

21 | 2019

101. Jahrgang
5. November 2019
S. 979-1018
PVSt 2853



FinanzRundschau

Zeitschrift für das gesamte Ertragsteuerrecht

Herausgegeben in Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater

ertragsteuerrecht.de

Fachbeirat: RiBFH Prof. Dr. Andreas Herlinghaus · LMR Dr. Ingo van Lishaut · RA, StB Dr. Norbert Schneider · StB Prof. Dr. Andreas Schumacher · Univ.-Prof. Dr. Roman Seer



Aufsätze >	Roland Wacker – Einlagenrückgewähr durch Drittstaatengesellschaften nach dem BFH-Urteil v. 10.4.2019 – I R 15/16, FR 2019, 907 – erste Anmerkungen, Jürgen Lüdicke gewidmet 979
	Sven-Eric Bärsch / Christian Engelen – Aktuelle Finanzrechtsprechung zum konzerninternen Cash Pooling – Anmerkungen zum BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, FR 2019, 1005 und v. 11.10.2018 – III R 37/17, FR 2019, 1007 990
	Simon Schulenburg – Die Bedeutung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG für die Übertragung von Pensionsverpflichtungen bei Spaltungen nach dem UmwG 996
	Matthias Korff / Elias Erdem – Keine Anwendung der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Grundstücksverkäufen innerhalb von drei Jahren nach einem Formwechsel? – Zugleich Anmerkung zu FG Köln v. 11.7.2019 – 13 K 2469/17, FR 2019, 1010 1000
Rechtsprechung >	Cash-Pool – unbestimmte Zinsabrede – vGA (BFH, Urt. v. 17.1.2018 – I R 74/15) 1005
	Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung der Schuldzinsen bei Cash-Pooling (BFH, Urt. v. 11.10.2018 – III R 37/17) 1007
	Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, Begriff der Überführung oder Übertragung, Besitzzeitanrechnung (FG Köln v. 11.7.2019 – 13 K 2469/17– Rev. I R 39/19) 1010
	Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer (BFH, Urt. v. 14.11.2018 – II R 64/15) 1015

ottoschmidt



Kontrolle ist gut. Kontrollsystem ist besser.



Neuaufgabe

Streck/Mack/Schwedhelm

Tax Compliance

Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung.

*Von der Partnerschaft mbB Streck Mack Schwedhelm. 3. Auflage 2019, 664 Seiten Lexikonformat, gbd. 149,- €.
ISBN 978-3-504-25377-6*

Herausforderungen zu erkennen, bevor sie Trend werden, ist das Geheimrezept erfolgreicher Fachbücher. Das Handbuch der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm unterstützt Unternehmen und ihre Berater dabei, Tax Compliance-Systeme gerichtsfest zu implementieren, erfolgreich mit Behörden zu kommunizieren und Schäden zu minimieren.

Die dritte Auflage enthält alle relevanten Entwicklungen, darunter: Verschärfte Pflichten durch BEPS oder Erbschaft- und Schenkungsteuer, neue Compliance-Risiken bei Unternehmensfusionen oder im Zollgeschäft. Außerdem verbesserte Praxis-hilfen: Ablaufpläne für die Tax Compliance-Organisation, Tipps zur Risikovermeidung in Prüfverfahren, außerdem neue und aktualisierte Muster.

Leseprobe und Bestellung unter www.otto-schmidt.de/sst3



Das Werk online:
otto-schmidt.de/aks

otto schmidt



FinanzRundschau

Zeitschrift für das gesamte Ertragsteuerrecht

Herausgegeben

in Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater

Fachbeirat:

RiBFH Prof. Dr. Andreas Herlinghaus · LMR Dr. Ingo van Lishaut · RA, StB Dr. Norbert Schneider · StB Prof. Dr. Andreas Schumacher · Univ.-Prof. Dr. Roman Seer.

Ständige Mitarbeiter:

(Vors./Richter am BFH Bode · Prof. Dr. Herlinghaus · Prof. Dr. Kanzler (a.D.) · Dr. Kempermann (a.D.) · Prof. Dr. G. Nöcker · Prof. Dr. habil. Weber-Grellet (a.D.) · Prof. Dr. Werth · Wendt.

FR-Gestaltungspraxis:

Fachbeirat: CARLÉ · KORN · STAHL · STRAHL, Köln und ständige Mitarbeit: Deloitte & Touche, Düsseldorf · Flick Gocke Schaumburg, Bonn.

Inhalt

ertragsteuerrecht.de

Aufsätze

Prof. Dr. Roland Wacker, München – Einlagenrückgewähr durch Drittstaatengesellschaften nach dem BFH-Urteil v. 10.4.2019 – I R 15/16, FR 2019, 907 – erste Anmerkungen, Jürgen Lüdicke gewidmet

Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Leistungen aus dem Vermögen sog. Drittstaatengesellschaften nach dem Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zu einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr führen können, ist seit langem Gegenstand eines intensiven und exponiert geführten Streits auf dem Feld des internationalen Steuerrechts. Der Beitrag gibt Gelegenheit, die Sicht des Besprechungsurteils im Kontext der Rechtsentwicklung und damit der Veränderung der positiv-rechtlichen Parameter sichtbar werden zu lassen. Dies erklärt zugleich die vom I. BFH-Senat befürwortete Fortentwicklung seiner Rechtsprechung. Der Verfasser widmet die folgenden Zeilen Jürgen Lüdicke. Zum einen – und vor allem – als Ausdruck der freundlichen Verbundenheit. Zum anderen aber auch als Ausdruck des besonderen Respekts vor der beruflichen Lebensleistung des Bedachten. Jürgen Lüdicke ist gerade auch im internationalen Steuerrecht ein ganz herausragender Köhner. 979

StB Dr. Sven-Eric Bärsch / StB Dr. Christian Engelen, Bonn/Frankfurt – Aktuelle Finanzrechtsprechung zum konzerninternen Cash Pooling – Anmerkungen zum BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, FR 2019, 1005 und v. 11.10.2018 – III R 37/17, FR 2019, 1007

Cash Pooling ist in der Praxis als Form des Cash Managements mittlerweile sehr verbreitet, um Konzerngesellschaften mit ausreichender Liquidität zu versorgen und die dabei anfallenden Kosten des Konzerns zu begrenzen. Bei der steuerlichen Würdigung bzw. den steuerlichen Konsequenzen eines Cash Pooling stellen sich indes verschiedene Zweifelsfragen. So hatte der BFH unlängst darüber zu entscheiden, unter welchen (formalen) Voraussetzungen die Zinssätze in Cash Pooling-Vereinbarungen steuerlich anzuerkennen sind und ob bzw. inwieweit Zinszahlungen im Rahmen des Cash Pooling der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Gegenstand dieses Beitrags ist die Darstellung und Würdigung dieser Rechtsprechung. 990

Simon Schulenburg, M.Sc., Hamburg – Die Bedeutung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG für die Übertragung von Pensionsverpflichtungen bei Spaltungen nach dem UmwG

Der vorliegende Beitrag untersucht den Anwendungsbereich der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG bei der Übertragung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen von Spaltungen nach dem UmwG. Es wird aufgezeigt, dass das Normenduo insb. für den Fall der Ausgliederung von Pensionsverpflichtungen auf eine Rentnergesellschaft von Bedeutung ist. 996



Aktionsmodul Steuerrecht, die perfekte Online-Bibliothek. Inklusive Selbststudium nach § 15 FAO!

Jetzt 4 Wochen kostenlos nutzen www.otto-schmidt.de/aks

Inhalt

StB Dr. Matthias Korff / Elias Erdem, München/Bonn – Keine Anwendung der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Grundstücksverkäufen innerhalb von drei Jahren nach einem Formwechsel? – Zugleich Anmerkung zu FG Köln v. 11.7.2019 – 13 K 2469/17, FR 2019, 1010

Während der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft zivilrechtlich identitätswahrend erfolgt, wird dieser steuerlich als Einbringung der Mitunternehmeranteile durch die jeweiligen Gesellschafter in eine neu entstehende Kapitalgesellschaft und damit als Vermögensübertragung behandelt. Der umgekehrte Fall eines zivilrechtlich ebenfalls identitätswahrenden Formwechsels stellt sich steuerlich als eine Vermögensübertragung im Wege der Verschmelzung dar. Diese umwandlungssteuerlichen Übertragungsfiktionen werfen bei Grundstücksunternehmen die Frage auf, ob ein Formwechsel eine Übertragung oder Überführung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG darstellen kann, so dass eine gewinnbringende Grundstücksveräußerung innerhalb von drei Jahren nach dem Formwechsel ggf. nicht der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unterliegt. 1000

Ceterum censeo

Gut Ding will Weile haben..... 1004

Rechtsprechung

Körperschaften/Verdeckte Gewinausschüttung

Cash-Pool – unbestimmte Zinsabrede – vGA (BFH, Urt. v. 17.1.2018 – I R 74/15) 1005

Gewerbesteuer

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Schuldzinsen bei Cash-Pooling (BFH, Urt. v. 11.10.2018 – III R 37/17) 1007

Gewerbesteuer/Unwandlungen

Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, Begriff der Überführung oder Übertragung, Besitzzeitanrechnung (FG Köln v. 11.7.2019 – 13 K 2469/17– Rev. I R 39/19) 1010

Kapitaleinkünfte

Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen bis zum 31.12.2004 (BFH, Beschl. v. 24.6.2019 – VIII R 25/16 [Ls.]..... 1015

Ehegattenbesteuerung

Abzug des hälftigen Behinderten-Pauschbetrags bei der Einzelveranlagung von Ehegatten (BFH, Urt. v. 20.12.2017 – III R 2/17 [Ls.] 1015

Solidaritätszuschlag

Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer (BFH, Urt. v. 14.11.2018 – II R 64/15)..... 1015

Wussten Sie schon ...

Im **Beratermodul FR** haben Sie Zugriff auf das Online-Archiv Ihrer Zeitschrift. In der **Zeitschriften-App** lesen Sie aktuelle Beiträge auf Ihrem Smartphone. Ihre **Freischaltcodes** finden Sie in Heft 1/2018 auf der zweiten Umschlagseite. Kundenservice: Telefon 0221 / 93738-997 oder E-Mail an kundenservice@otto-schmidt.de



Aufsätze

Prof. Dr. Roland Wacker, München

Einlagenrückgewähr durch Drittstaatengesellschaften nach dem BFH-Urteil v. 10.4.2019 – I R 15/16, FR 2019, 907 – erste Anmerkungen, Jürgen Lüdicke gewidmet

Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Leistungen aus dem Vermögen sog. Drittstaatengesellschaften nach dem Übergang vom Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zu einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr führen können, ist seit langem Gegenstand eines intensiven und exponiert geführten Streits auf dem Feld des internationalen Steuerrechts. Der Beitrag gibt Gelegenheit, die Sicht des Besprechungsurteils im Kontext der Rechtsentwicklung und damit der Veränderung der positiv-rechtlichen Parameter sichtbar werden zu lassen. Dies erklärt zugleich die vom I. BFH-Senat befürwortete Fortentwicklung seiner Rechtsprechung. Der Verfasser widmet die folgenden Zeilen Jürgen Lüdicke. Zum einen – und vor allem – als Ausdruck der freundlichen Verbundenheit. Zum anderen aber auch als Ausdruck des besonderen Respekts vor der beruflichen Lebensleistung des Bedachten. Jürgen Lüdicke ist gerade auch im internationalen Steuerrecht ein ganz herausragender Könnner.

I. Fall und Fallfrage

Der Sachverhalt, der dem Verfahren I R 15/16 zugrunde lag, lässt sich einschließlich zahlenmäßiger Vereinfachungen wie folgt zusammenfassen: Die Klägerin – eine inländische Kapitalgesellschaft – leistete bis 2004 in ihre in den USA ansässige 100%ige Tochterkapitalgesellschaft (B Inc.) Einlagen i.H.v. 10 Mio. €. Im Streitjahr (2008) erhielt sie von der B Inc. Leistungen über umgerechnet 1 Mio. € zurück. Hierbei handelte es sich weder um die Rückzahlung von Nennkapital noch verfügte die B Inc. nach den von den Beteiligten auch insoweit nicht be-

strittenen Feststellungen der Vorinstanz¹ über einen – gemessen an den Rechts- und Verwendungsregeln des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG – ausschüttbaren Gewinn.

Gleichwohl hatte das FA angenommen, dass der Klägerin nicht Einlagen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zurückgewährt worden seien, sondern sie vielmehr Bezüge i.S.v. § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erhalten habe, die i.H.v. 5 % das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG auslösten. Dies sei darin begründet, dass die ausschüttende Gesellschaft (B Inc.) als sog. Drittstaatengesellschaft weder – wie für eine Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 1 KStG erforderlich – zu den unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gehöre noch – wie nach dem Ergänzungstatbestand des § 27 Abs. 8 KStG vorausgesetzt – in einem der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliege. Letztere Beschränkung ergebe sich nicht nur zweifelsfrei aus dem Wortlaut des § 27 Abs. 8 KStG, sondern beruhe auch auf einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers. Eine analoge Anwendung dieser Regelung sei damit ausgeschlossen.

Der hiergegen gerichteten Klage – Streitgegenstand war der KSt-Bescheid 2008 – hatte bereits das FG² stattgegeben. Der

¹ FG Münster, Urt. v. 19.11.2015 – 9 K 1900/12 K, EFG 2016, 756, Rz. 67.

² FG Münster, Urt. v. 19.11.2015 – 9 K 1900/12 K, a.a.O.

BFH hat dies im Ergebnis zwar bestätigt. Dem Urteil ist allerdings unschwer zu entnehmen, dass der I. BFH-Senat seine Entscheidung an den Änderungen der einschlägigen Rechtsnormen ausgerichtet hat und hierin zugleich auch der Grund für die Fortentwicklung der bisherigen Rechtsprechung zu sehen ist. Der Faden soll auch im Folgenden aufgenommen und in der gebotenen Kürze die bisherige Rechtentwicklung nachgezeichnet werden.

II. Ein Blick zurück zum Anrechnungsverfahren

1. Einlagenrückgewähr – Inlandsfälle

Mit dem Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597) wurde nicht nur ab VZ 1977 das sog. Anrechnungsverfahren eingeführt. Es sah darüber hinaus erstmals in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1977 eine Regelung zur Rückgewähr von Einlagen vor, die nach Ablauf des Wj 1976 (bzw. Wj 1976/1977) erbracht wurden und bei der Gliederung des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals (EK) im sog. EK 04 auszuweisen waren. Die Einlagen waren einerseits nach der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 2 KStG 1977 einer nur nachrangigen Auskehrung zugänglich – d.h. ein direkter Zugriff ungeachtet des weiteren EK-Bestands war ausgeschlossen –, andererseits blieben sie aber auch im Ausschüttungsfall von der Körperschaftsteuer verschont (§ 40 Satz 1 Nr. 1 KStG 1997). Beim Anteilseigner wurden die zurückgewährten Einlagen zwar als Teil seiner „Bezüge aus Aktien (etc.)“ i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 1977 erfasst; nach Satz 2 der Vorschrift gehörten „Bezüge“ jedoch „nicht zu den Einnahmen (aus Kapitalvermögen), soweit sie aus Ausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft stammen, für die Eigenkapital i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG als verwendet gilt“. Zur Begründung dieser heute in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG fortgeführten Bestimmung (s. dazu nachfolgend zu III.1) erläuterten die Materialien:³

„Nach der ständigen höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung ist jede Zuwendung einer Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter, durch die das Reinvermögen der Gesellschaft ohne Kapitalherabsetzung vermindert wird, als Kapitalertrag anzusehen (so z. B. Urteil des Reichsfinanzhofs vom 14. September 1935, RStBl. 1936, S. 121).⁴ Werden Rücklagen aus Einlagen der Anteilseigner gebildet und werden aus diesen Rücklagen Beträge für eine Gewinnausschüttung entnommen, so sind die ausgeschütteten Beträge nach geltendem Recht bei den Anteilseignern als Einnahme aus Kapitalnutzung anzusetzen. Demgegenüber rechnen ... Rückzahlungen von Einlagen nicht mehr zu den Einnahmen aus Kapitalnutzung. Dementsprechend dürfen die Einlagen bei ihrer Rückzahlung auch nicht mehr mit Körperschaftsteuer belastet werden. Aus diesem Grunde sind nach den Gliederungsvorschriften ... die Einlagen der Anteilseigner, die das Betriebsvermögen in den nach dem 31. Dezember 1975⁵ abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben, besonders auszuweisen“.

Mit Urteil v. 7.11.1990 – I R 68/88⁶ hat der BFH für die Ausschüttung aus dem EK 04 einer inländischen GmbH entschieden, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1977 auf Gewinnanteile entsprechend anzuwenden ist, die aus einer zu einem Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung erzielt werden. Rechtsfolge – so der Senat weiter – dieser Ansicht sei, dass der aus dem

EK 04 stammende Gewinnanteil beim Gesellschafter nicht zu den steuerbaren Einnahmen gehöre und – als Folge des vermögensumschichtenden und einer Nennkapitalherabsetzung vergleichbaren Charakters der Einlagenrückzahlung – der Buchwert der Beteiligung um die unter die Vorschrift zu subsumierende Dividende gemindert werde. Die Entscheidung erläutert nicht nur detailliert die normative Einbindung des Anrechnungsverfahrens in die private und betriebliche Einkünfteermittlung auf der Seite des Anteilseigners, sondern weist darüber hinaus auch zutreffend darauf hin, dass die hiervon abweichende Absicht des Bundesrats,⁷ Gewinnausschüttungen bei betrieblicher Beteiligung den Betriebseinnahmen zuzuordnen, im Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen worden sei und der Gesetz gewordene Wortlaut („Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen ...“) keinen Zweifel über das systematische Verständnis des Gesetzgebers erlaube. Bemerkenswert ist schließlich der Hinweis zur unterschiedlichen Behandlung von Einlagen vor und ab dem damaligen Systemwechsel zum 1.1.1977 (s.o.). Die Verwendung von EK 04 für eine Ausschüttung – so die Gründe zu Abschnitt II.4.d. des Urteils – sage nichts darüber aus, ob tatsächlich eine Einlage zurückgezahlt werde. Das Gesetz bediene sich insoweit einer Fiktion, deren Wesen gerade darin bestehe, die Gleichbehandlung von an sich Ungleichem anzuordnen. Mit Urteil v. 16.3.1994 – I R 70/92⁸ hat der I. Senat dies – wiederum zutreffend – dahin ergänzt, dass es bei der steuerrechtlichen Minderung des Beteiligungsbuchwerts weder darauf ankomme, ob auch der Teilwert des Anteils entsprechend gesunken sei; zudem sei es unerheblich, dass die Ausschüttung aus dem EK 04 handelsbilanziell als Beteiligungsertrag zu erfassen sei. M.a.W.: § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG durchbreche den Maßgeblichkeitsgrundsatz und führe zu einer Modifikation des Anschaffungskostenbegriffs. Hiermit übereinstimmend sind die steuerrechtlichen Anschaffungskosten des Anteilseigners aufgrund Einlagen in das Gesellschaftsvermögen ungeachtet dessen zu erhöhen, dass Leistungen dieser Art handelsrechtlich als Zuzahlungen gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB qualifiziert werden.⁹

2. Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften

Das Grundverständnis der vorgenannten Judikatur – insbesondere des Urteils I R 68/88 (a.a.O.) – hat ganz offensichtlich auch Eingang in die steuerrechtliche Behandlung von Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften gefunden.

3 Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, 376; s. auch S. 272.

4 S. hierzu – einschl. „missbräuchlicher“ Herabsetzungen – auch BFH, Ur. v. 25.10.1979 – VIII R 46/76, BFHE 129, 337 = BStBl. II 1980, 247 = FR 1980, 176.

5 Stichtag gem. endgültiger Fassung des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1977: 31. Dezember 1976.

6 BFH v. 7.11.1990 – I R 68/88, BFHE 162, 337 = BStBl. II 1991, 177 = FR 1991, 149.

7 BR-Drucks 7/1772, S. 2.

8 BFH v. 16.3.1994 – I R 70/92, BFHE 174, 155 = BStBl. II 1994, 527 = FR 1994, 428.

9 BFH, Ur. v. 27.4.2000 – I R 58/99, BFHE 192, 428 = BStBl. II 2001, 168 = FR 2000, 1281 m. Anm. Weber-Grellet; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, Komm., 38. Aufl., § 5 Rz. 270 „Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“.

a) Nennkapitalherabsetzung

Zu nennen ist hierbei zunächst das BFH-Urteil v. 14.10.1992 – I R 1/91¹⁰ (Streitjahr: 1985), mit dem über die Kapitalrückzahlung aufgrund der Kapitalherabsetzung einer in der Schweiz ansässigen CH-AG, die nach dem sog. Typenvergleich einer deutschen Kapitalgesellschaft (AG) entsprach, an ihre alleinige Anteilseignerin – eine inländische AG (Klägerin) – zu entscheiden war. Auch eine solche Kapitalrückzahlung sei nicht als Ertrag aus der Beteiligung (Dividende), sondern als Rückzahlung des Kapitals, d.h. Rückgewähr von Beträgen zu qualifizieren, die der Aktionär bei Erwerb des Anteils aufzuwenden habe. Demgemäß sei sie bei betrieblicher Beteiligung von den Anschaffungskosten der Aktien in voller Höhe – d.h. ohne Begrenzung auf das Verhältnis der Kapitalherabsetzung zum bisherigen Nennkapital – abzusetzen. Werde hierbei der Buchwert überschritten, entstehe ein steuerbarer Gewinn; die Bildung eines passiven Ausgleichspostens sei ausgeschlossen.¹¹ In nämlicher Weise – so der BFH weiter – sei bei der Kapitalrückzahlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die nach dem sog. Typenvergleich einer inländischen Kapitalgesellschaft entspreche, zu verfahren.

b) Rückgewähr von Kapitalrücklagen

Hieran anschließend – genauer: unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das Urteil I R 1/91 (a.a.O.) – hat der BFH mit Urteil v. 27.4.2000 – I R 58/99¹² für die Beteiligung an einer italienischen Kapitalgesellschaft erkannt, dass die Umwandlung der in die Kapitalrücklage dieser Gesellschaft geleisteten Beträge in ein Gesellschafterdarlehen dann die Anschaffungskosten der Anteile mindere, wenn das italienische Handels- und Gesellschaftsrecht – in Übereinstimmung mit dem deutschen Verständnis (vgl. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) – die Kapitalrücklage als Bestandteil des Eigenkapitals ansehe und damit dem Anteil des Gesellschafters an der Kapitalrücklage keinen eigenständigen und von der Beteiligung am Grundkapital zu unterscheidenden Vermögenswert (Wirtschaftsgut) zuordne.

c) Sachausschüttung – „Spin-off“

In diese Rechtsprechungslinie ist weiterhin das Urteil v. 20.10.2010 – I R 117/08¹³ zu stellen. Es betraf die inländische Beteiligung an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft, die im Streitjahr (1998) Aktien an einer gleichfalls US-amerikanischen Tochter-Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner auskehrte (sog. „Spin-off“). Zur inländischen Steuerpflicht der Sachausschüttung erläuterte der I. Senat, dass nach § 20 EStG grundsätzlich jede Vermögensübertragung einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft auf ihren Gesellschafter zu Kapitaleinnahmen führe. Ausgenommen seien jedoch Kapitalrückzahlungen aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung in den Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1997 sowie – im Inlandsfall – Bezüge aus Eigenkapital i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997. Nach diesen Vorschriften gehörten Bezüge aus Aktien nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie aus Ausschüttungen unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften stammten, für die Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. (EK 04)¹⁴ als verwendet galt. Obgleich hiernach auch bei Auflösung einer Kapitalrücklage ein Direktzugriff auf das EK 04 in

aller Regel ausgeschlossen und damit die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 i.V.m. § 41 KStG a.F. zu beachten war,¹⁵ hat der I. Senat diese Sicht bei Vermögensauskehrungen aus ausländischen Gesellschaften mit der „richterrechtlichen Erwägung“ durchbrochen, dass einerseits Kapitalrückzahlungen aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung auch einer ausländischen Kapitalgesellschaft in Höhe des Betrags der Nennkapitalherabsetzung rechtlich und wirtschaftlich keinen Ertrag darstellten (Hinweis auf Urteil I R 1/91, a.a.O.), andererseits aber „über den Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG a.F. hinaus“ auch Kapitalrückzahlungen außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital bei ausländischen Kapitalgesellschaften nicht zu besteuern seien, sofern unter „Heranziehung des einschlägigen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts“ von einer Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage auszugehen sei (...). Angesichts dessen führten – so das Urteil I R 117/08 weiter – Sachausschüttungen auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 15 UmwStG nicht stets zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG a.F.¹⁶

Daraufhin hat das FG zwar der Klage stattgegeben. Auch diese Entscheidung ist jedoch im zweiten Rechtsgang von dem nunmehr zuständig gewordenen VIII. Senat mit Urteil v. 13.7.2016 – VIII R 73/13¹⁷ aufgehoben und die Sache erneut an die Vorinstanz zurückverwiesen worden. Der VIII. Senat sah sich zum einen zu Recht an die im ersten Rechtsgang im Urteil I R 117/08 (a.a.O.) vertretene Auffassung des I. Senats gebunden; zum anderen konnte der VIII. Senat – wiederum zu Recht – den vorwiegend auf die steuerrechtliche Behandlung des „Spin-off“ gestützten Erläuterungen der Vorinstanz keine hinreichenden Feststellungen dazu entnehmen, ob die Sachausschüttung aus Gewinnen, Gewinnrücklagen oder Einlagen finanziert worden sei. Abgesehen davon, dass die Feststellungslast für das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG a.F. den Anteilseigner trifft, kann hiervon nach Leitsatz 2 des Urteils VIII R 73/13 (a.a.O.) im Rahmen eines „Spin-off“ einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft ausgegangen werden, „soweit die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen oder wenn sich dies aus der Bilanz der ausschüttenden Gesellschaft ergibt“.

10 BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BFHE 169, 213 = BStBl. II 1993, 189 = FR 1993, 51.

11 GLA. BFH, Urt. v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BFHE 188, 347 = BStBl. II 1999, 647 = FR 1999, 794 zu Ausschüttungen aus dem EK 04: im Gegensatz zu § 17 EStG (a.F.) keine negativen AK/kein Ausgleichsposten. S. dazu auch FG Thüringen, Urt. v. 21.6.2017 – 4 K 608/14, EFG 2018, 2013 – Rev. IV R 19/18.

12 BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BFHE 192, 428 = BStBl. II 2001, 168 = FR 2000, 1281 m. Anm. Weber-Grellet.

13 BFHE 232, 15.

14 D.h.: Einlagen der Anteilseigner, die das Eigenkapital in nach dem 31.12.1976 abgelaufenen Wj erhöht haben.

15 Ausführlich BFH, Urt. v. 8.6.2011 – I R 69/10, BFH/NV 2011, 1921; Ausnahme: Einlage unter auflösender Bedingung (dazu BFH, Urt. v. 30.5.1990 – I R 41/87, BFHE 161, 87 = BStBl. II 1991, 588 betr. Verzicht gegen Besserungsschein).

16 A.A. vermutlich BMF v. 25.10.2004 – IV C 3 - S 2256 - 238/04, BStBl. I 2004, 1034 = FR 2004, 1344, Tz. 34.

17 BFH v. 13.7.2016 – VIII R 73/13, BFHE 254, 404 = FR 2017, 191. Dazu Werth, HFR 2016, 1004; Werth, BFH/NV 2017, 13.

III. Aktuelle Rechtslage für inländische und EU-Kapitalgesellschaften

1. Normbefund und Gesetzesbegründungen

a) Systematische Kontinuität des § 27 Abs. 1 KStG n.F. – Verwendungsreihenfolge

Auch nach Übergang vom früheren körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (heute: Teileinkünfteverfahren) hat der Gesetzgeber mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000¹⁸ an der systematischen Unterscheidung von steuerpflichtigen Kapitaleinnahmen einerseits und Einlagenrückgewähr andererseits festgehalten.¹⁹ Demgemäß sieht § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG – in Anlehnung an die Gesetzesfassung unter Geltung des Anrechnungsverfahrens (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2 EStG a.F.) – vor, dass Bezüge nicht zu den Einnahmen gehören, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG als verwendet gelten.²⁰ Folgerichtig müssen auch nach dem Systemwechsel zum Teileinkünfteverfahren zum einen die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen auf einem gesonderten Konto, dem steuerlichen Einlagekonto, erfasst werden; zum anderen bedarf es hierfür einer Zugriffsanweisung, anhand derer bestimmt werden kann, unter welchen Voraussetzungen die dem Einlagekonto gutgeschriebenen Beträge ausgekehrt werden. Die hierzu in § 27 KStG getroffenen Einzelanweisungen sind zwischenzeitlich mehrfach überarbeitet und angepasst worden.²¹ Ihr Abs. 1 hat aktuell folgende Fassung:

„¹Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. ²Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben. ³Leistungen 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). ⁴Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann durch Leistungen nicht negativ werden; Absatz 6 bleibt unberührt. ⁵Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.“

Der Gesetzgeber hat sich mithin – wie dem Wortlaut von Satz 3 unmissverständlich zu entnehmen – bei „Leistungen der Kapitalgesellschaft“ an ihre Gesellschafter, d.h. bei allen Auskehrungen, die ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis haben,²² dafür entschieden, am Konzept einer zwingenden gesetzlichen Verwendungsreihenfolge festzuhalten. In der Begründung²³ zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006²⁴ wird dies wie folgt erläutert:

„Leistungen einer Kapitalgesellschaft, für die nach der Differenzrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG das Einlagekonto als

verwendet gilt, werden als „Einlagenrückgewähr“ legal definiert. Ein unmittelbarer Abzug einer Leistung vom Einlagekonto (Direktzugriff) wird mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital bei einer Kapitalherabsetzung nicht mehr zugelassen. Bisher war für Zahlungen, die handelsrechtlich oder gesellschaftsrechtlich als Rückzahlung bestimmter Einlagebeträge anzusehen sind, z.B. für die Rückzahlung von Nachschüssen des Anteilseigners i.S.d. § 26 GmbHG, die nicht zur Deckung eines Verlusts an Stammkapital erforderlich sind, nach der Verwaltungsauffassung ein Direktzugriff zugelassen. Auf diese handelsrechtliche Einordnung kommt es künftig nicht mehr an. Die Ausdehnung der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto auf Sachverhalte im Ausland würde es sonst erforderlich machen, ausländische Rechtsordnungen darauf zu überprüfen, ob in einzelnen Fällen ein Direktzugriff möglich ist oder nicht. Zur Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Gestaltungen wird der Direktzugriff daher eingeschränkt. Darüber hinaus wird klargestellt, dass das steuerliche Einlagekonto durch Leistungen der Gesellschaft nicht negativ werden kann. Die Verringerung des steuerlichen Einlagekontos durch Mehrabführungen gem. § 27 Abs. 6 KStG oder auf Grund von Festschreibungen (§ 27 Abs. 1 Satz 6 KStG) bleibt unberührt; hier kann es auch weiterhin zu einem negativen Bestand kommen“.

b) Gesetzliche Ausdehnung auf EU-Kapitalgesellschaften

Das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006²⁵ hat sich indessen nicht nur auf Präzisierungen im Zusammenhang mit der Verwendungsreihenfolge der Vermögensauskehrungen beschränkt, sondern mit der Ergänzung in § 27 Abs. 8 KStG des Weiteren die (präzisierten) Grundsätze zur Einlagenrückgewähr auch auf Körperschaften (und Personenvereinigungen) erstreckt, die in einem EU-Mitgliedstaat der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Die Vorschrift lautet heute auszugsweise:

¹Eine Einlagenrückgewähr können auch Körperschaften oder Personenvereinigungen erbringen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes gewähren können. ²Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung der Abs. 1 bis 6 und der §§ 28 und 29 zu ermitteln. ³Der als Leistung im Sinne des Satzes 1 zu berücksichtigende Betrag wird

18 BGBl. I 2000, 1433.

19 Vgl. Begründung zum Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) in BT-Drucks. 14/2683, 125 f.

20 Zur Bindungswirkung des Feststellungsbescheids betr. den Bestand des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 Abs. 2 KStG und zur Einwirkung der Bescheinigung (§ 27 Abs. 3 KStG) nach Maßgabe der Regelungen des § 27 Abs. 5 KStG s. BFH, Beschl. v. 11.7.2018 – I R 30/16, BFHE 262, 347.

21 S. zur Gesetzeshistorie *Blümich/Oellerich*, § 27 KStG Rz. 5 ff.

22 BFH, Urt. v. 6.10.2009 – I R 24/08, BFH/NV 2010, 248.

23 BT-Drucks. 16/2710, 31 f.

24 BGBl. I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4.

25 BGBl. I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4.

auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt. ...⁵ Zuständig für die gesonderte Feststellung ist die Finanzbehörde, die im Zeitpunkt der Abgabe des Antrags nach § 20 der Abgabenordnung für die Besteuerung nach dem Einkommen örtlich zuständig ist.⁶ Bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 20 der Abgabenordnung keine Finanzbehörde zuständig ist, ist abweichend von Satz 5 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig.⁷ Im Antrag sind die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. ...⁹ Soweit Leistungen nach Satz 1 nicht gesondert festgestellt worden sind, gelten sie als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes führen.

In der Gesetzesbegründung²⁶ ist hierzu angemerkt:

„Der Anwendungsbereich der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto wird auf das Gebiet der Europäischen Union ausgedehnt. Danach kann künftig für den inländischen Empfänger einer ausländischen Dividende ermittelt werden, ob es sich bei der Ausschüttung ganz oder teilweise um die Rückzahlung von Einlagen handelt. Da die erforderlichen Angaben anders als bei im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften im Regelfall nicht vorliegen, ist zur Ermittlung der Einlagenrückgewähr ein besonderes Feststellungsverfahren vorgesehen ...

