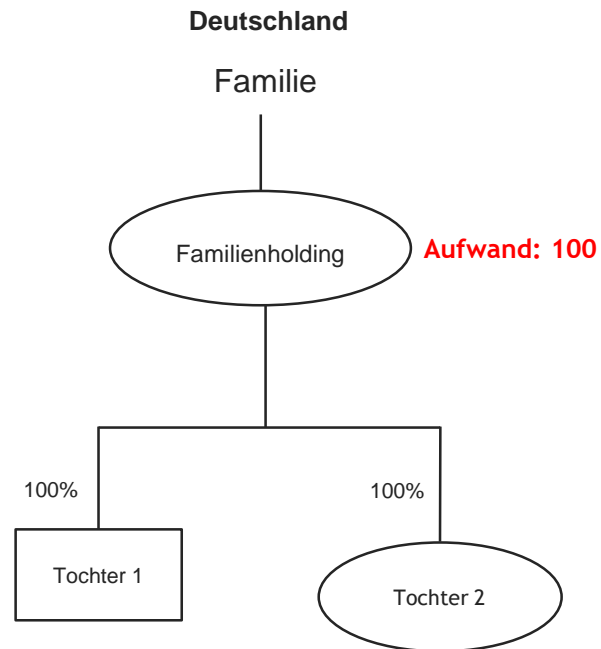
- Familienholding: GmbH & Co. KG (Gesellschafter sind Mitunternehmer, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)
- Tochter 1: Gewinn 100
- Tochter 2: Gewinn 100

## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



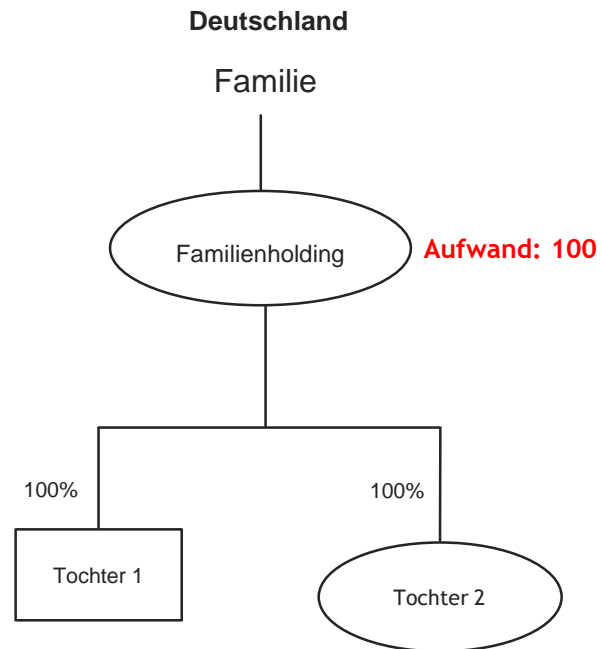
- **Laufende Besteuerung (ohne § 34a EStG)**
  - Tochter 1: KSt 15 und GewSt 14
  - Tochter 2: GewSt 14
  - Familienholding: GewSt 0
  - Gesellschafter: ESt 43,74
    - T1-Gewinn: ESt 17,04 (T1-Ausschüttung 71; Steuersatz 40%; 40% steuerfrei, § 3 Nr. 40 EStG)
    - T2-Gewinn: ESt 26,7 (T2-Gewinn 100; Steuersatz 40% ; Anrechnung nach § 35 EStG i.H.v. 13,3)

## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



- **Persges-Hold.-Problem: § 3c Abs. 2 EStG**
  - Regelung: Betriebsausgaben, die mit § 3 Nr. 40 EStG-Einnahmen (hier: Gewinnausschüttung T1) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen [...] bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60% abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG)
  - Beispiel: Zinsaufwand der Familienholding für Darlehen, das zum Erwerb der T1 dient

## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft

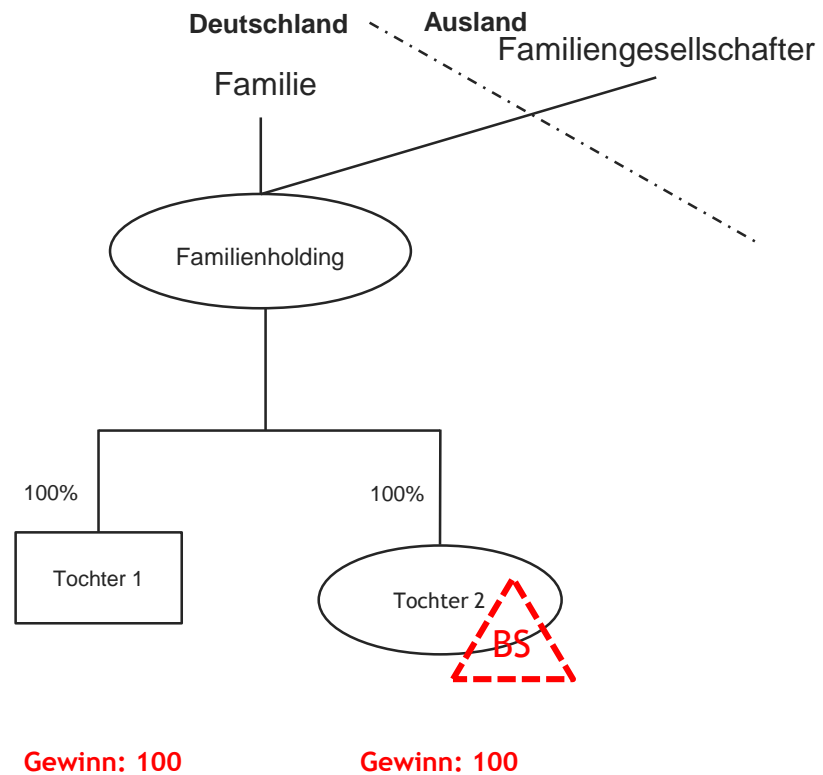


- **Persges-Hold.-Problem: § 3c Abs. 2 EStG (Forts.)**

- Frage: Sind auch Aufwendungen einer Holdinggesellschaft, die sich den einzelnen Beteiligungen nicht unmittelbar zuordnen lassen (z.B. Kosten der GF für Überwachung), nur anteilig abzugsfähig?

- Ja: OFD NRW v. 26.02.2015, DB 2015, 524; vgl. Förster, StBg 2010, 199; Pung, in DPM, § 3c EStG, Rn. 77
- Nein: Herzig, Akt. Entw. Bei § 8b KStG und § 3c EStG, DB 2003, 1459

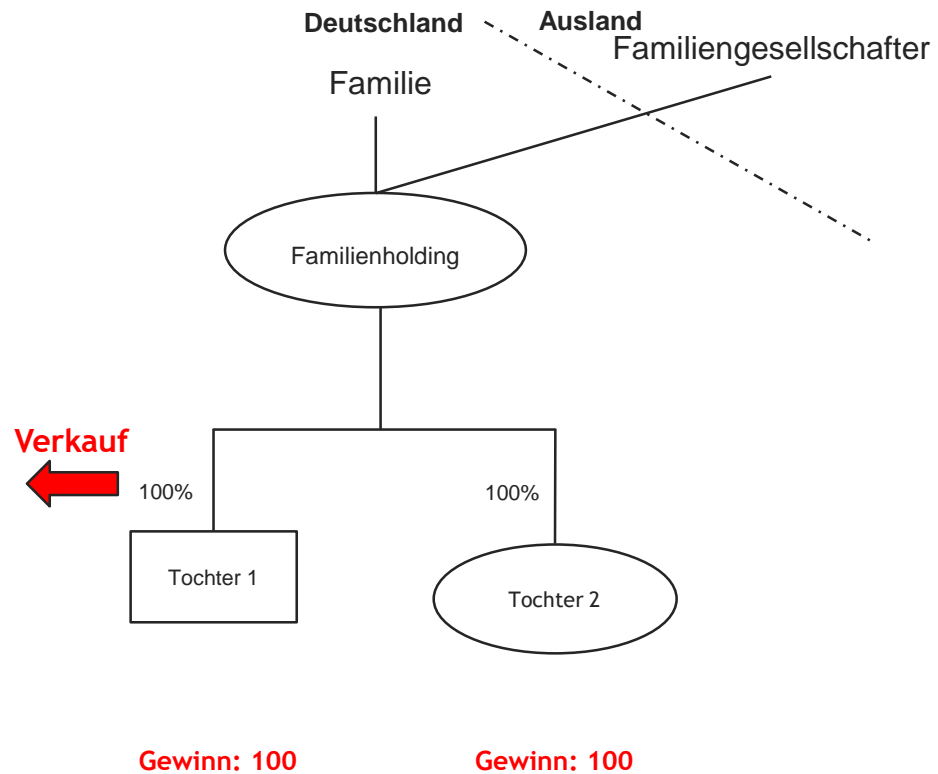
## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



- **Sonderfall: Inlandsbesteuerung des Auslandsgesellschafters**

- T2-Ergebnis ist in Deutschland steuerpflichtig, da T2-Betriebsstätte zuzurechnen
- T1-Ergebnis ist in Deutschland steuerpflichtig, da Kapitalgesellschaft
- T1-Gewinnausschüttung:
  - Hat Deutschland ein DBA-Besteuerungsrecht?
  - Sind T1-Anteile einer Betriebsstätte des Auslandsgesellschafters im Inland zuzurechnen?

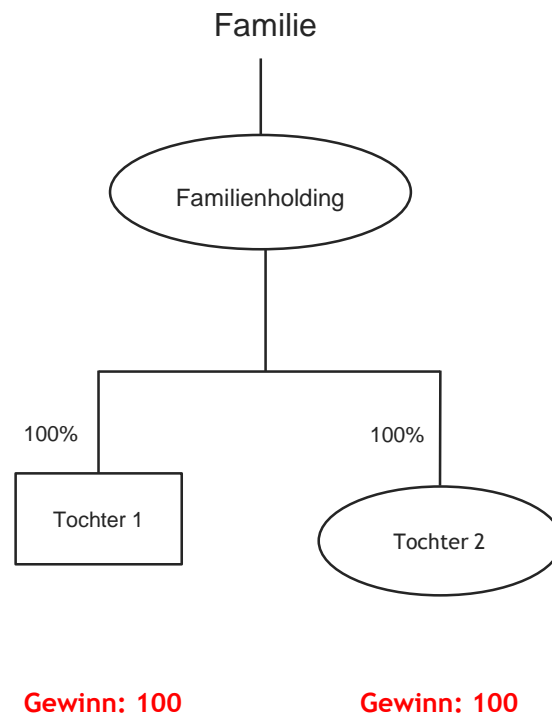
## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



- **Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung der T1-Beteiligung**
  - Keine Nutzung von § 8b KStG
  - Gewinn ist bei Gesellschaftern nach Teileinkünfteverfahren steuerpflichtig
  - Auslandsgesellschafter: Hat Deutschland ein DBA-Recht zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns?

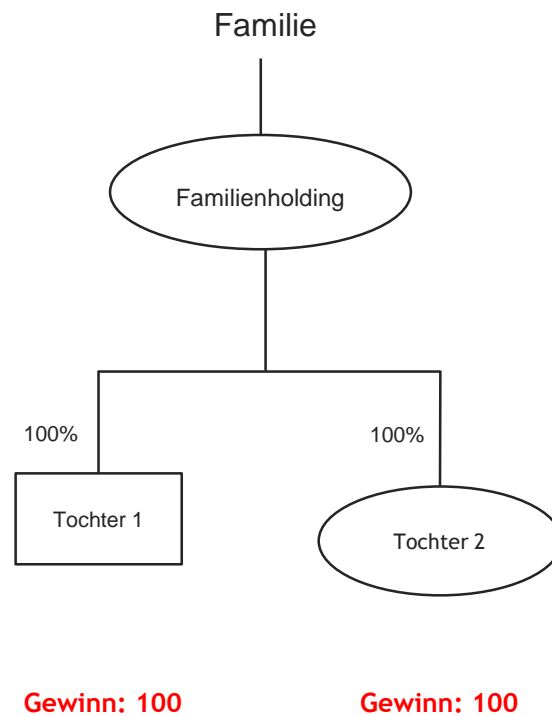


## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



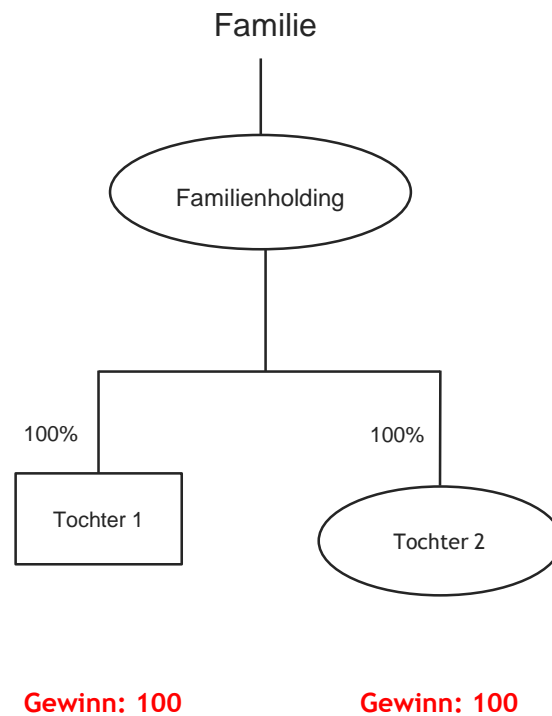
- **Folgen der einkommensteuerlichen Transparenz der Familienholding**
  - Ergebnisse der Familienholding und der Personentochtergesellschaften (hier: T2) haben unmittelbare Steuerwirkungen bei Gesellschaftern (und Nießbrauchern/Unterbeteiligten)
    - Besteuerung im Gewinnfall (Liquidität vorhanden?)
    - Verrechnung mit anderen Einkünften im Verlustfall (aber § 15a EStG)

## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



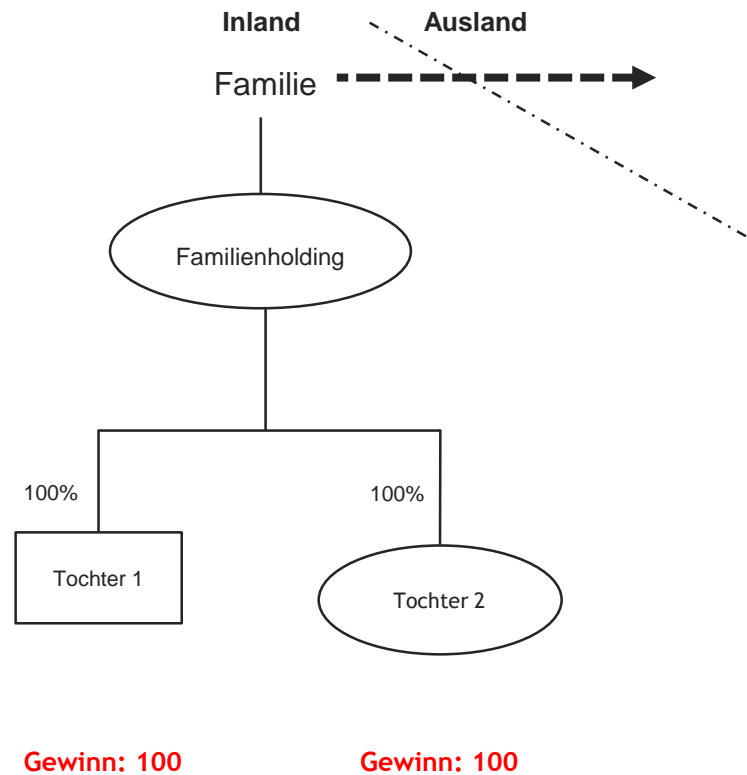
- **Folgen der einkommensteuerlichen Transparenz der Familienholding**
  - Keine Nutzung von § 8b KStG auf Ebene der Familienholding bei
    - Gewinnausschüttungen von T1 an Familienholding
    - Veräußerung der T1-Beteiligung durch Familienholding
    - Einlagenrückgewähr von T1 (§ 27 KStG)
  - Im Organschaftsfall
    - Vororganschaftliche Mehrabführung (§ 14 Abs. 3 KStG)

## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



- **Folgen der einkommensteuerlichen Transparenz der Familienholding**
  - Im Organschaftsfall
    - Auflösung eines passiven Ausgleichspostens (§ 14 Abs. 4 KStG)
  - Ergebnisse aus Betriebsprüfungen bei Familienholding und T2 haben unmittelbare Auswirkungen auf Gesellchaftebene
  - (Problembehaftetes) Sonderbetriebsvermögen kann existieren

## Besteuerung der Familienholding: Personengesellschaft



- **Wegzugsthematik**

- Keine Anwendung von § 6 AStG
- Aber: Mittelbare Beteiligung eines Gesellschafters an T1 könnte im Rahmen eines Wegzugs als entnommen behandelt werden (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG)
- Familienholding als Instrument zur Vermeidung einer Entstrickungsbesteuerung?

## Gliederung

I. Ausgangslage

### II. Strukturüberlegungen

1. Strukturvorschläge

2. **Laufende Besteuerung**

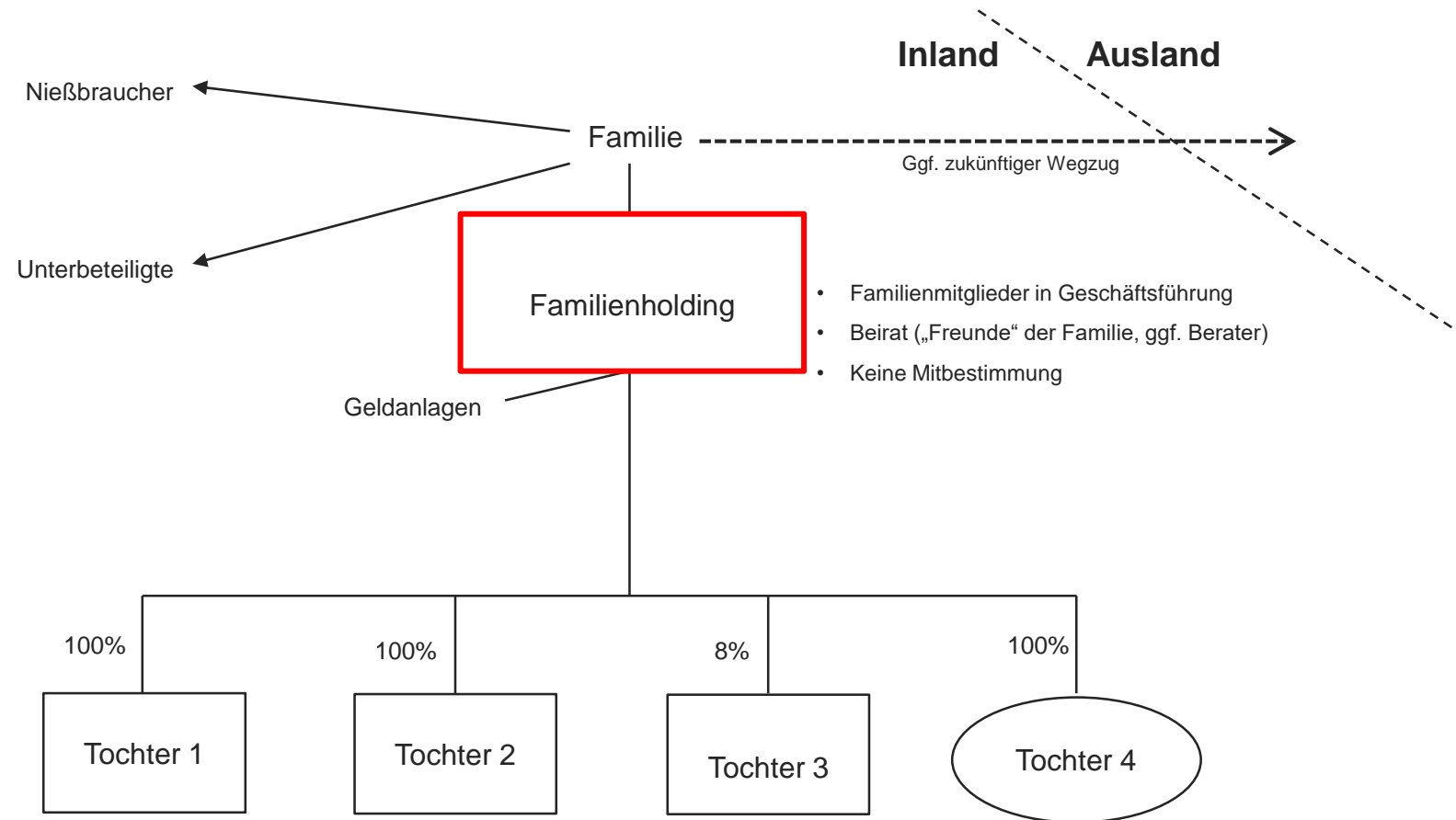
a) Familienholding als Personengesellschaft

**b) Familienholding als Kapitalgesellschaft**

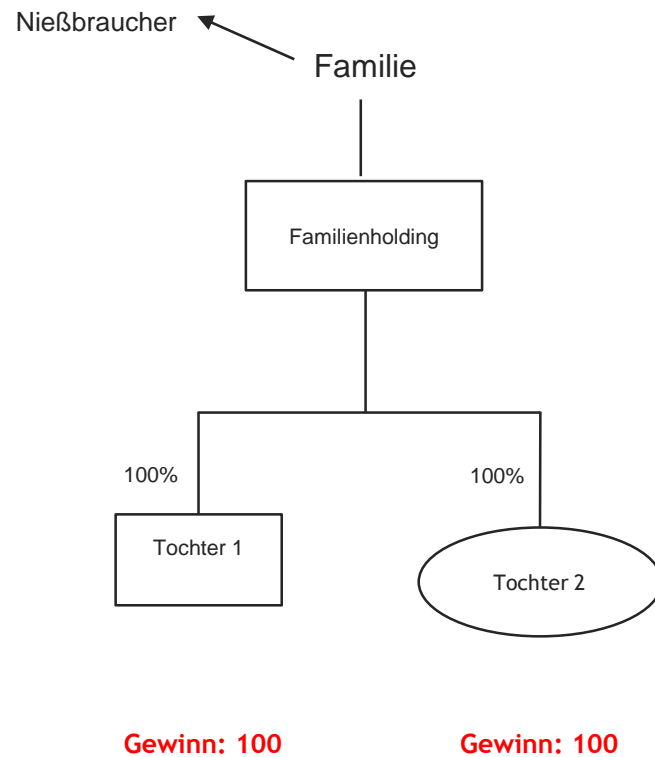
c) Doppelholding-Modell

III. Brennpunkte

## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



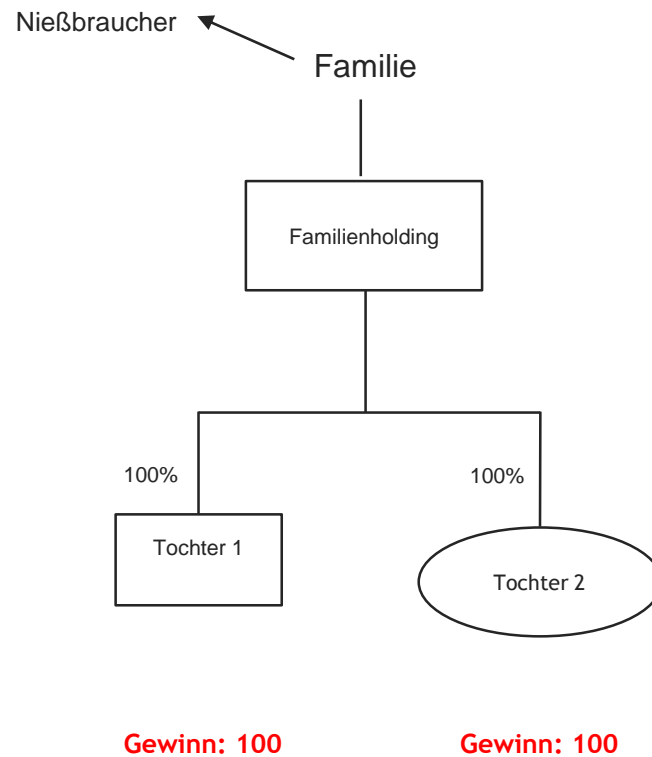
## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **Ausgangslage**

