

wts

AUSGABE 15/2024

TAX WEEKLY



Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 29.04.2024

OECD: Konsolidierter Kommentar zu GloBE veröffentlicht

Am 25.04.2024 veröffentlichte die OECD einen [aktualisierten und konsolidierten Kommentar zu den GloBE-Modellregeln](#) (Pillar Two), die erstmals vom Inclusive Framework am 14.03.2022 vorgelegt wurden. Dieser Kommentar bietet Anwendungs- und Auslegungshinweise zu den GloBE-Regeln und zielt darauf ab, eine konsistente internationale Umsetzung der Mindeststeuer durch die Mitglieder des Inclusive Framework sicherzustellen.

Darüber hinaus integriert der aktualisierte und konsolidierte Kommentar die bisher separat veröffentlichten Verwaltungsleitlinien (Agreed Administrative Guidance), die die OECD am 02.02.2023, am 17.07.2023 und am 18.12.2023 herausgegeben hat. Diese Integration war von der OECD von Anfang an beabsichtigt. Obwohl die Konsolidierung keine inhaltlichen Änderungen mit sich bringt, erleichtert sie die Arbeit mit den OECD-Materialien erheblich, da nun sämtliche Dokumente im Kommentar zusammengefasst sind.

Ebenso wurde das [Dokument mit erläuternden Beispielen](#) überarbeitet, das in seiner ursprünglichen Fassung ebenfalls am 14.03.2022 (zusammen mit dem ursprünglichen Kommentar) veröffentlicht wurde. Es wurden insbesondere Beispiele aufgenommen, die für die in den Kommentar überführten Verwaltungsleitlinien entwickelt wurden. Diese Beispiele sind kein integraler Bestandteil des Kommentars, dienen jedoch zur Veranschaulichung und bieten wertvolle Hilfestellung bei der Anwendung des Pillar-Two-Regelwerks.

Bundesrat: Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes (BEG IV)

Am 13.03.2024 hatte das Bundeskabinett den [Regierungsentwurf](#) eines Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes (BEG IV) beschlossen und damit das Gesetzgebungsverfahren eingeleitet (vgl. ausführlich TAX WEEKLY # 09/2024).

Am 26.04.2024 hat nun der Bundesrat seine [Stellungnahme](#) dazu beschlossen. Aus steuerlicher Sicht sind insbesondere folgende Forderungen zu erwähnen:

- › Allgemein bittet der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob bürokratische Mehrfachbelastungen von Unternehmen dadurch abgebaut werden können, dass zum einen das Handelsrecht und zum anderen das Sozialrecht stärker mit dem Steuerrecht harmonisiert werden. Genannt werden hier die Bilanzierung sowie die Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer.
- › Die Bundesregierung wird aufgefordert, sich im weiteren Gesetzgebungsverfahren für eine Änderung des § 122a AO einzusetzen. Die Bekanntgabe von Verwaltungsakten soll künftig durch Bereitstellung zum Datenabruf erfolgen können, sofern der Beteiligte oder der von ihm Bevollmächtigte nicht widerspricht und eine elektronisch abgegebene Steuererklärung bzw. eine per ELSTER eingegangene Nachricht zugrunde liegt.
- › Nicht steuerbefreiten Körperschaften (z. B. Sparclubs, Kegelclubs, Mannschaftskassen) soll – so die Forderung des Bundesrats – die bis 2015 gesetzlich zugelassene und im Verwaltungswege bis 2022 verlängerte Möglichkeit zur Erteilung von Freistellungsaufträgen wieder eingeräumt werden.

