

AKTUELLES AUS DEM STEUERRECHT

ARBEITSGEMEINSCHAFT MEDIZINRECHT

THOMAS KETTELER-EISING

KÖLN, 22. NOVEMBER 2024



1

THEMENÜBERSICHT

- ✗ Variable Kaufpreise mit Earn-Out-Komponenten – BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21, BStBl II 2024, 510 nachfolgend FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 20.08.2024, DB 2024, 2196
- ✗ Einbringung nach § 24 UmwStG – Kapitalkonto I?
- ✗ Keine Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG bei Übertragung von Betriebsgrundstück und Betrieb zu unterschiedlichen Zeitpunkten – FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309
- ✗ Nichtanwendung des § 14c UStG (Umsatzsteuer infolge unrichtigem Steuerausweis in einer Rechnung)
- ✗ Tücken der Gewerbesteuer im Gesellschaftsvertrag
 - im Rahmen der Gewinnverteilung
 - im Rahmen des Ausscheidens eines Gesellschafters
- ✗ Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Unternehmenszersplitterung
FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 14.03.2024, 4 K 75/23, EFG 2024, 1334 (Rev. eingelegt, Az. des BFH XI R 12/24)

- 2 -



2

Variable Kaufpreise mit Earn-Out-Komponenten
BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21, BStBl II 2024, 510
nachfolgend FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 20.08.2024, DB 2024, 2196

- 3 -

3

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Einleitung

✖ Grundsatz bei § 16 EStG (Veräußerung Einzelpraxis/BAG-Anteil) und § 17 EStG (Anteile MVZ GmbH):

- Besteuerungszeitpunkt ist der wirtschaftliche Übertragungstichtag, unabhängig vom Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises.
- Später eintretende **Veränderungen** beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis sind solange und soweit materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung **zurückzubeziehen**, als der Erwerber seine **Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises noch nicht erfüllt** hat. Dabei ist es unerheblich, welche Gründe für die Minderung oder Erhöhung des Erlöses maßgebend waren.
- Ist die **Gegenleistung** indes bereits **erbracht** und die Anteilsveräußerung vollzogen, liegt eine materiell-rechtliche und deshalb nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch verfahrensrechtliche Rückwirkung auf das abgeschlossene Rechtsgeschäft nur vor, wenn der **Rechtsgrund** für die später geleistete Zahlung **im ursprünglichen Rechtsgeschäft** – der Anteilsveräußerung – angelegt ist.

- 4 -

4

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Einleitung

- ✖ **Sonderfall Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge** (Leibrente bzw. Kaufpreiskraten über mehr als zehn Jahre mit Versorgungscharakter) - **Wahlrecht** auf:

- Sofortbesteuerung des Barwertes und anschließend der Zinsanteile (ähnlich wie Kauf gegen verzinsliches Darlehen)
- Im jeweiligen Zahlungszeitpunkt Zuflussbesteuerung als nachträgliche Betriebseinnahmen (R 16 Abs. 11 EStR 2020)

- ✖ **Sonderfall Veräußerung gegen wiederkehrende gewinn-/umsatzabhängige Bezüge:**

Eine Ausnahme gilt bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist in diesen Fällen auf die **Realisation des Veräußerungsentgelts** abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Eine stichtagsbezogene Betrachtung (Rückwirkung auf den Veräußerungszeitpunkt) wird nicht angestellt. Dies liegt darin begründet, dass es sich bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) handelt, bei denen im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, ob rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch wie hoch diese sein wird.

- 5 -

5

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Problemstellung/Ausgangslage

- ✖ Vereinbarung eines Basiskaufpreises („Festkaufpreis“), fällig bei Vollzug.
- ✖ Vereinbarung eines Zusatzkaufpreises („Earn-Out“), dessen Entstehung von erfolgsabhängigen Kennzahlen (EBITDA, EBIT, Gewinn, Umsatz etc.) abhängig ist, d. h., nur wenn die definierten Kennzahlen erreicht werden, entsteht zivilrechtlich aufschiebend bedingt erst der Anspruch auf den Zusatzkaufpreis.
- ✖ Ursprüngliche Rechtsauffassung Finanzverwaltung und ältere BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH v. 14.06.2005 - VIII R 14/04, BStBl. II 2006, 15, Rn. 14 m.w.N.): Die steuerlichen Grundsätze zum rückwirkenden Ereignis bei Kaufpreisminderungen gelten ebenso für die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises und insbesondere auch für den Fall, dass die Vertragsparteien im Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung noch keine abschließende Einigung über die Höhe des Kaufpreises erzielt haben oder die Höhe des Kaufpreises von der künftigen Entwicklung des Unternehmens abhängig sein soll.
- ✖ vgl. auch Ketteler-Eising, DStR 2022, 1633 – Anmerkungen zu Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 30.03.2021 – 5 K 2442/17.

- 6 -

6

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Sachverhalt (verkürzt) zum BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21

- ✖ Verkauf 100 % Kommanditanteil an der M GmbH & Co. KG
- ✖ Verkäufer: W GmbH & Co. KG; Käufer: R-GmbH.
- ✖ Übertragungstichtag: Verkauf mit schuldrechtlicher Wirkung zum Ablauf des 30.06.2010
- ✖ Festkaufpreis: EUR 5.318.000
- ✖ Variabler Kaufpreis (Earn-Out-Ansprüche): 3 * EUR 533.000,00 für die Jahre 2011, 2012, 2013
 - Rohmarge < EUR 8.000.000,00 = kein Earn-Out-Anspruch
 - Rohmarge > EUR 10.000.000,00 = voller Earn-Out-Anspruch
 - Rohmarge > EUR 8.000.000,00 und < EUR 10.000.000,00 = Earn-Out-Anspruch entsteht linear zwischen EUR 0,00 und EUR 533.000,00.

- 7 -

7

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Sachverhalt (verkürzt) zum BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21

- ✖ Variable Kaufpreiszahlungen final:

2011	EUR 136.424
2012	EUR 426.500
2013	<u>EUR 252.895</u>
	<u>EUR 815.819</u>
- ✖ Streitig war, ob die EUR 815.819 im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs (Auffassung Finanzamt) oder im Zeitpunkt des Zuflusses der einzelnen Zahlungen (Auffassung Steuerpflichtiger) zu besteuern waren.

- 8 -

8

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Entscheidung des BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21 – Leitsätze (NV)

1. Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sind neben dem Festkaufpreis zu leistende gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisbestandteile erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern. Sie erhöhen den im Jahr der Veräußerung entstandenen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes nicht (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Dies gilt auch für sogenannte Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist.

- 9 -

9

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Entscheidung des BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21 – aus den Gründen

- (25) Eine Ausnahme gilt bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist in diesen Fällen auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Eine stichtagsbezogene Betrachtung (Rückwirkung auf den Veräußerungszeitpunkt) wird nicht angestellt. Dies liegt darin begründet, dass es sich bei **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs)** handelt, bei denen im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, ob rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch wie hoch diese sein wird (vgl...). Zudem steht bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen eine stichtagsbezogene Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Widerstreit zur Systematik der §§ 16, 34 EStG sowie zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (dazu).

