

Unternehmenssteuerrecht 15 Steuerfallen to go

MLP-Arbeitsfrühstück in Hannover

4.2.2020

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

I. Steuerfallen im Zusammenhang mit Anteilsübertragungen

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Unternehmenskaufvertrag „Giftschrank“ Kaufpreis-Einkleidung in Beraterverträge

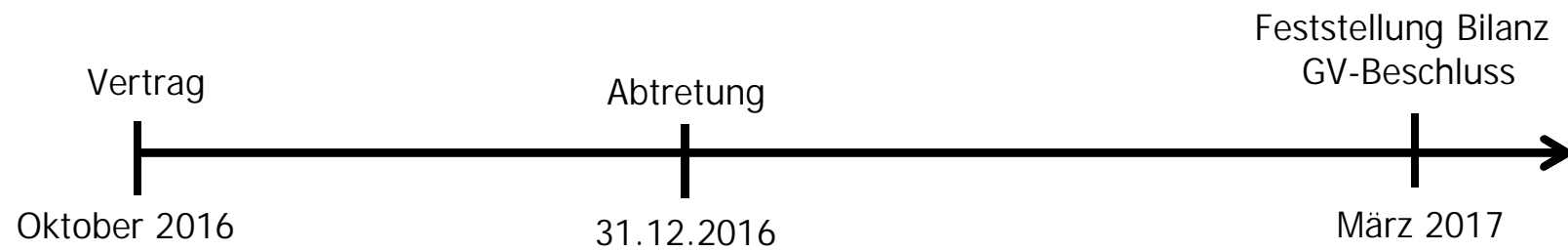
- Steuerhinterziehung (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, ggf. Umsatzsteuer, Einkommensteuer)!
- Sofern fingierter Beratervertrag nicht beurkundet ist: Formunwirksamkeit des Anteilskaufvertrags nach § 15 GmbHG!
- Haftung des Beraters bei Teilnahme an Steuerhinterziehung für Steuern des Mandanten, § 71 AO.

Anteilsverkauf und Zuweisung des Gewinnbezugsrechts

Nach § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG müssen die Ausschüttungen von demjenigen versteuert werden, der im Zeitpunkt des Zuflusses Anteilseigner ist!

- Werden nach Anteilsübergang nach dem Unternehmenskaufvertrag noch Ausschüttungen an den Verkäufer vorgenommen, müssen diese Ausschüttungen vom Käufer versteuert werden.

Beispiel



- FG Köln qualifiziert uU die Gewinnverteilungsregelung im Veräußerungsvertrag bereits als Gewinnverteilungsbeschluss iSv. § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG (FG Köln vom 21.9.2016 14 K 3263/13, EFG 2016, 1949;)
- BFH hat diese Auslegung des FG nicht beanstandet (BFH vom 13.3.2018 IX R 35/16, DStR 2018, 1756)

Aber: Auslegung im Einzelfall! In der Regel nicht möglich, wenn mehr als 1 Person Gesellschafter der GmbH ist und nur ein Gesellschafter seinen Anteil verkauft!

Vermeidung Steuerfalle 1:

- Vorabausschüttung?
- Jedenfalls: Klarer Gewinnverwendungsbeschluss vor Übergang der Anteile

Steuerfalle „rätierliche Kaufpreiszahlung“

Sowohl nach § 15 EStG wie auch nach § 17 EStG gilt das Stichtags-/Realisationsprinzip:

Der Kaufpreis ist in dem Geschäftsjahr komplett zu versteuern, in dem die Anteile übergegangen sind.

- Ggf. Liquiditätsfalle für den Verkäufer, wenn die Summe der im Zeitpunkt des Steuerbescheids zugeflossenen Raten für die Zahlung der Steuerlast nicht ausreicht.

Steuerfalle „rätierliche Kaufpreiszahlung“

Beispiel: A kauft von B 100 % Anteile an der X-GmbH.

Anschaffungskosten des B: € 25.000,-

Kaufpreis: € 1.000.000,--

Jahresraten 10 x € 100.000,-- p.a., ab 30.6.2018

Anteilsübergang: 31.12.2017

Folge:

- Veräußerungsgewinn iHv. € 975.000,-- ist im Steuerjahr 2017 nach dem Teileinkünfteverfahren nach § 17 Abs. 1 EStG zu versteuern:
- 60 % x 50 %: ca. € 280.000,-- Steuerfestsetzung für 2017
- Bescheid ergeht typischerweise Ende des darauffolgenden Jahres (Ende 2018)
- Liquiditätsproblem: Ende 2018 ist erst eine Rate iHv. € 100.000,-- zugeflossen.

Vermeidung Steuerfalle 2:

- 30% -Rate spätestens 12 Monate nach Ausscheiden!

Haftungsfalle Verkauf „uralter“ Anteile

An der X-GmbH ist A seit Mitte der 90-iger Jahre mit 9,5 % und der B mit 90,5 % beteiligt. Die GmbH war zum 1.1.1995 mit einem Stammkapital von DM 50.000,-- gegründet worden (Stammeinlage A: DM 4.750,--; Einlage B: DM 45.250,--).

Mit dinglicher Wirkung zum 30.6.2013 verkauft A seinen Anteil an der X-GmbH an den B für einen Kaufpreis iHv. € 1 Mio.

IRd. Steuererklärung erklärt der Steuerberater für das Jahr 2013 einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG iHv. € 997.571,-- (€ 1 Mio. abzüglich Stammkapital iHv. € 2.428,64). Dem Teileinkünfteverfahren (60 %) wird ein Betrag iHv. € 598.542,-- unterworfen.

Gesetzeshistorie des § 17 EStG

- Gesetzliche Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG.

