

Mitgliederversammlung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V.

**Steuerrechtliche Referate,
Diskussionen und Aussprache**

Bochum, den 12. und 13. Februar 2016

Referenten

Prof. Dr. Arndt Raupach

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,
McDermott Will & Emery Rechtsanwälte Steuerberater LLP, München

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Ludwig-Maximilians-Universität, München

Dr. Michaela Engel

Steuerberaterin/Fachberaterin für Internationales Steuerrecht,
Noerr LLP, München

Prof. Dr. Matthias Loose

Richter am Bundesfinanzhof, II. Senat, München/Bochum

Dr. Dirk Pohl

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater,
McDermott Will & Emery Rechtsanwälte Steuerberater LLP, München

Programm

Freitag, 12. Februar	
15.30 – 15.40 Uhr	Eröffnung
15.40 – 16.15 Uhr	Steueränderungsgesetz 2015
16.15 – 17.15 Uhr	Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform
17.15 – 17.30 Uhr	- Pause -
17.30– 18.15 Uhr	Fortsetzung Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform
18.15 – 19.15 Uhr	Brennpunkte des Bilanzsteuerrechts
19.30 Uhr	- <i>Gemeinsames Abendessen mit Umtrunk im Tagungshotel</i> -

Programm

Samstag, 13. Februar	
9.00 – 11.00 Uhr	Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF-Schreiben
11.00 – 11.15 Uhr	- Pause -
11.15 – 12.00 Uhr	Grundstücksverwaltende Personengesellschaften
12.00 – 12.15 Uhr	Update Berufsrecht
12.15 - 13.15 Uhr	Ordentliche Mitgliederversammlung
13.30 Uhr	- <i>Gemeinsames Mittagessen im Tagungshotel</i> -

Überblick über das Steueränderungsgesetz 2015

(Dr. Dirk Pohl)

I. Steueränderungsgesetz 2015:

Nicht im Zollkodex AnpG umgesetzte Vorschläge des Bundesrates

1. Neugefasste Konzernklausel nach § 8c KStG (Erleichterung)
2. Begrenzung der sonstigen Gegenleistung (neben Gesellschaftsrechten) bei Einbringung in Kapitalgesellschaft auf 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens; ebenso beim Anteilstausch und bei Einbringung in Personengesellschaften
3. Nichtanwendungsgesetz zu BFH vom 24. April 2013 (II R 17/10) durch Änderung von § 1 Abs. 2a GrdEStG mit Rückwirkung auf alle Erwerbsvorgänge nach dem 31. Dezember **2001!**

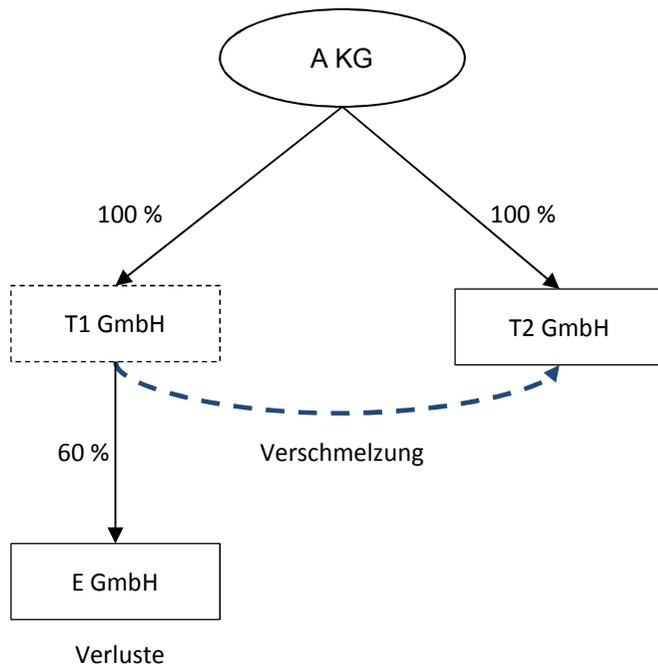
I. Steueränderungsgesetz 2015:

Nicht im Zollkodex AnpG umgesetzte Vorschläge des Bundesrates

4. Keine Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne nach § 8b KStG bei Streubesitz
5. Begrenzung des Abzugs von Betriebsausgaben bei hybriden, internationalen Gestaltungen (BEPS-Projekt)

I. Steueränderungsgesetz 2015

1. Ausweitung der Konzernklausel des § 8 c KStG



Fall:

- Die A KG ist an der T1 GmbH und der T2 GmbH zu jeweils 100 % beteiligt.
- T1 GmbH hält eine 60 % Beteiligung an der Verlust E GmbH (stille Reserven-Klausel soll nicht greifen).
- T1 wird auf die T2 verschmolzen.
- Greift die Konzernklausel bezüglich der Verluste in der E GmbH?

I. Steueränderungsgesetz 2015

1. Ausweitung der Konzernklausel des § 8 c KStG

- BMF-Schreiben v. 04. Juli 2008, BStBl. I 2008, S. 736
- Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 30. Dezember 2009 (BGBl. I 2009, S. 3950)
- 15. April 2014 Entwurf für ein geändertes BMF-Schreiben
- AEAO, zu § 89 AO, Tz. 3.5.4.
- § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG a.F.: es muss *dieselbe Person* zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt sein (*Hier: A KG?*)
- Erlassentwurf Tz. 40, 41: keine Personengesellschaft

I. Steueränderungsgesetz 2015

1. Ausweitung der Konzernklausel des § 8 c KStG

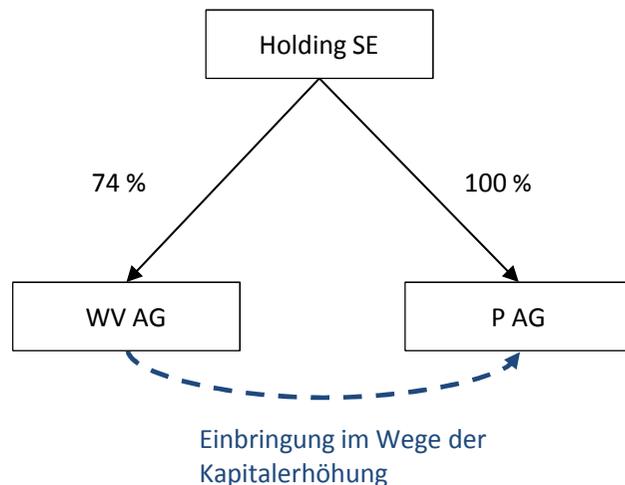
§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-StÄndG 2015(Rückwirkung auf alle Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 gem. § 34 Abs. 6 KStG-StÄndG 2015):

Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn

- 1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist,*
- 2. an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist oder*
- 3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.*

I. Steueränderungsgesetz 2015

2. Umwandlungssteuerrecht: Sonstige Gegenleistung bei Einbringungen



Fall:

- Die Holding SE hält 100 % der Aktien an der P AG (Buchwert 100, gemeiner Wert 250) und 74 % der Anteile an der WV AG. Sie benötigt dringend Liquidität.
- Ein Verkauf von Aktien an der P AG kommt nicht in Frage, da diese von natürlichen Personen in die Holding SE eingebracht wurden und von der Siebenjahresfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG erst 3 Jahre abgelaufen sind (Versteuerung eines Einbringungsgewinns II bei den einbringenden Aktionären der Holding SE).
- Die Aktien an der P AG werden deshalb im Wege einer Kapitalerhöhung in die WV AG eingebracht unter steuerlicher Buchwertfortführung und Gewährung eines Kaufpreises in Höhe des Buchwertes von 100.

I. Steueränderungsgesetz 2015

2. Umwandlungssteuerrecht: Sonstige Gegenleistung bei Einbringungen

- Bisher: § 22 Abs. 2 Satz 2, Satz 6 Nr. 2 UmwStG, keine rückwirkende Versteuerung von 4/7 des Einbringungsgewinns
- § 20 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG-StÄndG 2015: Begrenzung auf 25 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens oder EUR 500.000 (höchstens Buchwert)
- Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG-StÄndG 2015
- Einbringung in eine Personengesellschaft, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-StÄndG 2015.

I. Steueränderungsgesetz 2015

2. Umwandlungssteuerrecht: Sonstige Gegenleistung bei Einbringungen

- § 27 Abs. 14 UmwStG-StÄndG 2015: anwendbar mit Rückwirkung im VZ 2015, wenn der Umwandlungsbeschluss bzw. Einbringungsvertrag nach dem 31. Dezember 2014 erfolgte bzw. geschlossen wurde
- § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG-StÄndG 2015: schon ein geringfügiges Überschreiten der Höhe der sonstigen Gegenleistung löst nicht teilweise, sondern insgesamt die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II aus.

I. Steueränderungsgesetz 2015

3. Aktuelle Entwicklungen zu § 1 Abs. 2a GrEStG

- BFH v. 24.04.2013, II R 17/10, BStBl. II 2013, 833
 - Fehlen einer gesetzlichen Regelung bzgl. mittelbarer Änderung des Gesellschafterbestandes
 - Gesellschafterbestand im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert
- Nichtanwendungserlass (gleich lautende Ländererlasse v. 09.10.2013, BStBl. I 2013, 1278)
- BT-Drs. 18/1776 (Stellungnahme zum Regierungsentwurf zum Kroatiengesetz): Änderung des § 1 Abs. 2a gefordert
- Nichtanwendungsgesetz zu o.g. BFH-Urteil aber entgegen den Vorstellungen des Bundesrats nicht mit Rückwirkung auf alle Erwerbsvorgänge nach dem 31. Dezember 2001, sondern nur für Erwerbsvorgänge, die nach dem 5. November 2015 verwirklicht werden, § 23 Abs. 13 GrEStG.

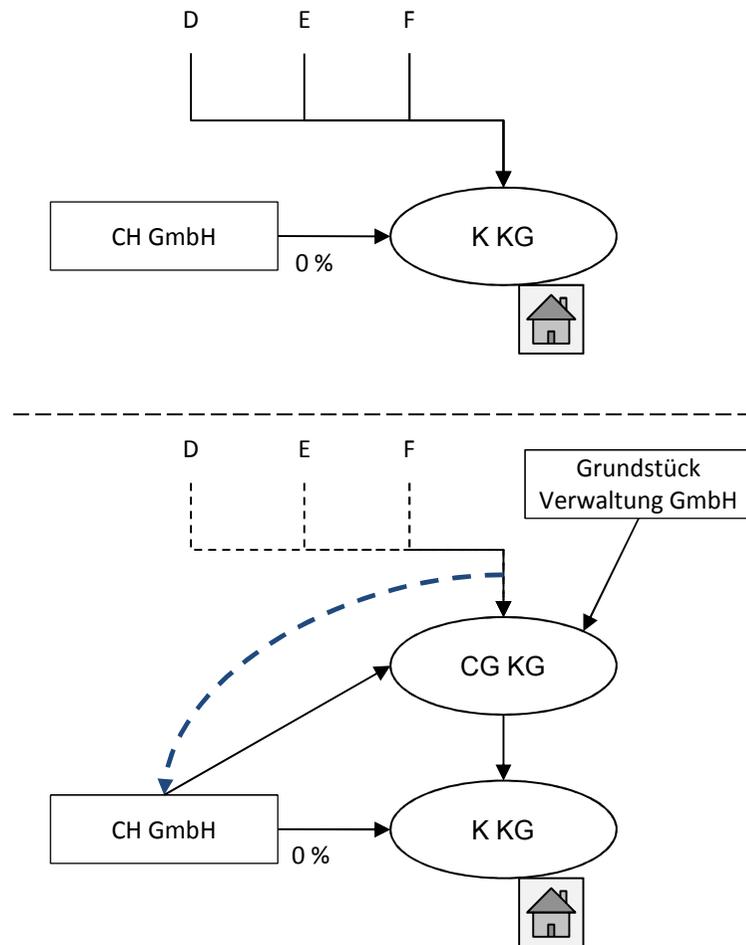
I. Steueränderungsgesetz 2015

3. Aktuelle Entwicklungen zu § 1 Abs. 2a GrEStG

¹Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. ²Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften werden durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt. ³Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, gelten die Sätze 4 und 5. ⁴Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. ⁵Bei mehrstufigen Beteiligungen gilt Satz 4 auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend. ⁶Bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes bleibt der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht. ⁷Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestandes ein Grundstück von einem Gesellschafter oder einer anderen Gesamthand erworben, ist auf die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ermittelte Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage für den Erwerbsvorgang, für den auf Grund des § 5 Abs. 3 oder des § 6 Abs. 3 Satz 2 die Steuervergünstigung zu versagen ist, mit dem entsprechenden Betrag anzurechnen.

I. Steueränderungsgesetz 2015

3. Aktuelle Entwicklungen zu § 1 Abs. 2a GrEStG



Fall (nach BFH v. 17.12.2014, II R 2/13, BStBl. II 2015, 557):

- **Übertragungsvorgang 1:**
- C überträgt zunächst sein Einzelunternehmen einschließlich des Grundvermögens im Wege der Schenkung auf die H-OHG, an der seine drei Söhne D, E und F beteiligt sind. Die H-OHG wird sodann formwechselnd in die Klägerin umgewandelt. Deren Komplementärin ohne eigenen Kapitalanteil ist die CH-GmbH. Kommanditisten waren zunächst D, E und F.
- **Übertragungsvorgang 2:**
- D, E und F übertragen ihre Kommanditanteile an der Klägerin auf die CG-KG, an deren Vermögen wiederum zu gleichen Teilen D, E und F beteiligt sind. Komplementärin der CG-KG ohne eigenen Kapitalanteil ist die Grundstücksverwaltungs GmbH.
- **Übertragungsvorgang 3:**
- D, E und F treten ihre Kommanditbeteiligungen an der CG-KG an die CH-GmbH ab.

I. Steueränderungsgesetz 2015

4. Weitere Änderungen

- Anpassung des § 6b EStG an die Vorgaben des EuGH
- (Noch) keine Abschaffung der Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne nach § 8b KStG bei Streubesitz
- (Noch) keine Neuregelung zum Abzug von Betriebsausgaben bei hybriden Gestaltungen (BEPS-Projekt)

**Aktuelles zur
Unternehmensnachfolge,
insbesondere Erbschaftsteuerreform**
(Prof. Dr. Matthias Loose, Dr. Dirk Pohl)

II. Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform

1. Grenzen der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG

BFH, vom 9. Dezember 2014 (IV R 29/14, BFH/NV 2015, S. 415)

Leitsatz:

Veräußert ein Mitunternehmer aufgrund einheitlicher Planung Sonderbetriebsvermögen, bevor er den ihm verbliebenen Mitunternehmeranteil unentgeltlich überträgt, steht dies der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen.

II. Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform

2. Grenzen der tarifbegünstigten Anteilsveräußerung (1)

BFH vom 9. Dezember 2014 (IV R 36/13, BStBl. II 2015, S. 529):

Leitsatz:

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterliegt nicht der Tarifbegünstigung, wenn der Steuerpflichtige zuvor aufgrund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen hat.

II. Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform

2. Grenzen der tarifbegünstigten Anteilsveräußerung (2)

BFH vom 17. Dezember 2014 (IV R 57/11, BStBl. II 2015, S. 536):

Leitsatz:

Werden Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer KG unter Fortführung stiller Reserven auf eine Schwester-KG übertragen und sodann die Mitunternehmeranteile an der Schwester-KG veräußert, so ist die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG nicht zu gewähren, weil nicht alle in der Person des Veräußerers (Mitunternehmers) vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden.

II. Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform

2. Grenzen der tarifbegünstigten Anteilsveräußerung (3)

BFH vom 28. Mai 2015 (IV R 26/12, BStBl. II 2015, S. 797):

Leitsatz:

Der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs unterliegt auch dann der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG, wenn zuvor im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder überführt worden ist.

II. Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform

3. Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs und § 17 EStG

BFH vom 18. November 2014 (IX R 49/13, BStBl. II 2015, S. 224):

Leitsatz:

1. Zahlungen für die Ablösung eines (Vorbehalts-)Nießbrauchs an einer Beteiligung i.S. von § 17 EStG stellen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar.
2. Eine unentgeltliche Übertragung nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG liegt auch bei der Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft unter Vorbehaltsnießbrauch vor.

II. Aktuelles zur Unternehmensnachfolge, insbesondere Erbschaftsteuerreform

4. Teilentgeltlichkeit und § 6 Abs. 5 EStG

Vorlage an den Großen Senat des BFH vom 27. Oktober 2015, X R 28/12:

Wie ist im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln?

Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungssteuer

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

Statistik

Steuerwert des übertragenen Vermögens (Erb + Schenkung)

2009	2010	2011	2012
37,5 Mrd.	40,7 Mrd.	54 Mrd.	74,2 Mrd.
davon nach §§ 13a und 13b ErbStG freigestellt			
3,4 Mrd.	7,2 Mrd.	20 Mrd.	40,2 Mrd.
9%	18 %	37 %	54 %

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

Statistik

Steuerwert des übertragenen Vermögens (nur Schenkung)

2014

→ 70,5 Mrd. (+ 77 % ggü. 2013)

davon nach §§ 13a und 13b ErbStG freigestellt

→ 44,2 Mrd. (+ 121 % ggü. 2013)

davon Vermögen über 20 Mio.

→ 51,1 Mrd. (+ 131,6 % ggü. 2013)

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

Durch §§ 13a und 13b ErbStG sollen Unternehmen, die durch einen personellen Bezug des Schenkers/Erblässers (oder auch des Erwerbers) geprägt sind, vor **Liquiditätsproblemen** durch die ErbSt-Belastung bewahrt werden

- Die Regelung sind dafür **geeignet** und **erforderlich**

- Das sind auch legitime Ziele
 - auch wenn **nicht belegt** !
 - sogar bei **Vollverschonung** ! (anders Sondervotum?)

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

Aber: Die Begünstigungen sollen nur **kleinere** oder **mittlere Familienunternehmen** erhalten!

- das ergibt sich zwar nicht aus dem Gesetz ...
... aber aus der Begründung des Regierungsentwurfs!
- deshalb verfassungswidrig, dass §§ 13a, 13b ErbStG **keine Obergrenze** in Bezug auf das begünstigte Vermögen vorsehen
- **je umfangreicher die Steuerverschonung, desto anspruchsvoller die Rechtfertigungslast !!**

BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

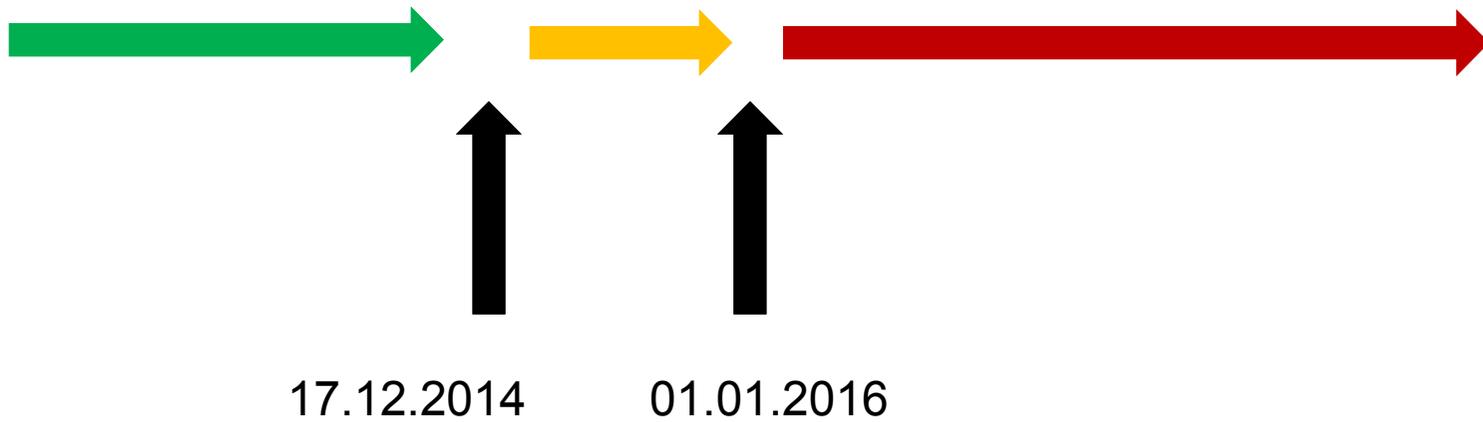
§§ 13a und 13b ErbStG sind auch (**teilweise**) in ihren Ausgestaltungen **verfassungswidrig**

- begünstigte Vermögensarten (+)
- Regelungen über Behaltensfristen (+)
- Freistellung von der Lohnsummenregelung für Betriebe mit bis zu 20 Arbeitnehmer (-)
- Regelung zum Umfang des schädlichen Verwaltungsvermögens (-)

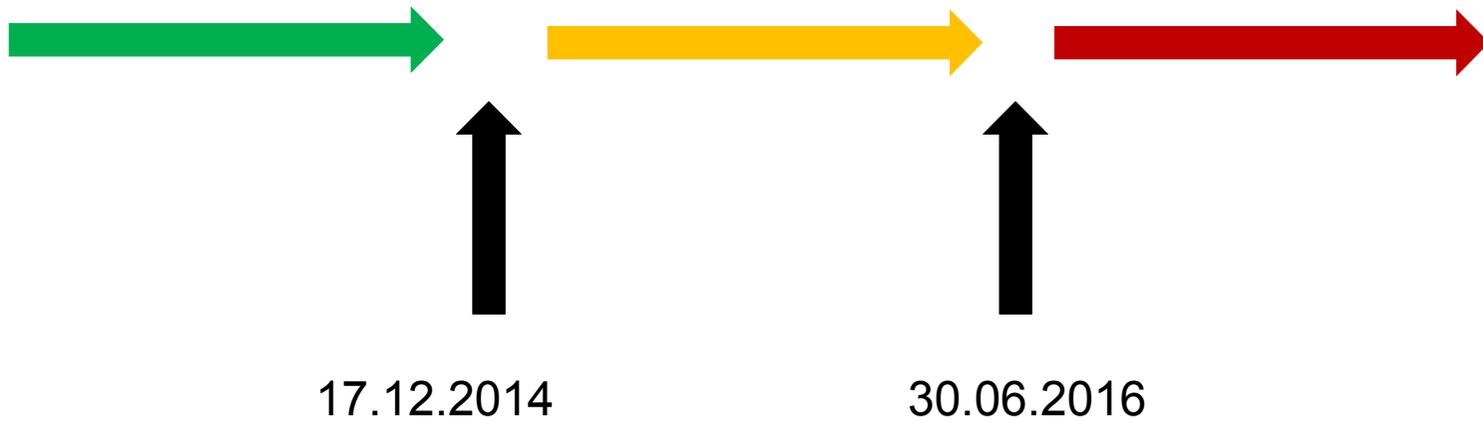
BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer

- Rechtsfolgen der Verfassungsverstöße
 - Verfassungswidrigkeit des gesamten Gesetzes
 - Weitergeltungsanordnung bis zum **30.6.2016**
 - nur deshalb gerechtfertigt, weil Gesetzgeber eine Hauptlücke (Cash-GmbH) bereits geschlossen hat
 - und die Fortgeltung **keinen Vertrauensschutz** gegen rückwirkende Verschlechterungen begründet !!