- › Aufgrund der Änderungen durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz kann die Kapitalverwaltungsgesellschaft nicht mehr als gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter nach § 183 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. fingiert werden. Deshalb sieht der Regierungsentwurf zum BEG IV vor, dass alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach dem Investmentsteuergesetz oder der Abgabenordnung mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, dem gesetzlichen Vertreter des Spezial-Investmentfonds (§ 3 InvStG) in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben sind. Bei der Bekanntgabe ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 51 Abs. 5 Satz 3 InvStG-E). Der gesetzliche Vertreter des Spezial-Investmentfonds steht einem Einspruchsbefugten im Sinne des § 352 Abs. 2 AO und einem Klagebefugten im Sinne des § 48 Abs. 2 FGO gleich (§ 51 Abs. 5 Satz 4 InvStG-E). Der Bundesrat bittet um Prüfung, ob zur Berücksichtigung berechtigter Anlegerinteressen § 51 Abs. 5 Satz 4 InvStG-E nicht durch seiner Stellungnahme zu entnehmende Sätze ersetzt werden sollte. Insbesondere müssten für die Fälle, in denen der Finanzbehörde bekannt ist, dass Feststellungsbeteiligte aus dem Spezial-Investmentfonds ausgeschieden sind oder Meinungsverschiedenheiten zwischen den Feststellungsbeteiligten bestehen, Ausnahmen von der gesetzlichen Grundregelung des § 51 Abs. 5 Satz 3 InvStG-E vorgesehen werden. Die Finanzbehörde soll danach nur bis zu einem Widerspruch der oder des Feststellungsbeteiligten von der Vereinfachungsregelung Gebrauch machen dürfen.
- › Ferner regt der Bundesrat an, für sog. Kleinbetragsrechnungen, in denen nach § 33 UStDV Name und Adresse des Leistungsempfängers nicht angegeben werden müssen, die Gesamtbetragsgrenze von derzeit 250 € auf 400 € anzuheben.

BMF: Umsatzsteuerliche Einordnung von Online-Veranstaltungen und Dienstleistungsangeboten

Mit [BMF-Schreiben vom 29.04.2024](#) befasst sich die Finanzverwaltung mit Fragen zur Bestimmung des Leistungsorts und der Anwendung von Steuerbefreiungen und -ermäßigungen bei Veranstaltungen u.a. im Bereich der Kunst und Kultur, der Bildung, des Sports oder der Unterhaltung, sofern diese nicht nur in Präsenz, sondern auch über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz angeboten werden. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass ihre Ausführungen auch auf andere Online-Dienstleistungsangebote, zum Beispiel im Bildungs- und Gesundheitsbereich anwendbar sein sollen. Diese Grundsätze finden zudem Eingang in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

Werden Online-Veranstaltungsdienstleistungen an B2C-Kunden erbracht, so soll nach Auffassung der Finanzverwaltung für die Ortsbestimmung grundsätzlich danach differenziert werden, ob vorproduzierte Inhalte bereitgestellt werden oder, ob ein sog. Live-Streaming erfolgt.

Erfolgt die Bereitstellung einer (auch vorproduzierten) Aufzeichnung einer Veranstaltung durch den Veranstalter in digitaler Form und kann der Empfänger diese zu einem späteren festen oder frei wählbaren Zeitpunkt ausschließlich über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz abrufen, soll eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG vorliegen (vgl. Abschn. 3a.6 Abs. 2b Satz 3 UStAE). Sollten diese Inhalte zeitgleich aber durch einen Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen werden, sollen hingegen Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen im Sinne des § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 UStG vorliegen.

Bei der Bereitstellung eines Live-Streaming-Angebots einer Veranstaltung durch den Veranstalter, das parallel zu bzw. anstelle der „Vor-Ort“-Veranstaltung in Echtzeit erfolgt, geht die Finanzverwaltung von einer „klassischen“ Veranstaltungsleistung aus, deren Leistungsort sich nach § 3a

Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG bestimmt. Gegen die Annahme einer auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung soll sprechen, dass eine solche Veranstaltung mit mehr als nur einer minimalen menschlichen Beteiligung erbracht wird und ihrer Art nach nicht im Wesentlichen automatisiert erfolgt.

Die vorstehende Differenzierung zwischen „vorproduzierten“ Inhalten und einem Live-Streaming hat darüber hinaus auch noch Bedeutung für die Anwendung von Steuerbefreiungen und -ermäßigungen. Die Steuerbefreiung bestimmter Orchester, Kammermusikensembles und Chöre nach § 4 Nr. 20 UStG soll lediglich im Falle des sog. Live-Streamings Anwendung finden können, vgl. Abschn. 4.20.1 Abs. 1 Sätze 6 und 7 UStAE. Auch könne der Verkauf einer digitalen Eintrittsberechtigung zu einem Live-Streaming-Angebot dem ermäßigten Steuersatz für Theater und Konzerte unterliegen, vgl. Abschn. 12.5 Abs. 6 UStAE.

