

# ***Aktuelle steuerliche Hinweise***

***Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Fachberater für Internationales Steuerrecht***

***Dipl. – Kfm.***

***Michael Midding***

## Aktuelle steuerliche Hinweise

- A) Verklammerungsgeschäfte
- B) Übergang verrechenbarer Verluste gem. 15a EStG bei unentgeltlicher Übertragung
- C) Untergang von Verlustvorträgen gem. § 8c KStG
- D) Update Sanierungserlass gem. § 3a EStG

# Verklammerungsgeschäfte

## **BFH v. 28.9.2017, IV R 50/15, DStR 2017, 2726**

- Sachverhalt: Errichtung von 2 Gebäuden auf Erbbaurechtsgrundstücken einer Stadt durch GbR mit Vermietung an die Stadt für 20 Jahre. Danach Abfindung für die Gebäude durch die Stadt an die GbR.
- Auffassung Finanzamt: Umfang der privaten Vermögensverwaltung wurde verlassen und GbR war insoweit gewerblich tätig mit Infektion der übrigen Einkünfte aus Vermietung sowie Kapitalvermögen.
- Bisherige Rechtsprechung des BFH: Keine Gewerblichkeit, da Verkauf von nur zwei Objekten, die länger als 5 bzw. 10 Jahren gehalten wurden.

## **BFH v. 28.9.2017, IV R 50/15, DStR 2017, 2726**

### Verklammerungsrechtsprechung:

- Gewerblichkeit liegt dann vor, wenn Ausnutzung von Vermögenswerten durch Umschichtung gegenüber der Grundstücksnutzung entscheidend in den Vordergrund tritt.
- Neben der Drei-Objekt-Grenze gibt es auch andere Aspekte, die zur Gewerblichkeit führen können.
- Das ist dann der Fall, wenn bereits zu Beginn einer Tätigkeit erkennbar ist, dass die Maßnahme nur zu einem positiven Gesamtergebnis führen kann, wenn die späteren Verwertungserlöse als Teil eines Gesamtkonzepts mit in die Kalkulation einfließen.

## **BFH v. 28.9.2017, IV R 50/15, DStR 2017, 2726**

### Verklammerungsrechtsprechung:

- Folge: Erwerb in unbedingter Veräußerungsabsicht ist zu bejahen, so dass eine einheitliche („verklammerte“) Beurteilung von Vermietung und Verkauf geboten ist.
- Gilt für Anschaffungs- und für Herstellungsfälle
- Verweis auf parallele Entscheidung zu beweglichen Wirtschaftsgütern (BFH v. 8.6.2017, IV R 30/14, BstBl II 2017, 1061, der allerdings wegen geringfügiger Mietüberschüsse eine Gewerblichkeit der Vermietung von Containern abgelehnt hat).

## **BFH v. 28.9.2017, IV R 50/15, DStR 2017, 2726**

### Verklammerungsrechtsprechung

#### Beurteilungsaspekte:

- Es muss zu Beginn der Tätigkeit eine positive Prognose zum Totalüberschuss aus der Vermietung vorliegen.
- Maßgeblich Überschuss nach steuerlichen Vorschriften
- Vorliegend keine Vermutung für positiven Totalüberschuss, da Vermietung nur auf 20 Jahre und damit nicht auf Dauer angelegt.
- Bei Verklammerung der Akte Errichtung, Vermietung, Verwertung und Wiederholung bzw. Wiederholungsabsicht ist Nachhaltigkeit gegeben.

## **BFH v. 28.9.2017, IV R 50/15, DStR 2017, 2726**

Folgen für die Praxis:

- Es reicht für eine Verklammerung nicht aus, dass eine Unterdeckung aus Vermietung prognostiziert wird.
- Vielmehr muss ein konkretes Gesamtkonzept vorliegen, nach dem Unterdeckung aus Vermietung durch einen Verwertungsüberschuss kompensiert wird.
- Es ist zu befürchten, dass Betriebsprüfungspraxis dies wohl eher weit auslegen wird.
- Korrektur auch für Vergangenheit als rückwirkendes Ereignis möglich?



# Übergang verrechenbarer Verluste gem. § 15a EStG bei unentgeltlicher Übertragung

## **BFH v. 1.3.2018 , IV R 16/15, DB 2018, 1506**

- Ein nur verrechenbarer Verlust kann gem. § 15a EStG nur von positiven Einkünften aus derselben Beteiligung abgezogen werden.
- Dementsprechend geht ein verrechenbarer Verlust bei einer unentgeltlichen Übertragung nur dann und insoweit auf den Beschenkten über, wie diesem auch ein Gewinnbezugsrecht aus dem geschenkten Mitunternehmeranteil zusteht.

