

Geplante Steuerrechtsänderungen

Der Gesetzgeber plant derzeit Änderungen beim Untergang von Verlustvorträgen (§ 8c KStG), der Entstehung von Grunderwerbsteuer bei mittelbaren Änderungen im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG) sowie den Anforderungen an steuerneutrale Einbringungen bzw. Ausgliederungen im UmwStG.

Es nennt sich "**Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**". Am 19. Februar 2015 wurde hierzu ein Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen veröffentlicht und man ist geneigt, beim Lesen des Begriffs "Zollkodex" diesen ohnehin langen Gesetzestitel nicht weiter zu studieren und den Entwurf bei Seite zu legen. Doch der im Vergleich zu anderen Steueränderungsgesetzen nicht besonders umfangreiche Entwurf enthält einige bedeutsame Änderungsvorhaben. Und nicht alle fallen zu Lasten der Steuerpflichtigen aus.

Untergang von Verlustvorträgen

Konzernklausel soll ausgedehnt werden

Eine besonders für Umstrukturierungen wichtige Änderung ist bei § 8c KStG, der Regelung zum Untergang von Verlustvorträgen bei Beteiligungserwerben, geplant. Bereits die aktuelle Fassung enthält in Abs. 1 Satz 5 der Regelung eine Ausnahme für konzerninterne Umstrukturierungen (Konzernklausel). Dort heißt es, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt, wenn an dem übertragenden und an dem überneh-

menden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Damit werden bisher nur solche Umstrukturierungen von § 8c KStG verschont, an denen die börsennotierte Konzernspitze nicht beteiligt ist. Denn ist die Konzernspitze der übertragende oder übernehmende Rechtsträger, sind an diesem Rechtsträger die Aktionäre beteiligt und damit nicht eine einzelne Person zu 100 %. Der Gesetzgeber hat jedoch erkannt, dass es sich auch in diesen Fällen um konzerninterne Maßnahmen handelt, für die es keinen Grund gibt, sie anders zu behandeln als die schon bisher in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG geregelte Fallkonstellation. Daher sollen zukünftig

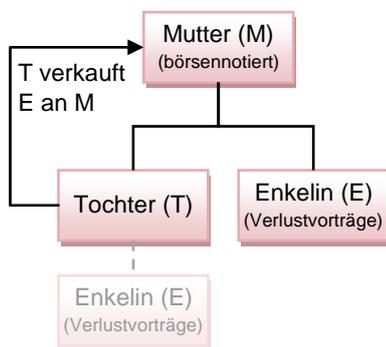
Was ist geplant?

- Ausdehnung der Konzernklausel in § 8c KStG auf Konzernspitze und Personenhandelsgesellschaften
- "Präzisierung" von § 1 Abs. 2a GrEStG bei der Frage, wann ein mittelbarer Gesellschafterwechsel vorliegt; Gesetzgeber will Folgen jüngster BFH-Rechtsprechung beseitigen
- Einschränkung der Steuerneutralität bei Einbringungen bzw. Ausgliederungen (UmwStG)

auch solche Transaktionen begünstigt werden, bei denen der Erwerber am übertragenden Rechtsträger bzw. der Veräußerer an dem übernehmenden Rechtsträger zu 100 % beteiligt ist.

Beispiel

Das folgende Schaubild zeigt einen typischen Fall, der bisher von der Konzernklausel nicht erfasst ist, zukünftig aber erfasst sein soll.



Bisher wären die Verlustvorträge bei E (vorbehaltlich stiller Reserven) aufgrund des Verkaufs an M untergegangen. Zukünftig würden sie erhalten bleiben.

Zudem soll die Konzernspitze zukünftig auch aus einer Personenhandels-gesellschaft bestehen können. Bisher wurden diese Fälle nicht von der Konzernklausel erfasst, da eine Personenhandels-gesellschaft nicht als "dieselbe Person" im Sinne der Regelung angesehen wurde.

Rückwirkende Anwendung

Die Regelung ist zu begrüßen, zumal die neue Regelung rückwirkend auf alle Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden sein soll. Etwaige Bescheide, die betroffen sein könnten, sollten daher unbedingt offen gehalten werden.

Allerdings ist die Formulierung unglücklich, da von "Erwerb" und "Veräußerung" gesprochen wird. Nicht gänzlich eindeutig ist daher, ob zukünftig z.B. auch ein Upstream-Merger von der Regelung erfasst sein wird.

§ 1 Abs. 2a GrEStG

Wann liegt bei Personengesellschaften ein mittelbarer Gesellschafterswechsel vor?

Zu dieser Frage hatte der BFH mit Urteil vom 24. April 2013 entschieden, dass durch alle Personen- und Kapitalgesellschaften durchgeschaut werden müsse und sich auf der obersten Stufe (natürliche Personen oder z.B. Stiftungen) 100 % der Gesellschafter ändern müssten. Erst dann gelte eine unmittelbar beteiligte Gesellschaft als neue Gesellschafterin.

