



Flick Gocke  
Schaumburg

# Ausgewählte aktuelle Aspekte zur Unternehmensbesteuerung – national/international

von Prof. Dr. Thomas Rödder

Nordkirchen, 7. Oktober 2019

3318626\_1

## Agenda

- I. Der neue Realteilungserlass
- II. Neues zur Separierung wesentlicher Betriebsgrundlagen
- III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft
- IV. Neues zu grenzüberschreitenden Umwandlungen
- V. Anstehende Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung
- VI. Neues zur GrESt

## I. Der neue Realteilungserlass (1)

BMF, Schr. v. 19.12.2018, IV C 6 - S 2242/07/10002, DStR 2019, 55

### Vorherige Entwicklung:

- Finanzverwaltung: restriktive Auslegung des Anwendungsbereichs: Realteilungsgrundsätze in § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG nur (+), wenn sowohl die MU als auch deren Betrieb aufgelöst werden, die Mitunternehmer die vorhandenen Wirtschaftsgüter untereinander aufteilen und sodann zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin betrieblich nutzen (BMF, Schr. v. 28.02.2006, IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl. I 2006, 228).
- BFH: teilt die restriktive Ansicht der Finanzverwaltung nicht: Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer fortbestehenden Personengesellschaft stellt danach jedenfalls dann eine Realteilung dar, wenn der Abfindungsanspruch durch die Übereignung eines Teilbetriebs erfüllt wird (BFH, Urt. v. 17.09.2015, III R 49/13, BStBl. II 2017, 37).
- Finanzverwaltung: Anpassung des Realteilungserlasses durch Schr. v. 20.12.2016 (IV C - 2242/07/10002 :004, BStBl. I 2017, 36) an das Urteil; keine sonstige Erweiterung des Anwendungsbereichs.

## I. Der neue Realteilungserlass (2)

- BFH: Klarstellung in seinen Urt. v. 16.3.2017 (IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24) und v. 30.3.2017 (IV R 11/15, DStR 2017, 1376), dass es der Realteilung nicht entgegensteht, wenn der Betrieb der MU oder die MU selbst fortgeführt wird – und zwar unabhängig davon, ob anlässlich der Realteilung Sachgesamtheiten oder Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden.

In dem Realteilungserlass v. 19.12.2018 schließt sich die Finanzverwaltung dieser Rechtsprechung nun an und stellt weitere Rechtsfragen – insbesondere zur unechten Realteilung – klar:

### Inhalt:

- Entgegen der bisherigen Sichtweise der Finanzverwaltung kommt es für das Vorliegen der **Realteilung** nicht mehr darauf an, dass der Betrieb der MU vollständig aufgegeben wird. Der Realteilung steht nicht entgegen, wenn der Betrieb der MU künftig von dem verbleibenden Mitunternehmer als Einzelunternehmen fortgeführt wird (Rz. 1).
- **Unechte Realteilung**: Die Finanzverwaltung folgt dem BFH nun auch darin, dass eine Realteilung auch dann vorliegt, wenn ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer fortbestehenden MU ausscheidet, und zwar unabhängig davon, ob der ausscheidende Gesellschafter einen Teilbetrieb, einen (Teil-) Mitunternehmeranteil oder nur Einzelwirtschaftsgüter erhält (Rz. 2).

## I. Der neue Realteilungserlass (3)

- Auch bei der unechten Realteilung erfolgt eine **Kapitalkontenanpassung**.
- Eine Realteilung soll dann nicht vorliegen, wenn der Mitunternehmer – unabhängig davon, ob die MU bestehen bleibt oder nicht – lediglich eine **Abfindung in Geld** erhält (Rz. 3).
- Praktisch wichtig: Bei Mitgabe liquider Mittel Abgrenzung von akzeptieren zu Missbrauchs-Fällen.

Erfahrung: Mitgabe von liquiden Mitteln ins BV des unechten Realteilers akzeptiert, wenn überwiegend Sachabfindung und liquide Mittel nicht durch FK-Aufnahme geschaffen. Weitere Absicherung durch Sperre für a.o. Entnahmen in bestimmter Frist?

- Wird im Rahmen einer Realteilung ein **Spitzen- oder Wertausgleich** gezahlt, gelten die im Realteilungserlass v. 20.12.2016 dargestellten Grundsätze weiter. → insoweit liegt keine Realteilung vor, sondern ein entgeltliches Geschäft (Rz. 17), ebenso auch unechte Realteilung.

## I. Der neue Realteilungserlass (4)

- Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das **Gesamthandsvermögen einer anderen** (personenidentischen Schwester) **MU** ist nach Ansicht der Finanzverwaltung weiterhin nicht zum **Buchwert** möglich (Rz. 12).
- Das Ausscheiden aus einer **mehrgliedrigen Personengesellschaft** stellt nach Finanzverwaltung keinen Fall der Realteilung dar, wenn der ausscheidende Mitunternehmer die im Rahmen seines Ausscheidens übertragenen Einzelwirtschaftsgüter vollständig ins Privatvermögen überführt (Rz. 2).
- Werden im Rahmen der Realteilung einige der **Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen** übertragen, steht dies der Buchwertfortführung für die in das Betriebsvermögen eines Mitunternehmers übertragenen Wirtschaftsgüter nicht entgegen (Rz. 9).
- Wie bisher vertritt die Finanzverwaltung weiterhin die Ansicht, dass Grund und Boden und Gebäude des Anlagevermögens selbst dann unter die **Sperrfrist** fallen, wenn sie keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen (Rz. 24). Bei der Übertragung eines Mitunternehmerteilanteils greift die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG nicht (Rz. 24). Keine Anwendung der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG im Fall der unechten Realteilung auf die Wirtschaftsgüter der von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführten MU (Rz. 25). Dito § 16 Abs. 5 EStG.

## II. Neues zur Separierung wesentlicher Betriebsgrundlagen (1)

- **Fall 1:**

Die A-GmbH möchte eine Sparte verhältnismäßig auf eine Schwesterkapitalgesellschaft abspalten oder in eine Tochter-GmbH einbringen. Bei der Analyse der Sparte stellt sich heraus, dass Büroimmobilien und auch die Marke auch von anderen Sparten der A-GmbH genutzt werden. Überdies hält die A-GmbH alle Anteile an einer Tochter-GmbH (alternativ Tochter-GmbH & Co. KG), über die der Vertrieb für alle Sparten vorgenommen wird.

