

Ausgewählte Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015 und deren Auswirkungen in der Praxis

I. Vorbemerkung

Der Entwurf dieses Gesetzes wurde bereits im März 2015 unter dem Titel „**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**“ von der BReg beschlossen.¹ Hintergrund dieses sperrigen Titels war, dass i.R.d. Gesetzgebungsverfahrens zum „Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ der BR weitergehende Änderungen verlangte. Die BReg hatte – um die Zustimmung durch den BR zu diesem Gesetz zu erhalten – in einer Protokollerklärung vom 19.12.2014 den Ländern zugesagt, dass innerhalb des ersten Quartals 2015 ein Gesetzentwurf vorgelegt würde, der diesen Forderungen Rechnung trägt.² Im Rahmen der Beratungen erfolgte dann eine Umbenennung in „**Steueränderungsgesetz 2015**“, die jedoch für die inhaltliche Ausgestaltung keine Bedeutung hatte.

Das Gesetz datiert vom 2.11.2015 und ist am 5.11.2015 im BGBl I 2015, 1834 verkündet worden. Damit gelten die Regelungen grds. ab dem 6.11.2015. Die weiteren Ausführungen fassen die praxisrelevanten Änderungen³ zusammen und gehen ggf. auch auf abweichende **Inkrafttretenszeitpunkte** ein, auch wenn die Frage, welche der Regelungen relevant sind, stets von der jeweiligen Mandantenstruktur abhängig ist. Es wird ein Überblick über die wesentlichen Änderungen gegeben, um in den jeweils relevanten Bereichen eine eingehendere Analyse vornehmen zu können.

Hinweis

Die Struktur dieses Gesetzes ist verwirrend, weil allein durch drei Artikel Änderungen des EStG vorgenommen werden und durch zwei solche des UStG. Inhaltliche Auswirkungen sind hiermit nicht verbunden. Allerdings wird daraus der Charakter als „Omnibusgesetz“ deutlich.

¹ Vgl. BR-Drucks. 121/15 v. 27.3.2015

² Dies gilt speziell für die Änderungen im UmwStG, vgl. hierzu unter III.

³ Vgl. zu einer umfassenden Übersicht z.B. *Korn*, SteuK 2015, 435 ff; *Ortmann-Babel/Gauß*, DB 2015, 2470 ff; *Hörster*, NWB 2015, 3234 ff; speziell zum Unternehmensbereich *Möller/v. Knobelsdorff*, GWR 2015, 469 ff sowie zu im Detail nicht behandelten Regelungen die Übersicht unter VI.



Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

Das Gesetz ist in vielen Teilen **eher „technischer“ Natur**, während die materiellen Auswirkungen vieler Änderungen dagegen gering sind, auch wenn sie für die Betroffenen große Bedeutung haben können.

II. Ertragsteuerliche Aspekte

1. Veränderte Abgrenzung des Inlandsbegriffs für Zwecke der ESt, KSt und der GewSt

Durch das Gesetz wird der Inlandsbegriff für die ESt, KSt und GewSt ausgedehnt. Dieser umfasst künftig nicht nur die Energieerzeugung und die Ausbeutung von Rohstoffen auf dem der BRD zustehenden Festlandssockel, sondern **auch andere wirtschaftliche Tätigkeiten** (wie z.B. Fischzucht), die auf diesem Gebiet ausgeübt werden. Hiermit wird das UN-Seerechtsübereinkommen⁴ in nationales Recht umgesetzt. Damit sollen Wettbewerbsnachteile inländischer Unternehmen ggü. ausländischen Wettbewerbern vermieden werden. Bei inländischen Unternehmen unterliegen diese Tätigkeiten infolge der unbeschränkten Steuerpflicht der deutschen Besteuerung. Bei Steuerausländern wäre dies bisher nicht der Fall. Dies kann dazu führen, dass Wettbewerber, die aus Ländern stammen, in denen niedrigere Steuersätze gelten, steuerlich bevorteilt werden. Damit bestünde aus Sicht deutscher Unternehmen ein Anreiz, über eine ausländische Gesellschaft im Inland tätig zu werden. Die Gesetzesänderung soll dieses Problem lösen, weil eine entsprechende Betätigung eines Ausländers **zumindest eine beschränkte Steuerpflicht** nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG auslöst.