- Familienholding: GmbH (Gesellschafter halten ihre GmbH-Anteile im steuerlichen Privatvermögen; ggf. Beteiligung der Gesellschafter i.H.v. mind. 1%, § 17 EStG)
- Tochter 1: Gewinn 100
- Tochter 2: Gewinn 100

## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft

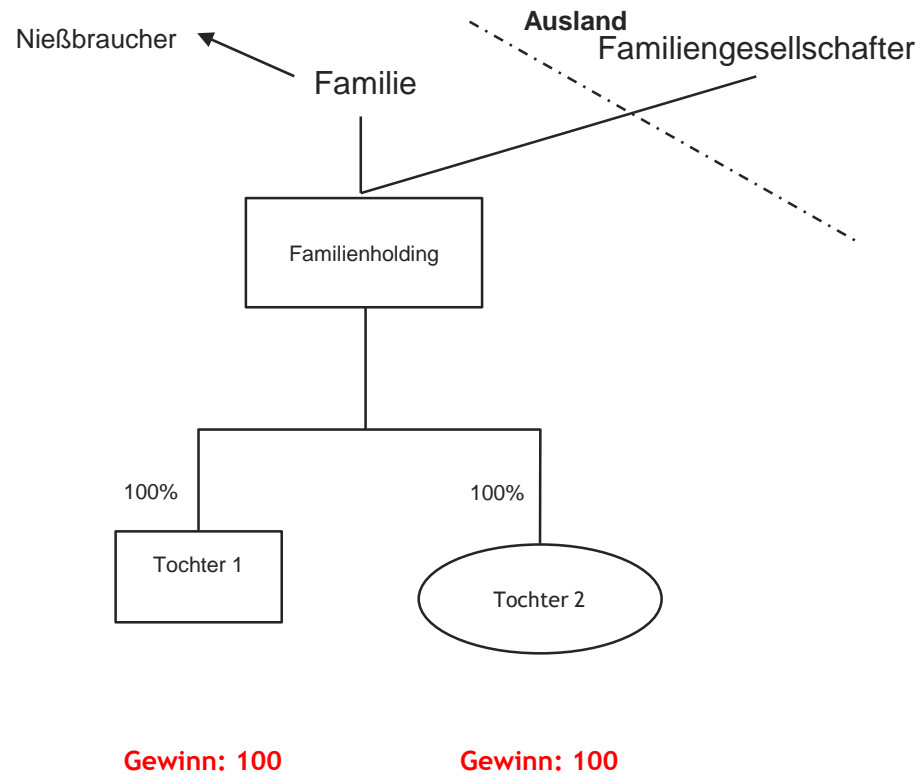


- **Laufende Besteuerung**

- Tochter 1: KSt 15 und GewSt 14
- Tochter 2: GewSt 14
- Familienholding
  - Ausschüttung T1
    - KSt 0,53 (5% von 71; Steuersatz 15%)
    - GewSt 0,5 (Schachtelprivileg, § 9 Nr. 2a; 5% von 71; Steuersatz 14%)
  - Ergebnis aus T2: KSt 15
- Gesellschafter: ESt rd. 35 (§ 32d EStG; Steuersatz 25%)

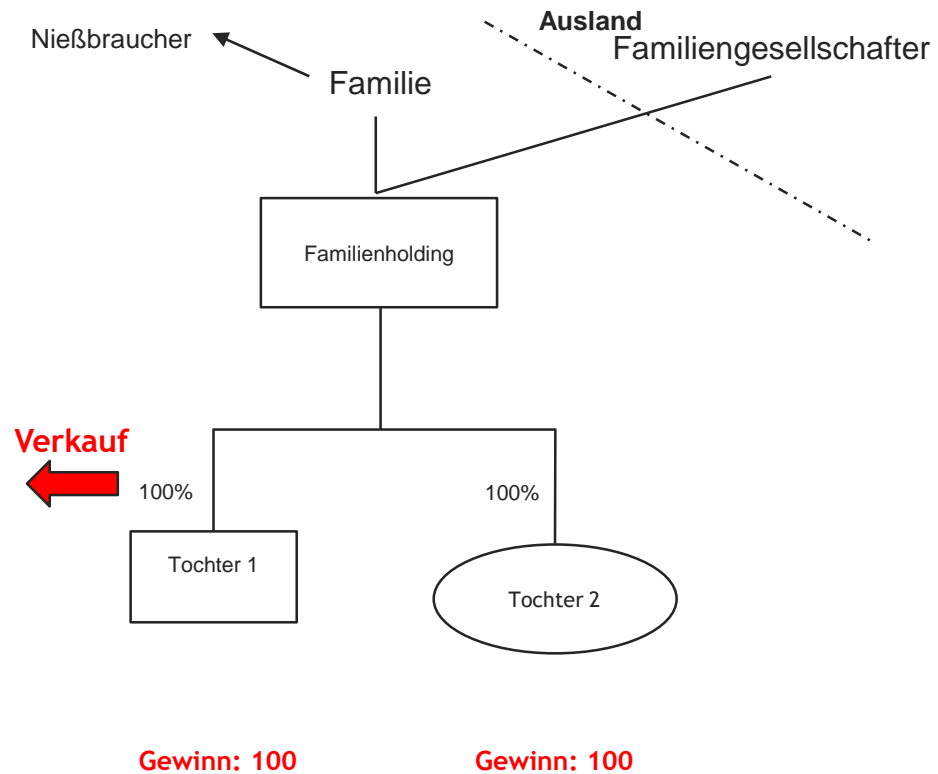


## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



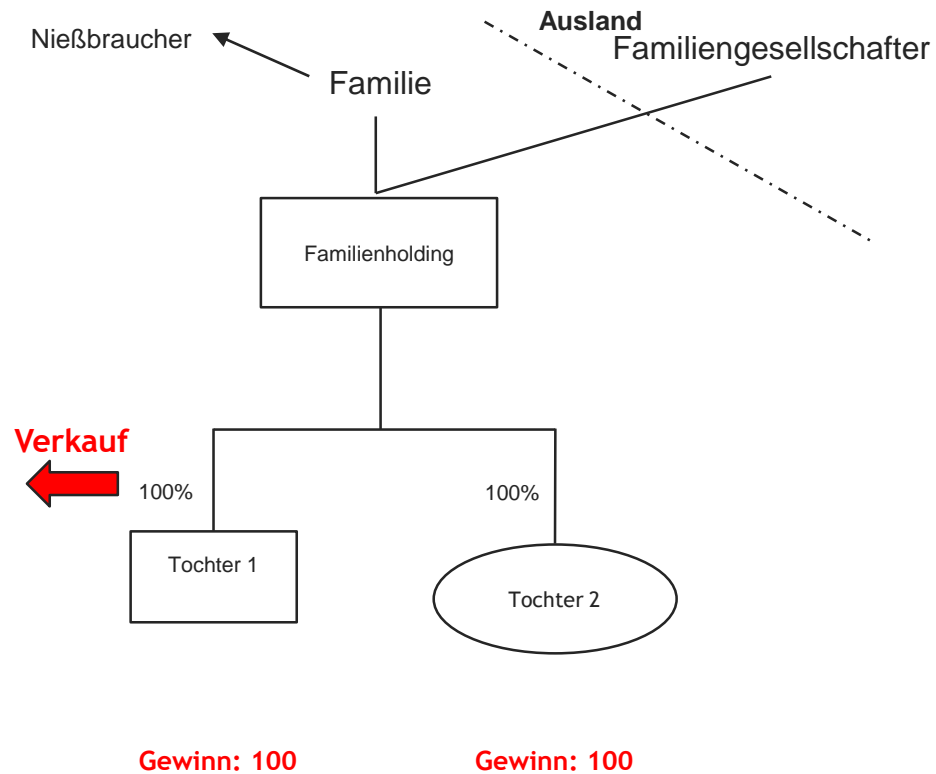
- **Verzicht auf Kapitalertragsteuer-einbehalt bei Ausschüttung von T1?**
  - § 44a Abs. 5 Satz 1 EStG idF des AmtshilfeRLUmG (BGBl. I 2013, 1809) umfasst auch Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Gewinnausschüttungen)
- **Sonderfall: Inlandsbesteuerung des Auslandsgeschafters**
  - Familienholding-Ergebnis ist in Deutschland steuerpflichtig
  - Gewinnausschüttung der Familienholding ist in Deutschland steuerpflichtig (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA)

## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung der T1-Beteiligung**
  - Nutzung von § 8b Abs. 2 KStG? (Oder ist § 8b Abs. 7 KStG anwendbar?)
  - Keine Besonderheiten hinsichtlich des Auslandsgeschafters, da Gewinn steuerlich durch Familienholding erzielt wird

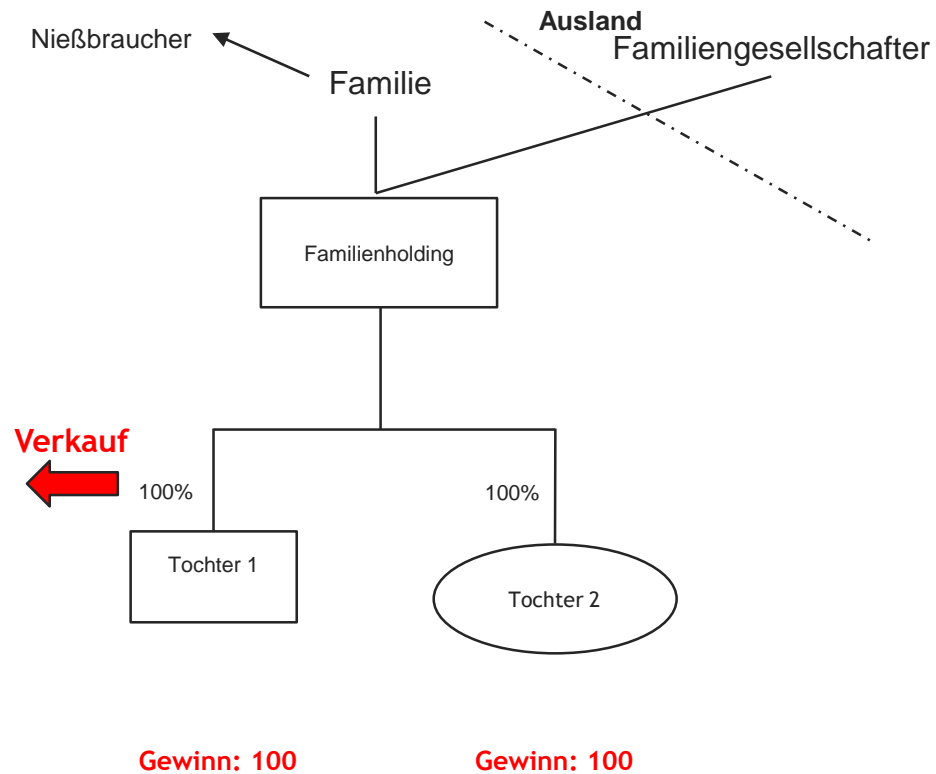
## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **§ 8b Abs. 7 KStG a.F. bei Familienholding?**

- Holding kann Finanzunternehmen i.S.d. § 1 Abs. 3 KWG sein (BFH v. 26. Oktober 2011, I R 17/11)
- Eigenhandelsabsicht? Stets bei Erfassung der Anteile im Umlaufvermögen? BFH: Nein, nur Indiz (BFH v. 12.10.2011, I R 4/11)
- Beachte: „Umaktivierung“ der T1-Anteile von Anlage- in Umlaufvermögen (nach Anschaffung) hat keine Auswirkung auf Anwendbarkeit von § 8b Abs. 7 KStG (FG Münster v. 11.02.2015, 9 K 806/13 K)

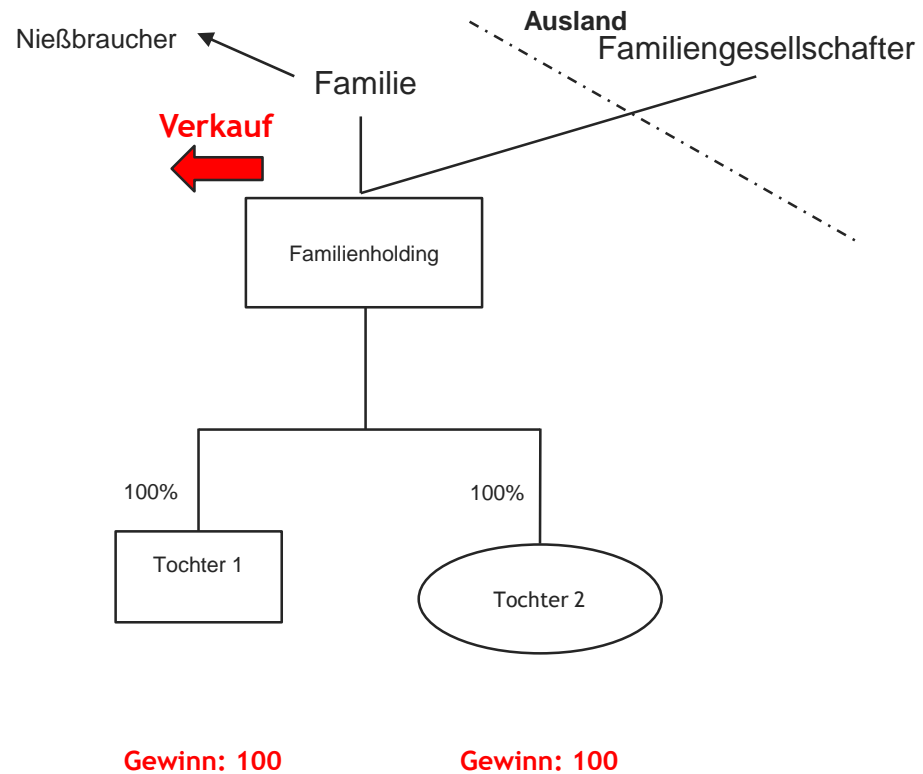
## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **§ 8b Abs. 7 KStG n.F. bei Familienholding?**

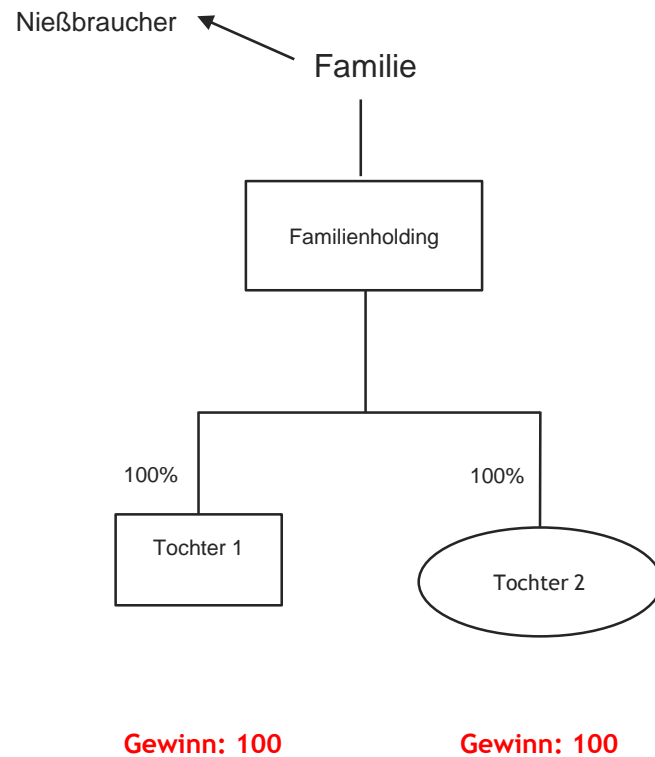
- Neuregelung in Satz 2 mit Wirkung VZ 2017
- Familienholding ist von §8b Abs. 7 Satz 2 KStG nur (noch) erfasst, wenn an der Holding Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute zu mehr als 50 v.H. unmittelbar/mittelbar beteiligt sind (vgl. Satz 2)
- Auswirkung in „Verlustfall“ (Verlust aus Veräußerung der T1-Beteiligung ist nicht abziehbar)

## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



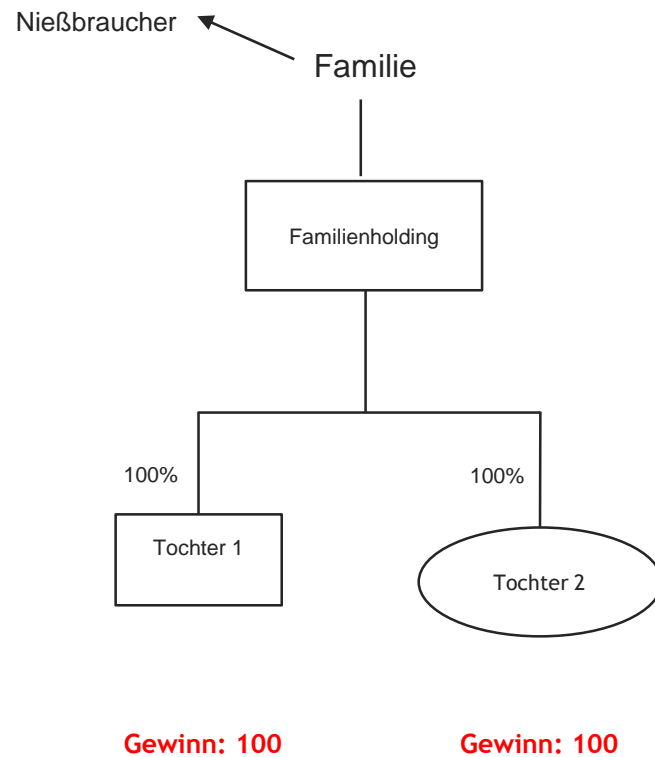
- **Besteuerung eines Gewinns der Gesellschafter aus der Veräußerung der Beteiligung an der Familienholding**
  - Inlandsgesellschafter: Abgeltungssteuer (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) oder Teileinkünfteverfahren (§ 17 EStG)
  - Auslandsgesellschafter: Kein Besteuerungsrecht Deutschlands (Art.13 Abs. 5 OECD-MA)

## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



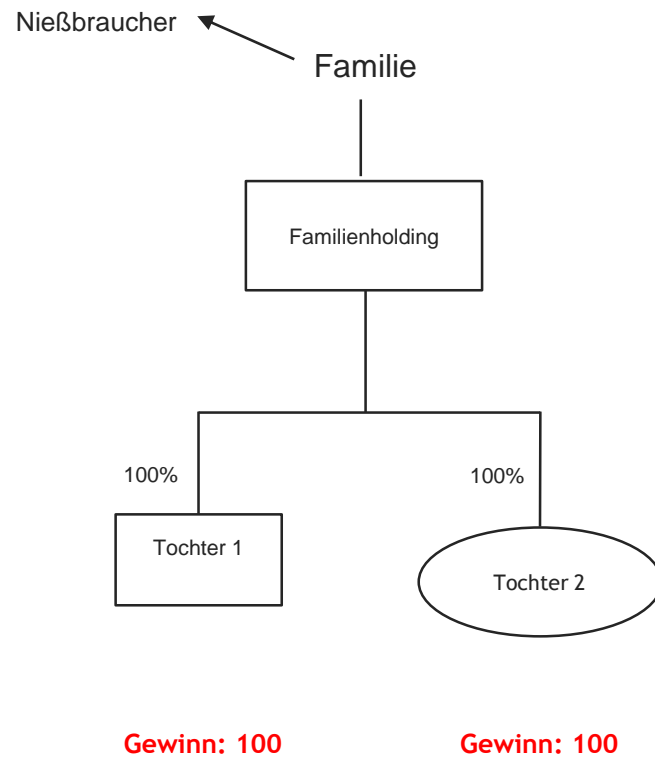
- **Folgen der ertragsteuerlichen Abschirmwirkung der Familienholding**
  - Ergebnisse der Familienholding und der Gruppengesellschaften haben keine unmittelbaren Steuerwirkungen bei Gesellschaftern
    - Besteuerung erst bei Gewinnausschüttung der Familienholding
    - Verrechnung des Ergebnisses der Familienholding mit anderen Einkünften (ohne weitere Gestaltung) ausgeschlossen

## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **Folgen der ertragsteuerlichen Abschirmwirkung der Familienholding**
  - Nutzung von § 8b KStG auf Ebene der Familienholding bei
    - Gewinnausschüttungen von T1 an Familienholding
    - Veräußerung der T1-Beteiligung durch Familienholding
    - Einlagenrückgewähr von T1 (§ 27 KStG)
    - Im Organschaftsfall
      - Vororganschaftliche Mehrabführung der T1 (§ 14 Abs. 3 KStG)

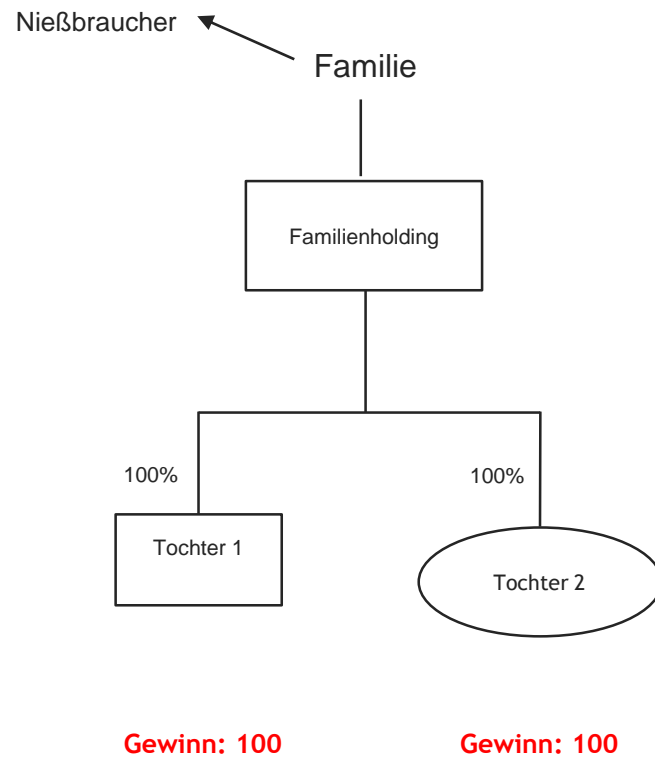
## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **Folgen der ertragsteuerlichen Abschirmwirkung der Familienholding**
  - Nutzung von § 8b KStG auf Ebene der Familienholding bei
    - Im Organschaftsfall
      - Auflösung eines passiven Ausgleichspostens (§ 14 Abs. 4 KStG)
  - Ergebnisse aus Betriebsprüfungen bei Familienholding, T1 und T2 haben keine unmittelbaren Auswirkungen auf Gesellschafterebene (gilt auch für Ergebnisse aus Umwandlungen in der Gruppe)