- Zu einem Teilbetrieb gehören **alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** sowie – nach Verwaltungsauffassung – auch die diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter. Sie müssen sämtlich übertragen werden (wobei auch die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend ist; die bloße Nutzungsüberlassung ist dagegen nicht ausreichend).
- Die Teilbetriebsvoraussetzungen müssen nach Verwaltungsauffassung **zum steuerlichen Übertragungstichtag** vorliegen.
- Im Fall 1 sind die gemischt genutzten Büroimmobilien, die gemischt genutzte Marke und die Beteiligung an einer gemeinsamen Vertriebstochterkapitalgesellschaft potentiell gemischt genutzte funktional wesentliche Betriebsgrundlagen. **Mitunternehmeranteile** können dagegen **nicht** funktional wesentliche Betriebsgrundlagen eines originären Teilbetriebs sein; es handelt sich insoweit um **separat zu betrachtende mögliche Spaltungs- bzw. Einbringungsgegenstände**.

## II. Neues zur Separierung wesentlicher Betriebsgrundlagen (2)

- Generell kann die **Vorabbringung** einer gemischt genutzten wesentlichen Betriebsgrundlage **in eine Tochtermitunternehmerschaft** – vorbehaltlich § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG – ein Problemlöser sein.

### Fall 2:

Die A-GmbH möchte eine Sparte in eine Tochter-GmbH einbringen. Zur Sparte gehört eine Immobilie; sie wird vor dem steuerlichen Übertragungstichtag der Einbringung in eine Tochtermitunternehmerschaft der A-GmbH eingebracht. Der Mitunternehmeranteil soll nicht mit eingebracht werden.

- Darüber hinaus haben sich in praxi je nach Einzelfall bspw. folgende Überlegungen als zielführend erwiesen:
  - Für die Büroimmobilien Übertragung von **Bruchteils- oder Miteigentum**, wenn nicht eine Änderung der Nutzung möglich ist.
  - Für die Marke **Übertragung von Miteigentumsanteilen; „Duplizierung“ des wirtschaftlichen Eigentums** durch Einräumung eines dauerhaften unentgeltlichen Nutzungsrechts; Zuordnung zum **dominanten Nutzer**.
  - Für die Beteiligung an der gemeinsamen Vertriebstochterkapitalgesellschaft **Zuordnung zum dominanten Nutzer**; Übertragung von Miteigentumsanteilen; vorherige **„Mediatisierung“** durch Einbringung in eine Zwischenholdingtochterkapitalgesellschaft, die auch andere Beteiligungen hält.
  - **Besitzunternehmens-Teilbetrieb bei einer Betriebsaufspaltung.**
- Die Verwaltungspraxis ist insoweit sehr uneinheitlich.
- Bei § 24 UmwStG auch Hinweis auf **Tz. 24.05 UmwSt-Erlass**.



## II. Neues zur Separierung wesentlicher Betriebsgrundlagen (3)

- Die Veräußerung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage in zeitlichem Zusammenhang mit der Umwandlung kann nach Auffassung der Finanzverwaltung (Tz. 20.07 UmwSt-Erlass; BMF v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164) nach den Grundsätzen der **Gesamtplanrechtsprechung** schädlich sein; es wird in diesem Fall nach Verwaltungsauffassung kein Teilbetrieb übertragen.
- Allerdings hat die Rechtsprechung entschieden, dass es unschädlich ist, wenn in engem und zeitlichem Zusammenhang mit der Umwandlung funktional wesentliche Betriebsgrundlagen von dem Übertragenden unter Aufdeckung stiller Reserven veräußert werden, sofern die Übertragung auf Dauer angelegt ist. Und auch bei vorheriger Separierung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten sollte im Rahmen des § 20 UmwStG eine Buchwerteinbringung möglich sein. S. BFH IV R 41/11 v. 2.8.2012; IV B 2/16 v. 30.6.2016; IV R 19/13 v. 14.7.2016.
- Eine gesamtplanmäßige Verknüpfung von vorgelagerter Buchwertausgliederung und Einbringung des restlichen Betriebsvermögens schließt danach nur die Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung bei realisierender Einbringung des restlichen Betriebsvermögens aus.
- **Zunehmende Akzeptanz in praxi. Aber klarer bei § 6 Abs. 3 EStG als bei § 20 UmwStG.**

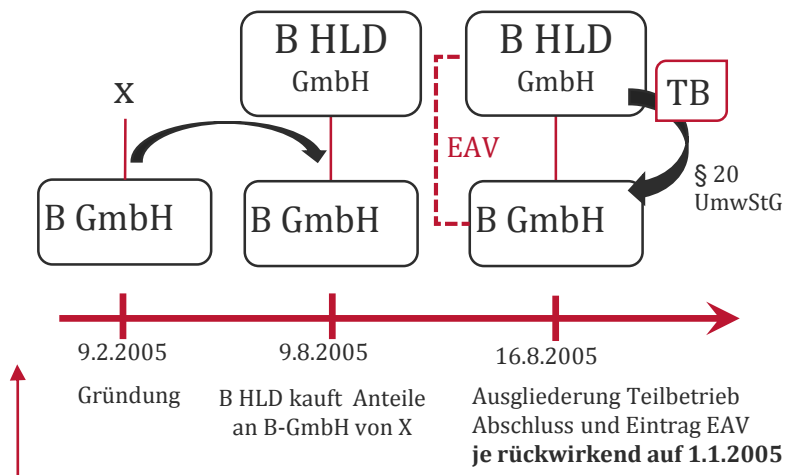
## II. Neues zur Separierung wesentlicher Betriebsgrundlagen (4)

- S. auch **BFH I R 7/16 v. 29.11.2017**: Eine nach § 20 UmwStG 2002 begünstigte Buchwerteinbringung setzt voraus, dass auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Betriebs gehören.
- Es handelte sich um einen Betriebsaufspaltungsfall. Ein Grundstücksmitteigentumsanteil, der als wesentliche Betriebsgrundlage zum Besitzunternehmen gehörte, wurde nicht mit in die Betriebsgesellschaft mit eingebracht. Der BFH betont, dass ein Besitzunternehmen i.R. einer Betriebsaufspaltung Gegenstand einer Einbringung nach § 20 UmwStG sein kann (umfasst die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage und die Anteile an der Betriebs-GmbH). Bei Zurückbehalt des Grundstücks liege aber kein separater Teilbetrieb Besitzunternehmen und auch nicht ein anderer Teilbetrieb als Einbringungsgegenstand vor. Eine ggf. unschädliche Vorabübertragung wesentl. Betriebsgrundlagen in ein anderes BV liege ebenfalls nicht vor.