- 10 -

10

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Entscheidung des BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21 – aus den Gründen

- (26) bb) In Anwendung dieser Grundsätze ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Beigeladenen in den Jahren 2011 bis 2013 ("Earn-Out-Periode") vereinnahmten variablen Entgelte den im Jahr 2010 erzielten Anteilsveräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erhöht haben. **Vielmehr sind sie im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche gewerbliche Betriebseinnahmen (§ 24 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zu versteuern.**

- 11 -

11

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Entscheidung des BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21 – aus den Gründen

- (28) Der erkennende Senat folgt insoweit dem BFH-Urteil vom 19.12.2018 - I R 71/16 (BFHE 264, 115, BStBl II 2019, 493). Gründe für eine unterschiedliche Behandlung von gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen im Allgemeinen und sogenannten Earn-Out-Zahlungen der hier vorliegenden Art im Besonderen sind nicht ersichtlich (anders dagegen Gosch KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 195f, allerdings speziell zu § 8b KStG; Bahns/Vogel, Die Unternehmensbesteuerung – Ubg – 2015, 634, 636; kritisch auch Geiger/Kurrie, Ubg 2019, 495). **Denn auch bei „Earn-Out-Zahlungen“, wie den im Streitfall vereinbarten, handelt es sich um – aufschiebend bedingte – Kaufpreisbestandteile, deren Entstehen im Veräußerungszeitpunkt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist; eine Schätzung ihres Kapitalwerts ist im Veräußerungszeitpunkt nicht möglich (BFH-Urteil vom 17.07.2013 - X R 40/10, BFHE 242, 58, BStBl II 2013, 883, Rz 30).**

- 12 -

12

Skriptfolie



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Entscheidung des BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21 – aus den Gründen

- (28) Diese Unsicherheit rechtfertigt es, derartige „Earn-Out-Zahlungen“ unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und in – jedenfalls gedanklicher – Anlehnung an das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuchs; zur Verdrängung der Regeln der laufenden Bilanzierung durch die Bestimmungen des § 16 EStG im Allgemeinen, vgl. BFH-Urteil vom 31.08.2006 - IV R 53/04, BFHE 214, 550, BStBl II 2006, 906, unter B.II.3.a) von der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG auszunehmen. Die Entstehung derartiger Kaufpreisbestandteile ist im Veräußerungszeitpunkt noch nicht „so gut wie sicher“ (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2002 - VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532). Die dem Grunde und der Höhe nach unsicheren „Earn-Out-Zahlungen“ sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu besteuern.

- 13 -

13

Skriptfolie



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Entscheidung des BFH, Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21 – aus den Gründen

- (29) Soweit teilweise eine materiell-rechtliche Rückwirkung – mangels gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreisforderung – angenommen wird, wenn nur das Entstehen einer bereits betragsmäßig festgelegten Zahlung vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist (Geiger/Kurrle, Ubg 2019, 495, 498, unter Hinweis darauf, dies sei die in der Praxis weitaus häufiger anzutreffende Art von „Earn-Out-Klauseln“; Pung in D/P/M, § 8b Rz 159; anderer Ansicht Frey/Wind, GmbHR 2021, 1122; Feld, FR 2023, 647, 653), kann der Senat offen lassen, ob er dem beitreten könnte. Denn vorliegend waren die Kaufpreisforderungen – wie dargelegt – auch der Höhe nach ungewiss. Wenngleich die Berechnungsparameter vertraglich fixiert waren, hing die Höhe der zu leistenden variablen Kaufpreisbestandteile von der Höhe der in den betreffenden Jahren erzielten Rohmargen ab.

- 14 -

14

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Problemstellung in Bezug auf § 34 EStG („halber“ Steuersatz)

- ✗ § 34 EStG erfordert die zusammengeballte Besteuerung der stillen Reserven.
- ✗ Auch Betriebsaufgaben ermöglichen die Anwendung von § 34 EStG, aber längere Betriebsaufgabezeiträume sind kritisch.
- ✗ Auch die Kombination von festen Barkaufpreisen in Verbindung mit zusätzlichen wiederkehrenden Bezügen kann (bisher) zur Anwendung von § 34 EStG führen (vgl. BFH vom 10.07.1991 – X R 79/90, DB 1991, 2368; zu § 16 Abs. 4 EStG vgl. auch H 16 (11) EStH „Freibetrag“).
- ✗ Die Rechtsprechung wird aber zunehmend restriktiver (vgl. auch Patt, EStB 2018, 330; Müller/Dorn/Schwarz, NWB 2017, 2906; Wollweber, GmbH-StB, 2021, 353).

- 15 -

15

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Offene Fragen

- ✗ Fallen die Earn-Out-Zahlungen, die als nachträgliche Betriebseinnahmen zu besteuern sind unter § 34 EStG?
 - Eigene Auffassung: Wohl NEIN, weil diese dann analog gewinn- und umsatzabhängiger wiederkehrender Bezüge als nachträgliche Betriebseinnahmen (§ 24 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zu besteuern sind (vgl. BFH, Urteil vom 29.06.2022 – X R 6/20, BStBl. II 2023, 112, Rn. 39).
- ✗ Unterliegt der Festkaufpreis (noch) der Steuerbegünstigung des § 34 EStG, wenn die Earn-Out-Zahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen zu besteuern sind?
 - Eigene Auffassung: Derzeit wohl (noch) JA, weil bei einer Kombination von festem Barpreis und Rente nach Auffassung in der Literatur der Barkaufpreis tarifbegünstigt besteuert werden kann. Erstmals offen gelassen aber im BFH, Urteil vom 29.06.2022 – X R 6/20, BStBl. II 2023, 112, Rn. 40; kritisch z. B. Sabelleck/Broemel, NWB 2024, 2836.
 - Lösungsansatz ggfs. (ohne Gewähr vgl. Sabelleck/Broemel, NWB 2024, 2836) wenn möglich, Änderung vor vollständiger Durchführung des Kaufvertrags, d. h. finale Kaufpreisfestlegung vor Ablauf des Earn-Out-Zeitraums unabhängig vom Umsatz/Gewinn.

- 16 -

16

Skriptfolie



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Weiterführende Literatur

- ✗ Schneider, NWB 2023, 1707
- ✗ Ossinger in Ebeling/Geck, Handbuch der Erbengemeinschaft, 63. Lieferung, 4/2024, IV. Teil, Rn. 171
- ✗ Weißenbacher, DB 2024, 1440
- ✗ Feld/Lüder, FR 2024, 306
- ✗ Nowak, FR 2024, 746
- ✗ Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lieferung, 6/2024, § 34 EStG, Rn. 40
- ✗ Sabelleck/Broemel, NWB 2024, 2836

- 17 -

17



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Ergänzender Hinweis (aus dem vorinstanzlichen Verfahren; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 30.03.2021, 5 K 2442/17, EFG 2021, 1199, Rz)

- ✗ Neben dem Earn-Out gab es in dem Fall eine weitere Anpassung des Kaufpreises. Aufgrund eines am 08.02.2017 vor dem Landgericht geschlossenen Vergleichs hat sich die Verkäuferin zur Beseitigung einer rechtlichen Auseinandersetzung wegen durch die Erwerberin geltend gemachter Schadenersatzansprüche aus verletzten Garantieverprechen im Zusammenhang mit der Veräußerung der Geschäftsanteile zu einer Zahlung in Höhe von 350.000 € verpflichtet, die in Höhe von 50.000 € mit einem Earn-Out-Anspruch verrechnet wurde und ansonsten in Höhe von 300.000 € durch Überweisung ausgeglichen. Damit waren als Generalbereinigung die rechtliche Auseinandersetzung und alle gegenseitigen Ansprüche abgegolten und ausgeglichen.
- ✗ Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz sind die Beteiligten des Verfahrens (Finanzamt, Erwerber, Veräußerer) zu Recht übereinstimmend davon ausgegangen, dass es sich insoweit um ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO handelt.