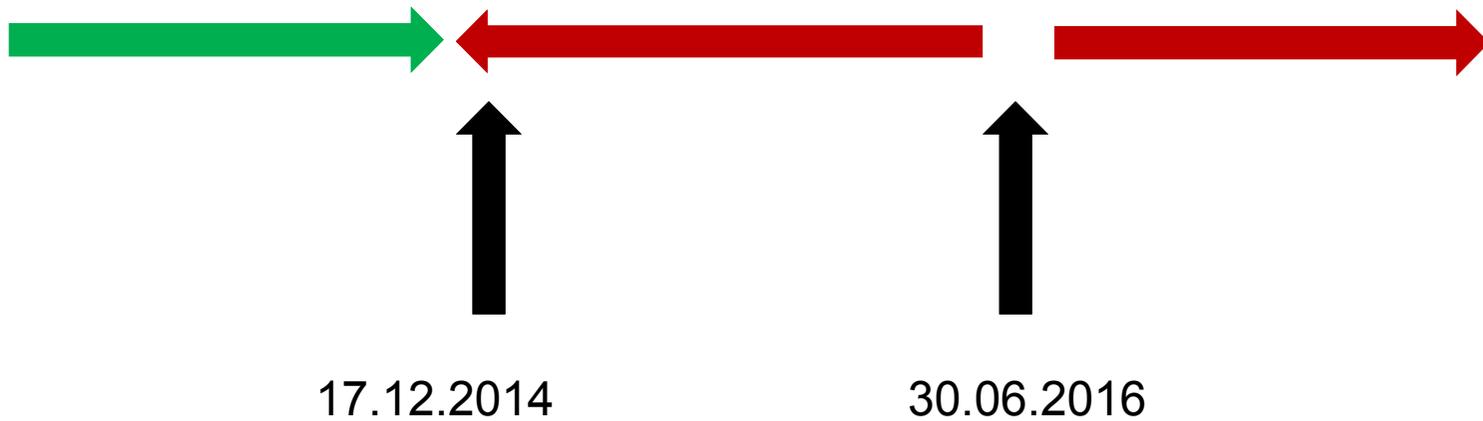
BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer



BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer



BVerfG-Urteil zur Erbschaftsteuer



Rückwirkung nur zur Beseitigung einer
exzessiven Ausnutzung !?

Neuregelung des ErbStG

- „Eckpunktepapier“ BMF
(vgl. ifst-Stellungnahmen)
- BMF Referentenentwurf vom 1. Juni 2015
(Söffing/Krogoll Erb-StB 2015, 194)
- Regierungsentwurf vom 8.7.2015
(Korezkij DStR 2015, 1649)
- Regierungsentwurf vom 7.9.2015 (BT-Drucks 18/5923)
- Stellungnahme BR vom 25.9.2015 (BR-Drucks.353/15)
- Stellungnahme des BR und Gegenäußerung der
Bundesregierung v. 8.10.2015 (BT-Drucks. 18/6279)

Neuregelung des ErbStG

Kernpunkte des Reg-Entwurfs

- **Grundstruktur** von §§ 13a, 13b ErbStG bleibt erhalten (Regel- und Optionsverschönung)
- Neudefinition des begünstigtes Vermögen
- **Lohnsummenregelung** und **Behaltensfristen** bleiben grds.bestehen, aber: Anpassung der LSR
- Begünstigung von „**Familienunternehmen**“
- **Verschönungsabschlag** bei großen Vermögen
- **Verschönungsbedarfsprüfung** (§ 28a ErbStG-E)

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen (§ 13b ErbStG-E)

(3) Zum begünstigten Vermögen gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne ... (der §§ 13, 15 und 18 EStG) ...
nach ihrem Hauptzweck dienen.

Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.

Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen

- es kommt offenbar auf den Hauptzweck des einzelnen WG an, nicht auf den Hauptzweck des Betriebs
- anders noch der RefE
- anders auch offenbar die Beispiele der Begründung des RegE, dort wird auch stets nach dem Hauptzweck des Betriebs gefragt

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen

Beispiel (nachgebildet RegE-Begründung):

Die AB GmbH & Co. KG betreibt die Produktion und den Vertrieb von Keramikfliesen. Gesellschafter sind A und B zu jeweils 50 %. Alleinerbe des A ist sein Sohn S.

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen

Beispiel (nachgebildet RegE-Begründung):

Grundstücke:

Auf dem **Grundstück G1** befinden sich die Maschinen und Anlagen zur Produktion der Fliesen, ein Lager für Rohmaterial und Zwischenprodukte sowie ein Lager für die Fertigprodukte und ein Verkaufsladen.

→ Das Grundstück dient dem Hauptzweck des Betriebs (unmittelbar begünstigtes Vermögen)

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen

Beispiel (nachgebildet RegE-Begründung):

Das **Grundstück G2** ist als Reservefläche für mögliche Erweiterungen vorgesehen; konkrete Pläne bestehen am Stichtag für die Erbschaftsteuer nicht.

→ Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs
(kein unmittelbar begünstigtes Vermögen)

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen

Beispiel (nachgebildet RegE-Begründung):

Das **Grundstück G3** ist an die W-GmbH & Co. KG verpachtet, die dort ein Wohnungsbauunternehmen betreibt. Die Gesellschafter A und B sind jeweils zu 50 % auch Gesellschafter der W-GmbH & Co. KG (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung).

→ Das Grundstück dient im Rahmen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung dem Hauptzweck des Betriebs (unmittelbar begünstigtes Vermögen).

Neuregelung des ErbStG

Begünstigtes Vermögen

Beispiel (nachgebildet RegE-Begründung):

Das **Grundstück G4** ist an die F-GmbH verpachtet, die dort einen Handel mit Fliesen betreibt. Die AB GmbH & Co. KG hält 26 % der GmbH-Anteile an der F-GmbH.

→ Das Grundstück dient nicht unmittelbar dem Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG. Da die Beteiligung an der F-GmbH mehr als 25 Prozent beträgt, erfolgt auch die Verpachtung des Grundstücks mittelbar im Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG. **Folge ?**

Neuregelung des ErbStG

Beteiligungen

Die F-GmbH betreibt ein Labor zur Erforschung abriebfester Fliesen. Die AB GmbH & Co. KG hält 5 % der GmbH-Anteile und nutzt die Forschungsergebnisse in ihrem Betrieb.

- Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beträgt nicht mehr als 25 %. Die F-GmbH ist originär gewerblich tätig. Da die AB GmbH & Co. KG die Ergebnisse nutzt, dient die Beteiligung ihrem Hauptzweck und ist begünstigtes Vermögen.

Neuregelung des ErbStG

Kraftfahrzeug

Die AB GmbH & Co. KG überlässt ihrem Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur Nutzung und nimmt die 1%-Regelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 EStG in Anspruch.

- Das Kraftfahrzeug dient seinem Hauptzweck nach der originär gewerblichen Tätigkeit des Betriebs der AB GmbH & Co. KG. Es ist begünstigtes Vermögen.

Neuregelung des ErbStG

→ Länder (Stellungnahme BR vom 25.9.2015, BR-Drucks.353/15)

Abgrenzung anhand der bisherigen Regelung über das
Verwaltungsvermögen mit Ergänzungen,
Abschaffung der 50%-Grenze

„Anders als im Entwurf der Bundesregierung wird **am bewährten Konzept**
des Verwaltungsvermögens **festgehalten**. Das Verwaltungsvermögens-
konzept ist als solches vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet
worden.“

Neuregelung des ErbStG

→ Bundesregierung (Gegenäußerung der Bundesregierung vom 8.10.2015, BT-Drucks. 18/6279)

:

„Die im Regierungsentwurf vorgesehene Neudefinition des begünstigten Vermögens stellt eine **sachgerechte Abkehr von der Negativdefinition des Verwaltungsvermögenskatalogs** mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen dar.

Hierdurch wird das verschonungswürdige Vermögen zielgenau von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen, das nunmehr der Besteuerung zugeführt wird, abgegrenzt.“

Neuregelung des ErbStG

Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E)

Beschäftigte	Lohnsumme für	
	Regelverschönerung	Vollverschönerung
bis 3	(-)	(-)
4-10	250% in 5 Jahren	500% in 7 Jahren
11-15	300% in 5 Jahren	565% in 7 Jahren
16 und mehr	400% in 5 Jahren	700% in 7 Jahren

Neu: Beschäftigte im Mutterschutz oder Elternzeit, Langzeitkranke und Auszubildende werden nicht mitgezählt (Lohn zählt nicht zur Lohnsumme)

Neuregelung des ErbStG

Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E)

Problem Holdingstrukturen

§ 13a Abs. 3 Sätze 11 und 12 ErbStG-E

→ zusammenrechnen der Lohnsumme entsprechend dem Anteil der Beteiligung

→ **zusätzlich:** § 13a Abs. 3 Satz 12 (!) ErbStG-E

Im Fall einer **Betriebsaufspaltung** sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.

Neuregelung des ErbStG

Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E)

Problem Holdingstrukturen

Länder:

"In die Lohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten eines Betriebes mit begünstigtem Vermögen nach § 13b **(Besitzunternehmen)** sind die Lohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten eines anderen Betriebes **(Betriebsunternehmen)** einzubeziehen, in dem der Erblasser oder Schenker allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem das Besitzunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt."

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E)

- Überschreitet der Erwerb begünstigten Vermögens innerhalb einer Zehnjahresfrist die Grenze von
- 26 Mio. € (Referentenentwurf: 20 Mio.)
- kann der Erwerber die Gewährung eines
- (sich bei höherem Erwerb immer weiter veringenden)
- Verschonungsabschlag **unwiderruflich beantragen.**

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E)

		Regel	Option
→	bis 26 Mio.	85%	100%
→	ab 26 Mio.	„Gleitzone“ von 90 Mio. € ./. 1 % für je 1,5 Mio.	
→	116 Mio.	25%	40%
→	ab 116 Mio.	20%	35%

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E)

Problem:

Sprung bei 116 Mio. ! Bewusst oder unbewusst (Rechenfehler?)

StKI. I: ca. 2,1 Mio. € // StKI. III: ca. 3,5 Mio. €

→ Mehrbelastung beim Überschreiten der Grenze

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E)

Länder:

- Weitergehende Verschonung von 35% großer und größter Vermögen ohne Bedürfnisprüfung ist verfassungswidrig!
- Lösung:

stufenlose Abschmelzung auf 0 (!) von 26-34 (52-60)

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E)

→ mehrfache Erwerbe werden zusammengerechnet
§ 13a Abs. 9 Sätze 2 und 3 ErbStG-E

„Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 von derselben Person innerhalb von **10 Jahren** werden bei der Anwendung des Satzes 1 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb **hinzugerechnet**. Wird die Grenze von 26 Mio. Euro durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, **entfällt die Steuerbefreiung** für die bis dahin nach Absatz 1 oder Absatz 10 als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe **mit Wirkung für die Vergangenheit**.

Die **Festsetzungsfrist** ...

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E i.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

→ Erhöhen der Grenze von 26 Mio. auf 52 Mio. €
Sockelbetrag wird erst bei 142 Mio. € erreicht.

(dann auch StKl. I: 2,1 Mio. € / StKl. III: 3,5 Mio. €
Mehrbelastung beim Überschreiten der Grenze)

→ für sog. **Familienunternehmen**

i.S. von § 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG-E
(„Regelungsmonster“)

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E i.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

An die Stelle des Betrags von **26 Mio** Euro in Satz 1 und 2 tritt vorbehaltlich des Satzes 6 der Betrag von **52 Mio** Euro, wenn der **Gesellschaftsvertrag oder die Satzung** Bestimmungen enthält, die

1. die **Entnahme oder Ausschüttung** des steuerrechtlichen Gewinns nahezu vollständig beschränken, **und**
2. die **Verfügung** über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Angehörige i.S. § 15 Abs. 1 AO beschränken, **und**

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-Ei.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

An die Stelle des Betrags von **26 Mio** Euro in Satz 1 und 2 tritt vorbehaltlich des Satzes 6 der Betrag von **52 Mio** Euro, wenn der **Gesellschaftsvertrag oder die Satzung** Bestimmungen enthält, die

...

3. für den **Fall des Ausscheidens** aus der Gesellschaft eine **Abfindung** vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt

und **(4.)** die Bestimmungen den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechen.

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E i.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

§ 13a Abs. 9 Satz 6 ErbStG-E:

Die Voraussetzungen des Satzes 5 müssen **10 Jahre vor** dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. Die Steuerbefreiung **entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit**, wenn die Voraussetzungen des Satzes 5 nicht über einen Zeitraum von **30 Jahren nach** dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; §§ 13c und 28a bleiben unberührt (?).

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E i.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

§ 13a Abs. 9 Satz 6 ErbStG-E:

In den Fällen des Satzes 5

1. ist der **Erwerber verpflichtet**, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat **anzuzeigen**,
2. endet die **Festsetzungsfrist** für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von der Änderung einer der in Satz 5 genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse Kenntnis erlangt.

Neuregelung des ErbStG

Verschonungsgrenze und verringerter Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-E i.V. mit § 13a Abs. 9 ErbStG-E)

Länder:

- **Administrierbarkeit** der Frist von 30 Jahren dürfte der Praxis **erhebliche Probleme** bereiten
- Verkürzung der nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung einzuhaltenden Frist auf einen Zeitraum von **zehn Jahren** wird als realitätsgerecht erachtet

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

Bei großen Vermögen (also > 26 Mio. bzw. > 52 Mio.)

- ist die auf das **begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag des Erwerbers** zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem **verfügbarem Vermögen i.S. Abs. 2** zu begleichen.

- und: **Negativvoraussetzungen des Abs. 4**

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

→ Problem: **verfügbares Vermögen** (Abs. 2)

50% des

1. mit der Erbschaft oder Schenkung **zugleich** übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört

2. das dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) -- **bereits -- gehörenden** Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

§ 28a Abs. 4 ErbStG-E:

- Erlass steht unter der **auflösenden Bedingung**, dass
1. die Lohnsumme innerhalb der Lohnsummenfrist (7 Jahre) eingehalten wird
 2. die Behaltensregeln innerhalb der Behaltensfrist (7 Jahre) eingehalten werden

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

§ 28a Abs. 4 ErbStG-E:

- Erlass steht unter der **auflösenden Bedingung**, dass
3. der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) **weiteres Vermögen** durch Schenkung oder von Todes wegen erhält, das verfügbares Vermögen im Sinne des Abs. 2 darstellt.
- Erwerber kann dann neuen Antrag stellen

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

Wie soll das in der Praxis funktionieren?

§ 28a Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E:

- Der VA steht von Gesetzes wegen unter dem Vorbehalt des Widerrufs (§ 120 Abs. 2 Nr. 3 AO).

- Der VA ist bei Eintritt der auflösenden Bedingung mit Wirkung für die Vergangenheit ganz oder teilweise zu widerrufen (§ 131 Abs. 4 AO).

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

Alternativ zum Erlass:

→ Neue Stundungsregelung in § 28a Abs. 3 ErbStG-E:

Die nach Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verbleibende Steuer kann ganz oder teilweise **bis zu sechs Monate** gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine **erhebliche Härte** für den Erwerber bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint.

(soweit auch schon § 222 AO)

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

Alternativ zum Erlass:

Neu:

→ Eine **erhebliche Härte** liegt insbesondere vor, wenn der Erwerber

einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen (Abs. 2) veräußern müsste,

um die Steuer entrichten zu können.

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

Stundungszinsen:

grds. ja: „§§ 234 und 238 AO sind anzuwenden.“

AN: § 28a Abs. 7 ErbStG-E i.V. mit § 28 Abs. 1 Satz 2 ErbStG

„Wird kein Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 gewährt, ist die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 entfällt, auf **Antrag bis zu zehn Jahren** zu stunden. § 28 Abs. 1 Satz 2 ist anzuwenden.“

→ auch dann, wenn kein Antrag auf Erlass!

Neuregelung des ErbStG

§ 28a ErbStG-E „Verschonungsbedarfsprüfung“

Achtung: Sowohl Erlass als auch Stundung sind ausgeschlossen, wenn der Verschonungsabschlag (unwiderruflich) beantragt wurde.

§ 28a Abs. 9 ErbStG-E:

„Die Absätze 1 bis 8 gelten nicht, wenn ein Antrag nach § 13c gestellt wurde.“

Brennpunkte des Bilanzsteuerrechts

(Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen)

**Aus der Rechtsprechung des BFH
sowie aktuelle BMF Schreiben**
Ertragsteuern (Dr. Dirk Pohl)

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

1. Zur Geschäftsverteilung

Vier Senate ohne Vorsitzende!

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

2. Rangrücktritt

BFH vom 15. April 2015 (I R 44/14, BStBl. II 2015, S. 769):

Leitsatz:

1. Eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unterliegt dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 (insoweit Bestätigung des Senatsurteils vom 30. November 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332).
2. Beruht der hierdurch ausgelöste Wegfallgewinn auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist er durch den Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren (insoweit Abkehr vom Senatsurteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332).

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

3. Gutschrift auf Kapitalkonto II

BFH vom 29. Juli 2015 (IV R 15/14, DStR 2016, 217):

Leitsatz:

Überträgt der Kommanditist einer KG dieser ein Wirtschaftsgut, dessen Gegenwert allein seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vor, wenn sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag der KG die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (gegen BMF-Schreiben vom 11. Juli 2011 IV C 6 - S-2178 / 09 / 10001, BStBl I 2011, 713, unter I.2.).

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

4. Datenzugriff bei Außenprüfung

BFH vom 16. Dezember 2014 (VIII R 52/12 (BFH/NV 2015,
S. 1455):

Leitsatz:

1. Im Rahmen einer Außenprüfung kann die Finanzverwaltung die Herausgabe digitalisierter Steuerdaten zur Speicherung und Auswertung auf mobilen Rechnern der Prüfer nur verlangen, wenn Datenzugriff und Auswertung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder in den Diensträumen der Finanzverwaltung stattfinden.
2. Eine Speicherung von Daten über den tatsächlichen Abschluss der Prüfung hinaus ist durch § 147 Abs. 6 Satz 2 AO nur gedeckt, soweit und solange die Daten noch für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (z.B. bis zum Abschluss etwaiger Rechtsbehelfsverfahren) benötigt werden.