Leistungen einer Körperschaft führen beim Empfänger grundsätzlich zu Einnahmen aus Kapitaleinkünften, die im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens zu versteuern sind. Ausgenommen sind Leistungen, für die das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt (Einlagenrückgewähr). Die Regelungen des § 27 KStG sehen bisher die Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften vor. Für Leistungen einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft kann daher nicht im Wege der so genannten Differenzrechnung ermittelt werden, ob eine Einlagenrückgewähr vorliegt. Für diese Körperschaften wird nunmehr für den Bereich der Europäischen Union die Möglichkeit eröffnet, nachzuweisen, dass eine Zahlung an den Anteilseigner nach den Grundsätzen der Differenzrechnung als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist. Anhand der vorgelegten Unterlagen ermittelt und bescheinigt die zuständige Finanzbehörde die Höhe der Einlagenrückgewähr“.

Während die Gesetzesbegründung keine Aussage zur Behandlung von Leistungen aus Drittstaatengesellschaften enthält, ist die Frage in der Stellungnahme des Bundesrats zum Gesetzentwurf der Bundesregierung neben weiteren Anliegen ausdrücklich angesprochen worden²⁷ (Hervorhebungen durch Verf.):

„Die Rückgewähr von Einlagen an den Gesellschafter soll nicht als steuerpflichtige Dividende behandelt werden. Dies wird für Einlagerückzahlungen inländischer Körperschaften durch die §§ 27 bis 29 KStG sichergestellt. Für Einlagerückzahlungen ausländischer Körperschaften greifen vergleichbare Regeln, die überwiegend auf Richterrecht beruhen (etwa Bundesfinanzhof vom 27. April 2000, I R 58/99, BStBl II 2001, 168 und vom 14. Oktober 1992, I R 1/91, BStBl II 1993, 189), sich in der Ausgestaltung allerdings von § 27 ff. KStG unterscheiden. Im Zuge der Fachberatungen zum Entwurf des SEStEG war die Frage aufgetaucht, ob die Regelungen des § 27 ff. KStG nicht aus EU-rechtlichen Gründen entweder auch für inländische Körper-

schaften abgeschafft oder aber beibehalten und auf Antrag auch ausländischen Körperschaften aus dem EU-Raum zugänglich gemacht werden sollten. Im Interesse vor allem der mittelständischen Wirtschaft hatte man sich für die Beibehaltung des Einlagekontos entschieden. § 27 Abs. 8 KStG-E zielt nun darauf ab, dass ausländische Körperschaften des EU-Raums anstelle der richterrechtlichen Grundsätze auf Antrag § 27 ff. KStG entsprechend anwenden. Die Schwierigkeit ist allerdings, dass die ausländische Körperschaft die Anforderungen des § 27 ff. KStG (Aufstellung einer Steuerbilanz nach deutschen Grundsätzen, alljährliche Feststellungserklärungen) nicht erfüllen kann, so dass die entsprechende Anwendung des § 27 ff. KStG letztendlich auf eine grobe Schätzung hinausläuft, die in der Vielzahl der Fälle weniger zutreffend sein wird als die vorerwähnten Rechtsprechungsregeln. § 27 Abs. 8 KStG-E hat bereits jetzt eine Fülle von Fragen aus der Beraterschaft und aus der Verwaltung hervorgerufen; zudem sind aus der Praxis Probleme oder Härten aus der Anwendung der richterrechtlichen Grundsätze bis heute nicht bekannt geworden. Bei Einlagerückzahlungen von Körperschaften aus *Drittstaaten* außerhalb der Europäischen Union *sollen die Rechtsprechungsregeln ohnehin weiter angewendet werden ...*. Vor allem sind zur Bearbeitung eines Antrags nach § 27 Abs. 8 KStG-E Grundkenntnisse der jeweiligen ausländischen Bilanz- und Gesellschaftsrechte des Europäischen Raums erforderlich, die an den örtlichen Finanzämtern nicht vorhanden sind und auch dort nicht gewonnen werden können. Diese Spezialfragen können sinnvollerweise nur an einer zentralen Stelle geprüft und bearbeitet werden, die das erforderliche Wissen sammelt. Wenn die Einführung des § 27 Abs. 8 KStG-E schon zum gegenwärtigen Zeitpunkt vor der geplanten²⁸ Vereinheitlichung der Steuerbemessungsgrundlagen in den EU-Staaten für erforderlich gehalten wird, sollte für die Umsetzung dieser Regelung daher das Bundeszentralamt für Steuern ausschließlich zuständig sein“.

2. Bisherige Rechtsprechung zu Inlands- und EU-Fällen

a) Fehlender Direktzugriff gem. § 27 Abs. 1 KStG verfassungsgemäß

Folgen der vorstehenden Erläuterungen ist, dass jedenfalls ab dem VZ 2006 ein sog. Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto nur aufgrund der Sonderregelungen für die Rückzahlung von Nennkapital in § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG²⁹ sowie für Mehrabführungen einer Organgesellschaft in § 27 Abs. 6 KStG eröffnet ist. Im Übrigen ist nach der Grundnorm des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG i.d.F. des SEStEG ein solcher Direktzugriff, d.h. dessen Minderung vor Auskehrung der ausschüttbaren Gewinne, auch dann ausgeschlossen, wenn die Leistung der Kapitalgesellschaft auf die Auflösung von Kapitalrücklagen zu-

26 BT-Drucks. 16/2710, 31 f.

27 BT-Drucks. 16/2710, 58.

28 S. hierzu – sowie zum Streitstand und möglichen weiteren Ausnahmen betr. die Rechtslage bis VZ 2005 – *Blümich/Oellerich*, § 27 KStG Rz 39 ff.

29 S. dazu BFH, Urt. v. 21.10.2014 – I R 31/13, BFHE 247, 531 = BStBl. II 2014, 411 = FR 2015, 288.

rückgeht. Dies unterliegt nach Ansicht des I. BFH-Senats³⁰ keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Er hat hierzu u.a. ausgeführt (Hervorhebungen durch Verf.):

„(Rz. 8) Der Senat hat ... entschieden, dass es sich bei dem steuerlichen Einlagekonto um eine reine Rechengröße handelt. Das Konto weist deshalb ohne Bindung an das Handelsrecht die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen aus und dient im Falle der Vermögensauskehrung, d.h. der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Leistungen i.S. von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F., der *Identifizierung* der beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 2002 nicht steuerpflichtigen Einlagenrückgewähr sowie deren *Separierung* von den nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 2002 grundsätzlich steuerpflichtigen Kapitalerträgen (Senatsurteile ... in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560). Auch hat der Senat bereits erkannt, dass der Gesetzgeber sich mit § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. für eine steuerrechtlich eigenständige Differenzrechnung entschieden hat, nach der der auf das Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelte ausschüttbare Gewinn selbst dann als vorrangig ausgekehrt gilt, wenn die Leistung der Kapitalgesellschaft auf die Auflösung von Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs zurückgeht; auch in diesem Fall kann deshalb – im Einklang mit dem unmissverständlichen Willen des Gesetzgebers (BTDrucks 16/2710, S. 32) – ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto, d.h. dessen Minderung vor Auskehrung der ausschüttbaren Gewinne, nicht in Betracht kommen (Senatsurteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560; ...) ...

(Rz. 10) Soweit die Klägerin gegen die Versagung des vorrangigen Zugriffs auf das steuerliche Einlagekonto verfassungsrechtliche Bedenken geltend macht, hat der Senat diese bereits in seinem Urteil in BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560 für den Sachverhalt der unterjährigen Mehrung des Kontos verworfen. Er hat ausgeführt, dass die Versagung des Direktzugriffs auch unter dem Gesichtspunkt einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz i.S. des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstößt, weil sie in *sachgerechter Weise* durch Erfordernisse eines *praktikablen Verwaltungsvollzugs* getragen werde. Dabei hat der Senat insbesondere gewürdigt, dass mit § 27 Abs. 8 KStG 2002 n.F. die Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto auf *Sachverhalte im Ausland* ausgedehnt worden sind; die Anerkennung einer Einlagenrückgewähr nach Maßgabe der handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften hätte demnach die *Überprüfung der ausländischen Rechtsordnungen* darauf hin nach sich gezogen, ob nach den jeweils einschlägigen Normen ein solcher Direktzugriff eröffnet wird und ob die hierfür maßgeblichen Voraussetzungen gewahrt wurden. Das sollte *vermieden* werden. Demgemäß ist es nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 31, 32) gerade mit Rücksicht hierauf im Interesse der Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Gestaltungen den Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto verwehrt und sich für eine rein steuerrechtliche Differenzrechnung entschieden hat.

(Rz. 11) Der Senat sieht keine Veranlassung, hiervon abzurücken. Er kann sich nicht der Ansicht der Klägerin anschließen, dass die Regelung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. deshalb Art. 3 GG verletze, weil sie die Rückgewähr von Kapitalrücklagen den Gewinnausschüttungen gleichstelle und damit wesentlich ungleiche Sachverhalte gleich behandle (...); viel-

mehr ist der Gesetzgeber auch unter diesem Gesichtspunkt berechtigt, zur Bewältigung einer Vielzahl von Verwaltungsvorgängen *typisierende Anordnungen* zu treffen und damit die Umstände des Einzelfalls zu vernachlässigen (z.B. BVerfG-Beschluss vom 6. April 2011 1 BvR 1765/09, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2011, 812). Zu berücksichtigen ist zudem, dass – soweit auf den nämlichen Stichtag ein ausschüttbarer Gewinn neben das steuerliche Einlagekonto tritt – die einzelne, an den Gesellschafter erbrachte Leistung (Beteiligungsertrag) sich *nicht* in einem *gegenständlichen Sinne* als Einlagenrückgewähr *identifizieren* lasse; jede Verwendungsreihenfolge kann – worauf der Senat bereits mit Urteil in BFH/NV 2010, 248 hingewiesen hat – nur einen *gedanklichen Zusammenhang* zu den einzelnen Bestandteilen der Rücklagen (Gewinnrücklagen, Kapitalrücklagen, unter Umständen Gewinnvortrag) und der Auskehrung herstellen (gl.A. G. Frottscher in Frottscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 27 KStG Rz 19 ...). So gesehen dient die steuerrechtliche Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 KStG 2002 neben den Belangen der *Praktikabilität* zugleich der einheitlichen und damit *gleichheitsgerechten Handhabung* einer zumindest *nicht eindeutig entscheidbaren Zuordnungsfrage*.

(Rz. 12) Anderes ergibt sich nicht aus dem Verweis der Klägerin darauf, dass das *Nennkapital* ohne vorherige Minderung des ausschüttbaren Gewinns an die Gesellschafter ausgekehrt werden kann (...). Zwar wird das Nennkapital im Gegensatz zu den sonstigen Einlagen des Gesellschafters nicht im steuerlichen Einlagekonto erfasst und untersteht es deshalb auch nicht der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Satz 1 KStG 2002. Stattdessen ist es nach Maßgabe der Regelungen in § 28 Abs. 2 KStG 2002 (einschließlich derjenigen zum Sonderausweis) im Falle seiner Herabsetzung dem Einlagekonto gutzuschreiben und bei Rückzahlung unmittelbar von diesem abzuziehen (vgl. hierzu auch Senatsurteil vom 21. Oktober 2014 I R 31/13, BFHE 247, 531). Gleichwohl kann der Senat hierin keinen Gleichheitsverstoß erkennen, da, wie im Schrifttum zutreffend angemerkt, das ins Handelsregister einzutragende Nennkapital regelmäßig durch Satzung oder Gesellschaftsvertrag eindeutig festgelegt und seine Änderung besonderen (Form-)Vorschriften unterworfen ist (vgl. zur GmbH §§ 58 ff. des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Daraus folgt, dass auch die Auskehr des herabgesetzten Nennkapitals sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zumindest *im Regelfall zweifelsfrei identifiziert* werden kann (...). Demgemäß ist es nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner Entscheidung zugunsten einer praxistauglichen steuerrechtlichen Verwendungsreihenfolge die Rückzahlung von Nennkapital aus der Differenzrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 ausnimmt. ...

(Rz. 14) Die Versagung des Direktzugriffs auf das steuerliche Einlagekonto verstößt schließlich nicht gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* (heute Art. 63 AEUV ...) sowie Art. 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union – EUGrdRCh – (ABIEG 2000, Nr. C-364, 1). Angesichts des Umstands, dass vorliegend die Vermögensauskehrung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einen im Inland wohnhaften Anteilseigner zu be-

30 BFH, Ur. v. 11.2.2015 – I R 3/14, BFHE 249, 448 = BStBl. II 2015, 816 = FR 2016, 35.

urteilen ist und zudem die Verwendungsregel des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG n.F. auch für Ausschüttungen an (EU-)ausländische Gesellschafter greift, ist weder der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit noch derjenige der Niederlassungsfreiheit berührt. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG n.F. in das nach Art. 17 EUGrdRCh garantierte Eigentumsrecht eingreifen könnte. Zum einen hat die inzwischen überarbeitete Charta der Grundrechte der Europäischen Union (ABIEU 2007, Nr. C-303, 1, BGBl II 2008, 1165) erst mit der Neufassung des Art. 6 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) durch Art. 1 Nr. 8 des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 13. Dezember 2007 (ABIEU 2007, Nr. C-306, 1, BGBl II 2008, 1039), der für Deutschland am 1. Dezember 2009 in Kraft getreten ist (Bekanntmachung vom 13. November 2009, BGBl II 2009, 1223), rechtliche Verbindlichkeit erlangt hat (BFH-Urteil vom 19. Juni 2013 II R 10/12, BFHE 241, 402, BStBl II 2013, 746, m.w.N.). Zum anderen ist zweifelhaft, ob die Erhebung von Abgaben überhaupt in den Schutzbereich des Art. 17 EUGrdRCh fällt (Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 2. Aufl., Art. 17 Rz 22; Ismer in Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rz 406, m.w.N.). Vor allem aber ist eine Verletzung des Eigentumsrechts gemäß Art. 17 EUGrdRCh jedenfalls deshalb ausgeschlossen, weil die Grundrechte der Charta nach Art. 6 Abs. 1 EUV gemäß den Bestimmungen des Titels VII auszulegen sind und Art. 51 Abs. 1 EUGrdRCh den Anwendungsbereich der Charta auf die Durchführung des Rechts der Europäischen Union beschränkt (BVerfG-Urteil vom 24. April 2013 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Åkerberg Fransson vom 26. Februar 2013 C-617/10, EU: C:2013:105, HFR 2013, 464; BFH-Urteil in BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402, = FR 2014, 248 BStBl II 2013, 746; Streinz/Michl, EUV/AEUV, 2. Aufl., Art. 51 GR-Charta Rz 7 f., jeweils m.w.N.). Er erfasst demgemäß auch nicht die Regelung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F.“

b) Feststellungsverfahren gem. § 27 Abs. 8 KStG unionskonform

Des Weiteren hat der I. Senat mit Beschl. v. 27.2.2018 – I B 37/17³¹ umfangreich zur Unionskonformität des besonderen Feststellungsverfahrens für Auskehrungen von EU-Gesellschaften nach § 27 Abs. 8 KStG Stellung genommen.³² Er hat hierbei nicht nur ausgeführt, dass die Antragsfrist in Satz 4 den – trotz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten – zu beachtenden Grundsätzen der Effektivität sowie der Äquivalenz entspreche. Zu letzterem hat er darauf hingewiesen, dass sich eine EU-ausländische Kapitalgesellschaften einerseits und inländische Kapitalgesellschaften andererseits verfahrensrechtlich in einer nicht vergleichbaren Situation befinden und dies wie folgt erläutert (Hervorhebung durch Verf.):

„(Rz. 16) Für Ausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften ist jährlich eine gesonderte Feststellungserklärung zum Kapitalkonto nach §§ 27 ff. KStG abzugeben, für welche die allgemeinen Steuererklärungs- und Verjährungsfristen gelten. Im Rahmen dieser Erklärungspflichten führt dies zu keinem zusätzlichen Aufwand, so dass es sachgerecht ist, Tatsachen auch für zukünftige steuerliche Zwecke zu ermitteln und festzustellen (Urteil des FG München in EFG 2017, 234). Darüber hinaus ist

für bestimmte Ausschüttungen Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen (§ 45a EStG). Dies gilt auch, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist (§ 45a Abs. 1 Satz 2 EStG). Die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum zehnten des folgenden Monats abzuführen (§ 44 Abs. 1 Satz 5 EStG).

(Rz. 17) Für ausländische Kapitalgesellschaften wird demgegenüber ein Kapitalkonto nach §§ 27 ff. KStG nicht laufend festgestellt. Um dennoch Kapitalrückzahlungen von Gesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten freizustellen, sieht § 27 Abs. 8 KStG i.d.F. (... SEStEG) stattdessen ein Verfahren zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr vor, das nur im konkreten Bedarfsfall durchzuführen ist. Der Anwendungsbereich der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto wird dadurch auf das Gebiet der Europäischen Union ausgedehnt. Danach kann für den inländischen Empfänger einer ausländischen Dividende ermittelt werden, ob es sich bei der Ausschüttung ganz oder teilweise um die Rückzahlung von Einlagen handelt. Da die erforderlichen Angaben anders als bei im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften im Regelfall nicht vorliegen, ist zur Ermittlung der Einlagenrückgewähr ein besonderes Feststellungsverfahren vorgesehen (vgl. BRDrucks 542/06, S. 49). Dieses Verfahren ist von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu betreiben und der entsprechende Antrag von ihr (§ 27 Abs. 8 Satz 3 KStG) innerhalb der vorgegebenen 1-Jahres-Frist (§ 27 Abs. 8 Satz 4 KStG) zu stellen. Für diese Körperschaften wird hierdurch die Möglichkeit eröffnet, nachzuweisen, dass eine Zahlung an den Anteilseigner nach den Grundsätzen der Differenzrechnung als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist (BRDrucks 542/06, S. 50). Anhand der vorgelegten Unterlagen ermittelt und bescheinigt die zuständige Finanzbehörde die Höhe der Einlagenrückgewähr. EU-Ausländische Gesellschaften werden damit verfahrensrechtlich *insoweit günstiger als inländische* Gesellschaften behandelt, als der jährliche Aufwand für Feststellungserklärungen bei ihnen entfällt; es wird der ausländischen Gesellschaft mit anderen Worten erspart, wegen potentieller künftiger Kapitalrückzahlungen jährliche Erklärungen abzugeben (Urteil des FG München in EFG 2017, 234).

(Rz. 18) Das Verfahren nach § 27 Abs. 8 KStG ist insoweit zwar dem inländischen Feststellungsverfahren nach §§ 27 ff. KStG nachgebildet, es unterscheidet sich von diesem aber dadurch, dass es die unvermeidbaren Unterschiede berücksichtigt, die sich aus dem fehlenden Kapitalkonto bei der ausländischen Gesellschaft ergeben (vgl. hierzu bereits Senatsurteil vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816). EU-Kapitalgesellschaften treffen grundsätzlich keine Erklärungspflichten im Inland; § 27 Abs. 8 KStG eröffnet diesen deshalb erst die Möglichkeit zum Nachweis, dass die antragstellende Gesellschaft Einlagen an ihre Gesellschafter zurückgewährt hat (Urteil des FG München in EFG 2017, 234).

(Rz. 19) Europarechtlich erläuterungsbedürftig kann hierbei allenfalls der Umstand sein, dass der von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu stellende Antrag wirtschaftlich allein

31 BFH, Beschl. v. 27.2.2018 – I B 37/17, BFH/NV 2018, 841.

32 Vgl. auch Hessisches FG, Urt. v. 25.9.2017 – 3 K 737/15 EFG 2017, 1951, Rev. VIII R 18/17.

dem Interesse des Anteilseigners dient, dieser aber keine eigene Nachweismöglichkeit und damit die negativen Folgen einer Verfristung zu tragen hat. Insoweit verweisen Behrens/Renner (BB 2016, 1180, 1182) auf das EuGH-Urteil van Caster vom 9. Oktober 2014 C-326/12 (EU:C:2014:2269, Rz 49), wonach die Regelung eines Mitgliedstaats, durch die Steuerpflichtige, die Anteile an ausländischen Investmentfonds gezeichnet haben, daran gehindert werden, Nachweise vorzulegen, die anderen Kriterien entsprechen als den in den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats für Investitionen im Inland vorgesehenen, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten. Dieser Verweis trifft den Streitfall aber nicht. Denn im anhängigen Verfahren geht es darum, dass die zum Nachweis einer Einlagenrückgewähr erforderlichen Angaben im Regelfall im Inland nicht vorliegen, weshalb gerade ein besonderes Feststellungsverfahren geboten ist und auch nur auf die Unterlagen zurückgegriffen werden kann und soll, die bei der ausschüttenden Gesellschaft vorliegen. Dazu sind nach § 27 Abs. 8 Satz 7 KStG die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. Die Regelung zielt mithin auf die Gleichbehandlung mit (ausschüttenden) inländischen Gesellschaften ab. Demgemäß ist auch nicht erkennbar, dass mit ihr eine Diskriminierung verbunden sein könnte.“

c) Einlagenrückgewähr und § 8b KStG

Aus der Bezugnahme des § 8b Abs. 1 Satz 1 und § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG hat der I. Senat mit Urteil v. 28.10.2009 – I R 116/08³³ nicht nur zutreffend abgeleitet, dass der Gesetzgeber im Kontext des Teileinkünfteverfahrens an seiner bisherigen Grundentscheidung (s.o. zu II.1.) festgehalten hat, nach der die Regelung zur Einlagenrückgewähr in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auch für Anteile zum Tragen kommt, die im Betriebsvermögen gehalten werden. Zuzustimmen ist dem Urteil ferner darin, dass – insoweit gleichfalls in struktureller Übereinstimmung mit der Beurteilung unter Geltung des Anrechnungsverfahrens – die Bezüge, soweit sie aus Ausschüttungen unter Verwendung des Einlagekontos stammen, in dem Umfang nicht zu den steuerbaren Einnahmen gehören, in dem sie mit dem Anteilsbuchwert verrechnet werden können. In diesem Umfang scheidet deshalb auch die Berücksichtigung nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG aus. Ob dies allerdings darauf – wie im Urteil I R 116/08 (a.a.O.) vertreten – darauf gestützt werden kann, dass die Einlagenrückgewähr abweichend von der Terminologie und der Systematik des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht dem Tatbestand des Bezugs i.S.v. § 8b Abs. 1 EStG zugeordnet wird, weil § 8b Abs. 2 KStG ausdrücklich von Einnahmen spricht,³⁴ erscheint mir fraglich. Der Aspekt soll in diesem Beitrag nicht vertieft werden, da der Rechtsprechung jedenfalls darin zustimmen ist, dass – m.E. gestützt auf eine teleologische Reduktion – im Umfang der nicht steuerbaren Verrechnung mit dem Anteilsbuchwert die fiktive Hinzurechnung von Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG nicht zum Tragen kommt.

IV. Einlagenauskehrung von Drittstaatengesellschaften

Fast man das Vorgenannte dahin zusammen, dass weder die Verwendungs- und Zugriffsregeln des § 27 Abs. 1 KStG i.V.m.

§ 28 KStG noch die hierauf fußenden Anweisungen des für EU-Gesellschaften geltenden Erweiterungstatbestands in § 27 Abs. 8 KStG Bedenken aus Sicht des höherrangigen Verfassungs- und Europarechts unterliegen, so ist hierin zugleich der Ausgangspunkt für die Behandlung der Einlagenrückgewähr aus dem Vermögen von Drittstaatengesellschaften zu sehen.

1. BFH-Urteil v. 13.7.2016 – VIII R 47/13

Das Verfahren³⁵ betraf die Einkommensteuer der Klägerin, die an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft (A) beteiligt war. A hatte im Jahr 2008 (Streitjahr) im Wege des „Spin-off“ ihre bisherigen Anteile an der B – ebenfalls eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft – ausgegliedert. Streitig waren die vom FA angesetzten Kapitaleinkünfte der Klägerin in Höhe des Werts der ausgekehrten B-Aktien, und zwar – mit Rücksicht auf das Streitjahr – nach Übergang zum Teileinkünfteverfahren. Der VIII. Senat hat hierzu erkannt, dass (LS 2) „§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ... unionsrechtskonform dahingehend auszulegen sei, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer Gesellschaft getätigt werden kann, die in einem Drittstaat ansässig ist und für die kein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG geführt wird“. Zur Begründung führte der VIII. Senat aus, dass er weder den Materialien zum Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) noch zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) entnehmen könne, dass der Gesetzgeber eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr durch eine in einem Drittstaat ansässige Kapitalgesellschaft habe ausschließen wollen. Demgemäß gelte die frühere Rechtsprechung – d.h. die Auffassung des BFH-Urteils vom 20.10.2010 – I R 117/08, BFHE 232, 15 – fort. Dies sei nicht nur nach Art. 3 GG zur Vermeidung einer systemwidrigen Substanzbesteuerung, sondern unter Berücksichtigung des abkommensrechtlichen Auskunftsanspruchs nach dem DBA-USA 1989³⁶ auch zur Wahrung der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit geboten, deren Geltung

33 BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, BFHE 227, 397 = BStBl. II 2011, 898 = FR 2010, 578 m. Anm. M. Prinz; ebenso BFH v. 19.5.2010 – I R 51/09, BFHE 230, 128 = BStBl. II 2010, 937 = FR 2010, 1148.

34 Gl.A. Gosch, KStG, Komm., 3. Aufl., § 8b Rz. 106f. mit umfangreichen Nachweisen; vgl. auch BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292, Rz. 6: Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 2 KStG, soweit die Einlagenrückgewähr den Buchwert überschreitet.

35 BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BFHE 254, 390 = FR 2017, 192 m. Anm. Kanzler.

36 Hinweis auf BFH, Urt. v. 17.11.2015 – VIII R 27/12, BFHE 252, 112 = BStBl. II 2016, 539 = FR 2016, 576 m. Anm. Haug, Rz. 42f. „Rechtsgrundlage des Informationsaustauschs kann auch ein Auskunftsanspruch im Doppelbesteuerungsabkommen sein (...). Ein solcher ist im Streitfall in hinreichender Form gegeben. Nach Art. 26 Abs. 1 ... DBA-USA 1989 steht der Finanzverwaltung ein umfassendes Informationsrecht zu. Die Regelung ist als sog. große Auskunfts-klausel Rechtsgrundlage sowohl für die Auskunftserteilung auf Ersuchen als auch für die spontane Auskunftserteilung und gewährt der deutschen Finanzverwaltung das Recht, Auskünfte auch nur zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts zu verlangen (...). Das Protokoll vom 1.6.2006 zur Änderung des DBA-USA 1989 ermöglicht laut Nr. 23 Buchst. a seit dem 1.1.2008 für die Festsetzung der Einkommensteuer u.a., dass Informationen auch bei Finanzinstituten, Bevollmächtigten, Vertretern oder Treuhändern beschafft werden dürfen. Der abkommensrechtliche Auskunftsanspruch gegenüber der amerikanischen Finanzverwaltung bietet damit der deutschen Finanzverwaltung eine ausreichende Verifikationsmöglichkeit, um Angaben der Klägerin zu den Besteuerungsgrundlagen der amerikanischen Investmentfonds überprüfen zu können. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch

nicht durch die Standstill-Klausel (heute Art. 64 AEUV) ausgeschlossen werde. Allerdings war die Sache hiernach nicht entscheidungsreif. Zwar könne (so das Urteil zu Rz. 28f. weiter) bei Drittstaatengesellschaften auch ohne ein formelles Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 1 und 8 KStG eine Einlagenrückgewähr vorliegen und die Anteilseigner solcher (Drittstaaten-)Körperschaften damit unter Umständen besser als Anteilseigner einer im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft gestellt werden. Was die Verhältnisse des Streitfalls anbelangt, könne aus der pauschalen Feststellung des FG zur Darstellung des Eigenkapitals allerdings nicht der Schluss auf eine nichtsteuerbare Einlagenrückgewähr i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gezogen werden. Die vom FG zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts getroffenen Feststellungen seien hierfür keine ausreichende Grundlage.

Nach Veröffentlichung des Urteils sind insbesondere in der Zusammenschau mit dem noch zum Anrechnungsverfahren ergangenen Urteil VIII R 73/13 (a.a.O.; s.o. zu II.2.c) Zweifel darüber aufgekommen, ob der BFH auch unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens tatsächlich an seinen bisherigen Grundsätzen zum Einlagen-Direktzugriff festhält.³⁷ Darüber hinaus hat Schönfeld³⁸ – allerdings nicht unwidersprochen³⁹ – auf die Wirk- und Sprengkraft der Aussagen des Urteils zum gleichheitsrechtlichen Schutz von Drittstaatengesellschaften nach Art. 3 GG hingewiesen. Eine Klärung dieser Fragen wurde insbesondere vom Revisionsverfahren I R 15/16 erwartet.

2. BFH-Urteil v. 10.4.2019 – I R 15/16

Der Sachverhalt, der dem Verfahren I R 15/16 zugrunde lag, lässt sich – wie bereits zu Beginn dieses Beitrags angesprochen – einschließlich zahlenmäßiger Vereinfachungen dahin zusammenfassen, dass die Klägerin – eine inländische Kapitalgesellschaft – bis 2004 in ihre in den USA ansässige 100%ige Tochterkapitalgesellschaft (B Inc.) Einlagen i.H.v. 10 Mio. € geleistet hatte und im Streitjahr (2008) Ausschüttungen von der B Inc. über umgerechnet 1 Mio. € zurückerhielt. Hierbei handelte es sich weder um die Rückzahlung von Nennkapital noch verfügte die B Inc. in den Jahren 2007 und 2008 über – gemessen an den Rechts- und Verwendungsregeln des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG – ausschüttbare Gewinne, Gewinnvorträge oder aus Gewinnen gebildete Kapitalrücklagen. Gleichwohl ging das FA von steuerbaren Bezügen i.S. § 8b Abs. 5 KStG aus und erhöhte den Gewinn der Klägerin um 5 % der Ausschüttungsbeträge. Der I. Senat ist dem nicht gefolgt und hat die durch das FG bereits ausgesprochene Stattgabe der Klage bestätigt. Der Nachweis einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG könne – so der I. Senat – auch von einer Drittstaatengesellschaft, die nicht den Feststellungen zum Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 und 8 KStG unterläge, geführt werden. Dabei hat er – mit Rücksicht auf die aus seiner Sicht nicht eindeutigen Aussagen in den Gesetzesmaterialien – offen gelassen, ob mit der Einführung des gesonderten Feststellungsverfahrens in § 27 Abs. 8 KStG wirklich eine abschließende und mithin Drittstaatengesellschaften ausschließende Regelung getroffen worden sei. Jedenfalls gebiete – insoweit in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil v. 13.7.2016 – VIII R 47/13⁴⁰ (s.o.) – die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV), dass die Grundsätze zur Einlagenrückgewähr auch bei Drittstaatengesellschaften zum Tragen kommen. Ebenso wie der VIII. Senat stellt auch die Entscheidung des I. Senats zum einen darauf ab, dass die Standstill-Klausel (Art. 64 AEUV) mit

Rücksicht auf die Rechtsprechung des BFH zur Rechtslage unter Geltung des Anrechnungsverfahrens nicht greift, zum anderen weist das Urteil auf die große Auskunfts-klausel des einschlägigen DBA-USA 1989 mit der Folge hin, dass eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit (hier: Ausschluss der Drittstaatengesellschaften von den Grundsätzen zur Einlagenrückgewähr) nach der Rechtsprechung des EuGH auch nicht gerechtfertigt wäre. Was die Höhe des ausschüttbaren Gewinns einer Drittstaatengesellschaft angeht, bleibt der Senat allerdings in der Falllinie des Diskriminierungsverbots und bringt zum einen Ausdruck, dass die Gesellschafter dieser Gesellschaften im Vergleich zu den Gesellschaftern inländischer oder EU-ausländischer Kapitalgesellschaften nicht schlechter, aber auch nicht besser gestellt werden dürfen. Deshalb seien zwar die ausschüttbaren Gewinne einer Drittstaatengesellschaft auf der Grundlage des jeweils anwendbaren ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts zu ermitteln, ihre Verwendung unterliege sodann aber in Fortentwicklung der bisherigen Rechtsprechung den Zugriffsgrundsätzen des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG (LS).

3. Anmerkungen

a) Grundsätzliche Behandlung der Einlagenrückgewähr

Ausgangspunkt des Urteils I R 15/16 ist im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung, dass erstens zurückgewährte Einlagen nicht steuerbefreit, sondern der nichtsteuerbaren Sphäre zugewiesen sind, zweitens dies auch für Anteile im Betriebsvermögen gilt, drittens jedenfalls im betrieblichen Bereich die zurückgewährten Einlagen – als bilanzieller Ausdruck des vermögensumschichtenden und nicht steuerbaren Charakters der Einlagenrückgewähr – mit dem Buchwert der Beteiligung zu verrechnen sind (dazu oben II.1 und BFH-Urteil v. 7.11.1990 – I R 68/88)⁴¹ und viertens im Umfang dieser Verrechnung eine Hinzurechnung für nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG ausgeschlossen ist (s. dazu oben III.2.c). Folge hiervon ist – worüber aber im Verfahren I R 15/16 nicht zu befinden war – ferner, dass jedenfalls bei Anteilen, die im BV gehalten werden, die Leistungen insoweit die steuerbare Sphäre erreichen, als sie die Anschaffungskosten des Anteilseigners übersteigen. Gleiches gilt für private Anleger jedenfalls dann, wenn ihre Anteile § 17 EStG unterstehen, da Abs. 4 der Vorschrift insoweit eine Anteilsveräußerung fingiert.⁴² Anderes wird hingegen für Anteile angenommen, die nur nach § 20

§ 6 InvStG ist daher im Streitfall wie bei Ansässigkeit der Fonds in der EU oder einem Vertragsstaat des EWR nicht gerechtfertigt“.

