Themen dieser Ausgabe

- Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen
- An Verwaltungsratsmitglieder gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand
- Kein gewerbesteuerlicher Freibetrag für Zeiträume vor atypisch stiller Beteiligung
- Umwandlungssteuerrechtliche Behandlung der Anteile an der Übernehmerin bei grenzüberschreitender Abwärtsverschmelzung
- Grunderwerbsteuer: Ungültiger Formwechsel in eine Ein-Mann-GmbH

Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2353

Der Bundesrat hat am 23.11.2018 dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften zugestimmt. Somit wird die Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen auf Sanierungsgewinne wieder ermöglicht.

Hintergrund: Die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen wurde durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechtsüberlassungen vom 27.6.2017 gesetzlich neu verankert. Ihr Inkrafttreten wurde dort zunächst nach Art. 6 Abs. 2 unter den Vorbehalt gestellt, dass die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen entweder keine staatlichen Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Die Europäische Kommission hat diesen förmlichen Beschluss jedoch nicht gefasst, sondern der Bundesregierung lediglich in einem sog. „Comfort Letter“ informell mitgeteilt, dass die Maßnahme nach ihrer Auffassung beihilferechtlich unbedenklich sei. Daher musste der Gesetzgeber erneut tätig werden.

Inhalt des „Jahressteuergesetzes 2018“: Durch Art. 19 des beschlossenen „Jahressteuergesetzes 2018“ sind sämtliche Regelungen betreffend die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen rückwirkend zum 27.6.2018 in Kraft getreten. § 3a EStG ist grundsätzlich in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8.2.2017 erlassen wurden. Zudem kann § 3a EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen auch in den Fällen angewendet werden, in denen die Schulden vor dem 9.2.2017 erlassen wurden.

Hinweis: Die Regelung gilt gem. § 36 Abs. 2c S. 3 GewStG sowie gem. § 34 Abs. 3b KStG auch für die Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer.

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB

An Verwaltungsratsmitglieder gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand

FG Münster, Urteil v. 31.10.2018 – 7 K 1976/17 E, BeckRS 2018, 32246

Entschädigungen für Zeitaufwand, die Verwaltungsratsmitglieder erhalten, stellen Einnahmen i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG dar. Eine Vergleichbarkeit mit nicht steuerbaren Entschädigungen für Zeitversäumnis an ehrenamtliche Richter kann nicht angenommen werden.

Hintergrund: Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG unter anderem Vergütungen für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Begrifflich setzt eine Tätigkeit i. S. d. Vorschrift die Überwachung der Geschäftsführung einer Gesellschaft voraus. Unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStGd fallen auch Vergütungen an Mitglieder von Verwaltungsräten. Zu den Vergütungen zählen insbesondere Sitzungsgelder, Tagegelder, Aufwandsentschädigungen und Reisekostenerstattungen.

Sachverhalt: Der Kläger war im Streitjahr Mitglied des Verwaltungsrats einer Krankenkasse sowie Mitglied der Vertreterversammlung einer weiteren Körperschaft des öffentlichen Rechts. Aufgrund dieser Eigenschaften erhielt der Kläger unter anderem pauschale Entschädigungen für den Zeitaufwand aus Anlass an der Teilnahme an den Sitzungen des Verwaltungsrats. Das Finanzamt veranlagte diese Entschädigungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer. Der Einspruch blieb erfolglos. Mit seiner Klage machte der Kläger geltend, dass eine Entschädigung für die Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter mit seinen Entschädigungszahlungen vergleichbar und daher aufgrund einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht steuerbar sei.