## III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft (1)

### Fortführung / Begründung von Organschaften bei Umwandlungen

**BFH-Urteil I R 19/15 vom 10.05.2017, BFH/NV 2017, S. 1558**



- EAV wurde in 2005 ff. durchgeführt; früheste Kündigung zum 31.12.2009.
- Auffassung FA: Keine Organschaft, da 2005 wegen Gründung der B GmbH Rumpf-WJ war und EAV daher nicht auf volle fünf Zeitjahre abgeschlossen worden sei.
- Streitjahre 2005, 2006 und 2007.

#### BFH beantwortet im Urteil 3 Fragen

- 1) Bewirkt Rückbezug die finanzielle Eingliederung ab 1.1.2005?
- 2) Ist wegen des Rückbezugs die Mindestlaufzeit des EAV erfüllt?
- 3) Zählt für 5-Jahres-Frist die EAV-Durchführung oder die Organschaft?

## III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft (2)

### Fortführung / Begründung von Organschaften bei Umwandlungen

#### **BFH-Urteil I R 19/15 vom 10.05.2017, BFH/NV 2017, S. 1558**

- » Ad 1) Hier kein Rückbezug der finanziellen Eingliederung
  - Anteilserwerb an der B GmbH erfolgte erst im Laufe des Jahres 2005, nicht 1.1.
  - Fehlende finanzielle Eingliederung ist nicht durch Rückbezug der Ausgliederung geheilt
  - Fußstapfentheorie (BFH I R 89/09) greift hier nicht wg. Anteilserwerb von einem Dritten
  
- » Ad 2) Wegen Rückbezug ist 5-jährige Mindestlaufzeit erfüllt
  - Rückbezug der Ausgliederung (§§ 20 Abs. 6 und 2 UmwStG) ist für Beginn maßgeblich
  - Sogar auf Zeitpunkt vor Gründung der B GmbH; EAV somit für ganzes Jahr 2005
  
- » Ad 3) Für 5-Jahresfrist ist die EAV-Durchführung maßgeblich
  - Bisher herrschte die Auffassung, dass Organschaft min. 5 Jahre bestanden musste
  - Nun Klarstellung: für Mindestlaufzeit zählen nur Wirksamkeit + Durchführung des EAV

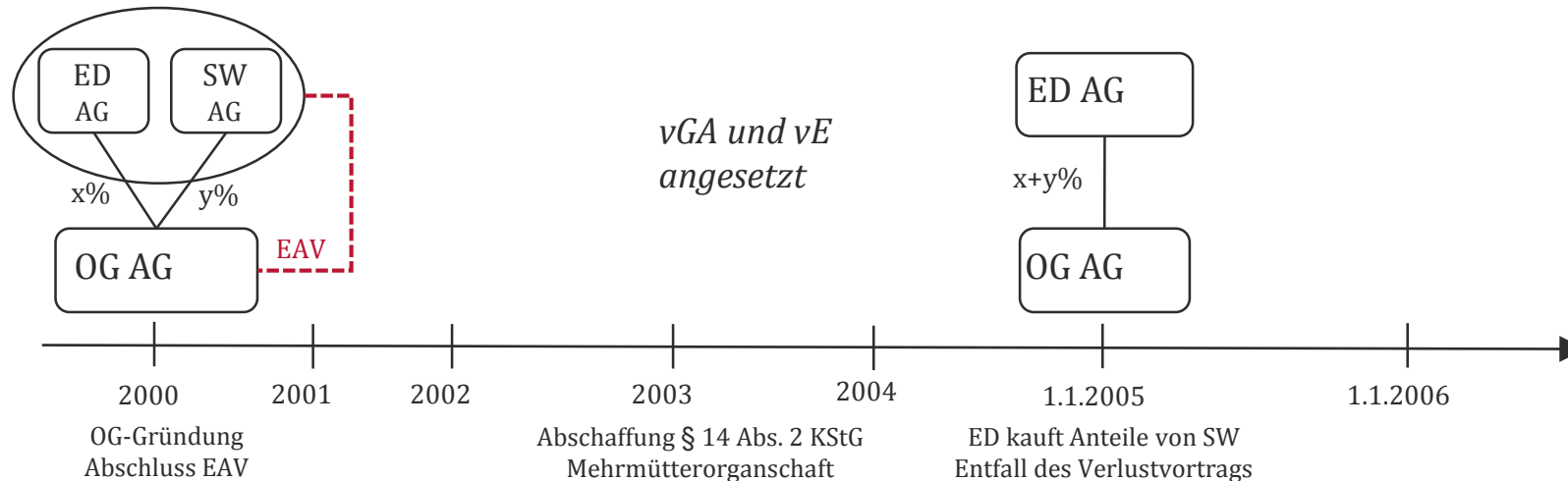
**Konkretes Ergebnis: Organschaft war ab 2006 anzuerkennen**

### III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft (3)

#### Fortführung / Begründung von Organschaften bei Umwandlungen

**BFH-Urteil I R 51/15 vom 10.05.2017, BStBl. II 2018, S. 30**

Willensbildungs-GbR als OT



#### Organschaft?

laut FA	✓	✓	✓	✗	✗	✗	✓
laut Stpfl.	✓	✓	✓	✗	✗	✗	✓

✗  
✓  
*Streitjahr*

- EAV wurde vom 1.1.2000 bis 31.12.2005 aufrechterhalten und durchgeführt
- Wegen Abschaffung Mehrmütterorganschaft lag 2003 und 2004 keine Org. vor
- FA: keine Organschaft 2005, da Organschaft keine fünf Jahre bestanden habe

## III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft (4)

### Fortführung / Begründung von Organschaften bei Umwandlungen

**BFH-Urteil I R 51/15 vom 10.05.2017, BStBl. II 2018, S. 30**

» **Entscheidung BFH:**

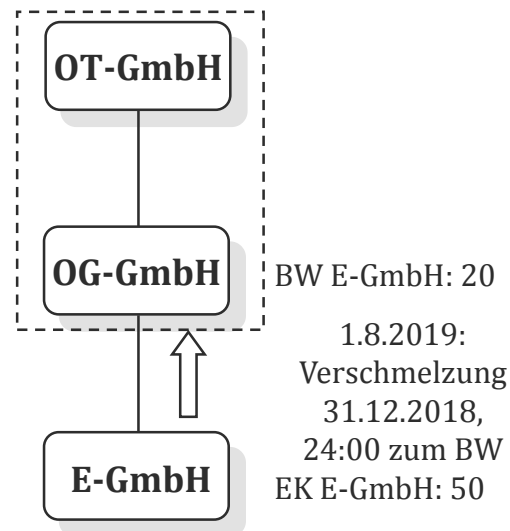
- » Unterbrechung Organschaft unschädlich, wenn EAV auf mindestens fünf Jahre wirksam abgeschlossen war und während dieser Zeit auch tatsächlich durchgeführt wurde. → **Organschaft 2005 anzuerkennen**
- » Die Vss. der Vertragsdurchführung bezieht sich auf die zivilrechtlichen Pflichten und nicht auf die steuerlichen Tatbestandsvss. des § 14 KStG