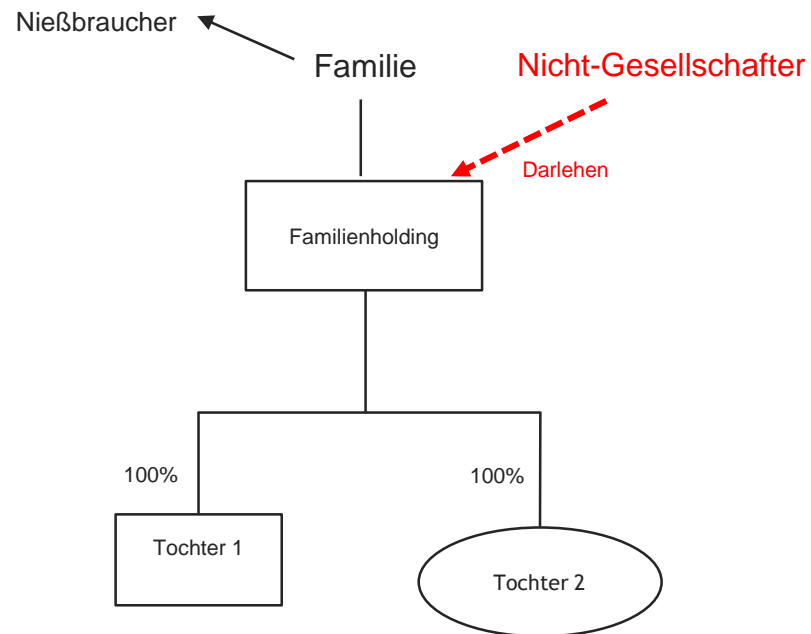


## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **Folgen der ertragsteuerlichen Abschirmwirkung der Familienholding**
  - Kein (problembehaftetes) Sonderbetriebsvermögen
- **Wegzugsthematik**
  - Beteiligung an Kapitalgesellschaft kann steuerliche Hürde (oder „Sperr“) bei Wegzug eines Gesellschafters sein (§ 6 AStG)

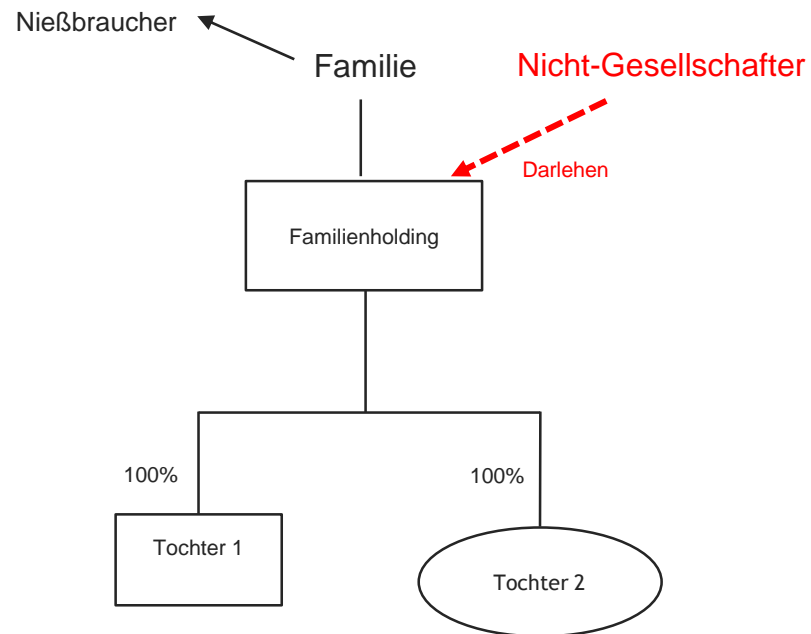
## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **Fremd-Finanzierung durch Nicht-Gesellschafter (1)**

- **Sachverhalt:** Ehefrau, die nicht an der Holding beteiligt ist, finanziert die Gesellschaft mit einem Darlehen. Holding zahlt Zinsen an Ehefrau.
- **Frage:** Steht § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG einer Anwendung der AbgSt entgegen?

## Besteuerung der Familienholding: Kapitalgesellschaft



- **Fremd-Finanzierung durch Nicht-Gesellschafter (2)**

- **FinVerw:** Keine AbgSt, da Ehefrau (Angehörige iSd. § 15 AO) als nahestehende Person iSd. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG gilt (BMF-Schreiben v. 09.10.2012, BStBl. I 2012, 953, Tz. 136)
- **BFH:** AbgSt möglich, Ehefrau ist nicht zwangsläufig eine nahestehende Person. Zu fragen ist nach dem Vorliegen eines „Abhängigkeitsverhältnisses“ (vgl. BFH v. 20.08.2014, VIII R 9/13, VIII R 44/13, VIII R 35/13)

## Gliederung

I. Ausgangslage

### II. Strukturüberlegungen

1. Strukturvorschläge

2. **Laufende Besteuerung**

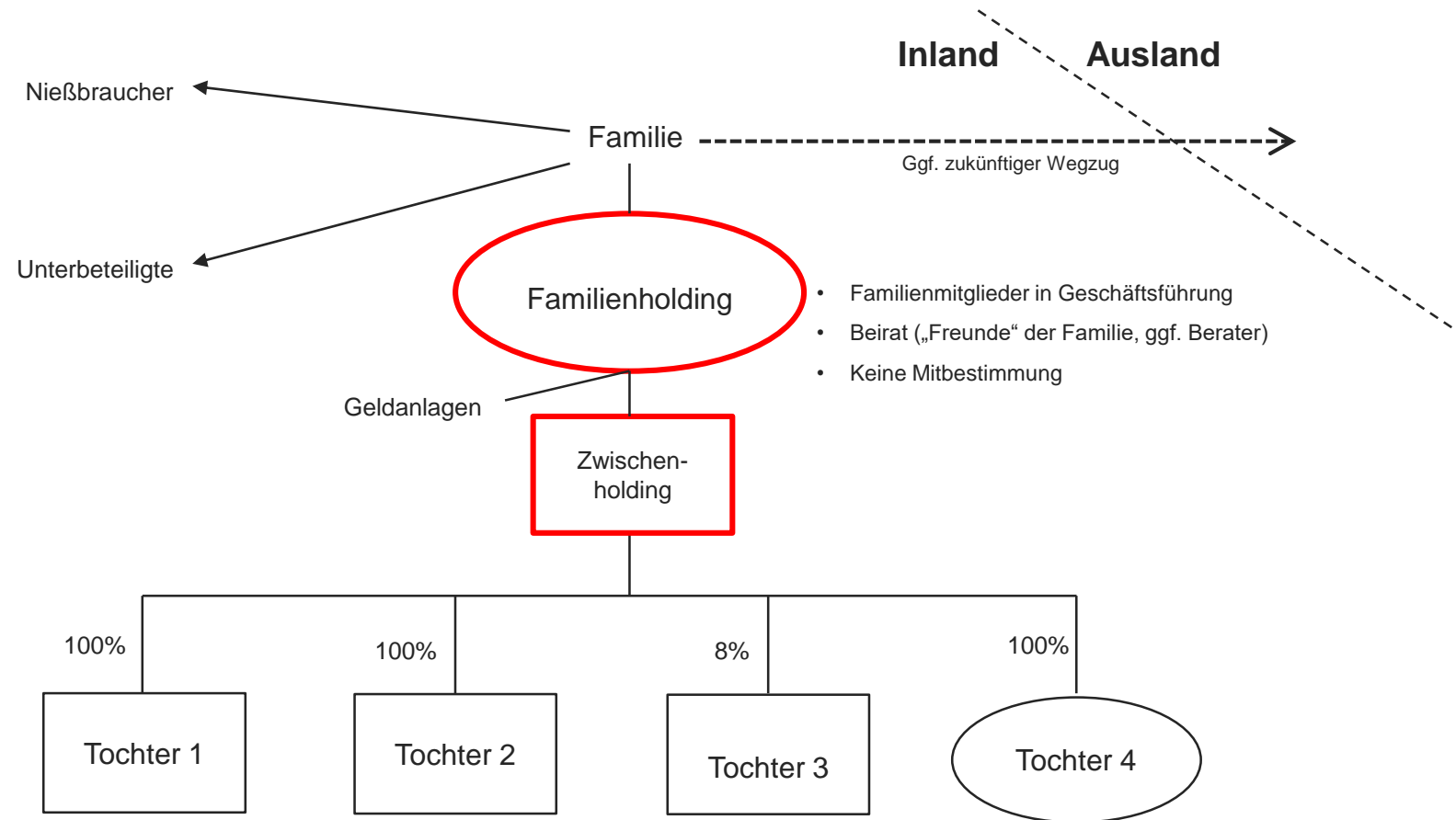
a) Familienholding als Personengesellschaft

b) Familienholding als Kapitalgesellschaft

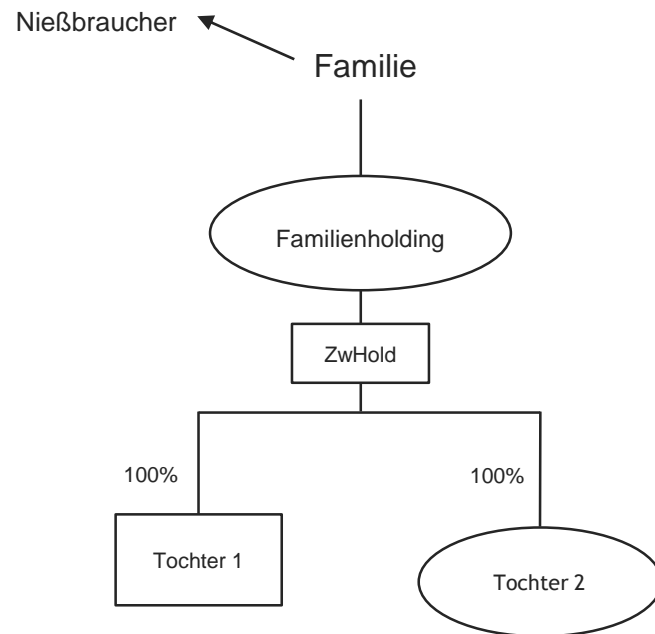
**c) Doppelholding-Modell**

III. Brennpunkte

## Besteuerung der Familienholding: Doppelholding

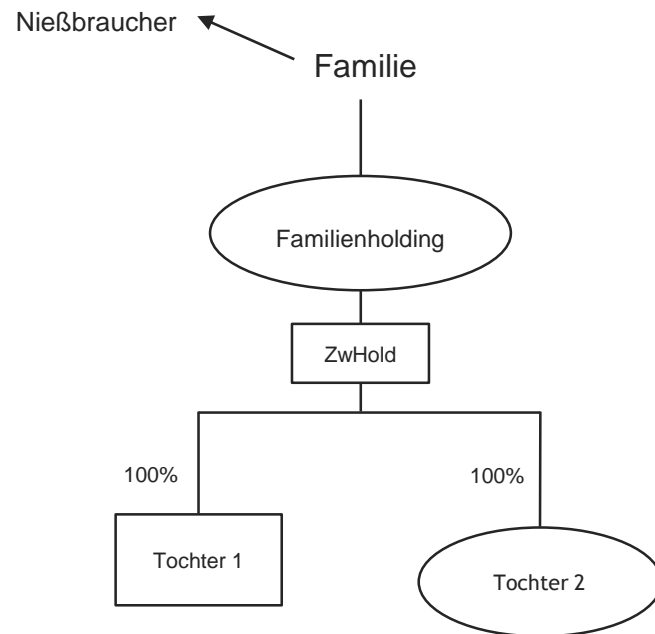


## Besteuerung der Familienholding: Doppelholding



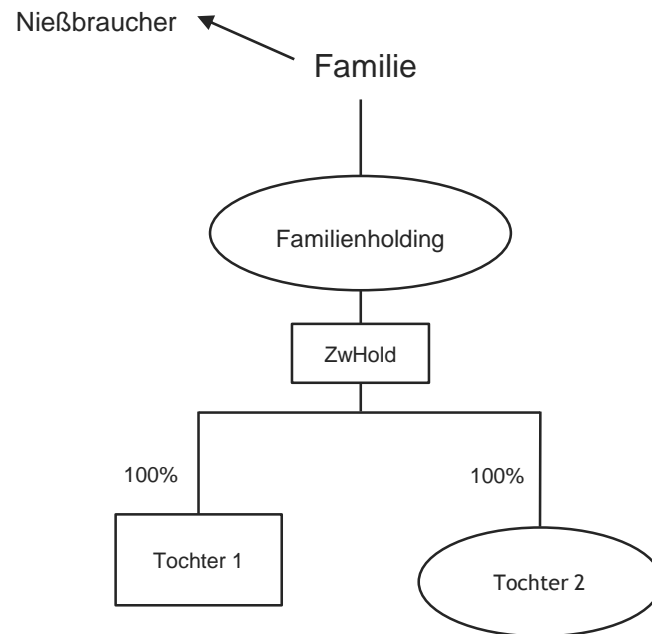
- **Ausgangslage**
  - Familienholding: GmbH & Co. KG (Gesellschafter sind Mitunternehmer)
  - Zwischenholding: GmbH, AG oder SE
- **Vorteile bei der Ertragsbesteuerung**
  - Nutzung von § 8b KStG bei Ausschüttung von T1 an Zwischenholding und bei Veräußerung der T1-Beteiligung durch Zwischenholding

## Besteuerung der Familienholding: Doppelholding



- **Vorteile bei der Ertragsbesteuerung**
  - Keine Besteuerung des (T1- und des) T2-Ergebnisses auf Gesellschafterebene bei Thesaurierung durch Zwischenholding
  - Keine unmittelbaren Auswirkungen von BP-Ergebnissen oder „Umwandlungsfolgen“
  - Bei Organschaft: Verrechnung des T1-Ergebnisses (OG) mit Ergebnis der Zwischenholding (OT)
  - Kein Sonderbetriebsvermögen bei (entgeltlicher) „Überlassung“ von Privatvermögen an T1 und/oder T2 (Prüfung im Einzelfall erforderlich)

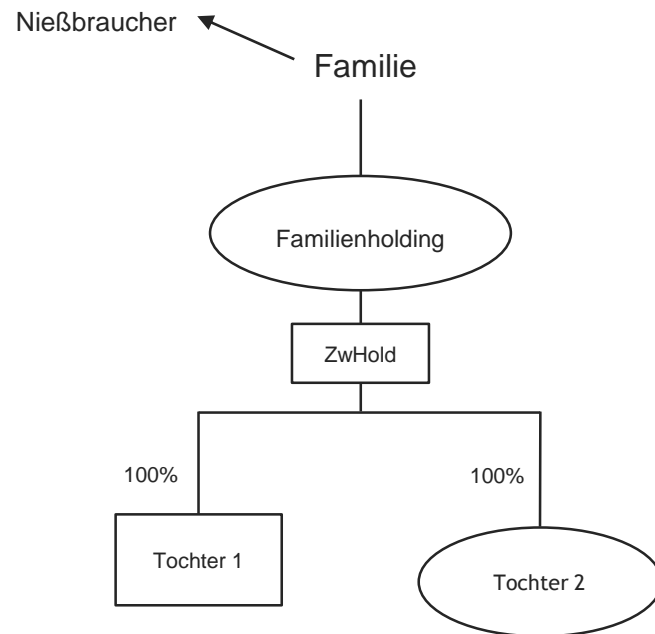
## Besteuerung der Familienholding: Doppelholding



- **Vorteile bei der Ertragsbesteuerung**
  - Keine Anwendung von § 6 AStG bei Wegzug eines Gesellschafters (aber: § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG beachten)
- **Weitere Vorteile**
  - Denkbar: Natürliche Person als Komplementär (Publizitätsvorteil)
  - Vermeidung von „Kapitalkontenpublizität“ nach innen (z.B. könnte Geschäftsführer/-in der Familienholding ein Familienmitglied sein; kein Einblick von Fremdgeschäftsführern)
  - Vermeidung von „Kapitalanlagepublizität“ nach innen



## Besteuerung der Familienholding: Doppelholding

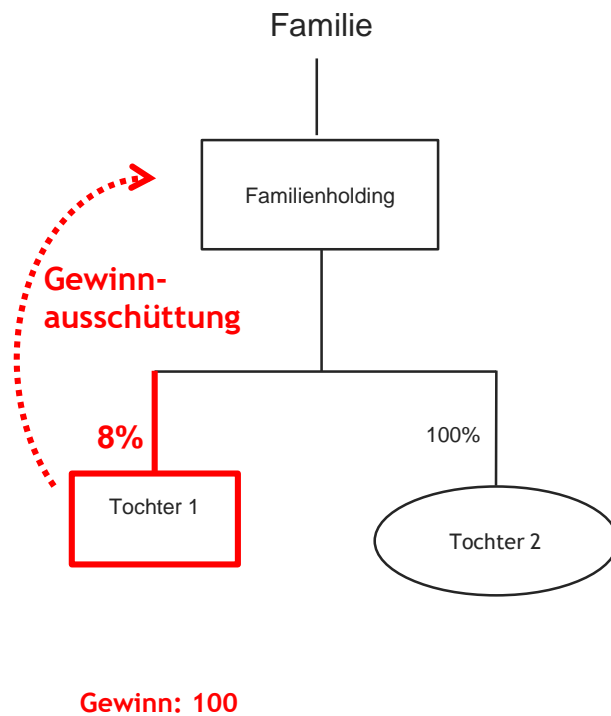


- **Weitere Vorteile**
  - Denkbar: Abspaltung von Vermögen aus Zwischenholding auf neue Schwestergesellschaft (z.B. Separierung von liquiden Mitteln in Cash-GmbH)
- **Nachteile bei der Ertragsbesteuerung**
  - Keine Verrechnung der Verluste von T2 mit anderen Einkünften der Gesellschafter mangels ertragsteuerlicher Transparenz der Zwischenholding (ohne Organschaft)
  - Vermeidung einer Entstrickung bei Wegzug eines Gesellschafters im Einzelfall schwierig darstellbar (dazu später)

## Gliederung

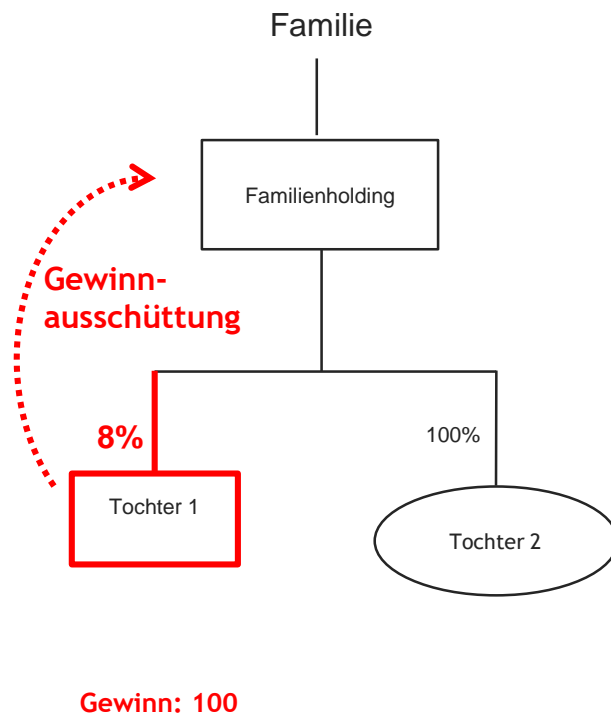
- I. Ausgangslage
- II. Strukturüberlegungen
- III. Brennpunkte**
  - 1. Streubesitzdividenden**
  - 2. Ertragsteuerliche Organschaft
  - 3. Sonderbetriebsvermögen
  - 4. Wegzug von Gesellschaftern
  - 5. Grunderwerbsteuer (§ 6a GrEStG)
  - 6. Cash-Out-Modelle

## Streubesitzdividende: § 8b Abs. 4 KStG



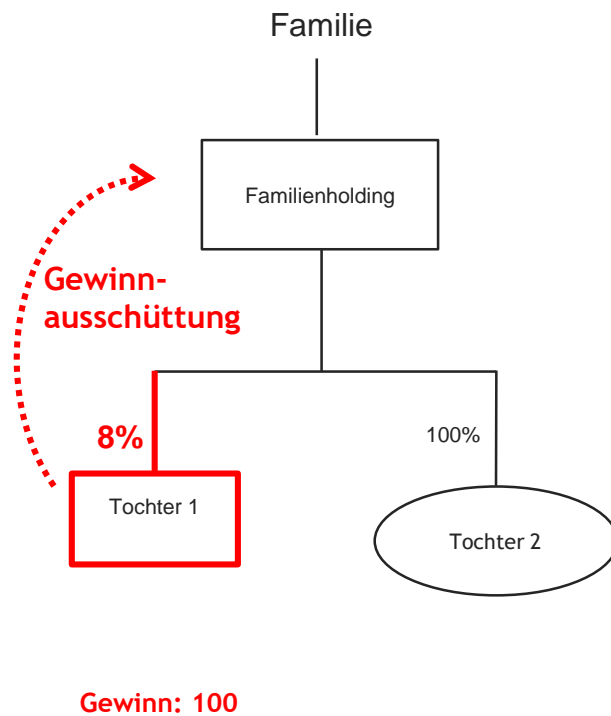
- **Voraussetzungen von § 8b Abs. 4 KStG**
  - Unmittelbare Beteiligung an Kapitalgesellschaft (ggf. Zurechnung über Mitunternehmerschaft)
  - Beteiligung
    - von weniger als 10%
    - zu Beginn des Kalenderjahres (allerdings: Rückbeziehung von Beteiligungserwerb)
- **Rechtsfolgen**
  - Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG sind körperschaftsteuerpflichtig

## Streubesitzdividende: § 8b Abs. 4 KStG



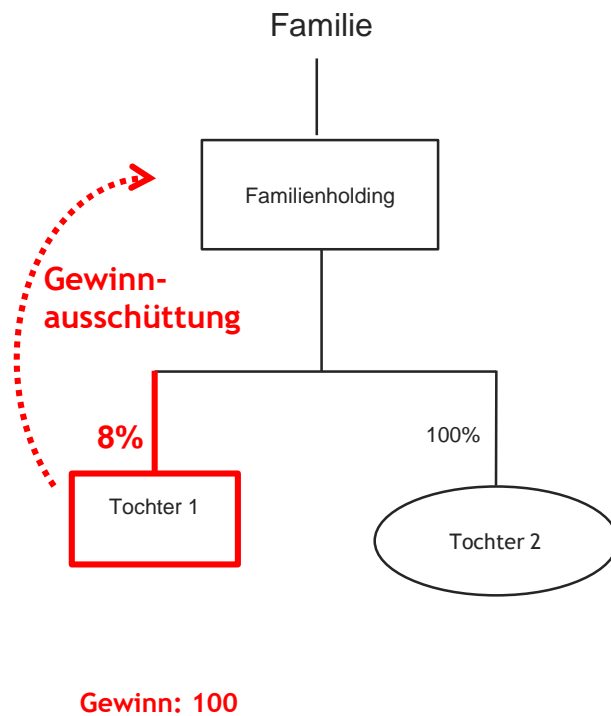
- **Ebene: Tochter 1**
  - T1-Gewinn: 100
  - KSt/GewSt: 30
  - Ausschüttung (brutto): 70
  - KapESt (25%): 17,5
  - Ausschüttung (netto): 52,5
- **Ebene: Familienholding**
  - KSt-Bemessungsgrundlage: 100 (§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG)
  - Anrechnung KapESt: 17,5 (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)
  - GewSt-Bemessungsgrundlage: 100 (§ 7 GewStG)