Im Weiteren befasst sich das BMF-Schreiben auch mit dem Vorliegen einer Dienstleistungskommission in Fallkonstellationen, bei denen die digitale Bereitstellung (als Live-Stream oder als Aufzeichnung) über externe Veranstaltungsportale oder andere Dritte erfolgt. Zudem befasst sich das BMF-Schreiben mit der Abgrenzungsfrage, ob ggf. eine einheitliche Leistung anzunehmen ist, wenn die Bereitstellung eines Live-Streams mit einer späteren Abrufmöglichkeit der Aufzeichnung kombiniert wird.

Hinsichtlich der Anwendung dieser Grundsätze auf andere Online-Dienstleistungsangebote, u.a. im Bildungs- und Gesundheitsbereich, erläutert die Finanzverwaltung, dass auch unmittelbar den Schul- und Bildungszwecken dienende Leistungen unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 und 22 UStG umsatzsteuerfrei sein können, wenn die Unterrichtsleistung interaktiv im Rahmen eines Live-Streaming-Angebots erbracht wird. Auch Online-Sprechstunden per Video-Stream mit einem direkten Austausch zwischen dem Patienten und dem Arzt sollen der Steuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 UStG unterliegen können.

Diese Vorgaben sollen in allen offen Fällen Anwendung finden. Für Leistungen, die vor dem 01.07.2024 bewirkt werden, soll es jedoch nicht beanstandet werden, wenn die Beteiligten im Hinblick auf die Bestimmung des Leistungsorts, die Anwendung von Umsatzsteuerbefreiungen bzw. des ermäßigten Umsatzsteuersatzes übereinstimmend von anderen Grundsätzen ausgegangen sind.

BFH: § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nicht sogenanntes neu gebildetes Betriebsvermögen

Wird Betriebsvermögen erst im Zuge der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder danach gebildet, unterfallen die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des neu gebildeten Betriebsvermögens nicht § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG (teleologische Reduktion des Tatbestands – entgegen UmwSt-Erlass vom 11.11.2011, Rz. 18.09). Dies hat der BFH mit Urteil vom 14.03.2024 ([IV R 20/21](#)) entschieden.

Liquidationsgewinne von Kapitalgesellschaften sind dem Gewerbeertrag zuzurechnen und unterliegen damit der Gewerbesteuer. Im Gegensatz dazu sind bei Personenunternehmen Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, eines Teilbetriebs oder auch eines Anteils an der Gesellschaft grds. nicht gewerbesteuerpflichtig. Seit dem Erhebungszeitraum 2002 gilt dies gem. § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG für Mitunternehmenschaften allerdings nur noch dann, wenn und soweit die Gewinne aus der Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebs, eines Teilbetriebs oder des Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfallen. § 18 Abs. 3 UmwStG ist ein Ausnahmetatbestand (Missbrauchsvorschrift) in Hinblick auf

den Grundsatz der Gewerbesteuerfreiheit von Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen bei Personenunternehmen. Die Regelung bezieht sich auf Fälle, in denen eine Kapitalgesellschaft im Anwendungsbereich von § 18 UmwStG in ein Personenunternehmen umgewandelt wurde. Nach Satz 1 der Vorschrift wird ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn gewerbesteuerpflichtig, wenn der Betrieb des Personenunternehmens innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert wird. Satz 2 regelt dies entsprechend für die Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an der im Rahmen der Umwandlung aufnehmenden Personengesellschaft. § 18 Abs. 3 UmwStG besteuert nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Umwandlung, sondern bezieht sich auf den späteren Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn und unterwirft diesen auf Ebene des übernehmenden Personenunternehmens der Gewerbesteuer.

Im Streitfall war die Klägerin, eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, aus der formwechselnden Umwandlung der A-GmbH hervorgegangen. Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH war B. Dieser überließ der A-GmbH ein bebautes Grundstück gegen Entgelt zur Nutzung (als Zweigniederlassung). Nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten bestand eine sog. Betriebsaufspaltung. Am 27.05.2010 beschloss die Gesellschafterversammlung der A-GmbH die formwechselnde Umwandlung der Gesellschaft in eine GmbH & Co. KG. Dazu übertrug B zunächst einen Teilgeschäftsanteil an der A-GmbH in Höhe von 1.000 € auf die B-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls B war. Die B-GmbH wurde persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin. B wurde mit einer Kommanditeinlage von 25.000 € Kommanditist der Klägerin. Die Eintragung der Klägerin im Handelsregister erfolgte im August 2010. Das Grundstück des B wurde seit dem 01.01.2010 als Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin behandelt.