37 In diesem Sinne offenbar Werth, BFH/NV 2017, 14; Levedag, Recht der Finanzinstrumente 2017, 130; (beide Mitglieder des VIII. Senats); Arjes/Foddanu, DB 2017, 688 (691); Beitrag zur Rechtssicherheit; Zweifelnd bzw. a.A. hingegen Kanzler, FR 2017, 195 (198); Benecke/Staats, IStR 2016, 893.

38 Schönfeld, IStR 2017, 486; zustimmend Meilicke/Scholz DB 2017, 871. Folgerichtige Umsetzung einer Belastungsentscheidung.

39 Levedag, Recht der Finanzinstrumente 2017, 130; Kanzler, FR 2017, 195.

40 BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BFHE 254, 390 = FR 2017, 192 m. Anm. Kanzler.

41 BFH v. 7.11.1990 – I R 68/88, BFHE 162, 337 = BStBl. II 1991, 177 = FR 1991, 149.

42 S. im Einzelnen Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 17 Rz. 234f.

ESTG steuerverhaftet sind, da § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG eine solche Fiktion nicht anordne.⁴³ Die Frage soll jedoch im Rahmen dieses Beitrags ebenso wenig wie die – ohnehin für betriebliche Anteile nicht anwendbare – Sonderregelung des § 20 Abs. 4a Satz 7 i.V.m. § 20 Abs. 8 Satz 2 EStG zur Abspaltung einschließlich des sog. „Spin-off“⁴⁴ vertieft werden. Ausgeklammert werden im Folgenden ferner Abspaltungen und Aufspaltungen, die den tatbestandlich begrenzten (Teilbetriebsfordernis) Sonderbestimmungen der §§ 15 f. UmwStG unterliegen.⁴⁵

b) Geltung der Differenzrechnung bei Drittstaatengesellschaften

Zurück zum Besprechungsurteil und damit zu dessen Grundanliegen, die Einlagenrückgewähr aus Drittstaatengesellschaften in die steuerrechtliche Systematik der §§ 27 f. KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG einzubinden. Der I. Senat hat diesen Gleichklang – wie angesprochen – aus dem Diskriminierungsschutz der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit entwickelt. Dies bedeutet im Sinne einer Gleichbehandlung (d.h.: keine Besser- und keine Schlechterstellung), dass in Übereinstimmung mit den Intentionen des SEStEG (s.o. zu III.1.) auch Leistungen aus Drittstaatengesellschaften den für inländischen und EU-ausländischen Gesellschaften unterliegenden Verwendungsregeln unterworfen sind und ein unmittelbarer Direktzugriff des Anteilseigners nur für Einlagen in das Nennkapital eröffnet ist. M.a.W.: Auch für Drittstaatengesellschaften ist materiell-rechtlich die nach dem Wortlaut des Gesetzes ausdrücklich nur für EU-Kapitalgesellschaften geltende Bestimmung des § 27 Abs. 8 Satz 2 KStG zu beachten, nach der die Einlagenrückgewähr in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 6 KStG und der §§ 28 und 29 KStG ermittelt werden muss und deshalb – unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung im Sitzstaat – in die Differenzrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG einzubinden ist. Auch Leistungen der Drittstaatengesellschaften sind hiernach nur dann als steuerrechtliche Einlagenrückgewähr zu qualifizieren, wenn sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn, d.h. das Eigenkapital abzgl. des Nennkapitals und des Einlagekontos, übersteigen. Auch wenn die Beteiligten hiernach mit nicht unerheblichen Dokumentations- und Nachweisobliegenheiten belastet werden⁴⁶ und sie die Feststellungslast für eine sie begünstigende Einlagenrückgewähr tragen, war dieser Lösungsweg – und damit die Abkehr von der alleinigen Maßgeblichkeit des Gesellschafts- und Handelsrechts im Sitzstaat – angesichts des unmissverständlichen Diktums des Gesetzgebers zur nachrangigen Auskehr von Einlagen bei Leistungen von inländischen und EU-Kapitalgesellschaften vorgezeichnet. Oder anders ausgedrückt: Wenn der Gesetzgeber sich dazu entschließt, die steuerrechtliche Einlagenrückgewähr vom inländischen und EU-ausländischen Gesellschaftsrecht zu entkoppeln, erscheint es nur schwer begründbar, für Drittstaatsachverhalte anders zu verfahren und deren steuerrechtliche Beurteilung den jeweils geltenden und keinesfalls uniformen Gesellschaftsrechten zu unterstellen.⁴⁷ Demgemäß hat der I. Senat seine bisherige Rechtsprechung auch nicht aufgegeben, sondern an dem geänderten normativen Umfeld ausgerichtet und damit fortentwickelt; sie setzt sich bekanntlich auch im DBA-Fall durch.⁴⁸ Dies bedeutet jedoch keinesfalls, dass es keiner Feststellung mehr zum ausländischen Recht be-

dürfte. Ebenso wie bei Leistungen von EU-Gesellschaften ist vielmehr nach dem Handels- und Gesellschaftsrecht der Drittstaatengesellschaft zu beurteilen, ob Nennkapital i.S.v. § 28 KStG⁴⁹ zurückgezahlt wird. Darüber hinaus – so das Besprechungsurteil – ist auch der ausschüttbare Gewinn (Subtrahend der Differenzrechnung) auf der Grundlage des ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts zu bestimmen; es bildet damit den Ausgangspunkt der gebotenen Anpassungen zur Ermittlung des (steuerrechtlichen, s. dazu sogleich unter c) Eigenkapitals (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG). Solche Anpassungen umfassen – ungeachtet der Qualifikation des ausländischen Rechts – auch den Ansatz offener und verdeckter Einlagen.⁵⁰

c) Ausländisches Handelsrecht vs. deutsches Steuerrecht

Allerdings war mangels Entscheidungserheblichkeit im Besprechungsurteil nicht darüber zu befinden, ob – wie von der Finanzverwaltung im Rahmen von § 27 Abs. 8 Satz 2 KStG für EU-Kapitalgesellschaften vertreten⁵¹ – der sich hierbei ergebende Wert einer nachgelagerten Überleitungsrechnung analog § 60 EStDV nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts zu unterwerfen und somit an die steuerrechtlichen Vorgaben des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG zur Ermittlung des Eigenkapitals anzupassen ist.⁵² Hierfür lässt sich vor allem der Aspekt der Gleichbehandlung mit der Vermögensauskehrung inländischer Gesellschaften anführen; auch läge dies in der Falllinie des im Besprechungsurteil vertretenen Diskriminierungsschutzes. Andererseits sprechen für einen Rückgriff auf die handelsrechtlichen Werte des jeweils einschlägigen ausländischen Rechts vor allem Aspekte der Praktikabilität sowie der Umstand, dass auf

43 Schmidt/Levedag, EStG, 38. Aufl., § 20 Rz. 67; BMF, BStBl. I 2016, 85, Rz. 92: „Zahlungen aus ... dem steuerlichen Einlagekonto können je nach Einstandskurs auch zu negativen Anschaffungskosten führen“. M.E. ist dies gerade unter Berücksichtigung des von § 20 EStG intendierten umfassenden Besteuerungszugriffs zweifelhaft. Hiernach ist zum einen zu prüfen, ob die Einlagenrückgewähr nicht dem Tatbestandsmerkmal der Rückzahlung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG zuzuordnen ist; zum anderen erscheint erwägenswert, auch die Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auf die Höhe der individuellen Anschaffungskosten des privat Beteiligten zu begrenzen.

44 Dazu FG Düsseldorf, Urt. v. 12.3.2019 – 13 K 1762/17 E, EFG 2019, 1117 – Rev. VIII R 9/19; Schmidt/Levedag, EStG, 38. Aufl., § 20 Rz. 226 f. i.V.m. Rz. 210; BMF, BStBl. I 2016, 85, Rz. 115.

45 Zur Fusionsrichtlinie vgl. Meilicke/Scholz, DB 2017, 871.

46 Auf die Kommentierungen zu § 27 Abs. 8 KStG sowie die Formulare des BZSt darf hier verwiesen werden.

47 Vgl. zu den US-amerikanischen Einzelstaaten z.B. Meilicke/Scholz, DB 2017, 871; zum Spin-off s. die Darstellung bei Karamil/C.Schütz, DStR 2019, 1939 (1991).

48 Zur Dividendenqualifikation s. BFH v. 6.6.2012 – I R 6/11, I R 8/11, BFHE 237, 346 = BStBl. II 2013, 111; v. 28.1.2015 – I R 70/13, BFHE 249, 118 = BStBl. II 2017, 101 = FR 2015, 1092; sowie – einschließlich der Darstellung etwaiger Qualifikationskonflikte – Schönfeld, DBA, Komm., Art. 10 Rz. 146 ff.

49 Gl.A. FG Düsseldorf, Urt. v. 24.8.2018 – 14 K 564/16 E, BB 2019, 97, rkr.; BFH, Urt. v. 20.10.2010 – I R 117/08, BFHE 232, 15 = FR 2011, 682.

50 Vgl. Benecke/Staats, IStR 2016, 893 (896).

51 Vgl. hierzu den „Unterlagenkatalog“ auf der Website des BZSt zur „Gesonderten Feststellung der Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 8 KStG“; zustimmend z.B. Blümich/Oellerich, § 27 KStG Rz. 84; ebenso – wenn auch unter Praktikabilitätsaspekten skeptisch – Dötsch/Möhlenbrock/Pung, § 27 KStG Rz. 271.

52 Verneinend: BFH, Urt. v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BFHE 254, 390 = FR 2017, 192 m. Anm. Kanzler.

Grundlage dieser Sicht auch Minderheitsgesellschafter eine greifbare Chance eingeräumt wird, den Nachweis der Einlagenrückgewähr auf der Basis der ihnen zugänglichen – weil bspw. veröffentlichten – Werte nach Maßgabe der Differenzrechnung zu führen. Wie auch immer man sich in dieser vom Schrifttum eher vernachlässigten Frage nach der in § 27 Abs. 8 Satz 2 KStG bestimmten „entsprechenden Anwendung“ des § 27 Abs. 1 KStG entscheidet, es sollte nach dem Besprechungsurteil m.E. nicht zweifelhaft sein, dass für die Beurteilung von EU-/EWR-Gesellschaften und Drittstaatengesellschaften materiellrechtlich nur ein einheitliches Verständnis in Betracht kommen kann.

d) Systematisches Fundament der Einlagenrückgewähr

Das Besprechungsurteil hat die Kernfrage offengelassen, ob die dargestellten Grundsätze zur Einlagenrückgewähr sich gegen einen abschließenden Normzusammenhang stellen und deshalb ausschließlich auf den Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit gestützt werden können (vgl. zu den Materialien oben zu III.1.) M.E. ist dies bereits deshalb zu verneinen, weil der Gesetzgeber sich mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens im Sinne einer steuersystematischen Grundentscheidung für den lediglich vermögensumschichtenden Charakter der Einlagenrückgewähr ausgesprochen (s.o. zu II.1) und hieran auch nach Übergang zum Teileinkünfteverfahren festgehalten hat (s.o. zu III.1.). Demgemäß bringt auch die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG keine sondergesetzliche Wertung für inländische und EU-ausländische Kapitalgesellschaften, sondern mit der Bezugnahme auf die Verwendung des Einlagekontos nach Maßgabe der Differenzrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG den allgemeinen Rechtsgedanken zum Ausdruck, dass sich im Regelfall die Einlagen im Vermögen einer Kapitalgesellschaft in einem gegenständlichen Sinne nicht identifizieren, insbesondere also von den weiteren Vermögensteilen (z.B. Gewinnrücklagen) nicht isolieren lassen und deshalb jede Klassifikation der den Anteilseigner gewährten Leistungen immer nur auf einer Konvention („gedanklichem Zusammenhang“)⁵³ beruhen kann. Wenn der Gesetzgeber sich in diesem Kontext für die nachrangige Verwendung der Einlagen entschieden hat, so ist hierin zugleich die normative Entscheidung darüber zu sehen, zu welchem Zeitpunkt – auch aus Sicht des Anteilseigners – innerhalb der Grenzen seiner Anschaffungskosten von einem vermögensumschichtenden Vorgang auszugehen ist. Es spricht – auch nach der Lektüre der Materialien zum SEStEG und jen-

seits aller Erwägungen zu Art. 3 GG – nichts dafür, dass der Gesetzgeber diesen Grundansatz für Drittstaatengesellschaften hat verlassen wollen. Dass auch hiernach die Revision des FA im Verfahren I R 15/16 keinen Erfolg hätte haben können, versteht sich von selbst. Die Weichenstellung könnte aber in den Fällen Bedeutung erlangen, die mangels einer Verpflichtung des Drittstaats zum Informationsaustausch nicht dem Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit unterstehen.⁵⁴ Auch hier bleibt es allerdings dabei, dass der Steuerpflichtige das Risiko des non liquet zu tragen hat.

e) Feststellungsverfahren

Eine ganz andere Frage ist schließlich, ob Drittstaatengesellschaften dem Feststellungsverfahren des § 27 Abs. 8 KStG unterfallen. Dies ist mit Rücksicht darauf, dass ein solches Verfahren unter dem Vorbehalt des Gesetzes steht und das fristgebundene Feststellungsverfahren auch mit Rechtsnachteilen⁵⁵ verbunden sein kann, zu verneinen. Soweit die Finanzverwaltung dies für EWR-Gesellschaften – unter Einbeziehung von Nennkapitalrückzahlungen⁵⁶ – anders sieht⁵⁷ und im Schrifttum die tatbestandliche Begrenzung auf EU-Gesellschaften teilweise als gesetzgeberisches Versehen⁵⁸ eingestuft wird, kann dies m.E. keine andere Einschätzung rechtfertigen.

V. Fazit

Der BFH hat mit dem Urteil I R 15/16 die Einlagenrückgewähr in Drittstaatenfällen in die materiell-rechtlichen Vorgaben der §§ 27 f. KStG für inländische und EU-ausländische Gesellschaften eingebettet. Dies sollte dem Gesetzgeber unter Berücksichtigung der vorstehenden Anmerkungen Veranlassung geben, auch das Verfahrensrecht, d.h. das Feststellungsverfahren für Drittstaatengesellschaften rechtssicher zu öffnen, und hierbei – wie angesprochen – zugleich auch für EU-Sachverhalte und Drittstaatsachverhalte den materiellen Bezugsrahmen der Differenzrechnung bei ausländischen Gesellschaften gesetzlich zu konkretisieren. Dass hierbei auch fiskalische Aspekte – d.h. mögliche Ansatz- und Bewertungsdifferenzen im Verhältnis von ausländischen Handelsrecht einerseits und Überleitungsrechnung nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts andererseits – Bedeutung erlangen werden, wird man als selbstverständliche Grundlage einer weiteren Justierung der steuerrechtlichen Einlagenrückgewähr durch den Gesetzgeber anzusehen haben.

53 S. dazu BFH, Urt. v. 11.2.2015 – I R 3/14, BFHE 249, 448 = BStBl. II 2015, 81 = FR 2016, 35; BFH v. 6.10.2009 – I R 24/08, BFH/NV 2010, 248; vom 7.11.1990 – I R 68/88 BFHE 162, 337 = BStBl. II 1991, 177 = FR 1991, 149.

54 S. z.B. EuGH, Urt. v. 26.2.2019 – C-135/17 – X, FR 2019, 313 = DStR 2019, 489; zum Informationsaustausch mit den EWR-Staaten s. – jeweils mit Überblick – Haase, ASTG-DBA, Komm., 3. Aufl. 2016, § 8 ASTG Rz. 155; Schönfeld, DB 2008, 2217.

55 Zum Gestaltungspotential der Fiktion nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG s. z.B. Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, Komm., 2015, § 27 Rz. 240.

56 A.A. FG Düsseldorf, Urt. v. 24.8.2018 – 14 K 564/16 E, BB 2019, 97, rkr.

57 BMF v. 4.4.2016, BStBl. I 2016, 468, Rz. 1.

58 S. dazu Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, Komm., 2015, § 27 Rz. 217 m.w.N.

*StB Dr. Sven-Eric Bärsch / StB Dr. Christian Engelen, Bonn/Frankfurt**

Aktuelle Finanzrechtsprechung zum konzerninternen Cash Pooling

Anmerkungen zum BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, FR 2019, 1005 und v. 11.10.2018 – III R 37/17, FR 2019, 1007

Cash Pooling ist in der Praxis als Form des Cash Managements mittlerweile sehr verbreitet, um Konzerngesellschaften mit ausreichender Liquidität zu versorgen und die dabei anfallenden Kosten des Konzerns zu begrenzen. Bei der steuerlichen Würdigung bzw. den steuerlichen Konsequenzen eines Cash Pooling stellen sich indes verschiedene Zweifelsfragen. So hatte der BFH unlängst darüber zu entscheiden, unter welchen (formalen) Voraussetzungen die Zinssätze in Cash Pooling-Vereinbarungen steuerlich anzuerkennen sind und ob bzw. inwieweit Zinszahlungen im Rahmen des Cash Pooling der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Gegenstand dieses Beitrags ist die Darstellung und Würdigung dieser Rechtsprechung.

I. Cash Pooling als Instrument der Konzernfinanzierung

Unter einem (konzerninternen) Cash Pooling¹ versteht man einen konzerninternen Liquiditätsausgleich, bei dem Zahlungsmittelüberschüsse und -bedarfe innerhalb des Konzernverbands ausgeglichen werden. Hierfür werden die Kontostände der teilnehmenden Konzerngesellschaften auf Masterkonten bei der Konzernobergesellschaft oder einer Konzernfinanzierungsgesellschaft („Cash-Pool-Führer“) meist automatisiert zusammengeführt. Dies bewirkt, dass der Überschuss von Netto-Liquidität des Konzerns von der Cash-Pool-Führerin zu den relativ günstigsten Marktkonditionen angelegt werden kann bzw. der Bedarf an Netto-Liquidität in entsprechender Weise gedeckt werden kann.

Das Cash Pooling stellt damit eine Alternative zur Liquiditätshaltung auf Kontokorrentkonten der einzelnen Konzerngesellschaften dar. Hierbei können durch ein Cash Pooling beachtliche Vorteile erzielt werden: Zum einen kann das Zinsergebnis des Gesamtkonzerns verbessert werden. Denn es können bessere Zinskonditionen in Form relativ niedriger Sollzinssätzen und relativ hoher Habenzinssätze aufgrund von Mengenvorteilen erzielt werden (sog. Synergiegewinn). Außerdem können die Zinsaufwendungen durch den regelmäßigen und meist täglichen Ausgleich der Salden der einzelnen Konten innerhalb des Cash Pools minimiert werden bzw. Zinserträge in entsprechender Weise maximiert werden (sog. Koordinationsgewinn). Ferner können Gebühren gegenüber externen Banken reduziert werden. Zum anderen ermöglicht das Cash Pooling ein effizienteres Liquiditätsmanagement sowie eine zentralisierte Geldanlagestrategie und Absicherung von Währungskursrisiken innerhalb des Konzerns. Den betriebswirtschaftlichen Vorteilen stehen jedoch auch Risiken gegenüber. So haften die am

Cash Pool teilnehmenden Konzerngesellschaften in der Praxis häufig gesamtschuldnerisch gegenüber den beteiligten Banken, woraus sich insolvenzrechtliche Risiken auch für „gesunde“ Konzerngesellschaften ergeben können. Außerdem kann eine Konzerngesellschaft, die aus einem Cash Pool ausscheidet, mangels eigenständiger Bankverbindungen in Liquiditätsschwierigkeiten geraten.

Im Rahmen des Cash Pooling wird zwischen dem physischen Cash Pooling und dem Notional bzw. virtuellen Cash Pooling unterschieden. Beim physischen Cash Pooling werden die Salden der Bankkonten der einzelnen am Cash Pooling teilnehmenden Konzerngesellschaften auf das Masterkonto der Konzernobergesellschaft oder einer Konzernfinanzierungsgesellschaft übertragen. Der tatsächliche Ausgleich der Bankkonten erfolgt automatisiert zu einem vertraglich fixierten Zeitpunkt (z.B. arbeitstäglich kurz vor Geschäftsschluss), und zwar entweder vollständig (sog. Zero Balancing) oder aber nur bis zu vereinbarten Sockelbeträgen (sog. Target Balancing). Beim Notional Cash Pooling erfolgt dagegen kein tatsächlicher Ausgleich der Banksalden der einzelnen Konzerngesellschaften auf das Masterkonto. Stattdessen werden die Salden lediglich rechnerisch auf einem virtuellen Masterkonto zusammengeführt, dessen Saldo wiederum die Basis für die Bestimmung der jeweiligen Soll- und Habenzinsen gegenüber externen Banken ist. Beim virtuellen Cash Pooling kann zwischen dem Zinsoptimierungsmodell, dem Zinskompensationsmodell und dem Verzichtmodell unterschieden werden. Diese Modelle führen dazu, dass die am Cash Pool teilnehmenden Konzerngesellschaften – im Konzernaußenverhältnis – zunächst noch nicht von den verbesserten Zinskonditionen profitieren, sondern es hierfür eines gesonderten konzerninternen Verrechnungsmechanismus bedarf. In international tätigen Konzernen stellt das physische Cash Pooling den Regelfall dar, wobei häufig die werktägliche Methode des Zero Balancing zum Einsatz kommt. Der Liquiditätsbedarf des Konzerns reduziert sich hierdurch auf einen Spitzenausgleich. Demgegenüber ist eine zentrale Steuerung der Liquidität beim virtuellen Cash Pooling nicht möglich, da die jeweiligen Salden auf den Bankkonten der einzelnen am Cash Pooling verbleiben.

* StB Dr. Sven-Eric Bärsch, StB Dr. Christian Engelen, beide Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt.

1 Siehe im Verrechnungspreiskontext auch Ditz in F/W/B/S, AStR, § 1 AStG, Rz. 2339 ff.

Bei der Etablierung und Durchführung eines Cash Pooling sind die (steuer-)rechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Die rechtlichen Rahmenbedingungen werden vor allem durch die erforderliche Beachtung der Grundsätze der effektiven Kapitalaufbringung und -erhaltung, der Existenzvernichtungshaftung, der Sorgfalts- und Überwachungspflichten der Organe der an dem Cash Pooling teilnehmenden Konzerngesellschaften sowie des Insolvenzrechts geprägt. Bei den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen ist vor allem Folgendes zu beachten: Zinsaufwendungen auf eine Cash Pooling-Verbindlichkeit sind steuerlich grundsätzlich abziehbare Betriebsausgaben beim Zinsschuldner. Voraussetzung hierfür ist, dass keine Zinsabzugsbeschränkungen (z.B. die Zinsschranke i.S.d. §§ 4h EStG, 8a KStG) greift und die Soll- und Habenzinssätze den Anforderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes genügen, d.h., dass das Cash Pooling fremdüblich ausgestaltet ist (s. hierzu Abschnitt III.1.). Weitere Besonderheiten ergeben sich der gewerbsteuerlichen Behandlung von Zinsaufwendungen (s. hierzu Abschnitt III.2.).

II. Aktuelle Rechtsprechung

1. Steuerliche Anerkennung von Cash Pooling-Zinssätzen

a) Der Fall

Im unter Az. I R 74/15² durch den BFH entschiedenen Fall, war über die steuerliche Anerkennung eines rein inländischen Cash Pooling zu entscheiden. Die C-GmbH (Klägerin) war eine 100 %-Tochtergesellschaft der B-GmbH, deren Anteile wiederum von der A-AG gehalten wurden; eine ertragsteuerliche Organschaft bestand wohl nicht. Die Klägerin hatte am konzerninternen Cash Pooling der A-AG teilgenommen. Schriftliche Vereinbarungen wurden hierzu nicht getroffen. Insbesondere wurden weder die Verzinsung noch etwaige Sicherheiten noch die Laufzeiten bzw. Kündigungsfristen schriftlich fixiert. Tatsächlich orientierte sich die Verzinsung an einer Bandbreite von Refinanzierungszinsen der A-AG. Für die Klägerin ergaben sich während der Teilnahme am Cash Pooling keine Darlehensverpflichtungen, d.h. diese hatte allein Forderungen gegenüber der A-AG als Cash-Pool Führerin.

Nachdem die A-AG und die B-GmbH in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten waren und Insolvenz angemeldet hatten, wurde das Cash Pooling eingestellt. Die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Forderungen (inklusive Zinsforderungen) der Klägerin schrieb diese in vollem Umfang ab. Das Finanzamt erkannte die Teilwertabschreibungen nicht an und rechnete die diesbezügliche Gewinnminderung unter Verweis auf § 8b Abs. 3 KStG dem Einkommen der Klägerin wieder hinzu. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem FG München³ blieb ohne Erfolg, wobei das FG abweichend von der Rechtsauffassung des Finanzamts – u.E. zu Recht – § 8b Abs. 3 KStG nicht für einschlägig hielt und demgegenüber – was kritisch zu hinterfragen ist – in der unbesicherten Darlehensvergabe durch die klagende C-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung erkannte, infolgedessen die Teilwertabschreibung nicht das zu versteuernde Einkommen der C-GmbH mindern durfte. Der BFH bestätigte dies im Ergebnis, sah die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung jedoch – anders als das FG

München – wegen eines Verstoßes gegen den formellen Fremdvergleich als erfüllt an.⁴

b) Hintergrund und Begründung

Im vorliegenden Fall hatten das FG München und in der Folge der BFH darüber zu entscheiden, ob die im Rahmen des Cash Pooling auf Seiten der Klägerin vorgenommenen Teilwertabschreibungen für steuerliche Zwecke anzuerkennen waren und auf welche Rechtsgrundlage etwaige Korrekturen gestützt werden könnten. In Frage kam hier einerseits die Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung, die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen nicht mindern darf. Andererseits war die Korrektur nach § 8b Abs. 3 KStG zu prüfen, wonach Gewinnminderungen i.Z.m. einer Darlehensforderung, wenn das Darlehen von einem zu mindestens 25 % beteiligten Gesellschafter (bzw. einer nahe stehenden Person) an „seine“ Gesellschaft gewährt wird, bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind.

Nach der – zutreffenden – Auffassung des FG München sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 KStG nicht erfüllt. Dies lag insbesondere darin begründet, dass im Rahmen des Cash Pooling die Klägerin Darlehen an die A-AG gewährt hatte. Damit handelte es sich hierbei also um Upstream-Darlehen – nicht aber um die für § 8b Abs. 3 KStG erforderliche Gewährung von Downstream-Darlehen.⁵ Und auch die Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Darlehensgewährungen durch nahe stehende Personen nach § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG konnte nicht zu einem abweichenden Ergebnis führen. Denn dies könnte – so das FG München – zwar grundsätzlich auch Upstream-Darlehen umfassen.⁶ Bei einer an Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck orientierten Auslegung der Vorschrift kann die Regelung des § 8b Abs. 3 KStG aber keine Anwendung bei Upstream-Darlehen finden. So wäre hierfür zum einen erforderlich, dass der Darlehensgeber an der Person, die beherrschenden Einfluss auf den Darlehensnehmer ausübt, unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Dies ist bei der vorliegenden Darlehensvergabe der Enkel- an die Muttergesellschaft aber nicht der Fall. Außerdem soll § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG eine Umgehung von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG verhindern.⁷ Damit zielt die Vorschrift auf solche Fälle ab, bei denen das Abzugsverbot für Verluste von Eigenkapital durch Gesellschafterdarlehen umgangen wird. Diese Möglichkeit besteht bei einem Upstream-Darlehen indes von vornherein nicht.⁸ Gleichwohl hatte der BFH hierüber nicht zu entscheiden, da bereits die – systematisch den Bestimmungen des § 8b Abs. 3 KStG vorgehende – Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG einschlägig sei.

2 BFH v. v. 17.1.2018 – I R 74/15, FR 2019, 1005 = BFH/NV 2018, 836.

3 FG München v. 7.7.2014, – 7 K 2688/11, DStRE 2016, 1111.

4 BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, FR 2019, 1005 = BFH/NV 2018, 836.

5 Siehe auch *Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b KStG, Rz. 324 ff.

6 Vgl. *Gosch* in *Gosch*, § 8b KStG, Rz. 279a.

7 Vgl. BT-Drucks. 16/6290, 73.

8 Vgl. die Begründung des FG im Urteil v. 7.7.2014 – 7 K 2688/11, DStRE 2016, 1111.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung ist nach ständiger Rechtsprechung eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter (oder einer diesem nahe stehenden Person) einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.⁹ Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann ferner auch bei Vorteilsbewilligungen an dem Gesellschafter nahe stehende Personen in Betracht kommen.

Zudem geht der BFH bei beherrschenden Gesellschaftern auch dann von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, wenn die Gesellschaft an den beherrschenden Gesellschafter (oder eine diesem nahe stehende Person) eine Leistung erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Leistungsentgelt entrichtet wird (sog. formeller Fremdvergleich).¹⁰ Nach ständiger BFH-Rechtsprechung indiziert dies eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Das hat zur Folge, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung dann angenommen wird, wenn Leistungsinhalt und -umfang nicht von vornherein klar und eindeutig vereinbart worden sind. Besteht keine klare, im Voraus abgeschlossene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung, wird die gesamte Vereinbarung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen. Die Minderung des Unterschiedsbetrags oder dessen verhinderte Mehrung gilt insofern als in vollem Umfang durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Auf die materielle Fremdüblichkeit der Vergütung selbst kommt es damit nicht (mehr) an, so dass eine verdeckte Gewinnausschüttung selbst dann und in vollem Umfang vorliegt, wenn das Entgelt der Höhe nach fremdüblich ist.

Dem Fehlen einer klaren, im Voraus abgeschlossenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung kommt allerdings keine absolute, sondern lediglich indizielle Wirkung zu. Eine solche Vereinbarung ist ein Beweiszeichen mit der Folge, dass formale Mängel eine Beweismaßreduzierung zu Lasten des Steuerpflichtigen bewirken:¹¹ Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis wird widerlegbar vermutet und der Steuerpflichtigen hat darzulegen, dass sein Verhalten sachgerecht war, weil bspw. ebenso nicht hinreichend klare Vereinbarungen auch zwischen fremden Dritten getroffen werden. Dies bedeutet, dass formale Mängel nicht zwangsläufig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.

Vor diesem Hintergrund kam das FG München vorliegend zu dem Schluss, dass die bei der Klägerin in Folge der Teilwertabschreibungen eingetretene Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Dies begründete das FG damit, dass im vorliegenden Cash Pooling keine Besicherung vereinbart worden war. So würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Kredite erheblichen Umfangs nur dann gewähren, wenn der Rückzahlungsanspruch ausreichend abgesichert ist.¹² Vorliegend hätte dies bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Cash Pooling-Vereinbarung der Fall sein müs-

sen, da zu diesem Zeitpunkt auch konzernexterne Gläubiger weitgehende Sicherheiten und (z.B. Covenant-bedingte) Sonderkündigungsrechte gefordert hätten. Ferner sei die bestehende Konzernbeziehung als solche nicht als entsprechende Sicherheit geeignet. Denn die diesbezügliche BFH-Rechtsprechung¹³ betrifft allein Darlehensgewährungen durch beherrschende Gesellschafter an „ihre“ Gesellschaft, d.h. Downstream-, nicht aber Upstream-Darlehen. Die Besonderheit bei Downstream-Darlehen besteht insoweit aber in den Einflussnahmemöglichkeiten, die der beherrschende Gesellschafter auf „seine“ Gesellschaft regelmäßig hat. Daran könne – so bislang der BFH und in der Folge auch das FG – eine Besicherung liegen.¹⁴

Auch der BFH kam zu dem Schluss der Gewährung einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die Klägerin, begründete dies aber mit einem Verstoß gegen den formellen Fremdvergleich. Dessen Prüfung – so lässt sich der BFH verstehen – geht nämlich der Prüfung eines Verstoßes gegen den materiellen Fremdvergleich vor. So war ein Verstoß gegen das Gebot einer im Hinblick auf die Vergütung dem Grunde und der Höhe nach klaren und eindeutigen Vereinbarung insbesondere darin zu sehen, dass für die Verzinsung der Cash Pooling-Darlehen allein nur Mindest- und Höchstzinssätze abgesprochen waren (statt konkret benannter Soll- und Habenzinssätzen), die sich weitestgehend an den – entsprechend in Bandbreiten angegebenen – Refinanzierungskosten der Cash Pooling-Führerin (A-AG) orientierten. Dies stelle nach Auffassung des BFH einen Verstoß gegen das Gebot im Vorhinein gefasster, klarer und eindeutiger Vereinbarungen über die Pflichten des Darlehensnehmers dar. Denn die ständige Rechtsprechung erfordert, dass Berechnungsgrundlagen (hier: für die Soll- und Habenzinsen) in der Weise vereinbart werden, dass allein durch Rechenvorgänge die Vergütung der Höhe nach bestimmt werden kann und folglich eine Ermessensausübung verzichtbar ist.¹⁵ Dies sei bei der Vereinbarung lediglich von Preisbandbreiten nicht gegeben, da sie einen erheblichen Spielraum für die Berechnung der Zinsvergütung zulassen. Deshalb liegt eine unbestimmte Zinsabrede vor, die den Anforderungen an den formalen Fremdvergleich nicht entsprechen soll, wenngleich nicht ersichtlich, ob und inwieweit sich der BFH im Streitfall aufgrund der lediglich indiziellen Wirkung der formellen Fremdver-

9 Vgl. BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626; v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62 = FR 2009, 583 m. Anm. Pezzer; v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301 = FR 1997, 350.

10 Vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545 = FR 1998, 625; v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111 = FR 2001, 784 m. Anm. Pezzer).