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

5. Abgeltungssteuer und nahe Angehörige

BFH vom 28. Januar 2015 (VIII R 8/14, BStBl. II 2015, S. 397):

Leitsatz:

1. Gewährt der Steuerpflichtige seinem Ehegatten ein Darlehen zur Anschaffung einer fremdvermieteten Immobilie und erzielt er hieraus Kapitalerträge, ist die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige auf den von ihm finanziell abhängigen Ehegatten bei der Gewährung des Darlehens einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.
2. Der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes verstößt nicht gegen Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG, da er nicht an das persönliche Näheverhältnis der Ehegatten anknüpft, sondern auf der finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber beruht.

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

6. Frist für Antrag auf Regelbesteuerung

BFH vom 28. Juli 2015 (VIII R 50/14, BFH/NV 2015, S. 1624):

Leitsatz:

1. Der Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen. Eine entsprechende konkludente Antragstellung aufgrund des rechtzeitig gestellten Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG scheidet bei einem fachkundig beratenen Steuerpflichtigen in der Regel aus.
2. Die Befristung des Antrags auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG ist verfassungsgemäß.
3. Die mangelnde Kenntnis des Steuerberaters über verfahrensrechtliche Fristen begründet grundsätzlich einen Verschuldensvorwurf, den sich der Steuerpflichtige nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO zurechnen lassen muss, so dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht kommt.

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

7. Verlustverrechnung bei vermögensverwaltender KG

BFH vom 2. September 2014 (IX R 52/13, BStBl. II 2015, S. 263):

Leitsatz:

Nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 15a Abs. 2 EStG ist bei einer Kommanditgesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, der einem Kommanditisten zuzurechnende, nicht ausgeglichene oder abgezogene Verlustanteil mit Überschüssen, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind, zu verrechnen. Zu solchen Überschüssen zählen auch positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

8. Zugriff auf Kassendaten bei Außenprüfung (1)

BFH vom 16. Dezember 2014 (X R 42/13, BStBl. II 2015, S. 519):

Leitsatz:

1. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verpflichten Einzelhändler wie z.B. Apotheker, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen.
2. Verwendet ein Einzelhändler, der in seinem Betrieb im allgemeinen Waren von geringem Wert an ihm der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkauft, eine PC-Kasse, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und eine dauerhafte Speicherung ermöglicht, so sind die damit bewirkten Einzelaufzeichnungen auch zumutbar.
3. Die Finanzverwaltung ist in diesem Fall nach § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt, Zugriff auf die Kasseneinzeldaten zu nehmen.

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

8. Zugriff auf Kassendaten bei Außenprüfung (2)

BFH vom 16. Dezember 2014 (X R 29/13, BFH/NV 2015, S. 790):

Leitsatz:

Verwendet ein Einzelhändler, hier ein Apotheker, eine PC-Kasse, die die detaillierten Informationen in Bezug auf den einzelnen Verkaufsvorgang aufzeichnet und speichert, muss er dem Betriebsprüfer den diesbezüglichen Datenzugriff gewähren.

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

8. Zugriff auf Kassendaten bei Außenprüfung (3)

BFH vom 16. Dezember 2014 (X R 47/13, BFH/NV 2015, S. 793):

Leitsatz:

1. Ein Apotheker ist im Rahmen der Zumutbarkeit verpflichtet, sämtliche Geschäftsvorfälle, und damit auch Bargeschäfte, aufzuzeichnen.
2. Werden die einzelnen Verkäufe durch eine PC-Kasse aufgezeichnet und gespeichert, hat der Apotheker die entsprechenden Dateien im Rahmen einer Außenprüfung dem Betriebsprüfer auf dessen Verlangen zu überlassen.

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

9. Vorlage an den Großen Senat zum Sanierungserlass

BFH vom 25. März 2015 (X R 23/13, BStBl. II 2015, S. 696;
GrS 1/15):

Leitsatz:

Dem Großen Senat wird folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Verstößt das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 IV A 6 - S-2140 - 8/03 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6 - S-2140 / 07 / 10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?

IV. Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

10. BMF-Schreiben

- Negative Einlagezinsen (BMF-Schreiben vom 27. Mai 2015, BStBl. I 2015, S. 473 siehe auch gleichlautende Ländererlasse vom 17. November 2015, zur Gewerbesteuer, BStBl. I S. 896)
- Organschaft und atypische stille Beteiligung vom 20. August 2015 (BStBl. I 2015, S. 649)
- Schreiben betr. Anwendung des § 50 i Abs. 2 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266), DStR 2016, 65

Aus der Rechtsprechung des BFH sowie aktuelle BMF Schreiben

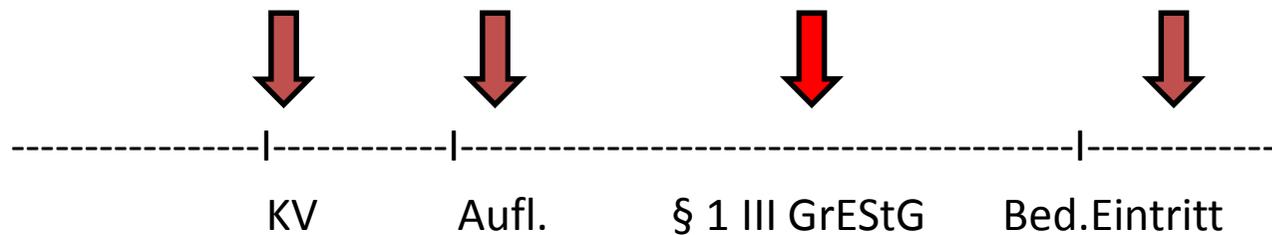
*Erbschaft- und Grunderwerbsteuer
(Prof. Dr. Matthias Loose)*

Gründerwerbsteuer

Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH-Urteil vom 11.12.2014, II R 26/12, BStBl II 2015, 402

- Hat eine Gesellschaft ein Grundstück unter einer aufschiebenden Bedingung gekauft, so gehört es i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG erst ab Eintritt der Bedingung zu ihrem Vermögen, und zwar auch dann, wenn bereits zuvor die Auflassung erklärt wird.



Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH-Urteil vom 17.12.2014, II R 2/13, BStBl II 2015, 557

Ü1 Einzelunternehmen (Vater) → OHG (Vater und Söhne)

(Ü1a) Formwechsel OHG → KG1

Ü2 KG1 → KG2

Ü3 Abtretung KG Anteile an Komplementär-GmbH

- FA hat zwar erkannt, dass für diesen Erwerbsvorgang die Begünstigungsvoraussetzungen des § 5 Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 2 GrEStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG zunächst erfüllt waren.
- nicht gesehen jedoch, dass die Begünstigung wegen Ü3 entfallen ist.

Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen (§§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG)

BFH-Urteil vom 17.12.2014, II R 2/13, BStBl II 2015, 557

- Die Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach **§ 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG** für einen Grundstückserwerb der Personengesellschaft von ihrem Gesellschafter auf die Bemessungsgrundlage für einen späteren steuerbaren Wechsel im Gesellschafterbestand dieser Personengesellschaft hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die Steuer für den Grundstückserwerb der Gesellschaft von ihrem Gesellschafter festgesetzt und erhoben wurde.

Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen (§ 16 GrEStG)

BFH-Urteil vom 20.1.2015 II R 8/13, BStBl II 2015, 553

Sachverhalt:

- Kläger und ein weiterer Gesellschafter gründeten 2001 eine GmbH, deren Stammkapital von 50.000 € sie je zur Hälfte übernahmen.

- Am 28. Dezember 2005 trat der andere Gesellschafter seinen GmbH-Geschäftsanteil an die GmbH ab.

Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen (§ 16 GrEStG)

BFH-Urteil vom 20.1.2015 II R 8/13, BStBl II 2015, 553

Der einzige verbleibende Gesellschafter einer grundbesitzenden GmbH verwirklicht den Tatbestand einer Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auch dann, wenn nicht er selbst, sondern die GmbH den Geschäftsanteil des anderen Gesellschafters kauft

Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen (§ 16 GrEStG)

BFH-Urteil vom 20.1.2015 II R 8/13, BStBl II 2015, 553

- § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG betrifft über den Wortlaut hinaus auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG.

- § 16 Abs. 5 GrEStG dient der Sicherung der Anzeigepflichten aus §§ 18 und 19 GrEStG und wirkt dem Anreiz entgegen, durch Nichtanzeige einer Besteuerung der in dieser Vorschrift genannten Erwerbsvorgänge zu entgehen.

Einheitlicher Erwerbsgegenstand

BFH-Urteil vom 3. März 2015 II R 9/14, BStBl II 2015, 660

→ Verpflichtet sich der Grundstücksverkäufer lediglich zur **Errichtung des Rohbaus** und beauftragt der Erwerber Dritte mit den Ausbauarbeiten ...

Einheitlicher Erwerbsgegenstand

BFH-Urteil vom 3. März 2015 II R 9/14, BStBl II 2015, 660

→ ... setzt die **Einbeziehung** der hierfür aufgewendeten Kosten in die Bemessungsgrundlage voraus, dass die später mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen ... **personell, wirtschaftlich o. gesellschaftsrechtlich** eng verbunden sind **oder** aufgrund von Abreden zusammenarbeiten **oder** durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge hinwirken.

Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen

BFH-Urteil vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE nn

- Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft ändert sich i.S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG mittelbar,
- wenn ein an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligter Gesellschafter mit einem oder mehreren Treugebern vereinbart, den Gesellschaftsanteil (>95%) treuhänderisch für diese zu halten

Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen

BFH-Urteil vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE nn

- Schuldrechtliche Bindungen können es nach den § 1 Abs. 2a GrEStG zugrunde liegenden Wertungen rechtfertigen, den Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten zuzurechnen und diesen wie einen neuen Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft zu behandeln.

Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen

BFH-Urteil vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE nn

- Dem steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber als Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833) die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Einfügung der neuen Sätze 2 bis 5 StÄndG 2015 vom 2. November 2015 (BGBl I 2015, 1834) ergänzt hat.

Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen

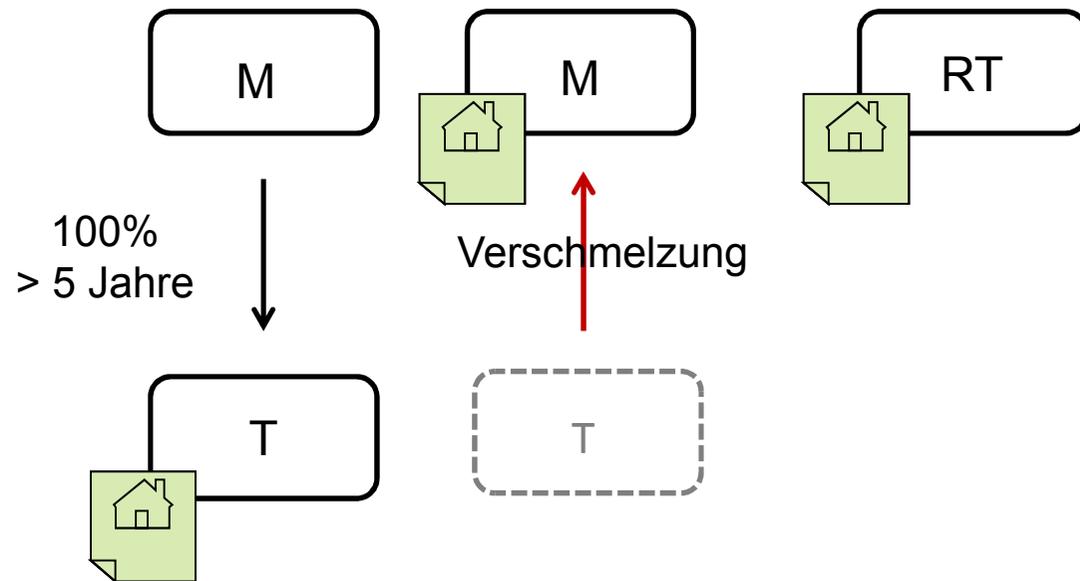
BFH-Urteil vom 25. November 2015 II R 18/14, BFHE nn

- Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist verwirklicht, wenn den Treugebern als neuen Gesellschaftern entsprechend dem vorgefassten Plan bezogen auf das geplante Eigenkapital mindestens 95 % der Anteile an der Personengesellschaft zuzurechnen sind (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. Februar 2014, BStBl I 2014, 561, Tz. 3)

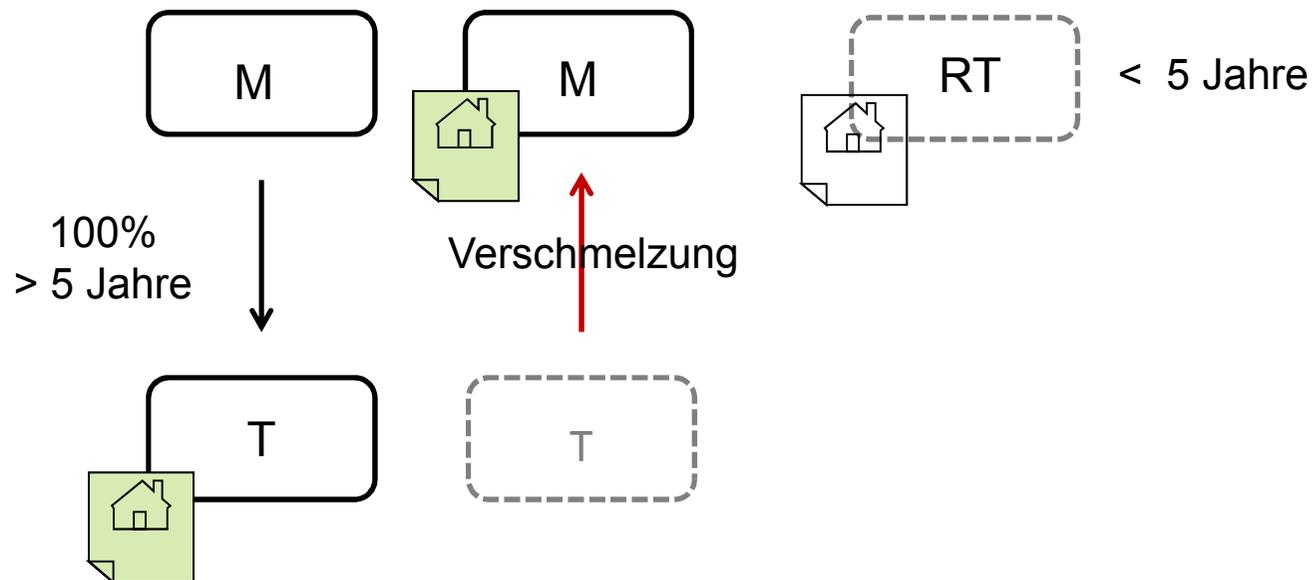
Anhängige Verfahren zu § 6a GrEStG

- II R 63/14: Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern
- II R 58/14: Fünfjahresfrist des § 6a Satz 4 GrEStG grundstücksbezogen oder beteiligungsbezogen?
- II R 62/14: Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG bei Umstrukturierung im Konzern
- II R 36/14: Grunderwerbsteuerbefreiung bei Ausgliederung auf neu gegründete Gesellschaft im Konzern
- II R 50/13: Verschmelzung