Erstaunlich ist allerdings, dass die Umsetzung dieser Regelungen **erst rd. 33 Jahre nach Verabschiedung** der UN-Vorgabe erfolgt. Schließlich hatte der Gesetzgeber erst durch das KroatienAnpG⁵ 2014 den Inlandsbegriff angepasst.

2. Einkommensteuerliche Änderungen

a) Unionsrechtskonformität des § 6b EStG

Der EuGH hat mit Urt. v. 16.4.2015⁶ entschieden, dass die derzeitige Regelung zur Bildung und Übertragung von Rücklagen aus entstandenen Veräußerungsgewinnen gegen Unionsrecht verstößt. Hintergrund war, dass lediglich die Reinvestition in WG begünstigt war, die **inländischen Be-**

⁴ UN-Seerechtsübereinkommen v. 10.12.1982, BGBl II 1982, 1789, 1799

⁵ KroatienAnpG v. 25.7.2014, BGBl I 2014, 1266

⁶ EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, DStR 2015, 870

Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

etriebsstätten zugeordnet wurden.⁷ Hingegen war die Übertragung auf ein Ersatz-WG, das zu einer Betriebsstätte in einem **EU- oder EWR⁸-Mitgliedstaat gehörte, nicht begünstigt**. Hierin sah die EU-Kommission bereits 2011 eine **Diskriminierung** und leitete eine Vertragsverletzungsklage gegen Deutschland vor dem EuGH ein. Der Gerichtshof hat diese Auffassung mit dem oben genannten Urte. bestätigt. Die dadurch bedingte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit könne zwar grds. mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden. Allerdings stelle der **vollständige Ausschluss** der Reinvestition im EU-/EWR-Ausland **nicht das mildeste Mittel** zur Erreichung dieses Zwecks dar. Der Stpfl. müsse zumindest zwischen der sofortigen Zahlung der Steuer auf die im Inland realisierten stillen Reserven und der Stundung der Steuer wählen können.

Hierauf reagiert nunmehr der deutsche Gesetzgeber. Allerdings schafft er nicht den reinen Inlandsbezug ab, sondern eröffnet in § 6b Abs. 2a EStG eine **Stundungsmöglichkeit**. Wird ein einer EU- oder EWR-Betriebsstätte zugeordnetes WG angeschafft, kann unter den übrigen Voraussetzungen des § 6b EStG die Steuer auf den Veräußerungsgewinn des ursprünglichen, inländischen WG **über fünf Jahre** verteilt werden.

Diese Stundung richtet sich nach § 36 Abs. 5 S. 2 - 5 EStG, die sinngemäß anzuwenden sind. Die Stundung ist **unverzinslich**.⁹ Methodisch kommt es damit in den EU- und EWR-Fällen ggü. Inlandsfällen zu einer unterschiedlichen Herangehensweise: Es werden nicht die vorhandenen stillen Reserven auf ein Ersatz-WG übertragen, sondern die im Inland aufgedeckten stillen Reserven auf Antrag über einen Zeitraum von fünf Jahren hinweg jeweils anteilig besteuert. Ursächlich hierfür ist, dass bei ausländischen Betriebsstätten später entstehende Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf dieser WG regelmäßig einer Besteuerung im Betriebsstättenstaat unterliegen, wenn dort eine Zurechnung zu den Betriebsstätteneinkünften erfolgt. Besteht zwischen Deutschland und dem Betriebsstättenstaat ein DBA – wie zwischen Deutschland und allen EU- und EWR-Staaten –, lässt dieses das dortige Besteuerungsrecht bestehen und die Bundesrepublik müsste entweder die im Ausland entstehende Steuer auf die deutsche ESt anrechnen oder eine Freistellung dieser Einkünfte vornehmen.¹⁰

⁷ Vgl. § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG

⁸ Dies sind Island, Liechtenstein und Norwegen.