31.3.1999 : Von 25% auf 10%

26.10.2001: Von 10 % bis 1%

- Durch die Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle unter die eigene Beteiligungsquote wurden Anteile, deren Veräußerung zuvor nach Ablauf Spekulationsfrist (§§ 22, 23 EStG) steuerfrei war, erstmalig steuerverstrickt
- Verfassungsrechtliches Rückwirkungsverbot, soweit der im späteren Verkauf materialisierte Wertzuwachs in den Anteilen auf Zeiträume entfällt, in denen die Anteile noch nicht steuerverstrickt waren?

BVerfG vom 7.7.2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05 und 2 BvR 1738/05, BStBl. 2011 II, 86:

§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG verstößt gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze entstanden sind und die entweder - bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt - nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder - bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes - sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage, steuerfrei hätten realisiert werden können.

BMF VV Deu BMF 2010-12-20 IV C 6-S 2244/10/100001, BStBl. 2011 I, 16 ff., C. II. 1. c. vom 20.12.2010:

Der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses der veräußerten Anteile darf entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem Stichtag der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze im Vergleich zur Gesamthaldauer zeitanteilig linear (monatsweise) ermittelt werden.

Vermeidung Steuerfalle 3:

- Achtung bei Verkauf von Anteilen einer GmbH, die vor 2002 gegründet wurde!

„Selbstanzeige Klausel“ im Anteilskaufvertrag?

- 2014: Absicht zum Verkauf einer GmbH (Share-Deal)
- 2015 bis 2016:
 - Schrottumsätze gehen ungeklärt nach oben;
 - Ehegattenanstellungsverhältnis ist beendet;
 - Bereinigung des Anlagenverzeichnisses um ungeklärten Maschinenabgang
- 2017: Verkauf aller Anteile mit „normaler Steuerklausel“
- Ende 2017: Käufer deckt auf:
 - Schwarz-Schrottumsätze des Verkäufers bis 2014;
 - Fingiertes Ehegattenanstellungsverhältnis bis 2014;
 - Schwarzverkäufe des Verkäufers von abgeschrieben Maschinen
- Erwerber macht Berichtigungserklärung (§ 153 AO)

Lösung ohne „Selbstanzeige Klausel“

Käufer gibt Berichtigungs-/Nacherklärung nach § 153 AO ohne Nennung des Verkäufers ab

Durch Berichtigungserklärung/Nacherklärung tritt zulasten des Verkäufers Tatentdeckung ein: Sperrgrund für eigene Selbstanzeige (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO)

Folge: Erhebliches Steuerstrafisiko des Verkäufers!

Allgemeiner nebenvertraglicher Anspruch auf Teilnahme an Berichtigungs-/Nacherklärung?

Lösung mit Steuerklauseln

Steuerklausel:

Anspruch des Verkäufers auf Unterrichtung von jeder Erklärung gegenüber dem Finanzamt; Anspruch, dass diese Erklärung auch im Namen des Verkäufers abgegeben wird

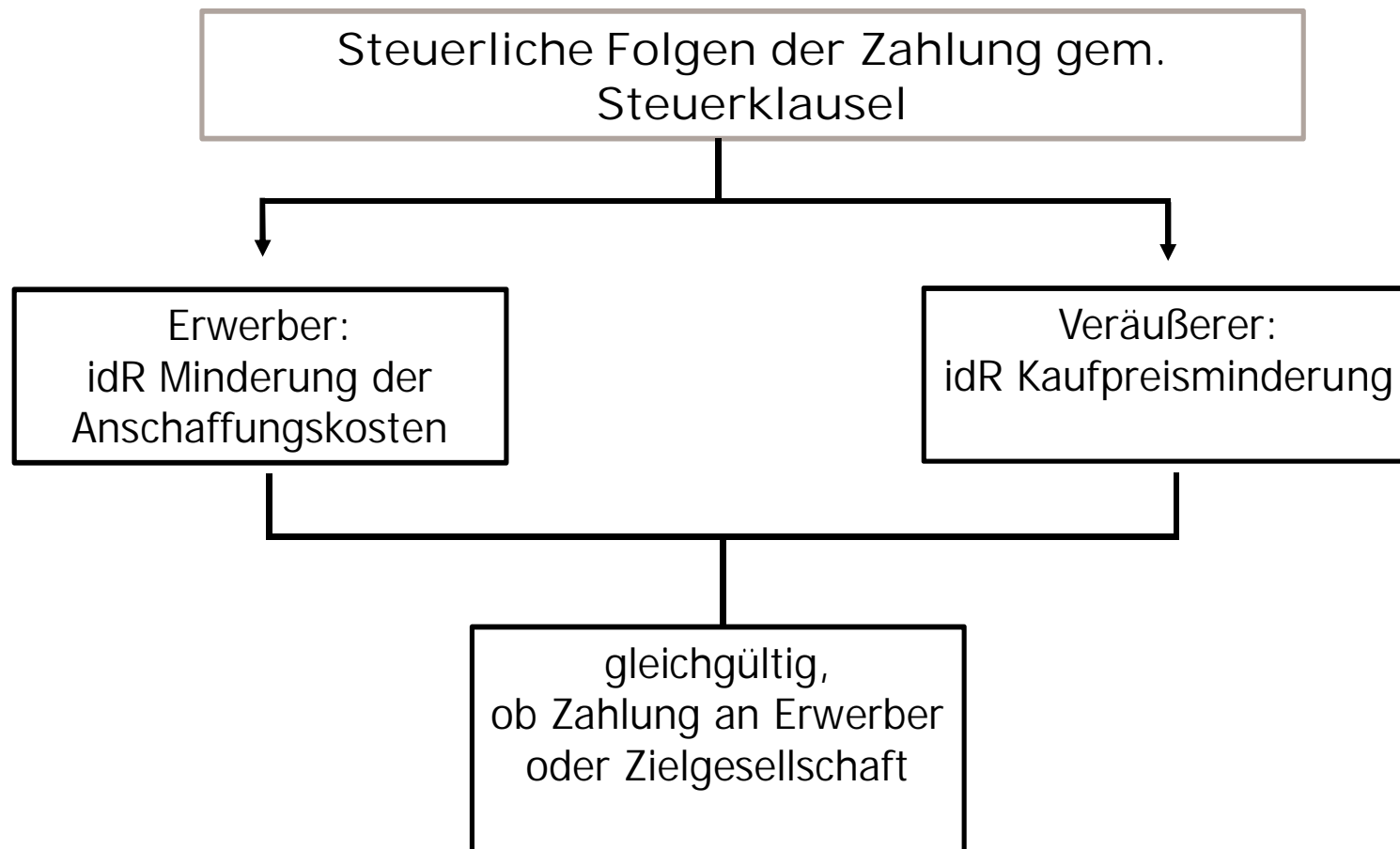
Folge der Steuerklausel:

