

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2016

90. Ausgabe | 18. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

81 Editorial

Wagner

Beiträge

- 82 Geraats **Rechtsprechungsänderung zur Realteilung: Steuerneutrale Buchwertfortführung auch bei Fortführung der Mitunternehmerschaft**
- 89 Wollweber **Hinterziehungszinsen auf Vorauszahlungen? Eine Bestandsaufnahme**
- 95 Stalleiken **Probleme des Transfers vom Unternehmenswert zum Anteilswert bei der erbschaftsteuerlichen Unternehmensbewertung**
- 103 von Brocke **Was macht Europa? Neueste Entwicklungen auf dem Gebiet des Europäischen Steuerrechts**
- 110 Cordes/Geißler **Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen und Unternehmenskäufen**
- 112 Häck **Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitender Vererbung und Schenkung von Gesellschaftsanteilen**

114 Rechtsprechung

118 LiteraTour

I.

„Hält die Bundesregierung die rechtlichen Möglichkeiten zur Offenlegung von Beteiligungsstrukturen im konkreten Fall des ADAC für ausreichend? Welche generellen Schlussfolgerungen im Hinblick auf Prüfungs- und Publizitätspflichten zieht sie daraus? Die Bundesregierung sieht derzeit auch mit Blick auf den konkreten Fall des ADAC keinen Bedarf für eine Änderung der geltenden Rechnungslegungsvorschriften für Vereine. Dies gilt insbesondere auch für eine Einführung von Prüfungs- und Publizitätspflichten für Vereine.“ (aus *BT-Drucks. 18/1757 vom 11.06.2014*).

II.

In der Schweiz verlangt eine Initiative vom Bund die Einführung eines bedingungslosen Grundeinkommens. Dieses soll der Bevölkerung ein menschenwürdiges Dasein und die Teilnahme am öffentlichen Leben ermöglichen, und zwar unabhängig von einer Erwerbsarbeit. Wie hoch das Grundeinkommen und wer genau anspruchsberechtigt wäre, müsste vom Parlament oder vom Volk bestimmt werden. Als Diskussionsgrundlage schlagen die Initianten vor, daß alle Erwachsenen 2.500 Franken und alle Kinder und Jugendlichen 625 Franken Grundeinkommen pro Monat erhalten sollen. Über die Volksinitiative „Für ein bedingungsloses Grundeinkommen“ wurde am 5. Juni abgestimmt und die Vorlage abgeschmettert.

III.

Die Schweiz kennt eine erleichterte Einbürgerung, wenn man denn eine Schweizerin heiratet. Ist man erst einmal in der Schweiz steuerpflichtig, dann schlägt die sog. Heiratsstrafe zu: Verheiratete sind steuerlich schlechter gestellt als unverheiratete Paare. Auch bei der Rentenversicherung wird das nicht besser. Ein verheiratetes Rentnerpaar bekommt maximal 150 Prozent der Maximalrente ausbezahlt, ein unverheiratetes Rentnerpaar beide Renten in voller Höhe. Die Schweizer wollen das so. Eine Volksinitiative gegen die Heiratsstrafe wurde im Februar des Jahres ebenfalls abgelehnt.

IV.

Das steueranwaltsmagazin ist mit 2-monatiger Erscheinungsweise nicht aktuell genug, um eine große Anzahl von Urteilen zeitnah zu publizieren. Das hält uns aber nicht davon ab, von Zeit zu Zeit interessante Urteile zu kommentieren, was dankenswerterweise Herr *Claudius Söffing* übernommen hat.

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“, zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzudrucken.

Redaktion

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)
joerg.stalleiken@fsg.de

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)
wagner@wagner-joos.de

Die 91. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2016.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Jörg Stalleiken, Nils Häck, Sebastian Grever, Martin Cordes, Alexander Geißler, Martin Geraats, alle Rechtsanwälte in Bonn; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf (Rechtsprechung); *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Markus Wollweber*, Rechtsanwalt in Köln.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FA HuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

Steuerstrafrecht

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **Dr. Klaus von Brocke**, EY AG München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 135,60 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Beiträge

Rechtsprechungsänderung zur Realteilung: Steuerneutrale Buchwertfortführung auch bei Fortführung der Mitunternehmerschaft

Dr. Martin Geraats, Rechtsanwalt, Meyer Köring, Bonn

I. Einleitung

Rechtsprechungsänderung zur Realteilung: Steuerneutrale Buchwertfortführung auch bei Fortführung der Mitunternehmerschaft – BFH-Urteil vom 17.09.2015 – III R 49/13 – und trotz Auswechslung der Mitunternehmer – BFH-Urteil vom 16.12.2015 – IV R 8/12

Für einige Überraschung sorgte kürzlich eine Entscheidung¹ des BFH, mit der dieser seine bisherige Rechtsprechung zu den Voraussetzungen der Realteilung einer Mitunternehmerschaft änderte. In Absprache mit dem IV. und dem VIII. Senat des BFH gab der III. Senat die immerhin seit 1982² währende restriktive Auslegung der Realteilungsbegriffes auf. Anders als zuvor dehnt der BFH nun den Anwendungsbereich der Realteilung auf Sachverhalte aus, in denen ein Mitunternehmer unter Mitnahme eines Teilbetriebes aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet, die Mitunternehmerschaft aber *nicht* beendet, sondern von den verbliebenen Mitunternehmern fortgeführt wird. Die Beendigung der realgeteilten Mitunternehmerschaft ist also nicht mehr erforderlich, die Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist eröffnet.

Damit kommt es in den betreffenden Fällen nicht mehr zu der Aufdeckung vorhandener stiller Reserven mit der Folge einer für die Beteiligten in aller Regel unerfreulichen Gewinnrealisation, was insbesondere die Möglichkeiten der Praxis für die Gestaltung einer gewinnneutralen Auseinandersetzung von Mitunternehmern erweitert.

Ergänzend zu der von dem III. Senat eingeleiteten Rechtsprechungsänderung erging kurz darauf eine ebenfalls für die Praxis relevante Entscheidung³ des IV. Senates, die den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG im Hinblick auf die Gesamtplanrechtsprechung weiter schärft.

II. Die Realteilung in Rechtsprechung und Literatur

1. Der Vorgang der Realteilung

Die Auflösung einer Personengesellschaft kann nicht nur durch die Veräußerung der Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft erfolgen, sondern auch – nach entsprechendem Beschluß der Gesellschafter – durch die Verteilung ihrer Wirtschaftsgüter an die Gesellschafter. Letztere Variante, die Spaltung einer Personengesellschaft, wird ertragsteuerlich als Realteilung bezeichnet.⁴ Die Übernahme

des Wirtschaftsgutes, des Teilbetriebes oder des Mitunternehmeranteils durch den einzelnen Gesellschafter der Personengesellschaft, den Mitunternehmer, erfolgt dabei unter Fortführung der Buchwerte, also steuerneutral, wenn das betreffende Wirtschaftsgut in ein Betriebsvermögen des übernehmenden Mitunternehmers überführt wird und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Auf diese Weise lassen sich die steuerlichen Nachteile der Liquidation, die Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven, größtenteils vermeiden.⁵

Möglich war eine solche Gestaltung grundsätzlich bereits seit dem Urteil des BFH vom 06.05.1952⁶, bevor der Gesetzgeber mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁷ in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG eine ausdrückliche Regelung zur Realteilung kodifizierte, die allerdings bis heute keine Legaldefinition der Realteilung enthält, sondern die Existenz der Realteilung vielmehr voraussetzt.

2. Rechtsprechung des BFH

Nach der bis zuletzt ständigen Rechtsprechung des BFH⁸ war die Realteilung – in Anlehnung an das Zivilrecht – als eine Variante der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft zu verstehen, die für die ertragsteuerliche Anerkennung jedoch eine weitere Voraussetzung zu erfüllen hatte: Die von den Mitunternehmern der aufgelösten Mitunternehmerschaft übernommenen Wirtschaftsgüter, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile mußten in ihr jeweiliges Betriebsvermögen überführt werden⁹ – wie dies

1 BFH, Urteil vom 17.09.2015 – III R 49/13.

2 BFH, Urteil vom 19.01.1982 – VIII R 21/77.

3 BFH, Urteil vom 16.12.2015 – IV R 8/12.

4 *Jacobs/Scheffler/Spengel*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 5. Aufl. 2015, S. 541; vgl. BFH, Urteil vom 11.04.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242.

5 *Diers/Eickmann* in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1, 4. Aufl. 2014, § 23 Rn. 37.

6 BFH, Urteil vom 06.05.1952 – I 17/52 U, BStBl. III 1952, 183.

7 Art. 1 Nr. 26 b StEntlG, BGBl. I 1999, 402; vgl. zur Entstehungsgeschichte etwa *Wacker* in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 530 ff. m.w.N.

8 Maßgebend BFH, Urteil vom 19.01.1982 – VIII R 21/77.

9 Trotz diverser Gesetzesänderungen durchgängig BFH, Urteil vom 10.12.1991 – VII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; Beschluß vom 29.04.2004 – IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395; Urteil vom 11.04.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242; Urteil vom 29.03.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299.

schließlich auch § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG beibehält. Nach der zuletzt von der Rechtsprechung verwendeten Definition der Realteilung handelte es sich bei dieser um „die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt“.¹⁰ Völlig unzweifelhaft, aber in der Gestaltungspraxis extrem hinderlich, war, daß die aufzulösende Mitunternehmerschaft auch tatsächlich zu beenden war. Das Ausscheiden eines Mitunternehmers führte im Rahmen einer Realteilung demnach grundsätzlich nicht zu einer gewinnneutralen Fortführung der Buchwerte, wenn die verbliebenen Mitunternehmer die Mitunternehmerschaft fortführten.

Dieser Rechtsprechung schloß sich nicht nur die Finanzverwaltung¹¹, sondern auch ein Teil der Literatur¹² an.

3. Gegenansichten

Gleichwohl vertraten einige Stimmen der Literatur, daß es nicht darauf ankomme, ob die Mitunternehmerschaft, aus der ein oder mehrere Mitunternehmer ausschieden, fortgeführt würde. Auch auf diese Fälle sollte § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unmittelbar¹³ oder wenigstens entsprechend¹⁴ anwendbar sein, solange wenigstens ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil von dem ausscheidenden Mitunternehmer übernommen würde. Zur Begründung wurde etwa darauf verwiesen, daß bei der Gesellschaft schließlich eine Teilbetriebsaufgabe vorliege.¹⁵

Neben dieser auf Teilbetriebsübernahmen beschränkten Anwendung wurde bis zuletzt von einigen Vertretern der Literatur auch eine weitergehende Anwendung auf Fälle der Übernahme von Einzelwirtschaftsgütern befürwortet.¹⁶ Schließlich mache die Auflösung und Beendigung der Mitunternehmerschaft insoweit steuerlich keinen Unterschied, eine Differenzierung sei also nicht gerechtfertigt.¹⁷

III. Entscheidung des III. Senats mit Urteil vom 17.09.2015 – III R 49/13

1. Sachverhalt

Mit seiner Entscheidung vom 17.05.2015 distanzierte sich der III. Senat des BFH von der bisherigen Rechtsprechung. Der zugrundeliegende Sachverhalt betraf das Ausscheiden der Klägerin als eine von fünf Gesellschaftern einer in Form einer Personengesellschaft betriebenen Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät, die zwei Niederlassungen unterhielt. Zum 02.01.2006 schied die Klägerin aus der Sozietät aus und übernahm eine der Niederlassungen, der zuvor erhebliche finanzielle Mittel zugeordnet worden waren. Sowohl die Sozietät als auch die Klägerin ermittelten ihren Gewinn vor wie nach der Ausei-

nersetzung im Wege der Einnahmeüberschußrechnung. Nach Durchführung einer Außenprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, es sei ein laufender Gewinn in der Form eines Übergangsgewinnes erzielt worden und setzte diesen mit dem Erlaß eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheides fest. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb erfolglos, gegen die erfolgreiche Klage¹⁸ legt u.a. das Finanzamt Revision ein.

2. Entscheidung

Der III. Senat des BFH, der die Sache für weitere Feststellungen zurück an das FG verwies, stellte ausdrücklich fest, daß er an dem bisher von dem BFH vertretenen (engen) Realteilungs-begriff nicht mehr festhalte:

„Der Begriff der ‚Realteilung‘ i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStG schließt jedenfalls das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft unter Mitnahme eines – weiterhin zum Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen gehörenden – Teilbetriebs ein. [...] Die so verstandene Realteilung ist eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Sie führt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, wenn und soweit der übernommene Teilbetrieb weiterhin Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen bleibt. Unerheblich ist, ob die Mitunternehmerschaft insgesamt aufgelöst wird oder ob nur einzelne Mitunternehmer einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheiden und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgeführt wird.“

Mit diesem Ausspruch erweiterte der BFH die strikte und enge Auslegung des Realteilungs-begriffes um den Tatbestand des aus der fortgeführten Mitunternehmerschaft ausscheidenden Mitunternehmers. Die Erweiterung begründet der III. Senat ausführlich:

10 Vgl. BFH, Urteil vom 11.04.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242; Urteil vom 04.09.2014 – IV R 44/13, BFH/NV 2015, 209.

11 BMF-Schreiben vom 28.02.2006, BStBl. I 2006, 228.

12 Vgl. etwa *Blümich*, EStG, 130. Lief. 2015, § 16 EStG Rn. 420; *Crezelius* in *Carlé/Stahl/Strahl*, Festschrift für Klaus Korn, Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, 2005, 273.

13 *Kulosa* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, 273. Lief. 2016, § 16 Rn. 542; *Wacker* in *Schmidt*, a.a.O., § 16 Rn. 535.

14 *Reiß* in *Kirchhof*, EStG, 14. Aufl. 2015, § 16 Rn. 235.

15 *Kulosa* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, a.a.O., § 16 Rn. 542; *Wacker* in *Schmidt*, a.a.O., § 16 Rn. 535.

16 *Pupeter* in *Widmann/Meyer*, UmWR, 154. Lief. 2002, Anhang 10 Rn. 1467.

17 *Stahl/T. Carlé* in *Korn*, EStG, 92. Lief. 2000, § 16 Rn. 296.

18 FG Hamburg, Urteil vom 18.04.2012 – 3 K 89/11, EFG 2012, 1744.

Zunächst – so der III. Senat – handele es sich bei dem Begriff der „Realteilung“ um einen steuerlichen Begriff, dessen Auslegung nicht an das Zivilrecht gebunden sei – anders, als dies zuvor in der Rechtsprechung des BFH¹⁹ vertreten worden war.

Es sei nämlich zu berücksichtigen, daß die maßgebliche Vorschrift des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auf die Ermittlung des Gewinns einer Mitunternehmerschaft Bezug nehme und deshalb die Realteilung grundsätzlich einen Sachverhalt erfordere, der sich auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft auswirke. Eine Auswirkung auf diesen Gewinn setze aber gerade nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft voraus, denn auch ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn des ausscheidenden Mitunternehmers stelle einen Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft dar; entsprechend sei auch in diesen Fällen der Anwendungsbereich der Realteilung eröffnet.²⁰

Weiter ergebe sich auch aus dem Gesetzesentwurf zu § 16 Abs. 3 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002, daß der Gesetzgeber nicht der bisherigen engen Auslegung des Realteilungsbegriffes anhinge. Immerhin heiße es in der Gesetzesbegründung, daß eine Realteilung auch dann vorliege, wenn „die Mitunternehmerschaft zwar bestehen bleibt, jedoch Teile des Betriebsvermögens dem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung überlassen werden“.²¹ Zu dieser Begründung seien im Rahmen der Überarbeitung des § 16 Abs. 3 EStG durch das UntStFG²² auch keine abweichenden Erwägungen angestellt worden; der Wille des Gesetzgebers habe sich insoweit also nicht geändert.

Sodann argumentiert der III. Senat mit der Systematik des § 16 Abs. 3 EStG: Bei der Realteilung handele es sich um einen Sonderfall der Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, insoweit seien sich Literatur²³ und Finanzverwaltung²⁴ einig. Von der Vorschrift erfaßt sei allerdings nicht lediglich die Aufgabe eines Betriebes, sondern darüber hinaus – als gleichgestellte Tatbestände einer Betriebsaufgabe – auch die vollständige Aufgabe eines Mitunternehmeranteils sowie des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KG auf Aktien.

Vor diesem Hintergrund ordnet der III. Senat das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht länger als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils²⁵, sondern als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ein. Denn erst dann ergebe sich eine eigenständige Bedeutung des Verweises von § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Statt der bisherigen Beschränkung der Anwendbarkeit dieser Regelung auf Fälle, in denen der Mitunternehmeranteil neben dem Gesellschaftsanteil auch Sonderbetriebsvermögen umfasse und dieses nicht auf den Erwerber übertragen werde, erhalte die Vorschrift durch die neue Auslegung einen klaren sachlichen Anwendungsbereich.

Soweit ein Teilbetrieb übernommen werde, zusätzlich jedoch ein sonstiges Veräußerungsentgelt gezahlt werde, sei allerdings nicht insgesamt eine Aufgabe des Betriebes anzu-

nehmen, sondern die Realteilung (und die daraus folgende Gewinnneutralität der Teilbetriebsübernahme) lediglich im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigen.

Schließlich spreche auch der Zweck der Realteilung für die Anwendung auf Fälle des Ausscheidens eines Mitunternehmers. Denn dieser bestehe darin, „wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, solange die steuerliche Erfassung stiller Reserven sichergestellt sei“. Das ergebe sich zum einen bereits aus der vorangegangenen Rechtsprechung²⁶, zum anderen verstehe auch der Gesetzgeber²⁷ die Realteilung – trotz mehrerer Gesetzesänderungen – noch immer als Umstrukturierungsmaßnahme zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven. Da eine sinnvolle Umstrukturierung allerdings nicht nur durch die vollständige Auflösung einer Mitunternehmerschaft möglich sei, sondern ebenso das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme eines Teilbetriebes in Frage komme, müsse es sich auch in letzteren Fällen um eine Realteilung handeln.

Abschließend beschäftigt sich der III. Senat mit der Frage, ob die Anwendung anderer Vorschriften gegenüber der Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vorzugswürdig sein könne. Die Anwendung der in Betracht gezogenen Vorschriften des § 24 UmwStG (analog) oder des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (im Wege einer teleologischen Extension) lehnt er im Ergebnis jedoch ab, da diese Vorschriften eines Umweges über Analogie oder Extension bedürften, während der Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG eine unmittelbare Anwendung ermögliche. Außerdem könne nur so auch in den Fällen eine gewinnneutrale Umstrukturierung ermöglicht werden, in denen im Rahmen des zu übernehmenden Teilbetriebes Verbindlichkeiten übergehen sollen.

3. Die Entscheidung im Weiteren

Nach der neuen Lesart des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG beurteilt der III. Senat die Vermögenszuordnung, die im vorliegenden Fall zugunsten des mitgenommenen Teilbetriebes

19 BFH, Urteil vom 19.01.1982 – VIII R 21/77.

20 So schon BFH, Urteil vom 29.04.1993 – III R 20/13, BStBl. II 1993, 666; BFH, Urteil vom 10.04.2014 – III R 20/13, BFHE 244, 530; Ratschow in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 180 Rn. 18.

21 BT-Drs. 14/265, 179.

22 BT-Drs. 14/6882, 34.

23 Crezelius in Carlé/Stahl/Strahl, a.a.O., 273; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rn. 235; Wacker in Schmidt, a.a.O., § 16 Rn. 535; Wendt in Tipke/Seer/Hey/Englisch, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, 2010, S. 699, 704.

24 BMF-Schreiben vom 28.02.2006, BStBl. I 2006, 228.

25 Wie zuvor etwa BFH, Urteil vom 10.03.1998, VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269.

26 BFH, Urteil vom 10.02.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419.

27 BT-Drs. 14/6882, S. 34.

vor dessen Übernahme durch den ausscheidenden Mitunternehmer stattgefunden hatte, als unschädlich, da die Zuteilung im Rahmen der Realteilung grundsätzlich beliebig vorgenommen werden könne.²⁸

Zur Ermittlung des Anteilswertes der ausscheidenden Klägerin müsse die Mitunternehmerschaft allerdings nach § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG zwingend zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen.

IV. Entscheidung des IV. Senats mit Urteil vom 16.12.2015 – IV R 8/12

1. Sachverhalt

In der oben benannten Entscheidung hatte sich der IV. Senat unter einem anderen Aspekt ebenfalls mit den Voraussetzungen der Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auseinanderzusetzen.

Gegenstand der Entscheidung war die gesellschaftliche Auseinandersetzung der zwei jeweils hälftig an einer GmbH & Co. KG beteiligten Kläger, welche die Aufdeckung erheblicher stiller Reserven im Gesellschaftsvermögen verhindern sollte. Ziel war die voneinander unabhängige Fortsetzung der geschäftlichen Tätigkeit. Jeder der Kläger gründete zunächst eine weitere GmbH & Co. KG, an der ausschließlich er selbst beteiligt war. Sodann beschloss die Kläger, die gemeinsame GmbH & Co. KG zu liquidieren. Hierzu brachten sie in einem ersten Schritt die jeweils eigene Beteiligung an der gemeinsamen GmbH & Co. KG vollständig in die jeweils neugegründete GmbH & Co. KG gegen die Gewährung von Gesellschafterrechten ein. In einem zweiten Schritt wurden sämtliche Wirtschaftsgüter der ursprünglichen GmbH & Co. KG auf die neugegründeten Gesellschaften im Wege der Realteilung unter Fortführung der Buchwerte aufgeteilt und übertragen. Die Komplementär-GmbH aller Gesellschaften war identisch und an keiner Gesellschaft vermögensmäßig beteiligt.

Das Finanzamt versagte den Klägern jedoch die Buchwertfortführung in den neugegründeten Gesellschaften mit dem Argument, es habe sich um eine Übertragung an zuvor nicht beteiligte Gesellschafter gehandelt, die zwischenzeitliche Beteiligung der neugegründeten Gesellschaften an der zuvor von den Klägern gemeinsam gehaltenen GmbH & Co. KG sei nach der „Gesamtplanrechtsprechung“ des BFH unbeachtlich. Vielmehr sei der Vorgang so zu behandeln, als hätten die Kläger Einzelwirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft übertragen – was jedoch nicht steuerneutral zu behandeln sei. Demnach ging das Finanzamt davon aus, daß eine Betriebsaufgabe hinsichtlich der gemeinsamen GmbH & Co. KG vorliege, die zu einem Aufgabegewinn geführt habe. Nach erfolglosem Einspruch und erfolgloser Klage legten die Kläger Revision ein.

2. Entscheidung und Argumentation

Der beschriebene Sachverhalt bewegt sich in dem Spannungsfeld zwischen zulässiger Gestaltung – etwa in Form der Realteilung – und dem Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs aus rein steuerlicher Motivation.

Maßgeblicher Gegenstand der Beurteilung des oben dargestellten Sachverhaltes war die Frage, ob es sich bei der Aufteilung um eine Realteilung im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG handelt, die eine steuerneutrale Buchwertfortführung für die Teilbetriebe der sich auseinandersetzenen Mitunternehmer ermöglichen würde – oder um eine rechtsmissbräuchliche Umgehung der Gewinnrealisierung bei einer grundsätzlich nicht begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft, an der der oder die Realteiler als Mitunternehmer beteiligt sind.