Beispiel:

Kapitalanteil an einer GmbH & Co. KG:	100
Verlust 2018	-150

Verlustverrechnung in 2018	100
Verrechenbarer Verlust in 2019 ff.	50

# Untergang von Verlustvorträgen gem. § 8c KStG

## **BVerfG v. 29.3.2017, BStBl II 2017, 1082**

- Feststellung Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (Beteiligung >25 % - 50 %)
- Hauptkritik des BVerfG: Es ist nicht ersichtlich, mit welcher Begründung ein Gesellschafterwechsel zwischen 25 % und 50 % zu einer veränderten Identität der Kapitalgesellschaft führen soll.
- Gesetzgeber muss bis 31.12.2018 eine verfassungsgemäße Neuregelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG herbeiführen, die ab dem 1.1.2008 anwendbar ist.
- Unterbleibt Neuregelung, ist § 8c Abs.1 Satz 1 KStG nichtig und darf nicht angewendet werden.
- Neuregelung offen, aber gem. JStG 2018 Suspendierung von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für Erwerbe ab 1.1.2008 und bis 31.12.2015 (§ 34d Abs. 6 KStG-E)

## **BVerfG v. 29.3.2017, BStBl II 2017, 1082**

- BMF v. 28.11.2017 (BStBl I 2017, 1645, Tz. 66): § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ist für Beteiligungserwerbe vor 1.1.2016 (Einführung von § 8d KStG!) nicht anzuwenden.
- Allerdings Einbeziehung von Beteiligungserwerbern in diesem Zeitraum als Zählquote für weitere Anwendbarkeit ab dem 1.1.2016?
- Vorlage an das BVerfG durch das FG Hamburg wegen Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (Beteiligungserwerb > 50 %)
- FG Hamburg (v. 11.4.2018, EFG 2018, 1128) gewährt AdV hinsichtlich § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG

## Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG

### Sachstand

- Einführung Sanierungsklausel mit Wirkung ab VZ 2008
- EU-Kommission hält Regelung als schädliche Beihilfe für EU-rechtswidrig
  - Begründung: Die Ausnahme vom Untergang des Verlustvortrags gem. § 8c Abs. 1 KStG betrifft nur bestimmte Unternehmen und ist daher selektiv. Dies benachteiligt die übrigen Unternehmen.
  - Ergebnis: Rückwirkende Beseitigung der Sanierungsklausel auch bei bestandskräftig veranlagten Fällen und auch bei verbindlichen Auskünften

## Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG

### Sachstand

- EuGH (v. 28.6.2018, DB 2018, 1639) bestätigt – gegen EU-Kommission – die EU-Rechtskonformität der Sanierungsklausel
  - Begründung: Es liegt keine Selektivität vor. Die Sanierungsklausel ist nicht als Ausnahme vom Regelfall des Untergangs eines Verlustvortrags anzusehen. Vielmehr stellt der Untergang von Verlustvorträgen eine Ausnahme vom Regelfall des Verlustvortrags dar (falscher Referenzrahmen für die Selektivität)
- Wegen nicht ganz eindeutiger Entscheidungsformulierung im EuGH-Urteil, Regelung im JStG 2018: § 8c Abs. 1a KStG ist ab VZ 2008 und für Anteilerwerbe nach dem 31.12.2007 anwendbar (§ 34 Abs. 6 Satz 2 KStG-E).

## Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG

### Regelungsinhalt

- Wesentliche Betriebsstrukturen müssen erhalten bleiben
  - Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung oder
  - Erhalt von 80 % der Lohnsumme in den fünf Folgejahren oder
  - Einlagen von 25 % des Aktivvermögens innerhalb von 12 Monaten
- Keine Einstellung des Geschäftsbetriebs im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs
- Kein Branchenwechsel innerhalb von 5 Jahren



A large, light grey arrow pointing downwards and to the right, serving as a background for the main title text.

# **Update Sanierungserlass gem. § 3a EStG**

## Rechtsentwicklung:

- Verabschiedung gesetzliche Neuregelung des § 3a EStG v. 27.04.2017
- BMF-Schreiben zur Übergangsregelung v. 27.04.2017
- BFH entscheidet zur Unzulässigkeit des BMF-Schreibens (23.08.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232, und X R 38/15, BStBl II 2018, 236).
- BMF reagiert mit Nicht-Anwendungserlass auf die August-Urteile des BFH (BMF v. 29.03.2018, BStBl. I 2018, 588)
- BFH vom 16.04.2018, X B 13/18, DStR 2018, 1283:  
„Die Wiederholung der Verwaltungsauffassung durch das BMF-Schreiben vom 29.03.2018 ändert an Unzulässigkeit der Verwaltungsauffassung nichts.“

## **EU-Kommission:**

- Zunächst eher ablehnende Haltung wie auch schon bei Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1 Nr. 1a KStG
- Nunmehr „Comfort letter“ der EU-Kommission, wonach Sanierungserlass keine unzulässige Beihilfe ist
- Rechtswirkung des Comfort letter unsicher; Anwendbarkeit des § 3a EStG steht unter Vorbehalt, dass EU-Kommission einen Beschluss fasst, Comfort letter ist aber kein Beschluss
- Änderung der Anwendungsvoraussetzung in § 3a EStG erforderlich (kurzfristig geplant)

## **Wesentlicher Inhalt von § 3a EStG:**

- Steuerfreiheit von Betriebsvermögensmehrungen und Betriebseinnahmen aus Schuldenerlass zum Zwecke der unternehmensbezogenen Sanierung.
- Nachweis der Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldenerlasses und Sanierungsabsicht der Gläubiger.
- Betriebliche Restschuldbefreiungen gem. §§ 286 ff. InsO, Schuldenerlass gem. § 304 InsO etc. werden auch ohne vorstehenden Nachweis erfasst.
- Bei Insolvenzplanverfahren ist Nachweis erforderlich.