Bei vertragskonformen Verhalten unterrichtet der Käufer vorab den Verkäufer; die Erklärung kann auch in seinem Namen abgegeben werden; diese ist ggf. als strafbefreiende Selbstanzeige für den Verkäufer zu werten.

Vermeidung Steuerfalle 4:

- Bei Beratung eines Anteilsverkäufers kann die Aufnahme einer „Selbstanzeigeklausel“ im Unternehmenskaufvertrag empfehlenswert sein!

Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen



Steuerfolgen von Steuerklauseln

a. Vertragsbedingte Steuerzahlung durch den Verkäufer:

→ Kaufpreisminderung, ggf. § 8b KStG

b. Vertragsbedingte Zinserstattung durch den Verkäufer

→ Unklar: Kaufpreis oder sonstiges Entgelt

c. Besteuerungszeitpunkt

Stichtagsprinzip:

Kaufpreisminderung ggf. rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. Satz 1 Nr. 2 AO

Zinsen, soweit sonstiges Entgelt (s.o.), ggf. laufende Einkünfte

Steuerfolgen von Steuerklauseln

Steuerliche Erfassung auf Ebene des Käufers

a. Leistungsverhältnis Käufer - Verkäufer

Steuerzahlung für Käufer rückwirkende Minderung der
Anschaffungskosten

Zinsen unklar: Kaufpreisminderung oder laufende Einkünfte?

Steuerfolgen von Steuerklauseln

b. Leistungsverhältnis Käufer - Zielgesellschaft

Steuerübernahme durch den Verkäufer:

- Darlehen?
- Offene Einlage?
- Verdeckte Einlage?

Steuerfolgen von Steuerklauseln

Achtung: Einlagenrückgewähr kann (steuerliche) Ausschüttung sein:

- Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG
- Fehlende Erfassung im Bescheid über das steuerliche Einlagekonto?

Daher: Darlehenslösung ggf. vorzugswürdig.

Vermeidung Steuerfalle 5:

- Bei Anteilskaufvertrag sollte klargestellt werden, dass die Steuerfreistellung der Zielgesellschaft im Verhältnis zum Neugesellschafter Darlehen ist.

II. Steuerfallen im Zusammenhang mit Ausschüttungen

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Beispiel „Verspätet begründetes Schachtelprivileg“ (1)

Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der C-GmbH ist C. In Verhandlungen mit Geschäftspartnern stört ihn seit geraumer Zeit, dass seine hohen Gewinne und das hohe Eigenkapital seiner C-GmbH im Unternehmensregister für die Geschäftspartner einsehbar sind.