- 18 -

18

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Lösungsüberlegung (ggfs. mit Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft)

- ✖ Vereinbarung allein eines Festkaufpreises, d. h. Entstehung des (maximalen) Gesamtkaufpreises in voller Höhe am Übertragungstichtag.
- ✖ Garantiever sprechen in Bezug auf die Gewinn- bzw. Umsatzentwicklung mit auflösend bedingter Kaufpreisminderung, maximal in Höhe eines zuvor definierten Betrages („Earn-Out-Betrag“), falls die definierten Gewinn- bzw. Umsatzziele nicht erreicht werden.
- ✖ Sicherheitseinbehalt (möglichst mit Verzinsung) in Bezug auf den Teilbetrag in Höhe der möglichen Kaufpreisreduzierung, d. h., der Kaufpreis wird noch nicht in voller Höhe bei Vollzug fällig, sondern in einer zweiten Kaufpreisrate erst dann, wenn die mögliche Kaufpreisminderung berechnet wurde.
- ✖ Praktikerempfehlung: Sorgfältige Begriffsverwendung.

- 19 -

19

VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 20.08.2024, VI 3012-S 2242-131, DB 2024, 2196

✖ Inhalt:

- Einführung in das Thema
- Hinweis auf Einzelfallprüfung, ob Earn-Out-Klauseln rückwirkungslos oder rückwirkend sind.
- Erläuterung des BFH-Urteils vom 09.11.2023, Anwendung über den Einzelfall hinaus und auch in Bezug auf § 17 EStG.

✖ Konkrete Aussage:

- „Darüber hinaus wird um Beachtung gebeten, dass der BFH in seiner Entscheidung IV R 9/21 (a.a.O.) nicht über den Fall einer Earn-Out-Klausel entschieden hat, bei jener nur das Entstehen der sich hieraus ergebenden bereits betragsmäßig festgelegten Kaufpreiskomponenten vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist (sog. rückwirkende Earn-Out-Klausel).
- Bei rückwirkenden Earn-Out-Klauseln finden die bekannten Grundsätze der Besteuerung nachträglicher Kaufpreisanpassungen Anwendung, wonach bei der Realisierung der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreiskomponenten weiterhin ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt (s. o.).“

- 20 -

20

Skriptfolie



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 20.08.2024, VI 3012-S 2242-131, DB 2024, 2196

Versteuerung von sog. Earn-Out-Zahlungen (variable Kaufpreiskomponenten)

Auswirkung des BFH-Urteils vom 09.11.2023 - IV R 9/21 (DB 2024 S. 1116) auf § 17 EStG

Werden Unternehmen veräußert, ist neben einem fixen (Mindest-, Basis-)Kaufpreis - auch als Sofortentgelt oder Barpreis bezeichnet - oftmals auch eine zukünftig fällig werdende, variable Kaufpreiskomponente Gegenstand des Veräußerungspreises. Durch sog. Earn-Out-Klauseln wird ein Teil des Kaufpreises variabel ausgestaltet und wirtschaftlich an die künftige Entwicklung des veräußerten Unternehmens geknüpft. Die nachträgliche Kaufpreiskomponente wird fällig, wenn eine erfolgsabhängige Kenngröße (z. B. EBIT (Gewinn vor Zinsen und Steuern)) nach Veräußerung in einem vertraglich vereinbarten Zeitraum (sog. Earn-Out-Periode) einen bestimmten Schwellenwert erreicht oder überschreitet.

Im Einzelfall ist zunächst zu prüfen, ob es sich bei solchen variablen Kaufpreiskomponenten - basierend auf Earn-Out-Klauseln - um einen gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreis (s. H 16 Abs. 11 „Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis“ EStH 2023) handelt und dieser als nachträgliche Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern ist (sog. rückwirkungslose Earn-Out-Klausel) oder ob aufgrund der Ausgestaltung derartiger Vereinbarungen geleistete „Earn-Out-Zahlungen“ als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bezogen auf den Veräußerungstatbestand und auf den Veräußerungsgewinn materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken (sog. rückwirkende Earn-Out-Klausel).

- 21 -

21

Skriptfolie



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 20.08.2024, VI 3012-S 2242-131, DB 2024, 2196

Mit Urteil vom 09.11.2023 - IV R 9/21 (BStBl. II 2024 S. 510 = DB 2024 S. 1116) hat der BFH für den Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i. S. d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entschieden, dass neben gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisen (vgl. BFH vom 14.05.2002 - VIII R 8/01, BStBl. II 2002 S. 532 = DB 2002 S. 1479; H 16 Abs. 11 „Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis EStH 2023) auch für sog. Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreiskomponenten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (sog. rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln), zwingend erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen gem. § 16, § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern sind (sog. obligatorische Zuflussbesteuerung). Das Urteil ist mit der Veröffentlichung im BStBl. II über den Einzelfall hinaus anzuwenden.

Die Grundsätze des o. g. Urteils IV R 9/21 sind für einschlägige Fälle der Veräußerung von Anteilen an KapGes. nach § 17 EStG entsprechend anzuwenden.

Darüber hinaus wird um Beachtung gebeten, dass der BFH in seiner Entscheidung IV R 9/21 (a.a.O.) nicht über den Fall einer Earn-Out-Klausel entschieden hat, bei jener nur das Entstehen der sich hieraus ergebenden bereits betragsmäßig festgelegten Kaufpreiskomponenten vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist (sog. rückwirkende Earn-Out-Klausel).

- 22 -

22

Skriptfolie



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 20.08.2024, VI 3012-S 2242-131, DB 2024, 2196

Bei rückwirkenden Earn-Out-Klauseln finden die bekannten Grundsätze der Besteuerung nachträglicher Kaufpreisanpassungen Anwendung, wonach bei der Realisierung der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreiskomponenten weiterhin ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt (s. o.).

Es wird darum gebeten, diese Rechtsauffassungen in allen offenen gleichgelagerten Steuerfällen zu vertreten. Sofern Einspruchsverfahren aufgrund des BFH-Verfahrens zu IV R 9/21 (a.a.O.) bisher ruhend gestellt wurden, wird darum gebeten, die Bearbeitung dieser Einsprüche wiederaufzunehmen.

- 23 -

23



VARIABLE KAUFPREISE MIT EARN-OUT-KOMPONENTEN

Steuerliche Nachteile der Lösungsüberlegung

- ✗ Der vereinbarte Festkaufpreis, d. h. der (maximale) Gesamtkaufpreis, ist in voller Höhe am Übertragungstichtag zu versteuern, auch wenn infolge des Sicherheitseinhalts der Kaufpreis anteilig erst (deutlich) später zufließt.
- ✗ Steuererstattung als rückwirkendes Ereignis unter Anwendung von § 175 AO infolge einer Kaufpreisminderung wird nicht verzinst.

Beraterhinweis

- ✗ Von „Verschleierungsgestaltungen“, z. B. Vereinbarung des Earn-Out in Form eines arbeitsvertraglichen Bonus, ist abzuraten!
- ✗ Auch andere aufschiebend bedingte Kaufpreiserhöhungen können problematisch sein, z. B. „Besserungsschein“ im Fall bestimmter Ereignisse.

- 24 -

24

Einbringung nach § 24 UmwStG Mitunternehmerstellung/Gewährung von Gesellschaftsrechten Kapitalkonto I?