## Wesentlicher Inhalt von § 3a EStG

### Bei Inanspruchnahme von § 3a EStG

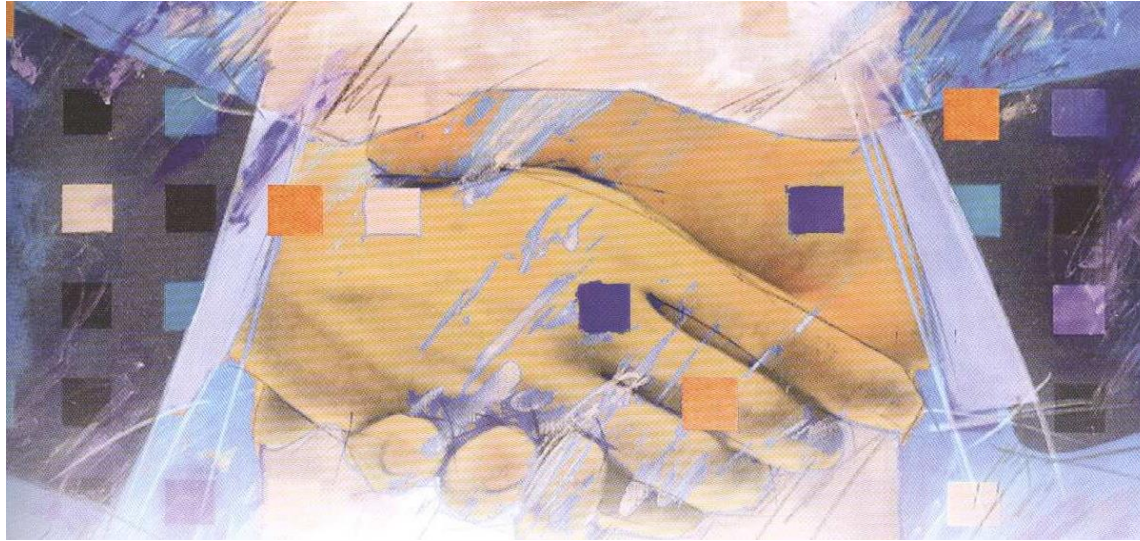
- Pflicht, gewinnmindernde Wahlrechte wie z. B. Teilwertabschreibung auszuüben.
- Im Grundsatz sind mit steuerfreiem Schuldenerlass im Zusammenhang stehende Aufwendungen (z.B. aus Aufleben Besserungsschein) unabhängig von Zeitpunkt nicht abzugsfähig (§ 3c Abs. 4 EStG).
- Gegenrechnung von allen Arten von Verlusten, Zinsvorträgen, EBITDA-Vorträgen etc.
- Einbeziehung von nachestehenden Personen, wenn die erlassenen Schulden innerhalb von 5 Jahren vor Erlass auf den Steuerpflichtigen übertragen wurden.
- Gilt mit Besonderheiten auch für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (§ 7b GewStG)

## **Anwendbarkeit:**

- Erstmals auf den vollständigen oder teilweisen Erlass von Schulden nach dem 08.02.2017
- Inkrafttreten muss noch durch Gesetzesänderung festgelegt werden, da der Comfort letter der EU-Kommission kein Beschluss ist (s. o.).
- Fraglich, welche Risiken daraus drohen könnten, dass EU-Kommission irgendwann einmal doch eine rechtswidrige Beihilfe erkennt und EuGH das bestätigt.

## Übergangsregelungen gem. BMF v. 27.04.2017, BStBl I 2017, 741

- Bei Forderungsverzichten, die bis zum 08.02.2017 endgültig vollzogen wurden, gilt BMF v. 27.03.2003 weiter.
- Verbindliche Auskünfte, die bis zum 08.02.2017 erteilt wurden, werden nicht zurückgenommen, wenn der Forderungsverzicht vor der Rücknahme endgültig vollzogen wurde.
- In den übrigen Fällen können Billigkeitsmaßnahmen und Stundungen im Vorgriff auf § 3a EStG nur unter Widerrufsvorbehalt vorgenommen werden; Erlassentscheidungen werden zurückgestellt.
- Verbindliche Auskünfte im Vorgriff auf § 3a EStG können unter Vorbehalt erteilt werden.
- Risiko: Wenn Sachverhalt vor BFH kommt, keine Steuerfreiheit!



# **Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit**

*Dipl.-Kaufmann*

**Michael Midding**

*Wirtschaftsprüfer/Steuerberater*

*INTECON GmbH Steuerberatungsgesellschaft*

*Parkstraße 40, 49080 Osnabrück*

*Tel. 0541 – 18 193 0, Fax 0541 – 18 193 499*

*E-Mail: [m.midding@intecon.de](mailto:m.midding@intecon.de); Internet: [www.intecon.de](http://www.intecon.de)*