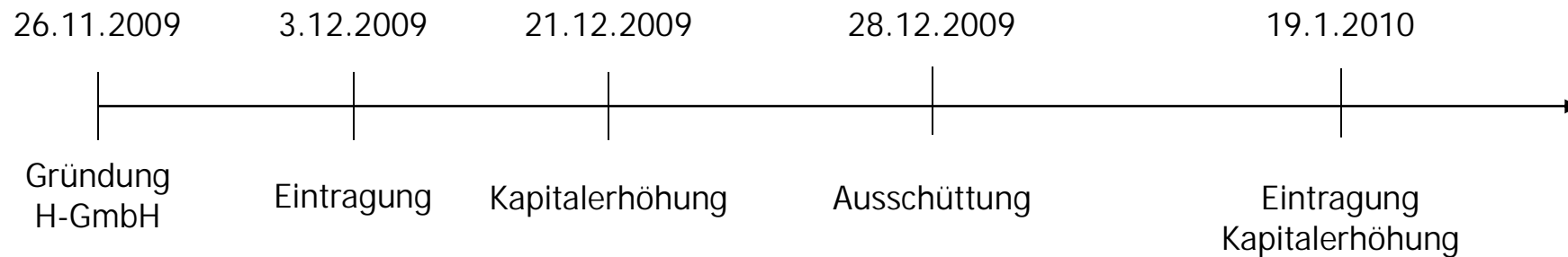
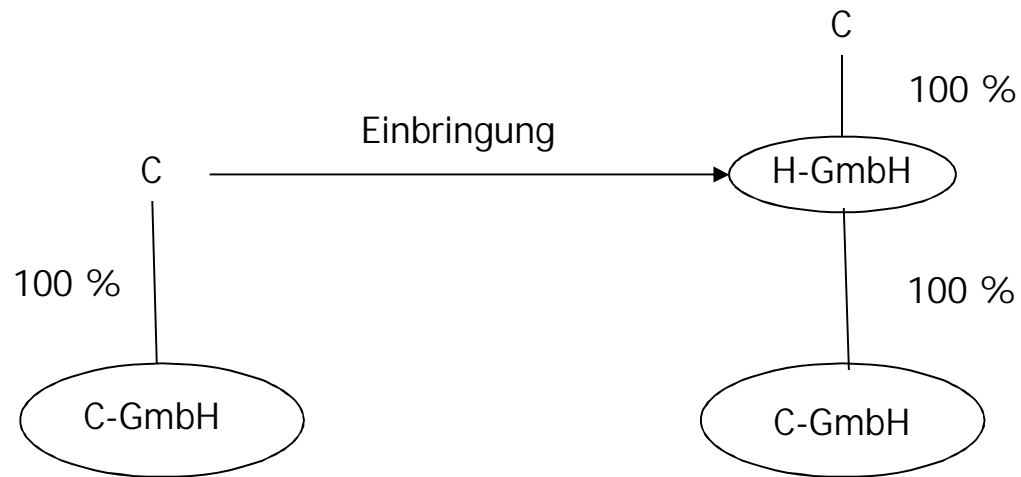
Aus diesem Grund plant C gemeinsam mit seinem Steuerberater Ende 2009, eine Holding-Struktur zu installieren: Zu diesem Zwecke soll die Holding „H-GmbH“ gegründet und zugleich eine nominelle Kapitalerhöhung bei der H-GmbH beschlossen werden. Sämtliche Anteile an der C-GmbH sollen in die H-GmbH gegen Gewährung der durch die Kapitalerhöhung entstandenen Geschäftsanteile der H-GmbH eingebracht werden (qualifizierter Anteilstausch, § 20 UmwStG). Sodann soll die C-GmbH ihre offenen Rücklagen komplett an die H-GmbH ausschütten. In dieser Weise soll das Bilanzbild der C-GmbH dauerhaft „abgespeckt“ werden.

Beispiel „Verspätet begründetes Schachtelprivileg“ (2)

Am 26.11.2009 sollen Gründung der H-GmbH und Kapitalerhöhung sowie Einbringung der Anteile der C-GmbH in einem Notartermin simultan vollzogen werden. Noch vor Beginn des Termins fragt C nach den Notarkosten der Beurkundung. Der Notar teilt mit, dass allein die Anteilseinbringung Notargebühren iHv. ca. € 12.000,-- auslöst, dies wegen der Werthaltigkeit der Anteile der C-GmbH. Mit Blick auf diese Notarkosten entscheidet sich der kostenbewusste C daraufhin, nur noch die Gründung der H-GmbH beurkunden zu lassen und die Kapitalerhöhung sowie Anteilseinbringung zunächst zurückzustellen. Am 3.12.2009 wird die neu gegründete H-GmbH in das Handelsregister eingetragen.

In der Folgezeit bemüht sich C vergeblich, einen Notar in der Schweiz zu finden. Schließlich gelingt es ihm, einen Notar in Deutschland zu akquirieren, der die Beurkundung der Kapitalerhöhung und Einbringung der Anteile an der G-GmbH deutlich günstiger „anbietet“. Der 2. Notartermin zur Beurkundung der Kapitalerhöhung sowie der Einbringung der Geschäftsanteile an der C-GmbH in die H-GmbH wird am 21.12.2009 durchgeführt. Die Kapitalerhöhung wird am 19.1.2010 in das Handelsregister eingetragen.

Am 28.12.2009 beschließt C in der Gesellschafterversammlung der C-GmbH eine Ausschüttung an die H-GmbH iHv. € 2,8 Mio. Die Auszahlung der Ausschüttung erfolgt am 30.12.2009.



§ 9 Nr. 2a GewStG: „Beginn des Erhebungszeitraums“

§ 9 GewStG

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

(...)

- 2a. die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft (...), wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums des G mindestens 15 Prozent rund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind.

Risiko Verfrühte Ausschüttung bei Schachtelprivileg führt zur Gewerbsteuerpflicht

Achtung: Liegt die Holdingstruktur nicht zu Beginn des Erhebungszeitraums vor, wird körperschaftsteuerlich, nicht aber gewerbsteuerlich das Schachtelprivileg gewährt (BFH vom 16.4.2014 I R 44/13; BStBl. II 2015, 303):

→ Ausschüttungen im Erstjahr unterliegen den der Gewerbesteuer

Vermeidung Steuerfalle 6:

- Bei unterjähriger Begründung der Holdingstruktur: Ausschüttung erst im Folgejahr!

III. Steuerfalle Einlagekonto und Einlagebescheinigung

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Haftungsfalle Einlagenkonto Beispiel

Im Jahr 2014 verzichtet Gesellschafter A auf eine Forderung gegenüber der A-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er ist. Der Forderungsverzicht ist aus der beim Finanzamt eingereichten Bilanz erkennbar. Hier ist eine Rücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB erfasst und in den Erläuterungen zur Bilanz ausdrücklich erwähnt. Versehentlich wird die Einlage in der Erklärung gem. § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG nicht erfasst. Der Feststellungsbescheid zum 31.12.2014 weist ein Einlagekonto von null aus.

Haftungsfalle Einlagenkonto

Bindungswirkung des Feststellungsbescheids nach § 27 II KStG:

–§ 129 AO?

–§ 173 AO?

–Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln?

–Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand, §§ 110, 126 AO

Bindungswirkung auf Gesellschafterebene:

–Unterjährige Einlage=

–Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG

Vermeidung Steuerfalle 7:

- Keine automatische Übernahme der Werte in Erklärung nach § 27 KStG
- Ggf. Heilungsmöglichkeiten, §§ 129, 173, 126, 110 AO

Beispiel „Unterjährige Einlagenrückgewähr“

A tätigt am 1.6.2012 eine Einlage zur Sicherstellung der Liquidität der A-GmbH. Im Oktober 2012 wird der entsprechende Betrag wieder ausgekehrt, da die Liquidität nicht mehr benötigt wird. Das Einlagekonto zum 31.12.2011 beträgt null. A geht von einer steuerneutralen Rückzahlung der von ihm kurzfristig gewährten Einlageleistung aus.

§ 27 Abs. 2 KStG

Satz 3:

„Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr).“

Unterjährige Einlagen

Nach der Systematik von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG ist vorliegend von der Auskehrung zwischenzeitlich erwirtschafteter Gewinne, also ausschüttbarem Gewinn, auszugehen. Die Auskehrung unterliegt auf der Ebene der A-GmbH der Kapitalertragsteuer und auf der Ebene des A der Dividendenbesteuerung (BMF-Schreiben vom 04.06.2003 IV A 2-S 2836-2/03, BStBl. I 2003, 366, Tz. 10).

Vermeidung Steuerfalle 8:

- Grundsätzlich keine Einlagenrückgewähr im Jahr der Einlage!

Beispiel „Bescheinigung Einlagenkonto“

A erhält von der A-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer er ist, im Oktober 2013 eine Provisionszahlung, für die es keine Rechtsgrundlage gibt. Ausschüttbarer Gewinn ist nicht vorhanden, zum 31.12.2012 ist jedoch ein entsprechender positiver Bestand im Einlagekonto ausgewiesen. Die Unwirksamkeit der Provisionsvereinbarung ist A nicht bewusst. Am 27.11.2014 erfolgt die erstmalige Feststellung des Einlagekontos auf den 31.12.2013. IRd. Betriebsprüfung im Jahr 2015 wird die vGA aufgedeckt und entsprechende Einkünfte aus Kapitalvermögen bei A veranlagt.

§ 27 Abs. 5 KStG

Satz 2:

„Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne des Absatzes 2 zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des Absatzes 3 nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt.“

Vermeidung Steuerfalle 9:

- Ohne Bescheinigung keine Einlagenrückgewähr
- Null-Fiktion, wenn § 27 Abs. 2 KStG-Bescheid ergangen ist

Beispiel „Einlagenrückgewähr“

An der X GmbH mit einem Stammkapital von € 25.000,-- (Bargründung) sind A und B jeweils mit 50 % beteiligt. Die Satzung sieht keine Öffnungsklausel im Hinblick auf personengebundene Rücklagen vor.

A leistet eine Einlage im Jahr 2011 iHv. € 100.000,--. Im Jahr 2011 wird ein Gewinn iHv. € 100.000,-- generiert, im Jahr 2012 iHv. € 0,--. Im Jahr 2012 wird A seine Einlage iHv. € 100.000,-- zurückgezahlt. Im Jahr 2013 wird für das Geschäftsjahr 2012 eine Ausschüttung von je € 50.000,-- brutto an A und B beschlossen.

Beispiel „Einlagenrückgewähr“

A in 2012: „Einlagenrückgewähr“ iHv. € 100.000,-- ist Ausschüttung: KapESt:
Abgeltungsteuer € 25.000: Auszahlung: € 75.000,--

A in 2013: „Ausschüttung“ iHv. € 50.000,-- ist Einlagenrückgewähr: AK reduziert sind
auf € 52.500,--

B in 2013: § 17 IV EStG: € 50.000,-- \cdot / \cdot € 12.500,-- = € 37.500,--
→ Netto: € 40.400,--

Vermeidung Steuerfalle 10:

- Hinweis der Gesellschafter bei inkongruenten Einlagen, dass hiermit in der Regel ungewollte Friktionen einhergehen!

IV. Steuerfalle Beraterkosten

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Besteuerung der GmbH im Gesellschafterstreit Rechtsverfolgungskosten des Gesellschafterstreits

Beispiel: An der X-GmbH sind A und B hälftig beteiligt. A wird aus der X-GmbH aus wichtigem Grund ausgeschlossen und zugleich als Geschäftsführer abberufen und sein Anstellungsvertrag gekündigt. Die Anteile werden eingezogen unter Aufstockung der Anteile des verbleibenden Gesellschafters B.

Mit der Vorbereitung und Durchführung der Gesellschafterversammlung sowie mit der Prozessvertretung im nachfolgenden Anfechtungsprozess sowie Kündigungsschutzprozess waren:

- Rechtsanwalt „RA“ für Herrn A;
- Rechtsanwalt „RB“ für Herrn B;
- Rechtsanwalt „RX“ für die X-GmbH.

Wie sind die Rechtsverfolgungskosten steuerlich zu erfassen?

Besteuerung der GmbH im Gesellschafterstreit Rechtsverfolgungskosten des Gesellschafterstreits

Rechtsverfolgungskosten für RA:

Rechtsverteidigungskosten im Zusammenhang mit der Abberufung und Kündigung als Geschäftsführer des A: Werbungskosten werden bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) geltend gemacht. Kein Vorsteuerabzug,

Rechtsverteidigungskosten Einziehungsbeschluss: Nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung iSd. § 17 EStG, die den Veräußerungsgewinn im Fall des Unterliegens mindern; sonst zunächst keine steuerliche Auswirkung. Kein Vorsteuerabzug.