⁹ Vgl. zu ersten Zweifelsfragen *Kanzler*, NWB 2015, 3814 ff

¹⁰ Vgl. die Regelungen entspr. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA für unbewegliches Vermögen und Art. 13 Abs. 2 OECD-MA für übriges Betriebsstättenvermögen.



Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

Beispiel

Zum BV einer inländischen Betriebsstätte des Einzelunternehmers E gehört ein unbebautes Grundstück, das er bereits vor 15 Jahren erwarb und bisher als Freilager nutzte. Beim Verkauf werden die im Laufe der Zeit entstandenen stillen Reserven realisiert. Um eine sofortige Versteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, soll § 6b EStG genutzt werden. Es wird ein neues unbebautes Grundstück erworben, das

- a) einer inländischen oder
- b) einer in einem EU- oder EWR-Staat belegenen Betriebsstätte zugeordnet wird.

Lösung

Im **Fall a)** erfolgt ein Abzug des Rücklagenbetrags von den AK des Grundstücks. Erst bei einer späteren Veräußerung des neu erworbenen Grundstücks lässt die Anwendung des § 6b EStG einen höheren Veräußerungsgewinn entstehen.

Im **Fall b)** ist der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks entweder sofort voll oder auf Antrag im Jahr der Veräußerung und den folgenden vier Jahren jeweils zu mindestens einem Fünftel in Inland regulär zu versteuern.

Im Ergebnis tritt im Fall b) eine höhere Steuerbelastung ein als im Fall a). Gleichwohl ist davon auszugehen, dass diese Regelung nicht gegen Unionsrecht verstößt, weil der EuGH in seiner Entscheidung vom 16.4.2015¹¹ die Möglichkeit der aufgeschobenen Besteuerung ausdrücklich eröffnet hat. Insoweit ist – zumindest nach dieser Entscheidung – keine umfassende Gleichbehandlung erforderlich.

Hinweis

Die Regelung gilt auch für Gewinne i.S.d. § 6b Abs. 2 EStG, die **vor** dem 6.11.2015 entstanden sind.¹²

Der Antrag kann – wie im Inlandsfall – nach § 6b Abs. 2 S. 2 EStG nur im Wj der Veräußerung gestellt werden. Dies kann zusammen mit der Abgabe der Steuererklärung für das Veräußerungsjahr geschehen. Ferner ist zu beachten, dass nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG Voraussetzung für die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ist, dass bei abweichenden Wahlrechtsausübungen die WG in ein **gesondert zu führendes Verzeichnis** aufgenommen werden müssen. Daher ist es nicht möglich, etwa ein Mehrergebnis

¹¹ EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, DStR 2015, 870

¹² § 52 Abs. 14 S. 1 EStG

i.R.e. Bp durch eine nachträgliche Berufung auf diese Regelung zu beseitigen.

Hinweis

Die Neuregelung gilt nur in den Fällen einer Betriebsstätte in einem EU- oder EWR-Staat. Hingegen findet sie auf Drittstaaten keine Anwendung unabhängig davon, ob mit diesen ein DBA besteht. Außerdem bleiben die Regelungen für eine rein inländische Anwendung unverändert.

b) Pkw-Kosten für Elektro- und aufladbare Hybridfahrzeuge

Bekanntermaßen verursachen Elektrofahrzeuge deutlich höhere Kosten als Pkw mit konventionellem Antrieb, was dazu führt, dass deren Verbreitung bisher nicht in dem politisch gewollten Umfang erfolgt ist. Der Gesetzgeber hatte schon durch das AmtshilfeRLUmsG¹³ vorgesehen, dass bei sog. Elektrofahrzeugen oder aufladbaren Hybridfahrzeugen bei der Bestimmung des Entnahmewerts der Listenpreis des Fahrzeugs um den **Preis des Batteriesystems** zum Zeitpunkt der Erstzulassung nach Maßgabe der im Gesetz genannten Höchstgrenzen **zu kürzen** ist.¹⁴