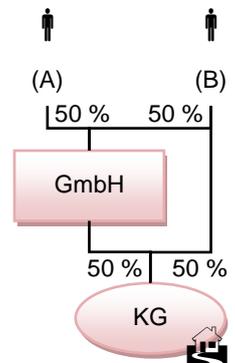
Dies widersprach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung, die der Gesetzgeber nunmehr durch eine gesetzliche Regelung "wiederherstellen" möchte. Der Gesetzentwurf spricht von "Präzisierung". Die bisher geplante Rückwirkung auf alle Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2001 verwirklicht wurden, ist allerdings nicht mehr vorgesehen.

Um die "Präzisierung" zu erreichen, soll § 1 Abs. 2a GrEStG um eine Definition für "mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand" ergänzt werden. Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand beteiligter Personengesellschaften sollen demnach durch Multiplikation der Prozentsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt werden. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft soll in vollem Umfang als neue Gesellschafterin gelten, wenn an ihr mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Dies soll auf höheren Ebenen entsprechend gelten.

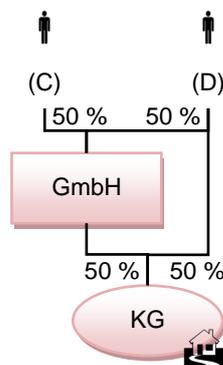
Offene Fragen

Im vorgeschlagenen neuen Gesetzeswortlaut nicht geregelt wird allerdings die auch nach der BFH-Entscheidung offen gebliebene Frage, ob und, wenn ja, in welcher Weise für diese mittelbaren Änderungen auch der Fünfjahreszeitraum gilt.

Beispiel: An einer KG ist B mit 50 % beteiligt. Die anderen 50 % werden von einer GmbH gehalten, an der A und B zu jeweils 50 % beteiligt sind.



Nun überträgt A im Jahr 1 seinen 50 % GmbH-Anteil an C. Nach weiteren 6 Jahren überträgt B sowohl seinen Anteil an der GmbH als auch an der KG auf D.



Würde die GmbH als neuer Gesellschafter gelten, wären 100 % der

Anteile an der KG im Jahr 7 auf ein Schlag und damit innerhalb von 5 Jahren auf neue Gesellschafter übertragen worden und der Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG wäre erfüllt. Ob die GmbH allerdings als neuer Gesellschafter gilt, hängt davon ab, ob mindestens 95 % ihrer Anteile auf neue Gesellschafter übertragen wurden. Im Jahr 7 wurden 50 % von B auf D übertragen. Im Jahr 1 wurden bereits die anderen 50 % von A auf C übertragen. Sind beide Vorgänge zu

berücksichtigen, wären es insgesamt 100 %. Allerdings liegen die beiden Vorgänge mehr als 5 Jahre auseinander. Würde auch für diese Frage der Fünfjahreszeitraum gelten, bliebe es bei den 50 % im Jahr 7. Die Übertragung von A auf C im Jahr 1 wäre nicht mehr zu berücksichtigen. Damit wären bei der GmbH nicht mindestens 95 % übertragen worden, so dass sie nicht als neue Gesellschafterin gelten würde. Damit wären auch an der KG nur 50 % übertragen worden. Nach inoffiziellen Äußerungen von Seiten der Finanzverwaltung soll dieselbe Fünfjahresfrist auf allen Beteiligungsebenen gelten. Es ist zu hoffen, dass dies im Gesetzesvorschlag noch ausdrücklich ergänzt werden wird.

Ebenfalls für Diskussionen dürfte die Frage sorgen, wann in diesem Kontext der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als "neuer Gesellschafter" gilt. Wie wäre z.B. im Beispielfall zu entscheiden, wenn B im Jahr 7 nur den KG-Anteil an D verkauft, den GmbH-Anteil dagegen an C, der bereits seit mehr als 5 Jahren mit 50 % an der GmbH beteiligt ist? Ist C noch ein neuer Gesellschafter? Muss er ein neuer Gesellschafter im Hinblick auf die KG oder im Hinblick auf die GmbH sein? § 1 Abs. 2a GrEStG wird also auch zukünftig eine komplizierte Vorschrift bleiben.

Keine Rückwirkung

Die angepasste Regelung soll auf alle Erwerbsvorgänge Anwendung finden,

die nach dem Datum des Tages der Verkündung des Gesetzes verwirklicht werden.