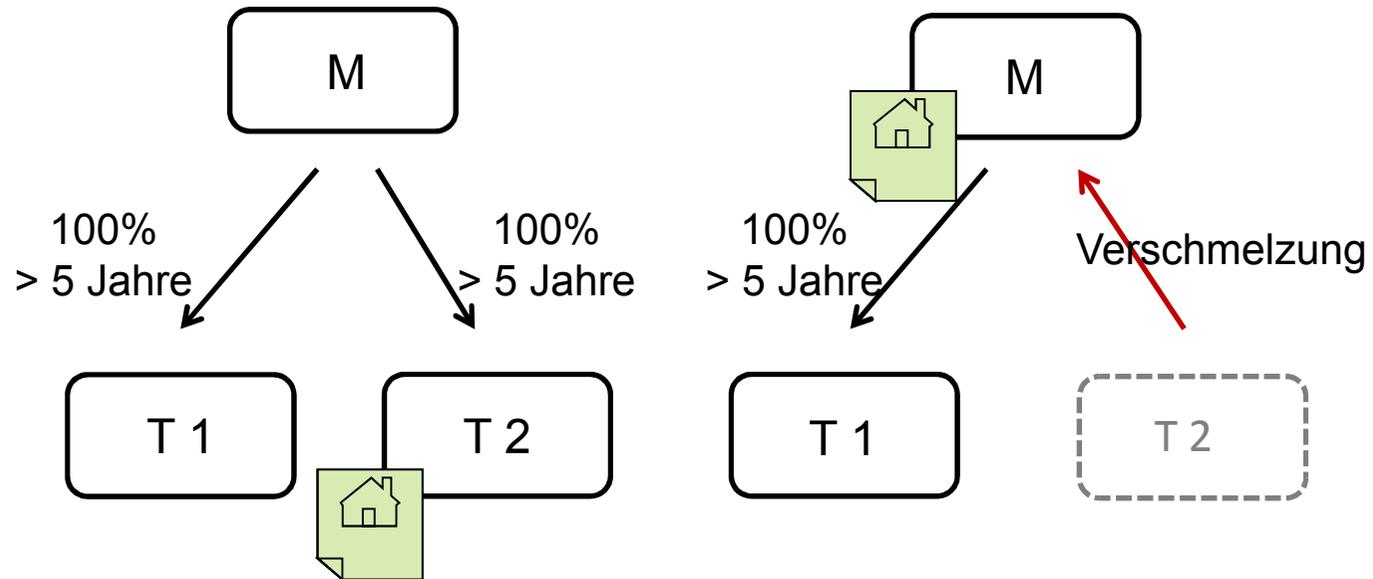
Grundfall Verschmelzung



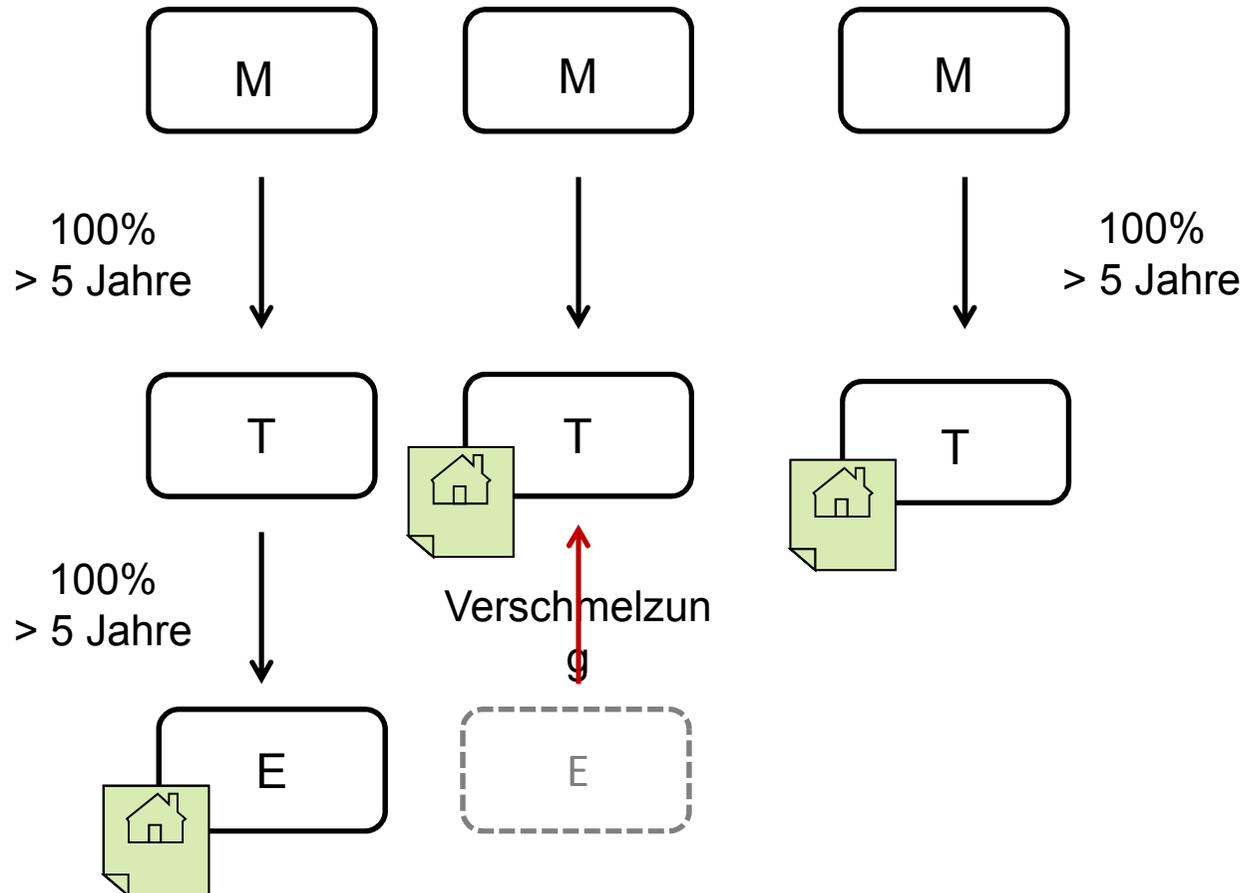
Variante 1 Mutter „stirbt“ frühzeitig



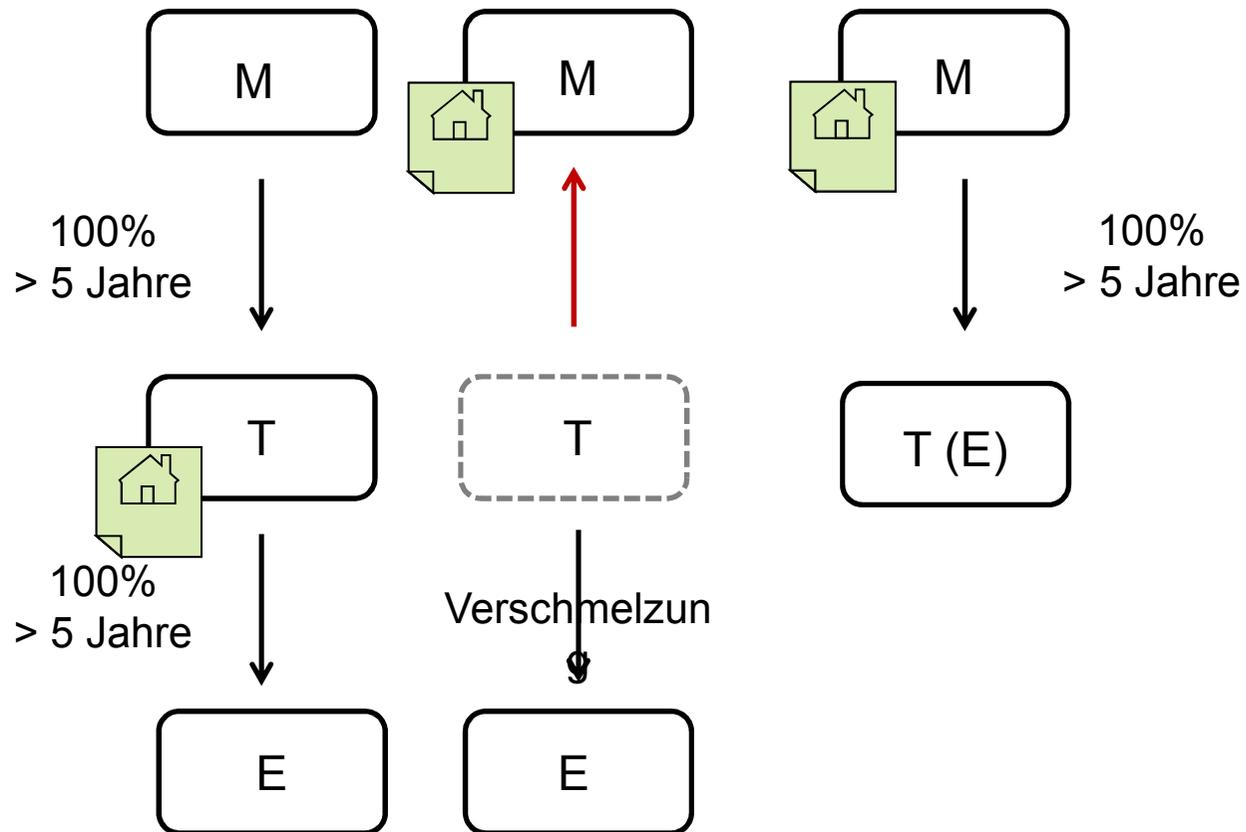
Variante 2 weitere (unbeteiligte) Tochtergesellschaften



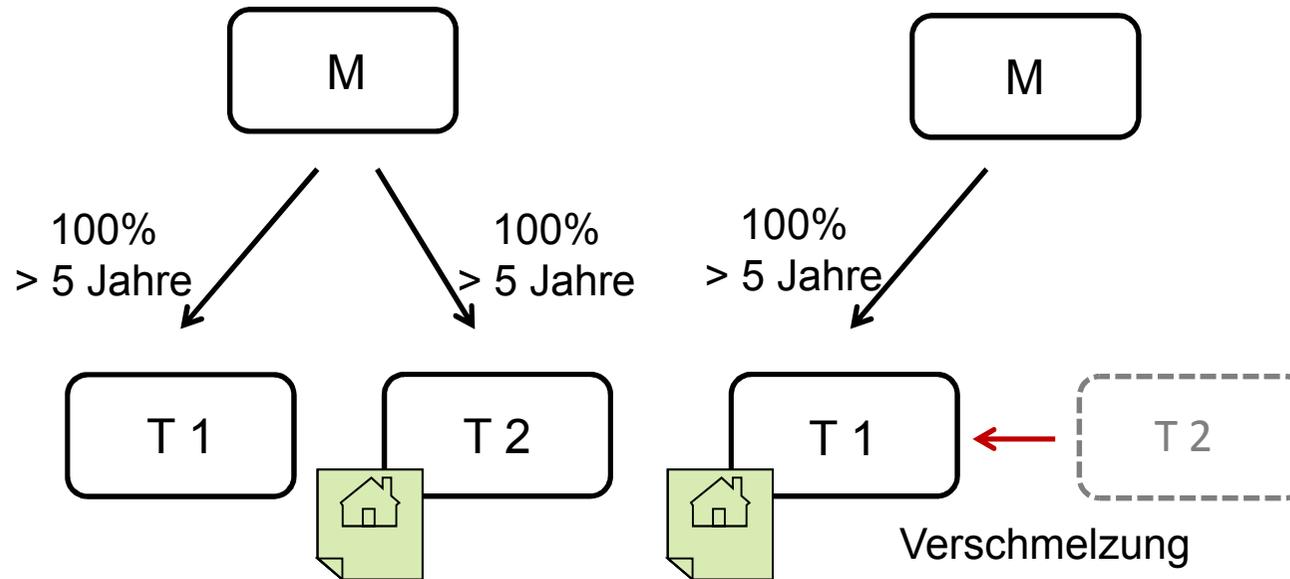
Variante 3 Verschmelzung bei mehrstufiger Beteiligung



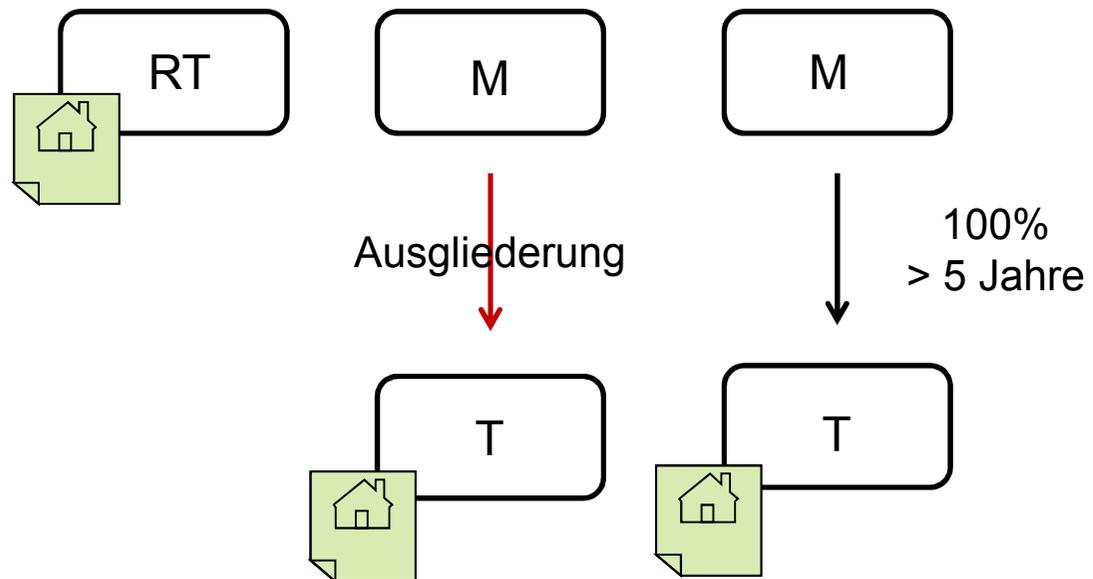
Variante 3a Verschmelzung bei mehrstufiger Beteiligung



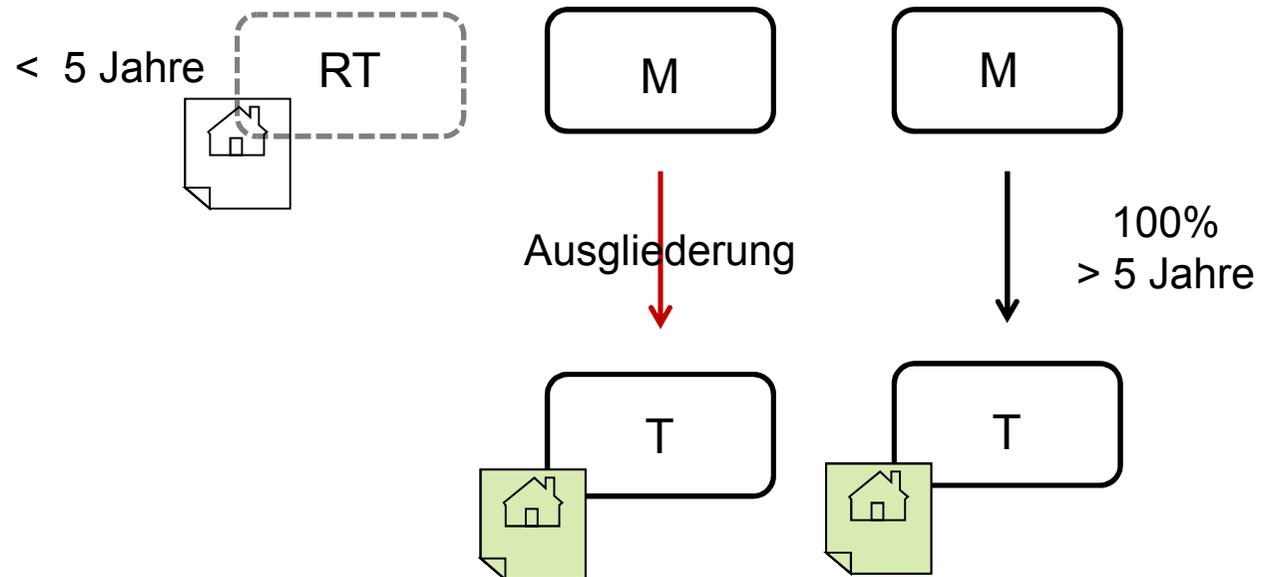
Variante 4 Verschmelzung auf Schwestergesellschaft



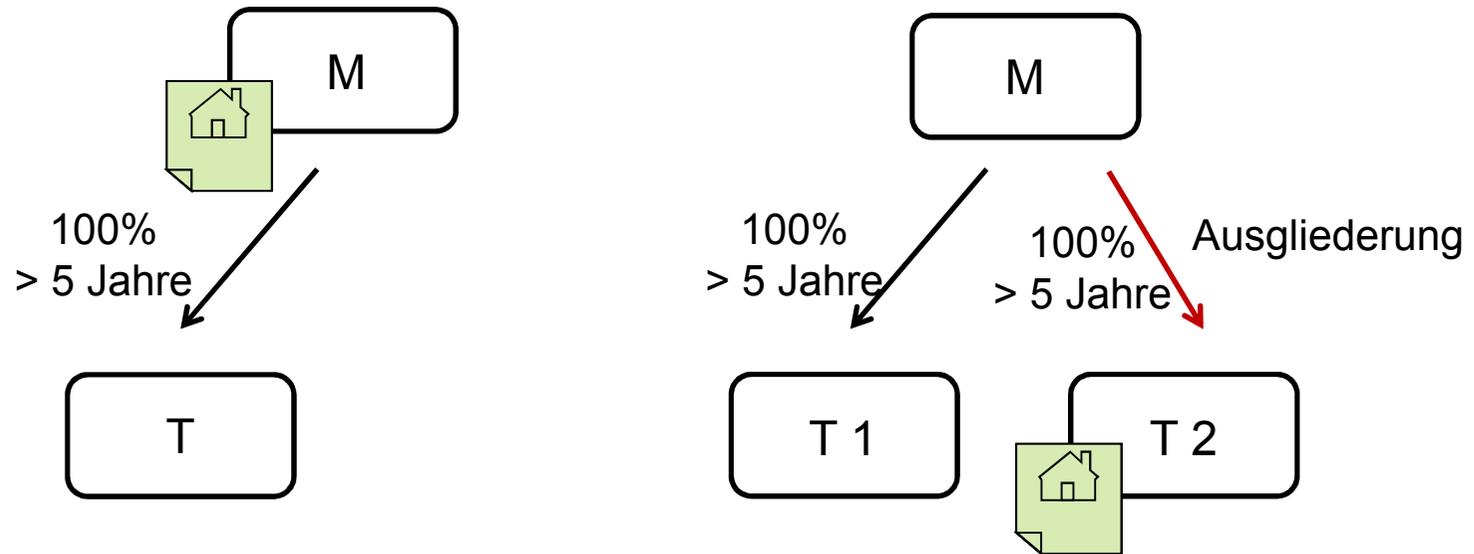
Grundfall Ausgliederung durch Neugründung



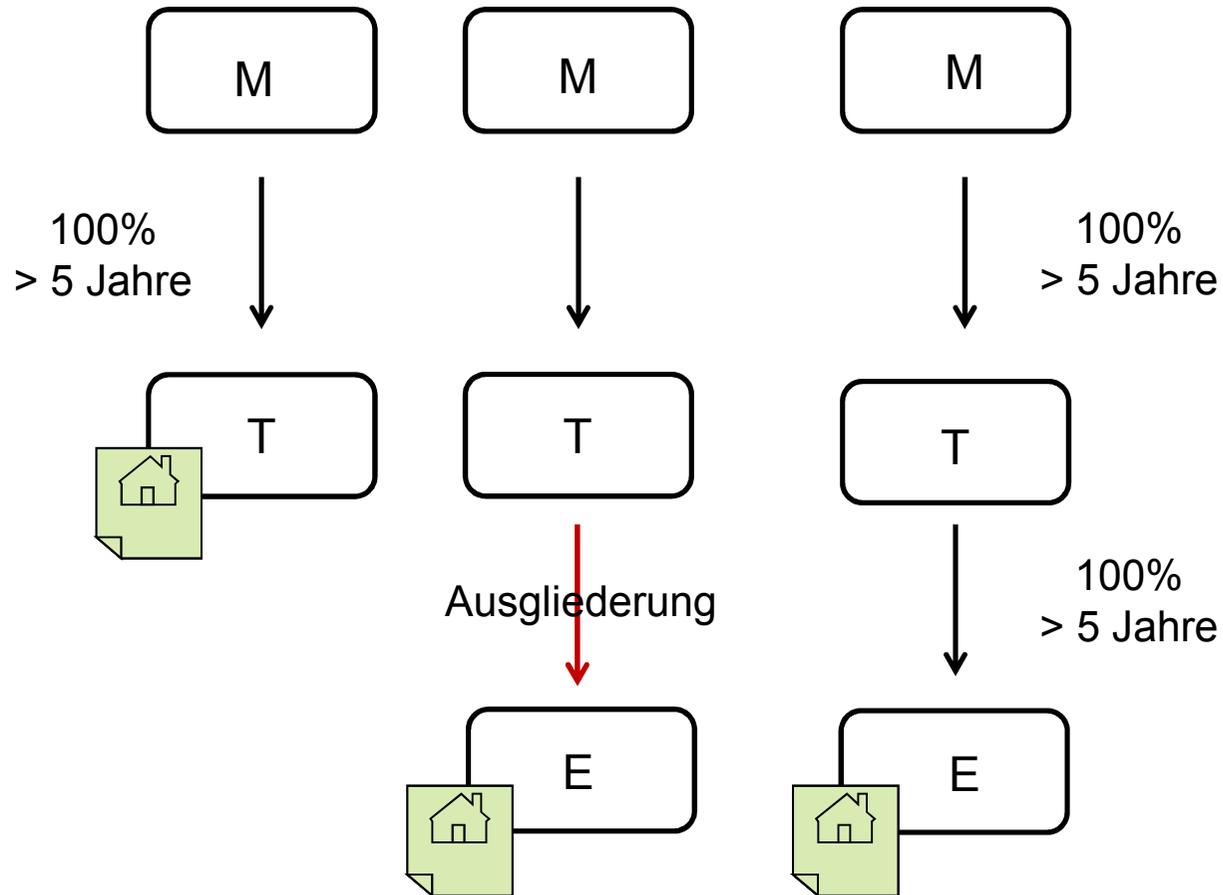
Variante 1 Rechtsträger „zu jung“



Variante 2 weitere (unbeteiligte) Tochtergesellschaften



Variante 3 Ausgliederung bei mehrstufiger Beteiligung

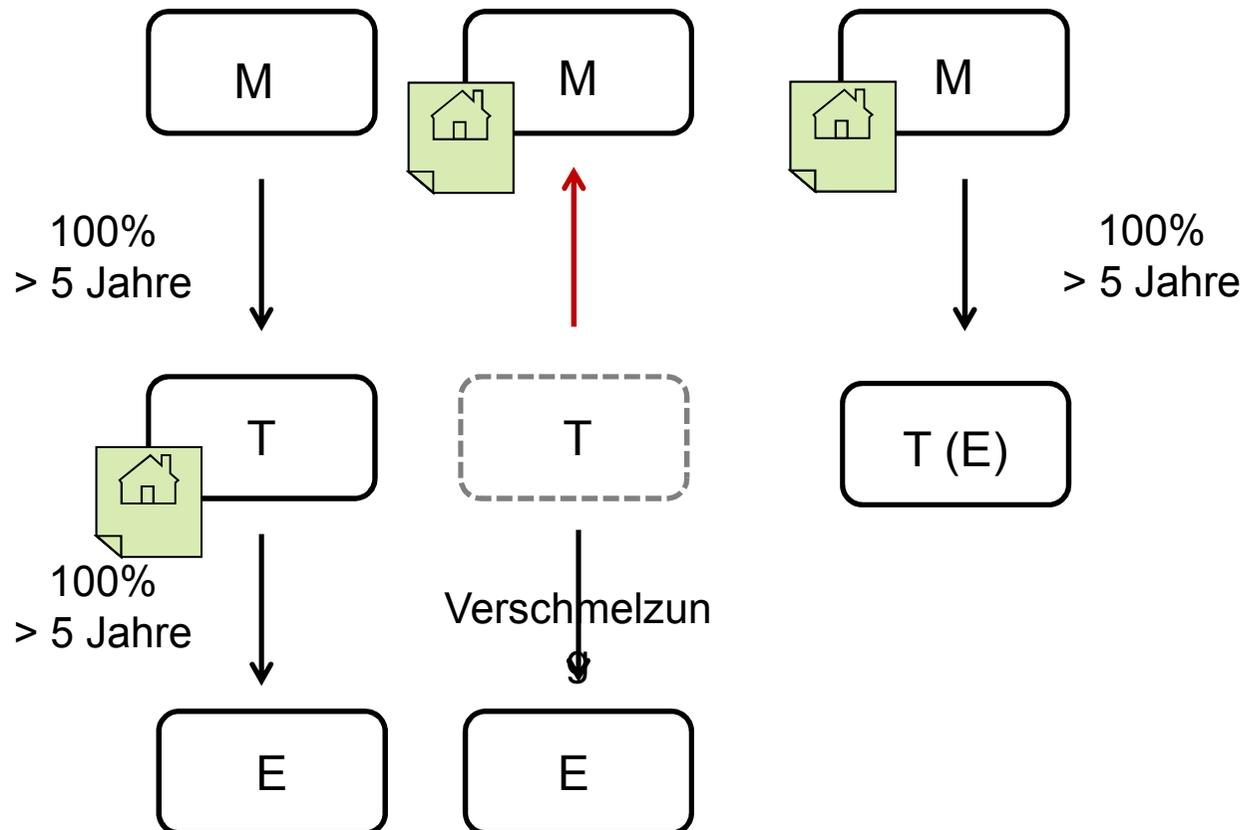


Anwendung des § 6a GrEStG

BFH-Beschluss vom 25. November 2015 II R 62/14

- Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten und zum Verhältnis von § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG, nach deren Wortlaut § 6a GrEStG auf Umwandlungsvorgänge, bei denen ein Rechtsträger untergeht oder neu entsteht (Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung oder Vermögensausgliederung zur Neugründung), nicht anwendbar ist, zu § 6a Satz 1 GrEStG ... sowie zum möglichen **Beihilfecharakter** des § 6a GrEStG Stellung zu nehmen.