- 25 -

25

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

§ 24 Abs. 1 UmwStG:

- (1) Wird ein **Betrieb** oder **Teilbetrieb** oder ein **Mitunternehmeranteil** in eine **Personengesellschaft** eingebracht und wird der **Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft**, gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4

- 26 -

26

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

§ 24 Abs. 1 UmwStG:

- ✖ § 24 UmwStG ist nur anwendbar, soweit der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwirbt, d. h. soweit er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert (AEUmwStG 2006, Rn. 24.07).
- ✖ Das erfordert als Gegenleistung die Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden Kapitalkontos oder die Einräumung weiterer Gesellschaftsrechte (AEUmwStG 2006, Rn. 24.07).
Hinweis auf: BMF v. 26.07.2016, BStBl I 2016, 684 - ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II führt nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten.

- 27 -

27

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

Besonderheiten bei Aufstockung eines Mitunternehmeranteils:

- ✖ § 24 UmwStG ist also auch anwendbar, wenn **der Einbringende bereits Mitunternehmer ist und** seinen **Mitunternehmeranteil** durch einen oben genannten Vorgang der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge weiter **aufstockt**, z. B. Aufstockung eines bereits bestehenden Mitunternehmeranteils (Kapitalerhöhung) durch Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall [aus rein steuerlicher Sicht] ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue - durch die Kapitalerhöhung in den Beteiligungsverhältnissen veränderte - Personengesellschaft ein.

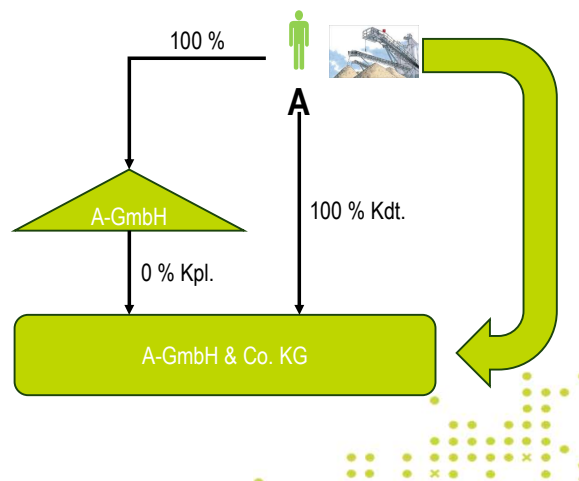
- 28 -

28

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DStR 2016, 217 – Sachverhalt

- ✗ Einbringung eines Wirtschaftsgutes (Kiesvorkommen)
- ✗ GmbH & Co.KG mit Mehrkontenmodell im Ges.vertrag
 - Kapitalkonto I = Kommanditeinlage = Beteiligungshöhe = Gesellschaftsrechte
 - Kapitalkonto II = nicht entnehmfähige Gewinne, Verluste und die nicht entnehmfähigen Rücklagen
 - Privatkonto = entnehmfähige Gewinnanteile, Einlagen, Entnahmen, Zinsen sowie der sonstige Zahlungsverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter
- ✗ Die Verbuchung der Übertragung des Wirtschaftsgutes erfolgte nur auf Kapitalkonto II
- ✗ Ziel von A war eine Einbringung nach § 24 UmwStG [im Streitjahr mit Wahlrecht] unter Ansatz des gemeinen Wertes (= Verkehrswert) für das eingebrachte Wirtschaftsgut.



- 29 -

29

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DStR 2016, 217

✗ Leitsatz:

Überträgt der Kommanditist einer KG dieser ein Wirtschaftsgut, dessen Gegenwert allein seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vor, **wenn** sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag der KG die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (gegen BMF-Schreiben vom 11. Juli 2011, IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, unter I.2.).

- 30 -

30

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BMF v. 26.07.2016, BStBl I 2016, 684:

- ✖ Die BFH-Urteile sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Tz. I. 2 und Tz. II. 2. a) erster und dritter Spiegelstrich sowie Tz. II. 2. b) des BMF-Schreibens vom 11. Juli 2011 (BStBl I S. 713) sowie die Tz. 24.07 des Umwandlungssteuererlasses (BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I S. 1314) sind demnach insoweit überholt, als danach sowohl eine Buchung, die ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) erfolgt, als auch eine Buchung, die teilweise auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zu einem entgeltlichen Vorgang führt.

- 31 -

31

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

(Abgrenzung zu BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DStR 2016, 217)

Leitsätze:

1. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens auf eine gewerbliche Personengesellschaft gegen erstmalige Einräumung einer Mitunternehmerstellung ist auch dann ein vollentgeltliches Geschäft (Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten), wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto), sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Dieser Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten; § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ist insgesamt nicht anwendbar (Bestätigung der Rechtsprechung).

- 32 -

32

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 22):

- ✖ Die Einräumung einer Mitunternehmerstellung zeigt sich dadurch, dass der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts dem Kapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird, welches nach dem Gesellschaftsvertrag die Gesellschaftsrechte repräsentiert. Im Fall eines gesellschaftsvertraglich vereinbarten Mehrkontenmodells wird dieses Konto üblicherweise als Festkapitalkonto oder Kapitalkonto I bezeichnet (BFH-Urteil in BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593, Rz 27).

- 33 -

33

Skriptfolie

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 24):

- ✖ Auch bei der Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes und Gutschrift des eingebrachten Werts in vorbezeichneter Weise geht die ganz herrschende Meinung von einem vollentgeltlichen Geschäft aus.

- 34 -

34

Skriptfolie



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 25):

- ✗ Der Senat hält an dieser Beurteilung --auch aus Gründen der Rechtsprechungskontinuität-- fest. Bei einer vereinbarungsgemäßen Gutschrift des Werts des eingebrachten Wirtschaftsguts in vorbezeichneter Weise liegt insgesamt ein tauschähnliches Geschäft vor. Dieser Vorgang ist auch entgeltlich, soweit eine anteilige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Einbringung insgesamt für Rechnung des Einbringenden erfolgt, d. h. es zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern kommt.

- 35 -

35

Skriptfolie



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 26):

- ✗ In diesem Fall ist der auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto verbuchte Wertanteil des eingebrachten Wirtschaftsguts Bestandteil der vom Einbringenden im Austausch gegen die Einräumung der Mitunternehmerstellung geschuldeten Leistung und damit Teil des tauschähnlichen Geschäfts. Auch wenn die Gutschrift auf diesem Rücklagenkonto dem Einbringenden --anders als eine Gutschrift auf dem Festkapitalkonto-- keine direkte Vermögensposition zuweist, gewährleistet sie doch, dass der Einbringende eine Mitunternehmerstellung in Höhe des Werts seines eingebrachten Wirtschaftsguts erhält.

- 36 -

36

Skriptfolie



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 26):

- ✗ Denn der Einbringende partizipiert an dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto anteilig in Höhe seiner Beteiligungsquote, die sich wiederum nach dem Festkapitalkonto richtet. In einem solchen Fall ist die anteilige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ein Teil der dem Einbringenden für seine Sacheinlage gewährten "tauschähnlichen Gegenleistung" und nicht nur eine reflexartige Wertsteigerung seiner Beteiligung.