Vor diesem Hintergrund wird durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG eine Regelung zur Konkretisierung der Ermittlung des Entnahmewerts bei privater Nutzung betrieblicher Elektrofahrzeuge und extern aufladbarer Hybridelektrofahrzeuge aufgenommen. Diese gilt allerdings nur, wenn vom Stpfl. ein **Fahrtenbuch** geführt wird. Es wird klargestellt, dass der gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG pauschal ermittelte Abzugsbetrag für das Batteriesystem nicht von dem anhand der ungekürzten Gesamtaufwendungen ermittelten Entnahmewert abzuziehen ist. Vielmehr hat seine Berücksichtigung bei den zu den Gesamtkosten gehörenden AfA zu erfolgen. Hierfür sind die maßgeblichen **AK oder HK** um den pauschalen Minderungsbetrag **zu verringern** und der verbleibende Betrag mit Hilfe der AfA über die Nd zu verteilen.

Beispiel

Ein Stpfl. erwirbt für sein BV 2016 ein Elektroauto zu AK von netto 120.000 EUR, wovon netto 20.000 EUR auf das Batteriesystem entfallen. Zur Anwendung der Regelung wäre es nicht zutreffend, die 20.000 EUR in Abzug von den AK zu bringen. Dies ließe unberücksichtigt, dass in S. 3 auf S. 2 verwiesen wird. Folglich ist dort sowohl die absolute Obergrenze von

¹³ AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl I 2013, 1809

¹⁴ Vgl. zu Zweifelsfragen bei der Anwendung BMF-Schr. v. 5.6.2014 – IV C 6 – S 2177/13/10002, 2014/0308252, BStBl I 2014, 835



Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

10.000 EUR als auch die Abschmelzung für Erwerbe nach dem Jahre 2013 zu beachten.¹⁵ Danach verringert sich der Höchstbetrag für jedes nach dem Jahr 2013 liegende Folgejahr um 500 EUR. Da hier zwei Folgejahre vorliegen, ist nur ein Abzug von 9.000 EUR zulässig, sodass sich eine BMG i.H.v. 111.000 EUR ergibt. Eine weitere Verringerung könnte sich aus der Begrenzung auf 500 EUR/Kilowattstunde der Batterie ergeben, wobei sich dieser Betrag für Jahre nach 2013 um 50 EUR pro Kilowattstunde der Batteriekapazität je Folgejahr verringert. In diesem Bereich gab es keine Änderungen, sodass die bisherigen Regelungen unverändert weiter zu beachten sind.

Hinweis

Der für das Batteriesystem anzusetzende Betrag ist der **Listenpreis des Herstellers** zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs. Hierbei sind die im Gesetz genannten Höchstgrenzen zu beachten.

c) Investitionsabzugsbetrag

Voraussetzung für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags war bisher nach § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG, dass die **Investitionsabsicht** dargelegt und die **Funktion** des künftig anzuschaffenden WG benannt wurde. Durch die gesetzliche Neuregelung entfallen nunmehr diese Voraussetzungen. Damit ist eine **pauschale Bildung** dieser Beträge möglich.

Hinweise

Im Übrigen bleiben die **Voraussetzungen** zur Nutzung dieser Regelung **unverändert**. Dies gilt speziell für die zu beachtenden Größenmerkmale und den Höchstbetrag von 200.000 EUR. Eine Nutzung dieser Möglichkeit ohne konkrete Investitionsabsicht ist aufgrund der Vorgehensweise in § 7g EStG nicht sinnvoll. Schließlich würde bei nicht erfolgter Investition die Bildung des Investitionsabzugsbetrags rückgängig gemacht und zudem die Verzinsung nach § 233a AO durchgeführt werden, was regelmäßig nachteilig ist.