» **Leitsatz im Wortlaut:**

„Geht das Vermögen eines Organträgers innerhalb der ersten fünf Jahre eines Ergebnisabführungsvertrags auf ein anderes Rechtssubjekt über, steht dies bei ununterbrochener Durchführung des Vertrags der steuerrechtlichen Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft ab diesem Zeitpunkt auch dann nicht entgegen, wenn die Organschaft in den Vorjahren wegen fehlender finanzieller Eingliederung nicht anzuerkennen war.“

## III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft (5)

### Übernahmegewinn und Organschaft



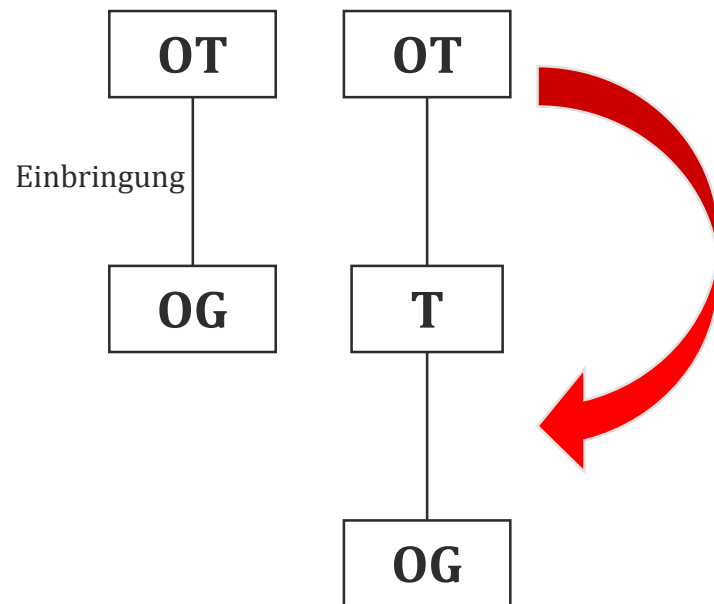
#### Übernahmegewinn bei Verschmelzung auf OG

- Verschmelzung der A GmbH auf die OG löst Übernahmegewinn in Höhe von 30 aus.
- Grundsatz § 12 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG: Übernahmeergebnis bleibt außer Ansatz, 5% sollen im Ergebnis steuerpflichtig sein ( § 8b KStG).
- Gilt 5%-Steuer nach § 8b KStG auch bei Organschaft?  
Ist § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG (Bruttomethode) einschlägig?

- **FinVerw: Anwendung der Bruttomethode auf Übernahmegewinn (Tz. 12.07 UmwSt-Erlass).**
- Zudem: Keine Besteuerung des Übernahmegewinns bei nat. Person als OT oder Teileinkünfteverfahren (Wortlaut von § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG stellt nur auf § 8b KStG ab)? FinVerw: Anwendung Teileinkünfteverfahren (Tz. 12.07 UmwSt-Erlass).
- **Nun BFH I R 16/16: Keine Besteuerung des Übernahmegewinns.** Reaktion FV? Gesetzgeber?

## III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft (6)

### Behandlung von Ausgleichsposten bei Umwandlungen

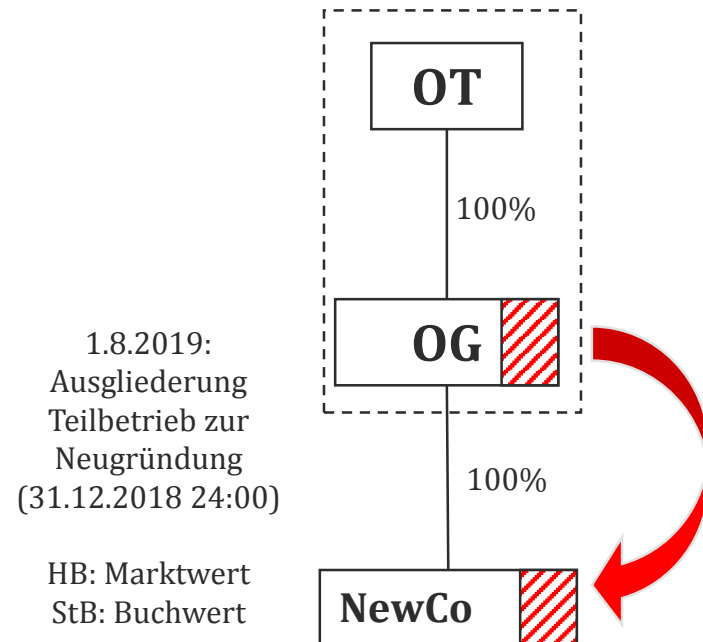


- » Ist **Ausgleichsposten** Teil des einbringenden Buchwerts?
- » Bleibt Ausgleichsposten oben?
- » Anders bei Beendigung Organschaft im Zuge Einbringung?
- » Bei natürlichen Personen und aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten **Steuermindereffekt**?