UmwStG

Zusätzliche Voraussetzungen für steuerneutrale Einbringungen bzw. Ausgliederungen (§ 20 UmwStG)

Bisher setzte die Steuerneutralität von Einbringungen bzw. Ausgliederungen im Sinne von § 20 UmwStG u.a. voraus, dass mindestens ein neuer Anteil ausgegeben wurde. Daneben konnten aber auch andere Wirtschaftsgüter bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Vermögens gewährt werden, z.B. Geld, ohne dass hierdurch die Steuerneutralität gefährdet wurde.

Diese Möglichkeit soll – um "den praktischen Bedürfnissen für einen Wertausgleich in einem bestimmten Umfang bei Unternehmenszusammenschlüssen (z. B. bei *Joint Ventures*) ausreichend Rechnung zu tragen" – zwar erhalten bleiben, allerdings soll die Wertgrenze für die sonstigen Gegenleistungen herabgesetzt werden, und zwar absolut sowie relativ. Die absolute Wertgrenze soll EUR 300.000, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens betragen. Die relative Wertgrenze soll 25 % des eingebrachten Betriebsvermögens betragen. Es reicht aus, eine dieser Wertgrenzen einzuhalten, so dass die relative Wertgrenze erst ab einem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens von mehr als EUR 1,2 Mio. relevant wird.

Werden die Wertgrenzen nicht eingehalten, führt dies allerdings nicht zwingend zu einer vollständigen Aufdeckung stiller Reserven. Vielmehr sind die Reserven dann anteilig aufzudecken, soweit die maßgebliche

Wertgrenze überschritten wurde. Der Gesetzentwurf enthält hierzu ein ausführliches Beispiel.

Anteilstausch (§ 21 UmwStG)

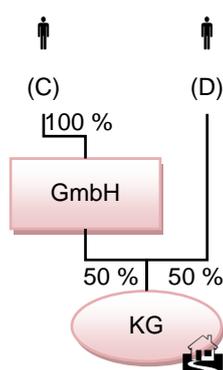
Entsprechendes soll für Fälle des sog. qualifizierten Anteilstauschs im Sinne von § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG gelten, bei denen das eingebrachte Vermögen aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft besteht.

Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)

Auch für Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) soll eine entsprechende Regelung eingeführt werden.

Bisher enthielt § 24 UmwStG keine ausdrückliche Regelung zu sonstigen Gegenleistungen. Die Finanzverwaltung geht daher im UmwSt-Erlass in Rn. 24.07 bisher davon aus, dass etwaige stille Reserven bei sonstigen Gegenleistungen anteilig aufzudecken sind. Der BFH hatte sich in einem Urteil vom 18. September 2013 allerdings gegen die Auffassung der Finanzverwaltung gewandt und geurteilt, dass auch im Rahmen von § 24 UmwStG sonstige Gegenleistungen für die Steuerneutralität unschädlich sind, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen zusammen mit dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto den Buchwert des eingebrachten Vermögens nicht übersteigt.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung ist es stimmig, die Wertgrenzen auch in § 24 UmwStG aufzunehmen.



Autoren



Dr. Stefan Behrens
Partner, Tax

T: +49 69 7199 1666

E: stefan.behrens@cliffordchance.com



Olaf Mertgen
Counsel, Tax

T: +49 69 7199 1691

E: olaf.mertgen@cliffordchance.com

Diese Publikation dient der allgemeinen Information und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Wenn Sie Fragen haben oder weitere Informationen wünschen, wenden Sie sich bitte an die Autoren oder Ihren üblichen Ansprechpartner bei Clifford Chance.

Clifford Chance, Mainzer Landstraße 46, 60325 Frankfurt am Main

© Clifford Chance 2015

Clifford Chance Deutschland LLP ist eine Limited Liability Partnership mit Sitz in 10 Upper Bank Street, London E14 5JJ, registriert in England und Wales unter OC393460. Die Gesellschaft ist mit einer Zweigniederlassung im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts Frankfurt am Main unter PR 2189 eingetragen.

Die nach § 5 TMG und §§ 2, 3 DL-InfoV vorgeschriebenen Informationen finden Sie unter: www.cliffordchance.com/deuregulatory

www.cliffordchance.com

Abu Dhabi ■ Amsterdam ■ Bangkok ■ Barcelona ■ Beijing ■ Brussels ■ Bucharest ■ Casablanca ■ Doha ■ Dubai ■ Düsseldorf ■ Frankfurt ■ Hong Kong ■ Istanbul ■ Jakarta* ■ Kyiv ■ London ■ Luxembourg ■ Madrid ■ Milan ■ Moscow ■ Munich ■ New York ■ Paris ■ Perth ■ Prague ■ Riyadh ■ Rome ■ São Paulo ■ Seoul ■ Shanghai ■ Singapore ■ Sydney ■ Tokyo ■ Warsaw ■ Washington, D.C.

*Linda Widyati & Partners in association with Clifford Chance.