Besteuerung der GmbH im Gesellschafterstreit Rechtsverfolgungskosten des Gesellschafterstreits

Rechtsverfolgungskosten für RB:

Anwaltskosten des B für Teilnahme an Gesellschafterversammlung/Nebenintervention im Geschäftsführerverfahren und gerichtlichen Einziehungsverfahren: nachträgliche Anschaffungskosten des B auf seine Beteiligung iSd. § 17 EStG. Kein Vorsteuerabzug.

„Versuchung“ des B: Anwaltskosten als laufende Betriebsausgaben über X-GmbH („allgemeine Beratungsleistung“):

- Risiko: vGA / Steuerstrafverfahren
- Zudem: berufsrechtliche Problem des Interessenkonflikts (widerstreitende Interessen)

Besteuerung der GmbH im Gesellschafterstreit

Rechtsverfolgungskosten des Gesellschafterstreits

Rechtsverfolgungskosten für RX:

Anwaltskosten der X-GmbH im Zusammenhang mit der Abberufung bzw. der Einziehung:

sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

Vermeidung Steuerfalle 11:

- Keine Gefälligkeitsrechnungen im falschen Leistungsverhältnis mit falscher Leistungsbezeichnung!

V. Steuerfallen im Gesellschafterstreit

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Beispiel

Sachverhalt

Bis in das Jahr 2012 waren zu je 50 % der A und der B beteiligt an der gewerblich tätigen, in NRW ansässigen X-GmbH, welche ua. mehrere Immobilien im Eigentum hat. Die X-GmbH war ursprünglich zu Anschaffungskosten von A und B iHv. jeweils € 12.500,-- (insgesamt: € 25.000,--) gegründet worden. B verstirbt am 30.6.2012. Die Tochter T ist Alleinerbin. Nunmehr bricht der Gesellschafterstreit aus. Wegen angeblicher schwerer Verfehlungen fasst der A in der Gesellschafterversammlung vom 20.7.2013 den Beschluss über die Einziehung der Anteile der T. Die Anteile des A werden um den Nennbetrag der eingezogenen Anteile aufgestockt. Zum Zeitpunkt der Einziehung hat die X-GmbH einen Verlustvortrag iHv. € 250.000,--.

Die T greift die Einziehung nicht an, scheidet aus und erhält hierfür eine Buchwertabfindung von € 100.000,--. Der steuerliche Verkehrswert der eingezogenen Beteiligung beträgt im Zeitpunkt der Einziehung € 400.000,--. Der Gesellschaftsvertrag regelt zudem ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot für einen ausscheidenden Gesellschafter von 1 Jahr.

Beispiel

I. Körperschaftsteuer

- Verlustuntergang zu 50% gem. § 8c Abs. 1 KStG?
- Einziehung als „vergleichbarer Sachverhalt“ zur Anteils- / Mitgliedsrechtsübertragung an den verbleibenden Gesellschafter A? (+) / (-)
- ggf. Verrechnung mit stillen Reserven nach § 8c Abs. 1 Satz 6 f. KStG
- Ggf. Antrag nach § 8d KStG auf Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustes?

Beispiel

II. Einkommensteuer

1. Erbfolge der T nach B im Jahr 2012: einkommensteuerlich bedeutungslos.

2. Einziehung und Abfindungszahlung iHv. € 100.000,--: § 17 Abs. 1 EStG bei T:
 - Veräußerungsgewinn: € 100.000,-- (Abfindung) ./ € 12.500,-- (AK) = € 87.500,--
 - TeileinkünfteV: 60%: € 52.500,-- zum persönliche ESt-Satz der T

Beispiel

III. Erbschaft- / Schenkungsteuer

1. Erbfolge der T nach B im Jahr 2012: §§ 13a, 13b ErbStG: 85%ige Steuerfreistellung

2. Möglicher Verstoß gegen die Behaltensfrist durch Einziehung in 2013?
 - Einziehung als schädliche „Veräußerung“ iSd. § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG? Streitig:
ggf. Nachversteuerung quotal iHv. 4/5

3. Abfindung unter Steuerwert: Schenkung der T an A iHv. € 300.000,--, § 7 Abs. 7 ErbStG

Beispiel

III. Erbschaft- / Schenkungsteuer

1. Erbfolge der T nach B im Jahr 2012: §§ 13a, 13b ErbStG: 85%ige Steuerfreistellung
2. Möglicher Verstoß gegen die Behaltensfrist durch Einziehung in 2013?

Einziehung als schädliche „Veräußerung“ iSd. § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG? Streitig.

Beispiel

IV. Grunderwerbsteuer

Anteilsvereinigung, § 1 Abs. 3 GrEStG:

Grunderwerbsteuer iHv. 6,5% auf den Steuerwert.

Vermeidung Steuerfalle 12:

Ausscheiden durch Ausschluss kann

- Schenkungsteuer auslösen
- Grunderwerbsteuer auslösen
- Verluste vernichten
- §§ 13a, 13b ErbStG kaputt machen

VI. Risiko Übertragung steuerverstrickter Gegenstände mit Verbindlichkeiten

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Risiko Übertragung steuerverstrickter Gegenstände mit Verbindlichkeiten

Steuerverstrickt: Betriebsvermögen und Gegenstände in der Spekulationsfrist des § 23 EStG (zB: Grundstücke innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung oder Herstellung!)

Übernahme von Verbindlichkeiten führt zur Entgeltlichkeit!!!

(BFH vom 18.10.2011 IX R 15/11, BStBl. II 2012, 205; dazu KEMCKE/SCHÄFFER in Haase/Dorn, Vermögensverwaltende Personengesellschaften, 3. Aufl. 2018, Teil 3, Rz. 93; BODDEN, KÖSDI 2018, 21043, 21053)

Achtung: Übertragung von Gegenständen im Rahmen einer Güterstandsschaukel führt auch zur Entgeltlichkeit!!!