Bei der Anwendung dieser Regelung ist für **bilanzierende Stpfl.** die Regelung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG zu beachten. Danach kann für Wj, die nach dem 31.12.2009¹⁶ beginnen, eine abweichende Ausübung von steuerlichen Ansatz- und Bewertungswahlrechten nur erfolgen, wenn die hiervon betroffenen WG in ein **eigenständiges Verzeichnis** aufgenommen werden. Damit wird zugleich unterbunden, dass ein mögliches Mehrergebnis in einer Bp durch die rückwirkende Anwendung dieser

¹⁵ Im letzten Jahr einer begünstigten Anschaffung bzw. Erstzulassung beträgt der Minderungsbetrag 50 EUR pro Kilowattstunde und der Höchstbetrag 5.500 EUR, vgl. BMF-Schr. v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, 2014/0308252, BStBl I 2014, 835 Rz 3

¹⁶ Art. 66 EGHGB

Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

Regelung neutralisiert wird. Vielmehr scheidet eine rückwirkende Nutzung des § 7g EStG aus, weil es an einer Aufnahme der entsprechenden WG in das Verzeichnis fehlen wird.

Künftig müssen nach § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG die gebildeten sowie die nach § 7g Abs. 2 bis 4 EStG hinzuzurechnenden und rückgängig zu machenden Beträge dem FA **elektronisch gemeldet** werden.

Die Regelungen gelten gem. § 52 Abs. 16 S. 1 EStG für **nach dem 31.12.2015** endende Wj.

d) Realsplitting

In Abweichung von den Grundregelungen in § 12 Nr. 1 und 2 EStG können nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG **Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten** bzw. **getrennten Lebenspartner** als SA und nach § 33a Abs. 1 EStG an andere unterhaltsberechtigte Personen mit geringem Vermögen als agB abgezogen werden. Nachdem bereits durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz¹⁷ in § 33a Abs. 1 S. 9 EStG die **Benennung der Identifikationsnummer** der unterhaltenen Person zur Voraussetzung für den Abzug gemacht wurde, wird nunmehr eine entsprechende Regelung auch in § 10 Abs. 1a S. 7 f. EStG geschaffen. Danach muss die Identifikationsnummer des geschiedenen Ehegatten bzw. getrennten Lebenspartners angegeben werden.

Hinweis

Die Regelung gilt ab **VZ 2016**. Es sollte darauf geachtet werden, dass die Identifikationsnummer **rechtzeitig erfragt** wird, um insoweit den Verlust des SA-Abzugs oder ggf. zumindest eintretende Zinsnachteile zu vermeiden.

e) Neufassung der Konzernklausel des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG

Bekanntlich sehen die Vorschriften zum Untergang von Verlustvorträgen nach § 8c KStG einen **weiten Grundtatbestand** vor, der anschließend durch Ausnahmeregelungen wieder eingeschränkt wird. Dies sind im Einzelnen:

- Die **Konzernklausel** nach Abs. 1 S. 5. Danach liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

¹⁷ Zollkodex-Anpassungsgesetz v. 22.12.2014, BGBl I 2014, 2417



Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

- Die **Stille-Reserven-Klausel** nach Abs. 1 S. 6 - 9 und
- Die derzeit infolge von Unionsrecht nicht anwendbare¹⁸ **Sanierungsklausel** nach Abs. 1a.

Die sog. Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 S. 5 KStG wird nunmehr neu gefasst. Danach liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn an dem übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Nunmehr kommt es darauf an, ob der Erwerber am übertragenden Rechtsträger oder umgekehrt der **Veräußerer** am übernehmenden Rechtsträger zu 100 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Ferner wird der Kreis möglicher Anteilseigner um die **PersG** erweitert.

Nach der Neuregelung liegt **kein schädlicher Beteiligungserwerb** vor, „wenn

1. an dem übertragenden Rechtsträger der **Erwerber** zu 100 % 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 % 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 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.“¹⁹

Beispiel²⁰

Besondere Probleme entstehen bei einer Übertragung von Anteilen an Gesellschaften mit laufenden Verlusten oder Verlustvorträgen, die auf einen übernehmenden Rechtsträger erfolgt, an dem zwar seitens des Veräußerers eine 100 %ige Beteiligung besteht, an dieser Spitzeneinheit jedoch keine Person zu 100 % beteiligt ist. Die folgende Abbildung stellt diese Konstellation dar, die sich insb. dann als nachteilig erwies, wenn die