Im Ergebnis bejahte der IV. Senat des BFH die Voraussetzungen einer Realteilung auch für den (vorliegenden) Fall, in dem die ursprünglich beteiligten Mitunternehmer ihre Anteile an der Mitunternehmerschaft kurz vor Auflösung an eine weitere Mitunternehmerschaft übertragen, an der sie wiederum sämtliche Anteile halten, so daß die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt wird.

Eine Absage erteilt der IV. Senat damit der Auffassung von Finanzamt und Finanzgericht²⁹, die davon ausgegangen waren, die zivilrechtliche Gestaltung der beiden Mitunternehmer sei steuerlich nicht zu berücksichtigen, da das Verhalten der Kläger einen unzulässigen „Gesamtplan“ zur Steuervermeidung darstelle. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, verneinte das FG zwar die Anwendung des § 42 AO und stellte stattdessen auf eine wirtschaftliche Gesamtbeurteilung ab. Nach dieser Betrachtung ergab sich jedoch in den Augen des FG ein Ziel, das mit § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unvereinbar war – weshalb es den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht als eröffnet ansah. Damit entfernte sich das FG jedoch von der Gesamtplanrechtsprechung des BFH³⁰ zur zusammenfassenden Betrachtung einer steuerlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den Anwendungsbereich des § 34 EStG ergangen war – der vorliegend keine Relevanz hatte.

Zu der Annahme eines solchen unzulässigen Gesamtplanes führte wohl die – jedenfalls in der Entscheidung nicht näher erläuterte – Beurteilung des Finanzamtes, der

²⁸ Der III. Senat verweist insoweit auf die überwiegende Meinung der Literatur: *Reiß* in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rn. 244; *Wacker* in Schmidt, a.a.O., § 16 Rn. 544 f.; *Kulosa* in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 16 EStG Rn. 554; *Schallmoser* in Blümich, a.a.O., § 16 EStG Rn. 420.

²⁹ FG Düsseldorf, Urteil vom 09.02.2012 – 3 K 1348/10 F, EFG 2012, 1256.

³⁰ Vgl. etwa BFH, Urteil vom 30.08.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; BFH, Urteil vom 05.02.2014, X R 22/12, BStBl. II 2014, 766.

Vorgang sei allein steuerlich motiviert und wie eine Übertragung von Betriebsvermögen zwischen „Schwesterpersonengesellschaften“ zu behandeln. Diese wäre nach § 6 Abs. 5 EStG jedoch nicht zulässig, so daß die „Verschleierung“ des Vorganges als Realteilung unbeachtlich sei.

Der IV. Senat führte hierzu aus, daß schon kein allgemeingültiger Rechtsgrundsatz existiere, nach dem „eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren“ sei.

Stattdessen könne lediglich im Einzelfall der Sachverhalt Anlaß geben, einen Verstoß gegen das Umgehungsverbot nach § 42 AO oder das Gebot der teleologischen Reduktion einer Anwendungsvorschrift zu prüfen. Vorliegend sei jedoch weder das eine noch das andere der Fall: Denn „die gewählte Gestaltung mit dem Begehren der Kläger, die bisherige Tätigkeit in der gemeinsamen GmbH & Co. KG in Zukunft getrennt voneinander, aber jeder für sich in einer GmbH & Co. KG fortzuführen, [sei] ein beachtlicher außersteuerrechtlicher Grund“. § 42 AO sei deshalb in seiner damals geltenden Fassung nicht einschlägig. Ebenso wenig gebe es Anlaß für eine teleologische Reduktion des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, denn die Voraussetzungen der Realteilung wie des § 16 Abs. 3 Abs. 2 EStG lägen vor. Sinn und Zweck der Vorschrift sei schließlich die Möglichkeit einer steuerneutralen Umstrukturierung unter der Voraussetzung der gesicherten Besteuerung vorhandener stiller Reserven.³¹ Dies sei jedoch vorliegend geschehen. Der IV. Senat führt aus: „Unschädlich ist hingegen, wenn im Zuge der Realteilung stille Reserven von einem Realteiler auf einen anderen Realteiler verlagert werden; insoweit setzt § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwar eine personenidentische, nicht aber zusätzlich die beteiligungsidentische Beteiligung der Realteiler an den stillen Reserven vor und nach der Realteilung voraus“. Ständige Rechtsprechung³² sei im übrigen, daß die Kapitalkonten im Rahmen einer Realteilung so angepaßt werden könnten, daß ihr Wert dem Wert der Summe der übernommenen Wirtschaftsgüter entspreche („Kapitalkostenanpassungsmethode“).

V. Folgerungen

1. Die Entscheidungen des BFH zur Realteilung sind zu begrüßen. Dies gilt in erster Linie für die Aufgabe des engen Realteilungsbegriffes, aber auch für die Konkretisierung seines Anwendungsbereiches – beide Entscheidungen erhöhen die Rechtssicherheit für die Gestaltung von Gesellschafterauseinandersetzungen und steuerneutrale Umstrukturierungen. Erfreulicherweise ist davon auszugehen, daß die Rechtsprechung des III. Senates Bestand haben wird: Wie dieser in seiner Urteilsbegründung ausführt,

teilte auf seine Anfrage hin sowohl der IV. Senat mit, daß dieser an seiner vorigen Rechtsprechung³³ zur Realteilung nicht länger festhalte, als auch der VIII. Senat, daß seine bisherige Rechtsprechung³⁴ zur Realteilung nicht die Frage einer Sachwertabfindung betreffe und deshalb der Auffassung des III. Senats nicht widerspreche.

Mit der neuen Auslegung des Realteilungsbegriffes hat der BFH der Ansicht der Finanzverwaltung³⁵ eine Absage erteilt. Die Fortführung der realzuteilenden Mitunternehmerschaft ist nicht länger ein Hindernis für die steuerneutrale Gestaltung. Dieses Ergebnis ist erfreulich und für die Praxis nicht nur wegen der gewonnenen Rechtssicherheit zu begrüßen, sondern auch wegen der erweiterten Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen von Umstrukturierungen.

Die Argumentation des BFH, die der neuen Auslegung des Realteilungsbegriffes zugrundeliegt, ist zudem überzeugend und gegenüber einer gesondert zu begründenden Analogie (§ 24 UmwStG) oder der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, der jedenfalls bei der Übertragung von Verbindlichkeiten einer steuerneutralen Aufteilung entgegensteht, vorzuzugewürdigt.

Das vorliegende Urteil betrifft eine Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform der GbR, auf die § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG über § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG Anwendung findet. Gleichwohl gibt es keinen Anlaß davon auszugehen, daß die Rechtsprechungsänderung auf die Rechtsform der GbR beschränkt ist. Die neue Auslegung des Realteilungsbegriffes und die Erweiterung auf das Ausscheiden eines oder mehrerer Mitunternehmer als Mittel zur Umstrukturierung ist deshalb für alle Mitunternehmerschaften von Interesse, da für diese das steuerneutrale Ausscheiden einer Person(engruppe) als Strukturierungsproblem gleichermaßen häufig relevant wird.

2. Positiv zu bewerten ist weiter, daß der BFH den Versuchen der Finanzverwaltung, eine strukturell sinnvolle Gestaltung auszuhebeln, Grenzen aufweist. Weder die Gesamtplanrechtsprechung noch die Rechtsprechung zur Übertragung von Betriebsvermögen zwischen aneinander unbeteiligten Schwesterpersonengesellschaften sind geeignete Argumente, die steuerliche Wirkung einer formal ordnungsgemäßen und sinnvollen Realteilung zu versagen. Der BFH erleichtert damit die strukturell sinnvolle Aufteilung von Personengesellschaften, die in der Praxis bisher

31 BT-Drs. 14/6882, S. 34.

32 BFH, Urteil vom 10.02.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419; 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; 18.05.1995 – IV R 20/94, BStBl. II 1996, 70.

33 Diese hatte der IV. Senat in seinem Urteil vom 04.09.2014 – IV R 44/13, BFH/NV 2015, 209 vertreten.

34 BFH, Urteil vom 29.03.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299.

35 BMF-Schreiben vom 28.02.2006 – BStB. I 2006

äußerst problematisch sein konnte und mit unnötigem Gestaltungsaufwand einherging. Eine Gestaltung in mehreren, aufeinanderfolgenden Schritten ist somit möglich – zumindest soweit ihr sinnvolle außersteuerliche Motive zugrundeliegen.

Die Gesamtplanrechtsprechung hat der BFH allerdings wohl nicht aufgegeben. Er stellt jedoch klar, daß sie nicht in Zusammenhang mit § 42 AO oder gar als eigenständiges Rechtsinstitut zu sehen ist – sondern ausschließlich auf § 34 EStG fußt.³⁶

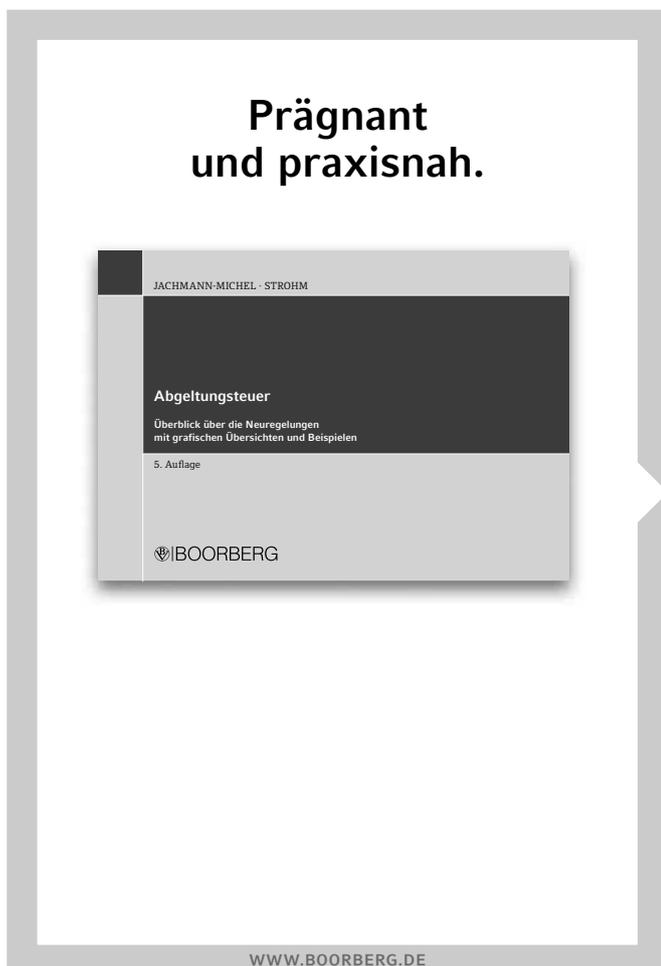
3. Die rechtlichen Fragestellungen rund um die Realteilung sind mit den vorliegenden Entscheidungen mitnichten erschöpft; es bleiben weiterhin umstrittene Fragen unbeantwortet, die zwar von den Senaten benannt, mangels Entscheidungserheblichkeit jedoch offengelassen wurden. Dies gilt etwa für die Frage, ob die Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern durch ausscheidende Mitunternehmer bei Fortführung der Mitunternehmerschaft von dem Begriff der Realteilung umfaßt wird oder ob es sich stattdessen um einen Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG handelt. Ebenso

ungeklärt ist, wie eine kurzfristig vor Realteilung der Mitunternehmerschaft erfolgte Mittelaufnahme durch Einlage oder Darlehensaufnahme und deren Zuordnung zum mitgenommenen Teilbetrieb des Ausscheidenden Mitunternehmers zu behandeln ist.

Schließlich ließ der IV. Senat mangels Entscheidungserheblichkeit die Frage, ob § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auch auf Sachverhalte anwendbar ist, in denen die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Wege der Realteilung aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer an dieser nicht beteiligten anderen Personengesellschaft übertragen werden, an der die Realteiler lediglich beteiligt sind, unbeantwortet.³⁷ Die Realteilung wird also absehbar Gegenstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung bleiben.

³⁶ Ähnlich bereits BFH, Urteil vom 02.08.2012 – IV R 41/11.

³⁷ Siehe hierzu auch BFH, Vorlagebeschluß vom 10.04.2013 – I R 80/12; BVerfG 2 BvL 8/13; davor FGBW 19.07.1988/09, BB 2013, 369.



Abgeltungsteuer Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen Stand: 1. März 2016

von Professor Dr. Monika Jachmann-Michel, Vors.
Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-
Universität München, und Dr. Joachim Strohm, Rechts-
anwalt, Allen & Overy LLP, Frankfurt am Main
2016, 5., überarbeitete und erweiterte Auflage,
154 Seiten, € 23,-
ISBN 978-3-415-05710-4

Die 5. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 und das StRAnpG-Kroatien v. 25.7.2014 erfahren hat. Dazu zählen unter anderem die Neuerungen beim Erwerb gebrauchter Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG), die Überarbeitung der Regelungen zum Verkauf von Dividendenscheinen (§ 20 Abs. 2 Nr. 2a) EStG) und die Einführung einer Vorschrift zur steuerneutralen Abspaltung (§ 20 Abs. 4a Satz 7 EStG).

Berücksichtigt wurde ferner die in der Zwischenzeit zur Abgeltungsteuer ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG), die neuere Rechtsprechung zum Verfall privater Optionen (§ 20 Abs. 2 Nr. 3a) EStG) sowie diverse Urteile zu den Ausnahmen von der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 EStG).

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0616



NEU

**Unentbehrlich
für Ihre Kanzlei.**

WWW.BOORBERG.DE

Kosten Gebühren Vollstreckung
Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung
von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin
Scheungrab, München/Leipzig
2016, ca. 160 Seiten, € 29,80
ISBN 978-3-415-05759-3

Heutzutage zählen strukturierte Büroorganisation, die vollständige Erstellung von Abrechnungen und die **effiziente Vollstreckung** zu den Hauptaufgaben von Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirten. Der Umgang mit dem Gebühren-, Kosten- und Vollstreckungsrecht sowohl im gerichtlichen Verfahren als auch im Mahnverfahren zählt zu den täglichen Herausforderungen, die es gilt, schnell und rechtssicher zu meistern.

Das neu konzipierte Arbeitsbuch enthält hierfür **die wichtigsten Tipps und Tricks:**

1. Tabellen und Übersichten bieten einen schnellen Überblick im Dschungel des Gebühren- und Kostenrechts.
2. Musterformulierungen und Hilfestellungen unterstützen beim täglichen Kampf mit den Formularen im Vollstreckungsrecht.

Die aktuellen Neuerungen im Hinblick auf den **elektronischen Rechtsverkehr** zur Freischaltung des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs (beA) sind berücksichtigt.

Die hochwertige Ausstattung mit Spiralbindung und Griffregister macht den »Scheungrab« zur umfassenden Arbeitshilfe mit herausnehmbarem »Rückenschule-Poster«.

 **BOORBERG**

Hinterziehungszinsen auf Vorauszahlungen? Eine Bestandsaufnahme

Dr. Markus Wollweber, RA/FAStR, Dipl.-Finw., Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte Partnerschaft mbB, Köln¹

I. Einleitung

§ 235 Abs. 1 Satz 1 AO sieht die Verzinsung hinterzogener Steuern vor. Die Verzinsung beginnt mit Eintritt der Verkürzung oder Erlangung des Steuervorteils, es sei denn, daß die hinterzogenen Beträge ohne die Steuerhinterziehung erst später fällig geworden wären, § 235 Abs. 2 Satz 1 AO.

Werden unrichtige Einkommensteuerjahreserklärungen abgegeben, kann dies in zweifacher Hinsicht Steuern verkürzen: Zum einen wird die Jahressteuer, zum anderen die Vorauszahlung für die Folgejahre zu niedrig festgesetzt.

In jüngerer Vergangenheit sind die Finanzämter dazu übergegangen, in Selbstanzeigefällen Hinterziehungszinsen auf Einkommensteuervorauszahlungen festzusetzen. Der Hinterziehungszinslauf beginnt in diesem Fall ggf. bereits mit Fälligkeit der quartalsweisen Vorauszahlung im jeweiligen Hinterziehungsjahr (10.3., 10.6., 10.9., 10.12.). Durch diesen „Trick“ verlagert das Finanzamt den Zinszeitraum nicht unerheblich nach vorne.

Nachstehender Beitrag beleuchtet die Hinterziehungsverzinsung von Einkommensteuervorauszahlungen dem Grunde wie der Höhe nach und gibt Empfehlungen in der Abwehrberatung.

II. Die zu niedrige Festsetzung der Vorauszahlung als eigene Hinterziehungstat?

Die Verzinsung der Vorauszahlung nach § 235 AO setzt voraus, daß dieser Steueranspruch einer eigenständigen Steuerhinterziehung fähig ist:

1. Eigene Tathandlung erforderlich?

Voraussetzung für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen ist eine vollendete Steuerhinterziehung.² Hängt die Rechtmäßigkeit eines Zinsbescheids davon ab, daß Steuern hinterzogen worden sind, müssen die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung verwirklicht sein. Das Finanzamt trägt die Feststellungslast.³ Es hat insbesondere den subjektiven Tatbestand darzulegen. Kommt es dieser Darlegungslast nicht nach, ist der Bescheid bereits aus diesem Grund rechtswidrig.

§ 235 Abs. 1 Satz 1 AO setzt „hinterzogene Steuern“, mithin eine Steuerhinterziehung voraus. Ganz grundsätzlich nach kann die Frage aufgeworfen werden, ob der Vorwurf der Hinterziehung von Vorauszahlungen eine eigene Tathandlung erfordert oder aber ob als Anknüpfungspunkt

für den Strafvorwurf ausreichend ist, an die Abgabe der Jahressteuererklärung anzuknüpfen.

Das Finanzgericht Niedersachsen hat beispielsweise den Hinterziehungszinslauf bei Vorauszahlungen nach § 235 AO nur dann angenommen, wenn aktiv ein Herabsetzungsantrag im Hinblick auf die Einkommensteuervorauszahlung gestellt worden ist.⁴ In gleicher Weise hat das Finanzgericht Düsseldorf entschieden.⁵

2. Entscheidung des BFH vom 15.04.1997

Der BFH hat dies frühzeitig anders beurteilt: Nach einer Entscheidung des BFH vom 15.4.1997 soll der objektive Tatbestand einer Hinterziehung von Einkommensteuervorauszahlungen erfüllt sein, wenn durch unrichtige Angaben in einer Jahressteuererklärung bewirkt wird, daß neben der Jahreseinkommensteuer auch die Einkommensteuervorauszahlungen für einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden.⁶ Diese Verkürzung sei weder im Unrechtsgehalt noch betragsmäßig mit einer evtl. späteren Einkommensteuerhinterziehung identisch, so daß es sich insoweit um aufeinanderfolgende Steuerhinterziehungen handele, die nicht als eine Tat zu würdigen seien, sondern als selbständige Taten behandelt werden müßten.⁷ Weiterer eigenständiger auf die Vorauszahlungen bezogener Tathandlungen, z.B. eines Antrags auf Herabsetzung von Vorauszahlungen, bedürfe es zur Verwirklichung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht.⁸

1 Der Autor ist Partner von Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte Partnerschaft mbB, Köln.

2 Vgl. *Rüsken* in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 235 Rz. 5.

3 Vgl. nur BFH vom 27.08.1991, VIII R 84/89, BStBl. II 1992, 9 unter 2. b) bb); vom 19.03.1998, V R 54/97, BStBl. II 1998, 466; vom 16.06.2009, V B 154/08, BFH/NV 2009, 1597; *Talaska*, Stbg 2016, 23.

4 FG Niedersachsen vom 18.12.2006, 10 K 316/00, EFG 2007, 1840.

5 FG Düsseldorf vom 24.05.1989, 4 K 397/83, AO, EFG 1989, 491; vgl. hierzu auch FG Niedersachsen vom 02.06.2006, 11 K 45/04, EFG 2006, 1875.

6 BFH vom 15.04.1997, VII R 74/96, BStBl. II 1997, 600.

7 BFH vom 15.04.1997, VII R 74/96, BStBl. II 1997, 600; ebenso FinMin NRW vom 06.10.2014, 2014-10-06 S 0462, AO-Kartei NW § 235 AO Karte 801, Tz. 3.2., mit ausdrücklichem Verweis auf BFH vom 15.04.1997, VII R 74/96.

8 BFH vom 15.04.1997, VII R 74/96, BStBl. II 1997, 600; ebenso FinMin NRW vom 06.10.2014, 2014-10-06 S 0462, AO-Kartei NW § 235 AO Karte 801, Tz. 3.2., mit ausdrücklichem Verweis auf BFH vom 15.04.1997, VII R 74/96.

3. Vorauszahlung als eigenes Hinterziehungsobjekt?

Der zitierten Entscheidung des BFH könnte ggf. entgegengehalten werden, daß verfahrensrechtlich Vorauszahlung und Jahressteuer nicht nebeneinander, sondern in einem Eventualverhältnis stehen: Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ersetzt der Jahressteuerbescheid den Vorauszahlungsbescheid nach § 68 FGO bzw. nach § 365 AO und erledigt diesen.⁹

Ausgehend von dieser Rechtsprechung könnte unterstellt werden, daß Vorauszahlung und Jahressteuerschuld unselbstständige Ausformungen desselben Anspruchs, namentlich des Einkommensteuerjahresanspruchs sind. In der Folge könnte argumentiert werden, daß ein einheitlicher Anspruch auch nur durch eine einheitliche Tat hinterzogen werden und auch nur einem einheitlichen Zinslauf unterliegen könne.