## Streubesitzdividende: § 8b Abs. 4 KStG



- **Gestaltungsansätze zur Vermeidung von § 8b Abs. 4 KStG-Folgen**
  - Gewinn von T1 nicht ausschütten
  - Gewinnrealisierung durch (gruppeninterne) Veräußerungen statt Gewinnausschüttung (bislang: Kein § 8b Abs. 2 KStG-Ausschluss bei Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen)

## Streubesitzdividende: § 8b Abs. 4 KStG

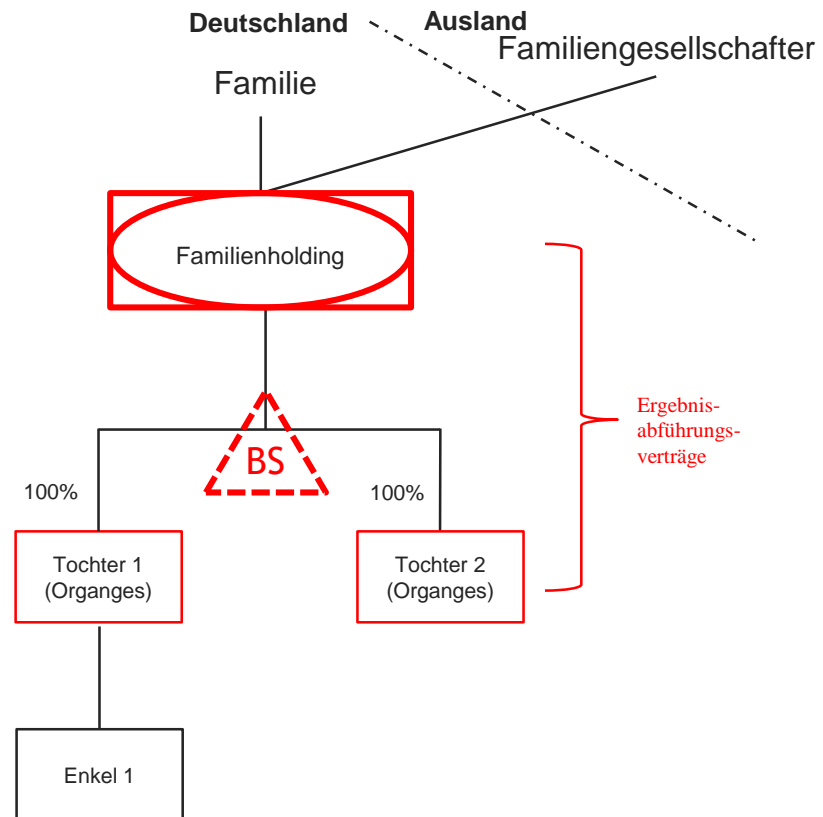


- **Gestaltungsansätze zur Vermeidung von § 8b Abs. 4 KStG-Folgen**
  - Aufstockung von Streubesitzbeteiligung auf mindestens 10% im Jahr der Gewinnausschüttung?
  - OFD Frankfurt am Main v. 2.12.2013.
  - Fallgruppen (nach OFD-Auffassung):
    - FamHold erwirbt weitere 3%-Beteiligung an Tochter 1: Streubesitzbeteiligung.
    - FamHold erwirbt weitere 11%-Beteiligung an Tochter 1: 8%-Bet. = Streubesitz; 11%-Bet. = Schachtelbet.

## Gliederung

- I. Ausgangslage
- II. Strukturüberlegungen
- III. Brennpunkte**
  - 1. Streubesitzdividenden
  - 2. Ertragsteuerliche Organschaft**
  - 3. Sonderbetriebsvermögen
  - 4. Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG
  - 5. Wegzug von Gesellschaftern
  - 6. Grunderwerbsteuer (§ 6a GrEStG)
  - 7. Cash-Out-Modelle

## Ertragsteuerliche Organschaft: Voraussetzungen

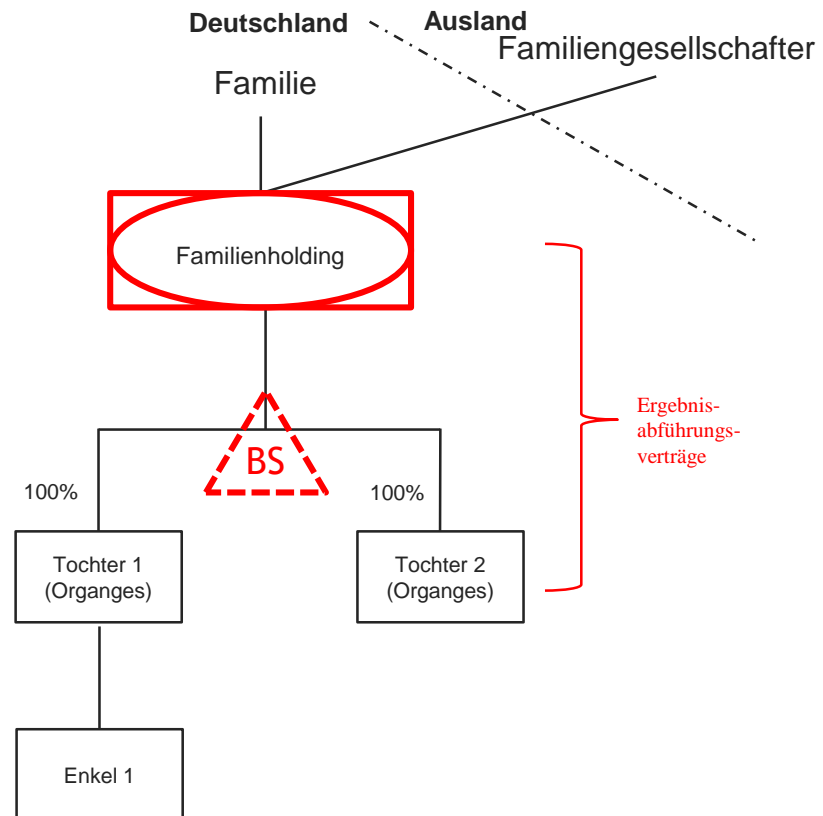


- **Überblick über die Voraussetzungen einer Organschaft**

- (1) Organträger
- (2) Organgesellschaft
- (3) Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in Inlandsbetriebsstätte des Organträgers
- (4) Ergebnisabführungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft

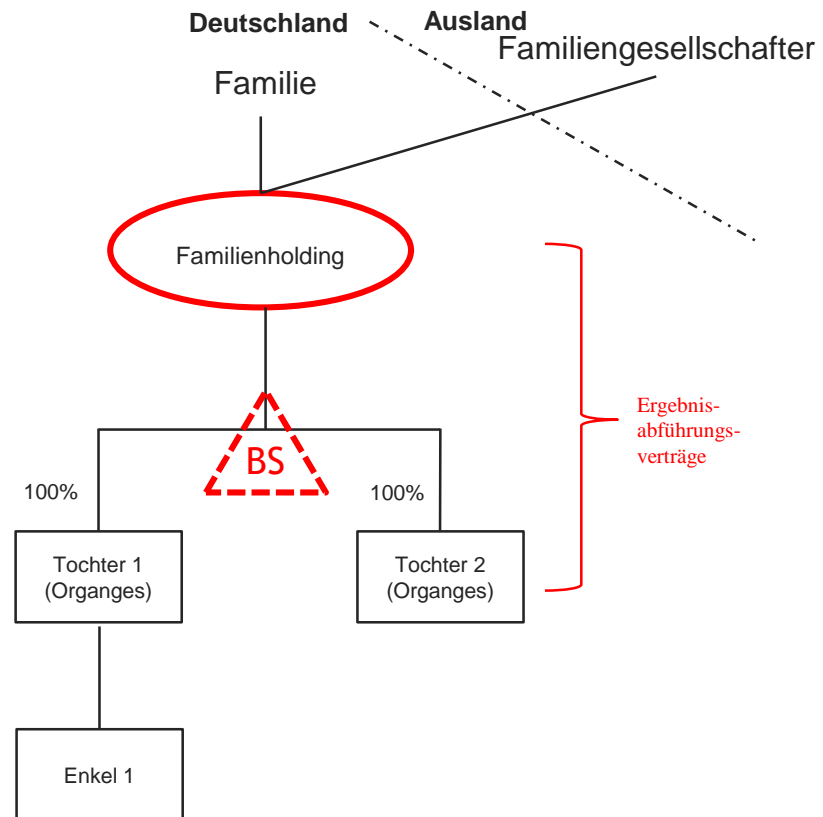


## Ertragsteuerliche Organschaft: Voraussetzungen



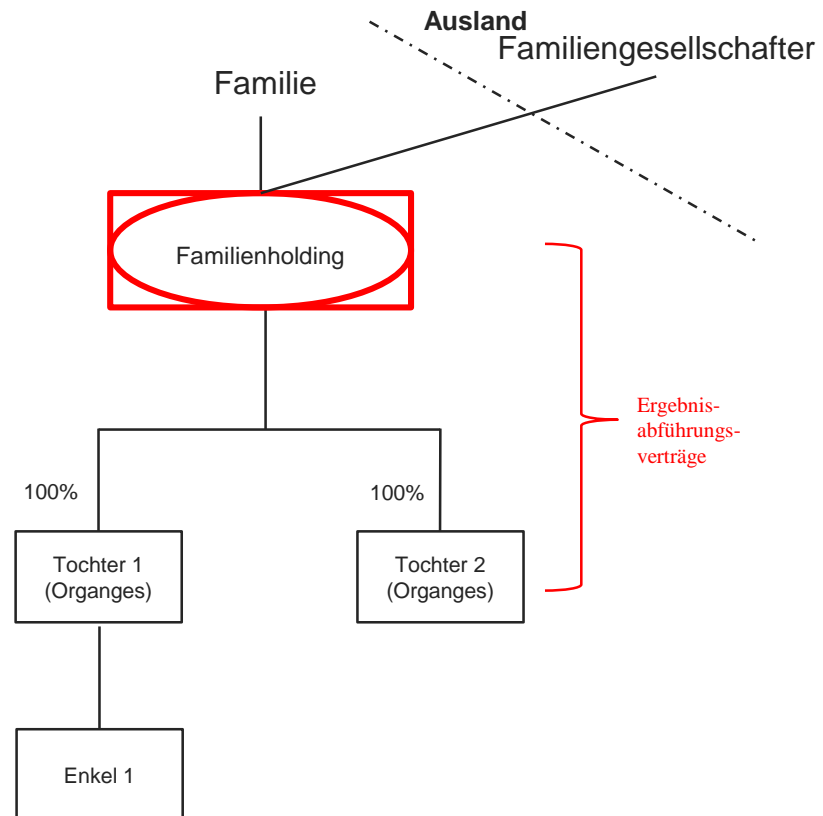
- **Organträger (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG)**
  - **Originär gewerbliche Personengesellschaft:** Ggf. geschäftsleitende Holding, die entgeltliche Leistungen an verbundene Unternehmen erbringt (BMF v. 10.11.05, BStBl. I 2005, 1038, Tz. 18)
  - **Kapitalgesellschaft**

## Ertragsteuerliche Organschaft: Voraussetzungen



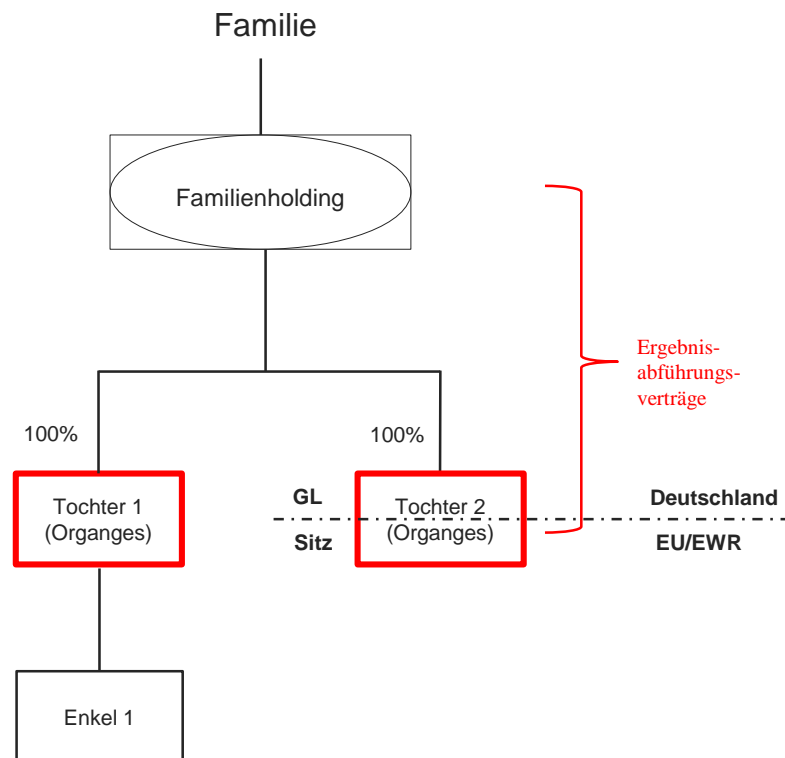
- **Organträger (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 bis 7 KStG)**
  - Beteiligung an Organgesellschaft muss einer (DBA-)Inlandsbetriebsstätte des Organträgers ununterbrochen zuzurechnen sein
  - Frage: Sind die Beteiligungen der Familienholding an T1 und T2 einer DBA-Inlandsbetriebsstätte der Familienholding-Personengesellschaft zuzurechnen?

## Ertragsteuerliche Organschaft: Voraussetzungen



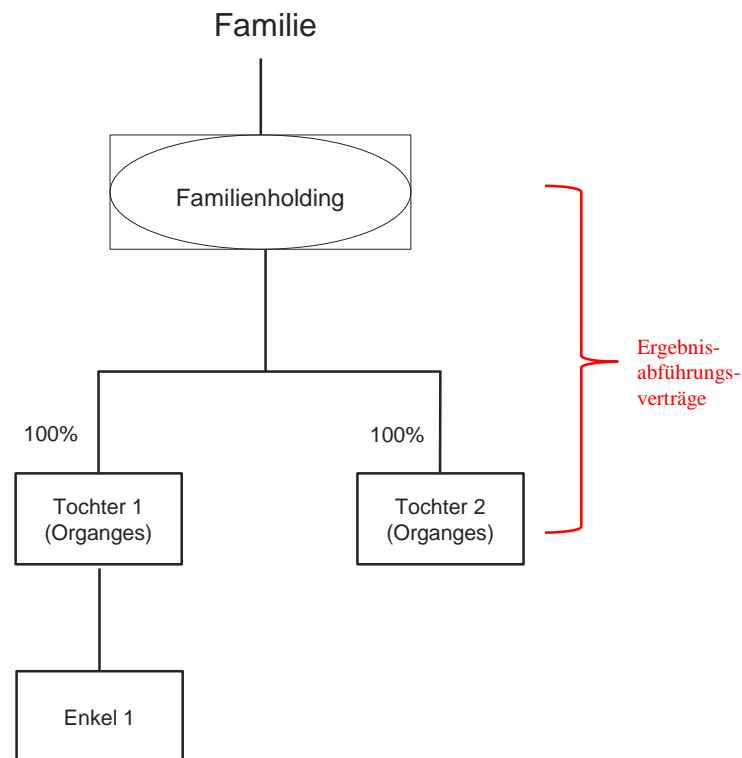
- **Organträger (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG)**
  - Negative Einkünfte des Organträgers und der Organgesellschaft bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden

## Ertragsteuerliche Organschaft: Voraussetzungen



- **Organgesellschaft**
  - Kapitalgesellschaft mit (1) Geschäftsleitung im Inland und (2) Satzungssitz in EU-/EWR-Staat
- **Finanzielle Eingliederung**
  - Bei OT-Persges: OG-Beteiligung muss Gesamthandsvermögen der Persges sein
- **Ergebnisabführungsvertrag**
  - Mindestlaufzeit 5 Jahre

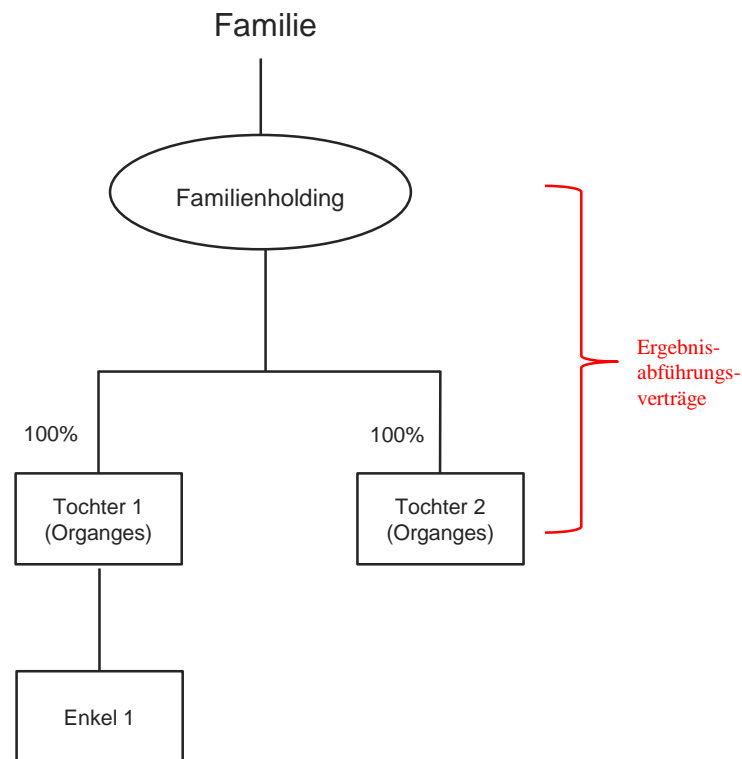
## Ertragsteuerliche Organschaft: Folgen



- **Folgen der Organschaft (allgemein)**

- Regelmäßiger Liquiditätstransfer zur Familienholding schafft Entnahme-/ Ausschüttungspotenzial (Gewinnabführungen der Organgesellschaften)
- Aber: Verlustausgleichsverpflichtung der Familienholding begründet (ggf. hohes) Haftungsrisiko
- Verrechnung der steuerlichen Gewinne und Verluste von Tochtergesellschaften bei Familienholding

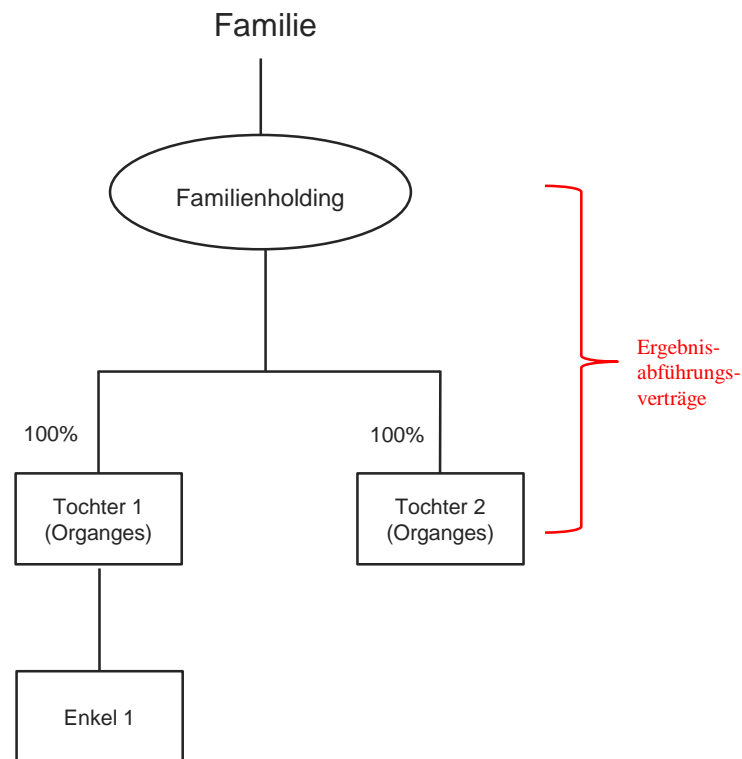
## Ertragsteuerliche Organschaft: Folgen



- **Folgen der Organschaft (allgemein)**

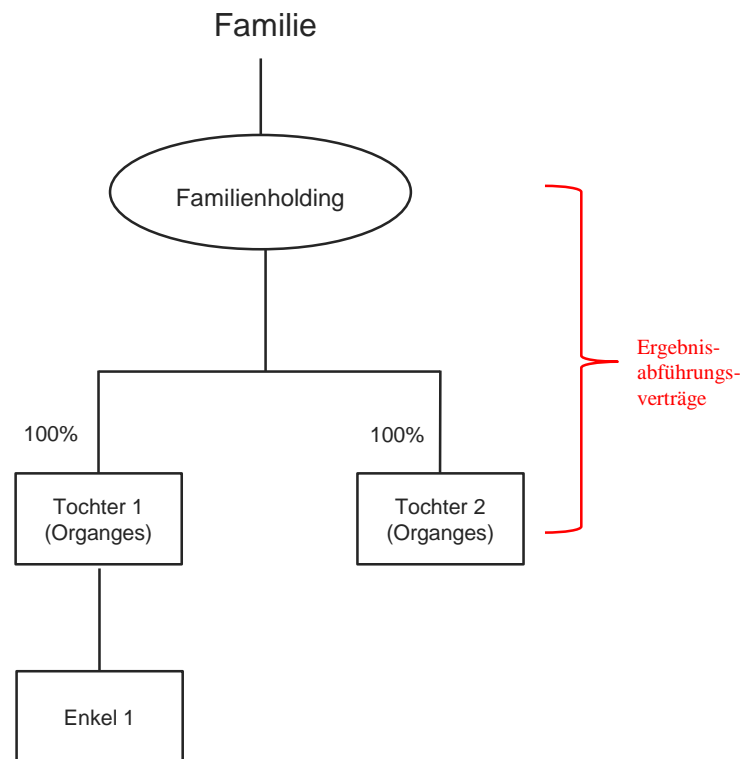
- Besteuerung des Organkreisergebnisses mit Gewerbesteuer bei Familienholding
- Keine verdeckten Gewinnausschüttungen im Organkreis
- Vorteile bei Anwendung der Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG, § 8a KStG)
- Aber: Ggf. keine erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen bei Vermietung im Organkreis (dazu später)