## III. Neues zu Umwandlungen und Organschaft (7)

### Mehrabführungen und Organschaft

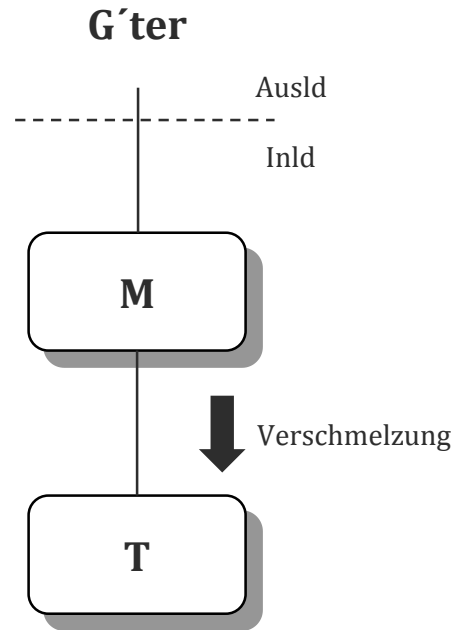


#### ■ Tz. Org.28 UmwSt-Erlass

- Mehrabführung ist organschaftlich verursacht und somit nach § 14 Abs. 4 KStG zu behandeln
- Bildung eines **passiven Ausgleichspostens** beim Organträger

## IV. Neues zu grenzüberschreitenden Umwandlungen (1)

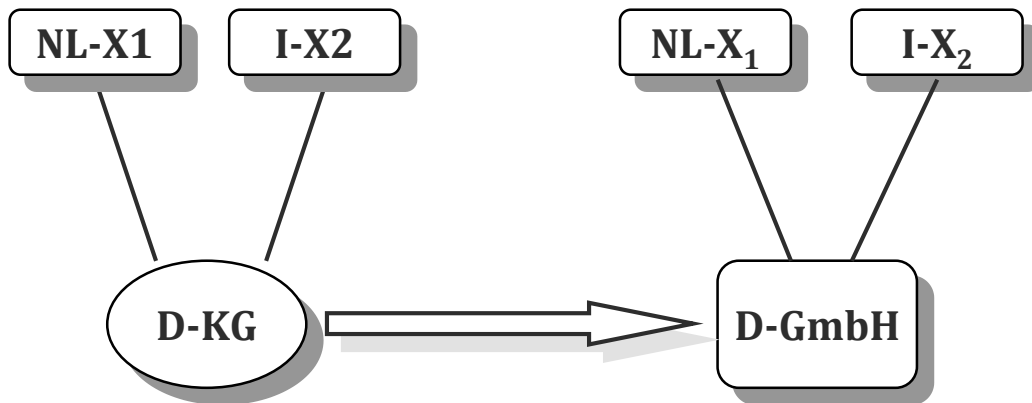
### Down-Stream-Merger mit ausländischem Anteilseigner



- Tz. 11.19 UmwSt-Erlass und BFH I R 31/16 und 35/16.
- **Anteile an Übernehmerin sollen zu übergehenden Wirtschaftsgütern gehören.**
- Teleologisch bei ausld. AE ja auf ersten Blick verständlich. Aber: Verwechslung der stille-Reserven-Ebene durch BFH; Bedingung wie erfüllbar? Was bei inld. ESt-pflichtigen AE?
- Bedeutung wg. § 8b KStG ohnehin eher gering.

## IV. Neues zu grenzüberschreitenden Umwandlungen (2)

### Formwechsel einer KG mit EU-Gesellchaftern



- Auf den Formwechsel sind gem. § 25 UmwStG die Sacheinlagen-Einbringungsregelungen der §§ 20 ff. UmwStG entsprechend anzuwenden. Anders als nach § 20 Abs. 3 UmwStG a.F. führt die Ansässigkeit der Gesellchafter im EU-Ausland nicht mehr zwingend zur Gewinnrealisierung. **Die Einbringung kann auch dann gem. § 20 UmwStG (zu Buchwerten) vorgenommen werden, wenn Deutschland für die als Gegenleistung ausgekehrten Anteile an D-GmbH auf Grund entsprechender DBA-Regelungen kein Besteuerungsrecht hat.**
- FG Hamburg v. 15.4.2015: Bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften reicht Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts auf Ebene Übernehmerin. § 20 Abs. 3 UmwStG aF war europarechtswidrig. Keine Änderung durch BFH.
- **§ 50i Abs. 2 EStG** nur im Einzelfall einschlägig.

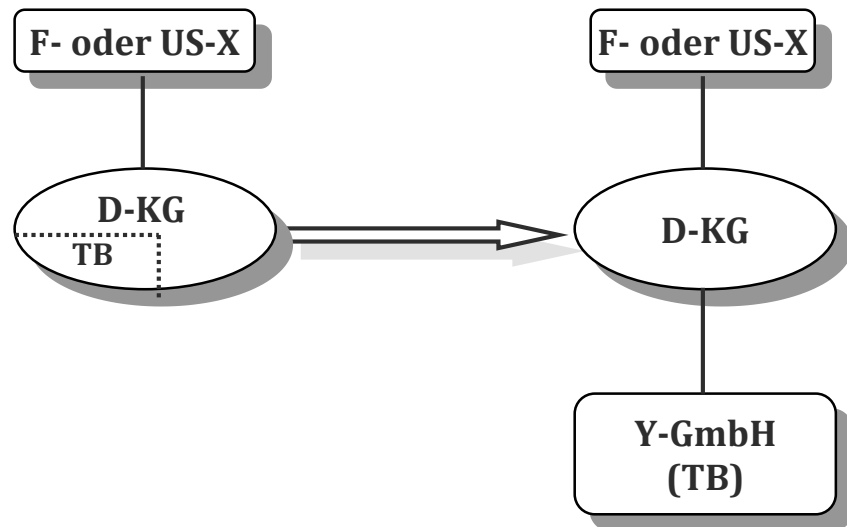
## IV. Neues zu grenzüberschreitenden Umwandlungen (3)

### Formwechsel einer KG mit EU-Gesellschaftern

- Ist auch nach **Wegzügen** von Mitunternehmern möglich.
- Ist praktisch wichtigste Möglichkeit der vom Gesetzgeber akzeptierten **Schaffung einer Besteuerungsebene außerhalb des deutschen Besteuerungsrechts** (**nur 7-Jahresfrist** des § 22 Abs. 1 UmwStG zu beachten).
- Auch Folgeeinbringung der Anteile an D-GmbH in ausländische Kapitalgesellschaft möglich (Abschirmung vor deutscher beschränkter Erbschaftsteuerpflicht). Wertansatz nach ausländischem Steuerrecht dabei für Nichtverstoß gegen EBG I-Sperrfrist n.h.M. irrelevant.

## IV. Neues zu grenzüberschreitenden Umwandlungen (4)

### Teilbetriebseinbringung durch Personengesellschaft mit im Ausland ansässigen Gesellschaftern



Die Einbringung des Teilbetriebs durch die D-KG in die Y-GmbH kann gem. § 20 UmwStG (zu Buchwerten) erfolgen, wenn Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der Y-GmbH dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen. **In DBA-Fällen tatsächliche Zugehörigkeit der Anteile zur deutschen Betriebsstätte der US-X in Form der D-KG erforderlich.**

Gilt auch, soweit einzelne (auch geringfügig) beteiligte Mitunternehmer steuerlich im Ausland ansässig sind (EU-Ansässigkeit ohne Bedeutung).