Im April 2011 veräußerte B seinen Kommanditanteil an der Klägerin mit Wirkung zum 02.01.2011 an H. Zugleich veräußerte er seine Geschäftsanteile an H. Mit notariellem Vertrag vom selben Tag verkaufte B zudem das Grundstück in A-Stadt mit Wirkung zum 02.01.2011 an H.

Nach einer Betriebsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass der aus der Grundstücksveräußerung erzielte Gewinn ebenfalls gemäß § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Die Vorschrift gelte auch für stille Reserven im Sonderbetriebsvermögen, das im Zuge des Formwechsels entstanden ist.

Das Finanzgericht hat den Gewerbesteuermessbescheid für 2011 antragsgemäß teilweise aufgehoben. Denn schon die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG hätten nicht vorgelegen. Bei der Klägerin handele es sich nicht um eine "übernehmende Personengesellschaft" im Sinne der Norm, da es beim identitätswahrenden Formwechsel (§§ 190 ff. UmwG) keinen aufnehmenden Rechtsträger gebe.

Der BFH hat nun die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht sei – jedenfalls im Ergebnis – zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewinn aus der Veräußerung des zum Sonderbetriebsvermögen der im Wege des Formwechsels aus der A-GmbH hervorgegangenen Klägerin gehörenden Grundbesitzes nicht unter § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG fällt.

Zwar gelte § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz fehle es auch nicht an einer "übernehmenden Personengesellschaft" im Sinne des § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG. Denn das Umwandlungssteuerrecht fingiere im Fall des (heterogenen)

Formwechsels einen Vermögensübergang von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft beziehungsweise vice versa (vgl. § 9, § 25 UmwStG).

Nach Ansicht des Senats erfasse § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG allerdings nicht stille Reserven in Wirtschaftsgütern in "neu gebildetem Betriebsvermögen" des Personenunternehmens. Dies ergebe sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Ein Unterlaufen der Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft sei im Fall von "neu gebildetem Betriebsvermögen" nicht zu besorgen. Denn dieses Betriebsvermögen sei nie Teil des übergegangenen Vermögens der Kapitalgesellschaft gewesen, sondern immer nur Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Der Wortlaut sei entsprechend teleologisch zu reduzieren. Der auf das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) zurückzuführende § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG stelle eine Reaktion des Gesetzgebers auf die BFH-Rechtsprechung dar, wonach der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf das Vermögen entfällt, das der aufnehmenden Personengesellschaft bereits vor der Umwandlung gehörte, nicht nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 18 Abs. 3 UmwStG) der Gewerbesteuer unterliegt. Mit der Ergänzung des § 18 Abs. 3 UmwStG habe der Gesetzgeber sicherstellen wollen, dass der gesamte Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn auch insoweit der Gewerbesteuer unterliegt, als er auf Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers entfällt. Die Norm ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit der Umwandlung maßgebende öffentliche Register nach dem 31.12.2007 erfolgt (§ 27 Abs. 7 UmwStG).

Aus der Gesetzesänderung durch das JStG 2008 könne aber nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber damit jedwedes Betriebsvermögen des übernehmenden Personenunternehmens, das im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung des (Teil-)Betriebs beziehungsweise Mitunternehmeranteils vorhanden ist, habe erfassen wollen. Denn dann hätte es aus Sicht des Gesetzgebers nahegelegen, nicht nur auf die Rechtsprechung des BFH zu reagieren, die das vor der Umwandlung im Betrieb des übernehmenden Personenunternehmens vorhandene Betriebsvermögen betraf, sondern § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG (überschießend) auf das gesamte Betriebsvermögen der (übernehmenden) Personengesellschaft oder natürlichen Person zu erstrecken. Er habe sich aber auf ein reines "Nichtanwendungsgesetz" beschränkt.

Soweit der erkennende Senat selbst im BFH-Urteil vom 16.12.2009 (IV R 22/08) in einem obiter dictum ausgeführt hat, dass der nach § 18 Abs. 4 UmwStG a.F. anzusetzende Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn auch "die stillen Reserven des von der Personengesellschaft im Anschluss an die Umwandlung neu gebildeten Vermögens" umfasse, halte er daran nicht mehr fest.