- 37 -

37



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 27, 28):

- ✗ dd) Entgegen der Auffassung des FG ergibt sich im Grundsatz nichts Abweichendes aus den BFH-Urteilen in BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593 (Rz 25 f.) und vom 04.02.2016 - IV R 46/12 (BFHE 253, 95, BStBl II 2016, 607, Rz 26 f.).
- ✗ In diesen Urteilen hat der Senat entschieden, dass keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vorliegt, wenn der Gegenwert des übertragenen Wirtschaftsguts dem Einbringenden allein auf seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird und sich die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (so jetzt auch BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 684).

- 38 -

38

Skriptfolie



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 29):

- ✖ Zugleich hat der Senat offengelassen, ob an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten sei, wonach ein vollentgeltliches Geschäft auch dann vorliege, wenn der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto (z. B. dem Kapitalkonto II) oder der gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben werde. Das FG hat hieraus allgemein gefolgert, dass in derartigen Fällen die Einbringung in einen entgeltlichen (tauschähnliches Geschäft) und einen unentgeltlichen Teil (Einlage) aufzuteilen sei (vgl. auch Kollmann/Schmidt/Kaya, Deutsches Steuerrecht 2022, 2294).

- 39 -

39

Skriptfolie



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 29):

- ✖ Dem schließt sich der Senat nicht an. Die geäußerten Bedenken bezogen sich allein auf die den vorbezeichneten Urteilen zugrundeliegenden besonderen Sachverhaltskonstellationen. In diesen Fällen war der Übertragende bereits Gesellschafter (Kommanditist) einer bestehenden Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) und sowohl vor als auch nach der Einbringung zu 100 % am Vermögen, Gewinn/Verlust und an den Stimmrechten der Personengesellschaft beteiligt (vgl. dazu HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1560; Patt in D/P/M, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 109).

- 40 -

40

Skriptfolie



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

aus den Gründen (Rn. 29):

- ✗ In solchen Fällen, in denen eine relative Erweiterung der Mitunternehmerstellung gegenüber den Mitgesellschaftern nicht erfolgt, stellt sich die Frage, ob und wie zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen unterschieden werden kann. Bei der im Streitfall gegebenen Konstellation der (erstmaligen) Einräumung einer Mitunternehmerstellung liegt hingegen bei anteiliger Gutschrift des Werts des eingebrachten Wirtschaftsguts auf dem Festkapitalkonto und der gesamthänderisch gebundenen Rücklage ein insgesamt entgeltlicher Vorgang vor.

- 41 -

41



§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DSfR 2016, 217 /

BMF v. 26.07.2016, BStBl I 2016, 684:

Offene Frage für die Beratung von Heilberufen:

- ✗ Müssen ärztliche Gemeinschaftspraxen nun eine Untergliederung der Kapitalkonten vornehmen (fest/variabel), um steuerneutrale Übertragungen durchführen zu können oder kann weiterhin ein einziges „Einheitskapitalkonto“ geführt werden?

- 42 -

42

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DStR 2016, 217 /

Eigene Auffassung (ohne Gewähr):

- ✖ Wird eine Einbringung unter Änderung des Gesellschaftsvertrages mit einer **erstmaligen Einräumung** von Gesellschaftsrechten verbunden, die erstmalig zu einer Mitunternehmerstellung (Vermögensbeteiligung, Gewinnbezugs- u. Mitbestimmungsrechte) führt, reicht eine Verbuchung auf einem Einheitskapitalkonto aus, wenn die Gesellschaft je Gesellschafter nur ein Kapitalkonto führt.
- ✖ Dies dann, wenn sich die Gesellschaftsrechte alleine aus dem Gesellschaftsvertrag bzw. der Beitrittsvereinbarung ergeben, schon deswegen, weil der Gesetzestatbestand durch den Beitritt als Gesellschafter im Wortlaut erfüllt ist („und **wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft**“).

- 43 -

43

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DStR 2016, 217 /

Eigene Auffassung (ohne Gewähr):

- ✖ Wird eine Einbringung unter Änderung des Gesellschaftsvertrages mit einer **Erhöhung der Gesellschaftsrechte** (höhere Vermögensbeteiligung, Gewinnbezugs- u. ggfs. Mitbestimmungsrechte) in einer Personengesellschaft mit mehreren Gesellschaftern verbunden, reicht auch eine Verbuchung auf einem Einheitskapitalkonto aus, wenn die Gesellschaft je Gesellschafter nur ein Kapitalkonto führt.
- ✖ Dies m. E. dann, wenn sich gemäß Gesellschaftsvertrag die (erhöhten) Gesellschaftsrechte gerade nicht nach der Höhe des Einheitskapitalkontos richten, sondern ausschließlich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag.

- 44 -

44

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DStR 2016, 217 / BFH v. 23.03.2023 , IV R 2/20, BStBl II 2023, 999

Eigene Auffassung (ohne Gewähr):

- ✗ Nur in Sonderfällen, in denen es an einer erkennbaren relativen Erweiterung der Mitunternehmerstellung fehlt, sind Kapitalkonten, die als Festkapital die Gesellschaftsrechte widerspiegeln, steuerrechtlich zwingend erforderlich, da sich die prozentuale Beteiligung (Gesellschaftsrechte in %) nicht ändern.

Beispiel (Verschmelzung beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften):

- A & B MVZ Köln-Nord PartG, Gesellschafter sind A und B mit je 50 % (Kapitalkonto I A = 100,00 € und B 100,00 €)
- A & B MVZ Köln-Süd PartG, Gesellschafter sind A und B mit je 50 % (Kapitalkonto I A = 100,00 € und B 100,00 €)
- Verschmelzung der A & B MVZ Köln-Süd PartG auf die A & B MVZ Köln-Nord PartG zur A & B MVZ Köln-Nord/Süd PartG
- A & B MVZ Köln-Nord/Süd PartG, Gesellschafter sind A & B mit je 50 % (Kapitalkonto I A = 200,00 € und B 200,00 €)

- 45 -

45

§ 24 UMWSTG – KAPITALKONTO I?

BFH v. 29.7.2015 , IV R 15/14, DStR 2016, 217 /

Beraterhinweis:

- ✗ Wer 100%-ig sicher gehen will, führt zwei Kapitalkonten, ein Kapitalkonto I (Festkapital) und ein Kapitalkonto II (variables Kapitalkonto) in Anlehnung an die HGB-typischen Gestaltungen.
- ✗ Die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse wird auf dem Kapitalkonto I verbucht (Erhöhung nicht nur Verschiebung!).
- ✗ Der Restbetrag kann dann auf das Kapitalkonto II oder in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage verbucht werden (nicht ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto II).

- 46 -

46

Keine Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG bei Übertragung von Betriebsgrundstück und Betrieb zu unterschiedlichen Zeitpunkten FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

- 47 -

47

STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

✖ Keine Steuerbegünstigung bei Übertragung von Betriebsgrundstück und Betrieb zu unterschiedlichen Zeitpunkten.

✖ Leitsatz (Quelle EFG 2024, 309)

Wird im Rahmen einer Schenkung ein (vormaliges) Betriebsgrundstück nicht mit Wirkung zum selben Zeitpunkt wie der Betrieb übertragen, entfällt die Steuerbegünstigung für inländisches Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG.