Der BFH hat im Hinblick auf § 69 FGO und § 365 AO allerdings klargestellt, daß diese Vorschriften nicht etwa die Nämlichkeit des Streitgegenstands, d.h. die Anspruchsidentität erfordern, sondern lediglich voraussetzen, daß der ursprüngliche Verwaltungsakt durch Erlaß des neuen Verwaltungsakts seine Wirkung verliert und daß sowohl Beteiligter als auch Besteuerungsgegenstand hinsichtlich beider Verwaltungsakte identisch sind.¹⁰

4. Kein Hinterziehungsvorsatz im Hinblick auf die Vorauszahlungen

Das Vorliegen des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung ist bezogen auf die Vorauszahlungen m.E. regelmäßig fernliegend. Der Steuerpflichtige muß das Bewußtsein haben, daß sein Verhalten steuerunehrlich ist und zu einer Beeinträchtigung des staatlichen Steueranspruchs führt. Er muß seine steuerliche Verpflichtung und den konkreten Steueranspruch des Staats kennen. Zum Inhalt des Vorsatzes gehört, daß der Steuerpflichtige den nach Grund und Höhe bestimmten Steueranspruch kennt oder wenigstens für möglich hält und ihn auch verkürzen will. Er muß insbesondere wissen, daß die Angaben, die er gemacht hat, unrichtig oder unvollständig sind und daß dadurch eine Steuerverkürzung eintreten kann.¹¹

Für den Regelfall mißt der Steuerpflichtige einer Einkommensteuerjahreserklärung eine derart strafrelevante Bedeutung für die Festsetzung der Vorauszahlungen gerade nicht bei.¹² Aus diesem Grund können Hinterziehungszinsfestsetzungen rechtswidrig sein, wenn vom Finanzamt keine Feststellungen zum objektiven und subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung in bezug auf die Vorauszahlungen getroffen worden sind.¹³

III. Finanzverwaltung

Ausgehend vom Urteil des BFH vom 15.04.1997 wendet beispielsweise das FinMin NRW die Hinterziehungszinsre-

gelungen des § 235 AO auf verkürzte Einkommensteuervorauszahlungen auch in Fällen lang andauernder Steuerverkürzungen bei ausländischen Kapitalerträgen an.¹⁴ In diesen Fällen betreffe die Verkürzung nicht ausschließlich die Jahreseinkommensteuer, sondern auch die vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlungen, da diese bei Berücksichtigung der hinterzogenen Einkommensteuer des Vorjahrs höher hätten festgesetzt werden müssen und der Hinterzieher sich dadurch bis zur endgültigen Festsetzung der Jahreseinkommensteuer einen ungerechtfertigten Liquiditäts- bzw. Zinsvorteil verschaffe.¹⁵

IV. Nichtigkeit des Zinsbescheids wegen unaufgegliederter Mehrfachfestsetzung

Häufig setzen die Finanzämter die Hinterziehungszinsen für die Vorauszahlung wie auch die Jahresteuerschuld in einem Bescheid fest, ohne zwischen den einzelnen Zinsansprüchen zu differenzieren. Dies kann ggf. die Nichtigkeit des Zinsbescheides zur Folge haben. Ausgehend von der, m.E. angreifbaren, Prämisse, daß Vorauszahlungsanspruch und Jahresteuersanspruch zwei unterschiedliche Ansprüche sind, die jeweils einer eigenen Steuerhinterziehung fähig sind, entstehen auch zwei unterschiedliche Zinsansprüche, die sowohl im Hinblick auf Beginn und Ende des Zinslaufs wie auch im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage (einerseits Vorauszahlung, andererseits Jahresteuerschuld) ein eigenes Schicksal haben.

Beispiel: Im Nachgang zu einer Selbstanzeige wegen nicht deklarierten Auslanddepots ergeht, nachdem die Einkommensteuerbescheide bestandskräftig und das strafrechtliche Ermittlungsverfahren eingestellt worden sind, im Jahr 2014

9 BFH vom 26.11.2008, X R 15/07, BStBl. II 2009, 710; vom 06.11.1987 III B 101/86, BStBl. II 1988, 134, vom 15.11.2005, XI B 33/04, BFH/NV 2006, 352; vom 08.11.2013, X B 58/13, BFH/NV 2014, 361; zum Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid: BFH vom 30.04.2009, V B 193/07, nv. (juris); vom 03.11.2005, V R 63/02, BStBl. II 2006, 337; vom 15.06.1999, VII R 3/97, BFHE 189, 14; vom 02.02.1995, VII R 42/94, BFH/NV 1995, 853; vom 17.03.1994, V R 39/92, BStBl. II 1994, 538; vom 21.02.1991, V R 130/86, BStBl. II 1991, 465.

10 BFH vom 26.11.2008, X R 15/07, BStBl. II 2009, 710; vom 06.11.1987, III B 101/86, BStBl. II 1988, 134, vom 15.11.2005, XI B 33/04, BFH/NV 2006, 352; vom 08.11.2013, X B 58/13, BFH/NV 2014, 361; zum Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid: BFH vom 30.04.2009, V B 193/07, nv. (juris); vom 03.11.2005, V R 63/02, BStBl. II 2006, 337; vom 15.06.1999, VII R 3/97, BFHE 189, 14; vom 02.02.1995, VII R 42/94, BFH/NV 1995, 853; vom 17.03.1994, V R 39/92, BStBl. II 1994, 538; vom 21.02.1991, V R 130/86, BStBl. II 1991, 465.

11 Vgl. BGH vom 08.09.2011, 1 StR 38/11, wistra 2011, 465; sowie jüngst FG München vom 03.11.2014, 7 K 2169/13, nv. (juris), m.w.N. zur Rspr. des BFH; zum Ganzen *Talaska*, Stbg 2016, 23.

12 *Talaska*, Stbg 2016, 23.

13 *Talaska*, Stbg 2016, 23.

14 FinMin NRW vom 06.10.2014, 2014-10-06 S 0462, AO-Kartei NW § 235 AO Karte 801.

15 FinMin NRW vom 06.10.2014, 2014-10-06 S 0462, AO-Kartei NW § 235 AO Karte 801.

ein Hinterziehungszinsbescheid zur Einkommensteuer 2007, der die Hinterziehungszinsen wie folgt festsetzt:

Steuerart- und zeit- raum	Steuerbetrag (abgerun- det)	Zinszeit- raum	Volle Monate	Zins- satz	Zinsbetrag
Est 1. Quar- tal 2007	€ 19.100,-	10.03.2007 bis 14.7.2012	64	32%	€ 6.112,-
Est 2. Quar- tal 2007	€ 19.100,-	11.06.2007 bis 03.02.2013	61	30,5%	€ 5.825,50
Est 3. Quar- tal 2007	€ 19.100,-	11.09.2007 bis 03.02.2011	58	29%	€ 5.539,-
Est 4. Quar- tal 2007	€ 19.100,-	11.12.2007 bis 03.02.2013	55	27,5%	€ 5.252,50

In dem Zinsbescheid unterbleibt eine Differenzierung danach, ob, für welchen Zeitraum und in welcher Höhe eine Verzinsung der Vorauszahlungsschuld einerseits sowie der Jahressteuerschuld andererseits festgesetzt wird. Die Bemessungsgrundlage von € 19.100,- hat das Finanzamt dergestalt „ermittelt“, daß der im Rahmen des Jahressteuerbescheids veranlagte Hinterziehungsbetrag gevierteilt und auf die einzelnen Quartale verteilt worden ist.

Ein solcher unaufgegliederter Zinsbescheid dürfte gegen den aus § 157 Abs. 1 Satz 2 AO hergeleiteten Bestimmtheitsgrundsatz verstoßen und nichtig sein: Auf den Zinsbescheid i.S.d. § 235 AO sind gemäß § 239 Abs.1 AO die für die Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Nach § 157 Abs.1 Satz 2 AO müssen schriftliche Steuerbescheide die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen und angeben, wer die Steuer schuldet.¹⁶ Werden Zinsen für mehrere Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis äußerlich verbunden und in einem Sammelbescheid festgesetzt, muß dieser erkennen lassen, in welcher Höhe Zinsen für die einzelne Steuerart bzw. den einzelnen Steuerabschnitt festgesetzt worden sind.¹⁷ Ungenauigkeiten in der Bezeichnung und Festsetzung der einzelnen Zinsforderungen können unter dem Gesichtspunkt der Bestimmtheit allenfalls bis zu der Grenze hingenommen werden, daß kraft Auslegung erkennbar ist, auf welche zu verzinsenden Einzelforderungen sich der Gesamtbetrag bezieht.¹⁸

Die Grenze dürfte im Beispielfall überschritten sein. Aus den im Bescheid genannten Einzelbeträgen kann nicht hergeleitet werden, welcher Zinsteilbetrag auf die Hinterziehung von Vorauszahlungen und welcher Zinsteilbetrag auf die Hinterziehung der Jahressteuer entfällt. Dies ist auch schon deshalb nicht möglich, weil die Bemessungsgrundlage für die Zinsberechnung der Vorauszahlungen nicht eigenständig ermittelt wurde, sondern schlicht die spätere Jahressteuerschuld angesetzt wurde. Der Zinsbescheid dürfte daher nichtig sein.

Dem Neuerlaß eines Zinsbescheides in 2016 wird im Beispielfall die eingetretene Festsetzungsverjährung entgegenstehen. Die Festsetzungsverjährung beträgt für Zinsbescheide nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ein Jahr. Die Festsetzungsfrist beginnt gem. § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist.

Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist durch den nichtigen Hinterziehungszinsbescheid nicht gehemmt. Einspruch und Klage haben keine verjährungshemmende Wirkung. Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO tritt nicht ein, wenn der Bescheid nicht wirksam geworden oder nichtig ist.¹⁹ Konnte durch den nichtigen Zinsbescheid der Ablauf der Festsetzungsfrist nicht aufgehalten werden, kann auch die Anfechtung des nichtigen Bescheids nicht zur Ablaufhemmung führen. Der nichtige Bescheid ist ein rechtliches Nullum, die Anfechtung dieses Nullums enthält nur die Anregung, den von diesem Nullum ausgehenden Rechtsschein zu beseitigen. Das Tatbestandsmerkmal einer „Festsetzung“ ist nicht erfüllt.²⁰ Im Beispielfall kann das Finanzamt im Jahr 2016 daher wegen zwischenzeitlich eingetretener Verjährung keinen Zinsbescheid mehr erlassen.

V. Einzelfallbezogene Berechnung

Der Hinterziehungszinslauf und die Bemessungsgrundlage für die Vorauszahlungen können nur anhand der konkreten Veranlagungshistorie und ausgehend von den konkreten rechtlichen Vorgaben des § 37 EStG ermittelt werden.

Der Steuerpflichtige hat gem. § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG am 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird. Gem. § 37 Abs. 2 Satz 1 EStG setzt das Finanzamt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. Nach § 37 Abs. 2 Satz 3 EStG kann das Finanzamt nur bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden 15. Kalendermonats die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen.

16 BFH vom 22.05.1984, VIII R 60/79, BStBl. II 1984, 697; vom 07.05.1993, VI R 93/92, BFH/NV 1994, 2; *Rüsken* in Klein, AO, 12. Aufl., § 239 Rz. 16; BFH vom 11.12.2013, I B 174/12, BFH/NV 2014, vom 25.11.2003, 665; II B 4/02, BFH/NV 2004, 316.

17 BFH vom 26.11.2014, X R 18/13, BFH/NV 2015, 785.

18 BFH vom 26.11.2014, X R 18/13, BFH/NV 2015, 785.

19 BFH vom 11.10.1989, X R 31/86, BFHE 158, 491, 498; vom 16.05.1990, X R 147/87, BStBl. II 1990, 942; vom 13.09.1994, IX R 89/90, BStBl. II 1995, 39; vom 12.12.2000, VIII R 12/00, BStBl. II 2001, 218, 220; Hessisches FG vom 30.04.1996, 4 K 1408/92, EFG 1996, 1070.

20 BFH vom 11.10.1989, X R 31/86, BFHE 158, 491, 498; FG Düsseldorf vom 29.02.1988, 1 K 492/82 E, EFG 1988, 396; FG Münster vom 05.04.1996, 3 K 997/95 F, EFG 1996, 730; Hessisches FG vom 30.04.1996, 4 K 1408/92, EFG 1996, 1070.

sen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird.

Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen ist gem. § 37 Abs. 4 Satz 1 EStG die letzte Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum anzupassen. Der Erhöhungsbetrag ist nach § 37 Abs. 4 Satz 2 EStG innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten. Bereits festgesetzte Vorauszahlungen sind nach § 37 Abs. 5 Satz 2 EStG nur zu erhöhen, wenn sich der Erhöhungsbetrag bei den laufenden Vorauszahlungen auf mindestens € 100,-, im Fall der nachträglichen Anpassung auf mindestens € 5.000,- beläuft.

Ausgehend von diesen Prämissen muß bei Berechnung der Hinterziehungszinsen auf Vorauszahlungen berücksichtigt werden, wann in welcher Höhe welche konkreten Vorauszahlungsbescheide vermeintlich zu niedrig festgesetzt worden sind (Beginn des Zinslaufs), wann diese Vorauszahlungen ggf. aufgrund der Veranlagung des Folgejahrs bzw. aufgrund von Herabsetzungsanträgen angepaßt wurden (Änderung der Bemessungsgrundlage für die Hinterziehungszinsen) und wann sich die Vorauszahlungsbescheide erledigt haben.

Um den Hinterziehungszinslauf der Vorauszahlungen konkret berechnen zu können, muß als zeitlicher Ausgangspunkt in einem ersten Schritt der Zeitpunkt der Bekanntgabe des ältesten, noch nicht verjährten Jahressteuerbescheids gewählt werden. Ausgehend von diesem Zeitpunkt ist zu prüfen, ob für das zu diesem Zeitpunkt ggf. noch nicht veranlagte Vorjahr nachträglich die bisher ergangenen Vorauszahlungsbescheide anzupassen gewesen wären, wenn die Kapitaleinkünfte vollständig erklärt worden wären.

Beispiel: Für das Einkommensteuerjahr 2002 entfällt auf nicht erklärte Kapitaleinkünfte iHv. € 100.000,- ein Einkommensteuerbetrag iHv. € 40.000,-. Der Erstbescheid zur Einkommensteuer 2002 ergeht am 24.05.2004; Fälligkeit tritt zum 27.06.2004 ein. Am 24.05.2004 ist das Folgejahr (Einkommensteuerjahr 2003) noch nicht veranlagt; es liegen nur Vorauszahlungsbescheide vor.

1. Die hinterzogene Jahressteuer 2002 iHv. € 40.000,- unterliegt ab dem 27.06.2004 (Fälligkeit der Jahressteuer) der Verzinsung.

a) Ausgehend vom Datum 24.05.2004 wären der Festsetzung der Vorauszahlungen für das IV. Quartal 2003 (§ 37 Abs. 4 EStG) nachträglich nunmehr zusätzliche Kapitaleinkünfte von € 100.000,- zugrunde zu legen; dies würde, näherungsweise und unter Außerachtlassung etwaiger tariflicher Änderungen im Steuersatz des Vorauszahlungsjahrs, zu einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlung für das IV. Quartal 2003 zum 24.05.2004 um den Betrag von € 40.000,- führen. Der Hinterziehungszinslauf im Hinblick auf die Vorauszahlung für 2003 könnte damit beginnend ab dem 27.06.2004 (zur Fälligkeit: § 37 Abs. 4 Satz 2 EStG) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von

€ 40.000,- für das Jahr 2003 berechnet werden.

- b) Weiter wären, ausgehend vom Erlaß des Einkommensteuerbescheids 2002 am 24.05.2004, die noch änderbaren Quartale zu den Vorauszahlungen für das Jahr 2004 anzupassen. Soweit die einzelnen Quartale bereits verstrichen sind oder die Fälligkeitstermine innerhalb der nächsten vier Wochen nach Fälligkeit der Jahressteuer 2002 zum 24.05.2004 eintreten, würde es nicht mehr zu einer Anpassung dieser (zum 24.05.2004 bereits abgelaufenen) Vorauszahlungsquartale kommen; lediglich die noch „offenen“, verbleibenden Quartale würden angepaßt.
- c) Im Beispielsfall wäre bezogen auf die Vorauszahlungen 2004 davon auszugehen, daß das I. Quartal 2004 am 24.05.2004 nicht mehr geändert werden könnte. Die Vorauszahlungen für das II., III. und IV. Quartal 2004 wären jeweils iHv. einem Drittel der auf die Kapitaleinkünfte von € 100.000,- entfallenden Einkommensteuer, also ca. iHv. € 13.333,- (€ 40.000,-/3) aufgrund der Steuerhinterziehung zu niedrig festgesetzt worden. Ausgehend von den Fälligkeitsdaten des II., III. und IV. Quartals (10.06.2004, 10.09.2004 und 10.12.2004) wäre der Hinterziehungszinslauf, jeweils bezogen auf den Betrag von € 13.333,-, im Hinblick auf die Vorauszahlungen für die Einkommensteuer 2004 zu berechnen.
2. Sodann wären die Änderungen der Vorauszahlungen im Hinblick auf das Folgejahr, im Beispielsfall in bezug auf die Einkommensteuer 2003 zu betrachten:
- a) Es soll davon ausgegangen werden, daß der Erstbescheid zur Einkommensteuer 2003 am 22.08.2005 zur Post gegeben wurde (Fälligkeit: 25.09.2005). Ferner soll davon ausgegangen werden, daß im Jahr 2003 Kapitaleinkünfte iHv. € 45.000,- nicht deklariert wurden, was zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung iHv. € 15.000,- geführt haben soll.
- b) Im Beispielsfall hätte der Steuerpflichtige frühzeitig im Jahr 2003 erkennen können, daß die Kapitaleinkünfte des Jahres 2003 voraussichtlich hinter denjenigen des Vorjahres zurückbleiben werden. Er hätte also ggf. bereits zu Beginn des Jahres 2003 eine Herabsetzung der Vorauszahlung um den Jahresbetrag von € 25.000,- (€ 40.000,- abzgl. € 15.000,-) beantragen können.
- c) Aber selbst wenn diese Anpassungsmöglichkeit unrichtig außer Betracht gelassen wird, wäre der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen auf die Vorauszahlungen 2004 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 40.000,- nur vom 24.05.2004 (Bekanntgabe Jahressteuerbescheid 2002) bis zum 22.08.2005 (Bekanntgabe Jahressteuerbescheid 2003) zu berechnen.
- d) Auf Grundlage des Jahressteuerbescheids 2003 zeigt sich im Hinblick auf die Vorauszahlungen 2004, daß zunächst diese überhöht angehoben worden waren, namentlich zum 24.05.2004 um einen Jahresbetrag von € 25.000,-. Demgemäß müßten für Zweck-

ke der Hinterziehungsberechnung die Vorauszahlungen 2004 nachträglich zum 22.8.2005 um einen Betrag von € 25.000,- vermindert werden (€ 40.000,- abzgl. € 15.000,-). Danach ergäbe sich in bezug auf die Einkommensteuervorauszahlungen 2004 zunächst für den Steuerbetrag von € 40.000,- ein Zinslauf vom 27.06.2004 bis zum 22.08.2005 und ab dem 22.08.2005 für den Steuerbetrag von ca. € 15.000,-.

- e) Sodann müßten die Quartale III. und IV. 2005 jeweils in Höhe des hälftigen Betrags, namentlich iHv. € 12.500,- herabgesetzt werden.
- f) Hinterziehungszinsen für die Jahressteuer 2003 würden dann ab Fälligkeit der Jahressteuer beginnend ab dem 22.09.2005 bezogen auf den Betrag von € 15.000,- berechnet.
- g) In dieser Weise würde sich der Berechnungsmodus für die Folgejahre fortsetzen, wobei die Festsetzungszinsen und Aussetzungszinsen natürlich anzurechnen wären.

VI. Allenfalls: Verzinsung des Jahressteuerbetrags

Wie bereits im Beispielfall veranschaulicht, kann, wenn überhaupt, der Zinsberechnung als Obergrenze höchstens der hinterzogene Jahressteuerbetrag zugrundegelegt werden darf. Hier muß eine Günstigerprüfung erfolgen, je nachdem, ob die Bemessungsgrundlage nach der einzelfallbezogenen Berechnung (siehe oben) oder nach der Festsetzung der Jahressteuer niedriger ist:

Weiteres Beispiel: Bei der Einkommensteuerveranlagung 2003 wurden Kapitaleinkünfte iHv. € 10.000,- nicht erfaßt. Die Steuererklärung für das Jahr 2003 war im Februar 2005 abgegeben worden. Im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2003 wußte der Steuerpflichtige bereits, daß im Folgejahr, 2004, nur Kapitaleinkünfte iHv. € 5.000,- erzielt wurden mit einer Jahressteuerauswirkung von € 5.000,-.

Folge: Der Steuerpflichtige hätte bereits im Jahr 2004 eine *Anpassung der Vorauszahlungen* für das laufende Jahr mit dem Argument verlangen können, daß die Kapitaleinkünfte im Jahr 2004 nur € 5.000,- betragen. Bereits im laufenden Jahr kann der Steuerpflichtige einen Antrag auf Herabsetzung stellen, sobald sich abzeichnet, daß sich der Gesamtbetrag der Einkünfte im Vergleich zum Vorjahr voraussichtlich mindern wird.

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlungszinsen ist daher als Maximalbetrag auf denjenigen Betrag beschränkt, der sich als hinterzogener Betrag aus dem späteren Jahressteuerbescheid ergibt.

VII. Fazit

Der Festsetzung von Hinterziehungszinsen auf Vorauszahlung kann in der Abwehrsituation sowohl dem Grunde wie der Höhe nach entgegengetreten werden. Hier sollte die Flinte nicht vorschnell ins Korn geworfen werden.



Umsatzsteuer 2016

- Umsatzsteuergesetz (UStG)
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)
- Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes (UStAE), Stand 1.1.2016, mit aktuellen Anmerkungen
- Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)
- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO)

Rechtsstand: 1.1.2016

von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

2016, 1082 Seiten, DIN A4, € 72,-

– mit Ergänzung Stand März 2016 –

ISBN 978-3-415-05628-2

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0616

3 Monate kostenlos testen:

www.estg-context.de



LADEMANN

EStG *context*

in Zusammenarbeit mit **Betriebs
Berater**

Das finden Sie NUR hier:

- > **7 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- > **EStG kompakt:**
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung –
Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- > **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen** durch Ministerialrätin
Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- > **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- > **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes
Niedersachsen · Sachsen-Anhalt, an denen bundesweit jährlich über
15.000 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- > **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

Kontinuierlich fortgeführt mit 7 Updates jährlich
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-

Probleme des Transfers vom Unternehmenswert zum Anteilswert bei der erbschaftsteuerlichen Unternehmensbewertung

Dr. Jörg Stalleiken; Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, und Sebastian Grever, Rechtsanwalt, beide Bonn*

1. Einleitung

Das Bewertungsgesetz stellt bei der Bewertung von Unternehmensbeteiligungen für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke teils auf die Bewertung des übertragenen Anteils (direkte Bewertung) ab, teils auf die Bewertung des Unternehmens, aus der der Anteilswert noch abzuleiten ist (indirekte Bewertung). Gerade dieser Transfer vom Unternehmenswert zum Anteilswert ist im Gesetz nur unzureichend angelegt, da das gesetzliche Regelungsmodell davon ausgeht, daß der Wert eines Unternehmens gleich die Summe seiner Anteile ist. Dies ist jedoch eine Fehlvorstellung, da wertbildende Faktoren Einfluß auf den Wert des Anteils haben können (z.B. Thesaurierungsbestimmungen, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen), die bei der Bewertung des Unternehmens naturgemäß keine Rolle gespielt haben. Der nachfolgende Beitrag stellt den Transfer vom Unternehmenswert zum richtigen Anteilswert systematisch dar.

2. Überblick über die Bewertungsmethoden des BewG

Eine Unternehmensbewertung zu Erbschaft- oder Schenkungsteuerzwecken hat stets dann zu erfolgen, wenn Anknüpfungspunkt für einen steuerpflichtigen Vorgang die Übertragung von Unternehmensvermögen ist. Dies kann aufgrund einer Vielzahl von Anlässen der Fall sein. In erster Linie hat eine Bewertung anlässlich der Vererbung von Unternehmensvermögen (Erwerbe von Todes wegen, vgl. die abschließende Aufzählung in § 3 ErbStG) und der Schenkung von Unternehmensvermögen (§ 7 ErbStG, z.B. im Form der vorweggenommenen Erbfolge) zu erfolgen. Nach der Reform des Erbschaftsteuerrechts zum 01.01.2009¹ hat zudem als praktischer Fall das Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Abfindungsanspruch an Bedeutung gewonnen.