BFH: Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Mit Urteil vom 22.02.2024 ([III R 13/23](#)) hat der BFH entschieden, dass aus einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung wegen des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft, die der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegenstehen würde, nicht abgeleitet werden kann. Das Durchgriffsverbot gelte bei der Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft auch im Fall der mittelbaren Beteiligung der Betriebspersonengesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft über eine Kapitalgesellschaft (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 16.09.2021 – [IV R 7/18](#) – vgl. dazu TAX WEEKLY # 4/2022). Damit bestätigt der BFH seine bisherige Auffassung zur Betriebsaufspaltung bei Kapitalgesellschaften als Besitzunternehmen, bei der weiterhin ein Durchgriffsverbot greife. Dies gelte auch im Falle einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung.

Im Streitfall waren am Stammkapital der Klägerin, einer Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH, bis zum 04.11.2015 zu 47,62 % F und zu 52,38 % die Beteiligungsgesellschaft mbH (EB GmbH) beteiligt. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war der Erwerb, das Halten und das Verwalten sowie das Veräußern von Immobilien. Die Klägerin erbrachte ihre Leistungen fast ausschließlich für verbundene Gesellschaften. In den Jahren 2013 und 2014 überließ sie der F-KG, an welcher F mittelbar über die FH GmbH zu 100 % beteiligt war, mietweise Teilflächen eines Grundstücks, dessen Gebäudebereich von der Geschäftsführung und von zentralen Verwaltungseinheiten der F-KG genutzt wurde. Ab 2015 erfolgte die Überlassung durch ein Zwischenmietverhältnis mit der A-GmbH, einer 100%igen Tochtergesellschaft der F-KG. Die Klägerin nahm für das Streitjahr 2015 die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch. Dem widersprach das Finanzamt mit der Begründung, dass eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der F-KG vorliegen habe und daher die Voraussetzung für eine erweiterte Kürzung nicht gegeben seien. Das Finanzgericht sah hingegen die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung als erfüllt an und gab der Klage statt.

Nunmehr hat der BFH das Urteil des Finanzgerichts bestätigt und die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Zu Recht habe die Vorinstanz entschieden, dass die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht wegen des Bestehens einer Betriebsaufspaltung ausgeschlossen sei.

Mit Blick auf die Voraussetzung einer personellen Verflechtung lehnt der BFH in seiner Begründung zunächst das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ab. Bei einem nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisierten Besitzunternehmen sei eine solche personelle Verflechtung anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Ist hingegen – wie im Streitfall – eine Kapitalgesellschaft Besitzunternehmen, komme es darauf an, ob diese selbst ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Ein Rückgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Anteilseigner sei nicht zulässig (sog. Durchgriffsverbot). Mithin liege eine Betriebsaufspaltung nicht vor, wenn – wie im Streitfall – die Kapitalgesellschaft (hier die Klägerin als Besitz-GmbH) nicht zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar an der Betriebsgesellschaft (hier der F-KG) beteiligt ist. Der Besitzkapitalgesellschaft können dabei weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an der Betriebsgesellschaft noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden. Eine derartige Zurechnung wäre ein unzulässiger Durchgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Personen. Das Prinzip der Trennung (Verselbständigung) der Kapitalgesellschaft von der Person oder dem Kreis ihrer Gesellschafter unterscheide die Kapitalgesellschaften von den Personengesellschaften, so dass eine Gleichbehandlung von Besitzkapitalgesellschaften und Besitzpersonengesellschaften nicht geboten sei. Dies ist in Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 16.09.2021 (IV R 7/18) zu verstehen, mit dem der IV. Senat unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung entschied, dass eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft für Zwecke der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nicht mehr dem Durchgriffsverbot unterliegt.

Im Anschluss stellt der BFH klar, dass sich eine originär gewerbliche Tätigkeit der Klägerin im Streitfall auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung ergebe. Im Gegensatz zu einer „normalen Betriebsaufspaltung“ zeichne sich sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung dadurch aus, dass nicht die Betriebsgesellschaft durch die Besitzkapitalgesellschaft, sondern die Besitzkapitalgesellschaft durch die Betriebsgesellschaft beherrscht werde.