- 48 -

48

STUEBERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

✖ Orientierungssätze (Quelle: juris)

1. Enthält der notarielle Überlassungsvertrag (hier: vom 19.07.2017) über mehrere Grundstücke - von denen eines zu einem Gewerbebetrieb gehörte - sowie den Gewerbebetrieb, eine Regelung, wonach die Betriebsübergabe zu einem bestimmten Stichtag erfolgt (hier: zum 01.08.2017), während für den Grundbesitz ohne besondere zeitliche Angabe die Auflassung sowie die Eigentumsumschreibung im Grundbuch beantragt und bewilligt wurde, so ist für den Grundbesitz die Schenkungsteuer gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (bereits) zum 19.07.2017 (Rn.24) entstanden. Für das zum Gewerbebetrieb gehörende Grundstück ist dann keine Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG zu gewähren.(Rn.26)
2. Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: II B 45/23). Der Bundesfinanzhof hat die Revision zugelassen (BFH-Beschluss vom 28.06.2024 - II B 45/23). Die Revision wird unter dem Az. II R 18/24 geführt.

- 49 -

49

Skriptfolie

STUEBERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

Sachverhalt

- ✖ Aufgrund eines notariellen Überlassungsvertrags vom 19. Juli 2017 übertrug die am .. März 1931 geborene Mutter (im Folgenden: E) an ihre Tochter, die Klägerin, das Alleineigentum an den beiden Grundvermögen Y-Str. 3 (FINr. 212, Gemarkung X, 1.466 qm) sowie Nähe Y-Str. (FINr. 212/1, Gemarkung X, 19 qm) sowie den (auf dem Grundstück Y-Str. 3 vorhandenen, im Zeitpunkt des o.g. Notarvertrags weder verpachteten noch von GS selbst betriebenen) Gewerbebetrieb Gastwirtschaft.
- ✖ Gemäß Abschnitt III des Überlassungsvertrags vom 19. Juli 2017 erfolgte der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten sowie die Betriebsübergabe der Gastwirtschaft zum Stichtag 01. August 2017. Ferner war in Abschnitt II des o. g. Überlassungsvertrags vereinbart, dass sich die Beteiligten über die Eigentumsübergänge (an dem o. g. Grundvermögen) einig sind (Auflassung) und die Eintragung der Eigentumsumschreibung im Grundbuch beantragen und bewilligen. Gegenleistungen, die von der Klägerin zu erbringen gewesen wären, wurden nicht vereinbart (vgl. Abschnitt IV des o.g. Überlassungsvertrags vom 19. Juli 2017). Wegen der näheren Einzelheiten wird auf den – in der vorgelegten Behördenakte befindlichen - Überlassungsvertrag vom 19. Juli 2017) verwiesen.

- 50 -

50

Skriptfolie



STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

Sachverhalt

- ✖ In der Folgezeit wurde die Klägerin als Eigentümerin der beiden o. g. Grundstücke im Grundbuch eingetragen. Die Gaststätte auf dem Grundstück Y-Str. 3 (FINr. 212, Gemarkung X.) wurde zwischenzeitlich wieder verpachtet, nachdem die Klägerin für längere Zeit eine Eigenbewirtschaftung in Erwägung gezogen hatte.

- 51 -

51

Skriptfolie



STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

✖ Aus den Gründen (Rn. 26)

Für diese Grundstücksschenkung („Betriebsgrundstück“, auf dem sich die Gaststätte befindet) war die Steuerbegünstigung für inländisches Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG nicht zu gewähren und wurde mithin vom beklagten FA auch zu Recht versagt. Zwar mag es sich bei dem Grundstück um Betriebsvermögen der E gehandelt haben. Zusammen bzw. zeitgleich mit dem Grundstück (am 19. Juli 2017) ist jedoch - entgegen den Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG - gerade nicht der gesamte Gewerbebetrieb Gastwirtschaft von der Überlasserin E auf die Klägerin übertragen worden (vgl. auch Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Auflage 2020, § 13b Rn. 13, 32). So sind nämlich gerade im Zeitpunkt der Grundstücksschenkung am 19. Juli 2017- anders als dies von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorausgesetzt wird - weder (Mit)Unternehmerisiko noch (Mit)Unternehmerinitiative (hinsichtlich der Gastwirtschaft auf dem überlassenen Grundstück) auf die Klägerin übergegangen. Unter § 3 des notariellen Vertrags haben die Klägerin und ihre Mutter E ausdrücklich vereinbart, dass die Betriebs- und Besitzübergabe erst am 01. August 2017 erfolgen soll, und dieses Datum ausdrücklich als Übertragungsschichtag festgelegt. ...

- 52 -

52

Skriptfolie



STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

✖ Aus den Gründen (Rn. 26)

... Hieraus und aus der Tatsache, dass die Klägerin auch tatsächlich frühestens erst ab 01. August 2017 die Gastwirtschaft auf eigene Rechnung fortgeführt hat, ergibt sich zur Überzeugung des Gerichts, dass die Klägerin tatsächlich auch frühestens erst mit der Übernahme der Gastwirtschaft am 01. August 2017 Unternehmerrisiko (Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens) und Unternehmerinitiative entfalten konnte (vgl. auch Wacker in Schmidt, EStG, 41. Auflage 2022, § 15 Rn. 139 m. w. N.; Stalleken in von Oertzen/Loose, ErbStG, a.a.O., § 13 b Rn. 34 m. w. N.) und erst ab diesem Zeitpunkt 01. August 2017 tatsächlich und rechtlich den „ganzen Gewerbebetrieb“ i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erworben hatte. Dass das streitgegenständliche „Betriebsgrundstück“, auf dem sich die Gaststätte befindet, nicht den gesamten Gewerbebetrieb „Gaststätte“ dargestellt hat und zugleich/zusammen mit dem Grundstück gerade nicht sämtliches Inventar der Gastwirtschaft auf die Klägerin übertragen worden ist, ergibt sich – entgegen der Argumentation der Klägerin – nach Auffassung des Gerichts neben dem eindeutigen Wortlaut in § 2 und § 3 des notariellen Überlassungsvertrags vom 19. Juli 2017) auch aus dem Bescheid des beklagten FA vom 26. Juli 2022, in dem für den Erwerb zum Bewertungsstichtag 01. August 2017 (Gaststätte) Schenkungsteuer i. H. von 0 € festgesetzt worden ist. ...

- 53 -

53

Skriptfolie



STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

✖ Aus den Gründen (Rn. 26)

... Dieser Umstand stützt die Auffassung des erkennenden Gerichts, dass die Klägerin erst mit Wirkung zum 01. August 2017 den Gaststättenbetrieb übernommen und fortgeführt und erst zu diesem Zeitpunkt den „gesamten Gewerbebetrieb“ (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) fortgeführt hat. Zu diesem Zeitpunkt 01. August 2017 war das Grundstück („Betriebsgrundstück“, auf dem sich die Gaststätte befindet) nach schenkungsteuerrechtlichen Grundsätzen jedoch bereits übertragen worden, denn die Schenkung war mit der (bedingungslos) erklärten Auffassung und der Bewilligung zur Umschreibung im Grundbuch bereits am 19. Juli 2017 ausgeführt (s. o.). Vor dem 01. August 2017 war es jedoch – ausgehend von den obigen Ausführungen - der Klägerin (mangels Mitarbeiter, mangels Gaststätteninventar und schließlich mangels tatsächlicher Übergabe von GS auf die Klägerin) weder tatsächlich noch rechtlich möglich, die Gaststätte zu führen, so dass die Klägerin jedenfalls nicht zeitgleich am 19. Juli 2017 mit dem streitgegenständlichen Grundstück den gesamten Gewerbebetrieb Gastwirtschaft i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erworben hat. Jedenfalls wurde daher nach Auffassung des erkennenden Gerichts zu Recht die Steuerbegünstigung für inländisches Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG – im Rahmen des hier streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheids vom 27. Juli 2022 versagt (s. o.).