Gesetzlich vorgegebener Maßstab zur Bewertung von Wirtschaftsgütern, also auch Beteiligungen, für Erbschaftsteuerzwecke ist der gemeine Wert gem. § 9 BewG. Bewertungsstichtag ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 11 ErbStG), der in § 9 ErbStG näher bestimmt ist. Die beiden wichtigsten Zeitpunkte sind der Tod des Erblassers bei Erwerben von Todes wegen sowie bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine erbschaftsteuerliche Unternehmensbewertung hat

in diesen Fällen also auf den Todes- oder Schenkungszeitpunkt zu erfolgen.

Bewertungsgegenstand ist im Fall der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die Beteiligung, im Fall der Beteiligung an einer Personengesellschaft das anteilig erworbene Betriebsvermögen, im Falle eines Einzelunternehmens das Betriebsvermögen. Aufgrund der Rechtsformneutralität der Bewertung gelten in allen diesen Fällen letztlich gleiche Grundsätze.

a) Die unterschiedlichen Bewertungsmethoden

§ 11 BewG als Zentralnorm des erbschaftsteuerlichen Bewertungsrechts² gibt folgende „Hierarchie“ der Wertermittlungsmethoden vor:

- Soweit es sich bei dem übertragenen Vermögen um Anteile an einer börsennotierten Kapitalgesellschaft handelt, sind diese stets und zwingend³ mit dem niedrigsten am Stichtag festgestellten *Kurswert* zu bewerten (§ 11 Abs. 1 BewG). Hierbei sieht das Gesetz in § 11 Abs. 3 BewG gegebenenfalls eine Erhöhung des Kurswerts mit einem Paketzuschlag vor.
- Für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen ist nach § 11 Abs. 2 Satz 2, 1. Alt. ErbStG zunächst der gemeine Wert aus *Verkäufen unter fremden Dritten* abzuleiten, wenn diese Verkäufe weniger als ein Jahr zurückliegen.⁴
- Läßt sich der gemeine Wert der betrieblichen Einheit nicht aus Verkäufen ableiten, so ist er grundsätzlich gem. § 11 Abs. 2 Satz 2, 2. und 3. Alt. BewG *unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder anhand einer anderen branchenüblichen Bewertungsmethode* zu ermitteln.
- Existiert keine andere branchenübliche Bewertungsmethode, kann zur Ermittlung eines Ertragswertes auf jedes anerkannte Ertragswertverfahren zurückgegriffen werden, wobei branchenspezifische Eigenheiten zu berücksichtigen sind.⁵ In der Praxis hat sich die *Ertragsbe-*

* Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt/Steuerberater/Diplom-Finanzwirt, ist Partner, Sebastian Grever, Rechtsanwalt, ist Mitarbeiter der Sozietät *Flick Gocke Schaumburg* in Bonn.

1 ErbStRG v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, S. 3018.

2 Drosdzol, DStR 2011, S. 1258.

3 Hübner, Ubg 2009, S. 1, 3; Piltz, Ubg 2009, S. 13, 14.

4 Kritisch hierzu *Bruckmeier/Schmid/Zwimer*, Finanz Berater 2009, S. 234, 235.

5 Piltz, Ubg 2009, S. 13, 14 f.; Hübner, Erbschaftsteuerreform 2009, S. 483 f.

wertung nach IDW S1⁶ als übliche und akzeptierte Bewertungsmethode durchgesetzt.⁷ Zudem sieht das Gesetz in § 11 Abs. 2 Satz 4 i.V.m. § 199 ff. BewG vor, daß der gemeine Wert nach einem vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt werden kann, wenn dies nicht zu „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“ führt.

- Schließlich darf bei einer Bewertung anhand der Ertragsaussichten oder einer anderen branchenüblichen Methode der sog. *Substanzwert als Mindestwert* nicht unterschritten werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG).

b) Vorrangverhältnis der Bewertungsmethoden untereinander

Handelt es sich bei dem zu bewertenden Unternehmen um eine börsennotierte Kapitalgesellschaft, ist also gem. § 11 Abs. 1 BewG zwingend der Börsenkurs anzusetzen. Für alle anderen Unternehmen ergibt sich die Rangfolge der übrigen Wertermittlungsmethoden bereits aus dem Normaufbau des § 11 BewG. Nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG ist der gemeine Wert zunächst aus zeitnahen Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten. Fanden solche Verkäufe nicht oder nicht innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag statt, ist wie folgt zu unterscheiden: Werden Unternehmen wie das zu bewertende ausschließlich nach den Ertragsaussichten bewertet und gibt es daneben keine andere branchenübliche und anerkannte Bewertungsmethode, ist ein Ertragswertverfahren anzuwenden. Werden solche Unternehmen regelmäßig *anstatt* nach den Ertragsaussichten nach einer anderen branchenüblichen Methode bewertet, ist diese anzuwenden. Nur falls üblicherweise Unternehmen wie das zu bewertende *sowohl* anhand der Ertragsaussichten *als auch* nach anderen branchenüblichen Methoden bewertet, ist die Methode anzuwenden, die ein gedachter Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrundelegen würde, § 11 Abs. 2 Satz 2 a.E. BewG.⁸

Finden auf das zu bewertende Unternehmen keine Ertragswertmethoden, sondern ausschließlich andere branchenübliche Bewertungsverfahren Anwendung, kann auch das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zur Bewertung herangezogen werden.⁹ Umstritten war daher nur die Alternativität zwischen dem vereinfachten Ertragswertverfahren i.S.d. § 199 ff. BewG und anderen Ertragswertmethoden wie IDW S1. Nach § 199 Abs. 1 und 2 BewG „kann“ das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Abgesehen von der Frage, welches Ergebnis ein offensichtlich unzutreffendes ist, ist diese „Kann“-Formulierung als ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen zu verstehen.¹⁰

Nach der gesetzgeberischen Konzeption darf der Substanzwert als Mindestwert nicht unterschritten werden. Daraus folgt, daß der Substanzwert jedenfalls dann zwingend zugrunde zulegen ist, wenn er den nach einer Ertragswertmethode (einschließlich vereinfachten Ertragswertverfahren) oder anderen branchenüblichen Methode ermittelten gemeinen Wert übersteigt. Gegenüber dem Börsenkurs nach § 11 Abs. 1 BewG oder der Ableitung des gemeinen

Wertes aus Vergangenheitsverkäufen ist der Substanzwert ohne Bedeutung.¹¹

3. Transfer vom Unternehmenswert zum Anteilswert – direkte und indirekte Wertermittlung

Nach Ansicht eines Teils der Literatur sollen etwa bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nach § 11 Abs. 2 BewG sowohl ungewöhnliche als auch persönliche Umstände zu berücksichtigen sein.¹² Dem ist in dieser Pauschalität wohl nicht zu folgen. Welche Umstände bei der Ermittlung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen sind und welche nicht, ergibt sich vielmehr aus der Systematik der Wertermittlungsmethoden des § 11 Abs. 2 BewG. Auch hierbei spielt die Frage, ob es sich beispielsweise um eine direkte oder eine indirekte Wertermittlung handelt, eine Rolle.

a) Direkte und indirekte Wertermittlung

Materiell-rechtlicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist die *Bereicherung des Empfängers*. Aufgrund des verfassungsrechtlich verankerten Gebotes der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, das auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gilt,¹³ bezieht sich diese Bereicherung auf den konkret erworbenen Erbschafts- oder Schenkungsgegenstand. Nur in denjenigen Fällen, in denen ein Einzelunternehmen oder alle Anteile an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft vererbt oder verschenkt werden, ist die steuerliche Bereicherung also gleichzusetzen mit dem Unternehmen als Ganzes. In allen anderen Fällen besteht die Bereicherung eben nur aus einem Unternehmensanteil.

Die vorstehend dargestellten Wertermittlungsvorschriften des § 11 BewG regeln jedoch nur teilweise die Bewertung des konkret erworbenen Anteils (Fälle der *direkten Wertermittlung*), so z.B. bei der Bewertung von Aktien mit dem Börsenkurs (§ 11 Abs. 1 BewG) oder der Bewertung eines Anteils an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft anhand der Ableitung aus Vergangenheitsverkäufen (§ 11 Abs. 2 Satz 2, 1. Var. BewG). In allen übrigen Fällen ist der Wert (des Anteils) entweder anhand der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu ermitteln oder anhand des Substanz-

6 Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen i.d.F. 2008 (Stand 02.04.2008).

7 Kohl/Schilling, StuB 2008, S. 22, 23; Welling/Wünnemann, FR 2009, Beilage zu Nr. 11, S. 2, 6 m.w.N.

8 Viskorf, ZEV 2009, S. 591, 593 m.w.N.

9 R B 199.1 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011.

10 H.M., vgl. nur Hannes/Onderka, ZEV 2008, 173, 174; Piltz, DStR 2008, 745, 748; R B 199.1 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011.

11 Piltz, DStR 2008, S. 745, 747.

12 So Kreuziger in Kreuziger/Schaffner/Stephany, § 9 Rn. 8, 16.

13 Hübner, Ubg 2009, S. 1, 4.

wertes der Gesellschaft zu bestimmen (Fälle der *indirekten Wertermittlung*).

Den Fällen der direkten Wertermittlung ist prinzipiell inhärent, daß wertbildende Faktoren (sowohl solche, die die Ebene der Gesellschaft betreffen, als auch solche, die die Ebene des Gesellschafters betreffen) bei der Wertermittlung zu berücksichtigen sind. Im Fall der Bewertung von Aktien mit dem Börsenkurs (§ 11 Abs. 1 BewG) ist dies freilich stark eingeschränkt. Denn das Gesetz selbst sieht als berücksichtigungsfähigen wertbildenden Faktor lediglich den Paketzuschlag gem. § 11 Abs. 3 BewG vor. Abschläge, z.B. wegen fehlender Beherrschung der Aktiengesellschaft oder aufgrund fortdauernd geringer Dividende können demgegenüber nach der gesetzlichen Systematik nicht berücksichtigt werden. Dies erscheint gemessen an der wirtschaftlichen Realität auch folgerichtig, da solche Umstände vom Börsenhandel (als Archetyp eines freien und ausgewogenen Marktes) bereits eingepreist werden.

Großzügiger ist das Gesetz bei der Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen, an denen kein Börsenkurs besteht, und Personengesellschaftsanteilen, wenn der gemeine Wert aus Vergangenheitsverkäufen nach § 11 Abs. 2 Satz 2, 1. HS BewG abgeleitet werden kann. Dort gebietet der Gesetzeswortlaut („Ableitung“) zunächst einmal die Berücksichtigung aller Umstände, die für die Ableitung des Wertes von Bedeutung sind. Allerdings gilt auch innerhalb dieser Ableitung der Rechtsgedanke der Generalklausel des § 9 BewG, so daß ungewöhnliche oder persönliche Umstände bei der Wertableitung außer Betracht zu bleiben haben.

c) Transfer vom Unternehmenswert zum Anteilswert

In den Fällen indirekter Wertermittlung ist es also erforderlich, zunächst den Wert des Unternehmens (entweder anhand der Ertragsaussichten, einer branchenüblichen Methode oder als Substanzwert) zu ermitteln („1. Stufe“) und danach den gemeinen Wert des konkret übertragenen Anteils aus dem zuvor ermittelten Unternehmenswert zu gewinnen („2. Stufe“). Dieser Transfer vollzieht sich, je nach Rechtsform der Gesellschaft, entweder durch Anwendung des § 97 Abs. 1a BewG (Personengesellschaften) oder § 97 Abs. 1b BewG (Kapitalgesellschaften).

aa) Wertaufteilung bei Personengesellschaften (§ 97 Abs. 1a BewG)

Der gemeine Wert eines Anteils an einer Personengesellschaft umfaßt den Anteil am Gesamthandsvermögen sowie das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (§ 97 Abs. 1a BewG). § 11 Abs. 2 BewG regelt indes nur die Bewertung des Gesamthandsvermögens (oder genauer: des Anteils daran), nicht aber die Bewertung des Sonderbetriebsvermögens. Für das Sonderbetriebsvermögen gilt nach wie vor der Grundsatz der Einzelbewertung; dessen Wert ist also durch Addition der gemeinen Werte gem. § 9 BewG der Einzelgegenstände, ggf. abzüglich der Verbindlichkeiten im Sonderbetriebsvermögen, zu ermitteln. Soweit im Sonderbetriebsvermögen Wirtschaftsgüter enthalten sind, für die besondere Bewertungsvorschriften gelten (z.B. § 11 BewG,

§§ 199 ff. BewG für Anteile an Kapitalgesellschaften oder §§ 157 ff. BewG für Grundstücke), sind diese anzuwenden. Die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind dem jeweiligen Gesellschafter stets vorab zuzurechnen (§ 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG).

Der nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ermittelte Wert des *Gesamthandsvermögens* von Personengesellschaften ist gem. § 97 Abs. 1a BewG auf die Gesellschafter aufzuteilen. Diese Aufteilung vollzieht sich in zwei Schritten:

- In einem ersten Schritt sind gem. § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a) BewG die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen. Das zuzuweisende Kapitalkonto umfaßt alle Positionen, die steuerbilanziell als *Eigenkapital* zu qualifizieren sind, neben dem Festkapital also auch Anteile an der gesamthänderischen Rücklage und die variablen Kapitalkonten.¹⁴ Das Kapitalkonto aus der *Sonderbilanz* ist nicht in die Vorabzurechnung einzubeziehen, da die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht vom der Gesamtbewertung umfaßt sind (s.o.). Ein Sonderproblem war die Frage, ob zu „den Kapitalkonten aus der Steuerbilanz“ auch die Kapitalkonten aus *Ergänzungsbilanzen* des Gesellschafters zählen. Nach früherer Auffassung der Finanzverwaltung¹⁵ war auch das Ergänzungskapital dem Gesellschafter vorweg zuzurechnen. Dies war gemessen an dem Konzept der additiven Buchwertbewertung grundsätzlich richtig, soweit die Ergänzungsbilanzansätze auch den erbschaftsteuerlichen Wert der Gesellschaft erhöht hatten. Wo hingegen eine gesonderte Bewertung des Betriebsvermögens den Ansatz des Ergänzungsbilanz-Buchwertes überlagerte (z.B. bei Grundstücken und Anteilen an Kapitalgesellschaften), war es schon immer falsch, das Ergänzungskapital zur Verteilung heranzuziehen. In solchen Fällen führte die Vorabverteilung des Ergänzungskapitals zumeist zu wirtschaftlich verzerrten Wertaufteilungen, da der Ergänzungsbilanzansatz insoweit nicht in die Wertermittlung der Gesellschaft eingeflossen war.¹⁶ Mit Abschaffung der Buchwertverknüpfung bei der Bewertung von Personengesellschaften durch das ErbStRG haben konsequenterweise auch die Ergänzungsbilanzen ihre Bedeutung verloren und sind nunmehr unstrittig (auch nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁷) für die Verteilung der Kapitalkonten irrelevant.

- In einem zweiten Schritt ist schließlich der nach Abzug der Vorwegzurechnungen (Schritt 1) verbleibende Wert des Betriebsvermögens nach dem maßgeblichen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Anteile aller Gesell-

¹⁴ R B 97.3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStR 2011.

¹⁵ So noch R 116 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2003.

¹⁶ Hübner, ZEV 2003, S. 12; ebenso Killinger, DStR 1998, S. 710, 711; Hannesen, ZEV 2003, S. 319, 320.

¹⁷ R B 97.3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ErbStR 2011.

schafter aufzuteilen (§ 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. b) BewG). Vorabgewinne bleiben hierbei außer Betracht.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll § 97 Abs. 1a BewG nicht anwendbar sein und eine Wertaufteilung nach vorstehenden Grundsätzen nicht erfolgen, wenn der Wert des Anteils eines Gesellschafters am Gesamthandsvermögen aus Verkäufen abgeleitet worden ist oder unter Berücksichtigung der Erfolgsaussichten der Gesellschaft oder einer anderen branchenüblichen Methode ermittelt worden ist (Gutachtenwert).¹⁸ Soweit auf die Wertableitung aus Verkäufen (§ 11 Abs. 2 Satz 2, 1. Var. BewG) Bezug genommen wird, leuchtet dies unmittelbar ein, da es sich hierbei um einen Fall der *direkten Wertermittlung* handelt, in dem Bewertungsziel bereits der *Anteilswert* ist und folglich keine Aufteilung des Gesellschaftswertes erforderlich ist (vgl. oben Buchst. a). Soweit auf die Bewertung anhand der Ertragsaussichten der Gesellschaft oder einer anderen branchenüblichen Methode Bezug genommen wird, erscheint dies zunächst widersinnig. Sinn macht es allerdings, wenn man die Aussage der Finanzverwaltung auch insoweit nur auf Fälle der *direkten Wertermittlung*, in denen nicht der Wert des Unternehmens, sondern der Wert des Anteils am Unternehmen durch Gutachtenwert bestimmt worden ist, anwendet. Insoweit ist die Richtliniensaussage als erfreuliche Klarstellung anzusehen, daß die Finanzverwaltung auch Bewertungsgutachten anerkennen will, die sich ausgehend von den Ertragsaussichten der Gesellschaft oder einer branchenüblichen Bewertungsmethode auf den Anteilswert selbst beziehen.

Festzuhalten bleibt also, daß in allen Fällen der indirekten Wertermittlung § 97 Abs. 1a BewG zur Aufteilung des Gesamthandswertes auf die Gesellschafter zur Anwendung kommt. Das starre Aufteilungsschema der Vorschrift läßt indes keinen Raum für die Berücksichtigung wertbeeinflussender Umstände, die die gesellschaftsvertragliche Ebene betreffen und sich deshalb nicht bereits bei der Bewertung der Gesellschaft niedergeschlagen haben (z.B. Abfindungsbeschränkungen, Verfügungsverbote, Sonderstimmrechte und Sondergewinnbezugsrechte). Diese können also erst in einem nachgelagerten Bewertungsschritt zum Tragen kommen (sogleich Buchst. cc).

bb) Wertaufteilung bei Kapitalgesellschaften (§ 97 Abs. 1b BewG)

Der Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut, so daß der Gesellschafter nicht unmittelbar an dem Gesellschaftsvermögen der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (Trennungsprinzip). Dies macht es erforderlich, den Wert des Anteils an der Kapitalgesellschaft aus dem nach § 11 Abs. 2 BewG ermittelten Unternehmenswert abzuleiten, da der Erwerbsgegenstand der Kapitalgesellschaftsanteil ist.¹⁹

Die Aufteilung des gemeinen Werts der Gesellschaft auf die jeweiligen Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften bestimmt sich gem. § 97 Abs. 1b Satz 1 BewG nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital der Gesellschaft zum

Bewertungsstichtag. Maßstab für die Aufteilung ist somit allein die Höhe des zu bewertenden Anteils des Gesellschafters am gesamten Nennkapital der Kapitalgesellschaft.²⁰ Nach dem Wortlaut des § 97 Abs. 1b Satz 2 BewG ist es hierfür grundsätzlich ohne Bedeutung, ob das Nennkapital voll eingezahlt wurde, es sei denn, die Beteiligung am Vermögen und am Gewinn der Gesellschaft richtet sich aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Regelung nach der jeweiligen Höhe des eingezahlten Nennkapitals (vgl. § 97 Abs. 1b Satz 3 BewG).²¹

Die Wertaufteilung des Vermögens erfolgte bis zur Änderung des § 97 Abs. 1b BewG durch das Steueränderungsgesetz 2015 allein anhand eines "starren" Aufteilungsschlüssels (nämlich der Beteiligung am Nennkapital), ohne daß gesellschaftsvertragliche Besonderheiten, wie beispielsweise Gewinnverteilungsabreden, Abfindungsbeschränkungen oder Sonderstimmrechte, berücksichtigt wurden. Dies entsprach auch der Auffassung der Finanzverwaltung in den koordinierten Ländererlassen vom 05.06.2014.²² Einzige Ausnahme, wodurch besonderer Umstände, die allerdings nicht die Ausgestaltung des einzelnen Gesellschaftsanteils, sondern den Umfang der Beteiligung betrafen, berücksichtigt wurden, waren die Paketzuschläge gem. § 11 Abs. 3 BewG.²³ Ein Paketzuschlag ist vorzunehmen, wenn der gemeine Wert der zu bewertenden Anteile höher ist als der Wert, der den Beteiligungscharakter der zu bewertenden Anteile nicht berücksichtigt, wobei mindestens zu mehr als 25% Anteile an der Gesellschaft übertragen werden müssen.²⁴ Dies gilt freilich nur, wenn der Paketzuschlag nicht bereits im Rahmen der Wertermittlung des Unternehmenswerts eingeflossen ist.²⁵

Gem. § 97 Abs. 1b BewG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2015 ist für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015²⁶ auch die Berücksichtigung besonderer anteilsbezogener wertbildender Faktoren möglich, wobei freilich die Grenzen des § 9 BewG zu beachten sind. Der Gesetzgeber hat in § 97 Abs. 1b BewG den folgenden Satz 4 neu eingefügt: „*Abweichend von Satz 1 sind bei der Wertermittlung des Anteils vorbehaltlich des § 9 Absatz 2 und 3 Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf den Wert des Anteils auswirken, wie insbesondere eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) abweichende Gewinnverteilung.*“

18 R B 97.3 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011.

19 Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 97 Rz. 33; Fehrenbacher in Wilms/Iochum, BewG, § 97 Rz. 63.2.

20 Siehe nur Fehrenbacher in Wilms/Iochum, BewG, § 97 Rz. 63.2.

21 Hierzu zu Recht kritisch Wälzholz in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, BewG, § 97 Rz. 39.

22 BStBl. I 2014, S. 882, Tz. 1.10.

23 Riedel, ZErB 2015, S. 204, 211.

24 R B 11.6 Abs. 1 und 3 ErbStR 2011; Fehrenbacher in Wilms/Iochum, BewG, § 97 Rz. 63.5.

25 Eisele in Wilms/Iochum, BewG, § 11 Rz. 50.

26 § 205 Abs. 8 BewG.

Der Gesetzeswortlaut legt nahe, daß nunmehr – im Rahmen des gem. § 9 BewG zulässigen – gesellschaftsvertragliche Besonderheiten, die sich auf den Wert des Anteils auswirken, bei der Wertermittlung zu berücksichtigen sind. Nach dem Wortlaut ist „insbesondere“ bei einer vom Verhältnis der Beteiligung am Nennkapital abweichenden Gewinnverteilung eine von Satz 1 abweichenden Bewertung geboten, so daß auch andere Fälle, in denen eine abweichende Bewertung angezeigt ist, erfaßt werden können. Es liegt dem Wortlaut nach keine abschließende Aufzählung vor.