11 Vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 = FR 1996, 18 m. Anm. Pezzer; BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545 = FR 1998, 625.

12 Vgl. FG München v. 7.7.2014 – 7 K 2688/11, DStRE 2016, 1111, m.V.a. BFH v. 7.3.2007 – I R 45/16, BFH/NV 2007, 1710.

13 Vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFHE 176, 571 = FR 1995, 476; v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573 = FR 1998, 482; v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515, v. 8.10.2008 – I R 61/07; BStBl. II 2011, 62 = FR 2009, 583 m. Anm. Pezzer.

14 Vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFHE 176, 571; s. auch Engelen/Luckhaupt/Quilitzsch, ISR 2015, 373; Engelen/Heider, FR 2017, 319.

15 Vgl. BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, BFH/NV 2018, 836, m.V.a. BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851 = FR 1992, 594; v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545 = FR 1998, 625; v. 1.4.2003 – I R 78/02, BFH/NV 2004, 86.

gleichs noch mit der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in materieller Hinsicht auseinandergesetzt hat. Vor diesem Hintergrund sei die Teilwertabschreibung der Zinsforderungen als gewährte verdeckte Gewinnausschüttungen dem Einkommen der Klägerin hinzuzurechnen.

c) Folgen für die Praxis

Gerichtsentscheide zur Einkünfteabgrenzung bei konzerninternen Finanzbeziehungen haben in jüngerer Vergangenheit große Aufmerksamkeit auf sich gezogen.¹⁶ Gleichwohl stellen solche Fälle in Deutschland immer noch Ausnahmen dar. Vor diesem Hintergrund ist zu begrüßen, dass über eine Frage der steuerlichen Anerkennung eines konzerninternen Cash Pooling bzw. der zugehörigen Zinssätze und damit eine Frage von herausragender praktischer Relevanz entschieden wurde.

Diesbezüglich ist zunächst herauszustellen, dass das FG München vollkommen zutreffend die Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG abgelehnt hat. Denn diese Vorschrift zielt offenkundig allein auf eigenkapitalersetzende Downstream-Darlehen ab, so dass eine entsprechende Anwendung bei Upstream-Darlehen völlig verfehlt ist.

Ferner stellt sich die brennende Frage, wann und mit welcher Begründung im Rahmen eines Cash Pooling von verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen ist. Hier hat sich der BFH mit seinem Fokus auf die Prüfung des formellen Fremdvergleichs einer Beurteilung der materiellen Bedingungen des Cash Pooling entzogen. So entspricht es der ständigen Rechtsprechung – und dies hat der BFH nun noch einmal bestärkt – dass es für Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter (vor Allem im rein innerstaatlichen Fall) entscheidend auch auf die Einhaltung des formellen Fremdvergleichs ankommt. Damit unterstreicht der BFH die Bedeutung einer klaren, im Vorhinein getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung sowie einer diesbezüglichen Dokumentation. Vor diesem Hintergrund sind schriftliche Verträge zu konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen abzuschließen, die die wesentlichen Bedingungen und insb. die Preisbestimmung klar und eindeutig regeln. Dies gilt grundsätzlich auch im grenzüberschreitenden Kontext. Ferner ist es angesichts der großen und zunehmenden Bedeutung von Verrechnungspreisdokumentationen ratsam, jegliche grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen frühzeitig und umfassend zu dokumentieren, um den weitreichenden Dokumentationsanforderungen nachkommen zu können.

In diesem Zusammenhang ist ferner darauf hinzuweisen, dass sich zuletzt in einer Reihe vielbeachteter Entscheidungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten zunächst die Auffassung durchgesetzt hatte, dass es hier allein auf eine Angemessenheitsprüfung der Höhe nach ankommt, d.h. den vereinbarten Verrechnungspreis.¹⁷ Im (hier nicht gegebenen) grenzüberschreitenden Abkommensfall entfaltet der abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz nach der BFH-Rechtsprechung nämlich eine Sperrwirkung gegenüber der Einkünftekorrekturvorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.¹⁸ Dies gilt auch gegenüber den Sonderbedingungen, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unterworfen sind. Vor diesem Hintergrund wäre mit Blick auf ein grenzüberschreitendes Cash Pooling allein zu

prüfen, ob die jeweils zum Ansatz gebrachten Zinssätze fremdüblich sind. Zuletzt hat der BFH diese sog. Sperrwirkungslehre in ihrer Reichweite zwar grundsätzlich „begrenzt“, hinsichtlich des formalen Fremdvergleichs aber bestätigt.¹⁹

Das FG München hatte demgegenüber die Frage des formalen Fremdvergleichs beiseitegelassen und allein auf die im Rahmen des Cash Pooling vereinbarte Besicherung abgestellt. Dabei ist das FG der – soweit ersichtlich durch die Rechtsprechung bislang kaum adressierten – Frage nachgegangen, ob die bestehende Konzernbeziehung (Rückhalt im Konzern) jedenfalls in Upstream-Fällen eine geeignete Sicherheit darstellen kann. Wie bereits angedeutet konnte dies nach Auffassung des BFH vorliegend aber dahinstehen, da das Cash Pooling bereits formal fremdvergleichswidrig sei.

2. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Cash Pooling-Zinsen

a) Der Fall

Im Fall III R 37/17²⁰ hatte der Bundesfinanzhof darüber zu entscheiden, ob für Zwecke der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von einem Viertel der Entgelte für Schulden nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG eine Saldierung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen im Rahmen eines Cash Pooling zulässig ist und lediglich der Saldo der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegt. Nach anderer Meinung sind solche Zinsaufwendungen unsaldiert und demnach in voller Höhe gewerbesteuerlich hinzuzurechnen.

Die im Inland ansässige B-GmbH (Klägerin) war Teil einer Unternehmensgruppe, deren Konzernmutter (A-AG) ihren Sitz im Ausland hatte. Die B-GmbH beteiligte sich am gruppenweiten, von der A-AG betriebenen Cash Pooling auf Basis eines mit dieser abgeschlossenen Rahmenkreditvertrags. Soll- und Habenzinssätze betragen jeweils 5,5 %. Die Abwicklung erfolgte über (in mehreren Währungen eingerichtete) Verrechnungskonten.

Die Klägerin reichte – jeweils abhängig von ihrer tagesaktuellen Liquiditätssituation – Darlehen an die A-AG aus oder erhielt von dieser Darlehen, woraus ihr entsprechende Zinserträge bzw. Zinsaufwendungen entstanden. In ihrer Buchhaltung vollzog die Klägerin die täglichen Zinsen nach und buchte diese (d.h. den Saldo) monatlich als Aufwand oder Ertrag. Da der

16 Vgl. FG Münster v. 7.12.2016, – 13 K 4037/13, EFG 2017, 334 – Rev. I R 4/17; FG Köln v. 29.6.2017 – 10 K 771/16, EFG 2017, 1812 – Rev. I R 62/17.

17 Vgl. insbesondere BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046 = FR 2013, 415 m. Anm. Pezzer sowie v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261 = FR 2015, 954, v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258 = FR 2016, 481.

18 Vgl. nur Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG, Anm. 45.

19 Vgl. BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394. = FR 2019, 526. Siehe aber den Vorsitzenden des Ersten Senats des BFH, Wacker, FR 2019, 449, Fn. 33, der mit Blick auf den vorliegend diskutierten Fall unlängst erkennen lassen hat, dass die abkommensrechtliche Sperrwirkung dann nicht bei einer Missachtung des formellen Fremdvergleichs greifen soll (z.B. im Hinblick auf die Unbestimmtheit der zu beurteilenden Abrede), wenn insoweit an der Ernstlichkeit der zu beurteilenden Abrede und damit am Bindungswillen der Beteiligten zu zweifeln ist.

20 BFH v. 11.10.2018 – III R 37/17, FR 2019, 1007.

Klägerin im gesamten Streitjahr 2010 aus dem Cash Pooling ein Netto-Zinsertrag entstanden war, erfasste sie für dieses Jahr im Ergebnis keine Zinsaufwendungen. Auch in ihrer Gewerbesteuererklärung berücksichtigte die GmbH dementsprechend keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsaufwendungen aus dem Cash Pooling.

Nachdem die Finanzverwaltung der Auffassung der Klägerin im Rahmen der Veranlagung zunächst gefolgt war, gelangte diese im Rahmen der Außenprüfung zu dem Schluss, dass eine Saldierung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen gewerbsteuerlich unzulässig sei. In der Folge wurden die Zinsaufwendungen als hinzuzurechnende Entgelte für Schulden gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG im geänderten Gewerbesteuerbescheid berücksichtigt. Der hiergegen angestrebten Rechtsbehelfsverfahren blieben ohne Erfolg, so dass der Fall nun beim BFH zur Revision anstand.

b) Hintergrund und Begründung

Die vom BFH zu entscheidende Frage war deswegen von besonderem Interesse, da § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG ausdrücklich allein eine Hinzurechnung der „Entgelte für Schulden“ vorsieht, dabei aber keinen Hinweis auf die Behandlung von „Entgelten für Forderungen“ enthält und auch nach § 9 GewStG keine diesbezügliche Kürzung vorgesehen ist.²¹ Gleichzeitig dient diese Vorschrift aber dem Zweck, einen objektiven Gewerbeertrag zu ermitteln, so dass der Gewerbebetrieb mit der ihm eigenen Ertragskraft – u.a. ohne Berücksichtigung der Finanzierungsstruktur – zu erfassen ist. Ferner kommt es in einem Cash Pooling aber häufig dazu, dass – getrieben durch kurzfristige Zahlungsmittelbedarfe und -überschüsse – es sowohl zu Zinsaufwendungen als auch zu Zinserträgen kommt. Die alleinige Betrachtung der Zinsaufwendungen würde daher zu erheblichen gewerbsteuerlichen Belastungen führen, ohne dass Zinserträge gegengerechnet werden könnten. Genau hier setzt daher der BFH in seiner Beurteilung des vorliegenden Falles an:

Entgegen der Auffassung von Finanzverwaltung und Finanzgerichten erkannte der BFH, dass eine Saldierung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen für Zwecke des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zwar grundsätzlich ausgeschlossen ist.²² So ist bei Anwendung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung im Grundsatz jedes Schuldverhältnis für sich zu betrachten und eine Zusammenfassung mehrerer Schuldverhältnisse nicht möglich. Mehrere Verbindlichkeiten können aber dann als eine einheitliche Schuld zu werten sein, wenn diese wirtschaftlich zusammenhängen und es dem Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG widersprüche, diesen Zusammenhang unberücksichtigt zu lassen.²³ Hierbei ist insbesondere von der Zwecksetzung auszugehen, den Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals („objektive Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs“) der Besteuerung zu unterwerfen.²⁴ Vor diesem Hintergrund können mehrere Darlehen dann gewerbsteuerlich als einheitliches Darlehensverhältnis beurteilt werden, wenn sie gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden.

Der BFH erkannte im vorliegenden Fall zunächst, dass durch das Cash Pooling zwischen der Klägerin und der A-AG eine Vielzahl von Schuldverhältnissen i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG entstanden waren. Diese resultierten jeweils (und für

jedes Verrechnungskonto) aus dem täglichen Kontenausgleich, indem entweder die Klägerin für die Überweisung eines Guthabensaldos oder die A-AG für den Ausgleich eines negativen Saldos einen Darlehensrückzahlungsanspruch erhielt. Dies wurde auch – wie durch die Buchhaltung der Klägerin dokumentiert – über entsprechende Zinsaufwendungen bzw. -erträge abgebildet. Diese wechselseitig gewährten Darlehen erfüllten die vorstehend genannten, durch den BFH definierten Voraussetzungen für eine Saldierung.

So waren die Darlehen u.a. deswegen gleichartig, weil sie zu identischen Zinssätzen und auch im Übrigen zu denselben Konditionen gewährt wurden. Ferner dienten die Darlehen derselben Zweckbestimmung, weil sie jeweils Instrument der Liquiditätsbündelung im Rahmen der Zins- und Finanzoptimierung der Unternehmensgruppe waren. Schließlich wurden die Darlehen auch tatsächlich miteinander verrechnet, da nach den Feststellungen des FG Zinsaufwendungen und Zinserträge zwar buchmäßig gesondert erfasst, zum Jahresende aber (und das offenbar konten- und währungsübergreifend) saldiert wurden.

Damit waren nach Auffassung des BFH die Voraussetzungen einer Saldierung dem Grunde nach gegeben. Eingeschränkt wird die Saldierungsmöglichkeit ggf. allein dadurch, dass – so der BFH – diesbezüglich eine arbeitstäglige Betrachtung einschlägig ist. So muss wohl für jeden Tag eine Saldierung über alle Konten vorgenommen werden, um einen etwaigen Fremdfinanzierungsbedarf zu ermitteln. Dieser ist fortzuschreiben und fortlaufend festzustellen, ob und in welcher Höhe ggf. ein Schuldsaldo besteht. Nur insoweit kann dann ein hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG vorliegen. Weil dieser Tatbestand vorliegend unklar war, verwies der BFH den Fall an das FG zurück.

c) Folgen für die Praxis

Die Entscheidung des BFH ist zunächst zu begrüßen, schränkt sie doch die grundsätzlich asymmetrische gewerbsteuerliche Behandlung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen ein und führt die Regelung insoweit teilweise auf die eigentliche Zwecksetzung des GewStG zurück. Dies betrifft mit dem Cash Pooling zudem einen Bereich, in dem sich eine Saldierung geradezu aufdrängt, weil in einem Cash Pooling Zahlungsmittelbedarfe und -überschüsse täglich neu bestimmt werden und die Teilnehmer regelmäßig – wenn auch zu unterschiedlichen Zeitpunkten – sowohl als Gläubiger als auch als Schuldner auftreten können.

21 Vgl. Köster in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. a, Rz. 20 ff.; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl. 2017, § 8 Nr. a Buchst. a, Rz. 4 ff.

22 Siehe auch BFH v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765 = FR 1991, 604; v. 21.7.2010 – IV R 2/08, BFH/NV 2011, 44; v. 15.9.2011 – I R 51/10, BFH/NV 2012, 446.

23 Vgl. BFH v. 11.10.2018 – III R 37/17, BStBl. II 2019, 275, hier unter 1.b).

24 Siehe auch Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl. 2017, § 8 Rz. 1 m.V.a. BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BStBl. II 1969, 424: „Die Abzugsverbote des § 8 GewStG dienen der Verwirklichung des Objektsteuerprinzips. Sie sollen sicherstellen, daß für die Höhe der Gewerbesteuer nicht der auf ein bestimmtes Steuersubjekt bezogene Gewinn maßgebend ist, sondern der Ertrag, den der von dem jeweiligen Rechtsträger losgelöste Gewerbebetrieb an sich abwirft, gleichgültig, wem er zufließt.“

Unklar bleibt demgegenüber, inwieweit die Spezifika des vorliegenden Falls entscheidungserheblich waren. Hier ist von besonderem Interesse, welche Anforderungen an die Gleichartigkeit von Darlehensverhältnissen zu stellen sind. Der BFH greift hier ausdrücklich die „Konditionen“ und die „Zweckbestimmung“ heraus. So sind etwa unter Berücksichtigung des materiellen Fremdvergleichsgrundsatzes in einem Cash Pooling die Habenzinssätze und Sollzinssätze typischerweise nicht identisch. Andere Vertragsbedingungen können in der Praxis zwischen dem Cash Pool Führer (hier: A-AG) und den Teilnehmern z.T. „asymmetrisch“ ausgestaltet, z.T. aber auch gleichmäßig ausgerichtet sein. Hier sollte nach unserer Einschätzung der Frage der Zinssätze (Haben-/Sollzinsen) eine vergleichsweise geringe Entscheidungserheblichkeit zukommen und die Vereinbarung unterschiedlicher Zinssätze nicht zu einem anderen Ergebnis führen. Die vom BFH in Bezug genommenen anderen Konditionen und die Zweckbestimmung scheinen demgegenüber geeigneter, um eine Gleichartigkeit zu indizieren. Dies betrifft beispielsweise die Abrechnungsmodalitäten/den Abrechnungsmechanismus und die Währung des Cash Pooling. Schließlich sprechen gute Gründe dafür, dass die Zweckbestimmung in einem Cash Pooling stets gleichartig ist, da es sich hier immer – und aus Sicht aller daran beteiligter Parteien – um ein Instrument der Liquiditätsbündelung handelt. Das Urteil lässt diese Fragen indes offen. Will man daher basierend auf der nun vorliegenden Entscheidung eine Saldierung von Zinsaufwendungen und -erträgen für gewerbesteuerliche Zwecke erreichen, so ist wohl dazu zu raten ist, eine möglichst weitgehende Gleichartigkeit der Darlehensverhältnisse anzustreben. Schließlich unterstreicht das Urteil einmal mehr das Erfordernis einer umfassenden und präzisen Dokumentation. Denn der BFH macht den Umfang der tatsächlich zu berücksichtigten Saldierung entscheidend davon abhängig, inwieweit tagesgenau Finanzmittelbedarfe bzw. -überschüsse und die daraus resultierenden Aufwendungen bzw. Erträge nachgewiesen werden können.

III. Fazit

Mit den vorstehend dargestellten Fällen I R 74/15 und III R 37/17 hatte der Bundesfinanzhof unlängst über den praktisch überaus relevanten Bereich der steuerlichen Anerkennung und der gewerbesteuerlichen Konsequenzen des Cash Pooling zu entscheiden. Die aus den Urteilsfällen ableitbaren Erkenntnisse liefern hilfreiche Hinweise dahingehend, bestehende Cash Poolings zu überprüfen, schriftlich zu fixieren (sofern nicht bereits der Fall) und entsprechend den nun vorliegenden Leitlinien steuerlich auszusteuern.

Dr. Sven-Eric Bärsch

Steuerberater

Assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn/Frankfurt a.M.

Schwerpunkte: Internationales Steuerrecht, Konzernsteuerrecht

sven-eric.baersch@fgs.de

www.fgs.de



Dr. Christian Engelen

Steuerberater

Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn

Schwerpunkte: Internationales Steuerrecht, Konzernsteuerrecht

christian.engelen@fgs.de

www.fgs.de



Der Klassiker.

Der *Tipke/Lang* stellt sämtliche Teilgebiete des deutschen Steuerrechts dar, von den Grundlagen über die einzelnen Steuerarten bis zum Verfahrensrecht. Er vermittelt die großen Zusammenhänge und ein grundlegendes Verständnis für das Steuerrecht.

Bestellen Sie jetzt unter otto-schmidt.de/tl23

Simon Schulenburg, M.Sc., Hamburg

Die Bedeutung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG für die Übertragung von Pensionsverpflichtungen bei Spaltungen nach dem UmwG

Der vorliegende Beitrag untersucht den Anwendungsbereich der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG bei der Übertragung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen von Spaltungen nach dem UmwG. Es wird aufgezeigt, dass das Normenduo insb. für den Fall der Ausgliederung von Pensionsverpflichtungen auf eine Rentnergesellschaft von Bedeutung ist.

1. Einleitung

Betriebswirtschaftliche Notwendigkeiten können es erfordern, Pensionsverpflichtungen auf einen anderen Rechtsträger zu übertragen (z.B. zur Bündelung von Versorgungsverpflichtungen innerhalb eines Konzerns).¹ Allerdings wird die Möglichkeit zur schuldbefreienden Übertragung von Pensionsverpflichtungen grundsätzlich durch § 4 BetrAVG eingeschränkt. Danach ist eine schuldbefreiende Übertragung nur im Zuge eines Arbeitgeberwechsels auf den Folgearbeitgeber oder beim Sonderfall der Unternehmensliquidation auf eine Pensionskasse oder ein Lebensversicherungsunternehmen zulässig. Diese Einschränkungen greifen jedoch nicht, wenn die Übertragung der Pensionsverpflichtungen im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG erfolgt.² In diesem Fall sind allerdings die besonderen Haftungsbestimmungen des UmwG und mögliche Zuordnungsbeschränkungen aus der Betriebsübergangsnorm des § 613a BGB zu beachten. Aus steuerrechtlicher Sicht ist u.a. zu prüfen, ob die Übertragung einen Anwendungsfall der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG begründet. Diese Fragestellung untersucht der vorliegende Beitrag im Kontext von Spaltungen nach dem UmwG.

2. Grundlegendes zu Spaltungen nach dem UmwG

2.1 Spaltungsalternativen

§ 123 UmwG unterscheidet drei Spaltungsarten: die Aufspaltung, die Abspaltung und die Ausgliederung.³ Bei der Abspaltung und Ausgliederung (§ 123 Abs. 2 und 3 UmwG) geht ein Teil des Unternehmensvermögens bzw. der Schulden entsprechend der im Spaltungs- und Übernahmevertrag vorgesehenen Aufteilung (§ 126 UmwG) auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger über (§ 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Der übertragende Rechtsträger besteht dabei fort. Dieser erlischt demgegenüber bei der Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG), da das gesamte Unternehmensvermögen auf zwei oder mehrere andere Rechtsträger verteilt wird.⁴ Im Unterschied zur Auf- und Abspaltung werden die Anteile am übernehmenden Rechtsträger bei der Ausgliederung nicht den Anteilshabern des übertragenden Rechtsträgers gewährt, sondern dem über-

tragenden Rechtsträger selbst. Folglich entsteht bei der Ausgliederung eine Mutter-Tochter-Struktur.⁵ Für jede Spaltungsart kann die Übertragung auf bereits bestehende Rechtsträger (Spaltung zur Aufnahme: jeweils Nr. 1 des § 123 Abs. 1 bis 3 UmwG) oder auf im Zuge der Spaltung neu gegründete Rechtsträger (Spaltung zur Neugründung: jeweils Nr. 2 des § 123 Abs. 1 bis 3 UmwG) erfolgen.⁶ Da der übernehmende Rechtsträger im Falle der Spaltung zur Neugründung noch nicht besteht, kann kein Spaltungs- und Übernahmevertrag geschlossen werden. An dessen Stelle tritt daher ein Spaltungsplan (§ 136 UmwG), der inhaltlich im Wesentlichen dem Spaltungs- und Übernahmevertrag entspricht.⁷

2.2 Grenzen der spaltungsrechtlichen Zuordnungsfreiheit bei Pensionsverpflichtungen

Bei der Übertragung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen von Spaltungen nach dem UmwG ist zu unterscheiden, ob diese gegenüber aktiven oder vor dem Spaltungsstichtag bereits ausgeschiedenen (ehemaligen) Arbeitnehmern bestehen.⁸ Die Pensionsverpflichtungen gegenüber den aktiven Arbeitnehmern sind nicht frei übertragbar. Einerseits gehen die bestehenden Arbeitsverhältnisse – sofern die Spaltung einen Betriebsübergang i.S.d. § 613a BGB begründet – samt den zugehörigen Versorgungsansprüchen auf den übernehmenden Rechtsträger über (§ 613a Abs. 1 BGB i.V.m. § 324 UmwG).⁹ Andererseits können die Pensionsverpflichtungen nicht einem anderen Rechtsträger zugeordnet werden, wenn die entsprechenden Arbeitsverhältnisse beim übertragenden Rechtsträger verbleiben. Dies folgt aus dem ungeschriebenen Prinzip, dass das bestehende Arbeitsverhältnis untrennbar mit dem Versorgungs-

1 Vgl. Döring/Granetzny, NZA 2012, 1339 (1339).

2 Vgl. BAG v. 11.3.2008 – 3 AZR 358/06, NZA 2009, 790 unter B. II. 2. b) bb).

3 Zu den Auswirkungen einer Spaltung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, worauf hier nicht eingegangen wird, vgl. IDW RS HFA 43 (Stand: 6.9.2012), FN-IDW 2012, 714-719.

4 Vgl. Wardenbach in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2019, § 123 UmwG, Rz. 5.

5 Vgl. Schmitz in Willemsen u.a., Umstrukturierung und Übertragung von Unternehmen, 5. Aufl. 2016, Teil J, Rz. 567; Mayer, GStB 2008, 174 (174).

6 Vgl. Mayer, GStB 2008, 174 (174).

7 Vgl. Schröder in Semler/Stengel, UmwG, 4. Aufl. 2017, § 136 Rz. 1.

8 Vgl. Schmidt in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 5. Aufl. 2017, 2. Teil, § 6 Rz. 50.

9 Vgl. Döring/Granetzny, NZA 2012, 1339 (1342).

verhältnis verbunden ist.¹⁰ Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist dieser Verbund aufgehoben, so dass die Pensionsverpflichtungen gegenüber den ehemaligen Arbeitnehmern (Rentner und mit unverfallbarer Versorgungsanwartschaft Ausgeschiedene) frei zugeordnet werden können.¹¹ Mangels bestehender Arbeitsverhältnisse ist § 613a BGB nicht anzuwenden.¹² Auch das Übertragungsverbot des § 4 BetrAVG greift nicht, da das eigene Haftungssystem des UmwG (§§ 22, 133, 134 UmwG) dieser Norm vorgeht.¹³ Weiterhin bedarf die Übertragung keiner Zustimmung des Versorgungsberechtigten oder des Pensions-Sicherungs-Vereins.¹⁴ Insofern können die zuordnungsfreien Pensionsverpflichtungen spaltungsrechtlich auf eine andere Gesellschaft übertragen werden, deren Zweck ausschließlich in der Abwicklung der Betriebsrenten besteht (sog. Rentnergesellschaft). Dabei wird die Ausgliederung der Abspaltung regelmäßig vorgezogen, da nur im Falle der Ausgliederung der übertragende Rechtsträger die Anteile an der Rentnergesellschaft erhält und über diese verfügen kann (vgl. Abschnitt 2.1).¹⁵ Bei der Ausgliederung auf eine Rentnerkapitalgesellschaft ist darauf zu achten, dass mehr Aktiva als Passiva übertragen werden (Verbot einer Unter-Pari-Emission).¹⁶ Die Rentnergesellschaft ist so auszustatten, dass das übertragene Vermögen und dessen künftige Erträge ausreichen, um die Pensionsverpflichtungen inkl. künftiger Rentenanpassungen (§ 16 BetrAVG) zu erfüllen.¹⁷ Der dafür erforderliche Kapitalbedarf ist nach Ansicht des BAG unter Zugrundelegung der Sterbetafeln der Versicherungswirtschaft und einem Rechnungszins an der Untergrenze einer vernünftigen kaufmännischen Bandbreite zu kalkulieren.¹⁸ Demgegenüber wird in der Literatur seit Inkrafttreten des BilMoG aufgrund der mit dieser Reform bezweckten realistischen Darstellung von (Pensions-)Verpflichtungen eine Dotierung in Anlehnung an die handelsrechtliche Bewertung als „schutzzweckadäquat“ erachtet.¹⁹ Wird die Rentnergesellschaft nicht ausreichend ausgestattet, bewirkt dies zwar nicht die Unwirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge, jedoch können Schadensersatzansprüche entstehen.²⁰ Ferner ist zu beachten, dass § 133 Abs. 3 Satz 2 UmwG eine zehnjährige Mithaftung des übertragenden Rechtsträgers anordnet.

3. Ertragsteuerliche Schranken durch §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG

3.1 Grundlegendes

Pensionsverpflichtungen sind steuerrechtlich nach den Vorgaben des § 6a EStG zu bewerten und gehören somit zur Gruppe der sog. passivierungsbeschränkten Verpflichtungen.²¹ In solchen Verpflichtungen ruhende stille Lasten können nach der Rechtsprechung des BFH steuermindernd realisiert werden, wenn die Verpflichtung rechtlich oder wirtschaftlich durch einen Dritten übernommen wird.²² Für die steuerbilanzielle Behandlung beim Übernehmer hat der BFH wiederholt entschieden, dass die Verpflichtung über den Übernahmzeitpunkt hinaus mit „Anschaffungskosten“ zu bewerten ist.²³ Diese Rechtsprechung eröffnete insb. Konzernen durch eine steuergünstige Verschiebung der passivierungsbeschränkten Verpflichtungen Gestaltungsmöglichkeiten.²⁴ Mit dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz vom 18.12.2013 wurden die §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG eingefügt, die die Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen ertragsteuerlich einschränken sollen. § 4f

EStG regelt im Grundanwendungsfall²⁵ beim Veräußerer eine gleichmäßige Verteilung des Aufwands aus der realisierten stillen Last auf 15 Jahre. Demgegenüber entsteht durch die Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG beim Erwerber grundsätzlich ein Übernahmeertrag, der durch Rücklagenbildung auf maximal 15 Jahre verteilt werden kann, sofern die Verpflichtung nicht vorzeitig entfällt (§ 5 Abs. 7 Satz 5 und 6 EStG). Für den Fall der Übernahme einer Pensionsverpflichtung im Zuge eines Arbeitgeberwechsels (§ 4 Abs. 2 BetrAVG, §§ 414 ff. BGB) enthält das Normenduo Sonderregelungen (§ 4f Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 Alt. 1 EStG: Befreiung des ehemaligen Arbeitgebers von der Aufwandsverteilung; § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG: von § 6a EStG abweichende Sonderbewertung beim neuen Arbeitgeber, keine Möglichkeit zur Rücklagenbildung).²⁶ Diese Sonderregelungen gelten jedoch nicht im Falle des Übergangs von Arbeits- und Versorgungsverhältnissen aktiver Arbeitnehmer auf den neuen Inhaber eines Betriebs oder Betriebsteils gem. § 613a BGB.²⁷

3.2 Grenzen der Realisation stiller Lasten bei Übertragungen i.S.d. UmwStG

Der Anwendungsbereich des UmwStG knüpft u.a. an die zivilrechtlichen Umstrukturierungsmöglichkeiten des UmwG an

- 10 Vgl. *Schnitker*, a.a.O., (Fn. 5), Rz. 570.
- 11 Vgl. *Schnitker*, a.a.O., (Fn. 5), Rz. 574.
- 12 Vgl. BAG v. 11.3.2008, a.a.O., (Fn. 2), unter B. II. 1.
- 13 Vgl. BAG v. 22.2.2005 – 3 AZR 499/03 (A), NZA 2005, 639 unter II. 3. b) bb) Abs. 2; BAG v. 11.3.2008, a.a.O., (Fn. 2), unter B. II. 2. b) bb).
- 14 Vgl. BAG v. 11.3.2008, a.a.O., (Fn. 2), unter B. II. 2.
- 15 Vgl. *Ostermayer* in Uckermann u.a., *Das Recht der betrieblichen Altersversorgung*, 1. Aufl. 2014, Kap. 18, Rz. 234.
- 16 Vgl. *Döring* in Kolvenbach/Sartoris, *Bilanzielle Auslagerung von Pensionsverpflichtungen*, 2. Aufl. 2009, 160 (167); insb. muss das Nennkapital bei Neugründung durch den Saldo aus Aktiva und Passiva abgedeckt sein; vgl. BAG v. 11.3.2008, a.a.O., (Fn. 2), unter B. II. 4. a) aa); weiterführend *Louven/Weng*, BB 2006, 619 (624); *Priester* in Lutter, *UmwG*, 6. Aufl. 2019, § 126 Rz. 71.
- 17 Vgl. BAG v. 11.3.2008, a.a.O., (Fn. 2), unter B. II. 4. d) ff) m.w.N.
- 18 Vgl. BAG v. 11.3.2008, a.a.O., (Fn. 2), unter B. II. 4. d) aa), bb); *Willemsen* in Kallmeyer, *UmwG*, 6. Aufl. 2017, § 134 Rz. 25.
- 19 Vgl. *Schnitker*, a.a.O., (Fn. 5), Rz. 596 f.; a.A. *Kleffmann/Reich*, BB 2009, 214 (216); es drängt sich zudem die Frage auf, ob der für die bilanzielle Abbildung maßgebliche Zehnjahresdurchschnittszins gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB oder der für Zwecke der Ausschüttungssperre gem. § 253 Abs. 6 HGB bei Pensionsverpflichtungen weiterhin relevante Siebenjahresdurchschnittszins heranzuziehen wäre.
- 20 Vgl. BAG v. 11.3.2008, a.a.O., (Fn. 2), unter B. II. 4. d) gg).
- 21 Verpflichtungen, die steuerrechtlichen Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterliegen.
- 22 Vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555 = FR 2008, 1158 m. Anm. *M. Prinz*; v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BStBl. II 2012, 1228 = FR 2012, 776 m. Anm. *M. Prinz*.
- 23 Vgl. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566 = FR 2010, 425 m. Anm. *Buciek*; v. 14.12.2011 – I R 72/10, BStBl. II 2017, 1226 = FR 2012, 407 m. Anm. *M. Prinz*; v. 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232 = FR 2013, 608 m. Anm. *M. Prinz*; v. 12.12.2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017, 1265 = FR 2013, 805.
- 24 Vgl. BT-Drucks. 18/68 (neu), 73.
- 25 Für bestimmte schuldbefreiende Übertragungen bestehen Ausnahmen von der Aufwandsverteilung (§ 4f Abs. 1 Satz 3-6 EStG), auf die hier nicht eingegangen wird.
- 26 Weiterführend *Schulenburg*, FR 2018, 1030 (1031 f.); *Schulenburg/Lüder*, FR 2019, 213 (215 f.).
- 27 Vgl. BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 27, 29; *Schulenburg*, FR 2018, 1030 (1033 ff.); *Schulenburg/Lüder*, FR 2019, 213 (217).

(§ 1 UmwStG). Die Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften richtet sich nach § 15 UmwStG (übernehmender Rechtsträger ist Kapitalgesellschaft) bzw. nach § 16 UmwStG (übernehmender Rechtsträger ist Personengesellschaft). Bei der Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften sowie der Ausgliederung von Unternehmensteilen handelt es sich um eine Einbringung nach § 20 UmwStG (übernehmender Rechtsträger ist Kapitalgesellschaft) bzw. nach § 24 UmwStG (übernehmender Rechtsträger ist Personengesellschaft).

Bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften ist die übertragende Gesellschaft verpflichtet, eine steuerliche Schlussbilanz zu erstellen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 UmwStG bzw. § 16 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 UmwStG). Nach Ansicht der FinVerw. bezieht sich diese Verpflichtung auf das übertragene Vermögen. Demnach hat der übertragende Rechtsträger im Falle der Abspaltung eines Teilbetriebs eine steuerliche (Teil-) Schlussbilanz gesondert nur für den abgespaltenen Teilbetrieb zu erstellen.²⁸ Im Grundsatz sind die übertragenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz zum gemeinen Wert anzusetzen, es sei denn, die Übertragung erfolgt zum Buch- oder Zwischenwertansatz. Bei einer Übertragung, die nicht zum Buchwert erfolgt, ist zur Beurteilung der Frage, ob stille Lasten realisiert werden, zu beachten, dass die steuerliche Schlussbilanz i.S.d. §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1 UmwStG eine eigenständige Bilanz darstellt, die sich von der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG unterscheidet und in der die Bewertungsvorbehalte des § 5 EStG nicht gelten.²⁹ Bei Einbringungen i.S.d. §§ 20, 24 UmwStG ist der Einbringende zwar nicht zur Erstellung einer steuerlichen Schlussbilanz verpflichtet, indes hat der übernehmende Rechtsträger eine Bilanz mit Ansatz zu gemeinen Werten (bzw. Buch- oder Zwischenwerten) aufzustellen (§§ 20 Abs. 2, 24 Abs. 2 UmwStG), die auch für den Einbringenden gelten (§§ 20 Abs. 3 Satz 1, 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).³⁰ Bei einer vom Buchwert abweichenden Übertragung kann es somit zu einer Realisation stiller Lasten kommen. Daher sollen §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG nach den Gesetzesunterlagen,³¹ der h.M.³² und wohl auch nach Ansicht der FinVerw.³³ bei Umwandlungen und Einbringungen i.S.d. UmwStG grundsätzlich anzuwenden sein. Pensionsverpflichtungen können davon jedoch nicht betroffen sein, denn das UmwStG enthält Spezialvorschriften, die für Pensionsrückstellungen auch bei einer vom Buchwert abweichenden Übertragung die zwingende Bewertung gem. § 6a EStG anordnen (§§ 3 Abs. 1 Satz 2, 11 Abs. 1 Satz 2, 20 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2, 24 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG).³⁴

3.3 Besonderheiten bei Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften sowie Ausgliederung von Unternehmensteilen

Bei der Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften sowie der Ausgliederung von Unternehmensteilen sind §§ 20, 24 UmwStG nicht anzuwenden, wenn kein Teilbetrieb³⁵ übertragen wird (§§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG).³⁶ Eine solche Voraussetzung sieht das UmwG nicht vor. Vielmehr können auch einzelne Gegenstände spaltungsrechtlich übertragen werden.³⁷ Zum Begriff des Teilbetriebs verweist der Umwandlungssteuererlass 2011³⁸ nicht auf den nationalen, ertragsteuerlichen Teilbetriebsbegriff i.S.d. R 16 Abs. 3 EStR, sondern auf den europäischen Teilbetriebsbegriff i.S.d. Art. 2 Buchst. j Richtlinie 2009/133/EG.³⁹ Danach ist ein Teilbetrieb „die Gesamtheit der

in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen“. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn lediglich Pensionsverpflichtungen und die dafür erforderlichen Deckungsmittel (Einzelwirtschaftsgüter) übertragen werden.⁴⁰ In diesem Fall richtet sich die Bewertung nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen.⁴¹ Hauptanwendungsfall einer Übertragung von Pensionsverpflichtungen nach dem UmwG ohne Übergang eines Teilbetriebs und somit außerhalb der Anwendung des § 20 UmwStG dürfte regelmäßig in der Gründung einer Rentnerkapitalgesellschaft durch Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG bestehen. Als täuschähnlicher Vorgang stellt die Ausgliederung beim übertragenden Rechtsträger ein Veräußerungsgeschäft und beim übernehmenden Rechtsträger ein Anschaffungsgeschäft dar.⁴² Dabei sind die in den Pensionsrückstellungen ruhenden stillen Lasten aufzudecken und §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG anzuwenden (vgl. nachstehendes Beispiel).

Beispiel:

Bei der A-GmbH bestehen Pensionsverpflichtungen ausschließlich gegenüber Betriebsrentnern. Die dafür in der Steuerbilanz passivierten Pensionsrückstellungen belaufen sich auf 600.000 €. Der Kapitalbedarf zur Erfüllung dieser Pensionsverpflichtungen beträgt annahmegemäß 1.000.000 €. ⁴³ Die

28 Vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.14.

29 Vgl. Horst, FR 2015, 824 (826); BMF v. 11.11.2011, a.a.O., (Fn. 28), Rz. 03.01, 03.04, 03.06, 11.02, 11.03, 15.14.

30 Vgl. Horst, FR 2015, 824 (826).

31 Vgl. BT-Drucks. 18/68 (neu), 73.

32 Vgl. Beutel u.a. in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, 4. Abschnitt, § 12 Rz. 88, 134; s. auch die Nachweise bei Prinz/Otto, GmbH 2018, 497 (Fn. 46) sowie bei Schmitt/Keuthen, DStR 2015, 2521 (Fn. 25).

33 Vgl. BMF v. 30.11.2017, a.a.O., (Fn. 27), Rz. 19.

34 Auch der BFH weist bzgl. Pensionsrückstellungen auf die verdrängenden steuerrechtlichen Sonderregelungen des UmwStG hin; vgl. BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2012, 1232 unter B. III. 4. Abs. 2; vgl. zudem Hörner in Frotzcher/Geurts, EStG, 211. EL 06/2019, § 4f Rz. 32; Horst, FR 2015, 824 (826); Huth/Wittenstein, DStR 2015, 1153 (1156); Prinz/Otto, GmbH 2018, 497 (504); Kahle/Braun, FR 2018, 197 (210); Höfer in Höfer/Veit/Verhuven, Betriebsrentenrecht, Bd. II, 19. EL 05/2019, Kap. 2, Rz. 277.

35 Die weiteren steuerbegünstigten Einbringungsgegenstände (Betrieb, MU-Anteil) werden hier vernachlässigt.

36 Vgl. Nitzschke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 147. EL 05/2019, §§ 20, 24 UmwStG 2006, jeweils Rz. 38.

37 Vgl. Sickinger in Kallmeyer, UmwG, 6. Aufl. 2017, § 123 Rz. 1 m.w.N.

38 Siehe Rz. 15.02, 16.02. i.V.m. 15.02, 20.06 i.V.m. 15.02.

39 Vgl. Roderburg/Schmitz/Pesch, SteuK 2012, 131 (132).

40 Vgl. Ostermayer, a.a.O., (Fn. 15), Rz. 252; dies ergibt sich auch in einem anderen Kontext aus dem Urteil des FG Hessen v. 10.11.2017 – 4 K 2005/16, BeckRS 2017, 142022, wonach für den Fall der Abspaltung des operativen Geschäfts das beim übertragenden Rechtsträger zurückgebliebene Vermögen (Bankguthaben und Pensionsverpflichtungen gegenüber Geschäftsführern) keinen Teilbetrieb i.S.d. UmwStG darstellt; nachfolgend BFH v. 25.9.2018 – I B 11/18, BFH/NV 2019, 56.

41 Vgl. zu § 20 UmwStG BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, BStBl. II 2012, 1265 = FR 2013, 805 unter II. 1. a) bb); zu § 24 UmwStG BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 = FR 2012, 584 unter II. 1.

42 Vgl. BFH v. 12.12.2012, a.a.O., (Fn. 41), unter II. 2. a) m.w.N.

43 Zur Diskussion über die Bemessung des erforderlichen Kapitalbedarfs, die für Zwecke dieses Beispiels dahinstehen soll, vgl. Abschnitt 2.2.

A-GmbH gliedert die Pensionsverpflichtungen sowie liquide Mittel (ohne stille Reserven)⁴⁴ i.H.v. 1.025.000 € auf die im Zuge der Ausgliederung neu gegründete R-GmbH aus (§ 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG). 25.000 € sind dem Nennbetrag der Stammeinlage der R-GmbH zudedacht.⁴⁵

Im Zuge der Ausgliederung erhält die A-GmbH Anteile an der R-GmbH. Diese sind steuerrechtlich gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG mit dem gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen, mithin i.H.v. 25.000 € (1.025.000 € abzgl. 1.000.000 €).⁴⁶ Der sich bei der A-GmbH ergebende Aufwand i.S.d. § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG (1.000.000 €) ist mit dem Ertrag aus der Auflösung der Pensionsrückstellungen (600.000 €) zu verrechnen (§ 4f Abs. 1 Satz 2 EStG). Den verbleibenden Aufwand (400.000 €) hat die A-GmbH gem. § 4f Abs. 1 Satz 1, 2 EStG gleichmäßig auf das Wirtschaftsjahr der Übertragung und die folgenden 14 Wirtschaftsjahre zu verteilen.

Bei der R-GmbH übersteigt das erhaltene Aktivvermögen (1.025.000 €) den Betrag der Einlageforderung (25.000 €). Diesen Unterschiedsbetrag gleicht die R-GmbH durch die Übernahme der Pensionsverpflichtungen aus. Nach Ansicht des BFH hat die Verpflichtungsübernahme in diesem Fall aus ertragsteuerlicher Sicht Entgeltcharakter. Daher sind die übernommenen Pensionsverpflichtungen im Übernahmzeitpunkt mit ihren „Anschaffungskosten“ (1.000.000 €) anzusetzen.⁴⁷ Allerdings hat die R-GmbH gem. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG zum ersten auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtag eine teilweise Auflösung auf die (fortgeführten) Rückstellungswerte nach § 6a EStG vorzunehmen. Für den dadurch entstehenden Übernahmegewinn kann i.H.v. 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist (§ 5 Abs. 7 Satz 5 EStG). Somit kann die R-GmbH den Übernahmegewinn auf maximal 15 Jahre verteilen. Entfällt eine Pensionsverpflichtung jedoch während des Verteilungszeitraums (z.B. weil der Versorgungsberechtigte verstirbt und sich keine Hinterbliebenenversorgung anschließt), so ist die in Bezug auf diese Verpflichtung noch verbleibende Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen (§ 5 Abs. 7 Satz 6 EStG).⁴⁸

3.4 Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften

Bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften sind die Vorschriften des UmwStG auch bei nicht erfüllter Teilbetriebsvoraussetzung zu beachten. Denn anders als noch § 15 Abs. 1 UmwStG a.F., der die Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG noch insgesamt von der Übertragung – bzw. bei Abspaltung dem zusätzlichen Zurückbehalt – eines Teilbetriebs abhängig machte, regelt § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG n.F.,⁴⁹ dass §§ 11 bis 13 UmwStG bei den von § 15 UmwStG erfassten Auf- und Abspaltungen generell anzuwenden sind. Lediglich die Bewertungswahlrechte gem. §§ 11 Abs. 2, 13 Abs. 2 UmwStG können gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG nur bei Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung in Anspruch genommen werden.⁵⁰ Durch den Verweis des § 16 Satz 1 UmwStG auf die entsprechende Geltung von § 15 UmwStG sowie §§ 3 bis 8, 10⁵¹ UmwStG wird geregelt, dass §§ 3 bis 8 UmwStG bei den von § 16 UmwStG erfassten Auf- und Abspaltungen anzuwenden sind und lediglich das Bewertungswahlrecht gem. § 3 Abs. 2

UmwStG vom Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung abhängt.⁵² Somit erfolgt die Übertragung bei nicht erfüllter Teilbetriebsvoraussetzung zwingend zum gemeinen Wert (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG bzw. § 16 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt jedoch § 6a EStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 2 UmwStG bzw. § 16 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Über die Wertverknüpfung gilt dieser Ansatz auch beim übernehmenden Rechtsträger (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG bzw. § 16 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG sind für Pensionsverpflichtungen insofern nicht anzuwenden (vgl. Abschnitt 3.2).

4. Fazit

Das UmwStG enthält für Pensionsverpflichtungen Spezialvorschriften, die bereits eine zwingende Übertragung zum § 6a EStG-Wert anordnen. Im Anwendungsbereich des UmwStG sind §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG in Bezug auf Pensionsverpflichtungen somit nicht anwendbar. Insb. bei der Ausgliederung von Pensionsverpflichtungen auf eine Rentnerkapitalgesellschaft gem. § 123 Abs. 3 UmwG ohne Teilbetriebsübertragung ist § 20 UmwStG jedoch nicht einschlägig. In diesem Fall richtet sich die Bewertung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen. Dabei sind die Rechtsfolgen durch §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG zu beachten.

Simon Schulenburg, M.Sc.

Doktorand am Institut für betriebliche Altersversorgung und Steuern der Universität Hamburg



- 44 Da stille Reserven mangels steuerlicher Privilegierung aufzudecken sind, empfiehlt sich die Übertragung von liquiden Mitteln bzw. Vermögenswerten mit geringen stillen Reserven; vgl. *Döring*, a.a.O., (Fn. 16), 177; *Ostermayer*, a.a.O., (Fn. 15), Rz. 253.
- 45 Für ein ähnliches Beispiel mit Darstellung der handels- und steuerbilanziellen Folgen insb. beim übertragenden Rechtsträger s. *Klein*, Die bilanzielle Abbildung der Auslagerung von Pensionsverpflichtungen nach Handels- und Steuerrecht (Diss.), Mainz 2016, 240 f.; s. zudem den Sachverhalt im Urteil des BFH v. 12.12.2012, a.a.O., (Fn. 41), unter I.
- 46 Ebenso *Klein*, a.a.O., (Fn. 45), 240; zur Anwendung von § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG auf Spaltungen i.S.d. UmwG als tauschähnliche Vorgänge auch bei Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern s. *Eckstein* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 292. EL 06/2019, § 6 EStG Anm. 1711 f.; so wohl auch *Ehmcke* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 147. EL 05/2019, § 6 EStG Rz. 1386.
- 47 Vgl. BFH v. 12.12.2012, a.a.O., (Fn. 41), unter II. 2. a) m.w.N.
- 48 Vgl. *Höfer*, a.a.O., (Fn. 34), Rz. 273.3.
- 49 Geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.
- 50 Vgl. *Hörtnagl* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 15 UmwStG, Rz. 4, 44 f., 108; *Asmus* in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 15 Rz. 11, 50 f.; BMF v. 11.11.2011, a.a.O., (Fn. 28), Rz. 15.12.
- 51 Durch das JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150, wurde § 10 UmwStG aufgehoben, so dass der Verweis ins Leere geht.
- 52 Vgl. *Hörtnagl*, a.a.O., (Fn. 50), § 16 UmwStG, Rz. 10 f., 13; *Asmus*, a.a.O., (Fn. 50), § 16 Rz. 18.

StB Dr. Matthias Korff / Elias Erdem, München/Bonn*

Keine Anwendung der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Grundstücksverkäufen innerhalb von drei Jahren nach einem Formwechsel?

Zugleich Anmerkung zu FG Köln v. 11.7.2019 – 13 K 2469/17, FR 2019, 1010

Während der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft zivilrechtlich identitätswahrend erfolgt, wird dieser steuerlich als Einbringung der Mitunternehmeranteile durch die jeweiligen Gesellschafter in eine neu entstehende Kapitalgesellschaft und damit als Vermögensübertragung behandelt. Der umgekehrte Fall eines zivilrechtlich ebenfalls identitätswahrenden Formwechsels stellt sich steuerlich als eine Vermögensübertragung im Wege der Verschmelzung dar. Diese umwandlungssteuerlichen Übertragungsfiktionen werfen bei Grundstücksunternehmen die Frage auf, ob ein Formwechsel eine Übertragung oder Überführung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG darstellen kann, so dass eine gewinnbringende Grundstücksveräußerung innerhalb von drei Jahren nach dem Formwechsel ggf. nicht der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unterliegt.

A. Einleitung

Die erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG soll vermögensverwaltende Grundstücksunternehmen, die allein kraft ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig sind, mit vermögensverwaltenden Einzelpersonen oder Personengesellschaften hinsichtlich der Gewerbesteuerbelastung gleichstellen.¹ Dementsprechend kann die Kürzung bei Grundstücksunternehmen auf Antrag auf den gesamten Teil des Gewerbeertrags erstreckt werden, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt. Hierbei sind allerdings die Ausschlusstatbestände gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 und 6 GewStG zu beachten. Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ist die erweiterte Kürzung ausgeschlossen, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stillen Reserven entfallen.

Ob die im Rahmen eines Formwechsels fiktiv erfolgende Vermögensübertragung eine Übertragung oder Überführung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ist, so dass die erweiterte Kürzung ausgeschlossen sein kann, wenn die formgewechselte Gesellschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Grundbesitz veräußert, ist derzeit Gegenstand finanzgerichtlicher Rechtsprechung. Soweit ersichtlich haben sich hierzu erstmals das FG Berlin-Brandenburg mit rechtskräftigem Urteil

v. 14.2.2017² sowie jüngst das FG Köln mit Urteil v. 11.7.2019³ geäußert.

B. Entscheidung des FG Köln v. 11.7.2019

I. Sachverhalt

Eine zur erweiterten Kürzung berechtigte Kommanditgesellschaft erzielte ausschließlich Mieterträge aus der Verwaltung und Nutzung mehrerer Grundstücke. Im Jahr 2011 wurde die Gesellschaft identitätswahrend in eine GmbH formgewechselt. Im Zuge des Formwechsels wurden antragsgemäß die Buchwerte angesetzt. Steuerlicher Übertragungstichtag war der 31.12.2010, 24 Uhr. Innerhalb des steuerlichen Rückwirkungszeitraums wurde ein Grundstück an einen fremden Dritten veräußert.

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass die GmbH die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hinsichtlich des im steuerlichen Rückwirkungszeitraum realisierten Veräußerungsgewinns nicht in Anspruch nehmen könne. Der Grundbesitz sei im Rahmen des Formwechsels auf die GmbH zum Buchwert übertragen und durch diese anschließend innerhalb von drei Jahren veräußert worden, so dass der Ausschlusstatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG erfüllt sei. Die GmbH erhob hiergegen Klage.

II. Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Fall war die erweiterte Kürzung nicht durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ausgeschlossen. Grund hierfür war, dass die dreijährige Behaltefrist im Zeitpunkt der Grundstücksveräußerung eingehalten war. Denn nach Auffassung des FG Köln könne sich die GmbH auch für Zwecke der Gewerbesteuer erfolgreich auf die Besitzzeitanrechnung gem. § 25 UmwStG i.V.m. § 23 Abs. 1 UmwStG i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3

* StB Dr. Matthias Korff ist als Assoziierter Partner und Elias Erdem ist als wissenschaftlicher Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg an den Standorten München/Bonn tätig.

1 BVerfG v. 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09, FR 2010, 670; BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, FR 2019, 437; Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 45.

2 FG Berlin-Brandenburg v. 14.2.2017 – 6 K 6283/15, DStRE 2018, 148, rkr.

3 FG Köln v. 11.7.2019 – 13 K 2469/17, FR 2019, 1010 = BeckRS 2019, 19383 – Rev. I R 39/19.

UmwStG berufen, da deren Anwendung weder aufgrund eines etwaigen Vorrangs von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG als speziellere Vorschrift noch infolge einer teleologischen Reduktion der umwandlungssteuerlichen Regelungen einschränkt sei.

Die eigentlich spannende Frage, nämlich ob die Anwendung von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG im Falle eines Formwechsels mangels Vorliegens eines relevanten Übertragungsvorgangs von vornherein ausscheidet, musste daher nicht beantwortet werden. Allerdings äußert das FG deutliche Zweifel daran, einerseits die steuerliche Rückwirkungsfiktion gem. § 25 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG auch für gewerbsteuerliche Zwecke anzuwenden, andererseits aber die Fiktion der Vermögensübertragung nach § 25 UmwStG i.V.m. §§ 20 bis 23 UmwStG als für die Gewerbesteuer irrelevant zu erachten und damit eine Art „Rosintheorie“ zu verfolgen. Denn aus Sicht des FG diene die Fiktion der Vermögensübertragung nicht nur dem Zweck, den Wechsel des Besteuerungsregimes von der Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter zur Kapitalgesellschaft zu regeln. Vielmehr berücksichtige die Fiktion, dass im Fall des § 25 UmwStG i.V.m. § 20 UmwStG Mitunternehmeranteile durch die Mitunternehmer als Einbringende in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden, so dass in ertragsteuerlicher Hinsicht eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise einzunehmen und folglich auch in steuerlicher Hinsicht kein identitätswahrender Vorgang gegeben sei.

C. Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg v. 14.2.2017

Das FG Berlin-Brandenburg hatte über die dem FG Köln vorgelegte Rechtsfrage im umgekehrten Fall zu entscheiden, also anlässlich des Formwechsels einer Kapital- in eine Personengesellschaft. Das FG vertrat die Auffassung, dass die Vermögensübertragungsfiktion des § 9 UmwStG allein dem Umstand geschuldet sei, dass ein Wechsel des Besteuerungsregimes stattfinde. Die Fiktion beschränke sich daher allein auf das Umwandlungssteuergesetz, so dass die nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG erforderliche tatsächliche Übertragung nicht durch einen Formwechsel herbeigeführt werde. Ergänzend wies das FG darauf hin, dass selbst bei Annahme einer Übertragung jedenfalls die Besitzzeitanrechnung anzuwenden sei.

Zwischen dem FG Köln und dem FG Berlin-Brandenburg besteht insoweit Einigkeit, als es um die Anwendung der umwandlungssteuerlichen Besitzzeitanrechnung geht. Demgegenüber bezweifelt das FG Köln die Auffassung des FG Berlin-Brandenburg, wonach sich bei einem Formwechsel die Fiktion der Vermögensübertragung nur auf das Umwandlungssteuerrecht beschränke. Zwar ergaben sich in den konkreten Urteils-sachverhalten letztlich keine gewerbsteuerlichen Auswirkungen, da die streitgegenständlichen Grundstücksveräußerungen unter Berücksichtigung der umwandlungssteuerlichen Besitzzeitanrechnung jeweils außerhalb der Drei-Jahres-Frist des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG lagen. Allerdings steht hiernach die Frage im Raum, ob die erweiterte Kürzung auch im Falle der Veräußerung eines unter Berücksichtigung der Besitzzeitanrechnung insgesamt weniger als drei Jahre gehaltenen Grundstücks durch einen zwischenzeitlich formgewechselten Rechts-träger ausgeschlossen sein kann.

D. Formwechselbedingte fiktive Vermögensübertragung als Übertragung oder Überführung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG?

I. Umwandlungssteuerliche Übertragungsfiktion zwar im Bereich der Gewerbesteuer anzuwenden ...

Für Zwecke der umwandlungssteuerlichen Behandlung des Formwechsels einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft verweist § 25 UmwStG auf die §§ 20 bis 23 UmwStG, welche die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft bzw. den Anteilstausch betreffen. Der handelsrechtlich identitätswahrende Formwechsel wird steuerlich somit als Einbringung der Mitunternehmeranteile durch die jeweiligen Mitunternehmer in eine neue Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der Kapitalgesellschaft behandelt. Im Ergebnis wird für steuerliche Zwecke eine ggf. rückwirkende (§ 25 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG) Vermögensübertragung fingiert, die ihren Grund primär in dem Wechsel des Besteuerungsregimes hat.⁴ Aus demselben Grund wird auch der Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft steuerlich wie eine übertragende Umwandlung behandelt. Dazu verweist § 9 UmwStG auf die §§ 3 bis 8 UmwStG und 10 UmwStG, so dass steuerlich eine Verschmelzung der formwechselnden Kapitalgesellschaft auf eine neue Personengesellschaft fingiert wird.

Die umwandlungssteuerlichen Vermögensübertragungs- und Rückwirkungsfiktionen gelten in beiden Formwechselrichtungen auch für die Gewerbesteuer. Für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ordnet § 18 UmwStG die Anwendung der §§ 3 bis 9 UmwStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags ausdrücklich an, so dass ein Übertragungsgewinn grundsätzlich gewerbsteuerpflichtig ist. Ebenso gilt die Fiktion des § 25 UmwStG i.V.m. §§ 20 ff. UmwStG auch für Zwecke der Gewerbesteuer (vgl. § 20 Abs. 5 UmwStG), insbesondere hinsichtlich der Besteuerung eines etwaigen Einbringungsgewinns.⁵ Ob dieser tatsächlich der Besteuerung mit Gewerbesteuer unterliegt, richtet sich gem. § 7 GewStG grundsätzlich nach der Gesellschafterstruktur der formwechselnden Personengesellschaft.⁶ Hiervon können wiederum Ausnahmen bestehen, sofern Mitunternehmeranteile i.S.v. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG Gegenstand der Einbringung sind oder die formwechselnde Personengesellschaft selbst einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat und stille Reserven aus dem Umlaufvermögen betroffen sind.⁷

Vor diesem Hintergrund ist festzuhalten, dass die umwandlungssteuerlichen Fiktionen zur zutreffenden Behandlung des Formwechsels auch im Rahmen der Gewerbesteuer gelten. Die-

4 *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG Rz. 23; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 25 UmwStG Rz. 3.

5 *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG Rz. 84; *Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 427.

6 *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 432 ff.

7 BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777 = FR 2007, 550 m. Anm. *Wendt*, DStR 2007, 297; BFH 24.6.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171, FR 2009, 1144.

ser Befund betrifft zunächst allein den Umwandlungsvorgang. Fraglich ist indes die Bedeutung der Fiktionen für Sachverhalte im Nachgang zum Formwechsel. Während sich das FG Berlin-Brandenburg dafür ausspricht, dass die Fiktionen über die steuerliche Abbildung des Formwechsels hinaus keine Bedeutung haben, äußert das FG Köln insoweit Zweifel.

II. ... ohne jedoch den Übertragungsbegriff gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG zu erfüllen

Die erweiterte Grundstückskürzung ist nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ausgeschlossen, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandenen stillen Reserven entfallen.

Die dreijährige Mindesthaltedauer gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG wird durch eine unter dem Teilwert liegende „Übertragung“ oder „Überführung“ von Grundbesitz in das Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs ausgelöst. Die Begriffe der Übertragung bzw. Überführung sind am entsprechenden einkommensteuerlichen Verständnis angelehnt.⁸ Daher erfordert eine Übertragung einen Rechtsträgerwechsel mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und eine Überführung den Wechsel der steuerlichen Zuordnung zu einem Betriebsvermögen ohne Rechtsträgerwechsel.⁹ Da die umwandlungssteuerliche Übertragungsfiktion auch gewerbesteuerlich zu berücksichtigen ist, könnte auf den ersten Blick eine von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG erfasste Übertragung vorliegen. Schließlich ist dem Regelungswortlaut nicht zwingend zu entnehmen, dass die Norm nur tatsächliche und gerade keine fingierten Übertragungen erfasst.

Allerdings ist zu beachten, dass der Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG allein in der Missbrauchsvermeidung liegt. Daher ist die Norm im Wege einer teleologischen Reduktion einschränkend dahingehend auszulegen, dass die fiktive Vermögensübertragung im Rahmen eines Formwechsels nicht von ihr erfasst wird. Dass ein Formwechsel daher für sich genommen nicht zu einem Anwendungsfall von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG führen kann, begründet sich folglich nicht damit, dass die umwandlungssteuerlichen Fiktionen auf Basis einer „Rosintheorie“ angewendet werden.

Ausweislich der Gesetzesmaterialien sollen durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG Umweggestaltungen verhindert werden, die darin bestehen, dass Kapitalgesellschaften Grundbesitz in grundstücksverwaltende Personengesellschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG oder § 24 UmwStG zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert einbringen und den Grundbesitz anschließend unter Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung gewerbesteuerfrei veräußern.¹⁰ Mit anderen Worten soll durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG verhindert werden, dass gewerbesteuerlich verhaftete stille Reserven unversteuert bleiben. Dementsprechend wird in der Gesetzesbegründung herausgestellt, dass die Regelung allein missbräuchliche Gestaltungen erfassen soll. Dies wird insbesondere anhand des Gesetzgebungsverfahrens ersichtlich, in dessen Verlauf der zunächst vorliegende Entwurf durch Einfügung von § 9 Nr. 1 Satz 5

Nr. 2 GewStG nachträglich präzisiert wurde, damit die skizzierten unerwünschten Steuergestaltungen punktgenauer erfasst werden.¹¹ Mithin wird deutlich, dass der Gesetzgeber nur bestimmte Gestaltungen von der Norm erfasst wissen wollte. Als Missbrauchsvermeidungsvorschrift ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG daher unter Berücksichtigung des gesetzgeberischen Willens eng auszulegen.¹²

Die Versagung der gewerbesteuerlichen Begünstigung des Gewinns aus der Veräußerung von Grundbesitz durch einen vor und nach seinem Formwechsel zur Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung grundsätzlich berechtigten Rechtsträger lässt sich unter dem Gesichtspunkt der Missbrauchsvermeidung indes nicht rechtfertigen. Schließlich handelt es sich bei einem Formwechsel nicht um eine missbräuchliche Gestaltung zur Umgehung der Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinne. Denn dieser bringt keine Gefährdung des Gewerbesteueraufkommens mit sich, sofern bei dem formwechselnden Rechtsträger aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen der erweiterten Kürzung de facto schon keine gewerbesteuerlich verhafteten stillen Reserven im Grundbesitz gegeben sind. Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei Ansatz der gemeinen Werte im Rahmen des Formwechsels die aufgedeckten stillen Reserven des Grundbesitzes beim formwechselnden Rechtsträger ebenfalls der erweiterten Kürzung unterliegen würden.¹³ Wäre die gewerbesteuerliche Begünstigung dieser stillen Reserven hingegen als Folge eines ertragsteuereutralen Formwechsels von der dreijährigen Mindesthaltedauer gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG abhängig und dementsprechend gefährdet, ergäbe sich eine Ungleichbehandlung der Umwandlung zu Buchwerten gegenüber derjenigen zu gemeinen Werten. Durch das Umwandlungssteuerrecht sollten aber gerade wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen steuerlich nicht behindert werden. Dies betrifft insbesondere Fälle wie den vorliegenden Urteils Sachverhalt des FG Köln sowie des FG Berlin-Brandenburg, in denen gerade keine Vermögensübertragung aus einem kürzungsschädlichen Betriebsvermögen in ein kürzungsbegünstigtes Betriebsvermögen stattfindet. Daher können solche Vorgänge auch nicht zu den von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG zu erfassenden missbräuchlichen Gestaltungen zählen.¹⁴

Vor diesem Hintergrund ist die erweiterte Kürzung im Falle der Veräußerung eines unter Berücksichtigung der Besitzzeitanrechnung insgesamt weniger als drei Jahre gehaltenen Grundstücks durch einen zwischenzeitlich formgewechselten

⁸ Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rz. 217.

⁹ Vgl. Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz. 94.

¹⁰ BT-Drucks. 15/4050, 59; FG Berlin-Brandenburg v. 14.2.2017 – 6 K 6283/15, DStRE 2018, 148; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rz. 216.

¹¹ BT-Drucks. 15/4050, 59; vgl. auch BR-Drucks. 605/04, 60 f.

¹² Vgl. hierzu in vergleichbaren Fällen BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474, DStRE 2002, 568 (teleologische Reduktion des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 mangels Missbrauchsfall und gewerbesteuerlicher Verstrickung, II. 2. d) cc) der Urteilsgründe) und BFH v. 7.10.2009 – II R 58/08, BStBl. II 2010, 302, DStR 2009, 2534 (teleologische Reduktion des § 5 Abs. 3 GrEStG mangels „Steuerumgehungsmöglichkeit“, II. 2. der Urteilsgründe); allgemein zur gebotenen engen Auslegung von „Ausnahmenvorschriften“ s. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 355 f.

¹³ Vgl. Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rz. 236.

¹⁴ Siehe hierzu auch Meinung/Glutsch, Ubg 2015, 405.

Rechtsträger nicht durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ausgeschlossen. Mit anderen Worten hängt die Anwendung der erweiterten Kürzung nicht davon ab, dass der Grundbesitz insgesamt länger als drei Jahre gehalten wurde und § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG aus diesem Grund nicht greift.

E. Exkurs: Gewerblicher Grundstückshandel infolge eines Formwechsels?

Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wird lediglich die „Verwaltung und Nutzung“ eigenen Grundbesitzes begünstigt, was entsprechend dem Zweck der Regelung (Rechtsformneutralität) dem ertragsteuerlichen Begriff der Vermögensverwaltung entspricht.¹⁵ Daher darf die Tätigkeit des Unternehmens nicht gewerblicher Art sein, was insbesondere anhand der Grundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel zu beurteilen ist. Ein solcher liegt vor, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung in den Vordergrund tritt.¹⁶ Dies ist nach der Drei-Objekt-Grenze grundsätzlich der Fall, wenn mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs (ca. fünf Jahre) angeschafft bzw. errichtet und wieder veräußert werden. Ist die Drei-Objekt-Grenze gerissen und sind auch die übrigen Gewerblichkeitsvoraussetzungen gem. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt, insbesondere die Gewinnerzielungsabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, liegt eine gewerbliche Betätigung vor.