Verschmelzung bei mehrstufiger Beteiligung

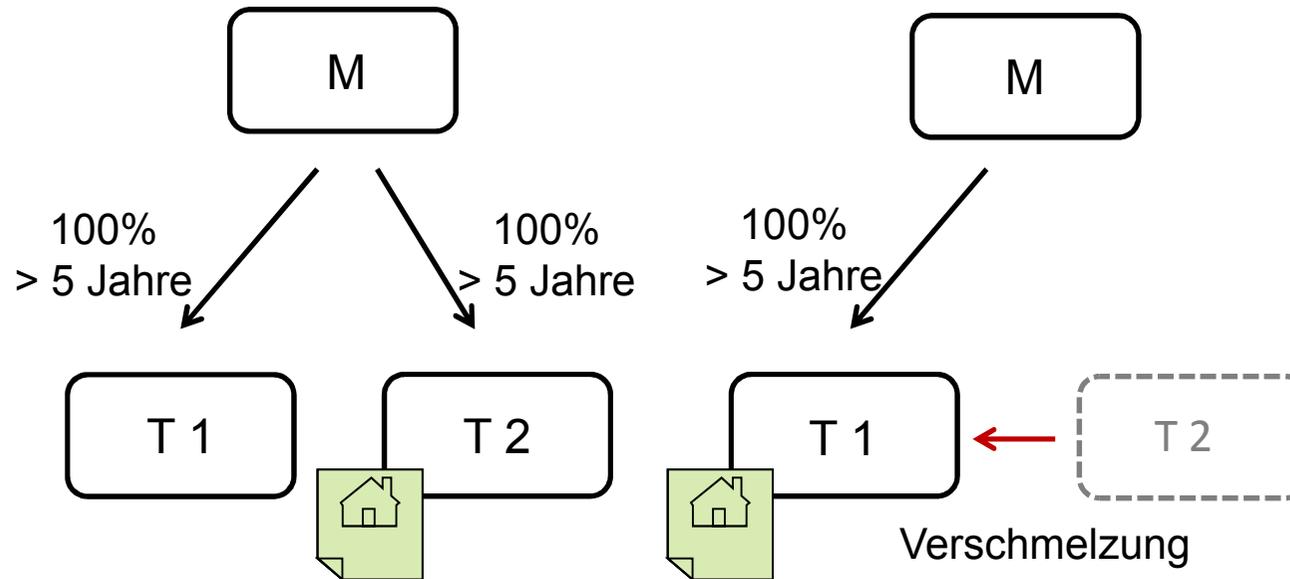


Anwendung des § 6a GrEStG

BFH-Beschluss vom 25. November 2015 II R 63/14

- Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten und zu der Frage, ob die Anwendung des § 6a GrEStG voraussetzt, dass der herrschende Rechtsträger ein **Unternehmen i.S. des § 2 UStG** ist, sowie zum möglichen **Beihilfecharakter des § 6a GrEStG** Stellung zu nehmen.

Verschmelzung auf Schwestergesellschaft

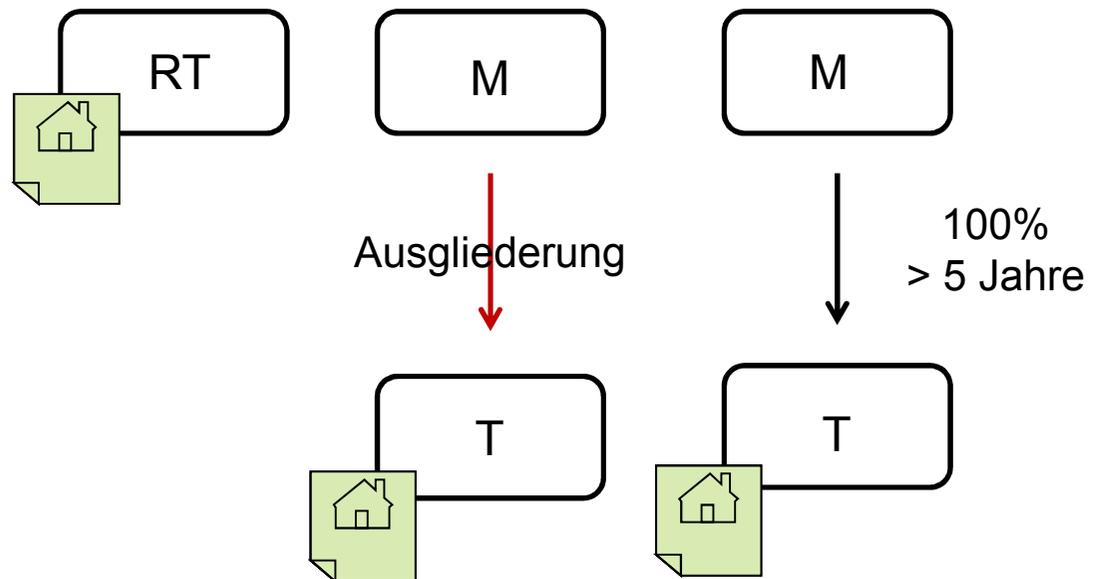


Anwendung des § 6a GrEStG

FG Düsseldorf-Urteil vom 7. Mai 2014 7 K 281/14 GE
EFG 2014, 1424 (BFH: II R 36/14).

- Ebenso, wie die Einhaltung der Vorbehaltensfrist nach § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG zu sinnwidrigen Ergebnissen führen kann, wenn die Gesamthand noch keine fünf Jahre bestanden hat, ist die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG nicht bereits deshalb zu versagen, wenn das herrschende Unternehmen seine Beteiligung an dem beherrschten Unternehmen noch keine fünf Jahre gehalten hat, weil das beherrschte Unternehmen neugegründet wurde.

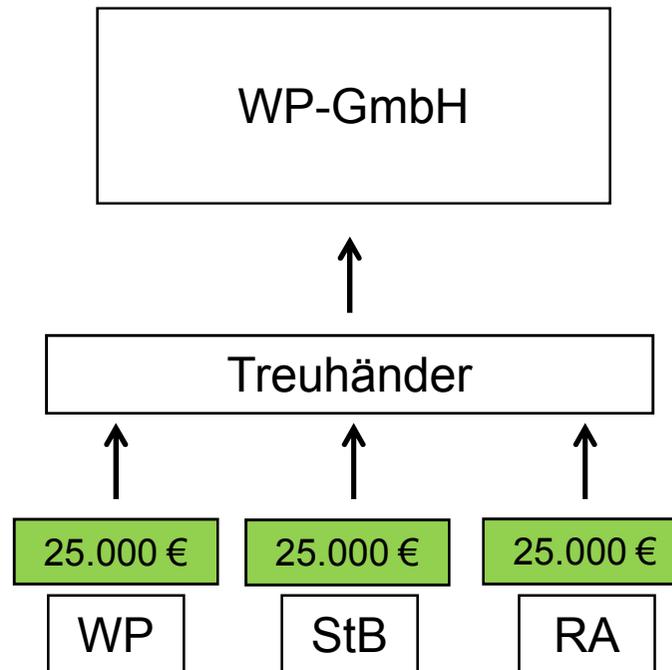
Ausgliederung durch Neugründung



Erbschaft- und Schenkungsteuer

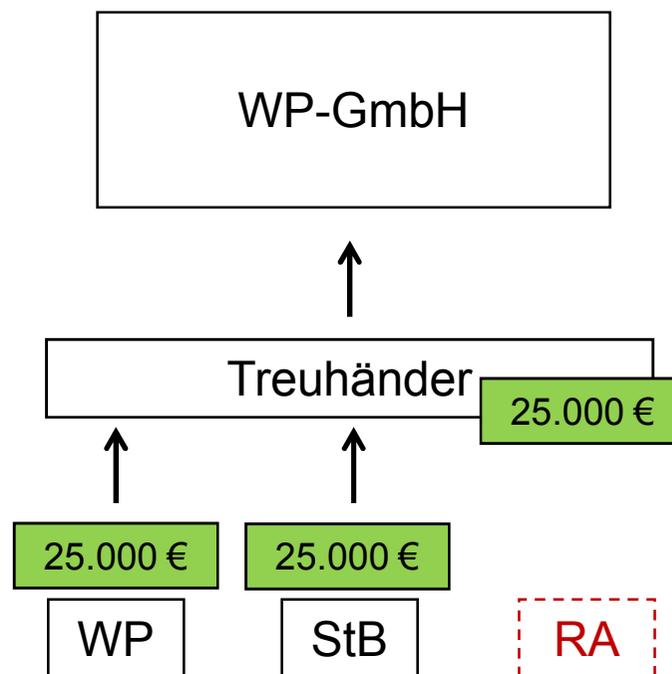
Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13 –, BFHE nn



Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

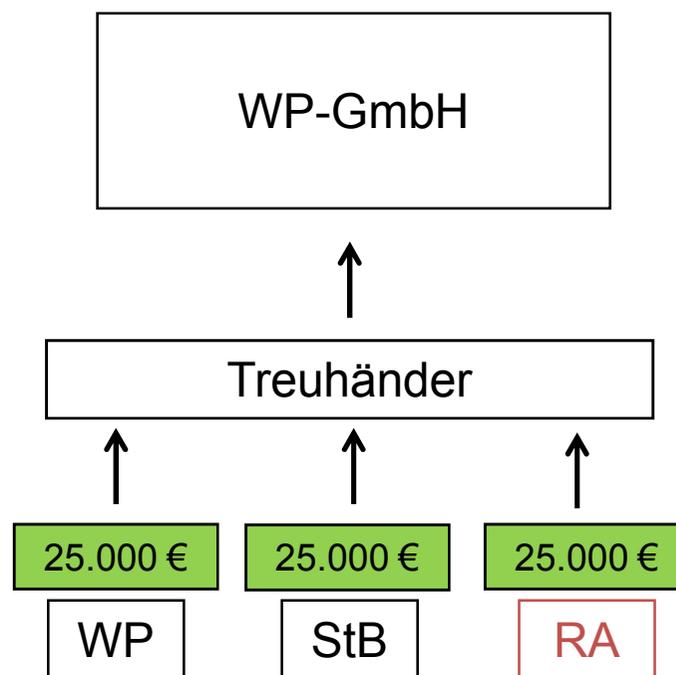
BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13 –, BFHE nn



(c) Loose 2016

Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13 –, BFHE nn



Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 Sätze 1 und 2 ErbStG

BFH, Urteil vom 04. März 2015 – II R 51/13 –, BFHE nn

- Vereinbaren die Gesellschafter einer GmbH, dass sie beim Erreichen einer bestimmten Altersgrenze ihren Geschäftsanteil zum **Nominalwert** an einen Treuhänder verkaufen, der den Geschäftsanteil nach außen im eigenen Namen, im Innenverhältnis aber für die verbleibenden Gesellschafter erwirbt und hält und von diesen Gesellschaftern auch den Kaufpreis zur Verfügung gestellt bekommt,
 - ist jedenfalls nicht die GmbH Erwerberin i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG
- **Wer dann ? Gesellschafter ?**

Übertragung von Begünstigungen bei mehreren Erben

BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 39/13

Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

→ Ein Familienheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG setzt u.a. voraus, dass der begünstigte Erwerber nach dem Erbfall die in einem bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG befindliche Wohnung **unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt.**

Übertragung von Begünstigungen bei mehreren Erben

BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 39/13

Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

→ Dazu muss der Erwerber innerhalb einer **angemessenen Zeit** nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen und durch den Einzug in die Wohnung **tatsächlich umsetzen**.

Übertragung von Begünstigungen bei mehreren Erben

BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 39/13

Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

→ Innerhalb von 6 Monaten (+)

→ mehr als 6 Monate:

Erwerber muss darlegen und glaubhaft machen, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat.

Übertragung von Begünstigungen bei mehreren Erben

BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 39/13

Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

→ Bei Übertragung des begünstigten Vermögens aufgrund einer vom Erblasser begründeten Verpflichtung oder im Rahmen der Teilung des Nachlasses steht die Steuerbefreiung nicht dem Ersterwerber, sondern dem nachfolgende Erwerber zu, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG erfüllt sind.

Übertragung von Begünstigungen bei mehreren Erben

BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 39/13

Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

→ Eine Erhöhung des Werts des begünstigten Vermögens nach § 13c Abs. 2 Satz 3 ErbStG ist insbesondere möglich, wenn bei einer aus zwei Miterben bestehenden Erbengemeinschaft ein Miterbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses das Alleineigentum an einem vermieteten Grundstück (§ 13c Abs. 3 ErbStG), also **begünstigtes Vermögen erhält** und hierfür dem übertragenden Miterben das Alleineigentum an einem **anderen Grundstück** überlässt.

Übertragung von Begünstigungen bei mehreren Erben

BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 39/13

Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

→ Der Senat hat erhebliche Zweifel, ob die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG verfassungsgemäß ist.

Eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zur Einholung einer Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG kommt wegen BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12 nicht in Betracht

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

BFH-Beschluss vom 18.2.2015 II R 12/14 (Beitrittsaufforderung)
BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 12/14

Problem:

- Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten und zu der Frage Stellung zu nehmen, ob die Verbindlichkeit aus einem geltend gemachten **Pflichtteil** nur anteilig als **Nachlassverbindlichkeit** abgezogen werden kann, wenn zum Nachlass ein nach § 13a ErbStG begünstigter Anteil an einer Kapitalgesellschaft gehört

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

R E 10.10 ErbStR 2011

Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten

→ (2) Bei **Pflichtteilsansprüchen** besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, so dass diese Last von der Beschränkung des Abzugs erfasst wird.

Bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten besteht dagegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen.

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

→ jetzt auch: Zahlung des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangener Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 14. Januar 2015 3-S381.0/46)

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 12/14

- Die Verpflichtungen zur Zahlung des geltend gemachten Pflichtteils und des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers sind auch dann **in voller Höhe** als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar,

- wenn zum Nachlass ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft gehört, dessen Erwerb nach § 13a ErbStG begünstigt ist

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 12/14

- Der von § 10 Abs. 6 ErbStG vorausgesetzte wirtschaftliche Zusammenhang ist nur gegeben, wenn Schulden oder Lasten bestimmten zum Nachlass gehörenden aktiven Vermögensgegenständen oder Vermögen zugeordnet werden können.
- Bemessung des Pflichtteils nach dem Wert des Nachlasses (§§ 2311 ff. BGB) begründet keinen wirtschaftlichen Zusammenhang.
- Parallel: BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 21/13 (Vermächtnis)
BFH-Urteil vom 22.7.2015 II R 15/14 (Pflichtteil)

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Beispiel

A und B sind Kinder des verstorbenen E. E hat A zum Alleinerben bestimmt. Zum Nachlass gehören ein zunächst von E, dann von A selbstgenutztes EFH in München im Wert von 1 Mio. € sowie Bar- und Sparvermögen in Höhe von ebenfalls 1 Mio. €.

FinVerw.: Pflichtteilsanspruch: 500.000 €, entfällt zu je $\frac{1}{2}$ auf begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen und kann nach § 10 Abs. 6 ErbStG nur in Höhe von 250.000 € als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden.

BFH.: Abzug in voller Höhe.

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Beispiel

A	1.000.000 € (Haus)	
	1.000.000 € (Geld)	
	2.000.000 €	
./. § 13 Abs. 4c	1.000.000 €	
	1.000.000 €	
./. § 10 Abs.6	500.000 €	250.000 €
./. § 16	400.000 €	400.000 €
	100.000 €	350.000 €
Steuer	7.000 €	38.500 €

Kürzung von Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Beispiel

B 500.000 €

 ./. § 16 400.000 €
 100.000 €

Steuer 7.000 €

→ kein Korrespondenzprinzip !

Grundstücksverwaltende Personengesellschaften

(Dr. Michaela Engel)

Update zum Berufsrecht

(Dr. Dirk Pohl)

VI. Update zum Berufsrecht

EuGH, Urteil v. 17.12.2015, C-342/14, DStRE 2016, 120

Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er es nicht zulässt, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats, in der die Voraussetzungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen festgelegt sind, die Dienstleistungsfreiheit einer Steuerberatungsgesellschaft beschränkt, die nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats, in dem sie niedergelassen ist, gegründet wurde und in diesem Mitgliedstaat, in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert ist, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger im erstgenannten Mitgliedstaat erstellt und an die Finanzverwaltung dieses Mitgliedstaats übermittelt, ohne dass die Qualifikation, die diese Gesellschaft oder die natürlichen Personen, die für sie die Dienstleistung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erbringen, in anderen Mitgliedstaaten erworben haben, ihrem Wert entsprechend anerkannt und angemessen berücksichtigt wird.

VI. Update zum Berufsrecht

BVerfG, 1 BvL 6/13

Das Sozietätsverbot aus § 59a Abs. 1 Satz 1 BRAO verletzt das Grundrecht der Berufsfreiheit, soweit es Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten eine gemeinschaftliche Berufsausübung mit Ärztinnen und Ärzten oder mit Apothekerinnen und Apothekern im Rahmen einer Partnerschaftsgesellschaft untersagt.

12./13 Februar 2016

Grundstücksverwaltende Personengesellschaften

ALICANTE
BERLIN
BRATISLAVA
BRÜSSEL
BUDAPEST
BUKAREST
DRESDEN
DÜSSELDORF
FRANKFURT/M.
LONDON
MOSKAU
MÜNCHEN
NEW YORK
PRAG
WARSCHAU

NOERR.COM

Dr. Michaela Engel

Noerr

1. Einkünftequalifikation (1)

- Abgrenzung § 14 Satz 3 AO, § 21 EStG versus § 15 Abs. 2 EStG
 - Abgrenzung der vermögensverwaltenden Tätigkeit vom Gewerbebetrieb
 - Personengesellschaft ist Subjekt der Einkünftequalifikation und -erzielung
 - Tätigkeit oder Rechtsform der Gesellschafter ist irrelevant
 - Frage der Erbringung von Sonderleistungen (z.B. Werbe-, Service- und Wartungsleistungen)?
 - Frage der Überlassung von Betriebsvorrichtungen?
- Abgrenzung § 21 EStG versus § 20 EStG
 - Bislang galt wohl eher der Grundsatz, dass die Herkunft der Mittel grds. unerheblich ist und Zinsen aus der Kapitalanlage daher grds. zu Einkünften aus § 20 EStG führen
 - Zinsen aus Instandhaltungsrücklage grds. Einkünfte aus § 20 EStG, aber Zinsen aus Bausparverträgen ggf. § 21 EStG, wenn alleiniger Zweck die Erlangung des Darlehens ist, um zukünftige Mieteinkünfte zu erzielen
 - FG Berlin-Brandenburg v. 6.1.2015: Zinsen aus Anlage von Überschüssen aus der Vermietung sind grds. den Einkünften aus § 21 EStG zuzuordnen

1. Einkünftequalifikation (2)

FG Berlin-Brandenburg vom 06.01.2015 6 K 6190/12

■ Sachverhalt

- Nicht gewerblich geprägte Fonds KG vermietete Seniorenwohn- und Pflegeheime
- Nach Fondsprospekt war Vorhaltung einer Liquiditätsreserve zur Finanzierung weiterer Instandhaltungsmaßnahmen und ggf. Mietausfällen vorgesehen
- Liquide Mittel schwankten in den Jahren zwischen EUR 508.000 und EUR 808.000, wobei die Mittel wohl auf einem „Kontokorrentkonto“ geführt wurden; auf diesem wurden Zins- und andere Gutschriften sowie Abbuchungen (insb. Zins- und Tilgung für Immobiliendarlehn) erfasst
- Fonds KG erklärte die Einkünfte im Rahmen der Feststellungserklärung als Einkünfte aus Kapitalvermögen
- FA setzte Einkünfte aus § 21 EStG fest

1. Einkünftequalifikation (3)

FG Berlin-Brandenburg vom 06.01.2015 6 K 6190/12

■ Entscheidung

- Zinsen sind nur dann § 20 EStG zuzuordnen, wenn Schwerpunkt der wirtschaftlichen Veranlassung für die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen spricht
- Insb. dann der Fall, wenn das zugrunde liegende Kapitalvermögen von der operativen Vermietungstätigkeit getrennt wird und nicht mehr der laufenden Bewirtschaftung der Vermietungsobjekte dient
- § 20 Abs. 8 EStG weist Einkünfte konkret den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu und ist daher lex specialis zu § 21 Abs. 3 EStG
- Fraglich, inwieweit sich hieraus weitergehende Schlüsse ziehen lassen