Zwar wird in der Literatur wohl z.T. eine engere Auslegung vertreten, wonach die Formulierung „wie insbesondere eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) abweichende Gewinnverteilung.“ eine einschränkende Konkretisierung darstelle.²⁷ Eine solche enge Auslegung der Norm – beschränkt auf die Fälle einer disquotalen Gewinnverteilungsabrede (Beteiligung am Gewinn entspricht nicht dem Verhältnis der Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft) – dürfte aber nicht dem Willen des Gesetzgebers und dem Sinn und Zweck der Regelung entsprechen haben²⁸. In der Gesetzesbegründung bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, daß die ausschließliche Maßgeblichkeit des Verhältnisses des Anteils am Nennkapital zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft den gemeinen Wert des Anteils nicht immer zutreffend wiedergibt.²⁹ Der Gesetzgeber hat also erkannt, daß die bisherige Regelung manchmal nicht den gemeinen Wert der Anteile abbildet. Als einen Fall („insbesondere“) hat er den Fall der disquotalen Ausgestaltung der Gewinnverteilungsabrede identifiziert und namentlich genannt. Weiter führt er aus, daß „Für diese Fälle“ eine abweichende Aufteilung möglich sein soll und dies durch die Gesetzesänderung „für derartige Ausnahmefälle sichergestellt“ sei.³⁰ Dies spricht u.E. dafür, daß der Zusatz „wie insbesondere eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) abweichende Gewinnverteilung“ lediglich eine Konkretisierung darstellt und somit weitere Fälle von gesellschaftsvertraglichen Besonderheiten bei der Wertaufteilung zu berücksichtigen sind. Es wäre sinnwidrig und verfassungsrechtlich bedenklich, wenn der Gesetzgeber nur einen von offenbar mehreren identifizierten besonderen gesellschaftsvertraglichen Umständen, die Auswirkungen auf den gemeinen Wert haben, in die Aufteilung miteinbezogen hätte. Aus der Gesetzesbegründung kann also geschlossen werden, daß die disquotale Gewinnverteilungsabrede nicht der einzige Fall von besonderen gesellschaftsrechtlichen Umständen ist, der nunmehr in die Aufteilung einfließen soll. Welche wertbeeinflussenden Umstände der Gesetzgeber aber vom Tatbestand des Satz 4 erfaßt haben will, bleibt unklar.³¹ Insbesondere bleibt aufgrund des Verweises auf § 9 Abs. 2 und 3 BewG das „alte Problem“ bestehen, daß zahlreiche wertbeeinflussende Faktoren – wie beispielsweise Thesaurierungsverpflichtungen – bei der Wertermittlung unberücksichtigt bleiben sollen.³²

Vor dem Hintergrund, daß in der gesellschaftsrecht-

lichen Gestaltungspraxis in einer Vielzahl von Fällen wertbeeinflussende Sonderrechte vereinbart werden und keine gefestigte Rechtsprechung zu § 97 Abs. 1b Satz 4 BewG existiert, besteht somit eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

cc) Verfassungsrechtlich gebotenes Korrektiv

Das vorstehende Ergebnis der reinen Gesetzesanwendung, insbesondere bei Personengesellschaften, genügt dem verfassungsrechtlich abgesicherten Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit nicht. Indem das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil v. 07.11.2009³³ als Bewertungsmaßstab den am Markt erzielbaren Verkaufspreis herausgehoben hat („verfassungsrechtlich gebotene Bemessungsgrundlage“)³⁴, hat es klargestellt, daß der gesuchte gemeine Wert in der Terminologie des Bewertungsgesetzes der Verkehrswert als der Preis, den ein Veräußerer im gedachten gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielen könnte, ist. Tatsächlich resultieren hieraus aber weiterreichende Konsequenzen: Im Falle der Übertragung nur eines Unternehmensteils ist gesucht der gemeine Wert *des Anteils* des Erblassers oder Schenkers. Nur um den Wert des erworbenen Anteils ist der Erbe oder Beschenkte nämlich bereichert, d.h. in seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit gesteigert. Dies führt aber immer dann zu Friktionen, wenn die Wertermittlungsvorschriften des BewG zur Ermittlung des Anteilswertes zunächst eine *Bewertung der Gesellschaft* vornehmen und sodann diesen Gesellschaftswert auf die Gesellschafter aufteilen. Denn wertbeeinflussende Faktoren, die die Ebene des Anteilseigners betreffen und die somit gleichsam auf seine steuerlichen Leistungsfähigkeit einwirken (z.B. Verfügungsbeschränkungen, Abfindungsbeschränkungen, Sonderstimmrechte oder -gewinnbezugsrechte), bleiben bei der Bewertung der Gesellschaft typischerweise unberücksichtigt. Hier wird eine „Transferleistung“ vom Gesellschaftswert zum Anteilswert erforderlich, die im Gesetz nicht zweifelsfrei geregelt ist. Da ausdrückliches, verfassungsrechtlich abgesichertes Bewertungsziel jedoch der gemeine Wert des Anteils als Verkehrswert ist, bedeutet dies nichts weniger, als daß sich die Wertermittlungsvorschriften des BewG diesem Bewertungsziel unterzuordnen haben. § 9 hat also auch hier zu gelten, ob das Gesetz dies nun vorsieht (§ 97 Abs. 1b BewG) oder nicht (§ 97 Abs. 1a BewG). Konstruktiv stellt die Berücksichtigung der Wertungen des

27 Riedel, ZErb 2015, S. 204, 215

28 Für eine weite Auslegung wohl auch („z.B. dann nicht zutreffend wiedergibt, wenn die Beteiligung am Nennkapital nicht mit der Gewinn- und Verlustverteilung übereinstimmt“) Behrens/Halaczinsky, UVR 2015, S. 371, 377.

29 BT-Drucks. 18/4902, S. 61.

30 BT-Drucks. 18/4902, S. 61.

31 So auch Eisele, NWB 2015, S. 3751, 3754.

32 Vgl. Eisele, NWB 2015, S. 3751, 3754; Pauli, SteuK 2016, S. 75; Zur verfassungsrechtlichen Kritik an § 9 BewG Piltz, Ubg 2009, S. 13, 21.

33 BStBl. II 2007, S. 192, 203, unter C. I. 3. b) aa) der Gründe.

34 Piltz, DStR 2008, S. 745, 746.

§ 9 BewG daher in Fällen der indirekten Wertermittlung sozusagen die „dritte Stufe“ der Wertermittlung dar. Während bei der indirekten Wertermittlung auf der 1. Stufe der Unternehmenswert zu ermitteln ist, erfolgt auf der 2. Stufe die Ableitung (bewußt nicht: Aufteilung) des Anteilswertes aus dem Unternehmenswert. Hierbei sind als „3. Stufe“ wertbildende Faktoren i.S.d. § 9 BewG zu berücksichtigen, die die Ebene des Gesellschafters betreffen.

4. Zusammenfassung

Die inhaltlichen Wertungen des § 9 BewG (Berücksichtigung aller Umstände, die für die Wertermittlung von Bedeutung sind (nicht jedoch ungewöhnliche und persön-

liche Umstände), gelten für alle Wertermittlungsmethoden des § 11 BewG. Bei der direkten Wertermittlung ergibt sich dies bereits aus § 11 Abs. 2 BewG. Bei der indirekten Wertermittlung ist § 9 BewG auf einer „dritten Stufe“ (nach der Ermittlung des Unternehmenswertes und der Aufteilung dieses Wertes auf die Gesellschafter nach § 97 Abs. 1a, 1b BewG) zu berücksichtigen. Die Änderung des § 97 Abs. 1b BewG durch das Steueränderungsgesetz 2015, wonach nunmehr abweichende Gewinnverteilungsabreden bei der Verteilung des Wertes einer Kapitalgesellschaft auf die Gesellschafter zu berücksichtigen sind, genügt diesem Prinzip allenfalls bei der Aufteilung des Wertes von Kapitalgesellschaften, so daß zumindest bei Personengesellschaften nach wie vor eine erweiterte Auslegung der Bewertungsvorschriften des § 11 Abs. 2 BewG erforderlich ist.



**Kompetent
und umfassend.**

WWW.BOORBERG.DE

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

2014, 928 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-04749-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/380642

Das Handbuch bietet in seinem ersten Teil mit der Betriebsprüfung, in seinem zweiten Teil mit der Steuerfahndung und in seinem dritten Teil mit dem Steuerstrafverfahren umfassende und aktuelle Praxiserfahrungen. Besonders wertvoll ist der Leitfaden durch den zweiteiligen Aufbau der Ausführungen zur Betriebsprüfung – mit Struktur und Strategie der Betriebsprüfung auf der einen Seite sowie praktischen Einzelfragen zur Betriebsprüfung auf der anderen Seite.

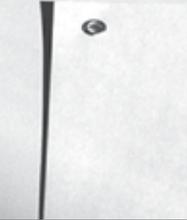
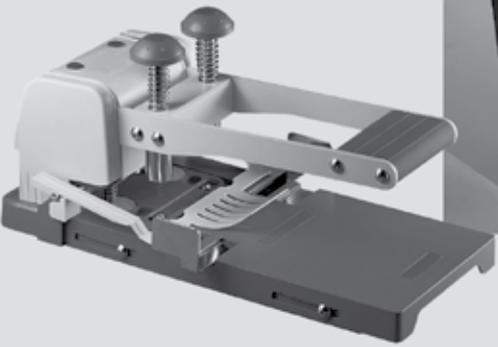
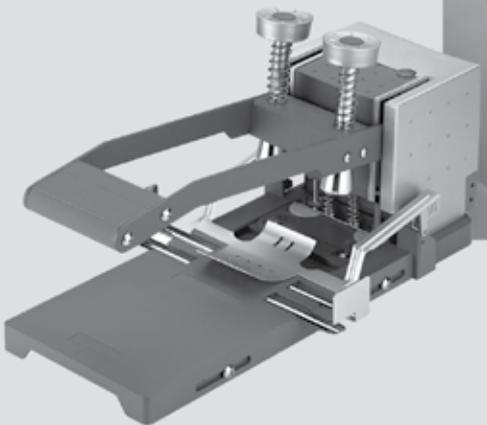
Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige und Kontenabruf. Zu jedem Problem des Steuerstrafverfahrens, von der Einleitung bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, findet der Leser konkrete Hinweise.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

S20216

Lochen – Ösen – Abheften

<p>BASIC € 49,-</p>	<p>BASIC</p>  	<p>Ösengerät BASIC Lochen und Ösen: manuell Bindeformat: beliebig Bindestärke: 2–20 Blatt (80g/qm) Einsatz: 1 Öse Farbe Öse: gold (Messing) Öseninnendurchmesser: 4mm Ösenaußendurchmesser: 7mm Abheftung im Ringordner: nein Ösenrückseite: verzahnt</p>
<p>PREMIUM € 99,-</p> <p>Ösenmappe Premium Bindestärke bei 80 g/qm: Nr. 1P 2–20 Blatt</p> <p>Farben: umfangreiches Sortiment</p> <p>Ausführung: Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p>PREMIUM BINDEN BIS 20 BLATT</p>  	<p>Ösengerät PREMIUM Lochen und Ösen: manuell Bindeformat: beliebig, optimiert für DIN A4 Bindestärke: 2–20 Blatt (80g/qm) Einsatz: 2 Ösen Farbe Öse: silber (Aluminium) Öseninnendurchmesser: 6mm Ösenaußendurchmesser: 10mm Abheftung im Ringordner: ja Ösenrückseite: rund</p>
<p>DUETT € 299,-</p> <p>Ösenmappe Duett Bindestärke bei 80 g/qm: Nr. 1 1–15 Blatt Nr. 2 16–40 Blatt Nr. 3 41–65 Blatt Nr. 4 66–90 Blatt</p> <p>Farben: umfangreiches Sortiment</p> <p>Ausführung: Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p>DUETT BINDEN BIS 90 BLATT</p>  	<p>Ösengerät DUETT Lochen und Ösen: manuell Bindeformat: beliebig, optimiert für DIN A4 Bindestärke: 2–90 Blatt (80g/qm) Einsatz: 2 Ösen Farbe Öse: silber (Aluminium) Öseninnendurchmesser: 5mm Ösenaußendurchmesser: 9mm Abheftung im Ringordner: ja Ösenrückseite: rund</p>
<p>TWISTER € 409,-</p> <p>Ösenmappe Twister Bindestärke bei 80 g/qm: Nr. 1 1–15 Blatt Nr. 2 16–40 Blatt Nr. 3 41–65 Blatt Nr. 4 66–90 Blatt Nr. 5 91–115 Blatt Nr. 6 116–140 Blatt Nr. 7 141–170 Blatt</p> <p>Farben: umfangreiches Sortiment</p> <p>Ausführung: Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p>TWISTER BINDEN BIS 170 BLATT</p>  	<p>Ösengerät TWISTER Lochen und Ösen: manuell Bindeformat: beliebig, optimiert für DIN A4 Bindestärke: 2–170 Blatt (80g/qm) Einsatz: 2 Ösen Farbe Öse: silber (Aluminium) Öseninnendurchmesser: 5mm Ösenaußendurchmesser: 9mm Abheftung im Ringordner: ja Ösenrückseite: rund</p>

Preise jeweils zzgl. MwSt.

Fax-Bestellschein → 07 11/73 85-100

☎ 07 11/73 85-343

@ bestellung@boorberg.de

🌐 www.steuerkanzlei-bedarf.de

	VE/St.	Anzahl	Einz.Pr. €
Ösengerät BASIC			49,00
Ösen BASIC Farbe gold (Messing)	250		8,95
Ösengerät PREMIUM			99,00
Ösen PREMIUM Farbe silber (Aluminium)	100		6,95
Ösengerät DUETT			299,00
Ösengerät TWISTER			409,00
Ösen No. 1 DUETT/TWISTER (1–15 Bl.)	700		49,30
No. 2 DUETT/TWISTER (16–40 Bl.)	600		48,40
No. 3 DUETT/TWISTER (41–65 Bl.)	500		46,40
No. 4 DUETT/TWISTER (66–90 Bl.)	400		40,60
No. 5 TWISTER (91–115 Bl.)	300		36,50
No. 6 TWISTER (116–140 Bl.)	200		35,50
No. 7 TWISTER (141–170 Bl.)	100		34,50
Ösenmappen PREMIUM/DUETT/TWISTER			
vollkartoniert mit Klar-/Mattfolie	ab 1		0,99
PREMIUM	ab 500		0,96
DUETT Bindestärke No. 1–No. 4	ab 1000		0,94
TWISTER Bindestärke No. 1–No. 7	ab 2000		0,89
Ösenremover			9,95
Wachspapier	100		9,95

Preise jeweils zzgl. MwSt.

Absender:

Name, Vorname

Straße, Nr.

PLZ, Ort

Telefon

Telefax

E-Mail

Datum, Unterschrift

sz0116

_____|_____|_____|_____|_____|_____|_____|_____| Kundenummer

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG · 70551 Stuttgart

Dieses Angebot richtet sich ausschließlich an Freiberufler/Unternehmen/Behörden. Ein Widerrufsrecht besteht nicht bei Waren, die nicht vorgefertigt sind und für deren Herstellung eine individuelle Auswahl oder Bestimmung durch den Kunden maßgeblich ist oder die eindeutig auf die persönlichen Bedürfnisse des Kunden zugeschnitten sind. Ihr RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart.

Was macht Europa? Neueste Entwicklungen auf dem Gebiet des Europäischen Steuerrechts

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, EY, München*

I. Rechtsprechung des EuGH

1. Rs. Verder Lab Tec

Wie nahezu alle Bereiche des Steuerrechts, die grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb der EU erfassen, steht auch die Wegzugsbesteuerung (sog. Exit Tax) unter dem Primat des Unionsrechts und hier insbesondere der Grundfreiheiten. Dies zeigt mittlerweile die umfangreiche Rechtsprechung des EuGH zu den Wegzugsbesteuerungs- bzw. Entstrickungssteuerregelungen der Mitgliedstaaten, die mit der Entscheidung „de Lasteyrie du Saillant“¹ zum Wegzug einer natürlichen Person einsetzte und die nun ihren vorläufigen Schlußpunkt in der Entscheidung Verder LabTec² gefunden hat. Sämtlichen Entscheidungen gemeinsam ist, daß die durch eine Entstrickung ausgelöste Sofortbesteuerung an den Grundfreiheiten des AEUV gemessen wurde, wobei der EuGH in fast allen Fällen die Niederlassungsfreiheit als Entscheidungsmaßstab herangezogen hat.

Eine neue Richtung in seiner Rechtsprechung zur unionsrechtlichen Beurteilung der Entstrickungsbesteuerung hat der EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtsache „DMC Beteiligungsgesellschaft“³ einzuschlagen. Bis zu diesem Verfahren war die große Mehrheit in der Fachwelt davon ausgegangen, daß mit dem vom EuGH geforderten Aufschub der Besteuerung eine Stundung bis zur tatsächlichen Realisation gemeint war. Dies war vor dem Hintergrund, daß die Niederlassungsfreiheit als Diskriminierungsverbot grundsätzlich eine Gleichstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts mit dem Inlandssachverhalt forderte, auch naheliegend. Im Verfahren „DMC Beteiligungsgesellschaft“ hatte der EuGH jedoch erstmals über eine Regelung zu befinden, die einen aus einer Einbringung resultierenden Übertragungsgewinn über fünf Jahre verteilte. Der Gewinn war entstanden, weil die aus der Einbringung zweier Beteiligungen an einer deutschen Personengesellschaft durch deren in Österreich ansässige Mitunternehmer in eine deutsche Kapitalgesellschaft nicht die Voraussetzung für die Steuerneutralität nach § 20 Umwandlungssteuergesetz 1995 erfüllte. Hierfür hätten nach der im Streitjahr 2000 geltenden Fassung des UmwStG auch die von der aufnehmenden Gesellschaft erhaltenen Anteile dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen müssen. Da die einbringenden Mitunternehmer in Österreich ansässig waren und das anwendbare DBA das Besteuerungsrecht an Kapitalgesellschaftsanteilen Österreich als dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter zuordnete, waren die in den eingebrachten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven sofort zu versteuern, allerdings konnte unter

bestimmten Voraussetzungen die steuerliche Erfassung des Einbringungsgewinns über fünf Wirtschaftsjahre erstreckt werden. Das zur Entscheidung berufene Gericht sah einen möglichen Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung. Der EuGH billigte jedoch in seiner Entscheidung vom 23.01.2014 auf der Grundlage der Kapitalverkehrsfreiheit die steuerliche Erfassung der stillen Reserven über fünf Jahre und verlangte gerade keinen Besteuerungsaufschub bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven in den Anteilen an der aufnehmenden Gesellschaft. Dies begründete der EuGH mit dem im Laufe der Zeit steigenden Risiko der Nichteinbringlichkeit der gestundeten Steuer. Dies sei verhältnismäßig, weil es dem Ziel der Aufteilung der Besteuerungshoheit diene und weil zusätzlich eine Verzinsung, die bei der Stundung bis zur Realisation zulässig gewesen wäre, nicht stattgefunden habe. Überlegungen zur Frage, ob die Mitgliedstaaten auf die Möglichkeiten der Beitreibungsrichtlinie verwiesen werden können, stellte der EuGH nicht an.

In einer Entscheidung zur deutschen Reinvestitionsrücklage⁴ nach § 6b EStG hat der EuGH seine Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung entsprechend angewendet. Gegenstand des Vertragsverletzungsverfahrens war die Möglichkeit, stille Reserven in einem veräußerten Wirtschaftsgut auf ein entsprechendes Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen. Das Ersatzwirtschaftsgut mußte allerdings einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sein. Die Anschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts in einer EU-ausländischen Betriebsstätte war dagegen nicht begünstigt. Dies hatte die Kommission als Verletzung der Niederlassungsfreiheit angesehen. Deutschland hatte sich im Verfahren damit verteidigt, daß die Grundfreiheiten keine Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter außerhalb der deutschen Besteuerungshoheit mit der Konsequenz des Verlusts des deutschen Besteuerungsrechts forderten. Der EuGH sah in der deutschen Regelung jedoch eine reine Stundungsregelung für die auf die stillen Reserven des veräußerten Wirtschaftsguts anfallenden Steuern und stellte deshalb einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit fest. Deutschland

* Der Beitrag ist eine Kurzfassung des Vortrags, den der Autor beim Steueranwalt International am 29.04.2016 auf Mallorca gehalten hat.

1 EuGH v. 11.03.2004, Rs. C-9/02, de Lasteyrie du Saillant.

2 EuGH v. 21.05.2015, Rs. C-657/13, Verder LabTec GmbH & Co KG.

3 EuGH v. 23.01.2014, Rs. C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft.

4 EuGH v. 16.04.2015, Rs. C-591/13, Kommission/Deutschland.

hat durch die Aufnahme eines neuen Absatzes, § 6b Abs. 2a EStG, die Regelung nun insoweit geändert, daß bei Erwerb eines Ersatzwirtschaftsguts in einer ausländischen Betriebsstätte eine rätierliche Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung des aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Wirtschaftsguts gewährt wird.

In seiner vorerst letzten Entscheidung zur Entstrickungsbesteuerung im Verfahren „Verder LabTec“⁵ hatte der EuGH erneut einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem es zu einer rätierlichen Verteilung der stillen Reserven und nicht zu einem Aufschub der Besteuerung bis zu einer Realisation der stillen Reserven gekommen war. Im Ausgangsverfahren hatte eine deutsche Personengesellschaft mit niederländischen Mitunternehmern immaterielle Wirtschaftsgüter (Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte) auf eine niederländische Betriebsstätte übertragen. Die Finanzverwaltung sah in der Verbringung einen Realisationsstatbestand und erfaßte die in den verbrachten Wirtschaftsgütern bestehenden stillen Reserven als steuerpflichtigen Gewinn bei der Personengesellschaft bzw. deren Mitunternehmern. Auf Grundlage der im Streitjahr noch anwendbaren Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze konnte die Personengesellschaft einen Ausgleichsposten bilden, der über 10 Jahre gewinnerhöhend aufzulösen war. Obwohl der Fall an sich Anlaß gegeben hätte, sich über die Dauer einer Steuerstundung bei der Entstrickung abnutzbarer Wirtschaftsgüter Gedanken zu machen (eine Erfassung der stillen Reserven entsprechend der Nutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsgut befürwortete die Kommission in ihrer Stellungnahme im Verfahren)⁶, hat der EuGH den aus dem DMC-Urteil bekannten Weg erneut eingeschlagen. Unter Verweis auf die im DMC-Urteil für zulässig erklärte Verteilung der Erfassung über fünf Jahre sei die im konkreten Fall gewährte Verteilung über 10 Jahre jedenfalls nicht unverhältnismäßig.⁷ Der EuGH hat damit die Methode der rätierlichen Erfassung der stillen Reserven ein weiteres Mal als ausreichend angesehen, um die Entstrickungssteuer unionsrechtskonform auszugestalten.