## IV. Neues zu grenzüberschreitenden Umwandlungen (5)

### Teilbetriebseinbringung durch Personengesellschaft mit im Ausland ansässigen Gesellschaftern

- Zur Anforderung der tatsächlichen Zugehörigkeit und funktionalen Zuordnung s. auch § 1 Abs. 5 AStG.
- In praxi häufig **Ausgestaltung der D-KG als geschäftsleitende Holding**.
- Schilderung von Praxiserfahrungen zu Anforderungen der Finanzverwaltung insoweit. Interessen des Stpfl. und des Fiskus zu berücksichtigen.
- Revision zu FG Münster im Verf. I R 10/15 wurde zurückgenommen.
- Lösung durch Bestätigung der Finanzbehörden des ausländ. Ansässigkeitsstaats im Einzelfall?
- Lösung durch Rechtsmittelverzicht des Stpfl.?
- S. auch unilateral BFH I R 58/15.
- S. auch § 4 Abs. 1 S. 3 f. EStG und Bedeutung in § 14 KStG.

## IV. Neues zu grenzüberschreitenden Umwandlungen (6)

### Auswirkungen des Brexit

- Brexit bedeutet, dass **UK Drittstaat wird**.
- Umwandlungen mit Bezug zu UK sind **dann grds. nicht mehr vom UmwStG erfasst**, soweit nicht Drittstaatenbezug ohnehin reicht.
- Ersatzrealisationstatbestand § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 6 UmwStG?
- **S. § 22 Abs. 8 UmwStG i.d.F. des Brexit-StBG:**<sup>1</sup>
  - Brexit als solcher führt nicht zu EBG I-Besteuerung.
  - Aber: Wie bei Wegzug aus UK/in UK danach?
  - Aber: Wie bei Schenkungen/Vererbungen danach?
- Bei Brexit mit Abkommen überdies Behandlung von UK wie einen EU-Staat im Übergangszeitraum.

<sup>1</sup> Anders zu sonstigen passiven Entstrickungsfällen BMF v. 26.10.2018.

## V. Anstehende Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung (1)

Die **ATAD** enthält eine Vorgabe von **Mindeststandards** für die Frage, unter welchen Voraussetzungen niedrig bzw. nicht besteuerte Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens in die steuerliche Bemessungsgrundlage des beherrschenden Unternehmens einbezogen werden müssen (Art. 7 und 8 ATAD):

- Beherrschendes Unternehmen ist ein Körperschaftsteuersubjekt, das in einem Mitgliedstaat unbeschränkt oder aufgrund einer Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig ist.
- Dieser Steuerpflichtige hält selbst oder zusammen mit Unternehmen, die mit ihm verbunden sind, an einem anderen (beherrschten) Unternehmen unmittelbar und/oder mittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder der Gewinnberechtigung.
- Das beherrschte Unternehmen erzielt die in der Richtlinie aufgezählten (nicht ausgeschütteten) „passiven“ Einkünfte, insbesondere Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren, Einkünfte aus finanziellen Tätigkeiten und Einkünfte aus „Abrechnungsunternehmen“ mit nur geringem wirtschaftlichen Mehrwert (An- und Verkauf von Waren sowie Erbringung von Dienstleistungen von oder an verbundene Unternehmen). Alternativ ist eine Hinzurechnungsbesteuerung auf Grund Missbrauchs geregelt.
- Die tatsächlich entrichtete Steuer des beherrschten Unternehmens unterschreitet die Steuer, die im Mitgliedstaat des beherrschenden Unternehmens angefallen wäre, um mehr als die Hälfte.



## V. Anstehende Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung (2)

- Die Hinzurechnung unterbleibt, wenn das beherrschte Unternehmen in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässig ist und nachweisen kann, dass es, gestützt auf entsprechende personelle und sachliche Mittel, eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Bei Drittstaatentöchtern haben die Mitgliedstaaten fakultativ die Möglichkeit, diesen Nachweis zuzulassen.<sup>1</sup>
- Rechtsfolge ist der Einbezug in der Steuerbemessungsgrundlage des beherrschenden Unternehmens nach nationalen Steuervorschriften. Auch die Steueranrechnung erfolgt nach nationalen Vorschriften. Eine spätere Ausschüttung von Gewinnen oder eine Veräußerung der Beteiligung am beherrschten Unternehmen führt beim beherrschenden Unternehmen zum Abzug der bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfenen Einkünfte zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung.

<sup>1</sup> Auch Hinweis auf den sog. 1/3-Escape. Danach besteht ein Mitgliedstaatenwahlrecht, von einer Hinzurechnungsbesteuerung abzusehen, wenn weniger als 1/3 der Einkünfte des beherrschten Unternehmens passiv sind.

## V. Anstehende Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung (3)

- **Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung (interner BMF-E vom 19.12.2018):**
- **Neuregelung der „Deutsch-Beherrschung“** in Anlehnung an die ATAD (Kontrollkonzept).<sup>1</sup>
- **Neuregelung der passiven Einkünfte**, aber in Abweichung von der ATAD wie bisher durch Definition eines Katalogs von aktiven Einkünften. Dabei Verschärfung der Aktivitätsanforderungen, z.T. aber auch Entschärfung.
- So ist der Handel zwar weiterhin grundsätzlich aktiv. Konzerninterne Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften erwirtschaften aber grundsätzlich passive Einkünfte. Sie sind nur dann „entlastet“, wenn sie den Cadbury Schweppes-Test erfüllen (der insoweit auch in Drittstaatenfällen möglich sein soll). Entsprechendes gilt für alle gruppeninternen Dienstleistungsgesellschaften. Auch die Lizenzierung von Rechten und anderen immateriellen Wirtschaftsgütern soll anders als bisher immer zu passiven Einkünften führen. Eine Ausnahme bei Verwertung von Ergebnissen aus eigener Forschungs- oder Entwicklungstätigkeit soll ebenfalls nur im Cadbury Schweppes-Test erreicht werden können (insoweit auch in Drittstaatenfällen anwendbar). Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften sind nur noch aktiv, wenn sie auch nach § 8b KStG befreit wären (Hinweis auf das Korrespondenzprinzip und § 8b Abs. 4 KStG). Entsprechendes gilt für Veräußerungsgewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft. Auch Einkünfte aus Umwandlungen sind grundsätzlich aktiv.<sup>2</sup>

1 Dabei auch Einbezug auch beschränkt Steuerpflichtiger. Relevanz auch mittelbarer Beteiligungen, aber nur, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person hinsichtlich der Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft nicht schon eine Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigeren Besteuerung mehr unterliegen. Die Sonderregelung für Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften soll unverändert bleiben.