Die von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung bei einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung zugelassene Übertragung von durch das Betriebsunternehmen verwirklichten Merkmalen auf das Besitzunternehmen habe dabei dazu gedient, einen Ausschluss der Steuervergünstigung oder Investitionszulage in den Fällen zu vermeiden, in denen die Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebs auf zwei Rechtsträger und damit zwei Betriebe aufgeteilt sind. Aus einer umgekehrten Betriebsaufspaltung könne aber wegen des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht abgeleitet werden. Das Durchgriffsverbot schliesse aus, bei der Besteuerung der Besitzkapitalgesellschaft (hier der Klägerin) auf die Verhältnisse ihres Gesellschafters oder ihrer Gesellschafter (F zu 47,62 % und die EB GmbH zu 52,38 %) abzustellen.

Im Übrigen lasse sich aus der mittelbaren Beteiligung einer Betriebspersonengesellschaft über eine Kapitalgesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft eine personelle Verflechtung ohnehin nicht ableiten. Denn auch insoweit läge ein Durchgriff auf die unmittelbaren und mittelbaren Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft vor. Auch insoweit weist der BFH ausdrücklich darauf hin, dass anders als in dem der Entscheidung vom 16.09.2021 (IV R 7/18) zugrunde liegenden Sachverhalt im Streitfall die Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft in Rede gestanden habe.

BFH: Verlustverrechnung bei Verschmelzung zweier Personengesellschaften

Wird eine Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft verschmolzen, kann der von der übernehmenden Personengesellschaft bis zum (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungstichtag erzielte Gewinn nicht mit dem (laufenden) Verlust verrechnet werden, den die übertragende Personengesellschaft bis zu diesem Zeitpunkt erlitten hat. Dies hat der BFH mit Urteil vom 14.03.2024 ([IV R 6/21](#)) entschieden.

Im Streitfall wurde die H-GmbH & Co. KG (H-KG) auf die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, verschmolzen. Die Verschmelzung erfolgte mit notariellem Vertrag vom 03.07.2015 rückwirkend (Verschmelzungstichtag 01.01.2015, steuerlicher Übertragungstichtag 31.12.2014, Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister am 30.07.2015) zu steuerlichen Buchwerten. An den beiden Gesellschaften waren – bis auf die jeweiligen Komplementäre – dieselben Kommanditisten in jeweils gleicher Höhe beteiligt. Die Erklärung der Klägerin zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2014 enthielt – wie die beige-fügte Gewinnermittlung und -verteilung – zusammengefasste Werte für die Klägerin und die H-KG ("kumulierte Erklärung"). Die von der Klägerin begehrte Verrechnung von Verlusten der H-KG mit den Gewinnen der Klägerin für das Streitjahr 2014 lehnte das Finanzamt ab. Auch das Finanzgericht widersprach der Verlustverrechnung.

Nunmehr hat der BFH die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe es zu Recht abgelehnt, den von der H-KG im Streitjahr erlittenen Verlust bei der Gewinnfeststellung der Klägerin zu berücksichtigen. Die Verschmelzung einer Personen(handels)gesellschaft auf eine andere Personen(handels)gesellschaft stelle steuerrechtlich die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft i.S.d. § 24 UmwStG dar, welche im Streitfall als Gesamtrechtsnachfolge im Wege der Verschmelzung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) vorgenommen worden sei. Nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG, der über § 24 Abs. 4 UmwStG zu Anwendung kommt, seien 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 – hier 31.12.2014 – (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Die Rückwirkung nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG bewirke jedoch allein,

dass nicht nur das ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister (30.07.2015) erzielte Einkommen, sondern auch das im Rückwirkungszeitraum (01.01. bis 29.07.2015) von der H-KG erzielte Einkommen bereits der Klägerin zuzurechnen sei. Sie wirke indes nicht über den 01.01.2015 hinaus zurück in das Jahr 2014 hinein.

Diese Rechtslage entspreche dem Verständnis, welches dem § 2 UmwStG zugrundeliegt. Danach würde zwar die Umwandlungsfolgen auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückbezogen, so dass ein etwaiger Übertragungsgewinn oder ein Übernahmeergebnis in dem Jahr entstehe, in dem der steuerliche Übertragungstichtag liege. Das ändere aber nichts daran, dass die Ergebniszurechnung erst am handelsrechtlichen Übertragungstichtag (hier: 01.01.2015) beginne und damit den nach dem steuerlichen Übertragungstichtag liegenden Zeitraum (Rückwirkungszeitraum) betreffe.