2. Rs. Timac Agro

In einem vom FG Köln (Vorlagebeschluß vom 19.02.2014 – 13 K 3906/09) vorgelegten Verfahren zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung (Rs. C-388/14, Timac Agro Deutschland) hat der EuGH am 17.12.2015 sein Urteil erlassen und dabei eine Neupositionierung im Hinblick auf seine bisherige Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung vorgenommen. Im Sachverhalt des Ausgangsverfahrens hatte eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft im Jahre 2005 ihre österreichische Betriebsstätte auf eine weitere österreichische Konzerngesellschaft übertragen. Die Betriebsstätte, auf die nach dem anwendbaren DBA die Freistellungsmethode anwendbar war, hatte in der Mehrzahl der vorangehenden Jahre Verluste erwirtschaftet. Die Verluste der Jahre 1997 und 1998

waren noch nach dem zum VZ 1999 abgeschafften § 2a Abs. 3 EStG in Deutschland berücksichtigt worden. In 2005 erfolgte aus Anlaß der Veräußerung eine Nachversteuerung der zuvor berücksichtigten Verluste. Die deutsche Gesellschaft wollte unter Berufung auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH zu finalen Verlusten, insbesondere auf das EuGH-Urteil Lidl Belgium (EuGH vom 15.05.2008, Rs. C-414/06), erreichen, daß die Nachversteuerung unterbleibt und daß die Verlustvorträge der Betriebsstätte, soweit sie in Österreich nicht mehr nutzbar waren, beim Stammhaus berücksichtigt werden. Der EuGH hat im Rahmen der Prüfung der Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf die nach 1998 angefallenen Verluste entschieden, daß die Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte dazu führe, daß die Situation des Stammhauses mit seiner ausländischen Betriebsstätte nicht mehr mit der eines Unternehmens mit einer inländischen Betriebsstätte vergleichbar sei. Demzufolge war eine Prüfung der Finalität der Verluste, wie sie noch im Urteil Lidl Belgium vorgenommen wurde, obsolet.

Für die Verluste der Jahre 1997 und 1998 bejahte der EuGH die Vergleichbarkeit; er scheint aber an die Finalität hohe Voraussetzungen knüpfen zu wollen. Der EuGH beschränkt seine Ausführungen zwar auf Verluste, die infolge einer konzerninternen Übertragung nicht mehr nutzbar wurden. Die Reichweite der Feststellungen des EuGH dürfte jedoch Freistellungsbetriebsstätten insgesamt betreffen und daher auch für die Rechtsprechung des BFH zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung weitreichende Auswirkungen haben. Der BFH hatte bislang Fälle der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung, entsprechend der Vorgaben des EuGH in seinem Urteil Lidl Belgium, unter dem Aspekt der Finalität geprüft und auf dieser Grundlage in mehreren Konstellationen zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Es empfiehlt sich, trotz der im Timac Agro-Urteil erfolgten Festlegung des EuGH im Hinblick auf die Auslegung des Vergleichbarkeitskriteriums bis zu einer abschließenden Entscheidung in diesen Verfahren Veranlassungen, in denen die Berücksichtigung finaler Verluste in Frage kommt, offenzuhalten.

II. Neue EU-sekundärrechtliche Maßnahmen

1. Änderungen der Mutter-Tochter Richtlinie

Am 08.07.2014 hat der Rat eine Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie angenommen. Dadurch soll der steuermindernde Einsatz hybrider Finanzinstrumente verhindert werden. Zur Wahl stand Option 1, wonach Gewinnausschüttungen im Empfängerstaat generell nicht mehr frei-

5 EuGH v. 21.05.2015, Rs. C-657/13, Verder LabTec.

6 Vgl. Rz. 71 der Schlußanträge des Generalanwalts *Jääskinen* v. 26.02.2015 in der Rs. C-657/13, Verder LabTec.

7 Vgl. Rz. 52 des Urteils Verder LabTec, a.a.O.

gestellt sein sollten, sowie Option 2, wonach Gewinnausschüttungen im Empfängerstaat nur in Höhe des im Quellenstaat abzugsfähigen Anteils besteuert werden sollen. Der Rat entschloß sich zur Änderung im Sinne von Option 2. Entstehungsgeschichte und Wortlaut sprechen für eine Umsetzungsverpflichtung der Mitgliedstaaten. Für Deutschland sollte sich die Notwendigkeit einer Umsetzung in Grenzen halten, als mit § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG bereits eine entsprechende Korrespondenzregel im Körperschaftsteuerrecht existiert.

Daneben haben Kommission und Rat die Aufnahme einer allgemeinen Anti-Mißbrauchsklausel in die Mutter-Tochter-Richtlinie mit Entscheidung vom 27.01.2015 angenommen. Ziel ist, eine Vielzahl an Umgehungsgestaltungen zu erfassen. Die Änderung stellt darauf ab, daß der wesentliche Zweck oder ein wesentlicher Zweck unter mehreren einer Gestaltung darin bestehen muß, einen Vorteil zu erlangen, der von dem Ziel und dem Zweck der Richtlinie nicht gedeckt ist. Insoweit erscheint das vor kurzem ergangene Urteil des EuGH in dem Vertragsverletzungsverfahren der Kommission gegen das Vereinigte Königreich vom 13.11.2014 in der Rs. 112/14 nicht unbeachtlich. Danach kann eine nationale Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch eine Verhinderung von Steuervermeidung gerechtfertigt sein. Eine solchermaßen einschränkende Norm darf sich jedoch (1) nicht auch, quasi als Kollateralfolge, gegen wirtschaftlich nachvollziehbare Gestaltungen richten und (2) muß unabhängig davon dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Gegenbeweises eröffnen.

Soll sich eine Norm ausdrücklich nur gegen künstliche Steuervermeidungsgestaltungen richten, muß sich dies aus der Norm selbst ergeben. Demnach wurden folgende Paragraphen in die Richtlinie 2011/96/EU eingefügt. „Liegt – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, so gewähren die Mitgliedstaaten Vorteile dieser Richtlinie nicht.“

Für die Zwecke von Absatz 2 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Mißbrauch nicht entgegen.“

2. Entwicklungen bei der GKKB

Die Entwicklung der GKKB wurde im Jahr 2015 durch die Europäische Kommission (die Kommission) maßgeblich vorangetrieben. Am 17.06.2015 hat die Kommission dem Europäischen Parlament und dem Europäischen Rat einen

neuen Aktionsplan „Eine fairere und effizientere Unternehmensbesteuerung in der EU vorgelegt. Das Kernelement ist die Einführung eines modifizierten GKKB-Vorschlages, aufgebaut auf dem früheren Entwurf.

Die GKKB hat aus Sicht des Wettbewerbs folgende Vorteile

- Beseitigung der Unterschiede zwischen nationalen Steuersystemen, die aus Sicht der Kommission durch aggressive Steuerplanung ausgenutzt werden
- Eliminierung der Begünstigung von Fremdkapital in der Körperschaftsteuer
- Einführung vollständiger Transparenz bezüglich der effektiven Steuerrate jedes Mitgliedstaates, wodurch schädlicher Steuerwettbewerb gemindert würde
- Begrenzung der Möglichkeit, bevorzugte Standorte nach dem Steuersatz zu wählen, mit dem Ziel, Gewinne in Niedrigsteuerränder zu verlagern
- Das Konzept erlaubt den Mitgliedstaaten, einen gemeinsamen Ansatz gegenüber Drittstaaten zu entwickeln
- Der Spielraum, Gewinne mittels Verrechnungspreisen zu manipulieren, würde reduziert werden, da konzerninterne Transaktionen vernachlässigt werden und der konsolidierte Gewinn des Konzerns anhand einer Formel aufgeteilt wird.

Der gegenwärtige Ansatz einer Neuauflage der GKKP schlägt eine Umsetzung in zwei Stufen vor. In einem ersten Schritt soll eine gemeinsame Bemessungsgrundlage erreicht werden (CCTB – Common Corporate Tax Base). In einem zweiten Schritt soll die Konsolidierung eingeführt werden (CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base). Im allgemeinen dient die GKKB dazu, der Nutzung von grenzüberschreitenden Verlusten und Verrechnungspreissystemen entgegenzuwirken.

Weiterhin ist es Teil des neuen Aktionsplans, eine faire Besteuerung am Ort der Gewinnentstehung sicherzustellen. Zusätzliche Maßnahmen sollen bessere wirtschaftliche Rahmenbedingungen schaffen, Fortschritte bezüglich Steuertransparenz erzielen und der EU weitere Möglichkeiten zur Koordinierung geben.

Demnach enthält der Aktionsplan eine Reihe von Kern-Aktionspunkten und Vorschlägen:

- Eine vollständig entwickelte GKKB würde die Besteuerung an dem Ort, an dem die Gewinne generiert werden, signifikant bestärken.
- Verbesserung des Rahmens für Verrechnungspreise in der EU durch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu der Entwicklung und Koordinierung von konkreteren Umsetzungen.
- Ergänzung des Verhaltenskodexes zur Unternehmensbesteuerung, so daß die Sicherstellung einer effektiven Besteuerung eine hohe Priorität bekommt.
- Ergänzung der Zins- und Lizenzrichtlinie, so daß Quellensteuer erhoben werden kann, wenn Zahlungen keiner effektiven Besteuerung in der EU unterliegen.
- Ergänzung der Mutter-Tochter-Richtlinie, um diese an die geänderte Zins- und Lizenzrichtlinie anzupassen.

- Weitere Schritte zur Umsetzung der BEPS-Agenda sollen die BEPS-Aktionspunkte zu Betriebsstätten, Hinzurechnungsbesteuerung und weiteren Gebieten zu bindendem EU-Recht machen.
- Durchsetzung des modifizierten Nexus-Ansatzes [engl. „modified nexus approach“] zu Präferenzregelungen für geistiges Eigentum (sog. Patentboxen), falls ein solcher Schritt als notwendig erachtet wird.

In einer Anhörung der Finanzminister aus Frankreich, Deutschland, Italien und Spanien in einem gemeinsamen Treffen von TAXE und ECON am 22.09.2015 hat der französische Finanzminister die Bedeutung und den Fortschritt einer effektiven Mindestbesteuerung in der EU betont. Der deutsche Finanzminister hat hinzugefügt, daß unversteuerte Zahlungsabflüsse in Drittstaaten nicht im europäischen Interesse stehen.

In einem Treffen am 08.12.2015 hat die ECOFIN den gegenwärtigen Stand⁸ zu einem zukünftigen Gesetzesvorschlag einer GKKB diskutiert.⁹ Diese berücksichtigt die erbrachte Arbeit im Rahmen eines zukünftigen Vorschlags zu einer GKKB und erwägt einen zweistufigen Ansatz. Zunächst würde der legislative Vorschlag eine „GKB“ vorsehen, i.e. eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ohne Konsolidierung. Die Präsentation eines solchen Entwurfs ist im Jahr 2016 geplant. Es wird gefolgt von der Einführung eines Konsolidierungselements.

Der frühere Richtlinienvorschlag zur GKKB im Jahr 2011 beinhaltet die Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und auch eine Reihe von Vorschriften, die die aggressive Steuerplanung durch Konzerne vermeiden sollten. Daher wird die GKKB mit den OECD BEPS Vorschlägen verknüpft, die vom Europäischen Rat und dem G20-Gipfel unterstützt wurden. In Anbetracht dessen strebt die Luxemburgische Ratspräsidentschaft eine Aufteilung des Vorschlags an, um den Fokus auf die internationalen Anti-BEPS-Aspekte zu legen. Dem jüngsten Statement des Europäischen Rats und des Kommissars *Dombrovski* zufolge kann erwartet werden, daß Aspekte der vorgeschlagenen Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung aus dem zukünftigen GKKB-Richtlinienvorschlag ausgenommen werden und in einen Anti-BEPS-Richtlinienvorschlag integriert werden. Infolgedessen wird die Kommission zwei legislative und nicht-legislative Vorschläge vorlegen:

- Einen neuen legislativen Vorschlag zu einer Neuauflage des GKKB-Projektes,
- Ein separates BEPS-Paket mit legislativen und nicht-legislativen Maßnahmen.¹⁰

3. Die Vorschläge der EU-Kommission gegen Steuervermeidung

Die EU-Kommission stellte am 28.01.2016 ein Paket von „Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung auf Ebene der Unternehmen“ vor.¹¹ Das an diesem Tag vorge-

stellte Paket folgt auf einschlägige Beratungen im Rat der Europäischen Union (im Folgenden: Rat),¹² Empfehlungen des Europäischen Parlaments¹³ und den Abschlußberichten vom 05.10.2015 der OECD zu 15 Aktionsfeldern, mit denen BEPS entgegengewirkt werden soll.¹⁴ Darüber hinaus knüpft die Kommission mit ihrem Maßnahmenpaket insbesondere an den am 17.06.2015 vorgestellten Aktionsplan an.¹⁵ Die Kommission versucht durch das Maßnahmenpaket ein koordiniertes Vorgehen der Mitgliedstaaten zu einer effektiven Besteuerung, mehr steuerliche Transparenz sowie die Gewährleistung gleicher Wettbewerbsbedingungen zu erreichen. Im Folgenden soll ein Überblick über die wesentlichen geplanten Regelungen gegeben werden.

a) Anti-Steuervermeidungsrichtlinie

Art. 2 des Entwurfs einer Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ASR-RL-E) soll für alle in einem Mitgliedstaat der EU ansässigen Steuersubjekte gelten, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.¹⁶ Entsprechendes soll für in Mitgliedstaaten belegene Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen körperschaftsteuerpflichtigen Personen gelten. Nach Art. 3 ASR-RL-E soll die Richtlinie Mindestvoraussetzungen zur Mißbrauchsbekämpfung aufstellen. Einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen, das heißt insbesondere durch DBA, dürfen restriktivere Regelungen vorsehen. Der ASR-RL-E sieht im Kern Vorschriften für sechs Regelungsbereiche vor.

Manche der vorgeschlagenen Maßnahmen gehen auf Vorarbeiten des Rates zu einer zukünftigen GKKG zurück,¹⁶ andere wurden von der Kommission originär für Zwecke dieses Richtlinienentwurfs ausgearbeitet.

Art. 4 ASR-RL-E soll die Möglichkeit der steuerminimierenden Berücksichtigung von Aufwendungen für die Überlassung von fremdem Kapital einschränken, wenn diese mehr als 30% des EBITDA betragen. Von diesen Einschränkungen dürfen die Mitgliedstaaten Finanzunternehmen ausnehmen. Die Regelung weist im Hinblick auf Aufbau als auch Inhalt Ähnlichkeit mit der deutschen Regelung, §§ 4h EStG, 8a KStG, auf. Daß beide Regelungen nicht deckungsgleich sind, zeigt sich beispielsweise darin, daß Art. 4 ASR-

8 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14509-2015-INIT/en/pdf>.

9 <http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2015/12/08/>; <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15187-2015-INIT/en/pdf>

10 <https://dtu.ey.com/ViewArticle.aspx?List=78e40a38-fca6-4656-bo85-2ea7ecf03abd&docID=2015-01077-EN&trans=EN>.

11 Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 28.1.2016, IP/16/159.

12 Rat der Europäischen Union, 08.12.2015, 15150/15.

13 Europäisches Parlament, 16.12.2015, 2015/2010/(INL).

14 <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/beps-berichte.htm>.

15 Europäische Kommission, COM(2015) 302 final.

16 Vgl. Europäische Kommission, 16.03.2011, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 2011/0058 (CNS).

RL-E einen Höchstbetrag der unbeschränkt abziehbaren Fremdkapitalaufwendungen von EUR 1 Mio bestimmt oder daß ein EBITDA-Vortrag zeitlich unbefristet vorgesehen ist. Die Regelung eines „Gruppen-Escape“ lehnt sich zwar durchaus an die deutsche Regelung an, stimmt mit ihr jedoch nicht gänzlich überein. Zudem ist zu vernehmen, daß gegenwärtig im Rat die Regelungen eines Escape im Hinblick auf allfällige Änderungen diskutiert werden.

Art. 5 ASR-RL-E sieht eine Besteuerung von Wegzugstatbeständen vor. Diese Regelung geht nicht auf den OECD-BEPS-Aktionsplan zurück, sondern auf Vorarbeiten von Kommission und Rat an einer zukünftigen GKKB.

Im Wesentlichen orientiert sich Art. 5 ASR-RL-E an der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH. Die Kommission versteht ihren Entwurf als Mindeststandard. Die durch den EuGH bislang ergangene einschlägige Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung ist hingegen als das maximal durch das Unionsrecht Erlaubte anzusehen.

Art. 6 ASR-RL-E stellt eine Switch-over-Klausel dar und geht ebenfalls auf Vorarbeiten von Kommission und Rat an einer zukünftigen GKKB zurück. Kernmerkmal der geplanten Regelung ist, daß ein Wechsel von der Freistellungszur Anrechnungsmethode erfolgen soll, wenn ausländische Einkünfte in einem Drittstaat einem Regelsteuersatz von weniger als 40% gegenüber dem Mitgliedstaat der Ansässigkeit unterliegen. Weitere Voraussetzung soll sein, daß die ausländische Gesellschaft passive Einkünfte haben muß. Einige Auswirkungen der geplanten Regelung werfen Fragen auf. Dies gilt insbesondere im Verhältnis zum bestehenden nationalen Recht. Unter anderem soll Art. 6 ASR-RL-E ohne Rücksicht auf eine Mindesthöhe einer Beteiligung zur Anwendung kommen.

Art. 7 ASR-RL-E enthält eine allgemeine Mißbrauchsverhinderungsklausel. Diese basiert auf dem sog. Principle-Purpose-Test und ähnelt in der Rechtsfolge § 42 AO. Art. 7 ASR-RL-E folgt hierbei den Vorgaben des EuGH, die dieser in seiner Entscheidung in der Rechtssache Cadbury Schweppes¹⁸ aufstellte.

Art. 8 f. ASR-RL-E soll einen gemeinsamen Standard der Hinzurechnungsbesteuerung aufstellen. Der Richtlinienentwurf orientiert sich ebenfalls an der EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Cadbury Schweppes. Er berücksichtigt aber auch Aktionspunkt 3 des OECD-BEPS-Aktionsplans. Der Entwurf weist eine gewisse Ähnlichkeit mit den entsprechenden Regeln des AStG auf. Allerdings ergeben sich Abweichungen. Zum Beispiel sieht Art. 8 f. ASR-RL-E¹⁷ in seiner ursprünglichen Form keine Sonderregeln betreffend die Mindestbeteiligungshöhe für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter vor. Zudem unterscheiden sich die Begriffe der passiven Einkünfte.¹⁸

Im Vergleich zu den deutschen Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung soll durch Art. 8 f. ASR-RL-E eine Verlagerung der steuerlichen Erfassung der Hinzurechnungsbeträge erfolgen. Art. 10 ASR-RL-E komplettiert die vorgeschlagenen Regelungen. Durch diese Regelung soll

die unterschiedliche Qualifikation von Gesellschaftsformen und Finanzinstrumenten erfaßt werden. Dadurch soll eine doppelte Nichtbesteuerung oder die Nutzung mehrfacher Betriebsausgabenabzüge bei hybriden Sachverhalten, die sich im intra-EU Bereich befinden, verhindert werden. Hybride Gestaltungen mit Berührung zu Drittstaaten sollen nicht erfaßt sein.

Der ursprüngliche Richtlinienentwurf wird wohl noch einige Änderungen erfahren, bis er zu Abstimmung im Rat vorliegen wird. Zwar forderten die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Ratssitzung am 08.12.2015 die Kommission einstimmig auf, einen Richtlinienentwurf zur Umsetzung mehrerer OECD-Aktionspunkte unter Berücksichtigung der erfolgten Arbeiten zu einer zukünftigen GKKB auszuarbeiten. Gleichwohl findet der durch die Kommission vorgelegte Richtlinienentwurf derzeit noch nicht die ungeteilte Zustimmung der Mitgliedstaaten.

b) Länderspezifische Berichterstattung

Der zweite Richtlinienentwurf, der am 28.01.2016 vorgestellt wurde, betrifft das sog. Country-by-Country Reporting.¹⁹ Rechtstechnisch soll dies durch eine Änderung der Richtlinie über den automatischen Austausch von Informationen, Richtlinie 2011/16/EU, erfolgen. Nach dem Willen der Kommission soll dadurch eine einheitliche Umsetzung der OECD Empfehlungen in Aktionspunkt 13 des BEPS-Aktionsplans innerhalb der Europäischen Union gewährleistet werden. Tatsächlich weist der Richtlinienentwurf in vielen Punkten mit Aktionspunkt 13 hohe Übereinstimmung auf. Dies gilt insbesondere zum Umfang und Gegenstand der zu berichtenden Informationen.

Unternehmen oder Unternehmensgruppen, die weniger als EUR 750 Mio. Gesamtumsatz im Berichtsjahr aufweisen, sollen befreit sein. Eine sekundäre Berichtspflicht soll für multinationale Unternehmensgruppen gelten, deren oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig ist. Dabei soll die Berichtspflicht entsprechend gelten, wenn mindestens eine Geschäftseinheit dieser multinationalen Unternehmensgruppe in einem Mitgliedstaat ansässig ist und die oberste Muttergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat keiner Verpflichtung zur länderbezogenen Berichterstattung unterliegt oder keine qualifizierte Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates und des betreffenden Drittstaates zum Informationsaustausch besteht oder die Jurisdiktion des Drittstaates systemisch versagt. Falls die sekundäre Berichtspflicht nicht erfüllt wird, sollen Sanktionen möglich sein.

17 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, 28.01.2016, COM(2016) 26 final.

18 EuGH, Urteil v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes.

19 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, 28.01.2016, COM(2016) final.

Die Verpflichtung zur länderspezifischen Berichterstattung soll für Geschäftsjahre gelten, die nach 01.01.2016 beginnen. Die sekundäre Berichtspflicht darf von den Mitgliedstaaten um ein Jahr verzögert werden.

Obgleich aus den Mitgliedstaaten auch hinsichtlich dieser Richtlinie Widerstand zu verzeichnen ist, wurde bereits eine politische Einigung erzielt. Somit ist gegenwärtig davon auszugehen, daß dieser Richtlinienvorschlag bis zum Ablauf der niederländischen Ratspräsidentschaft am 30.06.2016 dem Rat zur Abstimmung über die Annahme vorgelegt werden könnte.

c) Strategie zu einer effektiven Besteuerung gegenüber Drittstaaten

In einer Mitteilung schlägt die Kommission ein koordiniertes Vorgehen der Mitgliedstaaten zu einer effektiven Besteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten vor.²⁰ Kriterien für ein verantwortungsbewußtes Handeln im Steuerbereich sollen dadurch aktualisiert werden. Diese sollen auch in (nichtsteuerlichen) Abkommen mit Drittstaaten berücksichtigt werden. Außerdem soll, zum Beispiel, eine Liste problematischer Steuergebiete systematisch erstellt.

d) Empfehlung, die sich gegen den Mißbrauch von DBA richten
Schließlich stellte die Kommission unverbindliche Empfehlungen vor,²¹ wie die Mitgliedstaaten ihre DBA im Hinblick auf Mißbrauchsverhinderungsregeln und die Verhinderung der Umgehung einer Betriebsstätte aktualisieren sollten.

e) Fazit und Ausblick

Es ist zu erwarten, daß der ursprünglich präsentierte ASR-RL-E noch einige Änderungen erfahren wird, bevor dessen finale Version zur Annahme dem Rat vorliegen wird. Ob dies noch, angesichts der aus den Mitgliedstaaten vorgebrachten Kritik, noch vor Ende der niederländischen Ratspräsidentschaft geschehen kann, läßt sich derzeit nicht vorhersagen. So erscheint es derzeit auch möglich, daß die Diskussion für eine ASR-RL unter der darauffolgenden Ratspräsidentschaft weitergeführt werden könnte. Die Kommission versucht jedenfalls durch die präsentierten Maßnahmen mit der Umsetzung von Empfehlungen der OECD im Hinblick auf den gegen BEPS gerichtete Maßnahmen global voranzupreschen und Akzente zu setzen – auch wenn einzelne Mitgliedstaaten zum Beispiel betreffend die länderbezogenen Berichterstattung bereits unilateral vorangeschritten sind.