Bei Beteiligungen an (Grundstücks-)Gesellschaften ist zu beachten, dass ein gewerblicher Grundstückshandel sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene vorliegen kann.¹⁷ Auf Ebene des Gesellschafters sind neben Veräußerungen in eigener Person im Wege einer Gesamtbetrachtung sämtliche Grundstücksveräußerungen mit einzubeziehen, die durch (vermögensverwaltende oder gewerbliche) Personengesellschaften getätigt werden, an denen ein mindestens 10%iges Beteiligungsverhältnis besteht oder eine Beteiligung von weniger als 10 % dem Gesellschafter einen anteiligen Gesellschafts- oder Grundstückswert von mehr als T€ 250 vermittelt.¹⁸ Demgegenüber sind Grundstücksveräußerungen durch Gesellschafter auf der Ebene der Personengesellschaft nicht zu berücksichtigen.¹⁹ Die Veräußerung von entsprechenden Anteilen an Grundstückspersonengesellschaften, ist als anteilige Grundstücksveräußerung anzusehen, wobei für Zwecke der Drei-Objekt-Grenze unter den zuvor genannten Beteiligungsvoraussetzungen so viele Zählobjekte zu berücksichtigen sind, wie sich Grundstücke im Gesellschaftsvermögen befinden.²⁰ Zu beachten ist darüber hinaus, dass es auch auf die Haltedauer der Mitunternehmeranteile ankommen muss.²¹

Im Rahmen des Formwechsels einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, ob die (fiktive) Einbringung von Mitunternehmeranteilen an einer Grundstückspersonengesellschaft auf Ebene des Gesellschafters zu anteiligen Grundstücksveräußerungen führen kann. Dies hätte zur Folge, dass bei einem Formwechsel einer Personengesellschaft, die mehr als drei Objekte hält, allein der Formwechsel zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels führte. Nach der BFH-Rechtsprechung liegt im Falle der (tatsächlichen) Einbringung eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlage) eine im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigende Grundstücksveräußerung vor.²² Grund hierfür

ist, dass es sich bei der Einbringung um einen tauschähnlichen Vorgang und damit einen entgeltlichen Veräußerungsvorgang handelt. Gleiches gilt bei der Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.²³

Wird eine Grundstückseinbringung hingegen anlässlich eines Formwechsels fingiert, sollte dies für sich genommen nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel führen. So entbindet die Drei-Objekt-Regel nicht von der Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen an eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG. In Formwechselfällen sind insbesondere die Merkmale einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und einer tatsächlichen Vermögensumschichtung mit Gewinnerzielungsabsicht nicht erfüllt.²⁴

Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird.²⁵ Bei gesellschaftsinternen Einlagevorgängen fehlt es allerdings an einer nach außen an den Markt gerichteten Tätigkeit. Soweit der BFH darauf hinweist, dass auch Geschäftsbeziehungen zu nur einem Vertragspartner ausreichen, selbst wenn er an der Möglichkeit der Begründung weiterer Geschäftsbeziehungen zu anderen Personen vertraglich gehindert wird,²⁶ ist ein Einlagevorgang hiermit nicht vergleichbar. Denn bei einer Einlage ist der „Veräußerer“ nicht vertraglich, sondern faktisch daran gehindert, die Tätigkeit gegenüber anderen Personen auszuüben. Der Einlagevorgang kann nicht unter gleichen Bedingungen am „Grundstücksmarkt“ vorgenommen bzw. wiederholt werden und ein potentieller Marktteilnehmer wird nicht die gleiche Gegenleistung (Gewährung von Gesellschaftsrech-

15 BFH v. 13.8.1997 – I R 61/96, BStBl. II 1998, 270, FR 1998, 168.

16 BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 = FR 2017, 490; BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, FR 2013, 418 m. Anm. *Kanzler* = DStR 2013, 126.

17 BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434 = FR 2004, 542 Rz. 14.

18 Vgl. nur BFH v. 22.8.2012 – X R 24/11, BStBl. II 2012, 865, FR 2013, 124 m. Anm. *Hartrott*; BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434 = FR 2004, 542 Rz. 17; *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 15 EStG Rz. 133.

19 Vgl. BFH v. 17.12.2008 – IV R 72/07, BStBl. II 2009, 529 = FR 2009, 862.

20 BFH v. 29.6.2011 – X R 39/07, BFH/NV 2012, 16; BFH v. 5.6.2008 – IV R 81/06, FR 2009, 128; BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250, FR 2003, 344 (im Streitfall ging es um einen 50%igen Kommanditanteil); vgl. auch BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434 = FR 2004, 542 Rz. 18.; *Wacker* in Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 15 Rz. 74.

21 Vgl. hierzu BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 = FR 1999, 307, DStRE 1999, 169; BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250, FR 2003, 344; *Götz*, FR 2005, 137.

22 BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394, FR 2003, 508.

23 BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95, FR 2016, 469 m. Anm. *Kanzler*; anders wohl bei Einlage in eine Personengesellschaft zum Buchwert ohne Gegenleistung auf Rücklagenkonto: *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 15 EStG Rz. 131a.

24 So *Dorn/Langeloh*, DStR 2016, 1455; zweifelnd auch *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 15 EStG Rz. 131a; a.A. *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG Rz. 24.

25 S. BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394, FR 2003, 508 m.w.N.; vgl. auch BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434 = FR 2004, 542 Rz. 4.

26 BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394, FR 2003, 508.

ten) erbringen können.²⁷ Zudem wird insbesondere bei Formwechseln zu Buchwerten das Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht nicht vorliegen. Da die Frage nach der formwechselbedingten Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels allerdings soweit ersichtlich noch nicht (höchst-)richterlich geklärt ist, sollten entsprechende Umstrukturierungen ggf. durch verbindliche Auskünfte abgesichert werden.

F. Zusammenfassung

Ungeachtet des Umstands, dass der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt umwandlungssteuerlich jeweils eine fiktive Vermögensübertragung darstellt, erfüllt ein Formwechsel nicht das Tatbestandsmerkmal der Übertragung oder Überführung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG. Mithin wird die erweiterte Kürzung im Hinblick auf einen Veräußerungsgewinn nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass der Grundstücksverkauf innerhalb von drei Jahren nach einem Formwechsel erfolgt. Denn § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ist als reine Missbrauchsvermeidungsvorschrift ausgestaltet. Folglich führen Formwechsel kürzungsbegünstigter Rechtsträger nicht zum Vorliegen von Übertragungen oder Überführungen i.S.d. Norm. Insofern ist die erweiterte Kürzung auch im Falle der Veräußerung eines unter Berücksichtigung der umwandlungssteuerlichen Besitzzeitanrechnung insgesamt weniger als drei Jahre gehaltenen Grundstücks durch einen zwischenzeitlich formgewechselten Rechtsträger uneingeschränkt anzuwenden, sofern die iZm. Veräußerungen besonders zu beachtenden übrigen Tatbestandsvoraussetzungen (vor allem das Ausschließlichkeitsgebot) erfüllt sind. Ferner sollte der Formwechsel einer grundstückshaltenden Personen- in eine Kapitalgesellschaft nicht zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels beim Gesellschafter führen.

Dr. Matthias Korff

Steuerberater

Assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg, München/Bonn

Schwerpunkte: Internationales Steuerrecht, Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, Private Equity und Venture Capital

matthias.korff@fgs.de

www.fgs.de



Elias Erdem

Wissenschaftlicher Mitarbeiter

Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Schwerpunkte: Internationales Steuerrecht, Investmentsteuer- und Kapitalmarktrecht

elias.erdem@fgs.de

www.fgs.de



²⁷ Olbricht, DB 1996, 2049 (2053) zur Einbringung von Grundstücken; dagegen auch Krumm in Kirchhof, EStG, 18. Aufl. 2019, § 15 Rz. 123; Carlé, DStZ 2003, 483; Prinz, DStR 1996, 1145.

Ceterum censeo

Gut Ding will Weile haben

SR – Am Donnerstag, dem 10.10.2019 wurde Cato per E-Mail aus dem BMF, wie mehr als 100 weiteren Verbänden und Institutionen, der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht mit dem erstaunlichen und doch recht unmissverständlichen Hinweis übersandt: „Soweit Sie eine Stellungnahme für erforderlich halten, bitte ich diese bis 11. Oktober 2019, 13:00 Uhr (per E-Mail an IVA2@bmf.bund.de) zu senden.“ Auf Nachfrage wurde Cato aus gewöhnlich gut unterrichteter Quelle bestätigt, dass es sich bei der auch in den Augen wohlmeinender Adressaten äußerst knapp bemessenen Frist nicht um eines der üblichen im Gesetzgebungsverfahren schon gewohnten Versehen gehandelt hat, dergestalt etwa, dass in Wirklichkeit der 11.11.2019 hätte gemeint sein können; nein, denn – wie zu hören war – sollte „die Sache“ bereits in der auf den 11. Oktober 2019 folgenden Woche „in das Kabinett“. Die Damen und Herren im Kabinett aber hatten Anspruch darauf, ihre Zustimmung zu dem Gesetzeswerk von den eingehenden, tiefeschürfenden und stets weiterführenden Erkenntnissen der Interessenverbände abhängig zu machen.

Nicht die Auftritte der kleinen Schwedin, sondern erst die Ergebnisse der letzten Landtagswahlen hatten den Verantwortlichen klargemacht, dass die ganze leidige Angelegenheit keinen Aufschub mehr duldet. Es sollte doch genügen, sich noch fünf vor Zwölf grün ein-

zufärben, bei der schwarzen Null zu bleiben und die Wähler gleichwohl bei Laune zu halten. Nach Jahrzehnten schöpferischer Ruhe, die allein der Entwicklung überzeugender Lösungen diene, folgt nun deren rasche Umsetzung. Für Cato ist die Nachtsitzung vom 19. September daher nicht Zeichen hektischer Planlosigkeit, sondern der kaum zu entkräftende und damit eindeutige Beleg für die zupackende und zielstrebige Art, Deutschlands Klimaziele bis 2030 auf den Weg zu bringen. Vor diesem Hintergrund erweist sich auch die Frist zur Stellungnahme von doch immerhin mehr als 24 Stunden (Bearbeitungsstand des Referentenentwurfs: 10.10.2019 9:02 Uhr) durchaus als angemessen. Denn auch die zur Stellungnahme Aufgeforderten hatten jahrzehntelang Gelegenheit, sich gedanklich dem Klimaschutz zu widmen und zu der unumstößlichen Erkenntnis zu gelangen, dass den Lösungsvorschlägen der Großen Koalition zuzustimmen ist. Ein einfaches, die Zustimmung signalisierendes „Ja“ aber sollte bis Freitag 13:00 h möglich und zumutbar gewesen sein, zumal das BMF selbst glaubhaft versichert, dass seine Lösungen alternativlos sind (Referentenentwurf, S. 30).

Und in der Tat sind die umfassenden steuerlichen Vorschläge der Referenten zum Klimaschutz gegenüber jeder Kritik erhaben. Die durchaus überschaubaren Maßnahmen sind wahrscheinlich geeignet, die Klimaziele 2030 sehr viel früher, nämlich bereits Ende 2026 zu erreichen. Cato schließt dies aus der vorübergehend (von 2021 bis 2026) einzuführenden Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer um 5 Cent auf 35 Cent und dem gleichfalls befristeten Wahl-

recht, die Mobilitätsprämie i.H.v. 14 Prozent dieser erhöhten Pauschale zu beanspruchen (§ 101 E-EStG). Mit überzeugender Begründung hat das BMF dargelegt, dass diese Maßnahme nicht der Entscheidung des BVerfG zur Pendlerpauschale aus dem Jahr 2008 (BVerfGE 122, 210 [230 ff.]) widerspricht, weil die Begünstigung der Fernpendler nicht der Einnahmeerzielung dient. Der zu erwartende Einwand, dass die geringere Entlastung der Pendler bis zu 20 km als haushaltsschonende Maßnahme doch der Einnahmeerzielung dienen könnte, vermag Cato keineswegs zu überzeugen. Im Gegenteil ist die Maßnahme sachlich gerechtfertigt, weil diese Kurzstrecken ohne weiteres wesentlich preisgünstiger und dazu noch gesundheitsfördernd zu Fuß oder mit dem Fahrrad zurückzulegen sind; insofern erweist sich diese Regelung – wenn auch wohl unbeabsichtigt – sogar als kluge Lenkungsnorm. Im Übrigen können diese Pendler auch den „Personen-

schienebahnfernverkehr“ nutzen, dessen Attraktivität durch den von 19 auf 7 Prozent gesenkten Umsatzsteuersatz für diese Leistungen erhöht werden soll (Referentenentwurf S. 30).

Mit den so eingesparten Geldern wird es dem Steuerpflichtigen ein Leichtes sein, an seinem Häuschen bereits ab 2020 für einen befristeten Zeitraum von 10 Jahren energetische Sanierungsmaßnahmen durchzuführen. Dazu soll ihm je Objekt ein Förderbetrag i.H.v. 20 Prozent der Aufwendungen – höchstens jedoch 20 000 € (über drei Jahre verteilt) – für die begünstigten Einzelmaßnahmen gewährt und so Aufwendungen bis 100 000 € begünstigt werden.

„Gut Ding will Eile haben“

Walter Ludin (OFMCap), Wo sind die Freundbilder?, Stäfa 1994

Rechtsprechung

Körperschaften/Verdeckte Gewinausschüttung

Cash-Pool – unbestimmte Zinsabrede – vGA

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2; KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008 § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5

Wird im Rahmen eines konzerninternen Cash-Pooling-Verfahrens lediglich ein Mindest- und ein Höchstzinssatz vereinbart und verbleibt hiernach ein erheblicher Spielraum für die Berechnung der Zinsvergütung, liegt ein Verstoß gegen die Grundsätze des sog. formellen Fremdvergleichs vor (Anschluss an die ständige Rechtsprechung). *(nicht aml.)*

BFH, Urt. v. 17.1.2018 – I R 74/15

(FG München v. 7.7.2014 – 7 K 2688/11)

Sachverhalt:

- Alleinige Gesellschafterin der Klägerin – Einzelgesellschaft – war im Streitjahr (2009) die P-GmbH (Tochtergesellschaft), deren Anteile wiederum von der A-AG (Muttergesellschaft) gehalten wurden. Die Klägerin war mit der P-GmbH ab dem Wirtschaftsjahr 1.10.2007 bis 30.9.2008 über einen Ergebnisabführungsvertrag organschaftlich verbunden. Am ... meldeten die A-AG und die P-GmbH Insolvenz an. Infolgedessen kündigte die Klägerin den Ergebnisabführungsvertrag mit der P-GmbH mit Wirkung zum ... 2009. Noch im Streitjahr wurde über die Vermögen der A-AG und der P-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet.
- Die Klägerin hatte seit August 2007 am (konzerninternen) Cash-Pooling der A-AG teilgenommen. Schriftliche Vereinbarungen hierzu wurden zwischen der Klägerin und der A-AG nicht getroffen. Nach den Feststellungen des FG München sollten die Cash-Pool-Guthaben i.H.v. ... bis ... % verzinst werden. Die Zinssätze orientierten sich an den Refinanzierungszinsen der A-AG i.H.v. ... bis ... %. Sicherheiten für Forderungen der Klägerin aus dem Cash-Pool wurden nicht vereinbart. Für die Klägerin ergaben sich während der Teilnahme am Cash-Pool

keine Darlehensverpflichtungen. Zeitgleich mit der Insolvenzanmeldung der A-AG wurde das Cash-Pooling beendet. Die Forderungen der Klägerin aus dem Cash-Pool beliefen sich zu diesem Zeitpunkt auf ... €.

Nachdem die Konsolidierungsbemühungen der A-AG gescheitert waren, schrieb die Klägerin die Forderungen sowie eine nicht gesondert ausgewiesene Zinsforderung zum 30.9.2009 in vollem Umfang (... €) ab und meldete die Forderungen zur Insolvenztabelle der A-AG an.

Das FA erkannte im Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr die Teilwertabschreibung der Forderungen aus dem Cash-Pool unter Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des JStG 2008 vom 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150, BStBl. I 2008, 218) – KStG 2002 n.F. – nicht an und rechnete die Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung dem Einkommen der Klägerin wieder hinzu.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG München (Urt. v. 7.7.2014 – 7 K 2688/11) war zwar der Auffassung, dass § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG 2002 n.F. nicht einschlägig sei, weil weder die Klägerin als Darlehensgeberin noch die P-GmbH als dieser nahe stehenden Person an der A-AG als Darlehensnehmerin beteiligt seien, ging aber im Weiteren aufgrund der fehlenden Besicherung der Darlehen von einer vGA an die der Gesellschafterin der Klägerin, der P-GmbH, nahe stehende Person (A-AG) aus.

1. Das angefochtene Urteil des FG war, soweit es über den Bescheid über Körperschaftsteuer 2009 vom 10.8.2011 entschieden hat, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 29.5.2017 getreten. Der Senat hat in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO) entschieden und die Klage abgewiesen.

Aus den Entscheidungsgründen:

► Ob § 8b Abs. 3 KStG im Streitfall erfüllt ist, kann dahinstehen

- 12 a) Dem FG ist darin beizupflichten, dass die Klägerin der A-AG nach der konzerninternen Cash-Pooling-Abrede Liquidität in Form von (Geld-)Darlehen zur Verfügung gestellt hat (vgl. Urteil des BGH v. 16.1.2006 II ZR 76/04, BGHZ 166, 8; Senatsbeschluss BFH v. 10.12.2001 – I B 43, 44/01, BFH/NV 2002, 536; BFH, Urt. v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BFHE 217, 531 = BStBl. II 2007, 645 = FR 2007, 1028). Die Vorinstanz hat weiterhin die Gewinnminderung aufgrund der Teilwertabschreibung der Darlehensforderung aus dem Cash-Pool bei der Einkommensermittlung der Klägerin berücksichtigt und hierzu ausgeführt, dass insoweit das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG 2002 n.F. nicht eingreift, weil die Klägerin als Darlehensgeberin zu keinem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar an der A-AG als Darlehensnehmerin beteiligt gewesen sei und sog. Upstream-Darlehen weder vom Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. noch von der Erweiterung des Anwendungsbereiches des Satzes 4 auf Darlehensgewährungen durch nahe stehende Personen in § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG 2002 n.F. erfasst würden. Ob Letzterem zuzustimmen ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, da die mit der Teilwertabschreibung verbundene Gewinnminderung – wie von der Vorinstanz im Ergebnis zutreffend entschieden – jedenfalls durch den außerbilanziellen Ansatz einer vGA zu neutralisieren ist (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

► Denn die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind erfüllt, ...

- 13 b) Unter einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft nach ständiger Spruchpraxis des Senats eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, seit Urteil BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BFHE 89, 208 = BStBl. III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ebenfalls ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil BFH v. 11.11.2015 – I R 5/14, BFHE 252, 353 = BStBl. II 2016, 491 = FR 2016, 809).

► ... obwohl die Zuwendung nicht unmittelbar gegenüber dem Gesellschafter erbracht wurde

- 14 aa) Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahe stehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters

einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahe steht, nicht gewährt hätte (Senat, BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BFHE 182, 184 = BStBl. II 1997, 301 = FR 1997, 350 m.w.N.).

► Die Voraussetzungen des formellen Fremdvergleichs ...

bb) Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA ferner dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt – sog. formeller Fremdvergleich – (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BFHE 185, 224 = BStBl. II 1998, 545 = FR 1998, 625; v. 27.3.2001 – I R 27/99, BFHE 195, 228 = FR 2001, 784 m. Anm. Pezzer = BStBl. II 2002, 111, jeweils m.w.N.). Zu berücksichtigen ist hierbei allerdings, dass das Fehlen von Nebenabreden nicht zwangsläufig mit der Annahme einer vGA und damit einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zuwendung einhergeht. Vielmehr bedarf es in einem solchen Fall der Gesamtwürdigung der Abrede und ihrer tatsächlichen Handhabung; auch können die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs ergänzend heranzuziehen sein (Senatsurteile BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BFHE 152, 74 = BStBl. II 1988, 301 = FR 1988, 136; v. 29.4.1992 – I R 21/90, BFHE 168, 151 = BStBl. II 1992, 851 = FR 1992, 594; s.a. Senatsbeschluss BFH v. 13.3.1997 – I B 124/96, BFH/NV 1997, 712).

► ... sind im Streitfall nicht erfüllt

cc) Der Senat stimmt dem FG zwar darin zu, dass das der A-AG eingeräumte Cash-Pool-Darlehen i.V.m. der Teilwertabschreibung zu einer vGA geführt hat. Insoweit ist weder die Vermögensminderung noch die Stellung der A-AG (Konzernmutter) als eine der Gesellschafterin der Klägerin (P-GmbH) nahe stehende Person im Streit. Soweit die Vorinstanz das Vorliegen einer vGA jedoch in materieller Hinsicht aus dem Umstand der fehlenden Besicherung dieses Darlehens abgeleitet hat, ist hierauf im Streitfall nicht einzugehen. Vielmehr ergibt sich der Anfall einer vGA vorliegend bereits daraus, dass die Darlehensabrede nicht den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs entspricht.

► Eine dem Grunde und der Höhe nach klare und eindeutige Vereinbarung ...

(1) Hiernach muss eine im Hinblick auf die Vergütung des beherrschenden Gesellschafters getroffene Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter dem Grunde und der Höhe nach klar und eindeutig sein. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) der Vergütungsansprüche des Gesellschafters (Senatsurteile BFH v. 27.2.1985 – I R 187/81, BFH/NV 1986, 430, m.w.N.; v. 11.12.1985 – I R 164/82, BFHE 146, 126 = BStBl. II 1986, 469 = FR 1986, 331, unter I.2. der Gründe; v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63).

► ... liegt im Streitfall nicht vor

- 18 (2) Im Streitfall wird dem nach den bindenden Feststellungen des FG nicht genügt. Hiernach sollten die Cash-Pool-Darlehen mit Sätzen zwischen ... bis ... % verzinst werden. Diese sollten sich an den Refinanzierungskosten der A-AG i.H.v. ... bis ... % orientieren. Der Senat vermag hierin – mangels weiterer konkretisierender Abreden – keine im Vorhinein gefasste klare und eindeutige Vereinbarung der Pflichten des jeweiligen Darlehensnehmers zu sehen. Letzteres erfordert nach ständiger Rechtsprechung, dass die Berechnungsgrundlagen in der Weise vereinbart werden, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann und es deshalb auch keiner Ermessensausübung durch die Geschäftsführung oder die Gesellschafterversammlung bedarf (Senatsurteile BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BFHE 168, 151 = BStBl. II 1992, 851 = FR 1992, 594; v. 17.12.1997 – I R 70/97, BFHE 185, 224 = BStBl. II 1998, 545 = FR 1998, 625; v. 1.4.2003 – I R 78/02, I R 79/02, BFH/NV 2004, 86, unter III.3. der Gründe, m.w.N.). Dem wird durch die Festlegung eines Mindest- und eines Höchstzinssatzes nicht entsprochen. Auch kann der Cash-Pool-Abrede kein Hinweis auf einen bestimmten Referenzzinssatz der A-AG entnommen werden; ebenso bleibt unklar, ob die Zinsvereinbarung an die Bonität der Darlehensschuldnerin gekoppelt war.

► Es fehlt an der eindeutigen und klaren Bestimmung einer Hauptleistungspflicht

- 19 (3) Auch wenn – wie erläutert – nicht jede vertragliche Regelungslücke die Annahme eines Verstoßes gegen den formellen Fremdvergleich trägt, ist im Streitfall jedenfalls – bei der gebotenen Gesamtwürdigung – aus der Unbestimmtheit der Zinsverpflichtung das Vorliegen einer Vorteilszuwendung abzuleiten, die ihre Veranlassung in der Beteiligung der P-GmbH an der Klägerin hat. Hierfür spricht nicht nur, dass die aufgezeigten Unsicherheiten bei der Bestimmung des tatsächlich geschuldeten Zinses im Zusammenhang mit der signifikanten Spreizung von Mindest- und Höchstzinssatz (annähernd 40 v.H.) zu würdigen ist. Hinzu kommt vor allem, dass die Zinsverpflichtung des Darlehensnehmers keine Nebenrede, sondern eine Hauptleistungsverpflichtung des Darlehensverhältnisses betrifft (§ 488 Abs. 1 Satz 2 BGB; *Palandt/Weidenkaff*, BGB, 77. Aufl., § 488 Rz. 14; zur Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenpflichten s. Senatsurteil BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BFHE 152, 74 = BStBl. II 1988, 301 = FR 1988, 136).
- 20 (4) Nichts anderes lässt sich daraus ableiten, dass dem konzerninternen Cash-Pooling ein Dauerrechtsverhältnis zugrunde liegt, das nach dem Vortrag der Klägerin entsprechend der Praxis gehandhabt worden sei. Die Erwägung lässt außer Acht, dass allein die tatsächliche Durchführung des Cash-Management-Systems keinen Anlass gibt, im Hinblick auf die Vereinbarung der hierbei bestehenden Hauptleistungsverpflichtung von den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs abzurücken.

- WK -



Hinweis: Die Entscheidung wird von *Bärschl/Engelen*, FR 2019, 990 in diesem Heft besprochen.

Gewerbesteuer

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Schuldzinsen bei Cash-Pooling

GewStG § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1; HGB § 355 Abs. 2; BGB § 488

1. Die Grundsätze einer ausnahmsweise zulässigen Saldierung von Zinsaufwendungen bei wechselseitig gewährten Darlehen gelten bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages auch für Darlehen innerhalb eines Cash-Pools.

2. Die vielfältigen wechselseitigen Schuldverhältnisse innerhalb eines Cash-Pools sind im Falle der Saldierung bankarbeitstäglich zusammenzufassen und fortzuschreiben. Nur der für einen dann gegebenenfalls verbleibenden Schuldsaldo entstehende Zins ist hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG. Dieses hinzurechnungsfähige Entgelt ist nicht mit danach entstandenen Guthabenzinsen zu verrechnen. *(alle amtl.)*

BFH, Urt. v. 11.10.2018 – III R 37/17

(FG Niedersachsen v. 14.9.2017 – 6 K 243/14)

Sachverhalt:

Streitig ist, ob bei der Hinzurechnung von Entgelten für Schulden gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung Zinserträge und Zinsaufwendungen innerhalb eines Cash-Poolings zu saldieren sind. Die Klägerin ist eine GmbH. Sie ist Teil einer Unternehmensgruppe, deren Konzernmutter die A-AG (AG) mit Sitz im Ausland ist. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Erbringung von Dienstleistungen an andere Unternehmen der Gruppe. Die Gesellschaften der Gruppe beteiligten sich zur Zins- und Finanzierungsoptimierung an einer Liquiditätsbündelung ihrer Konten (sog. Cash-Pooling). Grundlage des Cash-Poolings war der zwischen der AG und der Klägerin geschlossene Rahmenkreditvertrag vom 1.6.2007. Danach gewährte die AG der Klägerin einen Rahmenkredit, dessen Höhe auf die zum jeweiligen Zeitpunkt erforderlichen Mittel zur Durchführung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Klägerin beschränkt war. Der Darlehenszins betrug ebenso wie der Guthabenzins 5,5 % p.a. Die technische Abwicklung erfolgte im Wege eines automatischen Cash-Management Systems (ACMS) über ein oder mehrere ACMS-Verrechnungskonten. Der Darlehensgeber legte die Kreditinstitute und Konten fest, über die die Abwicklung erfolgen sollte. Es galten die Sondervereinbarungen der Cash-Concentrating Verträge der jeweiligen Kreditinstitute. Zur technischen Abwicklung führte die AG ein oder mehrere Zielkonten bei verschiedenen Kreditinstituten, die Klägerin sowie weitere Tochtergesellschaften führten Quellkonten. Der Saldo der Quellkonten wurde durch das ACMS bankarbeitstäglich auf Null gestellt, indem entweder ein Guthaben auf dem Quellkonto dem Zielkonto der AG gutgeschrieben oder ein negativer Saldo durch Überweisung vom Zielkonto ausgeglichen wurde. Der Kontenausgleich fand unabhängig davon statt, ob ein Guthaben einer Tochtergesellschaft benötigt wurde, um einen Debitsaldo einer anderen Tochtergesellschaft auszugleichen. Die Klägerin und die AG schlossen mit drei Banken Verträge über die dort errichteten Ziel- und Quellkonten ab. Die Konten wurden in unterschiedlichen Währungen (EUR, USD, AUD, GBP)

geführt. Die jeweilige Bank hatte arbeitstäglich die Quellkonten über das Zielkonto auszugleichen.

- 4 Die Klägerin führte in ihrer Buchhaltung für jedes Quellkonto ein gesondertes Verrechnungskonto, berechnete täglich die Zinsen und buchte diese monatlich saldiert als Aufwand oder Ertrag. Für das Streitjahr 2010 wurden aus dem Cash-Pooling Zinserträge i.H.v. ... € und Zinsaufwendungen i.H.v. ... € gebucht. In ihrem auf den 31.12.2010 aufgestellten Jahresabschluss nahm die Klägerin eine Saldierung von Zinsaufwendungen und -erträgen vor und erfasste im Ergebnis keine Zinsaufwendungen. In der Gewerbesteuererklärung für 2010 erklärte die Klägerin Entgelte für Schulden i.H.v. ... €, in denen Zinsaufwendungen aus dem Cash-Pool nicht enthalten waren. Das FA besteuerte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden. Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, dass eine Saldierung der Zinsaufwendungen und -erträge aus dem Cash-Pool gewerbesteuerrechtlich unzulässig sei. Dem folgte das FA und berücksichtigte mit geändertem Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 Entgelte für Schulden gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG i.H.v. ... €. Diesem Betrag lagen die vom Außenprüfer fehlerhaft berechneten Zinsaufwendungen aus dem Cash-Pool i.H.v. ... € zugrunde. Den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 hob das FA auf. Im anschließenden Einspruchsverfahren wies das FA auf den Berechnungsfehler hin. Es berücksichtigte darauf in der Einspruchsentscheidung Entgelte für Schulden i.H.v. ... € (statt bisher ... €), erhöhte den Gewerbesteuermessbetrag von ... € auf ... € und wies den Einspruch ab. Die dagegen gerichtete Klage wies das FG zunächst ab. Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

Aus den Entscheidungsgründen:

Entgegen der Auffassung des FG ist im Rahmen des im Streitfall betriebenen Cash-Poolings bei der Hinzurechnung von Entgelten für Schulden eine Saldierung der Zinsaufwendungen und der Zinserträge nicht ausgeschlossen.

► Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG erfasst ...

- 14 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der nach § 8 Nr. 1 GewStG vorzunehmenden Hinzurechnungen den Betrag von 100.000 € übersteigt.

► ... Entgelte für Schulden

- 15 a) Schuld in diesem Sinne ist eine Belastung des Vermögens, die als betrieblich veranlasste Verpflichtung gegenüber einem anderen rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist (Urteile des BFH v. 29.3.2007 – IV R 55/05, BFHE 217, 103 = BStBl. II 2007, 655 = FR 2007, 979 m. Anm. *Wendt*, Rz. 24, m.w.N., und v. 6.6.2013 – IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810, Rz. 27). Abweichend von der Rechtslage vor dem Erhebungszeitraum 2008 ist es unerheblich, ob es sich bei der Schuld um

eine langfristige Verbindlichkeit (Dauerschuld) oder eine kurzfristige Verbindlichkeit handelt und für welchen Zweck der Gegenwert der Schuld verwendet wurde (*Blümich/Hofmeister*, § 8 GewStG Rz. 36; *Köster* in *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz. 52). Weiterhin ist die Form der Schuldaufnahme ebenso unerheblich wie der Ausweis in der Bilanz (*Köster* in *Lenski/Steinberg*, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz. 55).

► Grundsätzlich ist jede Schuld gesondert zu betrachten (Saldierungsverbot)

b) Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG vorliegen, muss grundsätzlich jedes Schuldverhältnis für sich betrachtet werden. Die Zusammenfassung mehrerer Schuldverhältnisse ist grundsätzlich nicht möglich (Saldierungsverbot; BFH, Urt. v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BFHE 164, 374 = BStBl. II 1991, 765 = FR 1991, 604, Rz. 28 ff.; vom 21.7.2010 – IV R 2/08, BFH/NV 2011, 44, Rz. 23; v. 15.9.2011 – I R 51/10, BFH/NV 2012, 446, Rz. 19). Dies gilt entsprechend für die Entgelte für Schulden, nämlich für die Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital. Dazu zählen in erster Linie die laufenden Zinsen i.S.d. bürgerlichen Rechts (BFH v. 29.3.2007 – IV R 55/05, BStBl. II 2007, 655 = FR 2007, 979 m. Anm. *Wendt* Rz. 19, m.w.N.).

Danach ist grundsätzlich auch eine Saldierung von Schuld- und Habenzinsen ausgeschlossen; dies gilt selbst dann, wenn ein Guthaben- und ein Darlehenskonto in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ohne einander nicht denkbar sind und die Darlehensmittel nur zweckgebunden verwendet werden dürfen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt hinter die von den Vertragsparteien gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung zurück. Es kommt nicht darauf an, wie die Parteien ihre Beziehungen hätten gestalten können, entscheidend ist, wie sie sie gestaltet haben (BFH, Urt. v. 10.11.1976 – I R 133/75, BFHE 120, 545 = BStBl. II 1977, 165, unter Bezugnahme auf das BFH, Urt. v. 6.6.1973 – I R 257/70, BFHE 109, 465 = BStBl. II 1973, 670, Rz. 18 bis 20; *Köster* in *Lenski/Steinberg*, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz. 65).

► Eine Ausnahme gilt, wenn die Schuldverhältnisse wirtschaftlich zusammenhängen

aa) Mehrere Verbindlichkeiten sind allerdings ausnahmsweise als eine einheitliche Schuld zu werten, nämlich dann, wenn die einzelnen Schuldverhältnisse wirtschaftlich zusammenhängen und es dem Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG widerspräche, diesen Zusammenhang unberücksichtigt zu lassen. Dieser Zweck liegt darin, den Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals in vollem Umfang der Besteuerung nach dem Gewerbebetrieb zu unterwerfen („objektive Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs“) und im Wesentlichen eine Gleichstellung von Erträgen aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital herbeizuführen (vgl. BFH, Urt. v. 20.6.1990 – I R 127/86, BFHE 161, 568 = BStBl. II 1990, 915 = FR 1990, 754, Rz. 8; in BFH/NV 2011, 44, Rz. 23, m.w.N.; in BFH/NV 2012, 446, Rz. 19, m.w.N.).

