

BMF: Entwurf der KStR 2015 – Überraschende Regelung zur Besteuerung von Drittlandsverschmelzungen auf Gesellschafterebene

Wie bereits im TAX WEEKLY # 20/21 vom 22.05.2015 berichtet, hat das BMF den Entwurf neuer Körperschaftsteuer-Richtlinien (**KStR-E 2015**) veröffentlicht. Momentan rückt in der Praxis international tätiger Unternehmen das Thema „Drittstaatenverschmelzung“ in den Vordergrund. Diesbezüglich hat die Finanzverwaltung in R 12 des Richtlinienentwurfs eine Rechtsauffassung neu eingefügt, welche den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG erheblich einschränkt. Damit beseitigt der Fiskus die einzige vorhandene Möglichkeit, um bei Drittstaatenumwandlungen die wirtschaftlich gebotene Steuerneutralität auf Gesellschafterebene zu erreichen. Der aus wirtschaftspolitischer Sicht beabsichtigte Zweck des § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen zu ermöglichen, wird damit konterkariert.

Hintergrund: Grundsätzlich erfasst das Umwandlungssteuergesetz die Umwandlung von in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften nicht. Allerdings regelt § 12 Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG den Fall der Verschmelzung zweier ausländischer Rechtsträger und sieht vor, diese für deutsche steuerliche Zwecke steuerneutral zu behandeln.

Um die Steuerneutralität solcher ausländischen Umwandlungsvorgänge auch auf Gesellschafterebene zu gewährleisten, verweist der 2006 im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum SEStEG neu eingefügte 12 Abs. 2 Satz 2 KStG auf Satz 1 („Vorgang im Sinne des Satzes 1“). Dieser Verweis führt zur entsprechenden Anwendung von § 13 UmwStG, der die Steuerneutralität eines Verschmelzungsvorgangs auf Gesellschafterebene ermöglicht.

Mit der neuen Regelung in R 12 KStR-E 2015 erklärt die Finanzverwaltung § 13 Abs. 2 UmwStG im oben beschriebenen Regelfall für nicht mehr anwendbar. Denn neben den bestehenden Neutralitätsvoraussetzungen aufgrund des Erfordernisses, dass ein „Vorgang im Sinne des Satzes 1“ vorliegen muss, soll nun auch die – in der Regel nicht bestehende – beschränkte Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft erforderlich sein, um eine Verschmelzung gem. § 13 UmwStG i.V.m. 12 Abs. 2 Satz 2 KStG steuerneutral behandeln zu können. Hinter dieser Änderung steht die Absicht, die auf Ebene der übertragenden Gesellschaft bestehenden stillen Reserven in Deutschland der Vollbesteuerung zu unterwerfen. Dies begründen Vertreter der Finanzverwaltung mit der äußerst strittigen Annahme einer Sachausschüttung – statt einer Veräußerung der Anteile – unter Verletzung des Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG.

Bewertung: Es spricht einiges dafür, dass der Verweis in § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG („Vorgang im Sinne des Satzes 1“) die von der Finanzverwaltung behauptete enge Auslegung schon grammatikalisch und systematisch nicht zulässt. Stattdessen ist auf den gesellschaftsrechtlichen Vorgang der Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG abzustellen. Es ist schließlich kein Zufall, dass der Wortlaut des ersten Halbsatzes beider Sätze im Kern identisch ist, aber in § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG nur auf eine „Körperschaft“ und nicht wie in § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG auf eine „beschränkt steuerpflichtige Körperschaft“ abgestellt wird. Es wäre für den Gesetzgeber ein Leichtes gewesen, auch in Satz 2 dieselbe Formulierung wie in

Satz 1 zu verwenden. Im Umkehrschluss ist das Vorliegen einer beschränkten Steuerpflicht gerade keine Voraussetzung des Satzes 2. Darüber hinaus verweist der Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG ausdrücklich auf „Vorgänge im Sinne des Satzes 1“ und verwendet gerade nicht die deutlich umfassendere Formulierung „in den Fällen des Satzes 1“.

Nach der von der Finanzverwaltung beabsichtigten Rechtsauslegung würde es immer dann zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn die übertragende ausländische Gesellschaft im Inland nicht beschränkt steuerpflichtig ist. Ein solches Zufallsergebnis kann keinesfalls beabsichtigt gewesen sein und würde auch einem Grundsatz der deutschen internationalen Steuerpolitik, der Kapitalimportneutralität, widersprechen: Demnach sollen deutsche Unternehmen, wenn sie auf ausländischen Märkten aktiv sind, mit demselben lokalen Steuerniveau belastet werden wie die örtliche Konkurrenz und damit keinen steuerlichen Wettbewerbsnachteil erleiden. Mit der geplanten Besteuerung stiller Reserven eines ausländischen Geschäfts auf Ebene des inländischen Anteilseigners würde das ausländische Geschäft der deutschen Besteuerung unterworfen und damit gegenüber lokalen Wettbewerbern benachteiligt. Gleichzeitig würde die Attraktivität Deutschlands als Holdingstandort weiter sinken.