20 Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, 28.01.2016, COM(2016)24 final.

21 Europäische Kommission, Empfehlung der Kommission zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Mißbrauchs von Steuerabkommen, 28.01.2016, C(2016) 271 final.



LADEMANN

Außensteuergesetz

mit Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV
Handkommentar

2015, 2. Auflage, 668 Seiten, € 128,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH –
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05538-4

Die Erläuterungen berücksichtigen u.a. die neue Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), die Besteuerung nach der »remittance base«, das ZollkodexAnpG sowie das AmtshilfeRLUmG 2013.

Die Kommentierung mit einer breiten Palette von Autoren aus Steuerberatung und Finanzverwaltung stellt die Probleme des AStG praxisgerecht dar.



Weitere Informationen unter
www.boorberg.de/alias/1366710

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

S20216



Wichtige Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

Die Einkommensteuererklärung 2015

Mitarbeiterfortbildung
Stand: Oktober 2015

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen
Sachsen-Anhalt e.V. und den Referenten
Dipl.-Finanzwirt Manfred Keil, Steuerberater,
Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Frank Krawczyk,
Dozent an der Steuerakademie Niedersachsen,
Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Stefan Nordbruch,
Dozent an der Steuerakademie Niedersachsen,
Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Markus Perschon,
Steuerberater, Eschburg, und Dipl.-Finanz-
wirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf
2015, 412 Seiten, DIN A4, € 31,-
ISBN 978-3-415-05624-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1422554

Der Leitfaden geht aus dem Herbst/Winter-Seminar des Steuerberaterverbands Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. zur Vorbereitung auf die Arbeiten an den Einkommensteuererklärungen 2015 hervor. Er veranschaulicht sämtliche Elemente der Einkommensteuererklärung mit vielen Praxisbeispielen und Hinweisen. Im Mittelpunkt stehen dabei die aktuellen Steuerrechtsänderungen und zahlreichen Verwaltungsanweisungen sowie die neueste Rechtsprechung.

Die Themen sind nach ihrer Bedeutung für die tägliche Praxis gewichtet und anschaulich dargestellt. Die Schwerpunkte:

- Unternehmensbereich
- Arbeitnehmerbereich
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Rund ums Haus
- Sonstige Einkünfte
- Sonderausgaben
- Außergewöhnliche Belastungen
- Familie im Einkommensteuerrecht

Das Arbeitsheft richtet sich an die Kanzleimitarbeiter der Steuerberater.

Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen und Unternehmenskäufen

Dr. *Martin Cordes*, Steuerberater, Diplom-Kaufmann, Diplom-Finanzwirt, und *Alexander Geißler*, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beide Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Im Rahmen von Umstrukturierungen oder Unternehmenskäufen wird häufig – ggfs. mittelbar – auch Grundbesitz übertragen. Zwar sieht das Grunderwerbsteuergesetz teilweise Befreiungen vor. In einigen Fällen ist eine Grunderwerbsteuerbelastung jedoch nicht zu vermeiden.

Steht fest, daß die Transaktion (Umwandlung oder Unternehmenskauf) Grunderwerbsteuer auslöst, so schließt sich daran die Frage an, wie die anfallende Grunderwerbsteuer *ertragsteuerlich* zu behandeln ist. Konkret ist zu beantworten, ob die Grunderwerbsteuer steuerlich *sofort abzugsfähigen Aufwand* darstellt oder als *Anschaffungskosten* auf den Grundbesitz oder ggf. eine Beteiligung zu aktivieren ist. Die Finanzverwaltung ist hierzu in der Vergangenheit meist von einer zwingenden Aktivierung der Grunderwerbsteuer ausgegangen. Erfreulicherweise ist die Rechtsprechung dieser pauschalen Betrachtung in jüngerer Vergangenheit mit zwei richtungsweisenden Urteilen entgegengetreten.

Die ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer (Aufwand oder Aktivierung) hängt davon ab, welcher Sachverhalt zugrunde liegt und zur Entstehung von Grunderwerbsteuer geführt hat:

1. Umwandlung/Unternehmenskauf mit Eigentumsübergang am Grundstück

Bei bestimmten Umwandlungen oder bei einem Unternehmenskauf im Wege eines Asset-Deals geht das *Eigentum* an den Grundstücken des umgewandelten/erworbenen Betriebs *über*. Man erkennt dies auch daran, daß dann im Grundbuch ein Eigentümerwechsel einzutragen ist. Umwandlungen, die zum Übergang des Eigentums an den Betriebsgrundstücken führen, sind z.B.

- die Einbringung eines grundbesitzenden Betriebs oder Teilbetriebs in einen anderen Rechtsträger,
- die Ausgliederung eines grundbesitzenden Betriebs oder Teilbetriebs auf einen anderen Rechtsträger,
- die Verschmelzung einer grundbesitzenden Gesellschaft auf einen anderen Rechtsträger oder
- die Spaltung, wenn zu dem übergehenden Vermögen Grundbesitz gehört.

Grunderwerbsteuerlich wird dann – vorbehaltlich etwaiger Befreiungen – der Eigentumsübergang am Grundstück besteuert. Für ertragsteuerliche Zwecke wird die Grunderwerbsteuer in diesen Fällen als (nachträgliche) Anschaffungskosten für den übergehenden Grundbesitz behandelt und ist folglich zu aktivieren. Dabei ist die Grunderwerb-

steuer auf Grund und Boden und – soweit vorhanden – Gebäude aufzuteilen. Ein sofortiger Abzug als Betriebsausgabe ist grds. nicht möglich.

2. Grunderwerbsteuer aus dem Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft

Gehen bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter über, so entsteht ebenfalls Grunderwerbsteuer. Tatbestand ist insoweit anders als oben beschrieben nicht der Eigentumsübergang am Grundstück, sondern der Übergang der Anteile. Steuerschuldner ist die Personengesellschaft.

In diesen Fällen vertrat die Finanzverwaltung bislang die Auffassung, die Grunderwerbsteuer sei als Anschaffungs(neben)kosten für die bereits der Personengesellschaft gehörenden Grundstücke zu behandeln. Dem ist der BFH¹ entgegengetreten. Der BFH hat klargestellt, daß mangels Anschaffung eines Grundstücks keine Anschaffungs(neben)kosten vorliegen können, sondern die anfallende Grunderwerbsteuer als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe auf Ebene der Personengesellschaft zu berücksichtigen ist.

3. Grunderwerbsteuer bei einer Anteilsvereinigung bzw. einem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Ein weiterer grunderwerbsteuerlicher Tatbestand, der ebenfalls nicht auf den Eigentumsübergang am Grundstück abstellt, sondern auf bestimmte Anteilsübertragungen, ist die grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung. Eine solche grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung entsteht, wenn ein Rechtsträger erstmals mindestens 95% der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft auf sich vereinigt oder ein mindestens 95%-Anteil an einer grundbesitzenden Gesellschaft von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger übergeht. Steuerschuldner ist in diesen Fällen der Rechtsträger, der mindestens 95% der Anteile vereinigt

1 Urteil vom 02.09.2014, IX R 50/13, BStBl. II 2015, 260.

bzw. bereits vereinigte Anteile (mindestens 95%) erwirbt. Bei Personengesellschaften gilt allerdings vorrangig der vorgenannte Spezialtatbestand für Personengesellschaften.

In diesen Fällen ging die Finanzverwaltung davon aus, daß die entstehende Grunderwerbsteuer Anschaffungskosten für die erworbenen Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft darstelle. Die Grunderwerbsteuer hätte sich also ertragsteuerlich weder als sofort abzugsfähiger Aufwand noch über Abschreibungen ausgewirkt. Auch dieser Auffassung ist der BFH² entgegengetreten. Die durch die Anteilsvereinigung bzw. den Erwerb vereinigter Anteile anfallende Grunderwerbsteuer ist nicht zu aktivieren. Sie ist – wenn die erworbenen Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören – als Betriebsausgabe nach allgemeinen Grundsätzen zu berücksichtigen.

ob dies unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung zu Recht erfolgte. Stellt sich heraus, daß eine Aktivierung zu Unrecht erfolgte, sollte geprüft werden, ob die Steuerfestsetzung für diesen Veranlagungszeitraum noch änderbar ist oder – falls nein – ob nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung eine erfolgswirksame Anpassung im ersten offenen Jahr möglich ist.

Kann Grunderwerbsteuer bei einer Transaktion nicht vermieden werden, so fällt die Belastung wirtschaftlich durch einen sofortigen ertragsteuerlichen Abzug der Grunderwerbsteuer niedrigerer aus, wenn ein Erwerb von Anteilen an einer Gesellschaft zugrunde liegt. Wird ein Grundstück erworben bzw. geht im Rahmen der Transaktion Eigentum am Grundstück über, wird die Grunderwerbsteuer hingegen regelmäßig zu aktivieren sein.

4. Praxishinweise

Ist in der Vergangenheit Grunderwerbsteuer aus Umwandlungsmaßnahmen aktiviert worden, sollte geprüft werden,

2 Urteil vom 20.04.2011, I R 2/10, BStBl. II 2011, 761.

**Der
»Schmeckenbecher« –
jetzt noch besser!**

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Leipzig/München, und Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher, Stuttgart

2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-04928-4

Leseprobe unter www.boorberg.de/alias/817451

Kostenübersichtstabellen
Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht
24. Auflage

BOORBERG

BOORBERG

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen bietet die Arbeitshilfe das bereits ausgerechnete **Kostenrisiko** sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung, damit die Abrechnung schnell und mühelos gelingt.

Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München, oder

07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564

07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20

www.boorberg.de

bestellung@boorberg.de

Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:

Expl. Schmeckenbecher **Kostenübersichtstabellen** 2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 ISBN 978-3-415-04928-4

Ich bin/Wir sind

Unternehmer/Freiberufler/Behörde

Verbraucher*

Absender:

Name, Vorname

Straße, Nr.

PLZ, Ort

Datum, Unterschrift sz0215

* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr **Widerrufsrecht** und zur **Versandkosten- und Rückportoregelung**. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.

Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitender Vererbung und Schenkung von Gesellschaftsanteilen

Dr. Nils Häck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Die heutige Erbgeneration zeichnet sich durch hohe Mobilität und abnehmende Ortsgebundenheit aus. Abkömmlinge gehen zum Studium ins Ausland und bleiben dort „hängen“, sie folgen dem Ruf des Arbeitgebers in einen anderen Staat oder fügen sich der Liebe wegen in einen Ortswechsel. Zum ertragsteuerlichen Problem kann die Mobilität bei der grenzüberschreitenden Nachfolgeplanung werden, die naturgemäß primär erbrechtliche sowie schenkungs- und schenkungsteuerliche Themen in den Vordergrund stellt. Nicht übersehen werden darf hierbei aber die Gefahr einer möglichen „Wegzugsbesteuerung“ bei der grenzüberschreitenden Vererbung oder Schenkung von Gesellschaftsanteilen.

1. Hintergrund

Unter dem Stichwort „Wegzugsbesteuerung“ wird gemeinhin die Besteuerung von stillen Reserven in Anteilen an Kapitalgesellschaften verstanden, wenn der Gesellschafter physisch aus Deutschland wegzieht oder seinen Lebensmittelpunkt in einen ausländischen Staat verlegt. Hintergrund dieser Wegzugsbesteuerung ist im Kern, daß durch den steuerlichen Wegzug des Gesellschafters Deutschland häufig sein Besteuerungsrecht an den Gesellschaftsanteilen verliert, da es nach dem Wegzug an einem steuerlichen Anknüpfungspunkt in Deutschland fehlt oder ein Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung in Deutschland ausschließt. Die Wegzugsbesteuerung „rechnet“ die unter der deutschen Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven im letztmöglichen Zeitpunkt „ab“. Das deutsche Steuerrecht knüpft die Wegzugsbesteuerung jedoch nicht allein an den physischen Wegzug des Anteilseigners. Sie kommt vielmehr auch dann zum Tragen, wenn die Anteile von einem in Deutschland ansässigen Gesellschafter auf einen im Ausland ansässigen Erwerber im Wege einer Vererbung oder Schenkung übertragen werden. In diesen Fällen kann die Wegzugsbesteuerung häufig durch sorgfältige Gestaltungen bei der Nachfolgeplanung vermieden werden. Das nachfolgende Beispiel soll einen ersten Eindruck über die vielfältigen Gefahren einer Wegzugsbesteuerung im Erbfall bzw. bei Schenkungen verdeutlichen.

2. Beispiel

Sachverhalt:

Vater V ist ausschließlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und Alleingesellschafter der von ihm gegründeten deutschen V1-GmbH, V2-GmbH und V3-GmbH. Die Anteile sind mit hohen stillen Reserven behaftet und dem steuerlichen Privatvermögen von V zuzurechnen. V verstirbt in 2015 und vermacht seinem Sohn S die Beteiligung an der V1-GmbH, seiner Tochter T die Beteiligung an der V2-GmbH und seiner Nichte N die Beteiligung an der V3-GmbH. S lebt zum Zeitpunkt des Erbfalls in den USA, T in Österreich und N in England. N unterliegt in England der sog. Remittance-base-Besteuerung.

Lösungshinweise:

Die Vererbung der *Anteile an der V1-GmbH* an S löst die Wegzugsbesteuerung aus (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG). Insoweit wären die in den Anteilen an der V1-GmbH angesammelten stillen Reserven in Deutschland mit einem Steuersatz von rd. 28,5% zu besteuern. S hat aber die Möglichkeit, die Wegzugsbesteuerung rückwirkend entfallen zu lassen, wenn er innerhalb von fünf Jahren seit dem Erbfall (vereinfacht) die USA verläßt und ausschließlich in Deutschland seinen Lebensmittelpunkt nimmt (§ 6 Abs. 3 Satz 3 AStG). Beachte: Diese „Rückkehroption“ steht nach dem Gesetzeswortlaut dem S jedoch nur für den Erbfall zu, nicht aber, wenn sich V dazu entschließt, die Anteile an der V1-GmbH an S per Schenkung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen.

Die Vererbung der *Anteile an der V2-GmbH* an T löst grundsätzlich ebenfalls die Wegzugsbesteuerung aus (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG). Da die T jedoch in einem EU-Staat ansässig ist, wird die Wegzugsbesteuerung grds. dauerhaft, zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet (§ 6 Abs. 5 AStG). T muß in diesem Fall jährlich gegenüber den deutschen Steuerbehörden nachweisen, daß ihr die Anteile weiterhin zuzurechnen sind. Die Stundung wird erst widerrufen und die Wegzugsbesteuerung fällig, wenn T die Anteile im steuerrechtlichen Sinne veräußert. Die T kann die Wegzugsbesteuerung rückwirkend entfallen lassen, wenn sie Österreich verläßt und ihren Lebensmittelpunkt in Deutschland nimmt. Zeitlich gilt diese Rückkehroption für

T unbegrenzt; auf eine Rückkehr innerhalb von 5 Jahren seit dem Erbfall (wie bei S) kommt es nicht an.

Die Vererbung der *Anteile an der V3-GmbH* an N löst wie bei S und T eine Wegzugsbesteuerung aus (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG). Da N wie T in einem EU-Staat ansässig ist, müßte auf den ersten Blick auch hier die Wegzugsbesteuerung dauerhaft, zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet werden. Voraussetzung für diese dauerhafte Stundung ist aber, daß N in England einer der deutschen Einkommensteuer vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. N wird in England auf Basis der sog. Remittance-base-Steuerung besteuert, so daß (vereinfacht) außerhalb Englands erzielte Einkünfte, die nicht nach England überwiesen werden, dort steuerfrei bleiben. Da hingegen die deutsche Einkommensteuer an das sog. Welteinkommensprinzip anknüpft, ist nicht abschließend geklärt, ob N die Stundung gemäß § 6 Abs. 5 AStG in Anspruch nehmen kann.

3. Abschließende Hinweise

Das oben genannte Beispiel zeigt nur einen kleinen Ausschnitt der möglichen Besteuerungsfolgen bei einer grenzüberschreitenden Vererbung oder Schenkung von Gesellschaftsbeteiligungen. Gänzlich andere „Spielregeln“ kommen in Betracht, wenn es sich bei den übertragenen Anteilen bspw. um sog. alt-einbringungsgeborene Anteile handelt oder die Kapitalgesellschaftsanteile einem steuerlichen Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Letzteres ist bspw. auch der Fall, wenn Anteile an einer GmbH & Co. KG vererbt oder verschenkt werden und die GmbH & Co. KG in ihrem Gesamthandsvermögen Kapitalgesellschaftsanteile hält. Vor diesem Hintergrund sollte bei einer grenzüberschreitenden Übertragung von Gesellschaftsbeteiligungen frühzeitig die Möglichkeit einer Wegzugsbesteuerung und deren Vermeidung überprüft werden.

Ein Blick hinter die Fassade.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/811897

WWW.BOORBERG.DE

Interessante Zeiten

Reportagen aus der Innenwelt des Rechts

von Professor Dr. Benno Heussen, Rechtsanwalt

2013, 476 Seiten, € 44,90; ab 20 Expl. € 39,90;

ab 50 Expl. € 34,-; ab 100 Expl. € 28,20

Mengenpreise nur bei Abnahme durch einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

ISBN 978-3-415-04958-1

Die Welt der Gerichtssäle ist nur die Außenseite des Rechts. Weit entfernt von ihr arbeitet der größere Teil der Anwälte und Juristen in anderen Bereichen. Material für 29 Reportagen aus der Innenwelt des Rechts, die in diesem Buch veröffentlicht sind.

Der Autor Professor Dr. Benno Heussen hat als Assistent eines Einzelanwalts begonnen und sich als Spezialist für Computerrecht und als Managing-Partner in allen Bereichen bewegt, die das Recht im In- und Ausland bestimmen: Er war Prozessanwalt, Schiedsrichter, Gutachter, Mitglied im Vorstand des Deutschen Anwaltvereins, und er kennt die Welt der Wissenschaft und der Industriekonzerne aus jahrzehntelanger Praxis.

In zahlreichen kleinen Skizzen schildert er, wie die Welt des Rechts sich in den letzten 47 Jahren entwickelt hat. Den dramatischen Einschnitt der deutschen Einigung hat er in Berlin selbst mitgestaltet. Er schreibt über Anwälte, Richter, Politiker, Professoren und viele andere Menschen, denen er persönlich begegnet ist.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1214

Rechtsprechung

Gewinnvorabmodell führt zum Veräußerungsentgelt

Orientierungssatz: Dem Neugesellschafter sind trotz des Verzichts Gewinne in Höhe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen, da die Zuweisung höherer Gewinnanteile an den Altgesellschafter der unmittelbaren Zahlung der Entgelte außerhalb des Gesellschaftsvermögens gleichsteht.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 27.10.2015 – VIII R 47/12

I. Sachverhalt

Die vorliegende Entscheidung des BFH hat für die Anwaltschaft große Bedeutung. Der BFH äußert sich dazu, wie der im Rahmen des Beitritts eines Gesellschafters vereinbarte Gewinnverzicht steuerrechtlich zu behandeln ist.

Der J betrieb eine Einzelpraxis. In der Folgezeit nahm er Kollegen in seine Praxis auf. Die streitgegenständliche Gemeinschaftspraxis führte man in der Rechtsform einer GbR. Durch Ergänzungsverträge traten nacheinander die Gesellschafter S, R und E in die GbR ein. Die Beteiligungsquote lautete schlußendlich wie folgt: J 10%, S; R und E zu jeweils 30%. In den Ergänzungsverträgen hatten die Gesellschafter jedoch abweichend von der vermögensmäßigen Beteiligungsquote jeweils vereinbart, daß 15% des Gewinns von S, R und E dem J zustehen sollte, wobei die Gesellschafter die Möglichkeit hatten, die 15% auf 22,5% zu erhöhen. Dieser zusätzliche Gewinn sollte an J so lange ausgezahlt werden, bis die in den Ergänzungsverträgen vereinbarten Höchstbeträge erreicht wurden. Die zusätzliche Gewinnbeteiligung des J sollte unabhängig von Dauer und Bestand des Gesellschaftsverhältnisses sein. Für die Streitjahre 1993 bis 1995 erklärte die Gemeinschaftspraxis in der Feststellungserklärung eine Gewinnverteilung entsprechend der vertraglich vereinbarten Quotenverteilung, also 70% für J und jeweils 10% für S, R und E.

1996 verstarb J. Mit seinem Ableben schied er aus der GbR aus. Nach einer Außenprüfung änderte das Finanzamt (FA) die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre. Die Klägerinnen machten mit Einspruch und Klage ohne Erfolg geltend, daß es sich bei den dem J zugerechneten erhöhten Gewinnbeträgen nicht um laufenden Gewinn handele, sondern um Kaufpreislagen, die die Mitgesellschafter S, R und E zur Tilgung ihrer Verpflichtungen für die Übertragung von Gesellschaftsanteilen (Mitunternehmeranteilen) erbracht hätten. Der BFH gab den Klägerinnen Recht und lehnte damit im Entscheidungsfall das sog. Gewinnvorabmodell ab.

II. Entscheidungsgründe

Bei den in den Ergänzungs- und Änderungsverträgen getroffenen Vereinbarungen handelt es sich um eine Veräu-

ßerung von Teilmitunternehmeranteilen des J an die beitretenden Gesellschafter S, R und E gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Der BFH nimmt bei gewinnabhängigen Kaufpreisforderungen ein Veräußerungsentgelt gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG an und folgt somit nicht der herrschenden Literatur, die die Einordnung der Zu- und Abrechnungen von Gewinnanteilen bei übertragenen Gesellschaftsanteilen als laufende Erträge qualifiziert. Der BFH sieht in der zusätzlichen Zahlung von Gewinnanteilen eine Gegenleistung für die Übertragung von Anteilen an der Gesellschaft an, also für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils, und gelangt so zu der Annahme eines Veräußerungsentgelts.

Ein Veräußerungsentgelt i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG und damit gleichfalls ein Veräußerungsvorgang ist nach der Entscheidung des BFH auch dann gegeben, wenn das Veräußerungsentgelt sich als eine ausschließlich oder teilweise gewinnabhängige Kaufpreisforderung, die auf einer Abtretung von künftigen Gewinnanteilen aus dem Gewinnbezugsrecht des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils beruht und dem Grund und der Höhe nach ungewiß ist. Bei gewinnabhängigen Kaufpreisforderungen handelt es sich um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche i.S. des § 158 Abs. 1 BGB, da im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, ob und wann noch feststeht, in welcher Höhe der Kaufpreisanspruch einmal bestehen wird. Auch wenn im Zeitpunkt der Anteilsübertragung des Kaufpreises in seiner konkreten Höhe aufgrund der Gewinnabhängigkeit noch nicht beziffert werden kann, führt diese Unbestimmtheit nicht zur Verneinung eines Veräußerungsvorganges, sondern nur zur aufschiebenden Bedingtheit der Kaufpreisansprüche.

