



# Steuerrecht aktuell

Unternehmerfrühstück

18.08.2011

Frankfurt am Main

Ralph Hummel

Dr. Johannes Weisser

avocado rechtsanwälte  
Schillerstraße 20  
60313 Frankfurt  
t +49 [0]69 91 33 01 0  
f +49 [0]69 91 33 01 19  
e-mail frankfurt@avocado-law.com  
www.avocado-law.com

# VERFASSUNGSRECHTLICHE GRENZEN FÜR DIE RÜCKWIRKUNG VON GESETZEN IM STEUERRECHT

# Verfassungsrechtliche Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht

## Echte Rückwirkung

Der Sachverhalt ist bei Inkrafttreten der Gesetzesänderung **bereits abgeschlossen**, die (steuerlichen) Rechtsfolgen werden **nachträglich** zum Nachteil des Bürgers geändert.

Beispiel: Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre



Echte Rückwirkung ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig.

# Verfassungsrechtliche Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht

## Unechte Rückwirkung (1)

Der Sachverhalt ist bei Inkrafttreten der Gesetzesänderung **bereits begonnen**, aber noch nicht abgeschlossen, die (steuerlichen) Rechtsfolgen werden für **künftige** Veranlagungszeiträume zum Nachteil des Bürgers geändert.

Beispiel: Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre



# Verfassungsrechtliche Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht

## Unechte Rückwirkung (2)

Der Sachverhalt ist bei Inkrafttreten der Gesetzesänderung **bereits begonnen, aber noch nicht abgeschlossen**, die (steuerlichen) Rechtsfolgen werden mit (Rück)wirkung für den **laufenden** Veranlagungszeitraum zum Nachteil des Bürgers geändert.

Beispiel: Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre



# Verfassungsrechtliche Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht

## Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung

### 1. Geeignetheit

Gesetzesänderung ist geeignet, das gesetzgeberische Ziel zu erreichen

### 2. Erforderlichkeit

Kein milderes Mittel

### 3. Verhältnismäßigkeit

Bei Gesamtabwägung (enttäushtes Vertrauen vs. Dringlichkeit der Gesetzesänderung) überwiegt öffentliches Interesse an Gesetzesänderung

# Verfassungsrechtliche Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht

## Die Entscheidung des BVerfG

1. Die Verlängerung der Spekulationsfrist ist **verfassungswidrig**, soweit Grundstücke erfasst werden, bei denen die zweijährige Spekulationsfrist bei Verkündung des Gesetzes (31.3.1999) **bereits abgelaufen** war, unabhängig davon, ob eine Veräußerung zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt war.
2. Wertsteigerungen, die bis zum 31.3.1999 eingetreten sind, sind steuerfrei. (Ggf. Stichtagsbewertung des Grundstücks)

# Verfassungsrechtliche Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht

## Praxisbeispiel

Anschaffung des Grundstücks:	1.7.1996	
Kaufpreis:		€ 100.000
Veräußerung des Grundstücks:	15.8.2005	
Verkaufserlös:		€ 350.000
Wert des Grundstücks am 31.3.1999		€ 200.000
Ergebnis:		
Differenz zwischen Kaufpreis und Verkaufserlös:		€ 250.000
Davon steuerpflichtig:		€ 150.000

# Verfassungsrechtliche Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht

## Schlussfolgerungen für die Praxis

1. Maßgeblich für den Vertrauensschutz ist das Datum der Verkündung des Gesetzes.
2. Offen können Fälle sein, in denen die Veräußerung bis zum 31.3.2007 erfolgt ist.
3. In noch offenen Fällen sollte Antrag auf Ruhen des Verfahrens gestellt werden, bis Gesetzgeber Neuregelung verabschiedet hat, soweit im Bescheid kein Vorläufigkeitsvermerk enthalten ist.
4. In vergleichbaren (künftigen) Fällen gelten die dargelegten Grundsätze entsprechend.

# NEUES ZUR GRENZÜBERSCHREITENDEN VERLUSTVERRECHNUNG (ORGANSCHAFT)

# I. Ausländische Organgesellschaft

BMF-Schreiben vom 28.03.2011 (Der Betrieb 2011, S. 793;  
DStR 2011, S. 674)

## 1. Anlass und Neuregelung

- Vertragsverletzungsverfahren der EU Nr. 2008/4909 hinsichtlich §§ 14, 17 KStG.
- Voraussetzung für steuerliche Organschaft zur Verrechnung von Gewinnen und Verlusten auf Ebene des Organträgers.
- §§ 14 (1) 1 und 17 KStG verlangen für Eignung als Organgesellschaft eine (deutsche Kapitalgesellschaft, die Sitz und Geschäftsleitung in D hat (sogeannter „doppelter Inlandsbezug“).