Schließlich hat der Gesetzgeber bei Einführung von § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG in seiner Begründung hierzu (BT-Drs. 16/3369) ausgeführt, dass es auf die Voraussetzungen zur steuerneutralen Übertragung auf Gesellschaftsebene (Satz 1) für die Steuerneutralität auf Gesellschafterebene (Satz 2) nicht ankommen soll. Erforderlich sei allein, dass das nationale (deutsche) Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt werde. Eine Schlechterstellung des deutschen Fiskus ist damit ausgeschlossen. Damit werden auf der einen Seite die Interessen des deutschen Fiskus gewahrt und andererseits betriebswirtschaftlich sinnvolle oder sogar notwendige Umstrukturierungen ermöglicht bzw. nicht behindert. Die in R 12 KStR-E 2015 vorgenommene Auslegung durch die Finanzverwaltung widerspricht damit dem ausdrücklich niedergelegten Willen des Gesetzgebers.

BFH: Korrektur von Steuerbescheiden bei elektronischen Einkommensteuererklärungen wegen neuer Tatsachen

Der BFH hatte im Urteil vom 10.02.2015 ([IX R 18/14](#)) zu entscheiden, ob eine die Steuerlast mindernde neue Tatsache nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegt, wenn in einer elektronischen Einkommensteuererklärung der Übertrag einer selbst ermittelten Besteuerungsgrundlage in die dafür vorgesehene Zeile schlicht „vergessen“ wurde (vgl. auch [Pressemitteilung des BFH vom 24.06.2015](#)).

Der Kläger, eine natürliche Person, hatte im Jahr 2007 aus der Auflösung einer GmbH einen steuerlich berücksichtigungsfähigen Verlust erzielt, über den er seinen Steuerberater zutreffend informiert hatte. In den vom Steuerberater erstellten elektronischen Steuererklärungen fehlten jedoch diesbezügliche Angaben. Zwar hatte der Berater den Verlustbetrag persönlich berechnet, vergaß dann jedoch den ermittelten Betrag in das entsprechende Feld des EDV-Programms zu übertragen. Das Finanzamt veranlagte den Kläger ohne Kenntnis vom Vorliegen des Verlusts erklärungsgemäß.

26

26.06.2015

Erst im Jahr 2011 beantragte der Kläger nachträglich die Berücksichtigung des Verlusts durch Änderung des bestandskräftigen Steuerbescheids. Das Finanzamt sah keine Änderungsmöglichkeit und lehnte den Antrag ab. Als Begründung wurde angeführt, dass dem Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden seines Beraters für das nachträgliche Bekanntwerden der vorgebrachten "neuen" Tatsachen zuzurechnen sei. Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamts und wies die eingelegte Klage ab.

Der BFH hat nunmehr die vorinstanzliche Entscheidung aufgehoben und den Rechtsstreit an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zunächst stellte der BFH klar, dass der Begriff des Verschuldens i.S.v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bei elektronisch gefertigten Steuererklärungen in gleicher Weise auszulegen sei wie bei schriftlich erstellten Steuererklärungen. Allerdings seien Besonderheiten der elektronischen Steuererklärung zu berücksichtigen. Diese beträfen die Übersichtlichkeit von elektronischen Steuererklärungen im Hinblick auf die notwendige Beurteilung des "individuellen Verschuldens" des Steuerpflichtigen oder seines Beraters sowie den Umstand, dass am Computerbildschirm ein Überblick über die ausfüllbaren Felder der elektronischen Steuererklärung mitunter schwieriger als bei einer Steuererklärung in Papierform zu erlangen sei.

Die im Streitfall vorliegende Nachlässigkeit, welche dazu geführt habe, dass der Verlust erst nachträglich bekannt wurde, habe lediglich darin bestanden, dass der errechnete Verlustbetrag nicht in das elektronische Formular übertragen worden sei. Darin liege ein unbewusster mechanischer Fehler, der jederzeit bei der Verwendung eines Steuerprogramms auftreten könne, welches den Finanzämtern die mechanische Erfassungsarbeit von Steuererklärungsdaten abnehme. Solche bloßen Übertragungs- oder Eingabefehler gehörten zu den Nachlässigkeiten, die üblicherweise vorkämen und mit denen stets gerechnet werden müsse. Jedenfalls könnten derartige Fehler nicht auf ein grob fahrlässiges Verhalten des Steuerpflichtigen oder seines Beraters zurückgeführt werden, denn sie ließen sich selbst bei sorgfältiger Arbeit nicht vermeiden.