2 Dies gilt aber nicht, soweit die Einkünfte aus der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von aktiven Einkünften dienen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Abs. 2 und 4 UmwStG zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.

## V. Anstehende Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung (4)

- Unklarheit über die Höhe der neuen **Niedrigbesteuerungsgrenze**, die als politische Entscheidung bezeichnet wird. Ansonsten bleibt es dabei, dass die Prüfung der niedrigen Besteuerung nicht allein anhand des ausländischen Steuersatzes, sondern anhand einer Berechnung der tatsächlichen Belastung erfolgt.<sup>1</sup> Hierbei sind die Einkünfte grundsätzlich nach den Regelungen des deutschen Steuerrechts zu ermitteln (ohne UmwStG).
- Neuregelung des **Cadbury-Schweppes-Tests**. Danach **setzt** der Gegenbeweis eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit voraus (statt einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit). Der Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung in diesem Staat wird vorausgesetzt. Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbstständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. Ein Gegenbeweis scheidet also aus, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit durch Dritte erbringt. Dies könnte die in praxi festzustellende Tendenz, die Substanzanforderungen abhängig von Art und Umfang der Tätigkeit (und deren Ergebnis) zu definieren, befördern. Auch soll die segmentierende Betrachtungsweise festgeschrieben werden.

<sup>1</sup> Die Prüfung der tatsächlichen Belastung führt bspw. dazu, dass auch Steuervergünstigungen in ansonsten hoch steuernden Ländern zu einer niedrigen Besteuerung führen können. Umgekehrt führt eine Minderung der Steuerbelastung aufgrund eines Verlustausgleichs mit anderen Einkünften oder eines Verlustvortrags nicht zu einer niedrigen Besteuerung.

## V. Anstehende Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung (5)

- Versuch der **Beseitigung des Problems der Anrechnungsüberhänge** bei Kapitalgesellschaften<sup>1</sup> durch Anrechnung auf die Gewerbesteuer oder die Einführung eines Sondersteuersatzes auf den Hinzurechnungsbetrag und Beseitigung kumulativer Hinzurechnungssteuer-Belastungen.<sup>2</sup> Ansonsten bleibt es bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach den deutschen Einkünfteermittlungsnormen. Der Grundgedanke, dass spätere Ausschüttungen nicht mehr besteuert werden dürfen, soweit eine Hinzurechnungsbesteuerung vorausgegangen ist, wird verallgemeinert und z.T. ausgeweitet, z.T. aber auch eingengt.
- **Wegfall des Konzepts der nachgeschalteten Zwischengesellschaften**<sup>3</sup>. Es soll auch bei einer nachgeschalteten Zwischengesellschaft zu einer „normalen“ Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund mittelbarer Beteiligung kommen. Einer Mehrfacherfassung soll einerseits durch die weiterhin vorgesehene grds. Qualifikation von Beteiligungseinkünften als aktive Einkünfte sowie durch eine Berücksichtigung kumulativer Hinzurechnungsbesteuerungen Rechnung getragen werden.
- Auch Hinweis auf evtl. kommende sog. **Hinzurechnungsbesteuerung II** zur Sicherung einer weltweiten Mindestbesteuerung.

1 Beispiel: Das Steuerbelastungsniveau bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft beläuft sich auf 24 %, das bei der deutschen Mutterkapitalgesellschaft auf 30 %. Auf 100 Punkte passive Einkünfte entfällt folgende Gesamtbelastung (der SolZ wird vernachlässigt): Belastung im Ausland 24; Belastung im Inland: Hinzurechnungsbetrag 100, Steuerbelastung 30, Anrechnung 15, verbleiben 15; Gesamtbelastung 39. Bei einer Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze auf das KSt-Niveau gibt es kein Anrechnungsüberhangproblem.

2 Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird auf seine Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, auch die anteilige Steuer angerechnet, die im Staat einer die Beteiligung an der Zwischengesellschaft vermittelnden Gesellschaft oder Betriebsstätte im Wege einer der Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbaren Besteuerung tatsächlich erhoben worden ist.

3 Damit auch Wegfall der insoweit bisher geregelten besonderen Variante der funktionalen Betrachtungsweise. Auch eine Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen passiven Einkünften der nachgeschalteten Zwischengesellschaft und der eigentlichen Zwischengesellschaft wird dann nicht mehr möglich sein.

## VI. Neues zur GrESt (1)

### Neues zu § 6a GrEStG

#### **§ 6a GrEStG** lautet wie folgt:

„Für einen nach § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1, Absatz 2, 2a, 3 oder Absatz 3a steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage wird die Steuer nicht erhoben. ... Satz 1 gilt nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist.“

**Gleichlautende Ländererlasse v. 19.6.2012 und 9.10.2013.** Restriktive Tendenz, Themen bspw.:

- Herrschendes Unternehmen und umsatzsteuerliche Unternehmensgemeinschaft.
- Zuordnung der Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen.
- Verständnis der Vor- und Nachlauffrist (vor allem bei sog. „Verbundbegründung oder -beendigung“).

## VI. Neues zur GrESt (2)

### Neues zu § 6a GrEStG

Der **BFH II R 62/14 vom 30.5.2017** legt § 6a GrEStG dagegen weit aus:

(1) Das gilt zunächst für den Begriff des herrschenden Unternehmens im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG. Herrschendes Unternehmen kann jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft oder Personenvereinigung sein, die wirtschaftlich tätig ist. An den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des herrschenden Unternehmens sind keine hohen Anforderungen zu stellen. Es reicht aus, wenn das herrschende Unternehmen über die Beteiligung am abhängigen Unternehmen am Markt teilnimmt. Deshalb ist es nicht erforderlich, dass der an der Umwandlung als herrschendes Unternehmen beteiligte Rechtsträger ein Unternehmer im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes ist. Unerheblich ist auch, ob das herrschende Unternehmen die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder im Betriebsvermögen hält.