# I. Ausländische Organgesellschaft

- Durch BMF-Schreiben verzichtet die Finanzverwaltung auf diese Anforderung. Es reicht nun als Organgesellschaft eine nach dem Recht eines EU/EWR-Landes gegründete Kapitalgesellschaft, wenn Geschäftsleitung in Deutschland.
- Alle übrigen Voraussetzungen für Organschaft müssen erfüllt sein.
  - Finanzielle Eingliederung (Mehrheit der Stimmrechte, auch mittelbare)
  - Ergebnisabführungsvertrag

# 1. Ausländische Organgesellschaft

## 2. Problembereiche

- Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages (EAV).  
Nach deutschem Recht nach §§ 291 ff. AktG für AG und KGaA, entsprechend für GmbH.
- Ausländische Kapitalgesellschaften nicht erfasst.
- Nach internationalem Gesellschaftsrecht gilt ausländisches Gesellschaftsrecht der Organgesellschaft.
- EAV ausdrücklich geregelt nur in Österreich und Portugal.
- Eintragung in deutschem Handelsregister?
- Verlegung des Verwaltungssitzes nach Deutschland darf nicht zum Verlust der ausländischen Rechtsform führen (sonst droht Behandlung als Personengesellschaft).

# I. Ausländische Organgesellschaft

## 3. Ergebnis

Zivilrechtliche Voraussetzungen und deren Auswirkungen auf sonstige steuerliche Voraussetzungen der §§ 14, 17 KStG noch zu klären.

Ebenso zu klären, ob Abführung des „ganzen Gewinns“ den nach Bilanzierungsregeln der ausländischen Gesellschaft ermittelten Gewinn betrifft.

- **Vorteil:** Keine Neugründung nach Verlegung des Verwaltungssitzes oder Gründung einer europäischen AG („SE“) mehr erforderlich.
- **Nachteil:** Drittländer-Gesellschaften nicht erfasst. In Betracht käme aber Gleichbehandlung wegen Verletzung eines Diskriminierungsverbots nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen D und Drittland.