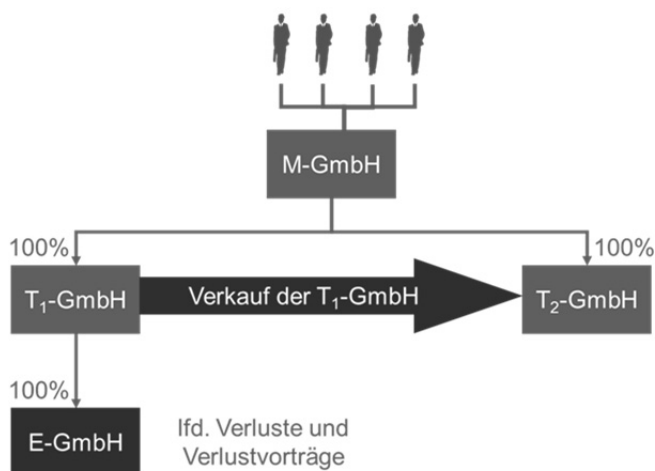
¹⁸ Die gegen die Qualifikation als Beihilfe gerichtete Klage der BReg ist endgültig gescheitert. Gegen die Entscheidung der Kommission sind weitere Klagen deutscher Unternehmen anhängig.

¹⁹ Hervorhebungen des Verfassers

²⁰ In Anlehnung an *Ortmann-Babel/Gauß*, DB 2015, 2471 f.

Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

M eine Publikumsgesellschaft war, ggf. sogar eine börsennotierte Aktiengesellschaft.



Nach bisher geltender Rechtslage würde die Veräußerung der Anteile an der T₁-GmbH an die T₂-GmbH zum Untergang der Verlustvorträge bei der E-GmbH führen. Entscheidend hierfür war, dass die M-GmbH zwar sowohl an der T₁-GmbH als auch an der T₂-GmbH zu 100 % beteiligt war. Dies reichte jedoch nach dem Gesetzeswortlaut nicht aus. Danach war Voraussetzung, dass auch an der die Anteile **veräußernden Gesellschaft** (hier: M-GmbH) eine Person zu 100 % beteiligt war. Hingegen wäre in der obigen Konstellation ein Verkauf der Anteile an der E-GmbH ohne negative Auswirkungen auf deren Verluste möglich, weil M sowohl an der T₁- als auch an der T₂-GmbH beteiligt war. Zugleich zeigt sich, wie schädlich sich auch ein mittelbarer Gesellschafterwechsel auswirken kann.

Die gesetzliche Neuregelung führt dazu, dass die Beteiligungen der M-GmbH an der T₁-GmbH und der T₂-GmbH ausreichend sind, um einen Untergang der Verlustvorträge zu verhindern. Dies entfaltet auch positive Auswirkungen auf den mittelbaren Gesellschafterwechsel, also für die Verluste der E-GmbH. Allerdings gilt dies nur in den Fällen, in denen die Voraussetzungen für eine Begünstigung erfüllt sind. Im Übrigen bleibt es bei der Schädlichkeit eines mittelbaren Gesellschafterwechsels.

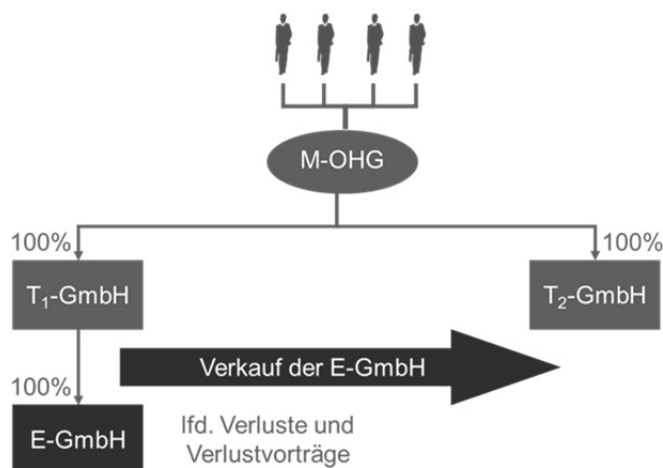
Weiteres Beispiel²¹

Bisher schied in vielen Fällen eine Berufung auf die Konzernklausel aus, weil die **Konzernspitze eine PersG** war. Diese erfüllte zwar grds. die Beteiligungsvoraussetzungen zu den Tochtergesellschaften. Allerdings wurde auf Grund des Transparenzprinzips nicht auf die PersG, sondern auf die daran beteiligten Gesellschafter abgestellt. Damit waren die notwendigen

²¹ In Anlehnung an *Ortmann-Babel/Gauß*, DB 2015, 2471 f.

Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

Beteiligungs Voraussetzungen vielfach nicht gegeben. Die folgende Abbildung veranschaulicht diesen Fall:



Da die OHG an der T₁- und der T₂-GmbH zu 100 % beteiligt war, wäre die Veräußerung grds. unschädlich, wenn es sich bei der M um eine KapG gehandelt hätte. Allerdings ist bei PersG nicht auf diese abzustellen, sondern auf die an ihr beteiligten Gesellschafter. Dies führt im vorliegenden Fall dazu, dass keine Begünstigung erfolgen kann.

Der Gesetzgeber hat diese Regelung nunmehr geändert. Nach der neuen **Nr. 3** sind die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt, wenn eine Personenhandelsgesellschaft jeweils (unmittelbar oder mittelbar) an den Gesellschaften beteiligt ist. Auch in diesem Fall kommt es zu einer Begünstigung der mittelbaren Beteiligung. Es wird also künftig auf die PersG und nicht auf die dahinter stehenden Gesellschafter abgestellt.

Hinweise

- Unabhängig von der Konzernklausel ist unverändert **offen**, ob § 8c KStG **verfassungskonform** ist. Hierzu ist auf Vorlage des FG Hamburg²² ein Verfahren beim BVerfG anhängig, das sich jedoch auf die Fassung durch das UntStRefG 2008²³ bezieht. Diese enthielt weder die Konzern- noch die Stille-Reserven-Klausel.
- Das BMF hat mit Datum vom 15.4.2014²⁴ den **Entwurf** einer Neufassung eines **Anwendungsschreibens zu § 8c KStG** als Ersatz für das Schreiben

²² FG Hamburg, Vorlageschluss v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az beim BVerfG: 2 BvL 6/11

²³ UntStRefG v. 14.8.2007, BStBl I 2007, 630

²⁴ BMF-Schr. v. 15.4.2014 – IV C 2 - S 2745-a/09/10002:004, abrufbar auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen

Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

vom 4.7.2008²⁵ veröffentlicht. Dieser wurde zunächst nicht weiter verfolgt, weil zunächst die gesetzliche Änderung erfolgen sollte. Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw die darin vertretene, restriktive Auffassung zur Nutzung von Verlustvorträgen bei bis zum schädlichen Beteiligungserwerb eintretenden Gewinnen und anschließenden Verlusten innerhalb des gleichen VZ beibehalten wird.

- c) Der Gesetzgeber hat sich nicht dazu durchringen können, die möglichen schädlichen Auswirkungen eines **mittelbaren Gesellschafterwechsels** zu ändern. Daher muss auch künftig sehr sorgfältig auf solche Konstellationen geachtet werden, weil damit teilweise überraschende Ergebnisse und erhebliche materielle Belastungen verbunden sein können.

Die Regelung gilt **rückwirkend** für Beteiligungserwerbe **ab** Inkrafttreten der Konzernklausel am **1.1.2010** (§ 34 Abs. 6 KStG).²⁶

III. Änderungen im Umwandlungssteuerrecht

Anders als bei einer Verschmelzung auf eine PersG nach den §§ 3 ff oder auf eine Körperschaft nach den §§ 11 ff UmwStG bestand bei **Einbringungen** bisher die Möglichkeit, nicht nur Gesellschaftsrechte, sondern auch sonstige Gegenstände bis zum BW des eingebrachten BV als Gegenleistung einbringen zu können, ohne dass damit die Steuerneutralität der Einbringung verloren geht. Der BFH lässt – entgegen Tz 24.07 des UmwSt-Erlasses²⁷ – finanzielle Gegenleistungen bis zur Höhe des BW des eingebrachten Vermögens zu.²⁸

Nunmehr ist eine BW-Fortführung nach § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG bei einer **sonstigen Gegenleistung** nur zulässig, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen folgende Grenzen nicht überschreitet:

- **25 % des BW** des eingebrachten BV oder
- **500.000 EUR**²⁹, höchstens jedoch den BW des eingebrachten BV.