1. Einkünftequalifikation (4)

- Gewerbliche Infizierung i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG
 - Grds. infiziert jede gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft, aber Unschädlichkeitsgrenzen (1,25% des Umsatzes, H 15.8 Abs. 5 EStR; aber BFH v. 27.08.2014 3% des Umsatzes, max. EUR 24.500)
- Gewerbliche Prägung i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG
 - Gewerbliche Prägung durch Geschäftsführungsbefugnis des Kommanditisten vermeidbar
 - Befugnis muss sich aus Gesellschaftsvertrag ergeben
 - Geschäftsführung muss nicht ausgeübt werden
 - Befugnis kann auch bei Kapitalgesellschafts-Kommanditist liegen (R. 15.8 Abs. 6 S. 2 EStR)
 - Thema der gewerblichen Prägung bei sog. Einheitsgesellschaft (FG Münster vom 28.08.2014)

1. Einkünftequalifikation (5)

FG Münster vom 28.08.2014 – 3 K 743/13 F (AZ BFH IV R 42/14)

■ Sachverhalt

- KG selbst hält sämtliche Anteile an der eigenen Komplementär-GmbH
- Zur Geschäftsführung und Vertretung war (ausschließlich) Komplementärin berechtigt und verpflichtet
- Kommanditisten waren zur Geschäftsführung und Vertretung bzgl. der Rechte aus den Komplementäranteilen berechtigt und verpflichtet; GmbH war ausgeschlossen
- Ausübung der Gesellschafterrechte erfolgte durch Beschlussfassung der Kommanditisten mit einfacher Mehrheit
- Einige Beschlüsse bedurften Mehrheitsentscheidung z.B. Weisungen an GF der GmbH bzgl. der Geschäftsführung der KG

1. Einkünftequalifikation (6)

FG Münster vom 28.08.2014 – 3 K 743/13 F (Rev. BFH, AZ IV R 42/14)

■ Entscheidung

- Geschäftsführung i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG stellt immer nur auf das Außenverhältnis ab
- Geschäftsführung der Kommanditisten ist auf Ausübung der Gesellschafter-rechte bzgl. der Komplementär-GmbH beschränkt
- Dies hat lediglich Funktion Willensbildung in GmbH auch im für Einheits-KG typischen Konfliktfall sicherzustellen (§ 47 Abs. 4 i.V.m. § 46 Nr. 5 GmbHG)
- Diese Willensbildung führt nicht zur Geschäftsführung der KG, diese bleibt weiter (ausschließlich) bei der Komplementär-GmbH

2. Gewerblicher Grundstückshandel (1)

BFH vom 28.10.2015 - X R 21/13

■ Sachverhalt

- F war Eigentümer zahlreicher Immobilien und zudem an der F GbR (später F KG), welche gewerblichen Grundstückshandel betrieb, beteiligt. F selbst veräußerte keine Grundstücke.
- Im Dezember 2000 brachte F seinen gesamten, im Alleineigentum stehenden Grundbesitz in die F KG ein. Die F KG übernahm die auf den Grundstücken lastenden Verbindlichkeiten und schrieb die Differenz zum Teilwert der Grundstücke dem Privatkonto des F gut.
- Zum 1.7.2001 wurde die F KG in eine AG umgewandelt und am 15.12.2004 übertrug F die Anteile an der F AG auf eine Stiftung.

2. Gewerblicher Grundstückshandel (2)

BFH vom 28.10.2015 - X R 21/13

■ Leitsätze

- Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger als gewerblicher Grundstückshändler anzusehen ist, sind diesem ebenfalls die Grundstücksgeschäfte zuzurechnen, die von einer PersG, an der er beteiligt ist, getätigt wurden. Auch die Einbringung von Grundstücken in diese Personengesellschaft ist als Veräußerung durch den Steuerpflichtigen anzusehen.
- Bei der Prüfung des Umfangs des gewerblichen Grundstückshandels ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen, die dem FG als Tatsachengericht obliegt.
- Gewerbesteuerrechtlich führt die Veräußerung von Grundstücken eines gewerblichen Grundstückshändlers anlässlich der Betriebsaufgabe zu einem laufenden Gewinn und nicht zu einem Aufgabegewinn. Dies gilt auch bei einer Einbringung von Grundstücken zum Teilwert gegen Übernahme von Verbindlichkeiten und Einräumung einer Darlehensforderung.

2. Gewerblicher Grundstückshandel (3)

BFH vom 22.04.2015 - X R 25/13

■ Sachverhalt

- K war an insgesamt 10 GbRs beteiligt, die in den Jahren 2001 – 2004 Grundbesitz erworben hatten.
- Im Jahr 2006 veräußerten u.a. die 10 GbRs ihre Grundstücke in einer notariellen Urkunde an 8 verschiedene GmbHs, welche zu 100% von einer AG gehalten wurden

Leitsatz

- Ein Steuerpflichtiger wird nachhaltig tätig, wenn zehn Personengesellschaften, an denen er beteiligt ist, in einer notariellen Urkunde, die eigenständige und voneinander unabhängige Kaufverträge beinhaltet, insgesamt zehn Grundstücke innerhalb von fünf Jahren nach dem jeweiligen Erwerb an acht verschiedene Erwerber-Kapitalgesellschaften veräußern, selbst wenn diese Kapitalgesellschaften jeweils dieselbe Muttergesellschaft haben. Bei der Prüfung des Umfangs des gewerblichen Grundstückshandels ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen, die dem FG als Tatsachengericht obliegt.

2. Gewerblicher Grundstückshandel (4)

BFH vom 22.04.2015 - X R 25/13

- Orientierungssatz
 - Ein gewerblicher Grundstückshandel – einschließlich des Merkmals der Nachhaltigkeit – wäre auch dann zu bejahen, wenn Vertragspartner des Steuerpflichtigen zwar nur eine einzige Kapitalgesellschaft ist, er in diesem Vertrag aber den Erwerb einer Mehrzahl von Objekten allen von dieser Kapitalgesellschaft "noch zu benennenden natürlichen oder juristischen Personen" anbietet

2. Gewerblicher Grundstückshandel (5)

FG München vom 28.10.2014 – 2 K 1965/11

■ Sachverhalt:

- An S GbR sind W und S zu je 50% beteiligt. S GbR erwirbt in 1993 Grundstück, vermietet Teil für 10 Jahre an H GmbH und bestellt für Teil ein Erbbaurecht über 50 Jahre mit S.
- Nachdem H GmbH in 2002 gekündigt hatte, veräußert S GbR das Grundstück an eine KG, an der S und W mehrheitlich und zu geringem Anteil jeweils ein Sohn der beiden beteiligt sind
- KG vermietete zunächst das Grundstück, teilte dann Grundstück auf und veräußerte 2007 einige Flurstücke

■ Orientierungssätze

- Veräußert eine GbR ein Grundstück, das auf dem Markt nicht veräußerbar ist, an eine nahezu personenidentische KG, erfolgt der Verkauf an die KG nur auf Druck der darlehensgewährenden Bank und werden dabei die für die Bank am Vertragsobjekt bestellten mitbelastungsweise eingetragenen Grundschulden von der KG bei der Eigentumsumschreibung zur weiteren dinglichen Haftung übernommen, fehlt es an Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

2. Gewerblicher Grundstückshandel (6)

FG München vom 28.10.2014 – 2 K 1965/11

- Orientierungsätze
 - Kriterium der Nachhaltigkeit ist nicht erfüllt, wenn einzelne Immobilieneinheiten nur an eine einzige Erwerberin veräußert worden und objektive Umstände für eine Wiederholungsabsicht nicht ersichtlich sind.
 - Der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft verbietet eine Zusammenrechnung der Aktivitäten von Gesellschaften, wenn die Gesellschaften jedenfalls nicht personenidentisch sind.
 - Ein großer zeitlicher Abstand zwischen dem Erwerb bzw. der Bebauung und dem Grundstücksverkauf spricht gegen eine unbedingte Veräußerungsabsicht ebenso wie eine fest vereinbarte Vermietung auf zehn Jahre mit Verlängerungsoption und eine langfristige Finanzierung

3. Ergänzungsrechnungen im Rahmen der Einkünfteermittlung (1)

- Notwendigkeit von Ergänzungsrechnungen bei vermögensverwaltenden PersG?
 - Da PersG Einkünfteermittlungssubjekt ist, müssen Aufwendungen des Gesellschafters, die keinen Eingang in Gesamthandsrechnung finden, ebenfalls erfasst werden
 - Ergänzungsrechnungen insb. dann relevant, wenn Gesellschafter seinen Anteil entgeltlich erwirbt und das für den Anteil bezahlte Entgelt nicht mit den bei der PersG ausgewiesenen Werten für die gesamthänderisch gebundenen Wirtschaftsgüter übereinstimmt
 - Für Ausweis in der Ergänzungsrechnung kommt etwaigen Kapitalkonto in GH-Bilanz keine Bedeutung zu; vielmehr ist Kaufpreis für den Anteil ins Verhältnis zu Verkehrswerten der (mittelbar erworbenen) Wirtschaftsgüter (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) zu setzen
 - Verbindlichkeiten der Personengesellschaft stellen für den erwerbenden Gesellschafter zusätzliche (anteilige) Anschaffungskosten dar

3. Ergänzungsrechnungen im Rahmen der Einkünfteermittlung (2)

■ Beispiel

- An der nicht gewerblich geprägten ABC-GmbH & Co. KG sind A zu 50 %, B zu 30 % und C zu 20 % seit Gründung der Gesellschaft beteiligt.
- Die ABC-GmbH & Co. KG vermietet langfristig eine in ihrem Gesamthandsvermögen stehende Immobilie, die sie vor mehr als zehn Jahren angeschafft hat.
- Die Immobilie wurde teilweise durch ein Darlehen, das noch mit EUR 1.750.000 valuiert, finanziert. Darlehensschuldnerin ist die ABC-GmbH & Co. KG.
- In der Handelsbilanz der ABC-GmbH & Co. KG ist das Gebäude unter Berücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten und der über die Jahre erfolgten Abschreibung mit EUR 2.000.000 ausgewiesen; der Grund und Boden steht nach wie vor mit EUR 400.000 zu Buche. Der Ansatz des Gebäudes in der steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung beträgt EUR 2.200.000; der Grund und Boden ist in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz mit EUR 400.000 angesetzt.
- C veräußert seinen Kommanditanteil im Jahr 2009 für EUR 650.000 an D. Das Verhältnis der Verkehrswerte von Grund und Boden und Gebäude beträgt im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung 30:70.

3. Ergänzungsrechnungen im Rahmen der Einkünfteermittlung (3)

Kaufpreisberechnung			
			EUR
Kaufpreis für den Anteil			650.000,00
Anteilige Verbindlichkeiten im Gesamthandvermögen	20%	1.750.000,00	350.000,00
Steuerlich zu berücksichtigender Gesamtkaufpreis			1.000.000,00
Ermittlung der Mehranschaffungskosten			
Steuerlich zu berücksichtigender Gesamtkaufpreis			1.000.000,00
abzl. anteiliger steuerlicher Wertansatz Grund und Boden in der Gesamthandsrechnung der ABC-GmbH & Co. KG	20%	400.000,00	-80.000,00
abzl. anteiliger steuerlicher Wertansatz Gebäude in der Gesamthandsrechnung der ABC-GmbH & Co. KG	20%	2.200.000,00	-440.000,00
Zusätzliche Anschaffungskosten in der Ergänzungsrechnung des D			480.000,00
Aufteilung der Anschaffungskosten in der Ergänzungsrechnung			
Betrag der Mehranschaffungskosten			480.000,00
Grund und Boden	30%		144.000,00
Gebäude	70%		336.000,00

3. Ergänzungsrechnungen im Rahmen der Einkünfteermittlung (4)

- Fortentwicklung der Ergänzungsrechnungen
 - Ergänzungsrechnungen sind in den Folgeperioden grds. ergebniswirksam zu berücksichtigen, soweit es sich nicht um reine Vermögensmehrungen oder Vermögenminderungen handelt
 - Aufteilung auf die Vermögenspositionen im Gesamthandsvermögen notwendig
- Zuordnung zu abnutzbaren Wirtschaftsgütern
 - In Ergänzungsrechnung ausgewiesene Beträge müssen fortgeschrieben werden, um zutreffenden steuerlichen Ergebnisanteil für Gesellschafter zu ermitteln
 - Nicht abschließend geklärt, wie das zu erfolgen hat; nach Reiß (StuW 1986, 232, 246 f.) lineare Verteilung auf die neu zu schätzende Restnutzungsdauer
 - Bei Mitunternehmerschaft bislang wohl überwiegend Bindung an Abschreibungsdauer und -methode in GH-Rechnung, aber BFH vom 20.11.2014 IV R 1/11, eigenständig auf Restnutzungsdauer
- Zuordnung zu nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern
 - Wegen Steuerbarkeit von Veräußerungen im Rahmen der 10-jährigen Veräußerungsfrist dennoch relevant und dementsprechend festzuhalten

4. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (1)

- Keine Anwendung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 2 EStG
 - Vergütungen, die der Gesellschafter aufgrund allgemein-schuldrechtlicher Rechtsbeziehungen erhält, sind daher unter die jeweils einschlägigen gesetzlichen Tatbestände des EStG zu subsumieren
 - Bezeichnung als Sondervergütung/Sondereinnahme im Bereich der grundstücksverwaltenden PersG hat lediglich Funktion, diese Entgelte von solchen abzugrenzen, die der Gesellschafter als Gewinnvorab für gesellschaftsvertraglich geschuldete Beitragsleistungen erhält
 - Keine Erfassung der Sondervergütungen im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach §§ 179 Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO
- Anwendung der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO?
 - Keine eindeutigen/klaren Aussagen zu finden, ob Leistung nur insoweit relevant ist, als sie auf die anderen Gesellschafter entfällt

4. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (2)

■ Darlehenshingabe

- Fraglich, ob Aufteilung dergestalt vorzunehmen ist, dass nur insoweit Darlehen vorliegt, als es auf die anderen Gesellschafter entfällt; erforderlich i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO?
 - Zahlung führt bei Gesellschaft i.d.R. (in voller Höhe?) zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten
 - Auf Ebene des leistenden Gesellschafters liegen (in voller Höhe?) Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vor
- Anwendung des Abgeltungssteuersatzes gem. § 32d Abs. 1 EStG?
 - Besondere Abgeltungssteuersatz findet bei Zinserträgen keine Anwendung, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind, soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Abs. 9 Satz 1 HS 2 EStG keine Anwendung findet
 - Unklar ist, wie der Begriff der nahe stehenden Personen in § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG auszulegen ist.

4. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (3)

■ Darlehenshingabe – cont'd

– Nahe stehende Person

- Weder Gesetz noch Gesetzesbegründung verweist explizit auf § 1 Abs. 2 AStG
- Daher dürfte bei der vermögensverwaltenden PersG in Bezug auf den Gesellschafter nur dann eine Nahestehen angenommen werden, wenn der Gesellschafter auf die Gesellschaft einen beherrschenden Einfluss nehmen kann, d.h. bei Stimmrechten von mehr als 50%, wenn nicht Gesellschaftsvertrag höhere Schwelle vorsieht

Beispiel:

An der vermögensverwaltenden ABC-GbR, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, sind A zu 60 %, B zu 25 % und C zu 15 % am Vermögen und Ergebnis der Gesellschaft beteiligt. Die Stimmrechte der Gesellschafter entsprechen der vermögensmäßigen Beteiligung an der ABC-GbR. Alle drei Gesellschafter haben der ABC-GbR Darlehen gewährt. A erzielt hieraus jährlich Zinsen i. H. v. EUR 5.000, B EUR 2.000 und C EUR 1.500.

5. Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter

■ Nutzungsüberlassungen durch die PersG

- Nach h.M. Bruchteilsbetrachtung dergestalt, dass nur der Teil des Mietvertrages steuerlich erheblich ist, der auf die anderen Gesellschafter entfällt
 - BFH v. 28.05.2004, BStBl. II 2004, 898; H 21.6 EStR
 - Fraglich, ob sich differenzierte Betrachtung aus Gesetz ableiten lässt, denn § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfasst diese Fälle gerade nicht; wenn man BT-Betrachtung für erforderlich hält, dann müsste dies wohl auch bei Mitunternehmerschaft gelten
- Beispiel

An der ausschließlich grundstücksverwaltenden ABC-GbR sind A, B und C zu einem Drittel am Vermögen und Ergebnis beteiligt. Die ABC-GbR vermietet Teile der in ihrem Gesamthandseigentum stehenden Räumlichkeiten an den Gesellschafter B. Der Mietzins beträgt EUR 3.000 pro Monat. B nutzt die Räumlichkeiten für seine freiberufliche Architektentätigkeit.

6. Anwendung von § 15a Abs. 2 EStG (1)

BFH vom 02.09.2014 – IX R 52/13

■ Sachverhalt:

- Die vermögensverwaltende X KG erzielte ausschließlich Einkünfte aus § 21 EStG, aus denen zunächst ausschließlich verrechenbare Verluste iSv § 15a EStG resultierten
- Im Streitjahr erzielte die X KG positive Einkünfte aus § 21 EStG und Einkünfte aus § 23 EStG

■ Leitsatz

- Nach § 21 Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 15a Abs. 2 EStG ist bei einer Kommanditgesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, der einem Kommanditisten zuzurechnende, nicht ausgeglichene oder abgezogene Verlustanteil mit Überschüssen, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind, zu verrechnen. Zu solchen Überschüssen zählen auch positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften .

6. Anwendung von § 15a Abs. 2 EStG (2)

BFH vom 02.09.2014 – IX R 52/13

■ Orientierungssatz

- Bei der sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG kann nicht das Kapitalkonto der Steuerbilanz maßgebend sein. Kapitalkonto jedes Gesellschafters ist selbständig zu ermitteln, wobei von den von den einzelnen Gesellschaftern geleisteten Einlagen auszugehen ist. Diese Einlagen sind um spätere Einlagen sowie um die positiven Einkünfte der Vorjahre zu erhöhen und um die Entnahmen und negativen Einkünfte der Vorjahre zu vermindern. Es ist nicht gerechtfertigt und auch praktisch nicht durchführbar, für jede Einkunftsart (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte) ein gesondertes Kapitalkonto zu ermitteln

7. Abzug nachträglicher Schuldzinsen bei § 21 EStG (1)

BFH vom 08.04.2014 – IX R 45/13

■ Sachverhalt

- Vermögensverwaltende GbR hatte Immobilie zunächst vermietet und dann nach Ablauf der Veräußerungsfrist veräußert.
- Der Veräußerungserlös reichte nicht, um die noch bestehende Rest-Darlehensvaluta zu tilgen. Kläger/Gesellschafter übernahm Restschuld und negativen Kontokorrentsaldo. Zur Ablösung dieser Schulden nahm er ein Darlehen auf

■ Leitsatz

- Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Wohn-grundstücks dienen, können auch nach einer nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie grundsätzlich weiter als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden, soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können.

7. Abzug nachträglicher Schuldzinsen bei § 21 EStG (2)

BFH vom 08.04.2014 – IX R 45/13

■ **Leitsatz**

- Auch auf ein Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen können im Einzelfall durch die (frühere) Einkünfteerzielung veranlasst sein.
- War der Steuerpflichtige an einer vermögensverwaltenden PersG beteiligt, ist ihm ein von der Gesellschaft zur Finanzierung der Anschaffungskosten eines Wohngrundstücks aufgenommenes Darlehen nach der Beendigung der Gesellschaft grds. in dem Umfang zuzurechnen, in dem ihm vormals auch Einkünfte anteilig zuzurechnen waren.

8. Einlagenrückgewähr bei vermögensverwaltender Personengesellschaft (1)

BFH vom 07.05.2015 – IX B 146/14

■ Sachverhalt

- Die vermögensverwaltende P KG erzielte Einkünfte aus § 21 EStG und zahlte ihrer Kommanditistin K über mehrere Jahre Gelder/Einlagen zurück. Zahlungen erfolgten aus Liquiditätsüberschüssen
- K wurde nach § 171 Abs. 1 HGB in Haftung genommen und zahlte dann teilweise nach gerichtlichem Vergleich
- Rechtsanwaltskosten der K wurden als Sonderwerbungskosten geltend gemacht

8. Einlagenrückgewähr bei vermögensverwaltender Personengesellschaft (2)

BFH vom 07.05.2015 – IX B 146/14

■ Leitsatz

- Prozesskosten, die einem Kommanditisten einer vermögensverwaltenden PersG nach einer Einlagenrückgewähr aufgrund einer Inanspruchnahme nach § 171 Abs. 1 1. Halbsatz, § 172 Abs. 4 HGB entstehen, gehören nicht zu den sofort abziehbaren Werbungskosten.