## II. Ausländischer Organträger

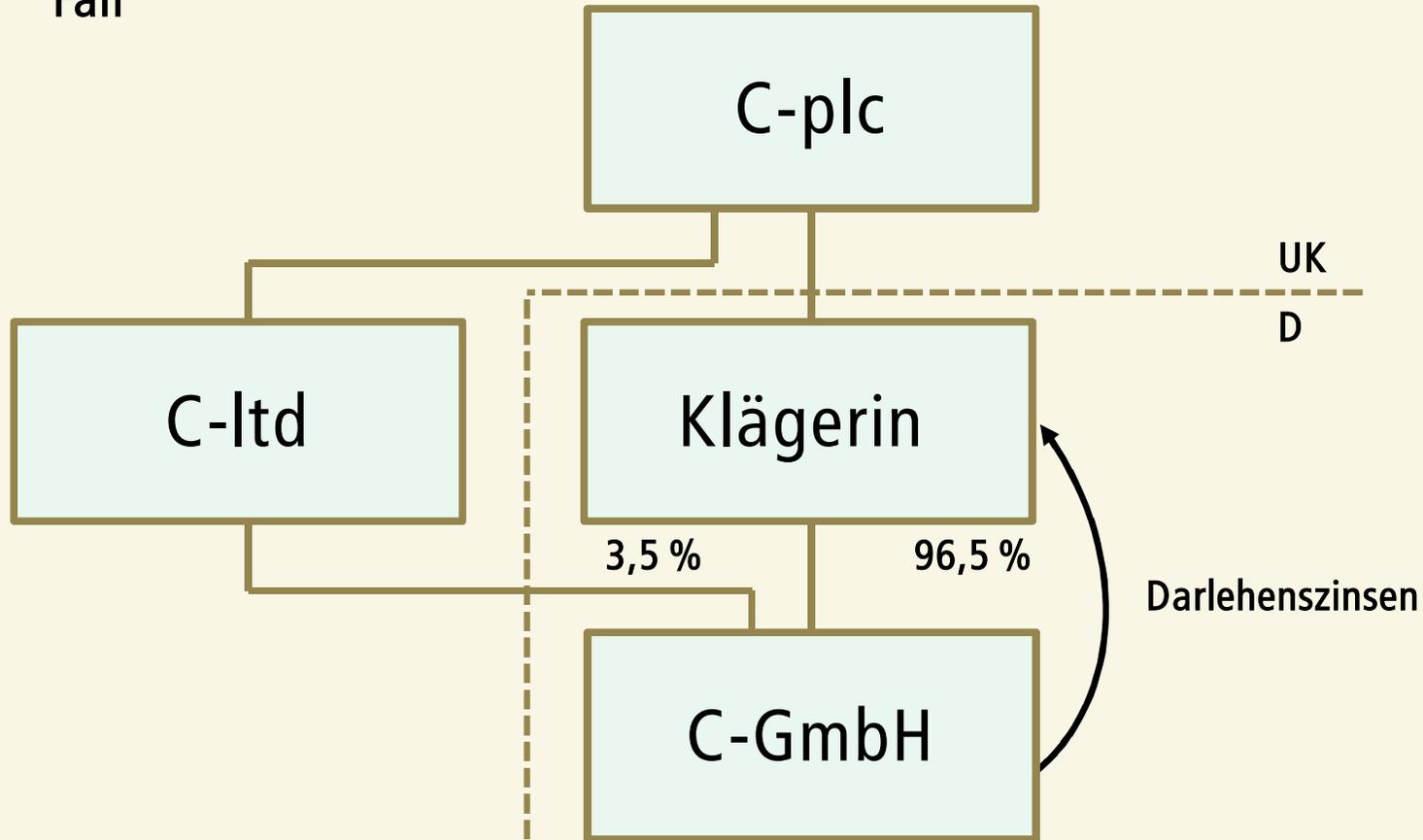
BFH-Entscheidung vom 09.02.2011

### 1. Leitsatz

- Ausländische Muttergesellschaft als Organträger für deutsche Tochtergesellschaft.
- Verletzung des Diskriminierungsverbotes nach DBA Deutschland-GB.
- Beendigung deutscher Ertragsteuerpflicht für deutsche Tochterkapitalgesellschaften mit ausländischer Muttergesellschaft??

## II. Ausländischer Organträger

### 2. Fall



C-GmbH ist Organgesellschaft der C-plc. Keine Hinzurechnung von Zinsen als Dauerschulden bei Klägerin.

## II. Ausländischer Organträger

### 3. Praktische Hinweise

- Entscheidung betraf Zeiträume bis 2001, als EAV noch nicht Voraussetzung für Organschaft war; für noch offene Jahre kann fehlende Gewerbesteuerpflicht geltend gemacht werden.
- Für Zeiträume ab 2002 wäre Bestehen eines EAV zwischen ausländischem Organträger und deutscher Organgesellschaft erforderlich.
- Für die Zukunft Abschluss eines EAV mit ausländischer Mutter? (Zivilrechtlich möglich?)

## II. Ausländischer Organträger

### 4. Problembereiche

- Gegenreaktion der Finanzverwaltung zu erwarten.
- Gilt umgekehrt auch für Verluste der Organgesellschaft.
- Beurteilung und Ergebnis nach EU-Recht offen.

**KEIN VORSTEUERABZUG  
FÜR BERATUNGSLEISTUNGEN IM  
ZUSAMMENHANG MIT UMSATZSTEUERFREIER  
ANTEILSÜBERTRAGUNG**

# Beratungskosten bei Anteilsübertragung

## 1. BFH-Entscheidung 27.01.2011

- Anteilsverkauf ist ein steuerbarer, aber nach § 4 Nr. 8 e) oder f) UStG steuerfreier Umsatz.
- In unmittelbarem Zusammenhang mit dem Anteilsverkauf erbrachte Beratungsleistungen (RA, StB, Investmentbank) sind vom Vorsteuerabzug durch den Verkäufer ausgeschlossen.

# Beratungskosten bei Anteilsübertragung

## 2. Ausnahmen

- Option zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG. Verkäufer muss Unternehmer sein (z. B. nicht bei Beteiligung im Privatvermögen); Erwerber wird nur zustimmen, wenn er selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- Verkauf von 100% der Beteiligung gilt als Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 a) UStG (nicht steuerbar).
- Bei bestehender Organschaft wird Organgesellschaft verkauft und Fortsetzung der Organschaft durch Käufer beabsichtigt.

# Beratungskosten bei Anteilsübertragung

## 3. Praxishinweise

- Falls kein Vorsteuerabzug möglich ist, sollten einzelne Beratungstätigkeiten in laufende Beratung und Anteilsverkauf aufgeteilt werden.