## Ertragsteuerliche Organschaft: Folgen



- **Folgen der Organschaft bei Familienholding als Personengesellschaft**
  - „Beseitigung“ der Besteuerung mit Körperschaftsteuer
    - Besteuerung des Organkreisergebnisses mit Einkommensteuer bei Gesellschaftern (ggf. hohe Steuerbelastung; aber ggf. auch Nutzung laufender Verluste der Organgesellschaften)
    - Kein § 8b KStG-Privileg bei T1 (betrifft Ausschüttungen von E1 an T1; Veräußerungsgewinn aus Veräußerung von E1-Beteiligung)

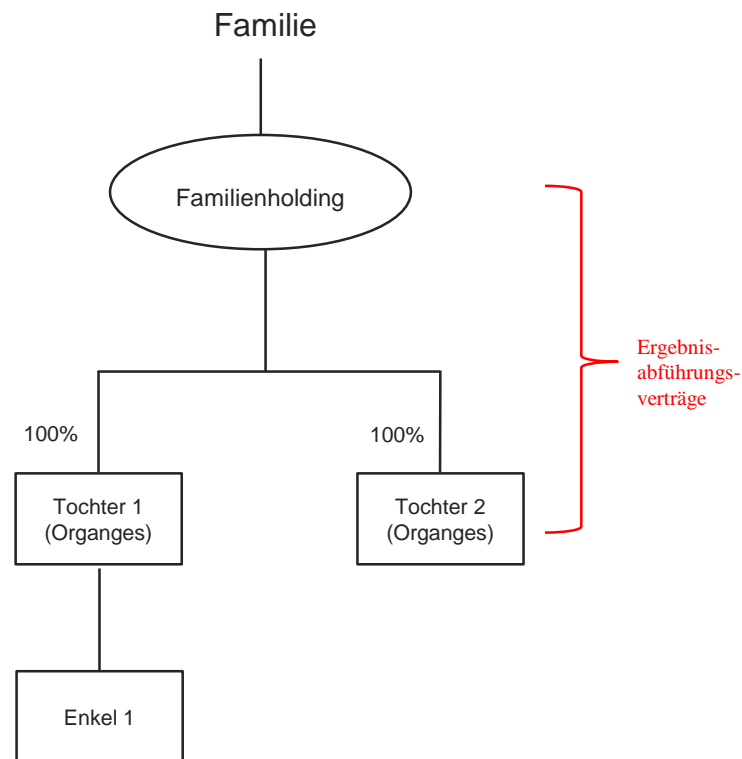
## Ertragsteuerliche Organschaft: Folgen



- **Folgen der Organschaft bei Familienholding als Personengesellschaft**
  - „Beseitigung“ der Besteuerung mit Körperschaftsteuer
    - Ergebnisse aus Betriebsprüfungen bei Tochtergesellschaften können Steuerbelastungen bei den Gesellschaftern zur Folge haben
    - Vororganschaftliche Mehrabführung einer Organgesellschaft (§ 14 Abs. 3 KStG) unterliegt (hoher) Einkommensteuerbelastung bei Gesellschaftern (kein § 8b KStG-Privileg)

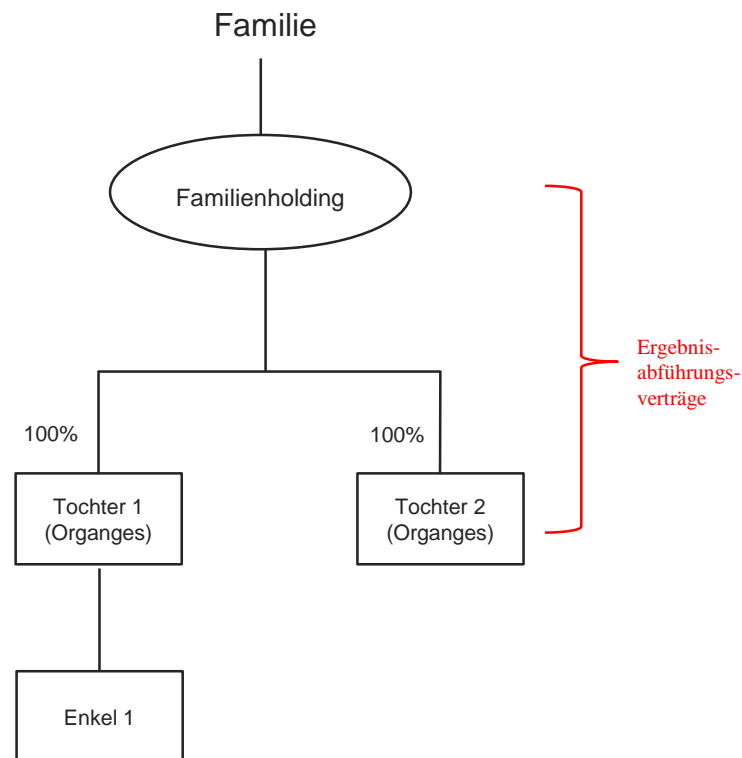


## Ertragsteuerliche Organschaft: Folgen



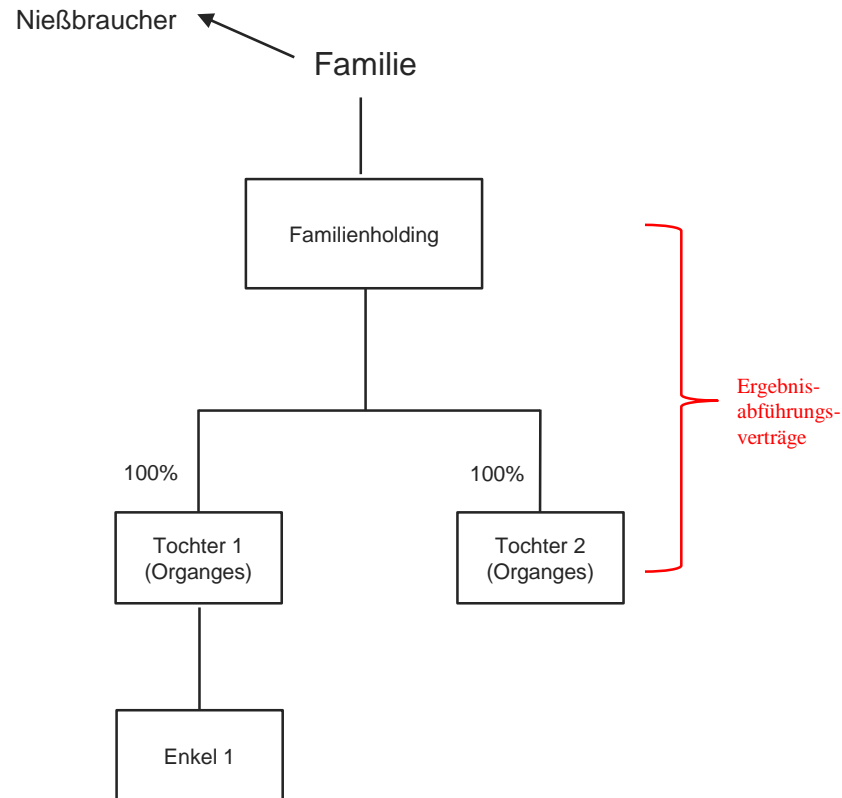
- **Folgen der Organschaft bei Familienholding als Personengesellschaft**
  - Organschaftliche Ausgleichsposten in der Steuerbilanz der Familienholding (§ 14 Abs. 4, § 27 Abs. 6 KStG)
    - Ist ein Ausgleichsposten bei Veräußerung eines Anteils an der Familienholding (einkommenswirksam) aufzulösen? (Ja: *Wacker/Schmidt*, EStG, § 16 Rn. 161; v. *Freden/HHR*, KStG, § 14 Anm. 355)
    - Ist ein Posten bei unentgeltlicher Übertragung eines Anteils (einkommenswirksam) aufzulösen? (Nein: Z.B. v. *Freden*, HHR, KStG, § 14 Anm. 355)

## Ertragsteuerliche Organschaft: Folgen



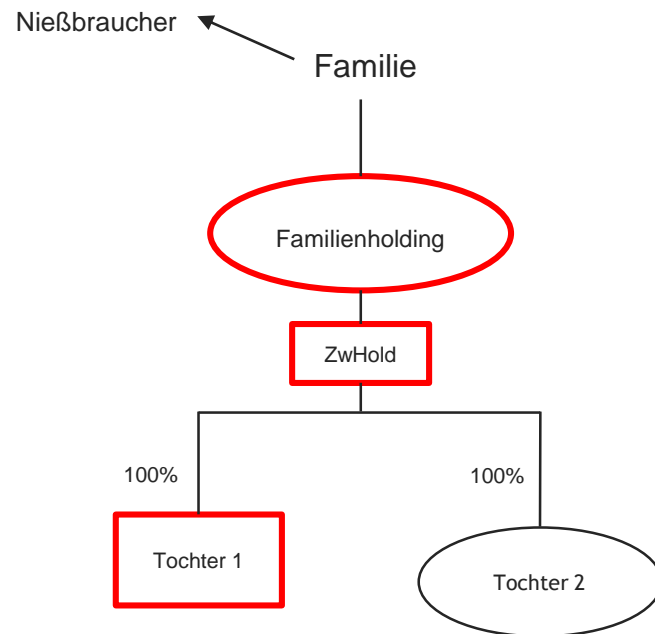
- **Folgen der Organschaft bei Familienholding als Personengesellschaft**
  - Ist ein Ausgleichsposten bei Anwendung von z.B. § 15a, § 34a EStG zu berücksichtigen?  
*(von Freeden/Rogall, FR 2009, 785)*
  - Wie wirkt sich die Auflösung eines Ausgleichspostens auf die Besteuerung eines Nießbrauchers aus?

## Ertragsteuerliche Organschaft: Folgen



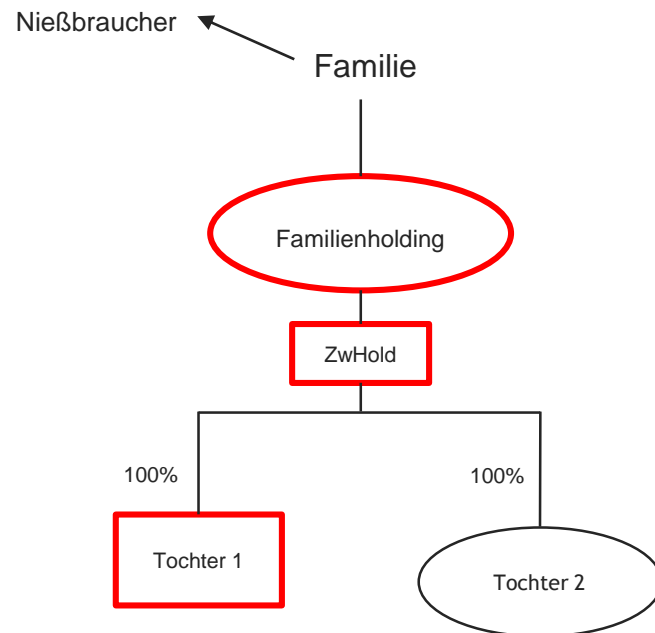
- **Folgen der Organschaft bei Familienholding als Kapitalgesellschaft**
  - Keine Beseitigung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer, also auch keine Verrechnung des Ergebnisses der Familienholding mit sonstigen Einkünften des Gesellschafters
  - Gesellschafter „spüren“ Organschaft steuerlich nicht, eine Steuerwirkung bei den Gesellschaftern ergibt sich erst bei Ausschüttung

## Ertragsteuerliche Organschaft: Doppelholding-Modell



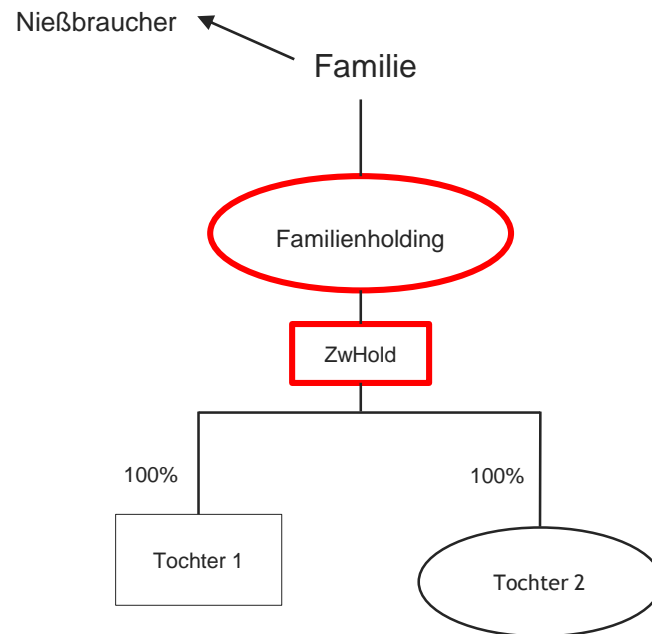
- **Erste Möglichkeit: Mehrstufige Organschaft**
  - Beseitigung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer, d.h. Ergebnis von T1 unterliegt der Besteuerung mit Einkommensteuer auf Gesellschafterebene
  - Vorteile
    - Verluste von T1 (und Zwischenholding) können mit anderen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden
    - Gewinnabführungen von T1 unterliegen keiner 5%-Besteuerung bei Zwischenholding (Vermeidung Kaskadeneffekt)

## Ertragsteuerliche Organschaft: Doppelholding-Modell



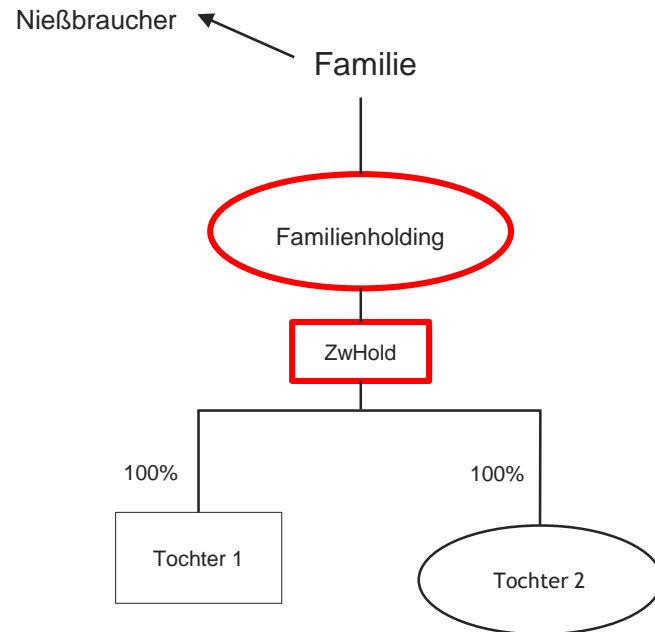
- **Erste Möglichkeit: Mehrstufige Organschaft**
  - **Nachteil**
    - Kein § 8b KStG-Privileg auf Ebene der Zwischenholding bei Veräußerung der T1-Beteiligung (denkbar: Beendigung Organschaft Zwischenholding/T1 vor Beteiligungsveräußerung)
    - Mittelbare Haftung der Familienholding für (operative) Verluste von T1

## Ertragsteuerliche Organschaft: Doppelholding-Modell



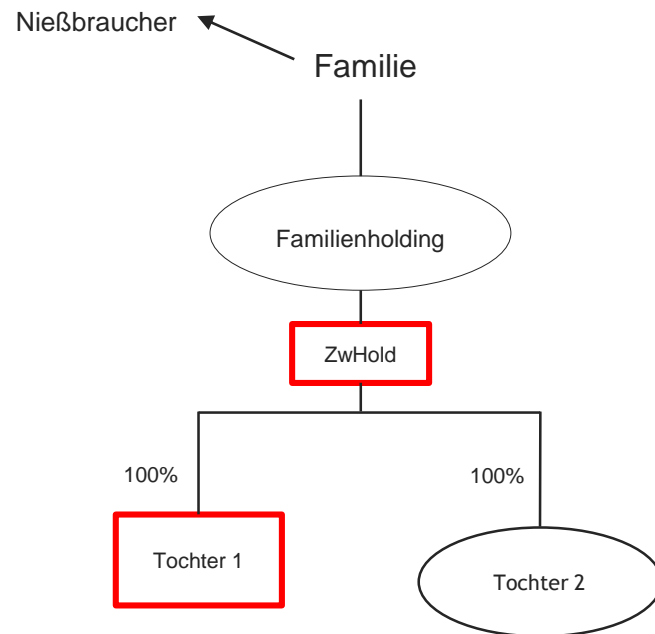
- **Zweite Möglichkeit: Organschaft zwischen Familienholding und Zwischenholding**
  - Beseitigung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer, d.h. Ergebnis von Zwischenholding unterliegt der Besteuerung mit Einkommensteuer auf Gesellschafterebene
  - Vorteil
    - Gewinnausschüttung von T1 unterliegt keiner 5%-Besteuerung bei Zwischenholding (Vermeidung Kaskadeneffekt)

## Ertragsteuerliche Organschaft: Doppelholding-Modell



- **Zweite Möglichkeit: Organschaft zwischen Familienholding und Zwischenholding**
  - Nachteil
    - Kein § 8b KStG-Privileg auf Ebene der Zwischenholding bei Veräußerung der T1-Beteiligung

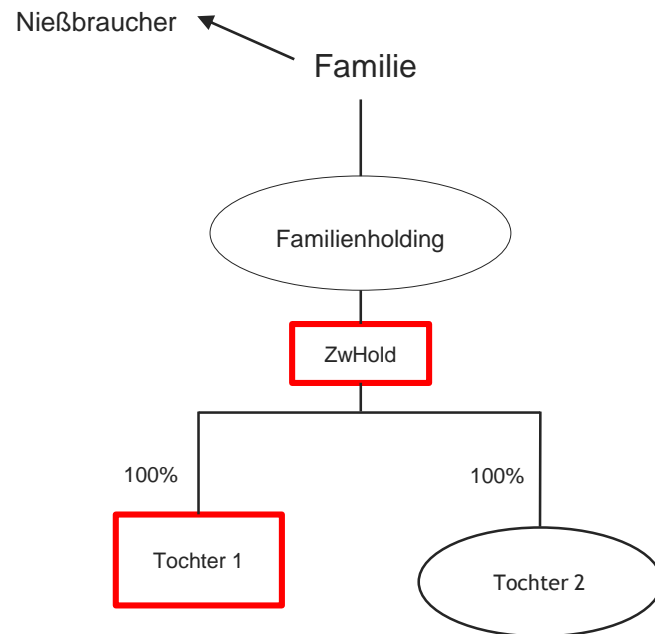
## Ertragsteuerliche Organschaft: Doppelholding-Modell



- **Dritte Möglichkeit: Organschaft zwischen Zwischenholding und Tochter 1**
  - T1-Ergebnis wird auf Ebene der Zwischenholding besteuert
  - Vorteile
    - Gewinn und Verlustverrechnung auf Zwischenholdingsebene
    - Keine 5%-Besteuerung bei Gewinnabführung von T1 an Zwischenholding
    - Keine Haftung der Familienholding für operative Verluste in der Gruppe

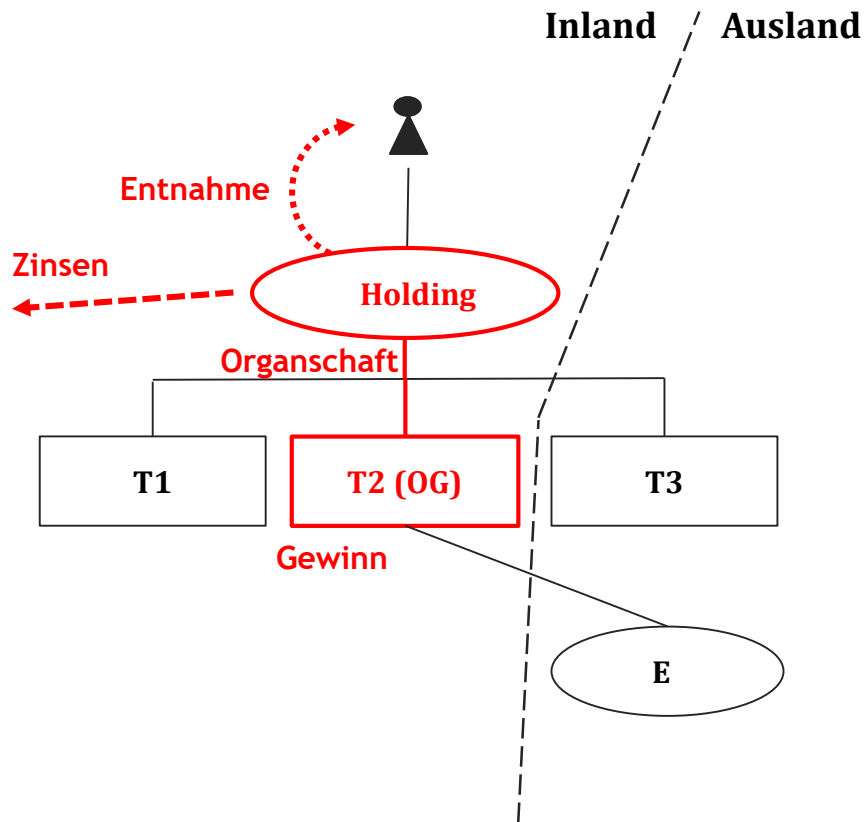


## Ertragsteuerliche Organschaft: Doppelholding-Modell



- **Dritte Möglichkeit: Organschaft zwischen Zwischenholding und Tochter 1**
  - Nachteile
    - Kein § 8b KStG-Privileg auf Ebene der Zwischenholding bei Veräußerung der T1-Beteiligung (denkbar: Beendigung der Organschaft vor Beteiligungsveräußerung)

## Ertragsteuerliche Organschaft: § 4 Abs. 4a EStG – Gewinn der OG



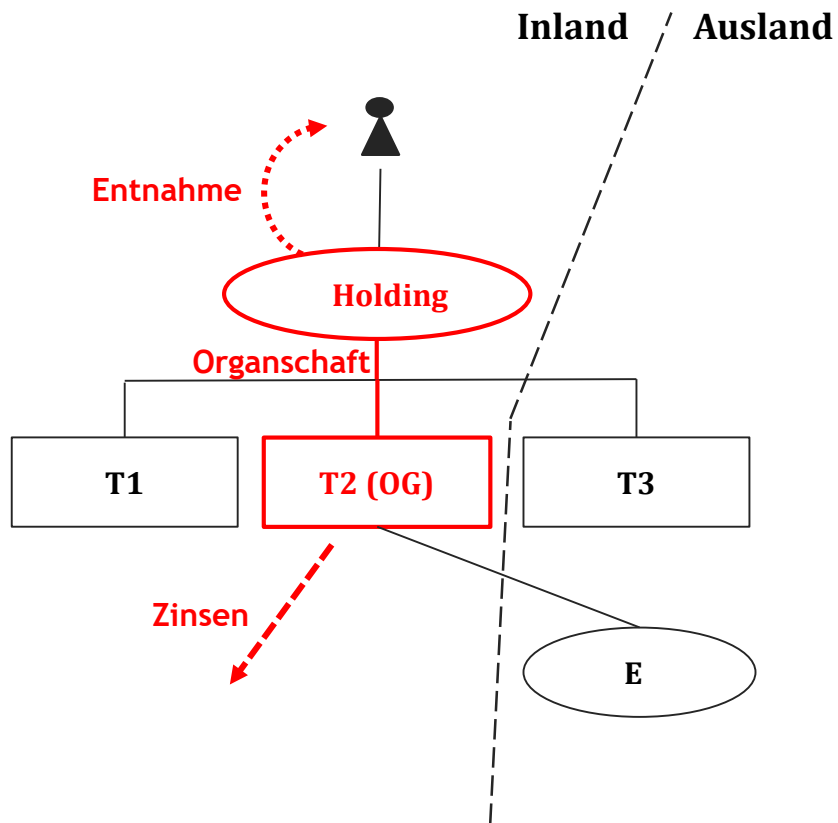
### Ausgangslage

- Holding-KG ist Organträger, T2 ist Organgesellschaft
- Holding-KG zahlt Zinsen an Bank, sodass § 4 Abs. 4a EStG zu prüfen ist
- BP ist der Auffassung, dass der T2-Gewinn nicht bei der Beantwortung der Frage, ob eine Überentnahme vorliegt, zu berücksichtigen ist
- Hinweis auf *Altrichter-Herzberg*, DStR 2019, 31

### Frage

- Ist auch der Gewinn der OG bei der Prüfung von § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen?