Entscheidung: Die Klage ist unbegründet. Die an den Kläger gezahlten Entschädigungen für Zeitaufwand sind steuerpflichtige Einnahmen i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Die Tätigkeit des Klägers ist mit der Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds vergleichbar. Aufsichtsratsmitglieder sind Mitglieder von Organen einer Körperschaft, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind. Der Kläger erfüllt die Merkmale, die im Rahmen der selbständigen Arbeit erforderlich sind. Insbesondere liegt eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Der Kläger wird in seinen Eigenschaften als Mitglied des Verwaltungsrats und als Mitglied der Vertreterversammlung entschädigt. In beiden Fällen erfolgen die Entschädigungen nach § 41 SGB IV. Diese Vorschrift regelt die Entschädigung von denjenigen Personen, die ehrenamtlich für einen Versicherungsträger tätig sind. Sinn und Zweck dieser Entschädigungen ist, dass den ehrenamtlich Tätigen infolge der Ausübung ihrer Tätigkeit keine (finanziellen) Nachteile und mittelbare Motivationseinbußen entstehen. Vor diesem Hintergrund handelt der Kläger bei seiner streitgegenständlichen Tätigkeit im Rahmen eines Leistungsaustauschs. Es besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Tätigkeiten und der gewährten Entschädigung. Die Ausübung einer hoheitlichen Gewalt schließt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus. Somit ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden, ob ein Steuerpflichtiger hoheitlich tätig wird. Dies ist im Streitfall zu verneinen. Das vom Kläger angeführte Urteil des Bundesfinanzhofs führt zu keinem anderen Ergebnis, da kein Leistungsaustausch bei ehrenamtlichen Richtern vorliegt.

Hinweis: Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Kein gewerbesteuerlicher Freibetrag für Zeiträume vor atypisch stiller Beteiligung

FG Münster, Urteil v. 18.10.2018 – 10 K 4079/16 G, BeckRS 2018, 30469

Einer GmbH, die im laufenden Jahr eine natürliche Person als atypisch stillen Gesellschafter aufnimmt, ist der für Personengesellschaften geltende Freibetrag von EUR 24.500 für Zeiträume vor der Aufnahme nicht zu gewähren.

Hintergrund: Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften ist der Gewerbeertrag um einen Freibetrag i. H. v. EUR 24.500 zu kürzen. Der Freibetrag ist auch der atypisch stillen Gesellschaft einzuräumen.

Sachverhalt: Die Klägerin ist eine GmbH. An der Gesellschaft waren zwei natürliche Personen beteiligt. Zum 18.12.2015 nahm die Klägerin eine natürliche Person als atypisch stillen Gesellschafter auf. Mitte 2016 beantragte die Klägerin für Vorauszahlungszwecke die Erteilung von Gewerbesteuermessbescheiden für die Kalenderjahre 2015 und 2016. Hierbei ermittelte sie einen gewerblichen Gewinn von ca. EUR 35.000 in 2015 und EUR 30.000 in 2016. Dabei wies die Klägerin darauf hin, dass der Gewerbeertrag um den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG zu kürzen sei. Für den Veranlagungszeitraum 2015 gewährte das Finanzamt lediglich für die atypisch stille Gesellschaft den zeitanteiligen Freibetrag.

Entscheidung: Die Klage ist unbegründet. Der Gewerbesteuermessbetrag knüpft nicht an die persönliche, sondern an die sachliche Steuerpflicht an. Wechselt die sachliche Steuerpflicht während des Erhebungszeitraums, ist trotz unveränderter Steuerschuldnerschaft der Gewerbeertrag nach der unterschiedlichen sachlichen Steuerpflicht zu ermitteln. Die Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft als eigenständige Mitunternehmerschaft sind als Unternehmer des Gewerbebetriebs anzusehen, auf den sich die sachliche Gewerbesteuerpflicht erstreckt. Insoweit bildet die atypisch stille Gesellschaft ein eigenständiges Steuerobjekt. Steuerschuldnerin ist weiterhin die Klägerin, da die atypisch stille Gesellschaft eine reine Innengesellschaft ist. Steuersubjekt und sachliche Steuerpflicht fallen insoweit auseinander. Diese steuerrechtliche Einordnung hat zur Folge, dass der Gewerbebetrieb der Klägerin während des Bestehens der Mitunternehmerschaft seine eigene sachliche Gewerbesteuerpflicht verliert und insoweit in der sachlichen Gewerbesteuerpflicht des Gewerbebetriebs der Mitunternehmerschaft als tatsächlicher Gewerbebetrieb aufgeht. Im Rahmen der Ermittlung der Gewerbeerträge für die Zeit bis zur Gründung der atypisch stillen Gesellschaft und für die Zeit des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ist der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG zutreffend nur zum Gewerbeertrag der atypisch stillen Gesellschaft berücksichtigt worden.