In einem weiteren (teilweise inhaltsgleichen) Urteil vom 14.03.2024 ([IV R 1/24 \(IV R 7/21\)](#)) entschied der BFH, dass bei einer Vermelzung einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft der von der übernehmenden Personengesellschaft bis zum (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungstichtag erzielte Gewerbeertrag nicht mit dem (laufenden) Verlust verrechnet werden kann, den die übertragende Personengesellschaft bis zu diesem Zeitpunkt erlitten hat. Entsprechendes gelte für den auf den 31.12. des vorangegangenen Jahres festgestellten vorzugsfähigen Gewerbeverlust der übertragenden Personengesellschaft.

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 29.04.2024

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>C-207/23</u>	25.04.2024	Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbare Umsätze – Art. 16 – Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen und unentgeltliche Zuwendung dieses Gegenstands an einen anderen Steuerpflichtigen – Trocknung von Holz und Beheizen von Spargelfeldern mit Wärme aus einem Blockheizkraftwerk, das an eine Biogasanlage angeschlossen ist – Art. 74 – Steuerbemessungsgrundlage – Selbstkostenpreis – Beschränkung auf vorsteuerbelastete Kosten

Alle am 02.05.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>I R 54/20</u>	24.01.2024	§ 35 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt auch für die pHG einer KGaA
<u>I R 42/20</u>	05.12.2023	Zur Besteuerung international tätiger Freiberufler-Personengesellschaften nach dem DBA-USA 1989/2008
<u>III R 13/23</u>	22.02.2024	Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG
<u>III R 42/22</u>	30.01.2024	Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt bei einem in einem psychiatrischen Krankenhaus untergebrachten Kind
<u>III R 15/23</u>	30.01.2024	Zulässigkeit eines über das besondere elektronische Anwaltspostfach an das besondere elektronische Behördenpostfach der Familienkasse übermittelten Kindergeldantrags
<u>IV R 20/21</u>	14.03.2024	§ 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nicht sogenanntes neu gebildetes Betriebsvermögen
<u>IV R 6/21</u>	14.03.2024	Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung
<u>V R 30/21</u>	14.12.2023	Kein Zwischenurteil gemäß § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bei fehlenden Feststellungen zur Sachdienlichkeit
<u>VI R 3/22</u>	13.12.2023	Gewinnerzielungsabsicht bei Einbringung eines land- und forstwirtschaftlichen Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft
<u>X R 20/21</u>	28.11.2023	Beginn des Begünstigungszeitraums für die Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer

Alle am 02.05.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>I R 26/21</u>	28.02.2024	Reichweite des § 1a EStG
<u>IV R 1/24 (IV R 7/21)</u>	14.03.2024	Teilweise inhaltsgleich mit Urteil des BFH vom 14.03.2024 IV R 6/21 - Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung
<u>VII R 24/22</u>	16.01.2024	Anonymitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren in der Steuerberaterprüfung
<u>VII B 76/22</u>	13.12.2023	Zolltarifliche Einreihung bestimmter Stahlgrobbleche
<u>VII B 25/23</u>	22.11.2023	Steuervergütung im Einzelfall nach § 163 AO
<u>VIII E 3/23</u>	11.04.2024	Einlegung der Erinnerung gegen eine Kostenrechnung für ein Revisionsverfahren durch eine Steuerberatungsgesellschaft nach dem 31.12.2022
<u>XI B 82/22</u>	28.02.2024	Zur Untätigkeitsbeschwerde

Alle bis zum 03.05.2024 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>III C 3 - S 7329/19/10001 :006</u>	02.05.2024	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2024
<u>III C 3 - S 7117-j/21/10002 :004</u>	29.04.2024	Umsatzsteuerliche Einordnung von Umsätzen aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen und weiteren Online-Dienstleistungsangeboten

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57
90482 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Ernst-August-Platz 10
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Brüsseler Straße 1-3
60327 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Thomas Bernhofer
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Thomas Bernhofer
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Leipzig

Sascha Schöben
Brühl 48
04109 Leipzig
T: +49 (0) 341 14958 101

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.