## Ertragsteuerliche Organschaft: § 4 Abs. 4a EStG – Zinszahlungen der OG



### Ausgangslage

- Holding-KG ist Organträger, T2 ist Organgesellschaft
- T2 zahlt Zinsen an Bank
- Berater ist der Auffassung, dass keine Zinsen iSv. § 4 Abs. 4a EStG vorliegen

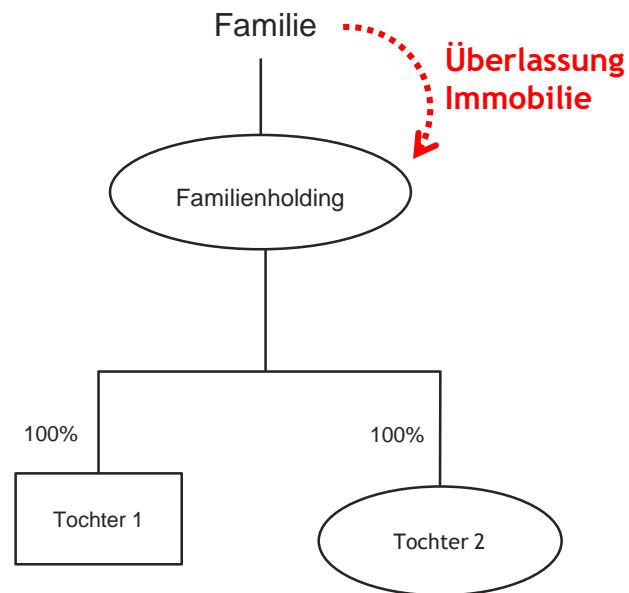
### Frage

- Ist auch der Zinsaufwand der T2 für § 4 Abs. 4a EStG-Zwecke zu berücksichtigen?

## Gliederung

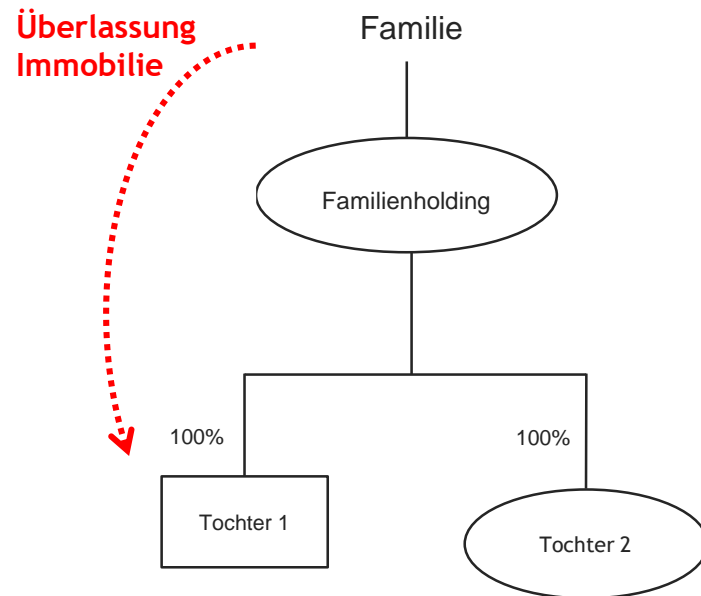
- I. Ausgangslage
- II. Strukturüberlegungen
- III. Brennpunkte**
  - 1. Streubesitzdividenden
  - 2. Ertragsteuerliche Organschaft
  - 3. Sonderbetriebsvermögen**
  - 4. Wegzug von Gesellschaftern
  - 5. Grunderwerbsteuer (§ 6a GrEStG)
  - 6. Cash-Out-Modelle

## Sonderbetriebsvermögen: Beispiel 1



- **Notwendiges Sonderbetriebsvermögen**
  - SBV I liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar dem Betrieb der Gesellschaft dient (unmittelbarer Einsatz im Betrieb der Gesellschaft)
  - SBV II liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters dient
- **Zum Beispiel 1**
  - Notwendiges Sonderbetriebsvermögen liegt vor

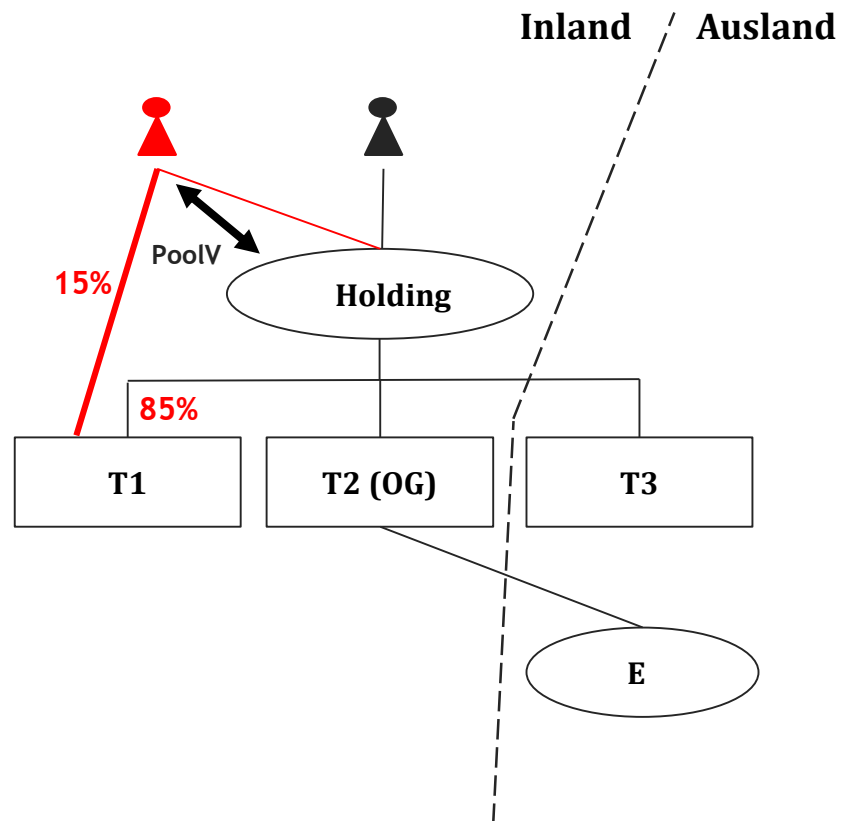
## Sonderbetriebsvermögen: Beispiel 2



- **Zum Beispiel 2**

- Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I liegt nicht vor, wenn Immobilie nur dem Betrieb der Tochter 1 dient (vgl. FG Düsseldorf v. 25. September 2006, 10 K 5519/02 F, rkr. EFG 2007, 34)
- Stellt die Überlassung der Immobilie eine „Verstärkung“ der Beteiligung des Eigentümers an der Familienholding dar?

## Sonderbetriebsvermögen: Beispiel 3



### Ausgangslage

- Gesellschafter R(ot) ist an der Holding-KG und unmittelbar an T1-GmbH beteiligt
- R und Holding haben einen erbschaft- und schenkungsteuerlichen **Poolvertrag** über die T1-Anteile abgeschlossen, sodass R für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke eine Mindestbeteiligung an T1 hat (Folge: T1-Beteiligung ist erbschaft- und schenkungsteuerlich begünstigtes Vermögen)
- R hat in seinem Testament für den Fall seines Todes das Folgende geregelt:
  - KG-Anteile erhalten die Kinder
  - T1-Anteile erhält seine Ehefrau (Ehefrau ist nicht Gesellschafterin der Holding-KG)

### Fragen

- Sind die T1-Anteile notwendiges Sonderbetriebsvermögen von R bei der Holding-KG?
- Haftet dem Testament ein ertragsteuerliches Risiko an?

## Gliederung

- I. Ausgangslage
- II. Strukturüberlegungen
- III. Brennpunkte**
  - 1. Streubesitzdividenden
  - 2. Ertragsteuerliche Organschaft
  - 3. Sonderbetriebsvermögen
  - 4. Wegzug von Gesellschaftern**
  - 5. Grunderwerbsteuer (§ 6a GrEStG)
  - 6. Cash-Out-Modelle



## Wegzug: Rechtsgrundlagen

### Wegzug bei Beteiligung an Familienholding-**GmbH**

- § 6 AStG (Veräußerungsfiktion)
- § 21 UmwStG a.F. iVm. § 27 Abs. 3 Nr. 3 KStG

### Wegzug bei Beteiligung an Familienholding-**GmbH & Co. KG**

- § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (Entnahmefiktion)
- BMF-Schreiben vom 26.09.2014 (Anwendung der DBA auf Persges.)
- § 1 Abs. 5 AStG (Zurechnung von WG zu einer Betriebsstätte)
- Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG vom 13.10.2014 (aber: nach Verwaltung nicht anwendbar, Rz. 13)

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

1. Streubesitzdividenden

2. Ertragsteuerliche Organschaft

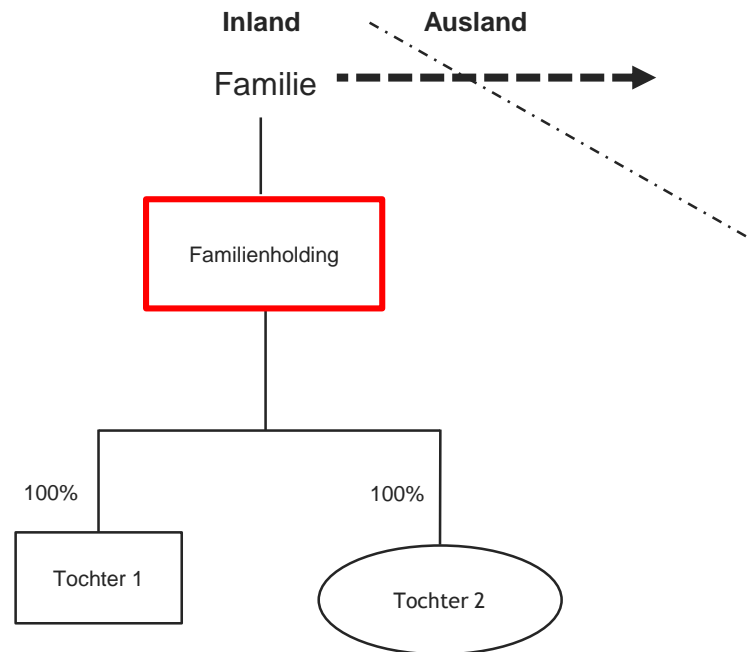
3. Sonderbetriebsvermögen

**4. Wegzug von Gesellschaftern**

**a) Kapitalgesellschaft**

b) Personengesellschaft

## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Kapitalgesellschaft



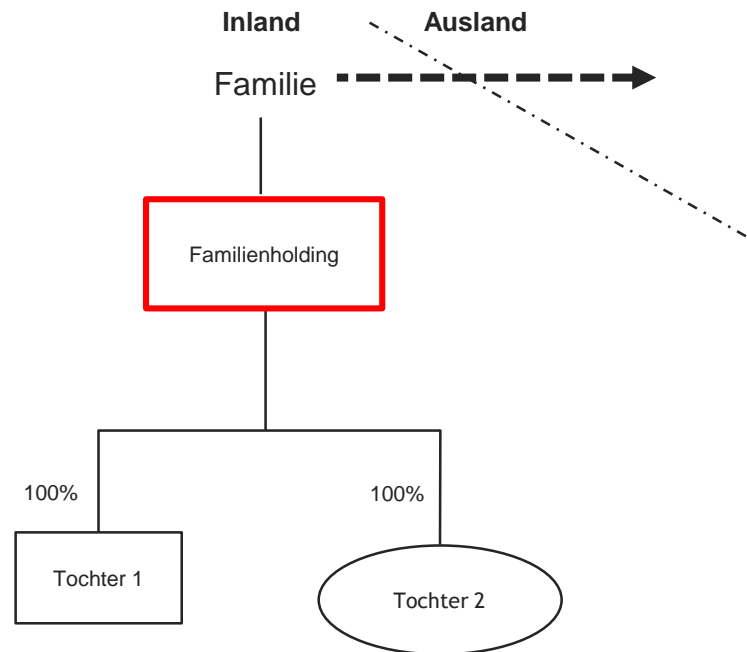
- **Sachverhalt**

- Gesellschafter ist iHv. 5% an der Familienholding beteiligt
- Im Januar 2014 möchte der Gesellschafter seinen Wohnsitz von Deutschland in einen Nicht-EU/EWR-Staat verlegen

- **Grundtatbestand von § 6 AStG**

- Natürliche Person
- Mind. 10 Jahre unbeschr. Steuerpfl.
- Beteiligung an Kapitalgesellschaft iHv. mindestens 1% innerhalb der letzten fünf Jahre
- Unbeschränkte Steuerpflicht endet durch Wegzug

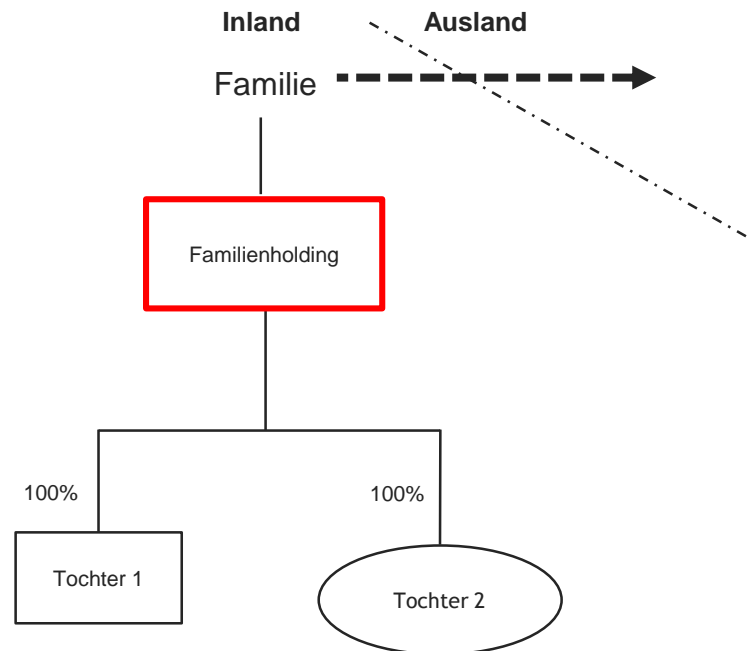
## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Kapitalgesellschaft



- **Rechtsfolge von § 6 AStG**

- Fiktion eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns
- Stundungsmöglichkeit bei Wegzug in EU/EWR-Staat
- Ggf. nachträglicher Wegfall des Besteuerungsanspruchs nach § 6 Abs. 3 AStG

## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Kapitalgesellschaft



- **Gestaltungsansätze zur Vermeidung von § 6 AStG**
  - Einbringung der Anteile in **Familienstiftung** vor Wegzug
  - Dokumentation eines „Rückkehr-szenarios“ vor Wegzug (**Rückkehr** innerhalb von 5/10 Jahren)
  - **Schenkweise Übertragung der Anteile** auf Steuerinländer (z.B. Kind)
  - Umwandlung der Familienholding-GmbH in eine **geschäftsführende Familienholding GmbH & Co. KG** (siehe dazu nachfolgende Charts)

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

1. Streubesitzdividenden

2. Ertragsteuerliche Organschaft

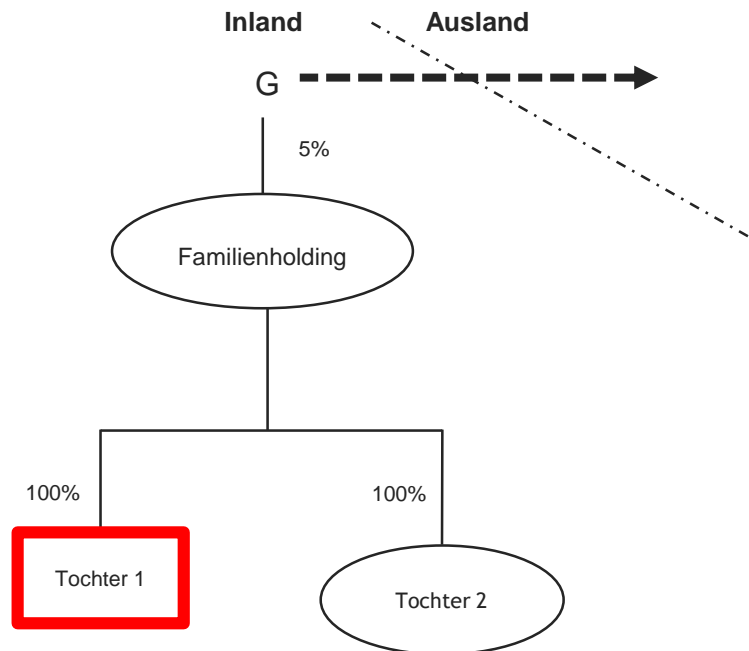
3. Sonderbetriebsvermögen

4. **Wegzug von Gesellschaftern**

a) Kapitalgesellschaft

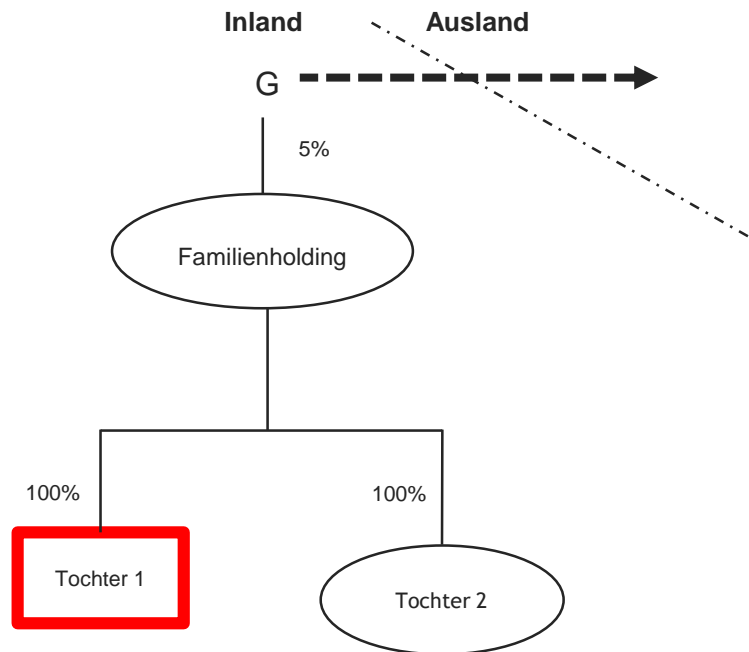
**b) Personengesellschaft**

## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Personengesellschaft



- **Sachverhalt**
  - Gesellschafter ist iHv. 5% an der Familienholding beteiligt
  - Im Januar 2015 möchte der Gesellschafter seinen Wohnsitz von Deutschland in einen anderen Staat verlegen
- **Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (vereinfacht)**
  - Ausschluss/Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts am Gewinn aus Veräußerung/Nutzung eines Wirtschaftsgutes

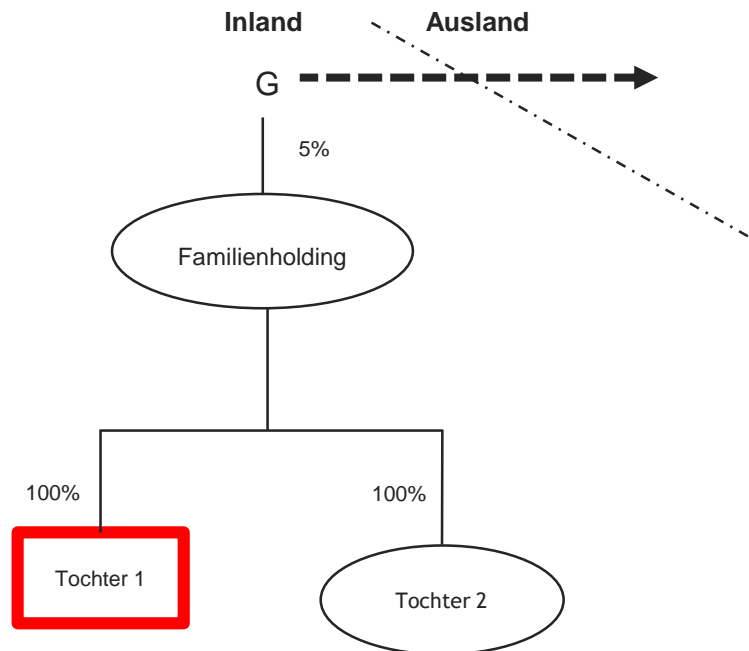
## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Personengesellschaft



- **Rechtsfolge des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG**
  - Entnahme des Wirtschaftsgutes (mit steuerpflichtiger Gewinnrealisierung)
  - Welchen Geschaftern ist der „Entnahmegewinn“ im Rahmen der Gewinnfeststellung zuzurechnen?
  - Umfasst der Gesellschaftsvertrag eine Regelung zu einem (Wegzugs-) Entnahmegewinn?