- 54 -

54

STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

- ✖ Ausgang des Revisionsverfahrens abwarten, ob der BFH (weiterhin) der Auffassung der zeitpunktbezogenen Betrachtung folgt oder eine zeitraumbezogene Betrachtung aufgrund eines einheitlichen Zusammenhangs bei §§ 13a, 13b ErbStG n. F. für möglich ansieht.
- ✖ Hinweis: Das FG München hatte die Revision nicht zugelassen mit der Begründung, das kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegen würde. Die Streitsache hätte weder grundsätzliche Bedeutung i. S. d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, noch seien die tatbestandlichen Merkmale des § 115 Abs. 2 Nr. 2 bis 3 FGO erfüllt. Die NZB dagegen war aber erfolgreich (BFH-Beschluss vom 28.06.2024 - II B 45/23, Rev. unter Az. II R 18/24).
- ✖ Hinweis zugleich auf BFH, Urteil vom 17.06.2020 – II R 38/17, BStBl II 2021, 98
Leitsatz: Bei der **Übertragung** einzelner Wirtschaftsgüter des **Sonderbetriebsvermögens** können die Begünstigungen nach **§§ 13a, 13b ErbStG a. F.** nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter **gleichzeitig** mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden.

- 55 -

55

Skriptfolie

ERGÄNZUNG: STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

BayLfS, Schreiben vom 07.03.2024, S 3230.1.1-4/1 St34, FMNR202400405 (Juris)

- ✖ Unter Ziffer 3.
 - Die Steuervergünstigungen nach §§ 13a ff. ErbStG können nur dann in Anspruch genommen werden, wenn das erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim Schenker als auch beim Beschenkten als begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG anzusehen ist, vgl. R E 13b.5 Abs. 1 S. 1 ErbStR.
 - Dementsprechend ist die Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nur dann begünstigungsfähig gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, wenn mit dieser eine Mitunternehmerstellung i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG auf den Beschenkten übergeht.
 - Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist nur begünstigungsfähig, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb einer Mitunternehmerstellung (s. o.) verbunden ist, vgl. R E 13b.5 Abs. 3 S. 9 ErbStR.

- 56 -

56

Skriptfolie



ERGÄNZUNG: STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

BayLfS, Schreiben vom 07.03.2024, S 3230.1.1-4/1 St34, FMNR202400405 (Juris)

✖ Unter Ziffer 3.

- Der BFH hat mit Urteil vom 17.06.2020 (II R 38/17, BFHE 269, 436, BStBl II 2021, 98) entschieden, dass für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens die Steuerbefreiung nach §§ 13a ff. ErbStG nur gewährt werden kann, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden. Für die Bestimmung des Zuwendungszeitpunktes kommt es grundsätzlich auf die Zivilrechtslage an, wann der Zuwendungsempfänger über das Zugewandte im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (vgl. BFH, Urteil vom 30.11.2009, II R 70/06, BFH/NV 2010, 900). Eine Grundstücksschenkung gilt abweichend vom Zivilrecht bereits dann als ausgeführt, wenn die Vertragsparteien die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte aufgrund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken. Dies ist der Fall, sobald die Auflassung i. S. d. § 925 BGB beurkundet und die Eintragungsbewilligung (§ 19 GBO) erteilt ist (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017 II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362 Rz. 22 m.W.N., vgl. R E 9.1 Abs. 1 S. 2 ErbStR).

- 57 -

57

Skriptfolie



ERGÄNZUNG: STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

BayLfS, Schreiben vom 07.03.2024, S 3230.1.1-4/1 St34, FMNR202400405 (Juris)

✖ Unter Ziffer 3.

- Der vom BFH im Urteil II R 38/17 bestätigte Grundsatz, dass die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens gemeinsam mit der Mitunternehmerstellung übertragen werden müssen, ist auf Einzelunternehmen zu übertragen (hierzu ist beim BFH unter dem Aktenzeichen II B 45/23 eine Nichtzulassungsbeschwerde anhängig).
- Folglich kann es bei Schenkungen aufgrund von unterschiedlichen Zuwendungszeitpunkten (z. B. aufgrund aufschiebender Bedingungen) vorkommen, dass für den betrieblichen Grundbesitz ein anderer Steuerentstehungszeitpunkt vorliegt als für das restliche Betriebsvermögen.
- Folge daraus ist, dass für den betrieblichen Grundbesitz bei auseinanderfallenden Stichtagen nicht von der Verschonungsmöglichkeit nach §§ 13a ff. ErbStG Gebrauch gemacht werden kann, da gleichzeitig keine (Mit-)Unternehmerstellung vom Schenker auf den Erwerber übergeht bzw. nur ein einzelnes Wirtschaftsgut des Einzelunternehmens übertragen wird. Der betriebliche Grundbesitz ist damit vorbehaltlich des Abzugs von Schulden und Lasten sowie des persönlichen Freibetrags voll steuerpflichtig.

- 58 -

58

STEUERBEGÜNSTIGUNG § 13A ERBSTG – ÜBERTRAGUNG ZU UNTERSCHIEDLICHEN ZEITPUNKTEN

FG München, Urteil vom 14.06.2023 – 4 K 1481/22, EFG 2024, 309

✖ **Beraterhinweis:** Planen Sie unentgeltliche Praxisübertragungen einschließlich Übertragungen von Praxisimmobilien sehr sorgfältig in Bezug auf die konkrete Vertragsgestaltung, damit (Mit)Unternehmerrisiko und (Mit)Unternehmerinitiative einerseits und das Eigentum am Grundstück andererseits zeitgleich übergehen und nicht (versehentlich) die Praxisimmobilien zeitlich vor der Übertragung der Praxis übertragen werden, d. h. isoliert geschenkt werden.

Hierzu RiFG Dr. Linus Zeller-Müller in EFG 2024, 309 (311) wörtlich in seinen Anmerkungen unter III.:

- „Es ist verwunderlich, dass in der Beratungspraxis im Rahmen von Betriebsübergaben die ständige Rspr. des BFH zum Zeitpunkt der Steuerentstehung bei einer Grundstücksschenkung offensichtlich nicht hinreichend bekannt ist. So ließen sich mit der Grundstücksschenkung zusammenhängende Folgefragen (Steuervergünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG) relativ leicht dadurch lösen, dass die Voraussetzungen für einen einheitlichen Steuerentstehungszeitpunkt hinsichtlich Grundstück und Betrieb z. B. dadurch geschaffen werden, dass die Vertragsparteien eine entsprechende Zurückstellung der Eigentumsumschreibung (im Grundbuch) im entsprechenden Notarvertrag vereinbaren. Dadurch kann erreicht werden, dass der Zeitpunkt der Steuerentstehung bei einer Grundstücksschenkung nicht der Tag der notariellen Beurkundung (verbunden mit der Auflassung) ist.“

- 59 -

59

Nichtanwendung des § 14c UStG

- 60 -

60

NICHTANWENDUNG DES § 14C UStG

EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21

Hintergründe:

- ✗ Befreiungsnorm § 4 Nr. 14 UStG komplex, viele Streitfelder
- ✗ Daher häufig Umsatzsteuer-Ausweis in Abrechnungen trotz Erfüllung der Steuerbefreiung
- ✗ Fällt dies erst einige Zeit nach Ausstellung der Rechnung auf, dann ergibt sich eine § 14c UStG-Problematik
 - Unternehmer schuldet zu Unrecht ausgewiesene Steuer aus formalen Gründen trotz der eigentlich bestehenden Umsatzsteuerbefreiung
 - Rechnungen müssen korrigiert werden, um § 14c-UStG-Steuer vom FA zurückzuholen.
- ✗ Falls überhaupt noch zivilrechtlich möglich, ist die Belegkorrektur schwierig
 - Aufgrund Vielzahl der Patienten meist nicht angemessen in Hinblick auf Kosten/Nutzen
- ✗ Die Problematik des § 14c UStG stellte für Ärzte also in der Praxis häufig ein Problem dar.