► Voraussetzungen für eine einheitliche Betrachtung

bb) Dementsprechend können nach der ständigen Rechtsprechung des BFH mehrere bei einem Kreditgeber unterhaltene Konten ebenso wie wechselseitig zwischen zwei Personen ge-

bene Darlehen gewerbesteuerrechtlich nur dann als einheitliches Darlehensverhältnis beurteilt werden, wenn sie gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden (BFH, Urt. v. 31.7.1962 – I 255/61 U, BFHE 75, 751 = BStBl. III 1962, 540; in BFHE 109, 465 = BStBl. II 1973, 670; vom 24.5.1989 – I R 85/85, BFHE 158, 79 = BStBl. II 1989, 900 = FR 1990, 55; vom 21.2.1991 – IV R 86/89, BFHE 164, 84 = BStBl. II 1991, 474 = FR 1991, 431; vom 7.9.2005 – I R 119/04, BFH/NV 2006, 606; *Deloitte/Bunzeck*, GewStG, § 8 Nr. 1a Rz. 14).

► **Für Darlehen innerhalb eines Cash-Pool gibt es keine abweichenden Grundsätze**

- 20 c) Für Darlehensgewährungen innerhalb eines Cash-Pools hat der BFH bislang keine hiervon abweichenden Grundsätze aufgestellt (BFH, Beschl. v. 10.12.2001 – I B 44/01, BFH/NV 2002, 536). Die Literatur knüpft an die zivilrechtliche Qualifizierung der Kapitalströme im Cash-Pool als Darlehensverträge an (Urteil des BGH v. 16.1.2006 – II ZR 76/04, GmbHR 2006, 477) und folgt dieser im Zweifelsfall bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung (*Köster* in *Lenski/Steinberg*, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz. 71; *Schnitter* in *Frotscher/Drüen*, GewStG, § 8 Rz. 43; *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, GewStG, 8. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz. 40; *Deloitte/Bunzeck*, a.a.O., § 8 Nr. 1a Rz. 16; *Hidien/Pohl/Schnitter*, Gewerbesteuer, 15. Aufl., S. 531). Eine davon abweichende gewerbesteuerrechtliche Behandlung wird allenfalls hinsichtlich der – hier von der Klägerin nicht wahrgenommenen – Funktion des Cash-Pool-Managers gefordert (s. *Franke/Gageur*, BB 2008, 1704, 1706, und *Köster*, DStZ 2008, 703, 706, die die entsprechende Anwendung des Bankenprivilegs nach § 19 GewStDV befürworten).

► **Vielmehr finden die bisherigen Grundsätze auch im Cash-Pooling Anwendung**

- 21 d) Die bisherigen Grundsätze einer möglichen Zusammenfassung wechselseitig zwischen zwei Personen gewährter Darlehen finden auch auf die im Cash-Pooling wechselseitig gegebenen Darlehen Anwendung. Entscheidend ist danach auch in diesen Fällen, ob die Darlehen gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden.

► **Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen**

- 22 2. Die Entscheidung des FG entspricht nicht diesen Rechtsgrundsätzen. Denn zum einen ist entgegen der Auffassung des FG für die Frage der Saldierung allein auf die entgeltauslösenden Schuldverhältnisse abzustellen. Diese Schuldverhältnisse bestanden nicht zwischen der Klägerin und den Kreditinstituten, sondern allein zwischen der Klägerin und der AG. Zum anderen scheidet eine Saldierung von Zinserträgen und Schuldzinsen bezogen auf ein Quellkonto nicht allein deshalb aus, weil verschiedene, isoliert voneinander zu erfassende Schuldverhältnisse vorliegen. Die Saldierung setzt eigenständige Schuldverhältnisse vielmehr voraus.

► **Durch das Cash-Pooling sind nach den Feststellungen des FG eine Vielzahl von Schuldverhältnissen begründet worden, ...**

a) Durch das Cash-Pooling entstand eine Vielzahl von Schuldverhältnissen i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG zwischen der Klägerin und der AG. 23

aa) Nach den für den Senat mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurde im Streitfall zwischen der AG und der Klägerin durch den Rahmenkreditvertrag vom 1.6.2007 ein als physisches oder echtes Cash-Pooling zu qualifizierendes Verfahren vereinbart, das echte Zahlungsströme zwischen den Quellkonten der Klägerin und den Zielkonten der AG auslöste. Inhalt dieser Vereinbarung ist es, dass der Saldo der von der Klägerin bei den drei Kreditinstituten gehaltenen Quellkonten bankarbeitstäglich auf Null gestellt wird (Zero-Balancing), indem entweder ein vorhandenes Guthaben auf dem von der AG bei dem jeweiligen Kreditinstitut unterhaltenen Zielkonto gutgeschrieben oder ein negativer Saldo durch Überweisung vom Zielkonto der AG ausgeglichen wird. 24

bb) Für jedes der von der Klägerin unterhaltenen Quellkonten wurden hierdurch in zivilrechtlicher Hinsicht bankarbeitstäglich entstehende wechselseitige Gelddarlehen i.S.d. §§ 488 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs zwischen der Klägerin und der AG begründet, indem entweder die Klägerin für die Überweisung eines Guthabensaldos einen Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die das Zielkonto führende AG oder die AG für den Ausgleich eines negativen Saldos einen Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die das Quellkonto führende Klägerin erhielt (zur Qualifizierung als Darlehensverhältnis s. etwa BGH-Urteile BGH v. 16.1.2006 – II ZR 76/04, GmbHR 2006, 477, Rz. 12 – Cash Pool I –; v. 20.7.2009 – II ZR 273/07, DStR 2009, 1858 – Cash Pool II –; BFH, Urt. v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BFHE 217, 531 = BStBl. II 2007, 645 = FR 2007, 1028, Rz. 17; *Freitag* in *Staudinger*, § 488 BGB Rz. 92; *Pech/Reiners* in *Ekkenga/Schröer*, Handbuch der AG-Finanzierung, 2014, Kapitel 14, Rz. 503; *Altmeyden*, ZIP 2006, 1025 f.; *Avvento*, Das Gebot der Vollwertigkeit im GmbH- und Aktienrecht, 2015, S. 95). 25

cc) Weiter hat das FG festgestellt, dass hinsichtlich der bankarbeitstäglich entstehenden wechselseitigen Darlehensschulden im Rahmenkreditvertrag eine Verzinsung von 5,5 % p.a. vorgesehen war und insoweit täglich für jedes Quellkonto in der Buchführung der Klägerin ein entsprechender Zinsaufwand oder -ertrag gebucht wurde. 26

► **... für die grundsätzlich eine Saldierung der Zinsen in Betracht kommt**

b) Diese wechselseitig gewährten Darlehen waren gleichartig, dienten derselben Zweckbestimmung und wurden auch tatsächlich miteinander verrechnet. Dementsprechend kommt grundsätzlich eine Zusammenfassung der Schuldverhältnisse und eine Saldierung der Zinsen in Betracht. 27

aa) Die wechselseitig gegebenen Darlehen waren gleichartig. Denn sie wurden jeweils zu identischen Zinssätzen gewährt und unterlagen auch im Übrigen durchgängig denselben Vertragsbedingungen. Insoweit unterscheiden sich die hier im Rahmen des Cash-Pooling wechselseitig gewährten Darlehen noch weniger voneinander als etwa der Kontokorrentkredit ei- 28

nerseits und der Trattenkredit andererseits, die zu einem einheitlichen Darlehen zusammengerechnet wurden (BFH, BFHE 109, 465 = BStBl. II 1973, 670). Unerheblich ist insoweit, dass die Konten auch in unterschiedlichen Währungen geführt wurden. Denn auch dann liegen Gelddarlehen vor. Die unterschiedlichen Währungen betreffen lediglich deren Wertansatz.

- 29 bb) Die Darlehen dienten weiter derselben Zweckbestimmung. Denn die Darlehen waren jeweils Instrument der Liquiditätsbündelung im Rahmen des zur Zins- und Finanzierungsoptimierung im Konzern praktizierten Cash-Poolings. So wurden die Guthaben auf den Quellkonten dem Zielkonto gutgeschrieben, negative Salden der Quellkonten durch Überweisungen vom Zielkonto ausgeglichen, und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Guthaben zum Ausgleich von Schuldsalden bei anderen Tochtergesellschaften benötigt wurden. Im Ergebnis sollten mit dem Cash-Pooling die Anspruchsbeziehungen zwischen allen anderen am Cash-Pool beteiligten Tochtergesellschaften und der Bank auf „Null“ gestellt werden (hierzu auch *Altmeppen*, ZIP 2006, 1025, 1026).
- 30 cc) Die Darlehen wurden auch tatsächlich miteinander verrechnet. Denn nach den Feststellungen des FG führte die Klägerin sämtliche Quellkonten zwar ganzjährig getrennt voneinander, verrechnete diese aber buchmäßig am Jahresende. So hatte die Klägerin im Streitjahr 2010 Zinserträge i.H.v. ... € und Zinsaufwendungen i.H.v. ... € verbucht, aber diese zum Jahresende saldiert und in ihrem Jahresabschluss 2010 aus dem Cash-Pooling dementsprechend auch keine Zinsaufwendungen ausgewiesen. Damit wurden offenkundig spätestens zum Jahresende die aus zivilrechtlicher Sicht vorliegenden vielfältigen ausgereichten und empfangenen Darlehen zusammengefasst und gegeneinander verrechnet.

► **Die Schuldverhältnisse sind bankarbeitstäglich zusammenzufassen und fortzuschreiben**

- 31 c) Die Saldierung führt im Ergebnis dazu, dass eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte für Schulden nur insoweit in Betracht kommt, als nach der bankarbeitstäglichen Verrechnung sämtlicher in den Cash-Pool einbezogener Quellkonten ein Schuldsaldo verbleibt. Denn nur dieser spiegelt den bankarbeitstäglichen Fremdfinanzierungsbedarf der Klägerin wider. Demgemäß sind im Rahmen der Saldierung die Vielzahl der Schuldverhältnisse, die zwischen der Klägerin und der AG entstanden waren, für jeden Bankarbeitstag zusammenzufassen, fortzuschreiben und fortlaufend festzustellen, ob und in welcher Höhe die Klägerin gegenüber der AG einen Schuldsaldo aufwies. Nur der für einen dann gegebenenfalls verbleibenden Schuldsaldo entstehende Zins ist hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG.
- 32 Demgemäß führt die Saldierung sämtlicher wechselseitig gegebener Darlehen und die Verrechnung der daraus resultierenden Schuld- und Habenzinsen zwar dazu, dass erhaltene Darlehen zunächst mit einem gegebenenfalls aus diversen vorangegangenen Darlehensausreichungen sich ergebenden positiven Gesamtsaldo zu verrechnen sind. Verbleibt aber durch ein solches empfangenes Darlehen nach der Verrechnung noch immer ein negativer Gesamtsaldo, entfällt dieser nicht etwa rückwirkend durch einen an einem Folgetag entstandenen positiven Saldo. Denn die Grundsätze über die gewerbesteuerrechtliche Saldierung wechselseitig gegebener Darlehen können nicht bewirken,

dass der am Ende eines Tages verwirklichte Tatbestand der Schuld und die dafür entstandenen Entgelte nachträglich entfallen. Dies gilt umso mehr, als nach der Rechtslage ab dem Erhebungszeitraum 2008 die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG nicht mehr danach unterscheidet, ob es sich bei der Schuld um eine langfristige Verbindlichkeit (Dauerschuld) oder eine kurzfristige Verbindlichkeit handelt. Dies entspricht dem Regelungszweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG, der darauf abzielt, den Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals in vollem Umfang der Besteuerung nach dem Gewerbeertrag zu unterwerfen („objektive Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs“) und dabei die Erträge aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital im Wesentlichen gleichzustellen.

Demgemäß lassen die Feststellungen, dass die aus dem Cash-Pooling erwirtschafteten Zinserträge der Klägerin im Erhebungszeitraum 2010 ihre Zinsaufwendungen i.H.v. rund ... € überschritten, nicht den Schluss zu, dass tatsächlich an keinem Bankarbeitstag in 2010 die Klägerin gegenüber der AG keinen Schuldsaldo aufwies. So ist es nicht ausgeschlossen, dass etwa die Zinsaufwendungen i.H.v. rund ... € im Wesentlichen in den ersten Monaten des Jahres aufgelaufen waren und erst in den nachfolgenden Monaten der darüber hinausgehende Zinsertrag von rund ... € erwirtschaftet wurde.

► **Das FG muss im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen treffen**

3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat auf Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht bisher noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob und gegebenenfalls inwieweit sich die auf den verschiedenen Quellkonten vorhandenen Guthaben- und Schuldsalden am jeweiligen Bankarbeitstag gegenseitig ausgeglichen haben und in welcher Höhe bezogen auf die Bankarbeitstage die Klägerin gegenüber der AG jeweils einen Schuldsaldo aufwies. Die entsprechenden Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

- NL -



Hinweis: Die Entscheidung wird von *Bärsch/Engelen*, FR 2019, 990 in diesem Heft besprochen.

Gewerbesteuer/Unwandlungen

Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, Begriff der Überführung oder Übertragung, Besitzzeitanrechnung

GewStG § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2, § 9 Nr. 1 Satz 2; UmwStG § 4 Abs. 2 Satz 3, § 23 Abs. 1, § 25 Satz 1

1) Beim identitätswahrenden Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft kann die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gewährt werden. Ein solcher Vorgang stellt mangels Überführung oder Übertragung keinen schädlichen Vorgang i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG dar.

2) Die Besitzzeitanrechnung nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ist auch für die Gewerbesteuer zu beachten. *(alle amtl.)*

FG Köln v. 11.7.2019 – 13 K 2469/17 – Rev. I R 39/19

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten über die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Die Klägerin ist eine im Jahr 2005 unter dem Namen P GmbH & Co. KG zunächst in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft gegründete Objektgesellschaft – im Folgenden für die Zeit vor der Umwandlung: KG –. Ihre Gesellschafter waren die P GmbH als Komplementärin ohne Einlage und die E GmbH mit einer Kommanditeinlage von ... €. Ihr Gesellschaftszweck war der Erwerb, die Errichtung und die Vermietung von Grundstücken, Baulichkeiten und Anlagen aller Art sowie zugehöriger Nebengeschäfte. Tatsächlich hatte sie im Jahr der Gründung Grundstücke in F erworben, Gebäude und Anlagen errichtet und zwecks des Betriebes eines ...marktes an eine zum gleichen Konzern gehörende Gesellschaft vermietet.

Ausweislich der vorliegenden Bilanzen für die Jahre bis 2010 erzielte die KG seither nur Mieterträge aus der Nutzung des entsprechenden Objektes (vgl. Bilanzakte 2005 bis 2010). Aus den vorgelegten Akten ergibt sich, dass hinsichtlich der Erhebungszeiträume 2008 bis 2010 Rechtsbehelfsverfahren wegen der Nichtgewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geführt wurden. Hintergrund war eine in diesen Jahren bestehende Betriebsaufspaltung. Die Verfahren wurden im Konsens beendet (Einspruchsrücknahme am 4.3.2015). Mit dem in der Gesellschafterversammlung vom ... 2011 gefassten Beschluss sowie dessen Eintragung in das Handelsregister am ... 2011 wurde die KG nach §§ 190 ff. i.V.m. §§ 214 ff. UmwG in die Klägerin, also eine GmbH, umgewandelt. Steuerlicher Übertragungstichtag sollte der 31.12.2010, 24 Uhr sein. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Verträge und das Handelsregister Bezug genommen. Zwischen den Beteiligten besteht Einvernehmen hinsichtlich der Zurechnung aller Geschäftsvorfälle im Rückwirkungszeitraum zur Klägerin entsprechend den Regelungen in § 25 i.V.m. § 9 Satz 2 und 3 UmwStG.

Die KG hatte bereits vor dem Umwandlungsbeschluss mit Notarvertrag vom ... 2011 das Objekt F an einen fremden Dritten veräußert. Der aus dem Verkauf resultierende Veräußerungsgewinn i.H.v. ... €, der sich als Differenz zwischen dem Kaufpreis von ... € und dem Buchwert der Immobilie ergab, ist zwischen den Beteiligten unstreitig und wurde in der Buchführung ordnungsgemäß erfasst. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten der Immobilie erfolgte mit der Kaufpreiszahlung am ... März 2011.

Mit Notarvertrag vom ... 2011 hatte die KG außerdem von einer weiteren konzernangehörigen Gesellschaft Grundbesitz in S zu einem Kaufpreis von ... € erworben. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten wurde auf den ...März 2011 vereinbart. Der zwischen der Grundstücksveräußerin und der ebenfalls konzernangehörigen Mieterin, der P1 GmbH (...), bestehende Mietvertrag wurde übernommen und fortgeführt. Der Jahresabschluss 2011 der Klägerin wies neben den laufenden Umsatzerlösen aus Vermietung u.a. sonstige betriebliche Erträge i.H.v. ... € aus. Wegen der Einzelheiten wird auf den Jahresabschluss verwiesen. Im Rahmen ihrer im November 2012 abgegebenen Gewerbesteuererklärung deklarierte die Klägerin einen nach Maßgabe der Regelungen des KStG ermittelten Ge-

winn aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... €, Entgelte für Schulden i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG i.H.v. ... € sowie einen Kürzungsbetrag für die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen i.S.d. § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG i.H.v. ... €. Auf dieser Basis wurde zunächst erklärungsgemäß der Gewerbesteuermessbetrag mit ... € festgesetzt. Die Festsetzung erfolgte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO.

In den Jahren 2015 und 2016 fand bei der Klägerin als konzernangehöriger Gesellschaft eine Prüfung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung H u.a. wegen der Gewerbesteuer des Streitjahres statt. Im Rahmen dieser Außenprüfung vertrat das Prüfungsfinanzamt auf der Basis des unstreitigen Lebenssachverhalts die Auffassung, die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG stehe der Klägerin nicht zu. Dem stehe die Regelung in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG entgegen, wonach die Sätze 2 und 3 der Vorschrift nicht gelten, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus einem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stille Reserven entfallen. Das Grundstück in F sei im Rahmen der Umwandlung in das Betriebsvermögen der Klägerin überführt worden. Dies ergebe sich aus dem gem. § 25 UmwStG sinngemäß anwendbaren § 20 UmwStG. Danach sei die steuerneutrale Übertragung des Grundbesitzes in F im Rahmen der Umwandlung in die Klägerin als Einbringung zu beurteilen. Die bis zum Übertragungstichtag entstandenen stillen Reserven berechnete das Prüfungsfinanzamt mit ... €. Bei der Berechnung wurde davon ausgegangen, dass zwischen dem Übertragungstichtag, dem 31.12.2010, und dem notariellen Rechtsgeschäft am 14.1.2011 keine Wertveränderungen eingetreten seien. Daher müssten von der beantragten Kürzung für Grundstücksunternehmen i.H.v. ... € die bei der Übertragung vorhandenen stillen Reserven i.H.v. ... € gekürzt werden. Es verbleibe lediglich bei einem Kürzungsbetrag i.H.v. ... €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 29.9.2016 verwiesen.

Das FA schloss sich der Auffassung des Prüfungsfinanzamtes an und erließ unter dem 21.2.2017 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid, mit dem der Messbetrag auf ... € festgesetzt wurde. Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenem Einspruch. Sie trug vor, es liege weder eine Überführung noch eine Übertragung i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG vor. Beide Voraussetzungen lägen nicht vor, die Klägerin habe lediglich ihre Rechtsform gewechselt. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der hiergegen erhobenen Klage in vollem Umfang statt.

Aus den Entscheidungsgründen:

Das FA hat der Klägerin bei Ansatz ansonsten unstreitig zutreffend ermittelter Besteuerungsgrundlagen zu Unrecht die – allein streitbefangene – Anwendung der sog. erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verweigert. Der nach § 7 GewStG i.V.m. den Vorschriften des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn der Klägerin sowie die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG sind nach Auffas-

sung beider Verfahrensbeteiligten zutreffend ermittelt worden. Gründe von den ermittelten Werten abzuweichen, sind für den erkennenden Senat nicht ersichtlich.

► **Die Klägerin hat als Grundstücksunternehmen Anspruch auf die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG**

Entgegen der Auffassung des Beklagten steht der Klägerin aber auch die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 GewStG in der ebenfalls rechnerisch unstrittigen Höhe von ... € zu.

Die Klägerin erfüllte im Erhebungszeitraum 2011 zunächst die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Sie war bei Anwendung der einschlägigen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes im Streitjahr 2011 ein Unternehmen, das ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt hat (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).

Die KG ist unstrittig auf der Basis des am ... 2011 gefassten Umwandlungsbeschlusses mit der Eintragung ins Handelsregister am ... 2011 in eine GmbH umgewandelt worden. Bereits im Umwandlungsbeschluss ist der steuerliche Übertragungstichtag auf den ... 2010, 24 Uhr bestimmt worden.

Gemäß § 25 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 9 Satz 3 UmwStG ist danach der Übertragungstichtag in Übereinstimmung mit dem Gesetz auf einen Zeitpunkt innerhalb von acht Monaten vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister bestimmt worden. Nach § 25 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG sind infolgedessen das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Dies gilt, wie sich aus § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG ergibt, mit Einschränkungen hinsichtlich der Entnahmen und Einlagen auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

Danach ist der Klägerin, obwohl sie erst im Verlauf des Erhebungszeitraumes 2011 entstanden ist, die Vermietung des Grundbesitzes in F durch die KG für die Zeit vom 1. Januar bis zum ... März 2011 und die Vermietung des Grundbesitzes in S durch die KG seit dem ... März 2011 (jeweils Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten) zuzurechnen. Sie erfüllt aufgrund der nach § 25 Satz 1 UmwStG entsprechend geltenden Fiktion des § 20 Abs. 5 UmwStG, wie vom GewStG gefordert (vgl. dazu z.B. BFH, Urt. v. 26.2.2014 – I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395; Urteil des erkennenden Senats FG Köln v. 29.4.2015 – 13 K 2407/11, EFG 2015, 1552), gleichermaßen qualitativ, quantitativ und zeitlich die Voraussetzung der ausschließlichen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes.

Es liegt im Erhebungszeitraum insbesondere keine Lücke bei der Grundbesitzvermietung vor. Entscheidend ist insoweit das wirtschaftliche Eigentum an den vermieteten Immobilien. Danach hat die Klägerin den streitbefangenen Grundbesitz in F bis zum ... März 2011 und den Grundbesitz in S seit dem ... März 2011 vermietet. Es ergibt sich keine Lücke, in der ggf. nur Kapitalvermögen verwaltet worden wäre.

► **§ 9 Nr. 1 Satz 5 Satz 2 GewStG steht der erweiterten Kürzung nicht entgegen, ...**

Entgegen der Auffassung des Beklagten wird die Gewährung der sog. erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch nicht durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ausgeschlossen.

Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG gilt Satz 2 nicht, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stille Reserven entfallen.

Zwar enthält der Gewerbeertrag der Klägerin im Streitzeitraum dem Grunde und der Höhe nach unstrittige Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven. Im Rahmen der Umwandlung ist der Buchwert bezüglich des hier streitbefangenen Grundstücks nach § 25 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG fortgeführt worden. Dieser lag unter dem Teilwert. Die stillen Reserven sind unstrittig mit ... € berechnet worden.

► **... denn der Grundbesitz ist i.S. der Vorschrift nicht überführt oder übertragen worden**

Es fehlt aber die weitere Voraussetzung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG, der insoweit voraussetzt, dass der betreffende Grundbesitz innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist.

Ausgehend von der wohl herrschenden Meinung ist der Klage bereits stattzugeben, weil keine Überführung oder Übertragung im Sinne § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG vorliegt.

Das FG Berlin-Brandenburg hat zu dem umgekehrten Fall der Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG in EFG 2017, 744 entschieden, eine identitätswahrende Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG sei nicht als eine Übertragung oder Überführung der Wirtschaftsgüter der GmbH auf die KG zu werten.

► **Es fehlt an einem Rechtsträgerwechsel mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums**

Die Begründung beruht im Kern auf der Überlegung, die Begriffe „überführt“ und „übertragen“ orientierten sich an dem einkommensteuerlichen Verständnis. Die Übertragung erfordere einen Rechtsträgerwechsel mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. dazu z.B. Roser in Lenski/Steinberg, GewStG (Stand November 2017), § 9 Nr. 1 Rz. 217; Schnitter in Frotscher/Drüen, GewStG (Stand September 2017), § 9 Rz. 94; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl. 2017, § 9 Nr. 1 Rz. 35). Die Überführung verlange einen Wechsel der steuerlichen Zuordnung zu einem Betriebsvermögen ohne Rechtsträgerwechsel (vgl. dazu z.B. Roser, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 217; Schnitter, a.a.O., § 9 GewStG Rz. 94; Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 35).

Das FG Berlin-Brandenburg begründet seine Entscheidung weiterhin damit, dass das Umwandlungsrecht von der zivil-

rechtlichen Identität der beiden Gesellschaften ausgehe, wie sich aus § 190 UmwG i.V.m. § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG entnehmen lasse. Damit bedürfe es auch im Fall der sog. kreuzenden Umwandlung zivilrechtlich keines Vermögensübergangs. Der in § 9 UmwStG i.V.m. den §§ 3 ff. UmwStG fingierte Vermögensübergang führe auch nicht zu einer gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG schädlichen Übertragung oder Überführung der Wirtschaftsgüter der Kapital- auf die Personengesellschaft, weil diese Fiktion nur für Zwecke des Umwandlungssteuerrechts (Wechsel der Besteuerungskonzepte bei Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft) Bedeutung entfalte. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG setze demgegenüber eine tatsächliche Überführung oder Übertragung aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen voraus. Die Umwandlung führe mangels eines „Vermögenswechsels“ nicht zu einer Übertragung oder Überführung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG (vgl. wegen der ausführlichen Begründung FG Berlin-Brandenburg, EFG 2017, 744 Rz. 25 bis 32 m.w.N.).

Der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg hat sich die überwiegende Literatur (vgl. z.B. *Wagner* in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, GewStG, 2019, § 9 Nr. 1 Rz. 136; *Schnitter*, a.a.O., § 9 GewStG Rz. 94; *Gosch* in *Blümich, EStG/KStG/GewStG* (Stand Februar 2019), § 9 GewStG Rz. 111b; *Roser*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 217; a.A. *Güroff*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 35) angeschlossen.

Da § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG keine Beschränkung im Hinblick auf die Rechtsform der übernehmenden Gesellschaft enthält und daher nach der vom Senat geteilten überwiegenden Auffassung auch eine Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft von der Norm erfasst wird (vgl. dazu z.B. *Wagner*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 136; *Güroff*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 35; *Dötsch/Pung*, DB 2005, 10, 14; *Schnitter*, a.a.O., § 9 GewStG Rz. 94; zweifelnd *Roser*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 219), sieht der Senat keine Veranlassung, in dieser Frage von der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg abzuweichen.

► Allerdings bestehen Zweifel an dieser Auffassung

Allerdings erscheint es zweifelhaft, einerseits die Fiktionen des Umwandlungssteuerrechtes, hier also insbesondere die steuerliche Rückwirkung nach §§ 25, 20 Abs. 5 UmwStG, die aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG grundsätzlich auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer gelten, anzuwenden und andererseits die steuerrechtlich durch den (Rechtsgrund-)Verweis (vgl. dazu den das Senatsurteil FG Köln v. 10.11.2010 – 13 K 2595/07 bestätigenden BFH, Beschl. v. 8.6.2011 – I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748) des § 25 UmwStG auf die §§ 20 bis 23 UmwStG ebenfalls fingierte Vermögensübertragung (vgl. dazu z.B. *Rabback* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 1 m.w.N.; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG, UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 25 Rz. 3) als für die Gewerbesteuer irrelevant zu qualifizieren.

Zwingend erscheint eine derartige „Rosintheorie“ auch unter Berücksichtigung der vorrangigen Zielsetzung der Übertragungsfiktion zwecks Regelung des Wechsels des Besteuerungsregimes von der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft (vgl. dazu *Gosch*, a.a.O., § 9 GewStG Rz. 111b) aus Sicht des Senates nicht. Denn die abweichend von der handelsrechtlichen Bewertung des Formwechsels umwandlungssteuerrechtlich

vorgegebene Fiktion eines veräußerungsgleichen Vorgangs berücksichtigt, dass Einbringungsgegenstand im Fall des § 20 UmwStG die jeweiligen Mitunternehmeranteile sind. Bei der fiktiven Einbringung ist daher Einbringender nicht die GmbH & Co. KG, sondern ihre Gesellschafter bringen ein. Daraus folgt, dass die ertragsteuerlichen Implikationen des Formwechsels prinzipiell gesellschafterbezogen zu betrachten sind. Der Grundsatz der Identitätswahrung gilt daher insoweit nicht im Steuerrecht (vgl. dazu ausführlich *Kubik/Münch*, Bilanzielle Herausforderungen beim Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine GmbH, BB 2019, 1194).

► Die Klägerin hat das Grundstück aber jedenfalls außerhalb der Dreijahresfrist veräußert

Der Senat kann jedoch die Frage, ob der hier zur Entscheidung stehende Formwechsel von einer KG in eine GmbH entgegen der herrschenden Meinung doch als Vermögensübertragung i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG zu qualifizieren ist, aber letztlich offen lassen. Denn selbst bei Annahme einer Vermögensübertragung wäre der Ausschlussbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG im Streitfall nicht erfüllt. Die Klägerin hätte in diesem Fall das Grundstück außerhalb der Dreijahresfrist veräußert.

► Insoweit kann die Klägerin sich wegen der Besitzzeit auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG berufen

Sie könnte sich wegen der Besitzzeit auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG berufen, der über die nach § 25 Satz 1 UmwStG entsprechend anwendbare Verweisung in § 23 Abs. 1 UmwStG im Streitfall – ebenso wie infolge einer anderen Verweisungskette in dem Fall des FG Berlin-Brandenburg (vgl. dort Rz. 35/36) – anwendbar wäre.

Nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ist in den Fällen, in denen die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist, der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen. Es handelt sich dabei um eine sog. Besitzzeitanrechnung, die auch für die Gewerbesteuer zu beachten ist (vgl. z.B. *Patt* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Körperschaftsteuer (Stand Dezember 2014), § 23 UmwStG Rz. 87; *Rabback*, a.a.O., § 23 UmwStG Rz. 84 ff.; *Widmann* in *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht (Stand Mai 2011), § 23 Rz. 43; *Wochinger* in *Kraft/Edelmann/Bron*, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 23 Rz. 25; *Schmitt*, a.a.O., § 23 UmwStG Rz. 30/30a; *Bilitewski* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, UmwStG, 5. Aufl. 2019 § 23 Rz. 28 ff.). Das Fehlen einer ausdrücklichen gewerbesteuerlichen Regelung, wie sie in den §§ 18 und 19 UmwStG für Umwandlungsvorgänge nach dem Zweiten bis Vierten Teil des Umwandlungssteuergesetzes existiert, schadet insoweit nicht (vgl. z.B. *Patt*, a.a.O., § 23 UmwStG Rz. 86).

Der BFH hat ebenfalls die grundsätzliche Anwendung des § 4 UmwStG für Zwecke der Gewerbesteuer nicht infrage gestellt, auch wenn seine Grundsatzentscheidung zum gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg wegen der auf einen Zeitpunkt bezogenen Regelung zur Ablehnung der Anwendung führte (vgl. BFH, Urt. v. 16.4.2014 – I R 44/13, BStBl. II 2015, 303 = FR 2014, 817 m. Anm. *Nöcker* m.w.N. auch zur Verwaltungsauffassung).

Die KG hat das Grundstück bereits im Jahr 2005 erworben. Bei der Veräußerung im Streitjahr 2011 war daher die erforderliche Besitzzeit von drei Jahren überschritten.

Die Regelung in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG enthält wie für die Anwendung des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG erforderlich und insoweit anders als z.B. § 9 Nr. 2a GewStG keine zeitpunktbezogene Regelung „zu Beginn des Erhebungszeitraums“), sondern eine Regelung zu der für die begünstigte Besteuerung erforderlichen Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen „stille Reserven aus Grundbesitz, der innerhalb von drei Jahren überführt oder übertragen worden ist“). Folgerichtig wird der maßgebliche Zeitraum als Behaltefrist (vgl. *Gosch*, a.a.O., § 9 GewStG Rz. 110; *Schnitter*, a.a.O., §§ 9 GewStG Rz. 93; Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 15/4050, 59) oder Drei-Jahres-Frist (vgl. *Roser*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 218) bezeichnet oder schlicht entsprechend dem Gesetzestext von der Aufdeckung stiller Reserven „innerhalb von drei Jahren“ gesprochen (vgl. *Wagner*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 133; *Güroff*, a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 35).

► **Bei der Umwandlung von PersG'en in KapG'en und KapG'en in PersG'en läuft § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG regelmäßig leer**

Der Senat verkennt nicht, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG damit in den Fällen der Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften (Streitfall) oder Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften (Fallkonstellation, über die das FG Berlin-Brandenburg entschieden hat) nach dem Umwandlungsgesetz und der Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes regelmäßig – bei Erfüllung der Vorbesitzzeiten – leerläuft.

Dabei ist gleichgültig, ob dieses Ergebnis schon wegen der Ablehnung der Subsumtion einer fiktiven Übertragung unter die Begriffe „Übertragung oder Überführung“ oder erst infolge der Besitzzeitanrechnung nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eintritt.

Selbst wenn man mit dem Beklagten davon ausginge, dass auch eine fiktionale Übertragung, wie sie sich aus dem Umwandlungssteuergesetz ergibt, als Übertragung i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG qualifiziert werden kann, was nach Überzeugung des Senats im Rahmen des Wortsinns des Gesetzes liegt, fehlte eine rechtliche Handhabe § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG nicht anzuwenden.