Hinweis: Die Revision wurde zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen, da ein Streitfall mit der vorliegenden Problemstellung bei einer unterjährigen Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft höchstrichterlich bisher nicht entschieden ist (Aktenzeichen des BFH: III R 68/18).

Umwandlungssteuerrechtliche Behandlung der Anteile an der Übernehmerin bei grenzüberschreitender Abwärtsverschmelzung

BFH, Urteile v. 30.5.2018 – I R 31/16, DStR 2018, S. 2474; I R 35/16, BFH/NV 2019, S. 46

Die Verschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft mit ausländischer Anteilseignerin auf ihre Tochtergesellschaft (Abwärtsverschmelzung) kann nur dann ohne Aufdeckung stiller Reserven vollzogen werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven der Muttergesellschaft sichergestellt ist.

Hintergrund: Grundsätzlich sind bei einer Abwärtsverschmelzung die übergehenden Wirtschaftsgüter nach § 11 Abs. 1 UmwStG in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Ein daraus resultierender Übertragungsgewinn unterliegt grundsätzlich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, § 8b Abs. 2 KStG ist jedoch entsprechend anzuwenden. Ein Buchwert- oder Zwischenwertansatz ist nach § 11 Abs. 2 UmwStG auf Antrag möglich, soweit die darin vorgeschriebenen Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

Sachverhalt: In dem drei-Länder-Sachverhalt des Urteils I R 31/16 ist die Klägerin eine luxemburgische Kapitalgesellschaft, an der die im Inland ansässige Muttergesellschaft zunächst zu 100 % beteiligt war. Die Muttergesellschaft wurde auf die Klägerin, also auf ihre Tochtergesellschaft, verschmolzen. Mit Wirksamwerden der Verschmelzung im September 2009 ging das Vermögen der Muttergesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Klägerin über. Auf eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Klägerin wurde im notariellen Verschmelzungsvertrag unwiderruflich verzichtet. Die von der Muttergesellschaft gehaltenen Anteile an der Klägerin wurden an die in den USA ansässige Anteilseignerin, die bisher sämtliche Anteile an der Muttergesellschaft hielt, ausgekehrt. In der steuerlichen Schlussbilanz der Muttergesellschaft wurden sämtliche Aktiva und Passiva, also auch die Anteile an der Klägerin, mit dem Buchwert angesetzt. Diese Anteile wurden dann zu diesem Wert erfolgsneutral ausgebucht. Das Finanzamt ging dagegen davon aus, dass die Anteile an der Klägerin in der steuerlichen Schlussbilanz der Muttergesellschaft mit dem gemeinen Wert hätte angesetzt werden müssen und somit im VZ 2009 ein nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gestellter Gewinn und damit zusammenhängende nicht abzugsfähige Betriebsausgaben von 5 % anzusetzen waren. Die nach erfolglosem Einspruch eingelegte Klage hatte Erfolg. Hiergegen legte das Finanzamt Revision ein. Dem Urteil I R 35/16 liegt ein vergleichbarer zwei-Länder-Sachverhalt zugrunde.

Entscheidung: Die Revision des Finanzamts ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Klage abzuweisen. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts gehört die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern nach § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG, folglich sind die Voraussetzungen dieser Vorschrift zu prüfen. Wenn die in den USA ansässige Anteilseignerin die Beteiligung an der Tochtergesellschaft übernimmt, unterliegen die damit verbundenen stillen Reserven nicht mehr dem deutschen Besteuerungsrecht i. S. d. § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG, da Art. 13 Abs. 5 DBA-USA 1989 ausschließlich den USA das Besteuerungsrecht des Veräußerungsgewinns der übergegangenen Beteiligung zuweist. Des Weiteren stellt entgegen der Auffassung des Finanzgerichts § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG keine abschließende Spezialregel für den Ansatz des Wirtschaftsguts sondern eine ergänzende Vorschrift dar. Somit kann die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften zu einem steuerfreien Auflösungsgewinn führen, von dem 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten.

Hinweis: Der Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot dem Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 % des Auflösungsgewinns nicht entgegensteht, wenn Anteilseignerin der übertragenden Muttergesellschaft eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft ist. Gleiches gilt im Hinblick auf die Fusionsrichtlinie und die unionsrechtlichen Grundfreiheiten.