Die vorliegende Entscheidung des BFH setzt sich nicht nur mit der Frage auseinander, ob ein Veräußerungsvorgang vorliegt, sondern auch mit der Frage, wann der Veräußerungsgewinn aus diesem Vorgang realisiert wird, d.h., wann hat der Veräußerer den Veräußerungsgewinn zu versteuern und wann kann der Erwerber aus dem entsprechenden Erwerbsvorgang die steuerlichen Konsequenzen ziehen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gilt: Wird ein Mitunternehmeranteil oder ein Anteil an einem Mitunternehmeranteil (Teilmitunternehmeranteil) nicht zu einem fixen Kaufpreis veräußert, sondern werden ausschließlich gewinn- oder umsatzabhängige Komponenten bei der Kaufpreisermittlung herangezogen, ist das den Buchwert und

die Veräußerungskosten übersteigende Entgelt als laufende nachträgliche Betriebseinnahme beim Veräußerer zu erfassen. Der Veräußerer hat erst im Zeitpunkt des Zuflusses die steuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Korrespondierend dazu kann der Erwerber erst im Zeitpunkt des Abflusses bei sich die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen ziehen.

Für den jeweils konkreten Fall bedeutet dies: Der eintretende Gesellschafter muß seinen vollen jährlichen Gewinnanspruch versteuern. Der Altgesellschafter erhält zwar nach der Vereinbarung entsprechend dem vereinbarten Gewinn-

verzicht vom eintretenden Gesellschafter eine Zahlung, diese aber nicht als Gewinnanteil, sondern als Veräußerungsentgelt. Diese Konstellation kann beim eintretenden Gesellschafter zu erheblichen Liquiditätsproblemen führen. Er muß nämlich den vollen an den Altgesellschafter zu zahlenden Betrag zuvor versteuern. Dieses Problem kann zwar dann etwas gemindert werden, wenn der eintretende Gesellschafter abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter erwirbt. In Zukunft müssen aber Beitrittsvereinbarungen unter verschärfter steuerlicher Beobachtung gestellt werden.

(Claudius Söffing)

Nachlaßverbindlichkeiten im Falle einer Steuerhinterziehung durch den Erblasser

Orientierungssatz: Steuerschulden im Falle einer Steuerhinterziehung durch den Erblasser stellen Nachlaßverbindlichkeiten nur im Umfang der tatsächlich festgesetzten Steuer dar und nicht der materiell zutreffenden Steuer.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 28.10.2015 – II R 45/13

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten um die Höhe der anzurechnenden Nachlaßverbindlichkeiten.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte ist die Tochter der verstorbenen Erblasserin, die Konten in Luxemburg führte und diese nicht bei der Einkommensteuererklärung angab. Das Amtsgericht stellte einen Erbschein an den zwischenzeitlich verstorbenen Bruder der Erblasserin und den Sohn der Klägerin zu je ½ aus. Der Klägerin selber stand ein Vermächtnis in Höhe von 20% an dem Erbteil des Bruders der Erblasserin zu. Nachdem der Sohn Strafanzeige gegen den Bruder und den Lebensgefährten der Erblasserin erstattete, deklarierte er die nicht versteuerten Zinseinkünfte der Jahre 1993 bis 2002 nach. Hierbei einigte er sich im Wege einer tatsächlichen Verständigung mit dem Finanzamt über die Höhe der Kapitalerträge. Die der tatsächlichen Verständigung beigefügten Anlagen wiesen Beträge aus, die teilweise ohne eine Währungskennzeichnung erfolgten. Das Finanzamt (FA) ging fälschlicherweise von Deutsche Mark-Beträgen aus und rechnete diese zugunsten der Erben in Euro-Beträge um und setzte dementsprechend in den Änderungsbescheiden die Einkommensteuer und die sich daraus ergebenden Zinsen zu niedrig fest. Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 23.12.2011 berücksichtigte sodann das FA bei der Berechnung des Steuerwerts des Vermächtnisses diese zu niedrig festgesetzten Steuern und Zinsen. Dagegen richtete sich die nach erfolglosem Einspruchsverfahren er-

hobene Klage, mit der die Klägerin – nach Ablauf der Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer – erstmalig geltend machte, als Nachlaßverbindlichkeiten seien die materiell zutreffenden Steuerverbindlichkeiten und nicht die tatsächlich festgesetzte Steuer abzuziehen. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und berücksichtigte die materiell zutreffende Steuer bei der Berechnung des Steuerwerts des Vermächtnisses. Hiergegen legte das FA die Revision ein.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Der Bundesfinanzhof (BFH) stellt fest, daß das FG zu Unrecht davon ausgegangen ist, daß der Steuerwert des Vermächtnisses der Klägerin durch die materiell-rechtlich zutreffenden Steuernachforderungen gemindert sei.

Eine Abzugsfähigkeit von Nachlaßverbindlichkeiten setzt zum einen voraus, daß die Steuerschulden im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits entstanden waren, und zum anderen nach dem in § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG niedergelegten Bereicherungsprinzip eine wirtschaftliche Belastung des Erben. Von einer wirtschaftlichen Belastung ist bei Steuerschulden des Erblassers im allgemeinen auszugehen, da die Finanzbehörden die entstandenen Steueransprüche aufgrund des Legalitätsprinzips festsetzen muß und auch grundsätzlich festsetzt. Anders ist es aber, wenn davon

auszugehen ist, daß das FA, also der Steuergläubiger, seine Forderung nicht geltend machen kann, weil ihm der entsprechende Sachverhalt nicht bekannt ist. Dies ist bei einer Steuerhinterziehung der Fall, da der Hinterzieher dem FA die Möglichkeit nimmt, von den tatsächlichen Umständen für die Festsetzung der Steueransprüche zu erfahren. Nach der früheren Rechtsprechung des BFH konnten zwar die Nachlaßverbindlichkeiten abgezogen werden, wenn das FA zeitnah über die Steuerangelegenheiten unterrichtet wurde. In diesem Fall ließ man eine Rückbeziehung auf den Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer zu. Hiervon nimmt der BFH aber in seinem Urteil Abstand. Eine Abzugsfähigkeit von Nachlaßverbindlichkeiten bei vom Erblasser hinterzogenen Steuern ist nur dann möglich, wenn sie zu Lebzeiten des Erblassers tatsächlich festgesetzt worden sind oder aufgrund des zu Lebzeiten des Erblassers nacherklärten Sachverhalts festgesetzt werden. Bei einer nach dem Tod des Erblassers erfolgten Unterrichtung des FA handelt es sich um ein nach dem Bewertungsstichtag eingetretenes Ereignis, das nach dem Stichtagsprinzip gemäß § 11 ErbStG bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt werden kann.

Die Entscheidung des BFH steht in einem gewissen Wertungswiderspruch zu der Berichtigungspflicht des Erben nach § 153 Abs. 1 Satz 2, wonach dem Gesamtrechts-

nachfolger des Steuerpflichtigen eine Pflicht zur Berichtigung falscher oder unvollständiger Steuererklärung auferlegt wird. Im Revisionsverfahren ging es zwar nicht um eine Gesamtrechtsnachfolge, da der Vermächtnisnehmer lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den bzw. die Erben hat. Die Überlegungen des BFH müßten auch für den Erben gelten, da sie auf dem allgemeinen Stichtagsprinzip beruhen. Ein Erbe wäre mithin verpflichtet, die Steuerklärungen des Erblassers zu berichtigen und die wirtschaftliche Belastung aus seinem ererbten und versteuerten Vermögen zu gleichen.

Unterrichtet der Erbe das zuständige Finanzamt nach dem Tod des Erblassers über die Steuerangelegenheit, handelt es sich um ein nach dem Bewertungsstichtag eingetretenes Ereignis, das nach dem Stichtagsprinzip (§ 11 ErbStG) bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt werden kann. Ob die Unterrichtung früher oder später erfolgt, wirkt sich auf die mit dem Tod des Erblassers eingetretene Bereicherung des Erben nicht aus, sondern nur, ob die Steuer auch tatsächlich festgesetzt wird und der Erbe durch die Steuerfestsetzung wirtschaftlich belastet ist. Soweit der BFH im Urteil vom 24. März 1999 II R 34/97 etwas anderes erwogen hat, hält er daran nicht fest.

(Claudius Söffing)

Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberuflersozietät gegen Übertragung eines Teilbetriebs und Gewährung einer Rente – Realteilung –

Orientierungssatz: Scheidet ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft aus und die Mitunternehmerschaft wird von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt, kann darin eine Realteilung gesehen werden.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 17.09.2015 – III R 49/13

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten um die Frage, ob die Klägerin und der Revisionsbeklagte anlässlich ihres Ausscheidens aus in einer Form einer Personengesellschaft betriebenen Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät einen Gewinn zu versteuern hat. Der BFH nutzte diesen Revisionsfall, um die steuerliche Realteilung zu überdenken und neu zu definieren.

An der Sozietät, welche eine Hauptniederlassung und eine Zweigniederlassung unterhielt, waren mehrere Gesellschafter beteiligt, wobei auf die Klägerin 20% entfielen. Im Dezember 2006 schied die Klägerin aufgrund des Auseinandersetzungsvertrags aus. In dem Vertrag vereinbarten die Gesellschafter, daß der Klägerin die Zweigniederlassung übergeben wird und durch die übrigen Gesellschafter die

Hauptniederlassung weitergeführt wird. Ferner wurde im § 15 des Vertrags eine Vereinbarung dahingehend getroffen, daß ab dem 03.01.2006 der Klägerin von der Sozietät eine monatliche Rente von € 5.000 bis Mai 2016 zu zahlen ist. Für die Rentenverpflichtung haften alle Gesellschafter auch persönlich.

In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 erklärte die Sozietät einen Gesamtgewinn der Gesellschaft von rund € 2,3 Mio. Hiervon entfielen auf die Klägerin ein laufender Gewinn i.H.v. € 850 und ein Veräußerungsgewinn i.H.v. € 623.620. In Höhe des Veräußerungsgewinns wurden bei den verbliebenen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligungen Verluste abgezogen.

Das Finanzamt (FA) gelangte aufgrund einer Außenprü-

fung bei der Sozietät für die Jahre 2002 bis 2006 zu der Ansicht, daß der erklärte Veräußerungsgewinn laufender Gewinn in der Form eines Übergangsgewinns sei. Der Gewinn aus dem Übergang von der Einnahmenüberschußrechnung zur Bilanzierung sei von der Klägerin zusätzlich zu versteuern und bei den verbliebenen Gesellschaftern als Aufwand zu berücksichtigen.

Das FA erließ einen geänderten Feststellungsbescheid, in dem es der Klägerin einen Anteil von € 624.470 (= € 850 plus € 623.620) an den Einkünften aus selbständiger Arbeit zurechnete. Die Klägerin begehrte hingegen, den auf sie entfallenden Gewinn auf € 850 herabzusetzen. Das FG gab der Klage statt. Auf die Revision des FA hob der BFH das Urteil auf und wies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

II. Entscheidungsgründe

Der BFH hält die Revision des FA für zulässig und begründet und hob die Vorentscheidung auf. Der erkennende Senat wies jedoch die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Der BFH macht in dieser Entscheidung deutlich, daß er einer erfolgsneutralen Realteilung einer Personengesellschaft nicht mehr von der Auflösung der Mitunternehmerschaft abhängig macht. Damit kehrt er seiner bisherigen Rechtsprechung den Rücken, mit der er eine restriktive Auslegung verfolgte.

Der BFH sieht den Begriff der Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG als erfüllt an, wenn ein Mitunternehmer aus einer von den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft, unter Mitnahme eines weiterhin zum Betriebsvermögens des Ausscheidenden gehörenden Teilbetriebs, ausscheidet. Entgegen der früheren Rechtsprechung, wonach für eine Realteilung die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zu-

gewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt, erforderlich war, verlangt der BFH nunmehr nicht mehr die Aufgabe der Mitunternehmerschaft in Gänze. Er negiert damit bei der Definition des Begriffs der Realteilung die Bindung an das Zivilrecht. Die Realteilung im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist ein steuerrechtlicher Begriff, da § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auf die Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft Bezug nimmt. Dies setze einen Sachverhalt voraus, der sich grundsätzlich auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft auswirkt, was wiederum nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft voraussetzt. Denn auch der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn des aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidenden Mitunternehmers ist Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft. Auch stellt sich die Realteilung als ein Sonderfall der Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG dar. Diese wiederum erfaßt auch die vollständige Aufgabe eines Mitunternehmeranteils, also nur einen Teil der gesamten Mitunternehmerschaft. Ferner stützt sich der BFH auf den Telos der Realteilung. Dieser soll die wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierung steuerlich nicht belasten, solange die steuerliche Erfassung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Auch stellt die Zuordnung erheblicher liquider Mittel anlässlich des Ausscheidens der Klägerin keinen Veräußerungsgewinn dar. Geld und Forderungen können als Teil des (ungeteilten) Betriebsvermögens wie andere materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter im Zuge einer Realteilung den Gesellschafter frei zugeordnet werden.

Unabhängig von der vorstehend beschriebenen und zu begrüßenden Rechtsprechungsänderung gelangte der BFH im Entscheidungsfall zu einem Veräußerungsgewinn, weil die Sozietät neben der Zweigniederlassung eine Rente zugesagt hatte, die mangels Versorgungsbedürftigkeit der Kläger nicht als betriebliche Versorgungsrente, sondern als Veräußerungsrente anzusehen war.

(Claudius Söffing)



Das Wesentliche für die Praxis.

Marktorientierte Immobilienbewertung

Grundriss für die Praxis

von Dipl.-Volkswirt Hauke Petersen, Dipl.-Ingenieur Jürgen Schnoor und Wolfgang Seitz B.A.

2015, 9. Auflage, 160 Seiten, € 19,90

ISBN 978-3-415-05292-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1260187

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0616

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Verspay/Sattler

Die kleine AG

expert Verlag, Renningen, 8. Aufl., 2015, 348 Seiten

Die sog. kleine AG hat in den letzten Jahrzehnten dazu geführt, daß die Rechtsform der Aktiengesellschaft auch für Mittelständler geöffnet wurde. Eine Zusammenfassung der Themen, die die Aktionäre und deren Berater interessieren und für sie eine Hilfe im Alltag darstellen, wird in diesem Werk beschrieben und nun immerhin in 8. Auflage weiterentwickelt. Das Buch hält sich an die gesetzliche Ausgestaltung, weniger an die Theorien der Rechtsprechung (ohne diese zu vernachlässigen). Mehr braucht niemand.

Wadischat

Professionelles Verhandeln

expert Verlag, Renningen, 3. Aufl., 2016

Dies ist kein juristisches Buch, auch wenn Juristen es lesen und verinnerlichen sollten. Professionelles Verhandeln gehört schließlich zu den Grundprinzipien unseres Berufs. Auch Profis sollten nicht gleich zum Kapitel „Die Anwendung von Tricks, Taktiken, Manipulationen“ weiterblättern, um sich über „Gemeinheiten, List und Tücke“ zu informieren. Angefügt ist ein *concise dictionary of words for negotiations* engl.-dt. und umgekehrt. Endlich eine Chance, die Feinheiten des *Denglish* zu verstehen.

Flore/Tsambikakis

Steuerstrafrecht

Kommentar, Carl Heymanns Verlag, 2. Aufl., Köln, 2016

Der von *Joecks* und *Salditt* konstatierte Klimawechsel in der steuerstrafrechtlichen Problematik bildet den Ansatz zu einer umfassenden Kommentierung dieser komplexen Materie. 40 Autoren sorgen dafür, daß hier alles Wesentliche hinsichtlich der steuerstrafrechtlichen Beurteilung von Inlands- wie Auslandsbeziehungen zusammengetragen, erläutert und wo nötig dezidiert kommentiert wird. Die Kommentierung leistet ihren Dienst und erfüllt ihre Aufgabe – hervorragend.

Roth/Altmeppen

GmbHG, Kommentar

C.H. Beck, 8. Aufl., 2015, 1445 Seiten

Bearbeiter aus Österreich tun einem deutschen Kommentar durchaus gut. Immerhin in 8. Auflage hat sich dieses Bearbeitermodell etabliert und mit klaren, dezidierten Stellungnahmen bewährt. Wie bei allen Kurzkomentaren stößt die „Kürze“ an ihre Grenzen. Allerdings ist alles drin, was man als Praktiker braucht.

Bay

Handbuch Internal Investigations

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2013, 331 Seiten

Bei internen Ermittlungen sind zahlreiche Grundfragen noch nicht geklärt, außerdem bestehen zahlreiche Zweifelsfragen und Unsicherheiten. Ist die Einleitung interner Ermittlungen Recht oder Pflicht des zuständigen Unternehmensorgans? Muß ein hinreichender Anlaß bestehen oder sind anlaßunabhängige Untersuchungen geschuldet? Wer ist zuständig – Vorstand oder Aufsichtsrat? Was passiert im Konzern, gar im faktischen Konzern? Diese Fragen versucht dieses Buch auszuräumen, was nicht nur rechtlich spannend ist.

Schlüter/Stolte

Stiftungsrecht

C.H. Beck, München, 3. Aufl., 2016, 254 Seiten

Die Rechtsform der Stiftung ist einerseits uralte, andererseits nicht so klar und eindeutig wie andere Rechtsformen, was die Erscheinungsform der Stiftung in anderen Rechtsformen (Verein, Kapitalgesellschaft etc.) verdeutlicht. Schillernd ist nicht nur die Geschichte der Stiftung, sondern auch der Verwendungszweck und die paßgenauen Organisationsformen, die hier beschrieben werden – klar und deutlich.

Merhbrey

Handbuch gesellschaftsrechtliche Streitigkeiten

Carl Heymanns Verlag, Köln, 2. Aufl., 2015, 1469 Seiten

Die Autoren, hauptsächlich Mitarbeiter von Großkanzleien, haben die Konflikte, die zu gerichtlichen Streitigkeiten führen, typisiert. Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften oder aber sonstige Gesellschaftsformen bieten für Gesellschafter oder Mitglieder völlig andere Angriffspunkte. Auch Vereine, Stiftungen, die Limited und mittelbare Unternehmensbeteiligungen sind berücksichtigt. Auch wenn der Umfang ein Handbuch sprengt, ist die Bandbreite der Themen mehr als angemessen.

Rosinus

Haftungsvermeidung und -minimierung bei Aufsichtsverletzung und Verbandsgeldbuße durch Compliance in der Praxis

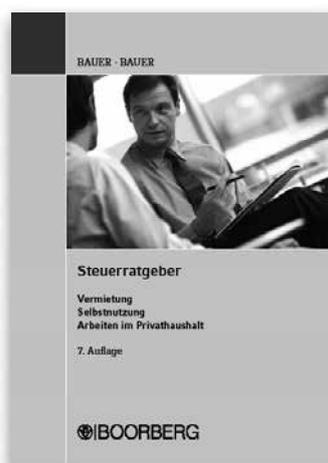
Baden-Baden, 2015, zugl. Diss. Halle-Wittenberg 2014, 215 Seiten

Der Titel wird durch seine Verkürzung interessant: „Haftungsvermeidung durch Compliance“. Jeder Geschäftsführer muß vor dem Hintergrund der spezifischen Risiken seines Unternehmens zumindestens im Rahmen seines unternehmerischen Ermessens die Entscheidung über die Einrichtung und ggf. die Form einer Compliance-Organisation oder deren Maßnahmen treffen. Nicht effiziente Compli-

ance kann durchaus das Risiko der Erhöhung des Haftungsrisikos mit sich bringen; ein effizientes System wirkt sich auf allen Ebenen haftungsvermeidend oder -verringemd aus. Und das wird auf 200 Seiten hervorragend beschrieben.

Im nächsten Heft: Sauter/Schweyer/Waldner, **Der eingetragene Verein**; Hüffer/Koch, **AktG, Kommentar**; Gummert/Beuthien (Hrsg.), **Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht**; Hüffer/Koch, **AktG, Kommentar**.

Redaktion

**Ratgeber für die Praxis.**

WWW.BOORBERG.DE

**Steuerratgeber
Vermietung – Selbstnutzung –
Arbeiten im Privathaushalt**

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Kaufmann Christoph Bauer, begründet von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen-Ralf Fischer

2014, 7. Auflage, 154 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05323-6



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1138330

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

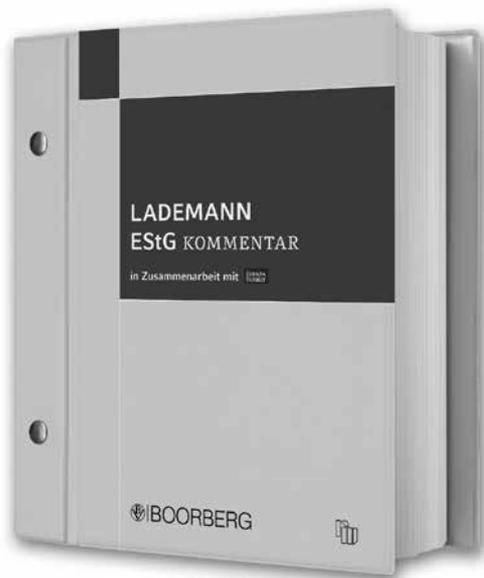
SZ0616

Die 7. Auflage dieses Standardratgebers berücksichtigt die zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklungen im Steuerrecht rund um Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt.

Wichtige Neuerungen der vergangenen Jahre sind u.a.:

- Steuerabzug für haushaltsnahe Beschäftigungsfälle oder Dienstleistungen sowie dazugehörige Handwerkerleistungen im selbst genutzten Wohneigentum und bei Mietwohnungen in Verbindung mit dem maßgeblichen BMF-Schreiben vom 20. Januar 2014 (mit Aufzählung der begünstigten Arbeiten im Privathaushalt von A bis Z sowie einem Muster für eine steuerliche Bescheinigung)
- Veränderungen bei der Umsatzsteueroption bei Gewerbeobjekten
- Wegfall der Eigenheimzulage

Die präzise Darstellung mit **zahlreichen Grafiken, Fällen** und Rechenbeispielen erleichtert die Umsetzung.



Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN Kommentar zum Einkommen- steuergesetz mit Nebengesetzen

Loseblattwerk, etwa 18320 Seiten, € 198,-
einschl. 14 Ordnern

Im Bezug des Loseblattwerks inbegriffen ist
der Online-Dienst »Lademann, EStG context«
unter www.estg-context.de.

In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft
ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- Texte des EStG, der EStDV und eine aktuelle Übersicht der Doppelbesteuerungsabkommen auf farbigem Papier
- In der Reihenfolge der Paragraphen des EStG geordnete Kommentierung, Vorblätter zu aktuellen Änderungen
- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragraphenfolge des EStG
- Erläuterungen zu steuerlichen Nebengesetzen, u.a.:
 - Umwandlungssteuergesetz
 - Außensteuergesetz
 - Investitionszulagengesetz
 - Fördergebietsgesetz
- Aktuelle Kurzkomentierung neuester BFH-Rechtsprechung durch RiBFH Jürgen Brandt
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF

Die Aktualisierungsrate des Werks ist die höchste unter den Einkommensteuer-Kommentaren.