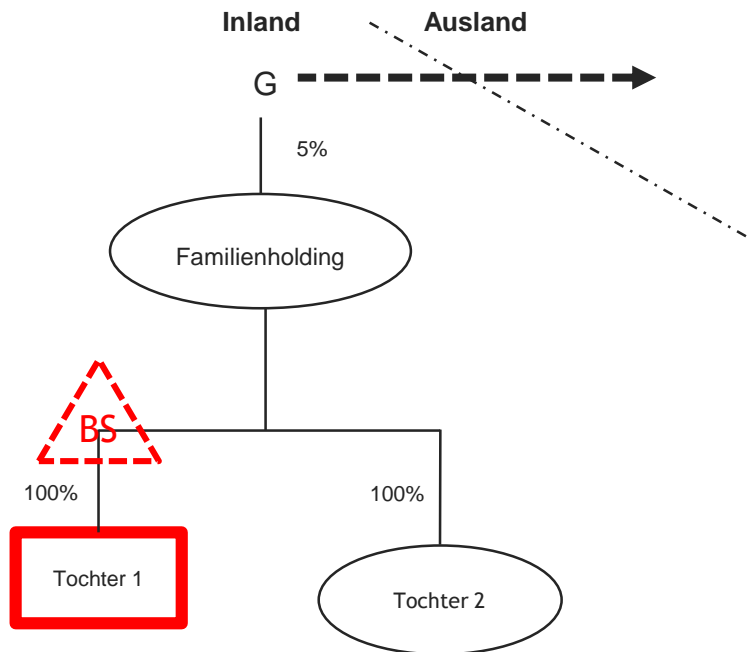


## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Personengesellschaft



- **Frage: Ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG im vorliegenden Fall hinsichtlich der T1-Beteiligung erfüllt?**
  - Ja, wenn Deutschland nach Wegzug des G kein Besteuerungsrecht an dem (anteiligen) Gewinn der Familienholding aus der Veräußerung der T1-Beteiligung hätte
  - Dies wäre der Fall, wenn die T1-Beteiligung keiner deutschen Betriebsstätte des im Ausland lebenden Gesellschafters zuzurechnen wäre (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA)

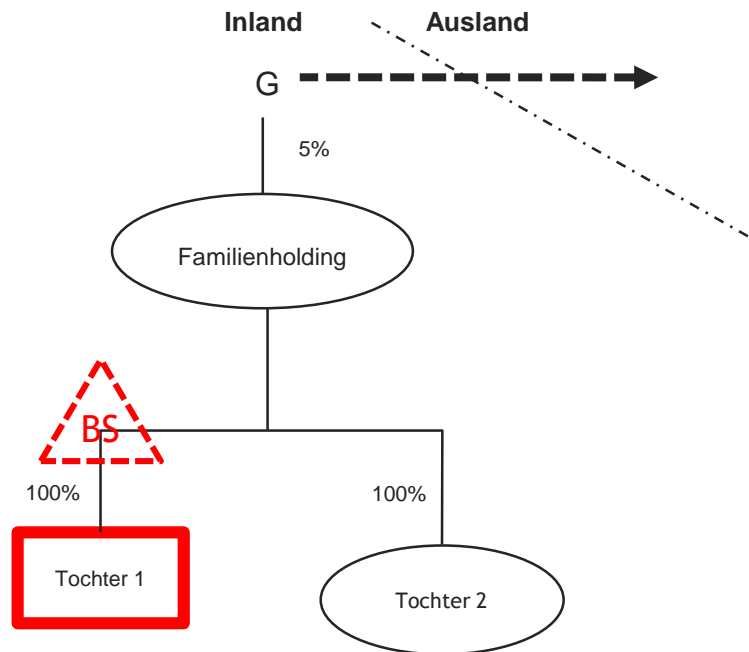
## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Personengesellschaft



- **Gestaltungsüberlegung**

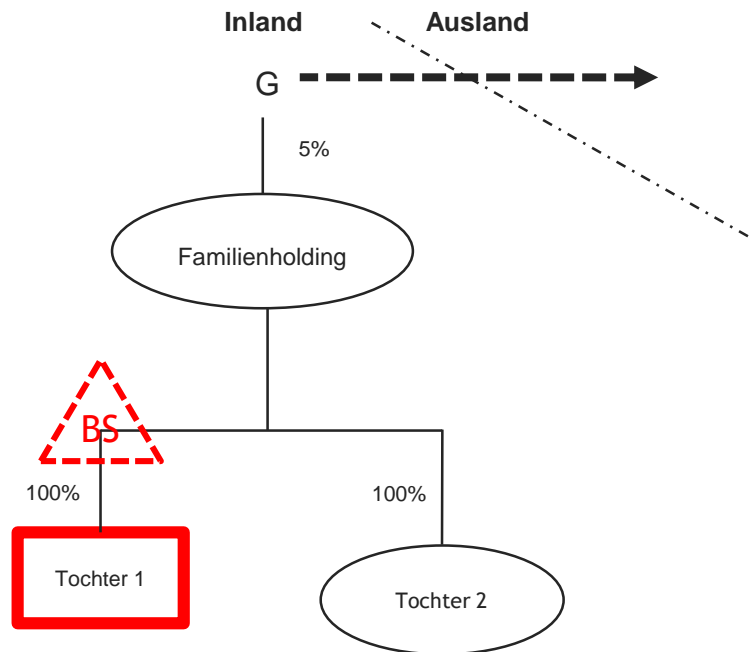
- T1-Beteiligung muss nach DBA einer deutschen Betriebsstätte des im Ausland lebenden Gesellschafters zuzurechnen sein
- Voraussetzungen
  - Familienholding muss Unternehmen i.S.d. Art. 7 OECD-MA sein
  - Familienholding muss Inlandsbetriebsstätte unterhalten (Art. 5 OECD-MA)
  - T1-Beteiligung muss Inlandsbetriebsstätte funktional zuzurechnen sein

## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Personengesellschaft



- **Gestaltungsüberlegung:** „Ausbau“ der Familienholding-GmbH & Co. KG zu einer geschäftsleitenden Holding
  1. Familienholding muss originär gewerblich tätig sein (Folge: Unternehmen iSd. Art. 7 DBA)
  2. Familienholding muss Inlandsbetriebsstätte unterhalten (z.B. Büroräume)
  3. Beteiligung an Tochter 1 muss der Inlandsbetriebsstätte funktional zuzurechnen sein (Neu: BMF-Schreiben vom 26.09.2014, Tz. 2.2.4.1. iVm § 1 Abs. 5 AStG und § 7 BsGaV vom 13.10.2014)

## Wegzug: Beteiligung an Familienholding-Personengesellschaft



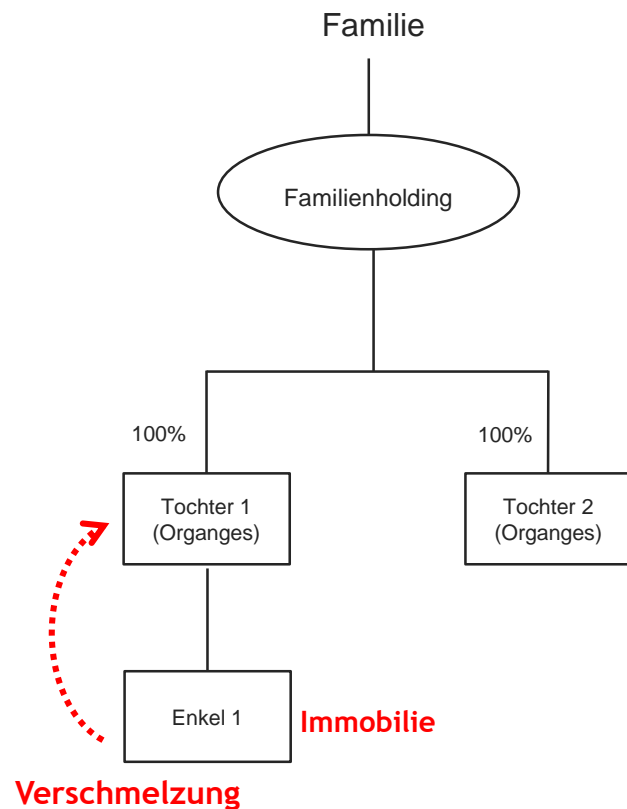
- **Empfehlung an Berater:**

- Identifizierung bestehender Strukturen und Sensibilisierung der Mandanten (hier: Familien): Kein Wegzug ohne vorherige Rücksprache mit steuerlichem Berater!
- Prüfung, ob Holding „nur“ gewerblich geprägt ist
- Prüfung, ob funktionale Zurechnung durch geeignete Maßnahmen „stabilisiert“ werden kann (Stichwort: geschäftsleitende Holding)
- Verbindliche Auskunft einholen

## Gliederung

- I. Ausgangslage
- II. Strukturüberlegungen
- III. Brennpunkte**
  - 1. Streubesitzdividenden
  - 2. Ertragsteuerliche Organschaft
  - 3. Sonderbetriebsvermögen
  - 4. Wegzug von Gesellschaftern
  - 5. Grunderwerbsteuer (§ 6a GrEStG)**
  - 6. Cash-Out-Modelle

## GrESt: Anwendung von § 6a GrEStG

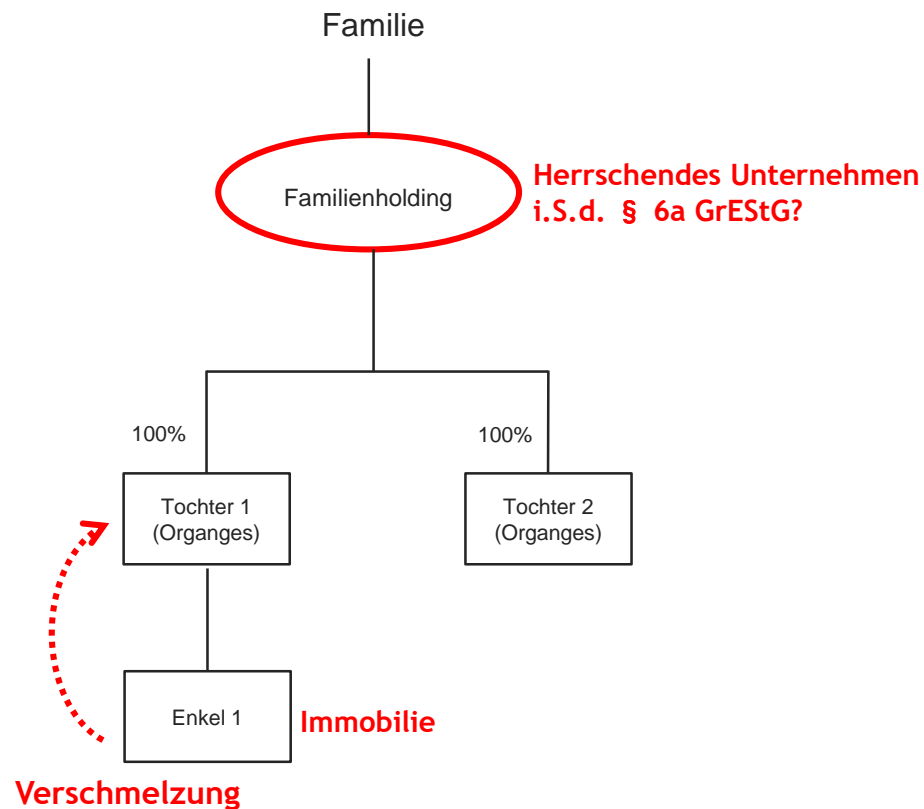


- **Voraussetzungen (vereinfacht)**

1. Herrschendes Unternehmen
2. Abhängige Gesellschaft(en)
3. Beteiligung von mind. 95%
4. Beteiligung bestand 5 Jahre vor Transaktion
5. Beteiligung besteht 5 Jahre nach Transaktion

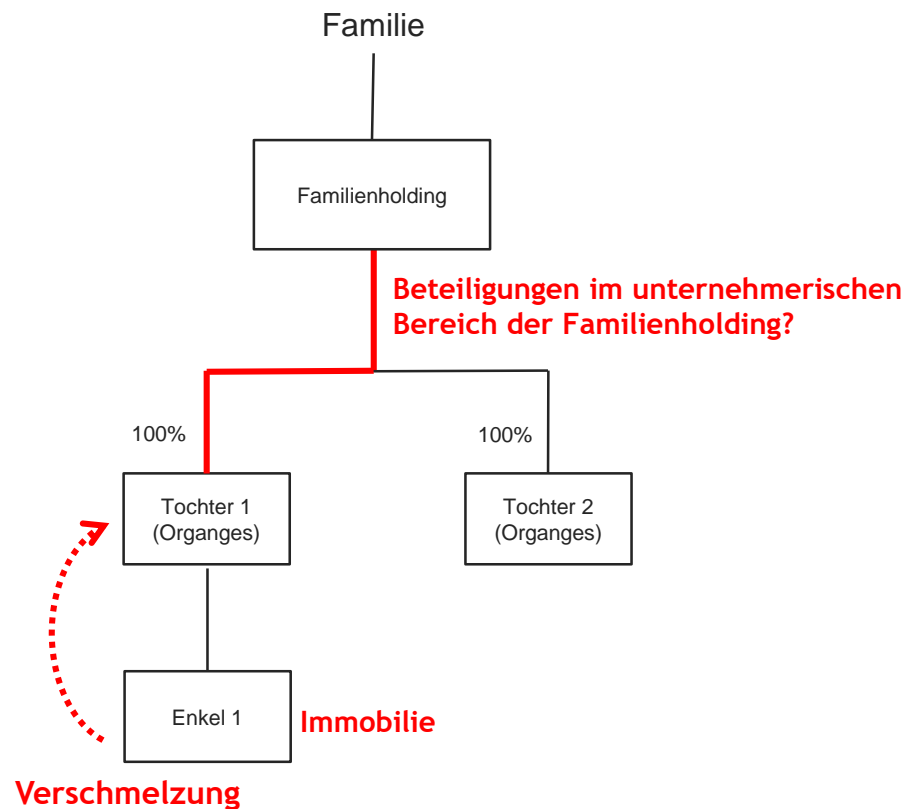
- **Rechtsfolge:** Keine Erhebung der GrESt trotz Vorliegens einer steuerbaren (und steuerpflichtigen) Transaktion (hier: § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)

## GrESt: Anwendung von § 6a GrEStG



- **Voraussetzung für Anwendung von § 6a GrEStG**
  - Voraussetzung ist u.a., dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein „herrschendes Unternehmen“ beteiligt ist (§ 6a Satz 3 GrEStG)
- **Kann die Familienholding herrschendes Unternehmen sein?**
  - Finanzverwaltung: „Das herrschende Unternehmen darf keine reine Finanzholding sein.“ (Erlass v. 19. Juni 2012, BStBl. I 2012, 662, Tz. 2.2)

## GrESt: Anwendung von § 6a GrEStG



- **Voraussetzung für Anwendung von § 6a GrEStG**
  - Voraussetzung ist nach Auffassung der Finanzverwaltung u.a., dass die Familienholding ihre Beteiligungen im (umsatzstrl.) unternehmerischen Bereich hält (Erlass v. 19.06.2012, Tz. 2.2.; vgl. FG Münster v. 15.11.2013, 8 K 1507/11 GrE, EFG 2014, 306; FG Hamburg v. 26.11.2013, 3 K 149/12, EFG 2014, 570; a.A. FG Nds. v. 09.07.2014, 7 K 135/12; **BFH v. 30.5.2017, II R 62/14, Rz. 29**)
- **Gehört die Beteiligung der Familienholding an Tochter 1 zum unternehmerischen Bereich?**



## Gliederung

- I. Ausgangslage
- II. Strukturüberlegungen
- III. Brennpunkte**
  - 1. Streubesitzdividenden
  - 2. Ertragsteuerliche Organschaft
  - 3. Sonderbetriebsvermögen
  - 4. Wegzug von Gesellschaftern
  - 5. Grunderwerbsteuer (§ 6a GrEStG)
  - 6. Cash-Out-Modelle**

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

**6. Cash-Out-Modelle**

**a) Ziele**

b) Transaktion „Normale Einlagenrückgewähr“

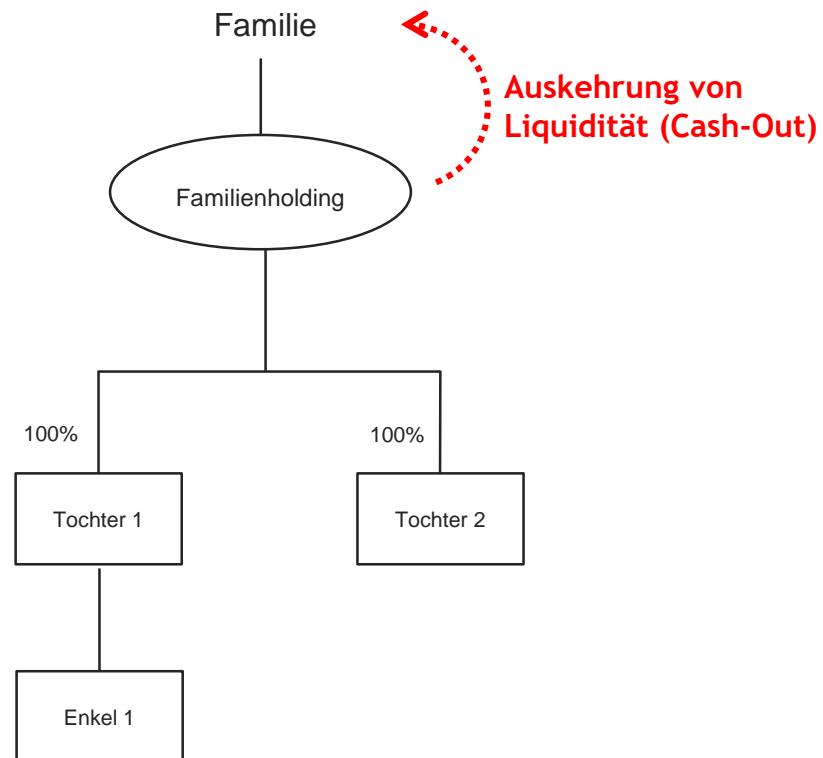
c) Transaktion „Erwerb eigener Anteile“

d) Transaktion „Einbringung gegen sonstige Gegenleistung“

e) Transaktion „Mehrabführung“

f) Transaktion „Cash-Abspaltung“

## Cash-Out-Modelle: Ziele



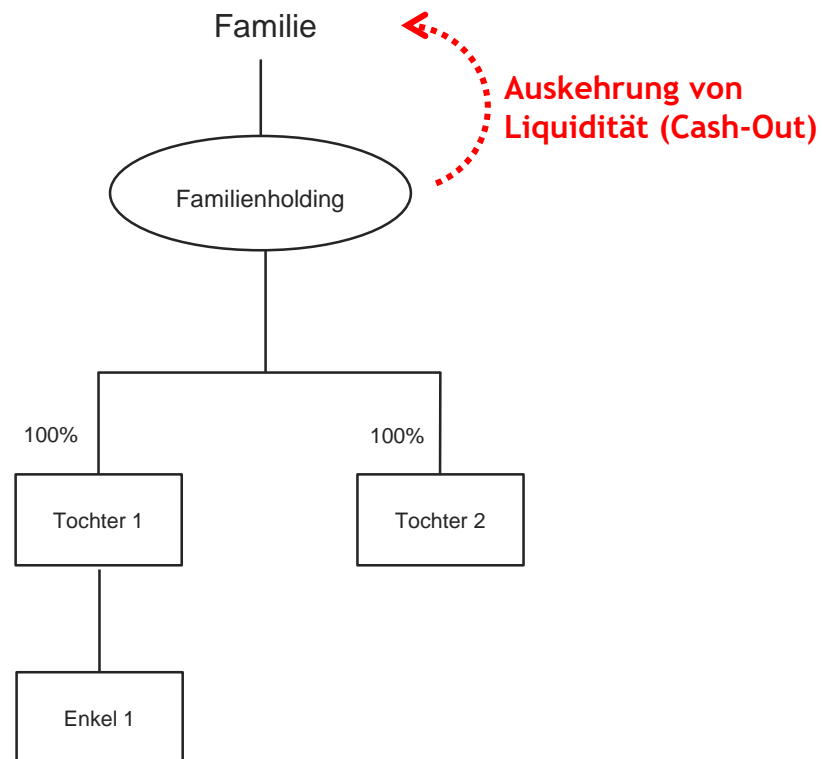
- **Transaktionsziel**

- „Auskehrung“ von Liquidität aus der Unternehmensgruppe an Gesellschafter (z.B. zwecks Finanzierung privater Investitionen, Haftungsvermeidung etc.)
- Ggf. Separierung von (Geld-)Vermögen in Legaleinheit, die sich außerhalb der Holding-Struktur befindet

- **Steuerziele**

- Vermeidung einer Steuerentstehung auf Gesellschafter- und Gesellschaftsebene

## Cash-Out-Modelle: Entnahme oder Gewinnausschüttung



- **Lösung im Grundsatz**

- Entnahme realisierter Gewinne aus Familienholding-**Personengesellschaft** (aber: Gewinnentstehung löst Steuerfolgen auf Gesellschaftsebene aus; Hochschleusen der Gewinne von E1, T1 und T2 zur Familienholding in Form einer normalen Gewinnausschüttung löst Besteuerung bei Gesellschaftern aus)
- Ausschüttung realisierter Gewinne aus Familienholding-**Kapitalgesellschaft** (aber: Gewinnausschüttung löst Besteuerung bei Gesellschaftern aus)

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

**6. Cash-Out-Modelle**

a) Ziele

**b) Transaktion „Normale Einlagenrückgewähr“**

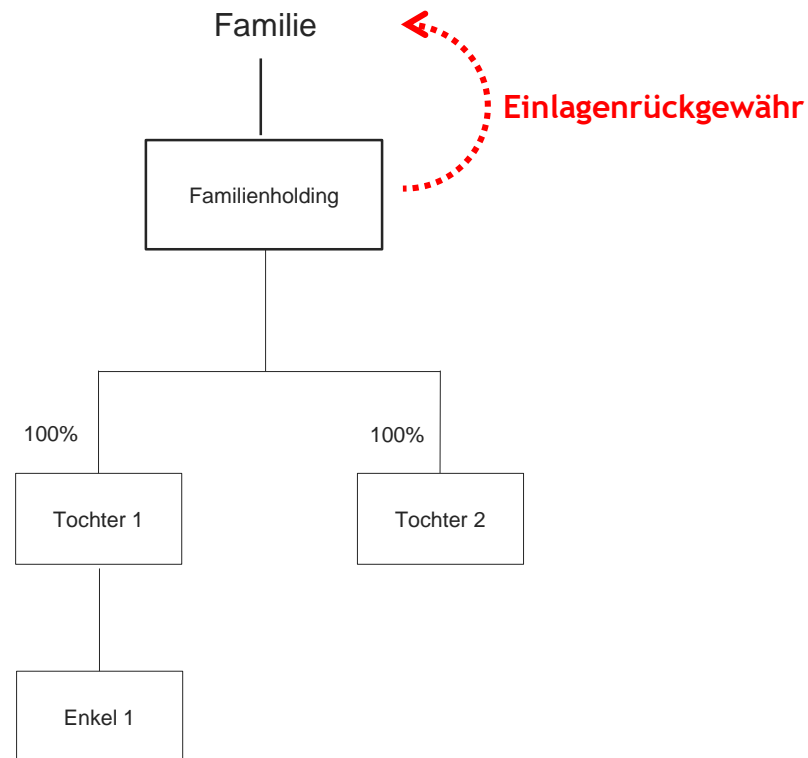
c) Transaktion „Erwerb eigener Anteile“

d) Transaktion „Einbringung gegen sonstige Gegenleistung“

e) Transaktion „Mehrabführung“

f) Transaktion „Cash-Abspaltung“

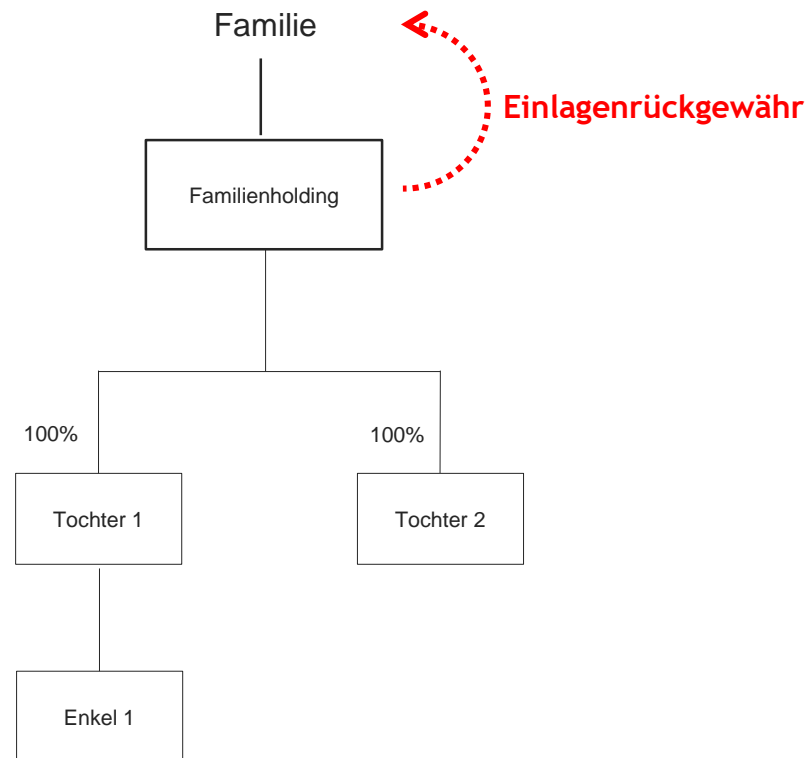
## Cash-Out-Modelle: „Normale“ Einlagenrückgewähr