■ Orientierungssatz

- Eine Zahlung auf den Haftungsanspruch nach § 171 Abs. 1 1. Halbsatz, § 172 Abs. 4 HGB zugunsten einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erzeugt beim Gesellschafter steuerlich grundsätzlich Wirkung erst bei Liquidation der Gesellschaft oder Veräußerung der Gesellschaftsanteile, als sie die anteiligen Anschaffungskosten für die von der vermögensverwaltenden PersG gehaltenen Wirtschaftsgüter erhöht.

9. Abgrenzung zwischen Rückabwicklung und Veräußerung i.S.v § 23 EStG (1)

FG Baden-Württemberg vom 01.10.2014 – 2 K 2084/11 (Rev. BFH, Az. IX R 44/14)

■ Sachverhalt

- K und B beteiligten sich in 1997 und 1998 an zwei vermögensverwaltenden Immobilien KGs
- Im Jahr 2006 (nach Sammelklageverfahren und Schadenersatzklagen) schlossen K und B Kauf- und Übertragungsverträge bzgl. der KG-Beteiligungen mit der Y-GmbH ab und verzichteten auf weitere Ansprüche

9. Abgrenzung zwischen Rückabwicklung und Veräußerung i.S.v § 23 EStG (2)

FG Baden-Württemberg vom 01.10.2014 – 2 K 2084/11 (Rev. BFH, Az. IX R 44/14)

■ Leitsatz

- Bei "Rück-Anteilsübertragungen" von Beteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds handelt es sich auch bei irreparabler Leistungsstörung nicht um eine Rückabwicklung von Anschaffungsgeschäften, sondern um ein Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 4 EStG, wenn bereits der Wortlaut des "Kauf- und Übertragungsvertrags" deutlich macht, dass die Willenserklärungen der Vertragspartner auf den Abschluss eines Kaufvertrages gerichtet sind und dieser auch keine Regelungen zu einem Rückabwicklungsverhältnis aus § 346 Abs. 1 BGB oder einer Schadensersatzabwicklung gemäß § 249 Abs. 1 BGB aus Prospekthaftung enthält.
- Der Annahme einer Rückabwicklung steht auch entgegen, wenn der "Kauf- und Anteilsübertragungsvertrag" mit einer juristisch eigenständigen Person geschlossen wird, die am ursprünglichen Erwerbsvorgang nicht beteiligt war (so auch FG Münster, Urteil vom 23.12.2012 6 K 2989/10 E)

10. Veräußerung eines Grundstücks durch PersG nach Beteiligungserwerb (1)

FG Düsseldorf vom 14.01.2015 – 15 K 2051/12 F (Rev. BFH, Az. IX R 10/15)

■ Sachverhalt

- D GbR hat im Jahr 1990 ein Grundstück erworben, welches im Jahr 2001 veräußert wurde.
- Vor Veräußerung des Grundstücks hatte Gesellschafter B seinen GbR-Anteil an den Kläger veräußert und Gesellschafter C seinen GbR-Anteil an den Gesellschafter A
- Das FA stellte für den Kläger privates Veräußerungsgeschäft fest

■ Orientierungssatz

- Erwerben zwei Gesellschafter einer vierköpfigen grundstücksbesitzenden Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) die Gesellschaftsanteile der weiteren beiden Gesellschafter, gelten diese Beteiligungserwerbe nach § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG steuerlich als Anschaffungen der entsprechenden Grundstückanteile (jeweils 1/4). Veräußert die GbR das Grundstück zeitlich unmittelbar nach dem Beteiligungserwerb, so ist der erzielte Veräußerungsgewinn zur Hälfte als Spekulationsgewinn bei den Gesellschaftern steuerpflichtig.

10. Veräußerung eines Grundstücks durch PersG nach Beteiligungserwerb (2)

FG Düsseldorf vom 14.01.2015 – 15 K 2051/12 F (Rev. BFH, Az. IX R 10/15)

■ Orientierungssatz

- Erfolgt der Beteiligungserwerb durch die beiden Gesellschafter gleichzeitig (am selben Tag) und darüber hinaus mit demselben Vertrag innerhalb einer einheitlichen Urkunde, ist der bei der anschließenden Veräußerung erzielte Spekulationsgewinn im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der GbR nach §§ 179 Abs. 1 und 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO zu erfassen.

Kontakt



Dr. Michaela Engel

Steuerberaterin
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

Noerr LLP
Brienner Str. 28
80333 München

Tel.: +49 89 28628 169
Fax: +49 89 280110
Michaela.Engel@noerr.com

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht
an der Ludwig-Maximilians-Universität München

Aktuelles Bilanz(steuer)recht

I. Allgemeines Bilanz(steuer)recht

1. Maßgeblichkeit und eigenständige Steuerbilanz(politik)
2. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Zeitreihenvergleich

II. Aktivierungsfragen in Handels- und Steuerbilanz

III. Rechtsprechung zur Rückstellungsbildung und –bewertung

1. Keine Rückstellung für die ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses
2. Ansammlungsrückstellung: Stichtagsbezogene Anpassung des Ansammlungszeitraums
3. Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen

IV. Steuerrechtliche Ergänzungsbilanz des Gesellschafters zur Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft

1. Grundlagen und Funktion der Ergänzungsbilanz
2. Ergänzungsbilanz bei Anteilerwerb – Abschreibung auf Restnutzungsdauer und Wahlrecht zur AfA-Methode

I. Allgemeines Bilanz(steuern)recht

Literaturhinweise zum Bilanz(steuern)recht:

Falterbaum/Bolk/Reiß/Kirchner, Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 2015, *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, Handels- und Steuerrecht⁶, 2015; *Prinz/Kanzler*, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014; *Staub*, HGB-Großkommentar, 5. Aufl. 2014; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, 13. Aufl. 2015; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015.

1. Maßgeblichkeit und eigenständige Steuerbilanz(politik)

Rückstellungsbewertung nach dem BilMoG¹

OFD Rheinland, VfG. v. 13.7.2012 - S 2133 - 2011/0003 - St 141 [Rhld], FR 2012, 835 = DB 2012, 1779 zum Ansatz niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungsbeträge in der steuerlichen Gewinnermittlung

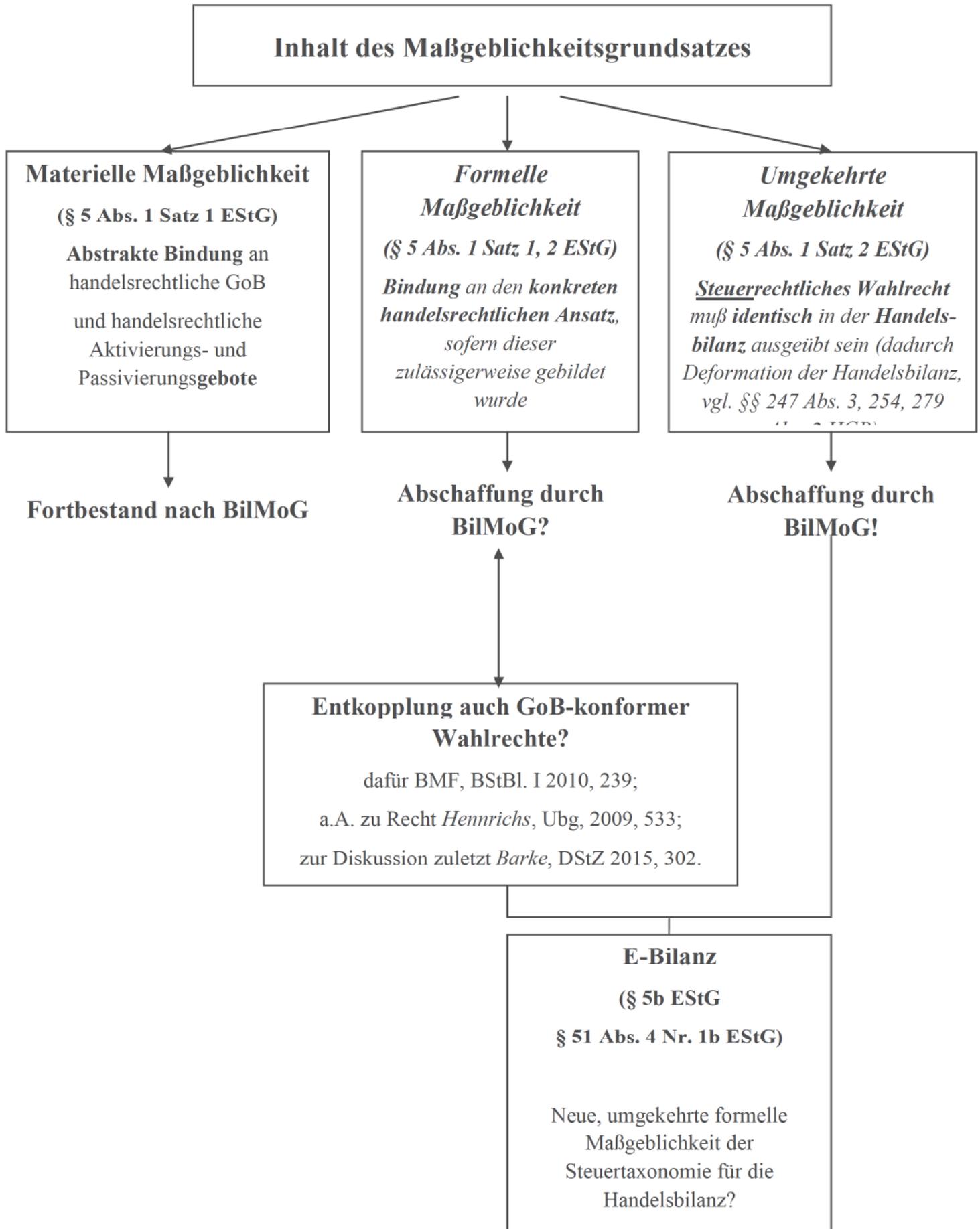
„Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist (Maßgeblichkeitsprinzip). Ein anderer Ansatz ist nur dann zulässig, wenn steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte bestehen oder im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wurde (§ 5 Abs. 6 EStG, vgl. auch BMF-Schreiben vom 12. 3. 2010, BStBl. I 2010 S. 239; vom 22. 6. 2010, BStBl. I 2010 S. 597, EStH 2013 Anhang 9 III).

Insbesondere aufgrund des BilMoG kommt es nunmehr im Bereich der handelsrechtlichen Bewertung von Rückstellungen zu erheblichen Wertveränderungen. So sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Rückstellungen i. H. des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Dabei sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Für Verpflichtungen, die steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG keiner bzw. einer Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung (Sachleistungsverpflichtungen) unterliegen, führt dies häufig dazu, dass der handelsrechtliche Wertansatz niedriger ist als der steuerrechtliche, denn handelsrechtlich erstreckt sich der Abzinsungszeitraum über den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung hinaus (IDW RH HFA 1.009 vom 23.6.2010, IDW Fachnachrichten 2010 S. 354 Rdn. 9).

Hinsichtlich der Frage, ob nunmehr der handelsrechtlich anzusetzende abgezinste und damit niedrigere Wert über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Steuerbilanz die Wertobergrenze bildet, oder ob der nicht abgezinste höhere steuerrechtliche Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung zum Ansatz kommt, wird folgende Rechtsauffassung vertreten (R 6.11 Abs. 3 EStR 2013):

Entsprechend dem Wortlaut des Einleitungssatzes zu Nr. 3a des § 6 Abs. 1 EStG und der Erläuterung in der Gesetzesbegründung hierzu (BT-Drucks. 14/443 S. 23) ist **der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die steuerrechtliche Bewertung der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auch dann maßgeblich, wenn der Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz niedriger als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Wert ist.**“

¹ Dazu einerseits *Zwirner*, StuB 17/2012, I: „profiskalische Willkür“; vertiefte Kritik bei *Buchholz*, Die Reichweite der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bilanzwerte bei Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, Ubg 2012, 777 und andererseits zur Verteidigung *Meurer*, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, BB 2012, 2807 ff.



2. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Zeitreihenvergleich

Literaturauswahl: *Gehm*, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 25.3.2015 (X R 20/13) – Zu den Konsequenzen des Zeitreihenvergleichs als Schätzungsmethode für das Steuerstrafverfahren, NZWiSt 2015, 308; *Kulosa*, Mathematisch-statistische Schätzungsmethoden in der Betriebsprüfung, DB 2015, 1797; *Madauß*, Statistische-mathematische Methoden in Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, NZWiSt 2014, 24; *Pump/Wähnert*, Das BFH-Urteil zum Zeitreihenvergleich als Verprobungs- und Schätzungsmethode, NWB 2015, 2869; *Wähnert*, Deutung von Zeitreihenauffälligkeiten, StBp 2014, 97; *Wähnert*, Verteilungsbasierte Schätzungen im Steuer(straf)recht, StBp 2015, 92.

Die Finanzverwaltung zieht in der Prüfungspraxis bekanntlich aus Mängeln in der Kassenführung gerade in Branchen mit hohen Barumsätzen (z.B. der Gastronomie) die Konsequenz höherer Hinzuschätzungen. Die Prüfungsmethode des Zeitreihenvergleichs ist ein verbreiteter Anwendungsfall mathematisch-statistischer Prüfungsmethoden². Bislang fiel die finanzgerichtliche Akzeptanz dieses Verfahrens als Schätzungsgrundlage unterschiedlich aus³ und die höchstrichterliche Klärung der Eignung des Zeitreihenvergleichs als Schätzungsmethode stand aus⁴. Die aktuelle Entscheidung des BFH entwickelt eine abgestufte Zulässigkeit des Zeitreihenvergleichs in Abhängigkeit vom Gewicht der Buchführungsmängel (sog. Drei-Stufen-Theorie)⁵.

Fall:

Die X-OHG betreibt eine Schank- und Speisewirtschaft und ermittelt den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, wobei sie (unstreitig) keine formell ordnungsmäßige Buchführung unterhält. Unter welchen Voraussetzungen darf die Finanzverwaltung den Gewinn unter Einsatz des Zeitreihenvergleichs hinzuschätzen?

Lösung nach BFH, Urteil vom 25.3.2015 – X R 20/13⁶ (erste BFH-Entscheidung zum Zeitreihenvergleich in einer Schank- und Speisewirtschaft)

Leitsätze

1. Die Durchführung eines Zeitreihenvergleichs setzt voraus, dass im Betrieb das Verhältnis zwischen dem Wareneinsatz und den Erlösen im betrachteten Zeitraum weitgehend konstant ist. Es darf zudem im maßgebenden Zeitraum nicht zu solchen Änderungen in der

² Näher aus Sicht der Prüfungspraxis *Harle/Olles*, Die moderne Betriebsprüfung, 2014, 218 ff.

³ Zum Zeitreihenvergleich positiv FG Düsseldorf EFG 2007, 815 m.w.N.; krit. dagegen FG Köln EFG 2009, 1092 (1094).

⁴ Zuvor zur fehlenden Entscheidungserheblichkeit der Eignung eines „Zeitreihen-Vergleichs“ noch BFH, Beschluss v. 28.4.2014 – X B 12/14, BFH/NV 2014, 1383.

⁵ Eingehende Darstellung und Analyse bei *Kulosa*, DB 2015, 1797.

⁶ BFH, Urteil vom 25.3.2015 – X R 20/13, BStBl. II 2015, 743, BFHE 249, 390, DStR 2015, 1739; Anmerkungen von *Abele*, BB 2015, 1968; *Förster*, BFH/PR 2015, 359; *Pump/Wähnert*, NWB 2015, 2869; *Wulf/Ruske*, SAM 2015, 158.

Betriebsstruktur gekommen sein, die – nicht anderweitig behebbare – wesentliche Unsicherheiten bei der Aufstellung und Interpretation des Zahlenwerks mit sich bringen.

2. Bei einer Buchführung, die formell ordnungsgemäß ist oder nur geringfügige formelle Mängel aufweist, kann der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit grundsätzlich nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs geführt werden.

3. Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß, sind aber materielle Unrichtigkeiten der Einnahmenerfassung nicht konkret nachgewiesen, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs nur dann einen Anhaltspunkt für die Höhe der erforderlichen Hinzuschätzung bilden, wenn andere Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen oder in anderer Weise die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen berücksichtigen, nicht sinnvoll einsetzbar sind. Bei verbleibenden Zweifeln können Abschläge in einem Umfang geboten sein, der über eine bloße Abrundung hinausgeht.

4. Steht bereits aus anderen Gründen fest, dass die Buchführung sowohl formell als auch materiell unrichtig ist und übersteigt die nachgewiesene materielle Unrichtigkeit eine von den Umständen des Einzelfalls abhängige Bagatellschwelle, können die Ergebnisse eines – technisch korrekt durchgeführten – Zeitreihenvergleichs auch für die Ermittlung der erforderlichen Hinzuschätzung der Höhe nach herangezogen werden, sofern sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar ist.

5. Bei einem programmierbaren Kassensystem stellt das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel dar, dessen Bedeutung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleichsteht und der daher grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigt.

II. Rechtsprechung zu Aktivierungsfragen in Handels- und Steuerbilanz

Literaturhinweise: *Broemel/Endert*, Bilanzielle Abbildung der Uneinbringlichkeit bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, BBK 2014, 64; *Endert*, Aktivierungszeitpunkt in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2014, 941; *Marx/Juds*, Gewinnrealisierung bei Ingenieuren und Architekten - Zum BFH-Urteil vom 14.5.2014, DStR 2015, 1014.

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI: BFH, Urteil v. 14. Mai 2014 – VIII R 25/11⁷

Leitsätze:

1. Die Gewinnrealisierung tritt bei Planungsleistungen eines Ingenieurs **nicht erst mit der Abnahme** oder Stellung der Honorarschlussrechnung ein, **sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI entstanden ist.**

⁷ BFH, Urteil v. 14. Mai 2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968, DStR 2014, 2010.

2. Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI sind **nicht wie Anzahlungen auf schwebende Geschäfte** zu bilanzieren.

Entscheidungsgründe (Auszug):

11

b) Eine Dienst- oder Werkleistung ist "wirtschaftlich erfüllt", wenn sie --abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen-- erbracht worden ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 71, 111, BStBl III 1960, 291). **Zwar bedarf es bei Werkverträgen i.S. des § 631 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) grundsätzlich der Übergabe und der Abnahme des Werks durch den Besteller (§ 640 BGB), um die handels- und steuerrechtliche Gewinnrealisierung herbeizuführen** (vgl. BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 IV R 87/06, BFHE 220, 385, BStBl II 2008, 428; vom 8. September 2005 IV R 40/04, BFHE 211, 206, BStBl II 2006, 26, jeweils m.w.N.). **Dies kann uneingeschränkt jedoch nur dann gelten, wenn die Wirkungen der Abnahme für das Entstehen des Entgeltanspruchs des Unternehmers nicht durch Sonderregelungen, wie etwa eine Gebührenordnung, modifiziert werden** (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1979 IV R 69/74, BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239).

13

Da weder die Abnahme der Planungsleistung noch die Stellung einer Honorarschlussrechnung für die Entstehung des Honoraranspruchs nach § 8 Abs. 2 HOAI von Bedeutung sind, ist mit der auftragsgemäßen Erbringung der Planungsleistung die Abschlagszahlung bereits verdient (vgl. BFH-Urteile in BFHE 129, 390, BStBl II 1980, 239; vom 29. November 2007 IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557; in BFHE 71, 111, BStBl III 1960, 291). **Sie ist dem Leistenden auch "so gut wie sicher", da eine Rückforderung geleisteter Abschlagszahlungen ausgeschlossen ist, wenn der Auftragnehmer durch Überreichung einer prüfbaren Honorarschlussrechnung nachweist, dass der Honoraranspruch in der bereits abgerechneten Höhe entstanden ist (...). Der Auftragnehmer hat es danach --unabhängig von der Abnahme des Werkes-- selbst in der Hand, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten kann. Es besteht somit kein Grund, Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI wie Anzahlungen auf schwebende Geschäfte zu bilanzieren.**

BMF-Schreiben vom 29.5.2015⁸:

„Die Entscheidung wurde im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht; die Grundsätze der Entscheidung sind damit über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nehme ich zu der Frage, ob die vom BFH vorgenommene Beurteilung auch bei Abschlagszahlungen nach § 15 Absatz 2 HOAI (Neufassung der HOAI) und bei Abschlagszahlungen für Werkverträge nach § 632a BGB vorzunehmen ist, wie folgt Stellung:

⁸ BMF, Schreiben v. 29.6.2015 – IV C 6-S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, 542 = FR 2015, 666.