(2) Die in § 6a Satz 4 GrEStG vorgesehenen Fristen beschränken die Anwendung der Steuerbegünstigung auf Fälle, in denen die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft fünf Jahre vor dem Rechtsvorgang und dieselbe Zeit nach dem Rechtsvorgang besteht. Diese Regelung, die eine dem Zweck der Vorschrift entgegenstehende Ausweitung der Steuerbegünstigung verhindern soll, ist dahin auszulegen, dass die Fristen nur insoweit maßgebend sind, als sie aufgrund der Umwandlung auch eingehalten werden können. So kann beispielsweise bei einer Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen nur die Frist "vor" der Verschmelzung eingehalten werden. Nach der Verschmelzung besteht die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft nicht mehr. Die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG ist zu gewähren, weil die Frist nach der Verschmelzung gerade wegen der Verschmelzung nicht eingehalten werden kann. Dasselbe gilt für die anderen von § 6a Satz 1 GrEStG erfassten Umwandlungsvorgänge, bei denen aus Rechtsgründen die Fristen nicht eingehalten werden können.

## VI. Neues zur GrESt (3)

### Neues zu § 6a GrEStG

Allerdings auch **EuGH-Vorlage durch BFH II R 62/14 vom 30.5.2017:**

Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahingehend auszulegen, dass eine nach dieser Vorschrift verbotene Beihilfe vorliegt, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats Grunderwerbsteuer für einen steuerbaren Erwerb aufgrund einer Umwandlung (Verschmelzung) nicht erhoben wird, falls am Umwandlungsvorgang bestimmte Rechtsträger (herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft) beteiligt sind und die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft in Höhe von 100 % innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang besteht?

Dazu nun **EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17: Art. 107 Abs. 1 AEUV** ist dahin auszulegen, dass eine Steuervergünstigung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die darin besteht, dass der Übergang des Eigentums an einem Grundstück von der Grunderwerbsteuer befreit ist, wenn er aufgrund eines Umwandlungsvorgangs erfolgt, an dem ausschließlich Gesellschaften desselben Konzerns beteiligt sind, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind, die in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung der Selektivität des betreffenden Vorteils nicht erfüllt.

## VI. Neues zur GrESt (4)

### Neues zu § 6a GrEStG

Zu den einfach gesetzlichen Streitfragen des § 6a GrEStG mündliche **Verhandlung beim BFH am 21. und 22.8.2019**. Tendenzen (mit aller Vorsicht):

- „Herrschendes Unternehmen“ muss kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein. Es ist egal, ob die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Betriebs- oder Privatvermögen des herrschenden Unternehmens liegt.
- Soweit die Einhaltung der Vor- und Nachbehaltensfrist i. S. d. § 6a Satz 4 GrEStG aus umwandlungsbedingten Gründen nicht möglich ist, ist die Verletzung unschädlich.
- § 6a Sätze 3, 4 GrEStG sind aber nicht so weit auszulegen, dass die Fristverletzung in jedem Fall unschädlich ist, in dem ein Missbrauch objektiv ausgeschlossen ist (z. B. Verschmelzung auf eine Schwester, an der das herrschende Unternehmen erst seit drei Jahren zu mehr als 95% beteiligt ist, ist wohl nicht begünstigt).



## VI. Neues zur GrESt (5)

### FV zu Urteil zu (altem) RETT-Blocker

Hintergrund: Gem. § 1 Abs. 3 GrEStG unterliegt der Steuer auch die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mind. 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft

- Was ist ein Anteil i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG?
  - KapG: Anteil am Stammkapital.
  - PersG: dingliche Mitberechtigung am gesamthänderisch gebundenen Vermögen („Pro-Kopf-Betrachtung“).
- Wann kann ein Anteil dem Gesellschafter i.S.e. mittelbaren Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG zugerechnet werden?
  - Voraussetzung: 95 % Beteiligungsquote auf jeder Ebene, d.h. an allen zwischengeschalteten Gesellschaften.
- Konsequenz: Keine mittelbare Beteiligung über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft, an der auch ein Dritter beteiligt ist („**RETT-Blocker**“), da der Anteil an dieser PersG nach der Pro-Kopf-Betrachtung max. 50 % beträgt.
- Andere Auffassung BFH, Urteil v. 27.09.2017, II R 41/15, BFH/NV 2018, S. 393:
  - Beim mittelbaren Anteilswerb scheidet eine Anknüpfung an das Zivilrecht aus.
  - Zwischengeschaltete PersG und KapG sind gleich zu behandeln.
- Auch für Personengesellschaften ist auf die Beteiligung am Gesellschaftskapital abzustellen.
  - Konsequenz: **Ende der „aggressiven“ RETT-Blocker-Strukturen auch für Fälle vor Einführung § 1 Abs. 3a GrEStG.**

## VI. Neues zur GrESt (6)

### FV zu Urteil zu (altem) RETT-Blocker

- **Reaktion der Finanzverwaltung:** Zunächst Nichtanwendungserlass zu ähnlichem Urteil (BFH v. 12.03.2014, II R 51/12; Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse v. 09.12.2015, BStBl. I 2016, S. 477).
- Nun: Ländererlasse v. 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1053: **Anwendung der neuen Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung in allen noch offenen Fällen.**
- Kann einerseits die **Basis sein für eine GrESt-neutrale Beseitigung von alten RETT-Blocker-Strukturen** mit Beteiligung konzernexterner Gesellschafter zwischen 0 und 5 %.
- Kann andererseits Problem für die Vergangenheit sein, wenn bei Etablierung solcher alten RETT-Blocker-Struktur weder verbindliche Auskunft noch inzwischen Festsetzungsverjährung.

## VI. Neues zur GrESt (7)

### Geplante Verschärfungen des GrESt-Rechts

GrESt-Reform im Bereich der „ShareDeals“ (Reg-E v. 9.8.2019, BR-Drs. 355/19):

- **Absenkung der relevanten Beteiligungshöhe** in § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG von 95 % auf 90 %.
- **Verlängerung der Haltefristen** in § 1 Abs. 2a und §§ 5 und 6 GrEStG von 5 auf 10 Jahre (z.T. 15 Jahre).
- **Steuerbarkeit von Gesellschafterwechseln bei Kapitalgesellschaften** nach dem Vorbild des § 1 Abs. 2a GrEStG (neuer § 1 Abs. 2b GrEStG).
- **Ersatzbemessungsgrundlage auf Grundstücksverkäufe** im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen.
- Grundsätzlich **Anwendbarkeit ab 1.1.2020**, aber **vielfach auch Vorgänge in der Vergangenheit relevant**.

→ Unklar, inwieweit noch Änderungen erfolgen.