Mangels ausreichender Feststellungen des Finanzgerichts, ob den steuerlichen Berater des Klägers wegen anderer Umstände ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden des Auflösungsverlusts trifft, hat der BFH die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

26

26.06.2015

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 19.06.2015

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
C-9/14	18.06.2015	Vorlage zur Vorabentscheidung – Freizügigkeit der Arbeitnehmer – Steuerrecht – Einkommensteuer – Im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erzielte Einkünfte – Gebietsfremder Arbeitnehmer – Besteuerung im Beschäftigungsstaat – Voraussetzungen
C-62/14	16.06.2015	Vorlage zur Vorabentscheidung – Wirtschafts- und Währungspolitik – Beschlüsse des Rates der Europäischen Zentralbank (EZB) zu einer Reihe technischer Merkmale der geldpolitischen Outright-Geschäfte des Eurosystems an den Sekundärmärkten für Staatsanleihen – Art. 119 AEUV und 127 AEUV – Befugnisse der EZB und des Europäischen Systems der Zentralbanken – Geldpolitischer Transmissionsmechanismus – Gewährleistung der Preisstabilität – Verhältnismäßigkeit – Art. 123 AEUV – Verbot der monetären Finanzierung der Mitgliedstaaten des Euro-Währungsgebiets

Alle am 24.06.2015 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
XI R 15/11	18.03.2015	Überlassung von Operationsräumen an einen Operateur durch einen an den Operationen mitwirkenden Anästhesisten
XI R 43/11	22.04.2015	Drittwirkung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - Aufteilung einer rechtsirrtümlich ohne Umsatzsteuer vereinbarten Gegenleistung
IX R 18/14	10.02.2015	Zum Begriff der groben Fahrlässigkeit i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO siehe auch: Pressemitteilung Nr. 45/15 vom 24.6.2015
VIII R 43/12	24.02.2015	Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG 2009
III R 14/14	12.03.2015	Unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung; Regelungsumfang eines Kindergeldablehnungsbescheids; Wiederholung eines Verwaltungsakts
III R 31/13	05.02.2015	Elterngeldzahlungen als Bezüge eines behinderten Kindes - Antragsbefugnis und Klagebefugnis des Auszahlungsberechtigten

26

26.06.2015

Alle am 24.06.2015 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV R 7/12	26.03.2015	Feststellung des gemeinen Werts bei Grundstückseinbringung in Personengesellschaft
IV R 44/12	16.04.2015	Betriebliche Veranlassung der Kosten einer Anteilsübertragung - Gewährung rechtlichen Gehörs - Kostentragung und Kostenerstattung des Beigeladenen
III R 29/14	05.02.2015	Kindergeld: Keine Sperrwirkung hinsichtlich Anwendung der §§ 62ff. EStG aufgrund Zuständigkeitszuweisung nach Art 14 Nr. 1 Buchst. a VO (EWG) Nr. 1408/71 an anderen EU-Mitgliedstaat

Alle bis zum 26.06.2015 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
IV D 3 - S 7134/14/1000 1	19.06.2015	Umsatzsteuer; Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 UStG); Anerkennung von Ausgangsvermerken aus dem europäischen Ausland

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Georg Geberth, Lothar Härteis, Stefan Hölzemann

München

Lothar Härteis

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 • 80539 München

T: +49(0) 89 286 46-0 • F: +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

Michael Wild

Peter-Müller-Straße 18 • 40468 Düsseldorf

T: +49 (0) 211 200 50-5 • F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Andreas Pfaller

Allee am Rötelheimpark 11-15 • 91052 Erlangen

T: +49 (0) 9131 97002-11 • F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Robert Welzel

Taunusanlage 19 • 60325 Frankfurt/Main

T: +49 (0) 69 133 84 56-0 • F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Eva Doyé

Neuer Wall 30 • 20354 Hamburg

T: +49 (0) 40 320 86 66-0 • F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Raubling

Andreas Ochsner

Rosenheimer Straße 33 • 83064 Raubling

T: +49 (0) 8035 968-0 • F: +49 (0) 8035 968-150

Köln

Stefan Hölzemann

Lothringer Str. 56 • 50677 Köln

T: +49 (0) 221 348936-0 • F: +49 (0) 221 348936-250

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.