# Beratungskosten bei Anteilsübertragung

## 4. Exkurs

- Beratungskosten des Käufers von Geschäftsanteilen (FG Köln, Urteil vom 06.10.2010).
- Aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten abzugrenzen von sofort abzugsfähigen Beratungskosten.
- Zeitpunkt ab Konkretisierung der Erwerbsabsicht (Due Diligence ./ Anteilskaufvertrag).
- Vorsteuer abziehbar, wenn Käufer grundsätzlich abzugsberechtigt.
- GrESt aufgrund Anteilsvereinigung gehört nicht zu den Anschaffungsnebenkosten (BFH-Urteil vom 20.04.2011), da lediglich Grundstückserwerb fingiert wird.

**GRUNDERWERBSTEUER-VERGÜNSTIGUNGEN  
NACH § 6 a GrEStG BEI UMSTRUKTURIERUNGEN  
IM KONZERN (SOG. „KONZERNKLAUSEL“)**

# GrESt bei Konzernumstrukturierungen

## 1. Ziele des § 6 a GrEStG

- Bisher GrESt auch bei allen **mittelbaren** Übertragungen von mindestens 95% der Anteile an einer Gesellschaft mit inländischem oder bei Anteilsvereinigung Grundstück von mindestens 95 %.
- Vermeidung von GrESt bei bestimmten konzerninternen Restrukturierungen durch Wachstumsbeschleunigungsgesetz.
- Seit 01.01.2010 Befreiung bestimmter konzerninterner Umwandlungen (Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung, aber nicht bei Formwechsel).

# GrESt bei Konzernumstrukturierungen

## 2. Voraussetzung nach Ländererlass vom 01.12.2010 (DStR 2010, 2520)

- Beteiligte an Umwandlung sind **ausschließlich** entweder das herrschende Unternehmen und eine oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von dem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften.
- Herrschendes Unternehmen: natürliche, juristische oder Personengesellschaft; Anteile müssen im Betriebsvermögen gehalten werden; keine Finanzholdings, die neben dem Halten der Beteiligung(en) nicht auch geschäftsleitend tätig sind (= umsatzsteuerlicher Unternehmer?).

# GrESt bei Konzernumstrukturierungen

- Abhängige Gesellschaft: Kapital- oder Personengesellschaft; mindestens 95% Beteiligung am Kapital; bei mittelbarer Beteiligung auf jeder Ebene 95% UND 5-jährige Vor- und Nachbehaltensfrist, d.h. 95%-ige Beteiligung muss unterbrochen für 5 Jahre vor und nach dem Umwandlungsvorgang bestehen.

# GrESt bei Konzernumstrukturierungen

## 3. Ausgewählte Probleme

- Befreiung ist anteilsbezogen und nicht grundstücksbezogen: Selbst wenn Grundstück nach Umwandlung innerhalb von 5 Jahren verkauft wird, schadet Verkauf nicht; aber: spätere Verringerung der 95%-Beteiligung löst trotzdem nachträglich GrESt aus.
- Unternehmereigenschaft des herrschenden Unternehmens muss wohl ununterbrochen (2x5 Jahre) bestehen.
- Umsatzsteuerlicher Unternehmerbegriff soll nicht zwingend maßgebend sein, aber unternehmerische Tätigkeit erforderlich.

# GrESt bei Konzernumstrukturierungen

- Abhängige Gesellschaft (und herrschende) müssen vor Umwandlung mindestens 5 Jahre bestanden haben (HR-Eintragung); bei Rechtsnachfolge aufgrund Umwandlung im Konzern werden aber beide Zeiten zusammengerechnet (z. B. bei Formwechsel, wenn mindestens 95%-ige Beteiligung fortbesteht).
- Ob der die Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist auslösende Vorgang selbst GrESt auslöst, ist unerheblich (dann mehrfache GrESt-Belastung möglich).
- Viele weitere Fragen ungeklärt.



**Ralph W. Hummel, Rechtsanwalt, Steuerberater  
Partner**

**Büro:** Frankfurt

**Schwerpunkte:** Gesellschaftsrecht, Mergers & Acquisitions, Handelsrecht, Direktvertriebsrecht, deutsches und internationales Steuerrecht

**Practice Groups:** Corporate & Tax

**Kontakt:**

**tel.:** +49(0)69 91 33 01 138  
**fax:** +49(0)69 91 33 01 19  
**e-mail:** r.hummel@avocado-law.com

Ralph Hummel studierte Rechtswissenschaften in Mainz. Während des Referendariats in Frankfurt war er auch bei einem Wirtschaftsprüfer tätig und wurde 1985 als Anwalt zugelassen. Im Rahmen der sich anschließenden Tätigkeit in der Steuerabteilung von Arthur Andersen & Co. GmbH erfolgte 1990 die Bestellung zum Steuerberater und 1992 die Beförderung zum Prokuristen (Tax Manager). Ab 1992 war Herr Hummel bei der US Kanzlei Faegre & Benson LLP tätig, seit 1997 als Partner, bevor er 2009 avocado rechtsanwälte als Partner im Frankfurter Büro beitrug.