Vermeidung Steuerfalle 13:

- Erfüllung der Güterstandsschaukel ist voll entgeltlich und kann bei Übertragung von Immobilien zu § 23 EStG und bei Kapitalanteilen zu § 17 EStG führen

VII. Steuerfalle Freiberufler

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln

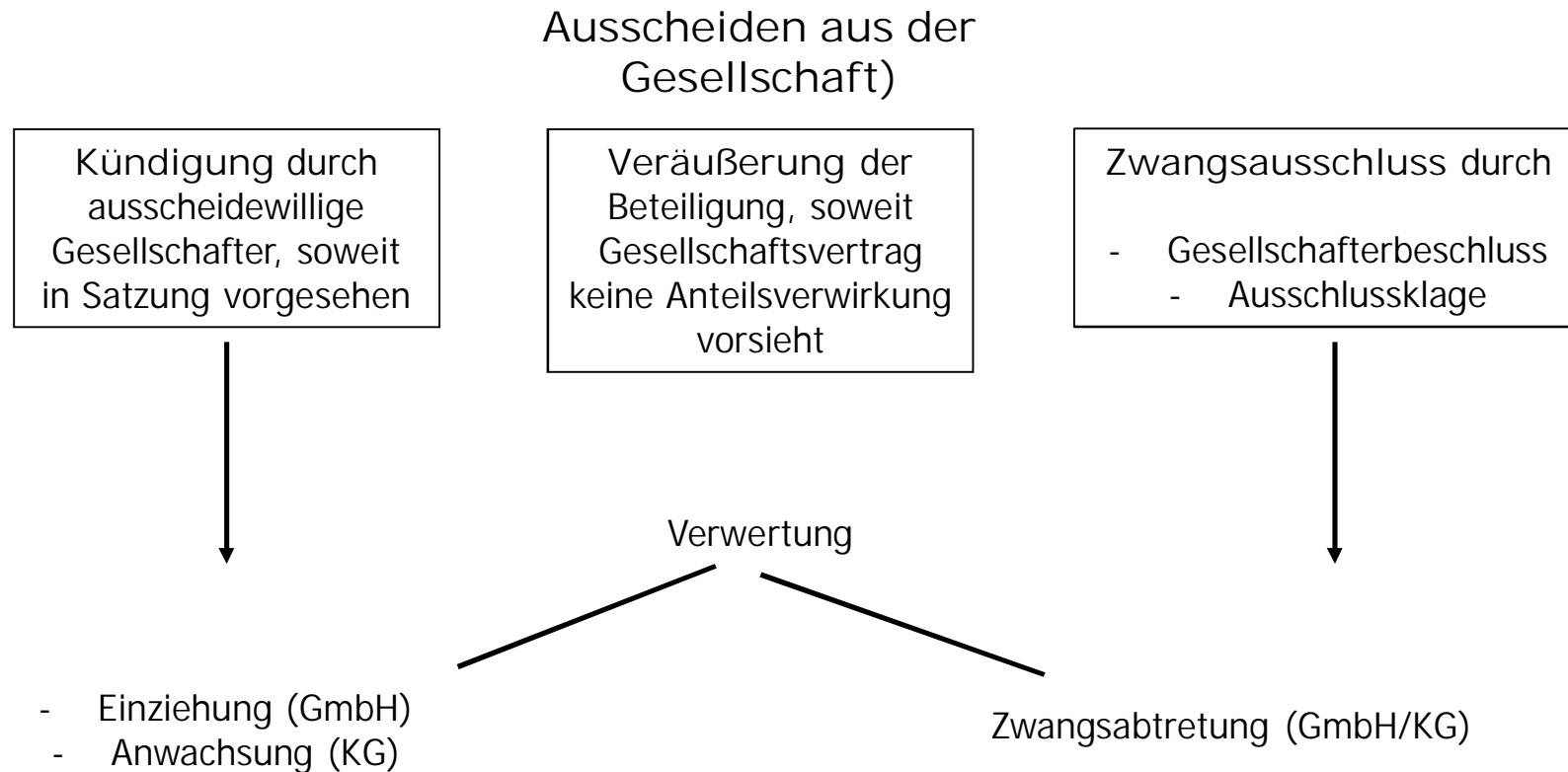


STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Check-Up Gesellschaftsvertrag