Grunderwerbsteuer: Ungültiger Formwechsel in eine Ein-Mann-GmbH

BFH, Beschluss v. 22.11.2018 – II B 8/18, DStR 2018, S. 2636

Das Umwandlungsgesetz sieht keinen Formwechsel eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH vor. Durch die Beurkundung eines solchen Formwechsels eines grundbesitzenden Einzelunternehmens kann die Entstehung von Grunderwerbsteuer nicht vermieden werden.

Hintergrund: Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen. Ein Vertrag, durch den die Verpflichtung begründet wird, Grundstücke auf eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu übertragen, ist ein anderes Rechtsgeschäft im Sinne dieser Vorschrift, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Sachverhalt: A betrieb ein Einzelunternehmen, zu dem Grundbesitz gehörte. Mit notariell beurkundetem "Umwandlungsbeschluss" vom 20.8.2013 erklärte er, das Einzelunternehmen werde gemäß §§ 190 ff. UmwG formwechselnd in eine GmbH umgewandelt. Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass der Einzelunternehmer sein Einzelunternehmen gegen Gewährung von Geschäftsanteilen einbringt. Das Finanzamt setzte Grunderwerbsteuer mit der Begründung fest, die GmbH habe Grundbesitz durch Einbringung erworben. Der Erwerbsvorgang unterliege gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Mit dem Einspruch machte die GmbH geltend, dass sie durch identitätswahrenden Formwechsel entstanden sei. Eine grunderwerbsteuerbare Vermögensübertragung habe somit nicht stattgefunden. Über den Einspruch ist bislang nicht entschieden worden. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheids lehnte das Finanzamt ebenso wie das Finanzgericht ab.

Entscheidung: Die Beschwerde ist unbegründet. An der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids bestehen keine ernstlichen Zweifel. Durch den „Umwandlungsbeschluss“ und den mitbeurkundeten Gesellschaftsvertrag hat sich A zur Übereignung des zu seinem Einzelunternehmen gehörenden Grundbesitzes verpflichtet. Ein Formwechsel (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 190 Abs. 1 UmwG) zeichnet sich dadurch aus, dass an ihm nur ein Rechtsträger beteiligt ist und demgemäß keine Übertragung von Vermögensgegenständen auf einen anderen Rechtsträger stattfindet. Den von A erklärten Formwechsel sieht die Rechtsordnung allerdings nicht vor. Weder ein Einzelunternehmen noch der Einzelunternehmer als natürliche Person gehören zu den in § 191 Abs. 1 UmwG aufgeführten formwechselnden Rechtsträgern. Auch die Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a GrEStG findet keine Anwendung, da sich die Steuerbarkeit aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ergibt.

Hinweis: Der Senat wies zudem darauf hin, dass die Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 12 GrEStG, der die rückwirkende Geltung des § 6a S. 1 GrEStG n.F. für nach dem 6.6.2013 verwirklichte Erwerbsvorgänge anordnet, nicht ernstlich zweifelhaft ist.

BRL

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB

Standort Hamburg
Jungfernstieg 30
20354 Hamburg
Tel.: +49 40 35006-0
Fax: +49 40 35006-133

Standort Berlin
Pariser Platz 4 A
10117 Berlin
Tel.: +49 30 565556-0
Fax: +49 30 565556-133

Standort Bochum
Meinolphusstraße 6-10
44789 Bochum
Tel.: +49 234 610688 0
Fax: +49 234 610688 20

Standort Hannover
Gellertstraße 6
30175 Hannover
Tel.: +49 511 543688-31
Fax: +49 511 543688-34

Standort Dortmund
Semerteichstraße 54-56
44141 Dortmund
Tel.: +49 231 108771 0
Fax: +49 231 108771 13

Standort Frankfurt
Westhafenplatz 1
60327 Frankfurt
Tel.: +49 69 1200 7471-10
Fax: +49 69 1200 7471-13

E-Mail: info@BRL.de

www.BRL.de

Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an
BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN,
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB.
© BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

V.i.S.d.P. StB Nina Schütte, LL.M. - Jungfernstieg 30 - D-20354 Hamburg