- **Transaktion**

- Familienholding nimmt eine Gewinnausschüttung vor, die unter Berücksichtigung des steuerlichen Einlagekontos der Gesellschaft und unter Berücksichtigung der Verwendungsreihenfolge als Einlagenrückgewähr qualifiziert (§ 27 KStG)
- Auf Gesellschafterebene ergibt sich kein Gewinn, soweit die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht überschritten werden (vgl. § 17 Abs. 3 EStG)

## Cash-Out-Modelle: „Normale“ Einlagenrückgewähr



- **Hürden in der Praxis**

- Ist ein (hohes) steuerliches Einlagekonto bei Familienholding vorhanden?
- Sind die steuerlichen Anschaffungskosten der Gesellschafter hoch genug?
- Ist „störender“ ausschüttbarer Gewinn bei der Familienholding vorhanden, der nach der Verwendungsreihenfolge als zuerst ausgeschüttet gilt (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG)? Folge wäre eine Besteuerung auf Gesellschafterebene

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

**6. Cash-Out-Modelle**

a) Ziele

b) Transaktion „Normale Einlagenrückgewähr“

**c) Transaktion „Erwerb eigener Anteile“**

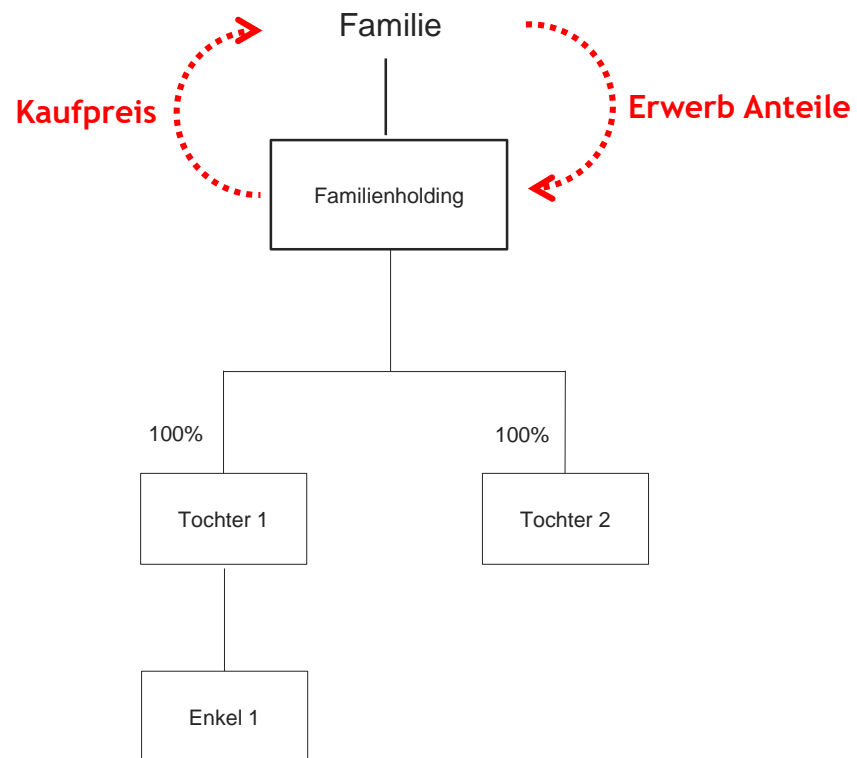
d) Transaktion „Einbringung gegen sonstige Gegenleistung“

e) Transaktion „Mehrabführung“

f) Transaktion „Cash-Abspaltung“



## Cash-Out-Modelle: Erwerb eigener Anteile



- **Transaktion**

- Familienholding erwirbt eigene Anteile von den Gesellschaftern zu einem fremdüblichen Kaufpreis
- Keine Besteuerung bei Gesellschafter, soweit Kaufpreis die Anschaffungskosten für die Anteile nicht übersteigt (Veräußerungsgewinn ggf. steuerfrei, wenn Gesellschafter im Ausland lebt)
- Auswirkungen auf ausschüttbaren Gewinn/Einlagekonto bei Gesellschaft
- BMF-Schreiben vom 27.11.2013

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

**6. Cash-Out-Modelle**

a) Ziele

b) Transaktion „Normale Einlagenrückgewähr“

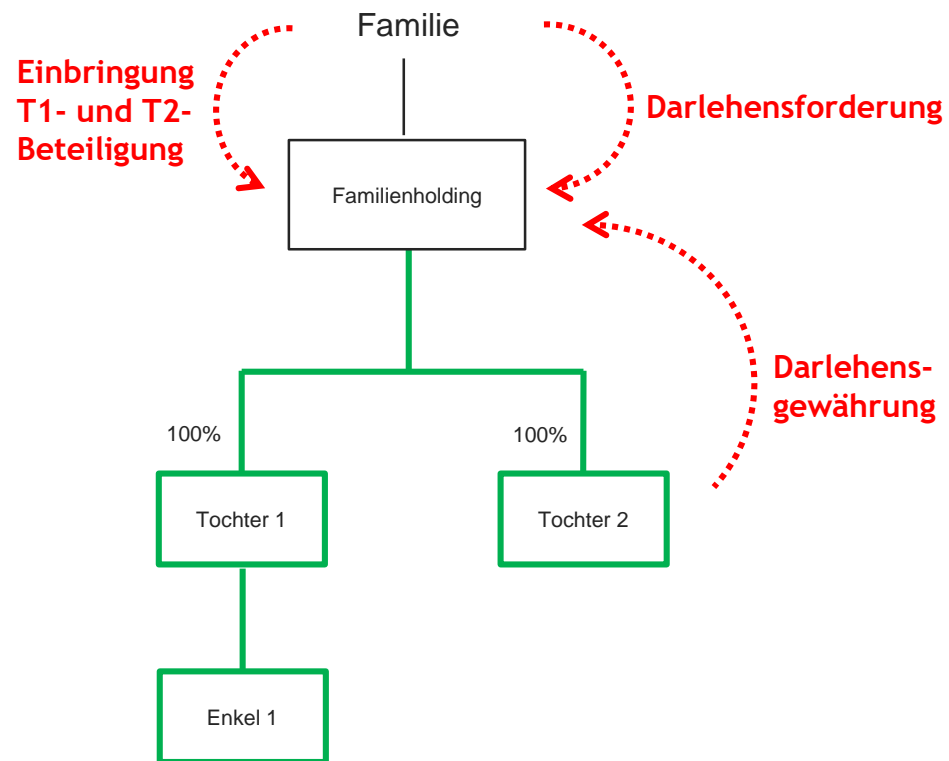
c) Transaktion „Erwerb eigener Anteile“

**d) Transaktion „Einbringung gegen sonstige Gegenleistung“**

e) Transaktion „Mehrabführung“

f) Transaktion „Cash-Abspaltung“

## Cash-Out-Modelle: Einbringung gegen sonstige Gegenleistung



- **1. Schritt**
  - Familie bringt bei Errichtung der Familienholding ihre Beteiligungen gegen Gewährung sonstiger Gegenleistungen (ertragsteuerneutral) in die Gesellschaft ein (§ 21 UmwStG)
  - Einräumung eines Darlehensanspruchs bis zur Höhe von 25% der steuerlichen Buchwerte der Beteiligungen an T1 und T2
- **2. Schritt**
  - Familienholding erfüllt Darlehensforderung der Gesellschafter
  - Finanzierung mit Darlehen von T2

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

**6. Cash-Out-Modelle**

a) Ziele

b) Transaktion „Normale Einlagenrückgewähr“

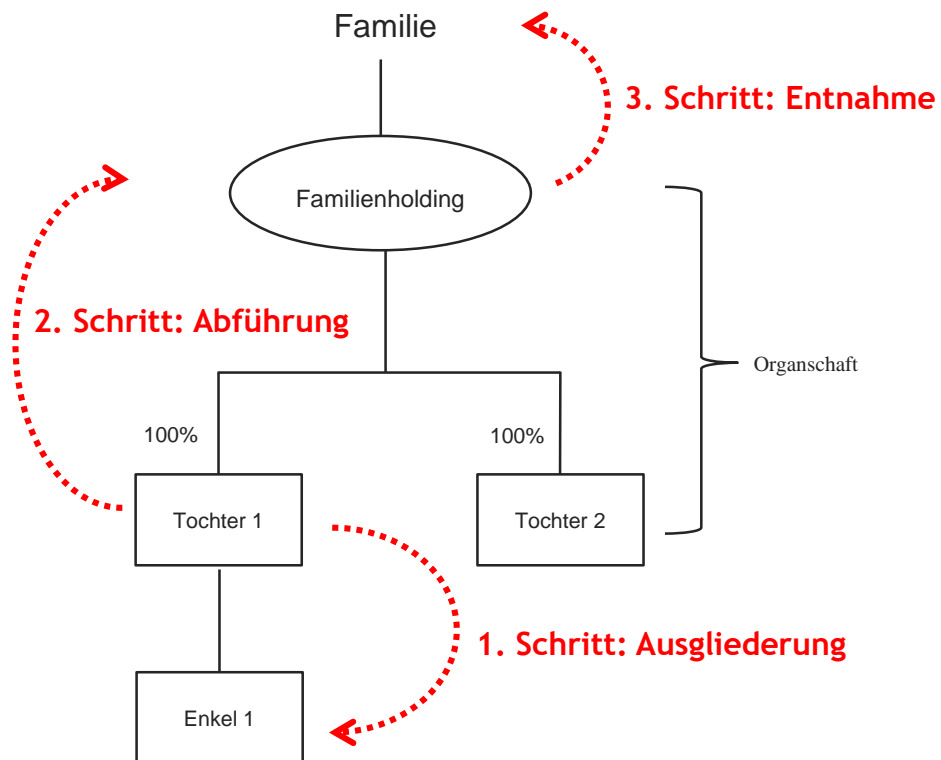
c) Transaktion „Erwerb eigener Anteile“

d) Transaktion „Einbringung gegen sonstige Gegenleistung“

**e) Transaktion „Mehrabführung“**

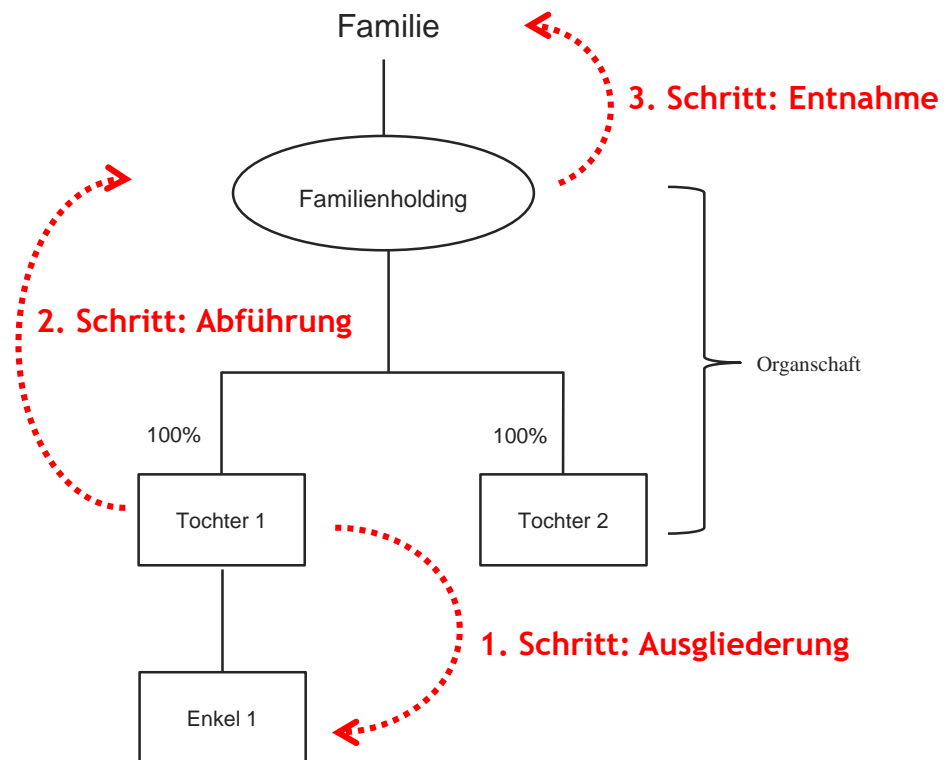
f) Transaktion „Cash-Abspaltung“

## Cash-Out-Modelle: Mehrabführungsmodell



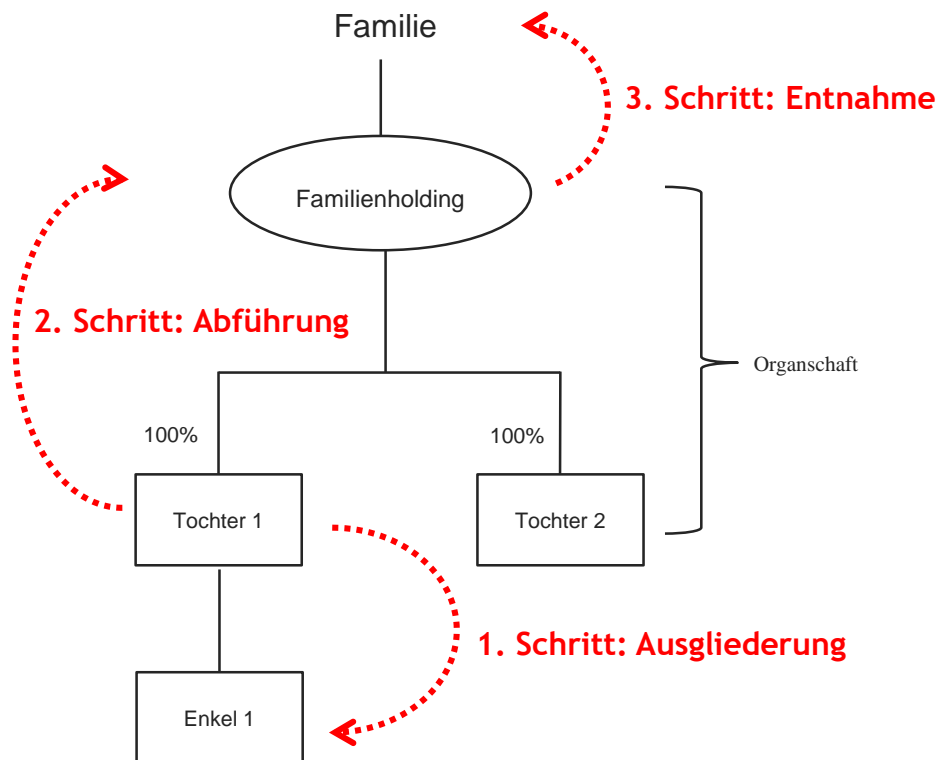
- **1. Schritt**
  - T1 gliedert (Teil-)Betrieb auf E1 aus
  - Ansatz handelsrechtlicher Verkehrswerte (Handelsbilanzgewinn: +1.000)
  - Ansatz steuerlicher Buchwerte (Steuerbilanzgewinn: 0)
- **2. Schritt**
  - Gewinnabführung von T1 an Familienholding: 1.000
  - Mehrabführung nach § 14 Abs. 4 KStG, da abgeführter Gewinn von T1 (1.000) > Steuerbilanzgewinn (0)
  - Familienholding bildet in Steuerbilanz (einkommensneutral) einen passiven Ausgleichsposten

## Cash-Out-Modelle: Mehrabführungsmodell



- **3. Schritt**
  - Gesellschafter entnehmen den Gewinn der Familienholding (1.000)

## Cash-Out-Modelle: Mehrabführungsmodell



- **Folgefragen (u.a.)**

- Wie ist der passive Ausgleichsposten zu behandeln (z.B. § 15a, § 34a EStG; Übertragung KG-Anteil)?
- Kann eine Gesetzesänderung nachträglich eine Besteuerung auslösen? (denkbar: passiver Ausgleichsposten ist mit Beteiligungsbuchwert der T1-Beteiligung zu verrechnen)
- Wie werden Nießbraucher behandelt? (Teilnahme an Entnahme?, Teilnahme an Besteuerung bei Auflösung des passiven Ausgleichspostens?)

## Gliederung

I. Ausgangslage

II. Strukturüberlegungen

**III. Brennpunkte**

**6. Cash-Out-Modelle**

a) Ziele

b) Transaktion „Normale Einlagenrückgewähr“

c) Transaktion „Erwerb eigener Anteile“

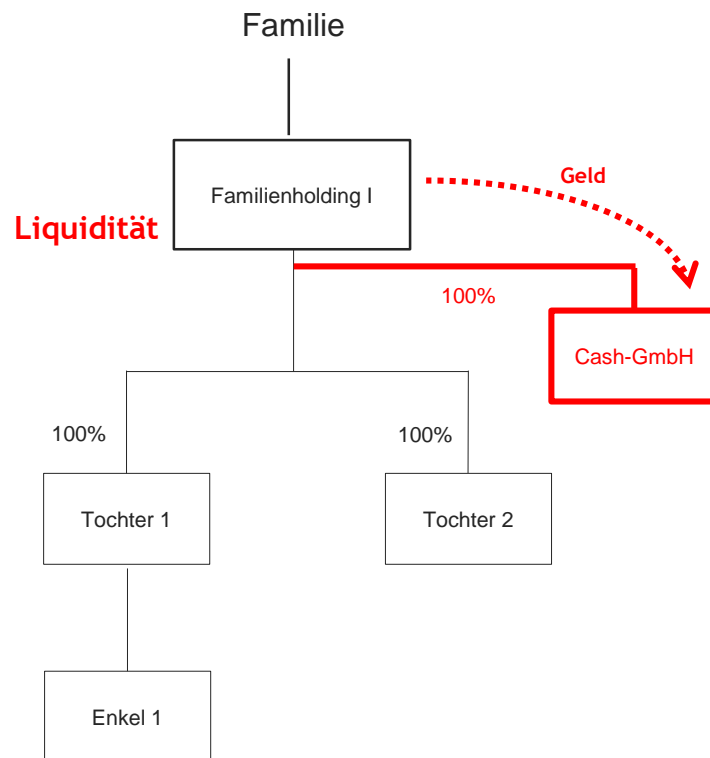
d) Transaktion „Einbringung gegen sonstige Gegenleistung“

e) Transaktion „Mehrabführung“

**f) Transaktion „Cash-Abspaltung“**

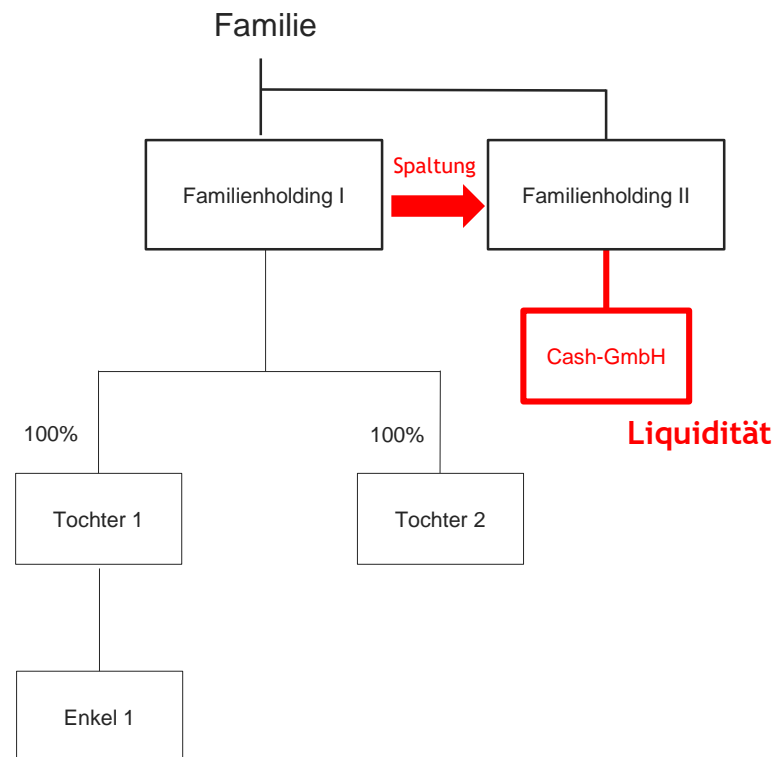


## Cash-Out-Modelle: Cash-Abspaltung



- **1. Schritt**
  - Familienholding errichtet eine neue Tochter-GmbH („Cash-GmbH“)
  - Beteiligung an Cash-GmbH ist fiktiver Teilbetrieb der FamHold I
- **2. Schritt**
  - Familienholding überträgt Geld auf Cash-GmbH (verdeckte Einlage)
  - Keine Realisierung stiller Reserven, da Geld keine stille Reserven umfasst
  - Buchwertansatz-Verbot nach § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG hinsichtlich §11 Abs. 2 UmwStG (nicht hinsichtlich § 13 UmwStG)

## Cash-Out-Modelle: Cash-Abspaltung



### • 3. Schritt

- Familienholding I spaltet Beteiligung an Cash-GmbH ab
- These: Transaktion kann auf Gesellschafter-Ebene unter Ansatz steuerlicher Buchwerte erfolgen (Anteile an FamHold I umfassen stille Reserven!; Buchwertansatz nach §15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, §13 Abs. 2 UmwStG sollte möglich sein)
- Familie ist nach Abspaltung an FamHold I und II beteiligt
- Ausschüttung aus Cash-GmbH (bzw. aus FamHold II) wird „normal“ besteuert

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

## Kontaktdaten

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

Flick Gocke Schaumburg  
Große Bleichen 12  
20354 Hamburg

Telefon +49-40/3070 85-0  
Email: [arne.von-freeden@fgs.de](mailto:arne.von-freeden@fgs.de)