Ralph Hummel berät deutsche und ausländische Unternehmen umfassend bei ihren nationalen und internationalen Aktivitäten. Er hat besondere Erfahrung in den Bereichen Gesellschaftsrecht, Mergers & Acquisitions, Umwandlungsrecht und Steuerrecht. Einer seiner Schwerpunkte liegt in der Beratung und Koordinierung grenzüberschreitender Transaktionen zwischen den USA und Deutschland. Direktvertriebsunternehmen berät er bei der Gestaltung ihrer Vertriebsstrukturen und Geschäftsbedingungen unter Berücksichtigung deutscher und europäischer Rechtsnormen.

Weiterhin hält Ralph Hummel regelmäßig Vorträge im In- und Ausland zu gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Themen sowie zu Fragen des Direktvertriebs.

**Mitgliedschaften:**

Alliance of Merger & Acquisition Advisors (AM&AA), American German Business Club (AGBC), American German Chamber of Commerce (AMCHAM), Deutsch-Amerikanische Juristenvereinigung, International Fiscal Association (I.F.A.)

**Sprachen:**

Deutsch, Englisch



**Dr. Johannes Weisser, LL.M. (USA)**

**Partner**

**Büro:** Frankfurt

**Schwerpunkte:** Gesellschaftsrecht,  
Mergers & Acquisitions,  
Kartellrecht

**Practice Groups:** Corporate & Tax

**Kontakt:**

**tel.:** +49(0)69 91 33 01 134

**fax:** +49(0)69 91 33 01 19

**e-mail:** j.weisser@avocado-law.com

Dr. Johannes Weisser studierte Rechtswissenschaften an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg, an der Université de Genève sowie der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn. Nach seiner Referendarausbildung beim Landgericht Bonn und einem LL.M.-Studium an der University of Miami promovierte er bei Prof. Dr. Marcus Lutter an der Universität Bonn über ein rechtsvergleichendes Thema aus dem Gesellschaftsrecht. Dr. Weisser ist seit 1991 als Rechtsanwalt zugelassen. Vor seinem Eintritt als Partner in das Frankfurter Büro von avocado rechtsanwälte war er jeweils mehrere Jahre für andere internationale Sozietäten tätig (Shearman & Sterling, Schürmann & Partner, Luther).

Dr. Weisser berät mittelständische Unternehmen sowie nationale und international tätige Konzerne in allen Bereichen des Gesellschaftsrechts, insbesondere im Zusammenhang mit Mergers & Acquisitions, Private Equity und Venture Capital. Im Kartellrecht ist er vorwiegend im Bereich der Fusionskontrolle tätig.

Dr. Weisser ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen zum Gesellschafts- und Kartellrecht und regelmäßiger Referent bei Seminaren. Darüber hinaus ist er in verschiedenen Verbänden tätig, so u.a. auch im Bundesverband der Kapitalbeteiligungsgesellschaften e.V. (BVK) sowie in der Vereinigung mittelständischer M&A-Berater (VMA) im Bundesverband Mergers & Acquisitions e.V.

**Mitgliedschaften und Funktionen:**

Deutsch-Amerikanische-Juristenvereinigung (DAJV e.V.)

Deutsch-Indische Handelskammer

Deutsch-Indische Juristenvereinigung e.V.

Studienvereinigung Kartellrecht e.V.

Justitiar der Vereinigung mittelständischer M&A-Berater (VMA)

**Sprachen:**

Deutsch, Englisch, Französisch

**...und wenn Sie an weiteren Neuigkeiten interessiert sind:**

**avocado rechtsanwälte**

**Ralph Hummel**

**Dr. Johannes Weisser**

**Schillerstraße 20**

**60313 Frankfurt**

**t +49 [0]69 91 33 01 0**

**f +49 [0]69 91 33 01 19**

**e-mail: [frankfurt@avocado-law.com](mailto:frankfurt@avocado-law.com)**

**[www.avocado-law.com](http://www.avocado-law.com)**