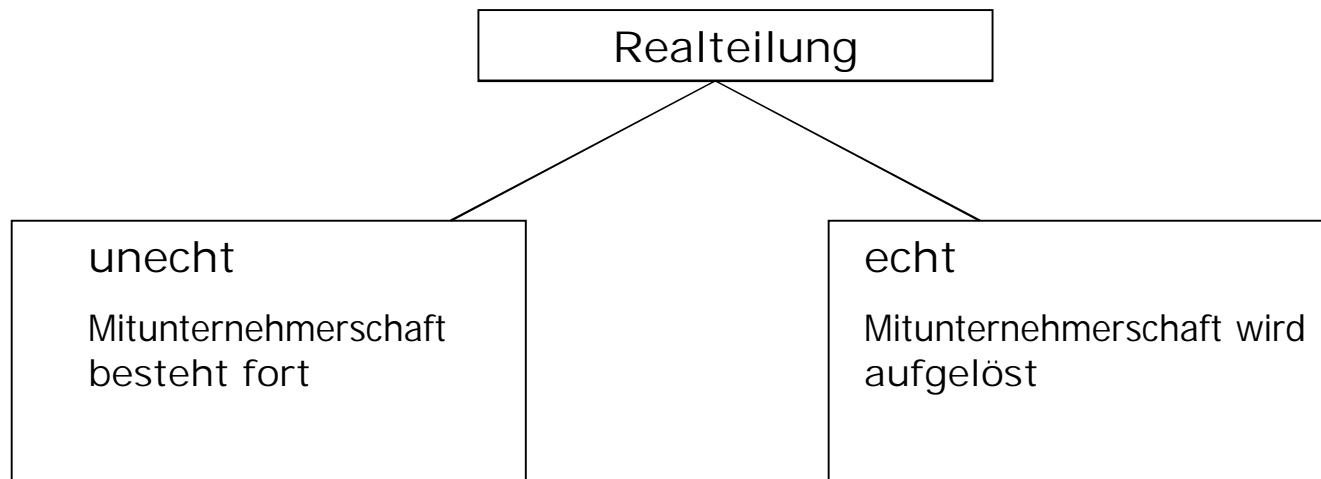


3 neue Entscheidungen des BFH

- BFH vom 17.9.2015 III R 49/13, DStR 2016, 377
- BFH vom 16.3.2017 IV R 31/14, DStR 2017, 1381
- BFH vom 30.3.2017 IV R 11/15, DStR 2017, 1376

3 BMF-Schreiben:

- Zu § 6 V EStG: BMF vom 8.12.2011 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279
- Zu § 16 EStG: BMF vom 20.12.2016 IV C 6 - S 2242/07/10002 :004; BStBl. I 2017, 36
- Zu § 16 EStG: BMF vom 19.12.2018 IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6 ff.



Echte Realteilung

- Fortführung des MU-Betriebs als Einzelunternehmen durch einen Gesellschafter?
- BFH vom 16.3.2017:
 - Realteilung ist Unterfall der Betriebsaufgabe
 - Realteilung auch möglich, wenn alle wesentlichen BG von einem Gesellschafter mitgenommen werden

BFH vom 30.3.2017

Der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG (Klägerin) brachte Kapitalgesellschaftsbeteiligungen aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandvermögen ein. Einen Tag später übertrug er seine Beteiligung an der Klägerin auf eine weitere GmbH & Co. KG (Z-KG). Unmittelbar nach der Einbringung erklärte die Z-KG ihren Austritt aus der Klägerin und erhielt als Abfindung sämtliche Wirtschaftsgüter eines Geschäftsbereichs (jedoch keinen Teilbetrieb) der Klägerin.

BFH:

- Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft ist Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG (Realteilung)
- nicht nur bei Sachwertabfindungen mit Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, sondern in allen Fällen einer Sachwertabfindung.

Neuer Realteilungserlass BMF vom 18.12.2018

Realteilung zu Buchwerten wird auch anerkannt, wenn

- die Personengesellschaft aufgelöst, der Betrieb jedoch von einem der Mitunternehmer unverändert fortgeführt wird.
- ein Gesellschafter gegen Abfindung aus einer fortbestehenden Personengesellschaft ausscheidet und der Abfindungsanspruch durch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern erfüllt wird.
- Lt. BMF weiterhin steuerschädlich, wenn im Rahmen der Realteilung Wirtschaftsgüter auf eine andere (Schwester-)Personengesellschaft übertragen werden.

Steuerklausel in Gesellschaftsvertrag oder Ausscheidensvereinbarung:

- Verbotswidrige Überführung von Gesamthand zu Gesamthand?
- Pflicht des Ausscheidenden, aus dem Gesamthandvermögen mitgenommene Gegenstände in der 3-Jahresfrist nur im Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen zu halten
- Bei Verstoß: Zuweisung des Entnahmegewinns allein an den Ausscheidenden
- Umsatzsteuer?

Vermeidung Steuerfalle 14:

- Mitnahme von Mandantenstamm von Gesamthand zu Gesamthand nach wie vor durch BFH ungeklärt,
- (möglicher Weise denkbar nach: BFH in der Entscheidung vom 2.10.2018 (IV R 24/15, BFH/NV 2019, 516)

Umsatzsteuer bei Sachwertabfindung?

- Mitnahme des Mandantenstamms als Geschäftsveräußerung im Ganzen iSd. § 1 Abs. 1a UStG?
- § 1 Abs. 1a UStG: Fortführung der Tätigkeit oder „nur“ Überlassung von S-BV an neue Gesamthand?
- bei Unentgeltlicher Überlassung: ggf. fehlende Unternehmereigenschaft: Kein Vorsteuerabzug

→ salvatorische Umsatzsteuerklausel!

Vermeidung Steuerfalle 15:

- Mitnahme von Umsatzsteuer kann Umsatzsteuer auslösen
- Salvatorische Klauseln
- Entgeltliche Überlassung an neue Gesamthand

Gewerblichkeitsrisiken für Freiberufler

- Infektionstheorie und angestellte Berufsträger
- Gewerbesteuerstrafklausel in Sozietätsverträgen?

Vermeidung Steuerfalle 16:

- Dokumentation der Überwachung von Angestellten!
- Tax Compliance at its best!

KÖLN

Wilhelm-Schlombs-Allee 7–11

50858 Köln

T +49. (0) 221. 49 29 29 - 0

F +49. (0) 221. 49 29 29 - 9

koeln@streck.net

BERLIN

Kurfürstendamm 59

10707 Berlin

T +49. (0) 30. 89 38 44 - 0

F +49. (0) 30. 89 38 44 - 9

berlin@streck.net

MÜNCHEN

Nymphenburger Straße 4

80335 München

T +49. (0) 89. 20 80 27-352

F +49. (0) 89. 20 80 27-450

muenchen@streck.net