Die vom BFH vorgenommene Beurteilung, dass die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung eintritt, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Absatz 2 HOAI entstanden ist, ist auch bei Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und bei Abschlagszahlungen nach § 15 Absatz 2 HOAI n. F. anzuwenden. Bei diesen Abschlagszahlungen handelt es sich um die Abrechnung von bereits verdienten Ansprüchen, denn der Schuldner des Werkvertrags hat seine Leistung bereits erbracht; andernfalls bestände die Berechtigung zur Forderung dieser Abschlagszahlung nicht. Die Abschlagszahlungen sind von Forderungen auf einen Vorschuss abzugrenzen, bei denen auch weiterhin keine Gewinnrealisierung eintritt.

Es wird nicht beanstandet, wenn die Grundsätze der BFH-Entscheidung vom 14. Mai 2014 (a.a.O.) erstmalig im Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23. Dezember 2014 (Datum der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) beginnt. Zur Vermeidung von Härten kann der Steuerpflichtige den aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze der BFH-Entscheidung resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilen.“

III. Rechtsprechung zur Rückstellungsbildung und –bewertung

Literaturhinweise: *Euler/Hommel*, Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, BB 2014, 2475; *Hennrichs*, Rückstellung für eine ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Jahresabschluss zur Jahresabschlussprüfung, StuW 2015, 65; *Oser/Wirtz*, Rückstellungsreport 2014, StuB 2015, 3; *Prinz*, Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine besteuerspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; *Schumann*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, Aktuelle Rechtsprechung zur „bilanzpolitischen Spielwiese des Kaufmanns“, EStB 2014, 441; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2015 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2016, 43.

1. Keine Rückstellung für die ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses

Fall:

Der Gesellschaftsvertrag der A-GmbH & Co KG sieht ohne Rücksicht auf eine gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses eine freiwillige Prüfungspflicht vor. Im Jahresabschluss zum 31.12.2015 will die A-GmbH & Co KG hierfür eine Rückstellung nach § 249 HGB bilden. Zu Recht?

Lösung nach BFH, Urteil v. 5. Juni 2014 - IV R 26/11⁹

Leitsatz:

Für die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses einer Personenhandelsgesellschaft darf eine Rückstellung nicht gebildet werden, wenn diese Verpflichtung ausschließlich durch den Gesellschaftsvertrag begründet worden ist.

**2. Ansammlungsrückstellung: Stichtagsbezogene Anpassung des
 Ansammlungszeitraums**

Fall

Die B-GmbH hat am 1.1.2000 ein von ihr betrieblich genutztes Areal auf 20 Jahre gepachtet und darauf ein Betriebsgebäude errichtet, das zum Ende des Nutzungsverhältnisses (31.12.2019) wieder abgerissen werden muss. In der Bilanz zum 31.12.2014 hat die B-GmbH schematisch die bisherige Ansammlungsrückstellung mit 15/20 fortgeführt, obwohl zuvor im Oktober 2014 eine Verlängerung des bisherigen Pachtvertrags um 5 Jahre wurde. Ist wegen der Verschiebung des Zeitpunkts der Erfüllung der Abbruchpflicht die Ansammlungsrückstellung wie gehabt fortzuführen (offener Ansammlungsteil 5/20) oder hat insgesamt eine Neurechnung der Rückstellung auf den verlängerten Nutzungszeitraum zu erfolgen?

Lösung nach BFH, Urteil v. 2. Juli 2014 – I R 46/12¹⁰

Leitsatz:

Auch beim Ausweis von Rückstellungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist (sog. Ansammlungsrückstellung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 2002), ist das Stichtagsprinzip zu beachten. Wird deshalb das einer Beseitigungspflicht für Bauten auf fremdem Grund und Boden zugrunde liegende Rechtsverhältnis (hier: Miet- und Pachtvertrag) über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus – sei es durch Änderung des bisherigen Vertrags, sei es durch Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses – (wirtschaftlich) fortgesetzt, ist dieser verlängerte Nutzungszeitraum auch dem Rückstellungsausweis zugrunde zu legen.

⁹ BFH, Urteil v. 5. Juni 2014 - IV R 26/11, BFHE 246, 160, BStBl. II 2014, 886 (dazu *Prinz*, DB 2014, 2188; *Prinz*, DB 2015, 147).

¹⁰ BFH, Urteil v. 2. Juli 2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979, DStR 2014, 1961 (dazu *Gosch*, BFH/PR 2014, 411), (Vorinstanz: Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 10. Mai 2012 – 6 K 108/10).

3. Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen

BFH, Urteil v. 16. Dezember 2014 – VIII R 45/12¹¹

Leitsätze:

1. Bei der Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme hieraus zu unterscheiden, da die beiden Voraussetzungen innewohnenden Risiken unterschiedlich hoch zu bewerten sein können.

2. Der Steuerpflichtige kann nach den Umständen des Einzelfalls nicht verpflichtet sein, eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit wegen eines gegen ihn geführten Klageverfahrens zu bilden, wenn nach einem von fachkundiger dritter Seite erstellten Gutachten sein Unterliegen im Prozess am Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich ist.

3. Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit gebietet, dass eine Personengesellschaft, die gemäß § 4 Abs. 1 UmwStG an einen unzutreffenden Bilanzansatz in einer steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft gemäß § 3 Satz 1 UmwStG gebunden ist, diesen Bilanzierungsfehler beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gewinnneutral korrigieren kann, wenn er sich bislang steuerlich nicht ausgewirkt hat.

Entscheidungsgründe (Auszug):

26

cc) Zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit ("Ungewissheit" i.S. des § 249 HGB) und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme ist zu unterscheiden, da die beiden Voraussetzungen innewohnenden Risiken unterschiedlich hoch zu bewerten sein können. Das Bestehen der Verbindlichkeit ist nur anhand der rechtlichen Voraussetzungen der Anspruchsgrundlage zu prüfen. Auch hier kann sich indes ergeben, dass es nicht nur ungewiss, sondern unwahrscheinlich ist, ob die Anspruchsgrundlage erfüllt ist. So kann gerade bei gesetzlichen Schadenersatzansprüchen oder bei Rückforderungsansprüchen wie im Streitfall zu unterscheiden sein zwischen dem Risiko bzw. der Wahrscheinlichkeit des rechtlichen Bestehens einer Schadenersatz- oder Rückzahlungsverpflichtung dem Grunde nach und dem Risiko, ob der Gläubiger den Steuerpflichtigen --auch bei sicherer oder wahrscheinlich bestehender Verpflichtung-- tatsächlich in Anspruch nehmen wird (...).

¹¹ BFH, Urteil v. 16. Dezember 2014 – VIII R 45/12, DB 2015, 1437 (Vorinstanz: FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 25. September 2012 – 3 K 77/11).

30

Sind jedoch weitere gewichtige objektive Umstände ersichtlich, die gegen ein Unterliegen im Prozess sprechen, sind auch diese im Rahmen der Prognoseentscheidung zu berücksichtigen, sofern es sich nicht um erst nach dem Bilanzstichtag eingetretene wertbegründende Tatsachen handelt. Zu diesen objektiven Umständen, die Eingang in die Prognose über den Ausgang des Verfahrens finden können, kann --wie im Streitfall-- auch ein im Wertaufhellungszeitraum von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten gehören, welches zu dem Ergebnis kommt, das Unterliegen im Verfahren sei zum Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich. Die darauf gestützte Prognoseentscheidung des Steuerpflichtigen, die Klage werde als unbegründet abgewiesen, ist jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn das eingeholte Gutachten sich mit allen vom Prozessgegner geltend gemachten Ansprüchen und den Fragen der prozessual notwendigen Beweiserhebung auseinandersetzt und der Ausgang des Rechtsstreits von der Entscheidung mehrerer ungeklärter Rechtsfragen sowie von einer noch nicht durchgeführten Beweisaufnahme abhängt.

32

Zwar ist die O-AG vor dem 31. Dezember 2003 als steuerlichem Übertragungsstichtag gerichtlich in Anspruch genommen worden. Sie durfte jedoch im Rahmen ihrer Prognoseentscheidung auf das innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes zur Erstellung der Bilanz zum 31. Dezember 2003 eingeholte Rechtsgutachten der Rechtsanwaltskanzlei W vertrauen und deshalb davon ausgehen, das Obsiegen der C-AG im Prozess und damit das Bestehen der Verbindlichkeit sei nicht überwiegend wahrscheinlich. Im Streitfall tritt hinzu, dass das besagte Gutachten auf Betreiben der finanzierenden Bank, eines fremden Dritten, eingeholt wurde.

33

Der erst im Mai 2004 zwischen den Parteien des Rechtsstreits geschlossene Vergleich war hingegen als wertbegründende Tatsache bei der Prognoseentscheidung zum 31. Dezember 2003 nicht zu berücksichtigen, wovon das FG zutreffend ausgegangen ist. Zwar hat die O-AG erst danach auf Grundlage des Verschmelzungsvertrages vom ... August 2004 die Bilanz der O-AG vom 31. Dezember 2003 zur jeweils handels- und steuerrechtlichen Übertragungsbilanz bestimmt. Beide Bilanzen sind jedoch nach den Regelungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses aufzustellen (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG), sodass im Streitfall der erst im Rückwirkungszeitraum abgeschlossene Vergleich als wertbegründender Umstand nicht zum Ansatz einer Rückstellung in der steuerlichen Übertragungsbilanz führt (...).

IV. Steuerrechtliche Ergänzungsbilanz des Gesellschafters zur Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft

Literatur: *Bolk*, Auflösung von Ergänzungsbilanzen, DStZ 2015, 472; *Freikamp*, Bewertung von Anteilen an abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach entgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteils, DB 2015, 1063.

1. Grundlagen und Funktion der Ergänzungsbilanz

Eine Ergänzungsbilanz ist keine Bilanz im Rechtssinne, sondern eine rein **steuerrechtliche Hilfsrechnung in Bilanzform** (*Groh*, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383, 386 f.).

- Ergänzungsbilanzen weisen keine (anteiligen) Wirtschaftsgüter aus, sondern stellen **Korrekturen zu den Wertansätzen der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens** in der Steuerbilanz der Gesellschaft dar, die nicht alle Gesellschafter gleichermaßen betreffen.
- Ergänzungsbilanzen ergänzen deshalb die Gesamthandsbilanz und gehören zur **steuerrechtlichen Gewinnermittlung der 1. Stufe**. Zusammengerechnet zeigen Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanz den Gewinnanteil des Gesellschafters nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 1. Hs. EStG (1. Stufe) und das Kapitalkonto zur Verlustkompensation i.S.d. § 15a EStG.

Einer Korrektur durch Ergänzungsbilanzen bedarf es insbesondere in folgenden Fällen:

- entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils (insb. auch bei stillen Lasten im Gesamthandsvermögen, § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG)
- Einbringungen in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)
- Umwandlungen (Verschmelzungen, Formwechsel, Auf- und Abspaltungen)
- Personenbezogene Steuervergünstigungen (z.B. § 6b-Rücklage bis zum Jahr 1998 und wieder ab 2002).

Die Korrekturen zu den Wertansätzen der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens werden durch Auf- und Abstockungspositionen (**Mehr- und Minderkapital**) in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters ausgewiesen. Diese Auf- und Abstockungspositionen sind durch Abschreibungen fortzuschreiben und der entsprechende Aufwand und Ertrag ist dem betroffenen Gesellschafter zuzurechnen.

2. Ergänzungsbilanz bei Anteilerwerb – Abschreibung auf Restnutzungsdauer und Wahlrecht zur AfA-Methode

BFH, Urteil v. 20. November 2014 – IV R 1/11¹²

Leitsatz:

Wird für den Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft eine positive Ergänzungsbilanz aufgestellt, sind die darin erfassten Anschaffungskosten so fortzuführen, dass der Gesellschafter **soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird**. Deshalb sind AfA auf die im Zeitpunkt des Anteilerwerbs geltende **Restnutzungsdauer** eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilerwerbs angeschafft hätte.

Entscheidungsgründe (Auszug):

13

Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die in den Ergänzungsbilanzen aktivierten Mehrwerte des abnutzbaren Wirtschaftsguts "Containerschiff" entsprechend der in der Gesamthandsbilanz der Klägerin zugrunde gelegten (Rest-)Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode abzuschreiben waren. Vielmehr war in den Ergänzungsbilanzen auf der Grundlage der Restnutzungsdauer im Zeitpunkt des Anteilerwerbs abzuschreiben. Außerdem stand jedem Anteilerwerber das Recht zur Wahl der Abschreibungsmethode zu. Das FG hat aufgrund der von ihm vertretenen Rechtsansicht folgerichtig noch keine Feststellungen zur Nutzungsdauer getroffen.

14

1. Der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft ist einkommensteuerrechtlich nicht als Erwerb des Gesellschaftsanteils als Wirtschaftsgut, sondern als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zu werten (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. u.a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteile vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180, und vom 6. Mai 2010 IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261). Beim Erwerb eines Gesellschaftsanteils gegen Zahlung eines Entgelts, das den Betrag des übergehenden Kapitalkontos übersteigt, wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH vermutet, dass das Entgelt auf stille Reserven in Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens entfällt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Juni 1975 IV R 129/71, BFHE 116, 335, BStBl II 1975, 807; vom 18. Februar 1993 IV R 40/92,

¹² BFH, Urteil v. 20. November 2014 – IV R 1/11, BFHE 248, 28; DStR 2015, 283 (dazu *Wendt*, BFH/PR 2015, 120).

BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224). Nur wenn und soweit feststeht, dass stille Reserven oder nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter nicht vorhanden sind, kommt ggf. ein sofortiger Betriebsausgabenabzug in Betracht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 116, 335, BStBl II 1975, 807; in BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224).

15

2. Soweit danach das über das übergehende Kapitalkonto hinaus geleistete Entgelt auf zum Gesellschaftsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter entfällt, entstehen dem Erwerber des Gesellschaftsanteils Anschaffungskosten für die betreffenden Güter, die über die in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen und anteilig auf die Gesellschafter entfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gesellschaft hinausgehen. Diese sind in einer von der Gesellschaft aufzustellenden Ergänzungsbilanz für den Anteilserwerber auszuweisen.

16

a) Subjekt der Einkommensbesteuerung ist nicht die Personengesellschaft selbst, sondern die Gesellschafter unterliegen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit ihren Anteilen am Gewinn der Personengesellschaft der Einkommensteuer (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Dabei wird vorausgesetzt, dass die Gesellschafter Mitunternehmer des Betriebs der Personengesellschaft sind. Aus der Gleichstellung des Mitunternehmers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem Einzelunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hat der BFH gefolgert, dass die Besteuerung des Mitunternehmers soweit wie möglich der des Einzelunternehmers angenähert werden muss.

17

b) Der Erwerb eines Mitunternehmeranteils ist im Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht anders zu behandeln als der Erwerb eines Einzelunternehmens. Dies bedeutet, dass der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil Ausgangspunkt für den in der Folge vom Gesellschafter erzielten Gewinn ist, wie das auch für den Erwerber eines Einzelunternehmens zutrifft. Da der Erwerber eines Mitunternehmeranteils aber die bestehenden Vermögensrechte aus der Beteiligung und damit auch das Kapitalkonto seines Vorgängers übernimmt, **lässt sich der Anschaffungspreis des Erwerbers für seinen Anteil am Reinvermögen der Personengesellschaft nur darstellen, indem in einer für ihn aufzustellenden Ergänzungsbilanz das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis berichtigt wird** (BFH-Urteil vom 21. April 1994 IV R 70/92, BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745). Ergebnisse aus einer Ergänzungsbilanz führen im Interesse einer zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters zu einer Korrektur des Gewinnanteils, der sich aus der Gesellschaftsbilanz ergibt. Die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Beträge stellen Korrekturen zu den Wertansätzen in der Steuerbilanz der Personengesellschaft für die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens dar (BFH-Urteil vom 28. September 1995 IV R 57/94, BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68, m.w.N.).

18

3. In der Ergänzungsbilanz erfasste Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird. Deshalb sind Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte.

19

a) Im Hinblick auf den **Zweck der Ergänzungsbilanz**, den Mitunternehmer möglichst einem Einzelunternehmer gleichzustellen, kann die Auflösung der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Anschaffungskosten nicht von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz abhängig sein, sondern muss die steuerlichen Verhältnisse in der Person des Mitunternehmers berücksichtigen. **Der Senat folgt nicht der im Schrifttum vertretenen Meinung, der Grundsatz der Einheitlichkeit der Gesellschaftsbilanz erfasse auch die Ergänzungsbilanz mit der Folge, dass AfA für dieselbe Restnutzungsdauer und nach derselben Methode vorzunehmen seien wie in der Gesellschaftsbilanz** (so etwa Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 556a; Dreissig, Betriebs-Berater 1990, 958, 959; Ley, Kölner Steuerdialog 1992, Nr. 11, 9152, 9160; anderer Ansicht aber z.B. Regniet, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, S. 180; Niehus, Steuer und Wirtschaft 2002, 116, 119 ff.; Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 465 in Bezug auf die Restnutzungsdauer; Reiß in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 15 Rz 251; derselbe in: Kirchhof/Sohn/ Mellinghoff, EStG, § 15 Rz E 251; Tiede in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 15 EStG Rz 505).

20

b) Die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung steht den dargelegten Grundsätzen nicht entgegen.

21

aa) Der Senat hat zwar bereits entschieden, dass Auf- und Abstockungen in der Ergänzungsbilanz mit dem Verbrauch der korrespondierenden Wirtschaftsgüter korrespondierend aufzulösen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68). Dieses Urteil enthält aber keine Aussage dazu, welche Restnutzungsdauer bezogen auf die in einer Ergänzungsbilanz auszuweisenden Mehrwerte anzusetzen ist bzw. ob die AfA-Methode neu gewählt werden kann.

22

bb) Für den Fall negativer Ergänzungsbilanzen nach § 24 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 1995 hat der BFH wiederholt entschieden, die Auflösung der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Korrekturposten habe korrespondierend zur Veränderung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz zu erfolgen

(BFH-Urteile in BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68; vom 6. Juli 1999 VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34). Diese Beurteilung lässt sich allerdings schon deshalb nicht auf die im Streitfall relevante Fortführung positiver Ergänzungsbilanzen übertragen, weil die Auflösung des Korrekturpostens bei der negativen Ergänzungsbilanz dazu dient, ein für den betreffenden Gesellschafter zu hohes Abschreibungspotential, das sich aus den --gemessen an den tatsächlichen Anschaffungskosten des Gesellschafters zu hohen-- Buchwerten in der Gesellschaftsbilanz ergibt, zu neutralisieren. Der Fall der Fortführung eines positiven Korrekturpostens liegt deshalb anders, weil es dort gerade darum geht, den vom betreffenden Gesellschafter gegenüber dem Kapitalkonto aufgewendeten Mehrbetrag in der Höhe auszuweisen, in dem er zum jeweiligen Bilanzstichtag noch in dessen Vermögen vorhanden ist (vgl. Urteil des Niedersächsischen FG vom 28. Oktober 2003 1 K 595/00, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2005, 376).

23

cc) Soweit der erkennende Senat schließlich für den Fall, dass eine GmbH in eine KG umgewandelt wird und dabei die Wertansätze der nach § 7 Abs. 1 EStG abzuschreibenden Wirtschaftsgüter aufgrund eines Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 aufgestockt werden, entschieden hat, dass die Restnutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter neu zu schätzen ist (BFH-Urteil vom 29. November 2007 IV R 73/02, BFHE 220, 70, BStBl II 2008, 407), liegt ebenfalls kein dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt vor. Denn das UmwStG 1995 enthält für den Fall, dass übergegangene Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft gemäß § 3 UmwStG 1995 aufgestockt wurden (Zwischen- oder Teilwertansatz), in § 4 Abs. 3 UmwStG 1995 die (positive) Aussage, dass die AfA bei der Personengesellschaft in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG nach der bisherigen Bemessungsgrundlage, in allen anderen Fällen aber nach dem Buchwert, jeweils vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Körperschaft die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt hat, zu bemessen sind. Zwar hat der Senat zur letztgenannten Regelung eine gesetzliche Regelungslücke angenommen. Das ändert aber nichts daran, dass das UmwStG 1995 eine unmittelbare Anknüpfung an § 7 EStG enthält.

24

c) **Entsprechend ist im Streitfall die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer i.S. des § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG des Wirtschaftsguts "Containerschiff" in den Ergänzungsbilanzen nach den Grundsätzen zu bestimmen, die für den Erwerb eines gebrauchten Seeschiffs gelten.** Nach welcher Methode die AfA zu berechnen ist, hängt davon ab, ob der Anteilserwerber eine andere als die lineare Abschreibungsmethode nach § 7 Abs. 1 EStG wählen kann und ob ein ggf. bestehendes Wahlrecht bis zur Unanfechtbarkeit der Veranlagung ausgeübt wird (vgl. hierzu etwa BFH-Urteil vom 30. August 2001 IV R 30/99, BFHE 196, 507, BStBl II 2002, 49).