²⁵ BMF-Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745 - a/08/10001, 2008/0349554, BStBl I 2008, 736; vgl. hierzu z.B. *Sistermann/Brinkmann*, BB 2008, 1928 ff, *Lang*, DSz 2008, 549 ff, *Suchanek*, FR 2008, 904 ff

²⁶ Vgl. zu einer eingehenden Analyse *Ruhlmann*, NWB 2015, 3450

²⁷ BMF-Schr. v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, S 1978 A - 43 - St 51, BStBl I 2011, 1314

²⁸ Vgl. BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006

²⁹ Diese Grenze wurde vom Finanzausschuss von ursprünglich 300.000 EUR auf nunmehr 500.000 EUR erhöht, vgl. BT-Drucks. 18/6094



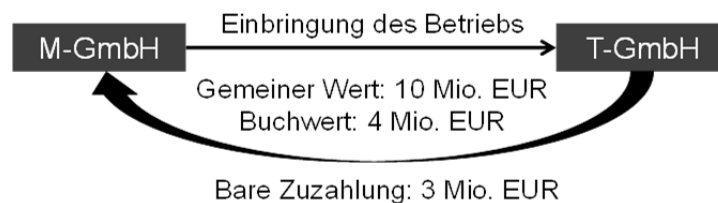
Praxisrelevante Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

Hinweis

Wird eine dieser Grenzen überschritten, kommt es nicht zu einer vollständigen Versagung der Steuerneutralität. Vielmehr sind in dem Umfang, wie die gesetzlichen Grenzen überschritten werden, die **stillen Reserven** bei der Einbringung **anteilig aufzudecken**.

Beispiel³⁰

Die M-GmbH bringt ihren Betrieb in eine 100%ige Tochtergesellschaft (T-GmbH) ein und erhält hierfür neue Anteile. Der gemeine Wert des Betriebs beträgt 10 Mio. EUR, der BW 4 Mio. EUR. Die M-GmbH erhält zusätzlich von der T-GmbH 3 Mio. EUR in bar.



Diese Zahlung ist höher als die absolute Wertgrenze von 500.000 EUR und als die relative Grenze von 25 % des BW (4 Mio. EUR x 25 % = 1 Mio. EUR). Da die höhere Wertgrenze zu verwenden ist, wird die BW-Grenze um 2 Mio. EUR³¹ überschritten. Folglich ist im Verhältnis 2 Mio. / 10 Mio. (= 20 %) der gemeine Wert anzusetzen. Im Übrigen (80 %) ist der BW fortzuführen. Hieraus folgt:

20 % von 10 Mio. =	2,0 Mio.
80 % von 4 Mio. =	3,2 Mio.
Wertansatz:	5,2 Mio.

Dieser Betrag muss nach § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG mindestens dem Betrag der Zahlung entsprechen. Hieraus folgt, dass die übernehmende Gesellschaft die WG mindestens mit diesem Wert anzusetzen hat. Beim Einbringenden entsteht i.H.d. Differenz zum BW ein Gewinn, der der Besteuerung unterliegt. Ferner sieht das Gesetz vor, dass es zu einer **rückwirkenden Besteuerung** des Einbringungsgewinns kommt, wenn i.R.e. weiteren Einbringung oder einer Ketteneinbringung für sperrfristbehaftete Anteile Gegenleistungen erbracht werden, die die gesetzlichen Grenzen überschreiten.

³⁰ In Anlehnung an *Korn*, SteuK 2015, 438

³¹ 3.000.000 EUR Barzahlung abzüglich 25 % des BW