§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG regelt – und dies dürfte zwischen den Beteiligten des Verfahrens unstrittig sein – nicht ausdrücklich die Nichtanwendung der §§ 25, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG. Der Wortlaut enthält auch keine Anhaltspunkte für eine die bezeichneten Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes verdrängende Regelung.

► **§ 9 Nr. 1 Satz 2 Nr. 2 GewStG geht den Regelungen des UmwStG indes nicht vor**

Selbst bei Auswertung der zugänglichen Informationen über das Gesetzgebungsverfahren kann nicht festgestellt werden, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG als spezielleres Gesetz den Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes vorgehen sollte.

Ausweislich der Gesetzesbegründungen in BT-Drucks. 15/3677 vom 6.9.2004, Seite 38 und Drs. 15/4050 vom 27.10.2004, Seite 59 sollte zunächst nur § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG in das Gesetz eingefügt werden. Erst im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens

ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG als speziellere Missbrauchsverhinderungsvorschrift eingefügt worden. Ziel des Gesetzes war, die Umgehung der Gewerbesteuerpflicht bei Kapitalgesellschaften zu verhindern, die Grundstücke vor der Veräußerung in grundstücksverwaltende Personengesellschaften eingebracht hatten.

Dabei ist das Gesetz im Verlauf des Verfahrens genauer auf die bekämpften Umgestaltungen ausgerichtet worden. Insbesondere die in den Anhörungen vertretene Auffassung, der ursprünglich vorgesehene Gesetzestext (vgl. BT-Drucks. 15/3677, 13 und 38) erfasse nicht nur Steuergestaltungen, sondern versage die erweiterte Kürzung bei grundstücksverwaltenden Personengesellschaften auch für die Veräußerung von langjährigem Grundbesitz, führte zu der jetzt zu beurteilenden Gesetzesfassung, mit der die inkriminierten Gestaltungen punktgenauer erfasst werden sollten (vgl. BT-Drucks. 15/4050, 59).

Es ging dabei eindeutig während des gesamten Gesetzgebungsverfahrens um die Verhinderung der Gewerbesteuerpflicht bei der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern. Umwandlungen nach dem Umwandlungssteuergesetz waren nicht erkennbar Gegenstand der Beratungen im Gesetzgebungsverfahren. Anhaltspunkte für eine nur mangelhaft zum Ausdruck gekommene gesetzgeberische Entscheidung zur Verdrängung der Regelungen der §§ 25, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sind daher nicht feststellbar.

► **Auch keine teleologische Reduktion von § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG**

Auch eine Begründung für eine teleologische Reduktion der in § 25 Satz 1 UmwStG angeordneten entsprechenden Anwendung des § 23 UmwStG mit seiner Verweisung auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG lässt sich aus dem Wortlaut und der Gesetzesgeschichte des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG nicht ableiten.

Wie in der mündlichen Verhandlung ausführlich erörtert, würde die Annahme einer verdrängenden Wirkung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG gegenüber der Regelung in § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ebenso wie eine teleologische Reduktion der nach dem Wortlaut einschlägigen §§ 25, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in Fällen der Umwandlung das vom Gesetzgeber u.a. gewünschte Ergebnis, Umgestaltungen bei grundstücksverwaltenden Gesellschaften nicht zu erschweren, konterkarieren.

Es würden nämlich nicht nur Umgestaltungen von nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG privilegierten Gesellschaften in solche, die die Voraussetzungen der Norm erfüllen, erfasst. Vielmehr würde bei einem derartigen Verständnis des Gesetzes auch die ohne Ansatz der Teilwerte erfolgte Umwandlung einer grundstücksverwaltenden Gesellschaft, die die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen konnte, bei Veräußerung von Grundbesitz vor Ablauf der Behaltefrist von drei Jahren zum teilweisen Verlust der erweiterten Kürzung führen.

Ein derartiges Auslegungsergebnis stellte sich nach Überzeugung des Senats nicht mehr als verfassungsmäßige Anwendung freiheitsbeschränkender Steuergesetze, sondern als den Bereich der Rechtsanwendung (vgl. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) überschreitende Rechtsfortbildung und damit als Verstoß gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung dar.

Ein Verstoß eines Gerichts gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bei der über den Wortlaut hinausgehenden Auslegung eines Steuergesetzes kommt nach der einschlägigen Rechtsprechung des BVerfG (vgl. dazu BVerfG, Beschl. v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13, HFR 2017, 172 m.w.N.) insbesondere dann in Betracht, wenn es einen gesetzlichen Steuertatbestand in verfassungswidriger Weise ausweitet oder Steuerbegünstigungsvorschriften in verfassungswidriger Weise einengend auslegt.

Die vom Beklagten im Kern begehrte, über den Wortlaut des Gewerbesteuergesetzes hinausgehende oder das Umwandlungssteuergesetz gegen den Wortlaut reduzierende, Auslegung hält der Senat unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung im Streitfall, wie in anderen Fällen der Umwandlung nach dem UmwG und dem UmwStG, für die nicht einmal festgestellt werden kann, dass der Gesetzgeber das Problem auch nur erkannt hätte, geschweige denn regeln wollte, für nicht begründbar.

Da nur die Verweigerung der zuvor gewährten erweiterten Kürzung Gegenstand des angegriffenen Änderungsbescheides in Gestalt der Einspruchsentscheidung war, ist dem Klagebegehren durch Aufhebung des Änderungsbescheides in Gestalt der Einspruchsentscheidung, wodurch der vorangegangene Gewerbesteuermessbescheid wieder in Kraft tritt, stattzugeben.

– NL –



Hinweis: Die Entscheidung wird von *Korff/Erdem*, FR 2019, 1000 in diesem Heft besprochen.

Kapitaleinkünfte

Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen bis zum 31.12.2004

§ 20 Abs. 1 Nr. 6 (Fassung am 31.12.2004), § 52 Abs. 28 Satz 5

Der Verlust aus dem Rückkauf einer fondsgebundenen Lebensversicherung, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen wurde, ist nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der am 31.12.2004 geltenden Fassung zu berücksichtigen. *(amtl.)*

*BFH, Beschl. v. 24.6.2019 – VIII R 25/16
(FG München v. 14.03.2016 – 9 K 2020/15)*

Ehegattenbesteuerung

Abzug des hälftigen Behinderten-Pauschbetrags bei der Einzelveranlagung von Ehegatten

EStG § 26a Abs. 2, § 33b Abs. 1 bis 3

Nach § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG ist auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten der grundsätzlich einem Ehegatten zustehende Behinderten-Pauschbetrag (vgl. § 33b Abs. 1 bis 3 EStG) bei der Einzelveranlagung der Ehegatten jeweils zur Hälfte abzuziehen. *(amtl.)*

BFH, Urt. v. 20.12.2017 – III R 2/17

(FG Thüringen v. 1.12.2016 – v. 1.12.2016 1 K 221/16, EFG 2017, 405)

Solidaritätszuschlag

Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer

AO § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; FGO § 68 Satz 1, § 121 Satz 1, § 122 Abs. 2 Satz 1, § 127; EStG § 2 Abs. 6, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2, § 32 Abs. 6, § 32d Abs. 1, § 35, § 51a Abs. 2 Satz 3, § 52 Abs. 50a Satz 2; SolZG § 1 Abs. 5 Satz 1, § 3, § 4; GewStG § 16 Abs. 4 Satz 2; GG Art. 100 Abs. 1 Satz 1; BVerfGG § 13 Nr. 11, § 80 Abs. 1

Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags bei Fehlen gewerblicher Einkünfte ohne Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu ermitteln ist. *(amtl.)*

BFH, Urt. v. 14.11.2018 – II R 64/15

(FG Baden-Württemberg v. 28.4.2014 – 13 K 1894/13)

Sachverhalt:

Die Kläger sind verheiratet und werden im Streitjahr 2011 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Mit Bescheid vom 15.2.2013 setzte das FA für ein tariflich zu versteuerndes Einkommen von 51.068 € u.a. Einkommensteuer i.H.v. 12.578 € sowie einen Solidaritätszuschlag i.H.v. 571,72 € fest. In das zu versteuernde Einkommen waren Einkünfte aus nichtselbständiger und aus selbständiger Arbeit eingegangen. Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren nicht darunter. Mit Einspruch und Klage machten die Kläger geltend, die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung führe, da die so geminderte Einkommensteuer ihrerseits Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags sei, zu einer Begünstigung von Gewerbetreibenden und einer entsprechenden, nicht gerechtfertigten Benachteiligung aller anderen Steuerpflichtigen beim Solidaritätszuschlag. Sie beehrten daher zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags eine Schatten-Anrechnung nach § 35 EStG. Dabei gingen sie davon aus, ihre Einkünfte wären solche aus Gewerbebetrieb gewesen, ermittelten auf dieser Grundlage einen fiktiven Anrechnungsbetrag und daraus folgend eine Minderung des Solidaritätszuschlags auf der Basis des 3,8-fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags. Das Finanzgericht wies die Klage hinsichtlich des Solidaritätszuschlags als unbegründet ab. Auch die Revision beim BFH hatte keinen Erfolg.

Aus den Entscheidungsgründen:

Der Solidaritätszuschlag ist zutreffend festgesetzt worden. § 3 SolZG ist im Zusammenwirken mit § 35 EStG nicht verfassungswidrig.

► Die Höhe des festgesetzten SolZ entspricht der gesetzlichen Regelung

1. Die Höhe des festgesetzten Solidaritätszuschlags entspricht dem Wortlaut der maßgebenden Gesetze.

12 Der Solidaritätszuschlag beträgt nach § 4 Satz 1 SolZG 5,5 % der Bemessungsgrundlage. Er bemisst sich nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG vorbehaltlich der Abs. 2 bis 5, soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, nach der nach Abs. 2 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 EStG unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG in allen Fällen des § 32 EStG festzusetzen wäre (§ 3 Abs. 2 SolZG). Der festgesetzte Solidaritätszuschlag i.H.v. 571,72 € ist zutreffend aus der festgesetzten Einkommensteuer abgeleitet (zu versteuerndes Einkommen unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG = 46.396 €; darauf entfallende Einkommensteuer 10.395 € x 5,5 % = 571,72 €).

► **Dem Grunde nach ist der Erhebung des SolZ im Streitjahr (2011) zulässig**

13 2. Die Erhebung eines Solidaritätszuschlags ist dem Grunde nach auch im Streitjahr verfassungsgemäß. In den Urteilen BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685 sowie v. 21.7.2011 (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BFHE 234, 250 = BStBl. II 2012, 43 = FR 2011, 896 m. Anm. *Kanzler*) hat der BFH ausgeführt, die Erhebung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe sei in den damaligen Streitjahren 2005 und 2007 verfassungsgemäß gewesen. Er hält hieran auch für das vorliegende Streitjahr 2011 fest. Die dortigen Erwägungen haben ihre Gültigkeit behalten.

► **Die Belastungsunterschiede zwischen Gewerbesteuerpflichtigen und nicht Gewerbesteuerpflichtigen sind verfassungsgemäß**

14 3. Die aufgrund § 3 SolZG und § 35 EStG auftretenden Belastungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen, die Gewerbesteuer zu zahlen haben, und denen, die andere tariflich zu versteuernde Einkünfte in derselben Höhe erzielen, führen nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelungen.

► **GewSt-Pflichtige sind beim SolZ durch § 35 EStG begünstigt**

15 a) Beim Solidaritätszuschlag sind Steuerpflichtige, die Gewerbesteuer zu zahlen haben, begünstigt. Bei der Gesamtbelastung, bestehend aus Einkommensteuer, ggf. Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag, hängt die Mehr- oder Minderbelastung von dem jeweiligen Gewerbesteuerhebesatz ab. Beträgt dieser weniger als 400,9 %, ist der gewerbesteuerpflichtige Steuerpflichtige begünstigt. Bei Hebesätzen über diesem Grenzwert verhält es sich umgekehrt. Ursächlich für diese Belastungsunterschiede ist auf der einen Seite die Gewerbesteuerbelastung als solche, auf der anderen Seite der Ausgleichsmechanismus des § 35 EStG in der Einkommensteuer und seine Fernwirkung auf den Solidaritätszuschlag.

► **Die ESt-Belastung ist stets niedriger**

16 b) Die reine Einkommensteuerbelastung ist bei Steuerpflichtigen, die Gewerbesteuer zu zahlen haben, aufgrund der Steuerermäßigung nach § 35 EStG stets niedriger als bei denjeni-

gen, die andere tariflich zu versteuernde Einkünfte derselben Höhe erzielen.

aa) Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag), bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Nr. 1) sowie u.a. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Nr. 2) um das 3,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum für das Unternehmen festgesetzten (Nr. 1) bzw. festgesetzten anteiligen (Nr. 2) Gewerbesteuer-Messbetrags. Nach der Formel in § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG begrenzt der Ermäßigungshöchstbetrag die Entlastung durch anteilige Zurechnung der Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des betreffenden Steuerpflichtigen. Gemäß § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ist der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt. Die Vorschrift enthält für die Einkommensteuer eine Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb. Sie kompensiert die Belastung durch Gewerbesteuer durch partielle Anrechnung auf die Einkommensteuer. § 35 EStG ist nach § 52 Abs. 50a Satz 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und damit für das Streitjahr 2011 anzuwenden.

bb) Die Regelung in § 35 EStG hat zur Folge, dass die Einkommensteuer bei Gewerbesteuerhebesätzen von 200 % (Mindestbetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG) bis 380 % zunächst kontinuierlich sinkt. Mit steigenden Hebesätzen steigt die zu zahlende Gewerbesteuer. Wegen der Begrenzung der Anrechnung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG sinkt die Einkommensteuer in diesem Bereich um genau die zu zahlenden Gewerbesteuerbeträge. Bei dem Hebesatz von 380 % erreicht die Einkommensteuerbelastung den niedrigsten Wert. Auf diesem Betrag verharrt sie für alle höheren Hebesätze. Dies wiederum beruht auf der bereits in § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG angelegten Deckelung der Einkommensteuerminderung auf das 3,8-fache des festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags, der einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % entspricht.

Das bedeutet, dass Hebesätze bis 380 % bei der Einkommensteuer zwar vollständig kompensiert, aber niemals überkompensiert werden, während die Kompensation höherer Hebesätze gedeckelt ist (vgl. dazu BFH, Urt. v. 20.3.2017 – X R 62/14, FR 2019, 139 und BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, BFHE 259, 238 und BFHE 258, 258; soweit dort ein Hebesatz von 400 % genannt ist, ist dabei bereits der Solidaritätszuschlag mit einbezogen).

► **Die Belastungsdifferenzen beim SolZ sind Folgewirkung des § 35 EStG**

c) Da der Solidaritätszuschlag – abgesehen von den hier nicht relevanten Besonderheiten in § 4 Satz 2 bis 4 SolZG und § 3 Abs. 2 bis 5 SolZG – lediglich einen prozentualen Aufschlag auf die Einkommensteuer darstellt, bildet er bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb dieselbe hebesatzabhängige Kurve wie die Einkommensteuer, zunächst fallend, sodann stagnierend. Es kommt daher auch hinsichtlich des Solidaritätszuschlags zu Belastungsdifferenzen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den anderen Einkünften, die zu den Belastungsdif-

ferenzen bei der Einkommensteuer proportional sind. Dies ist eine Folgewirkung des § 35 EStG.

► **§ 51a Abs. 2 Satz 3 EStG findet auf den SolZ keine Anwendung**

- 21 d) Die in § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG enthaltene Regelung zur Bemessungsgrundlage der sog. Zuschlagsteuern, namentlich der Kirchensteuer, hat im SolZG keine Entsprechung und ist deshalb auf den Solidaritätszuschlag nicht anwendbar.
- 22 Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern ist die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 EStG unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG in allen Fällen des § 32 EStG festzusetzen wäre (§ 51a Abs. 2 Satz 1 EStG). Gemäß § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG ist § 35 EStG bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Satz 1 nicht anzuwenden. Das bedeutet, dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Steuerermäßigung nach § 35 EStG der festgesetzten Einkommensteuer wieder hinzuzurechnen ist und dass die durch § 35 EStG bewirkte Entlastung bei der Einkommensteuer in der Kirchensteuer nicht fortwirkt. Die Kirchensteuerbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterscheidet sich von der Kirchensteuerbelastung der anderen Einkünfte nicht.
- 23 Da § 3 SolZG eine Spezialregelung für den Solidaritätszuschlag darstellt, kann § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG auf den Solidaritätszuschlag nicht angewandt werden. Dies entspricht auch den Vorstellungen des Gesetzgebers (vgl. BT-Drucks. 14/3762, 4).

► **Die Belastungsdifferenzen zeigen Kurven mit unterschiedlichen Scheitelpunkten**

- 24 e) Eine Gesamtbetrachtung, die neben der Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag auch die mit steigenden Hebesätzen steigende Gewerbesteuer einbezieht, ergibt in Abhängigkeit von den Hebesätzen sowohl für die steuerliche Gesamtbelastung als auch für die Belastungsdifferenzen Kurven, allerdings mit unterschiedlichen Scheitelpunkten.
- 25 aa) Bei der Gesamtbelastung entsteht für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Belastungskurve, die, beginnend bei einem Hebesatz von 200 %, zunächst fällt, bei einem Hebesatz von 380 % ihren Tiefpunkt erreicht und von diesem an mit dem Hebesatz wieder kontinuierlich steigt, und zwar theoretisch unbegrenzt.
- 26 bb) Die Belastungsdifferenz zugunsten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb steigt in der Hebesatzzone von 200 % bis 380 % an und erreicht bei dem Hebesatz von 380 % ihr Maximum, um sodann bei weiter steigenden Hebesätzen rasch wieder zu sinken. Bei einem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % ist Belastungsgleichheit mit den anderen Einkünften und gleichzeitig der Wendepunkt erreicht (vgl. *Schmidt/Wacker*, EStG, 37. Aufl., § 35 Rz. 2). Bis zu diesem Punkt ist die kumulierte Entlastung aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag höher als die Belastung durch die Gewerbesteuer. Weiter steigende Hebesätze führen zu immer weiter steigenden Belastungsdifferenzen zu Lasten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil dann der Vorteil aus dem Solidaritätszuschlag die Belastung aus der Gewerbesteuer nicht mehr auszugleichen vermag.

► **Die in der Hebesatzzone unter 400,9 % bewirkte Begünstigung ist mit dem GG vereinbar**

f) Die durch das Zusammenspiel von § 3 SolZG und § 35 EStG 27 in der Hebesatzzone unter 400,9 % bewirkte Begünstigung der gewerbesteuerpflichtigen Steuerpflichtigen beim Solidaritätszuschlag ist mit dem GG vereinbar.

► **Rspr. des BVerfG vor Inkrafttreten des § 35 EStG**

aa) Das Bundesverfassungsgericht hat – im Zusammenhang 28 mit der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte unter der Rechtslage vor Inkrafttreten des § 35 EStG – folgende Rechtsgrundsätze aufgestellt:

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem 29 Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.

Im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommen- 30 steuerrechts, wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss. Dabei muss eine gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig i.S.v. Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.

Bei der Einkommensteuer liegt die konkrete Ausgestaltung ei- 31 nes für alle Einkünfte geltenden Tarifs grundsätzlich im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, soweit auch im oberen Bereich den Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Wählt der Gesetzgeber für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren (sog. Schemenbesteuerung), muss diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen. Allein die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten (vgl. § 2 Abs. 1 EStG) genügt dafür nicht. Vielmehr gelten für Sondertarife keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips, die durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden müssen. Im Hinblick auf die Belastungsgleichheit macht es keinen Unterschied, ob Einkünfte, die die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren, in unter-

schiedlicher Höhe in die Bemessungsgrundlage einfließen oder ob sie einem unterschiedlichen Tarif unterworfen werden.

- 32 Unabhängig davon, ob mit einer Steuernorm allein Fiskalzwicke oder auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden, ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten: Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Er darf jedoch für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (im Einzelnen BVerfG, Beschl. v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BGBl. I 2006, 1857, unter C.I.1. bis 3., m.w.N.).

► **Rechtfertigung der Begünstigung durch die Gesamtschau von ESt, SolZ und GewSt**

- 33 bb) Nach diesen Maßstäben ist die partielle Begünstigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht verfassungswidrig. Die Rechtfertigung liegt in der Gesamtschau von Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. Sie hängt – entgegen der Rechtsauffassung der Kläger – allein davon ab, ob die partielle Überkompensation der Gewerbesteuer, die bei dieser Gesamtbetrachtung zu verzeichnen ist, ihrerseits den Geboten der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit entspricht.

► **Die bisherige Rspr. des BFH ...**

- 34 (1) Der BFH hat bereits entschieden, dass der Solidaritätszuschlag auch insoweit nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt, als er zusammen mit der Entlastung bei der Einkommensteuer zu Überkompensationen der Gewerbesteuerbelastung führt (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1685). Die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde ist nicht zur Entscheidung angenommen worden (BVerfG, Beschl. v. 10.6.2013 – 2 BvR 1942/11).
- 35 Allerdings bezog sich das BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1685 auf § 35 EStG i.d.F. des Jahres 2005. § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der durch Art. 1 Nr. 21 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuer-senkungsgesetz) v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) eingeführten und bis zum 17.8.2007 geltenden Fassung enthielt eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um das 1,8-fache des jeweiligen Gewerbesteuer-Messbetrags. Gleichzeitig war bis zum Jahre 2007 die Gewerbesteuer im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe abziehbar. § 4 Abs. 5b EStG, der einen Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ausschließt, ist erst durch Art. 1 Nr. 5 des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingefügt worden. Durch das Zusammenspiel von Betriebsausgabenabzug und Entlastung nach § 35 EStG konnte es bei niedrigeren Hebesätzen zu Überkompensationen kommen. Eine dem heutigen § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG entsprechende Vorschrift gab es seinerzeit noch nicht. Diese Überkompensationen

hat der BFH mit Rücksicht auf die Typisierungsbefugnis für verfassungsrechtlich zulässig erachtet.

► **... gilt auch für die Rechtslage nach dem UntStRefG 2008 weiter fort**

- (2) An dieser Einschätzung hält der Senat auch für die Rechtslage nach dem UntStRefG 2008 fest.

Der Gesetzgeber des UntStRefG 2008 bezweckte bei einem 37 bundesweit durchschnittlichen Hebesatz von 400 % mit der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer des Unternehmens als Höchstbetrag eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer (BT-Drucks. 16/4841, 65). Mit § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG hat er eine Vorschrift geschaffen, die zielgenau jegliche Überkompensation im Rahmen der Einkommensteuer gesetzlich ausschließt. Über die Wirkung des § 35 EStG auf den Solidaritätszuschlag kommt es zwar in einer bestimmten Hebesatzzone per Saldo zu einer Begünstigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die über die Belastung aus der Gewerbesteuer hinausgeht, und somit zu einer Überkompensation.

Die Überkompensation ist jedoch auf Hebesätze unter 400,9 % 38 beschränkt. Der (geringfügigen) Gesamtentlastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in dieser Hebesatzzone steht eine bei höheren Hebesätzen ganz erhebliche Mehrbelastung dieser Einkünfte gegenüber.

Gerade im Hinblick darauf, dass die Belastungsungleichheit 39 nicht einseitig ist, sondern sich bei dem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % umkehrt, ist das Regelwerk mit dem Gebot der Folgerichtigkeit noch zu vereinbaren. Der Gesetzgeber war, wie bereits die Beurteilung der Rechtslage vor 2008 als verfassungskonform zeigt, nicht ausnahmslos verpflichtet, Überkompensationen der Gewerbesteuer zu vermeiden. Er war deshalb befugt, dies zwar im Rahmen der Einkommensteuer vorzusehen, aber bei Einbeziehung der Ergänzungsabgabe geringfügige Belastungsdifferenzen durch Vereinfachung und Typisierung hinzunehmen. Der Verzicht darauf, bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags den Ermäßigungsbetrag nach § 35 EStG wieder hinzuzurechnen, ist eine in diesem Sinne gerechtfertigte Vereinfachung. Der Gesetzgeber hat mit der Annahme, dass der bundesweit durchschnittliche Hebesatz bei 400 % liegt, keinen von vornherein atypischen Fall gewählt, und sich so im Rahmen des Zulässigen gehalten. Die abweichenden Überlegungen der Kläger zu einem bundesweit deutlich niedrigeren durchschnittlichen Hebesatz erschließen sich schon rechnerisch dem Senat nicht.

► **Dass der Hebesatz der Wohnsitzgemeinde über 400,9 % liegt, kann dahinstehen**

- g) Aus diesen Gründen kann dahingestellt bleiben, was daraus 40 folgt, dass der Hebesatz der Wohnsitzgemeinde der Kläger über dem für die Gesamtsteuerbelastung maßgebenden Wendepunkt von 400,9 % liegt. Zwar wäre die Gesamtsteuerbelastung der Kläger höher, hätten sie statt der Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit solche aus Gewerbebetrieb erzielt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Solidaritätszuschlag, der Gegenstand des vorliegenden Streits ist, niedriger ausgefallen wäre.

- NL -

Impressum

Gründet 1918 als Deutsches Steuerblatt, fortgeführt 1945 als Finanz-Rundschau. Zitierweise: FR

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Postfach 51 10 26, 50946 Köln · Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln · Geschäftsführender Gesellschafter: Prof. Dr. Felix Hey · Tel. 02 21/9 37 38-9 97 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 02 21/9 37 38-9 43 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung). Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Redaktion: RA Dr. Wolfgang Lingemann (verantwortlich) · Dipl. Ökonom, Dipl. Finw. Thomas Fischer · RA Georg Hecl, Anschrift des Verlags.

Redaktionsassistentz: Dr. Annette Schimmelpfennig, Tel. 02 21/9 37 38-761, Fax 02 21/120 64 34, fr@otto-schmidt.de

Anzeigen: Christian Kamradt (verantw.), Anschrift des Verlages; Verkauf: sales friendly Verlagsgesellschaft, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn · Tel. 02 28/9 78 98-0, Fax 02 28/9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de · gültig ist die Preisliste Nr. 46 v. 1.1.2019.

Druck: rewi Druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57537 Wissen, druckhaus@rewi.de, www.rewi.de.

Erscheinungsweise: Jeweils zum 5. und 20. eines Monats.

Bezugspreis: Jahresabonnement inkl. App-Zugang 382,- € (Print-Anteil 365,- €/Online-Anteil 17,- €**), Einzelheft 18,25 €. **Alle Preise** verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. *7 % oder **19 % sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig). **Bestellungen** bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

ISSN: 2567-4765 (Print) · 2567-4897 (eJournal)

Urheber- und Verlagsrechte: Mit Annahme eines Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz, Blog-Text) geht für die Dauer von vier Jahren das räumlich unbeschränkte, alleinige und uneingeschränkte (ausschließliche), danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Soweit ein

Beitrag zur Lern- und Erfolgskontrolle – auch im Rahmen des Fortbildungsnachweises für einen Fachanwalt gem. § 15 FAO – vorgesehen ist, erstreckt sich die Nutzungsrechtsübertragung auch auf die vom Autor hierzu formulierten Fragen und Antworten. Das Nutzungsrecht umfasst das Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung in gedruckter Form. Zur eigenen Vermarktung, zur gemeinsamen Vermarktung mit einem Kooperationspartner, zur Vermarktung durch ein Unternehmen, an dem der Verlag überwiegend beteiligt ist, und/oder zur Vermarktung durch einen Dritten, den der Verlag hierzu berechtigt, umfasst das Nutzungsrecht ferner insbesondere die Befugnis zur vollständigen oder teilweisen Aufzeichnung in elektronischer Form, zur Programmierung, sonstigen Be- und Verarbeitung für eine elektronische Nutzung einschließlich Zusammenlegung mit anderen Werken zu einem elektronischen Produkt sowie Speicherung in eigenen oder fremden Datenverarbeitungsanlagen, in elektronischen Datenbanken und auf Datenträgern sowie zur Vervielfältigung, Verbreitung einschließlich der öffentlichen Wiedergabe und zur sonstigen Nutzung im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren, insbesondere in elektronischen Offline- und Online-Datenbanken und -Diensten, im Wege von Wiedergabetechniken in körperlicher und/oder nichtkörperlicher Form, im Wege von allen Techniken der Datenübertragung sowie auf Datenträgern, z.B. CD-ROM, DVD, Stick und vergleichbaren Techniken. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung des Zeitschrifteninhalts bedarf einer vorherigen schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

Hinweise für Autoren und Einsender: Bitte senden Sie alle Manuskripte (als Datei per E-Mail), zum Abdruck bestimmte Gerichtsentscheidungen und Leserbriefe unmittelbar an die Redaktion. Bei der Einsendung von Gerichtsentscheidungen sind wir für den Hinweis dankbar, ob sie rechtskräftig sind. Wird im Fall des Abdrucks eine Pauschalvergütung gezahlt, gilt sie für die Übertragung eines ggf. bestehenden Nutzungsrechts mit der Maßgabe, die Entscheidung auch in anderen Print- und elektronischen Produkten des Verlags veröffentlichen zu können.

Jetzt abonnieren!

Diese Vorteile bietet Ihnen ein Abonnement:

- ▶ **Zweimal monatlich** die Zeitschrift – plus Beiträge zum Selbststudium nach § 15 FAO.
- ▶ Zugriff auf das **Beratermodul FR** mit dem FR-Archiv seit 1991 sowie Volltexte zu Gesetzen, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen.
- ▶ Mobile Nutzung über die **Otto-Schmidt-Zeitschriften-App**.



Das kostenlose Probeabo inkl. App und Beratermodul gibt's hier:

www.otto-schmidt.de/fr oder telefonisch beim Aboservice-Telefon 0221 93738-997

Im Andenken an Albert Hensel (*1895, †1933),
einem bedeutenden Wegbereiter der modernen
deutschen Steuerrechtswissenschaft,

schreibt die

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Köln,
unter der Schirmherrschaft
des Präsidenten des Bundesfinanzhofs, Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff,

den

ALBERT-HENSEL-PREIS 2020

aus.

Die Auszeichnung wird auf
der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
am 14. September 2020 in Augsburg zuerkannt
und besteht in einem Geldpreis von 5.000,- €.

Mit diesem Preis soll die hervorragende Arbeit
eines jüngeren Verfassers ausgezeichnet werden,
die einen weiterführenden Beitrag zur rechtswissenschaftlichen
Erforschung des Steuerrechts leistet.

Bewerbungen und Vorschläge können an den Vorsitzenden der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
Herrn Universitätsprofessor Dr. Klaus-Dieter Drüen, Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht
und Öffentliches Recht, Ludwig-Maximilians-Universität München, Professor-Huber-Platz 2, 80539 München,
bis **30. April 2020** gesandt werden.

Es wird gebeten, der Bewerbung drei Exemplare der Arbeit beizufügen sowie die Arbeit als PDF-Datei
an steuerrecht@jura.uni-muenchen.de zu senden.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen
Der Vorsitzende des Vorstandes



Otto Schmidt online

Jetzt NEU!

Beratermodul
➤ **Bordewin/Brandt**
Einkommensteuergesetz



Bordewin/Brandt
EStG
Kommentar

- Großkommentar von *Bordewin/Brandt*, elfmal im Jahr umfassend aktualisiert
- Praxisnahe und ausgewogene Kommentierung
- Mit zahlreichen Beispielen und Einzelfall-ABCs

Nur 59,- € monatlich für 3 Nutzer. Zzgl. MwSt.
www.otto-schmidt.de/bmcfm1

➤ **Kirchhof/Söhn/Mellinghoff**
Einkommensteuergesetz

Kirchhof/Söhn/
Mellinghoff
EStG
Kommentar

- Ausführlicher Kommentar von *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, zehnmal im Jahr umfassend aktualisiert
- Systematisch aufgebaut, wissenschaftlich fundiert und praxisnah ausgerichtet
- Aufzeigen von Lösungswegen bei ungeklärten Rechtsfragen

Nur 69,- € monatlich für 3 Nutzer. Zzgl. MwSt.
www.otto-schmidt.de/bmcfm2

Jetzt 4 Wochen gratis nutzen!

Auf den Blickwinkel kommt es an.

Neuaufgabe



**Kümpel/Mülbert/Früh/Seyfried
Bank- und Kapitalmarktrecht**

Herausgegeben von Prof. Dr. Peter O. Mülbert, RA Prof. Dr. Andreas Früh, RA Dr. Thorsten Seyfried. Bearbeitet von 22 hochspezialisierten Autoren aus dem Bankensektor. 5. Auflage 2019, 2.640 Seiten Lexikonformat, gbd. 299,- €. ISBN 978-3-504-40059-0

Das Werk online
www.otto-schmidt.de/kapmr
www.juris.de/pmbkr

Kümpel/Mülbert/Früh/Seyfried Bank- und Kapitalmarktrecht

Umfassend und aus Bankensicht bündelt der *Kümpel/Mülbert/Früh/Seyfried* das Commercial und Investment Banking in einem Handbuch. Unentbehrlich für Banken, Unternehmen, Börsen, Emittenten, Anleger und deren Berater. Realisiert von hochspezialisierten Autorinnen und Autoren aus dem Bankensektor erläutert das Werk alle Bereiche konsequent und praxisorientiert und verschafft seinen Nutzern so einen signifikanten Wissensvorsprung.

In der runderneuten 5. Auflage ist eine Vielzahl neuer Gesetze und europäischer Verordnungen und Richtlinien eingearbeitet: zum Bankaufsichtsrecht, Zahlungsdiensterecht, Wertpapierhandels- und Marktmissbrauchsrecht, Wohnimmobilienkreditrecht, Depotrecht und vielem mehr. Europäisierung und Digitalisierung krepeln die Branche um. Mit dem *Kümpel* sind Sie gewappnet!

Weitere Informationen und Leseprobe unter www.otto-schmidt.de/kueb5

ottoschmidt