- 61 -

61

NICHTANWENDUNG DES § 14C UStG

EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21

Sachverhalt:

- ✗ Streitjahr 2019
- ✗ Betrieb eines Indoor-Spielplatzes (in Österreich)
- ✗ 22.557 Registrierkassenbelege zum regulären Steuersatz (20 %, Österreich) ausgestellt
- ✗ Kunden ausschließlich Endverbraucher
- ✗ Nach Feststellung des Finanzamtes hätte ermäßigter Steuersatz (13 %, Österreich) zur Anwendung kommen müssen
- ✗ Rechnungsberichtigungen konnten nicht erfolgen
- ✗ Finanzamt verweigerte Erstattung zu viel gezahlter Umsatzsteuer (7 %, d. h. 13 % statt 20 %) mit Hinweis auf unrichtigen Steuerausweis (österreichische Regelung entsprechend § 14c UStG)

- 62 -

62

NICHTANWENDUNG DES § 14C USTG

EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21
Entscheidungsgründe

- ✖ Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie der **Gefährdung des Steueraufkommens** entgegenwirken soll, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (Rz. 20)
- ✖ Kokott; deutsche Generalanwältin: Gefährdung des Steueraufkommens gegeben, wenn **Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug** geltend machen kann.
- ✖ Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht das Vorliegen einer Gefährdung des Steueraufkommens mit der Begründung ausgeschlossen, dass die Kunden der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens im betreffenden Steuerjahr **ausschließlich Endverbraucher** gewesen seien, **die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** seien.

- 63 -

63

NICHTANWENDUNG DES § 14C USTG

EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21
Leitsatz

- ✖ Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung **den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.**

- 64 -

64

NICHTANWENDUNG DES § 14C USTG

EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21

Reaktion BMF (1):

- ✖ BMF-Schreiben vom 27.02.2024, BStBl. I 2024, 361
- ✖ Keine „§ 14c UStG-Steuer“ wenn:
 - Unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG oder Steuerausweis durch Kleinunternehmer im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG *und*
 - Leistung an Endverbraucher
- ✖ Unter „Endverbraucher“ =
 - Nichtunternehmer *und*
 - Unternehmer, die nicht als solche handeln (insbesondere Unternehmer bei Leistungsbezug für ihren privaten Bereich oder für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S., Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE).

- 65 -

65

NICHTANWENDUNG DES § 14C USTG

EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21

Reaktion BMF (2):

- ✖ Rz. 11:
„Die Tatsache, dass die fragliche Rechnung an einen Endverbraucher i. S. des EuGH-Urteils ausgestellt worden ist, stellt hingegen eine den Steueranspruch einschränkende Tatsache dar, die durch den Unternehmer glaubhaft darzulegen bzw. plausibel zu begründen ist.“
- ✖ Mischfälle:
 - Sachgerechte Aufteilung nachgewiesen (durch Unternehmer) nur anteilige „§ 14c UStG-Steuer“
 - Keine hinreichende Beurteilung/Nachweis: volle „§ 14c UStG-Steuer“
 - Schätzung/Wahrscheinlichkeitsberechnung erkennt BMF nicht an

- 66 -

66

NICHTANWENDUNG DES § 14C USTG

EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21
Reaktion BMF (3):

- ✖ Hinweis: Die Finanzverwaltung definiert Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen als Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch bestimmt sind (vgl. Abschnitt 3a.2 Abs. 11a UStAE).

- 67 -

67

Tücken der Gewerbesteuer im Gesellschaftsvertrag im Rahmen der Gewinnverteilung

- 68 -

68

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Einleitung

- ✖ Die Gewerbesteuer ist steuerlich eine nicht abziehbare Betriebsausgabe der Gesellschaft und darf den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern.
- ✖ § 35 EStG regelt die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Vermeidung der Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer.
- ✖ Bei Mitunternehmerschaften sind der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen.

- 69 -

69

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Einleitung - Problemstellung

- ✖ Bei Mitunternehmerschaften, z. B. einer BAG GbR, richtet sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft **nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen** (§ 15 Abs. 2 S. 2 EStG).
- ✖ Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich nach § 15 Abs. 1 S. 1 EStG nur, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (**Ermäßigungshöchstbetrag**). Das bedeutet, dass das Anrechnungsvolumen an Gewerbesteuer auf die tatsächliche Einkommensteuer, die auf die gewerblichen Einkünfte beschränkt entfällt, beschränkt ist. Insbesondere kann kein „Guthaben“ entstehen, wenn das Gewerbesteuer-Anrechnungsvolumen höher ist als die Einkommensteuer auf die gewerblichen Einkünfte.

- 70 -

70

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Einleitung

- ✗ Die Gewerbesteuer wird zweistufig ermittelt. Die gewerbesteuerpflichtigen Einkünfte werden mit 3,5 % Gewerbesteuermesszahl multipliziert zur Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrages und dann von der Gemeinde/Stadt mit dem individuellen Gewerbesteuerhebesatz multipliziert.
Beispiel: $600.000,00 \text{ €} \cdot 3,5 \% = 21.000,00 \text{ €}$; $21.000,00 \text{ €} \cdot \text{z. B. } 450 \% \text{ Hebesatz} = 94.500,00 \text{ € Gewerbesteuer}$
- ✗ Die Einkommensteuer reduziert sich maximal um das Vierfache (4,0) des Gewerbesteuer-Messbetrages, bei Mitunternehmenschaften des jeweils anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrages.
Beispiel: $600.000,00 \text{ €} \cdot 3,5 \% = 21.000,00 \text{ €}$; $21.000,00 \text{ €} \cdot 4,0 = 84.000,00 \text{ € Anrechnungsvolumen auf die Einkommensteuer}$
- ✗ Fazit: Mehrbelastung („Steuersatzdifferenz“) durch Gewerbesteuerpflicht
 $94.500,00 \text{ € Gewerbesteuer}$
 $\text{./. } 84.000,00 \text{ € Anrechnungsvolumen (maximale Einkommensteuerersparnis)}$
 $= 10.500,00 \text{ € Mehrbelastung (vorbehaltlich Ermäßigungshöchstbetrag)}$

- 71 -

71

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Beispiel zur Verdeutlichung (vereinfachte Berechnung zur Problemdarstellung)

- ✗ Dres. A, B & C BAG mit 3 Gesellschaftern
- ✗ Gesellschaftsanteile A = 60 %, B = 20 %, C = 20 %
- ✗ Gewinnverteilung
 - Vorabgewinn = 1. Stufe 150 T€ p. a. pro Arzt (falls ausreichend Gewinn vorhanden ist; anteilige/quotale Kürzung, wenn der Gesamtgewinn nicht ausreicht, um die Vorabgewinne aus dem Gewinn zu bedienen).
 - Restgewinnverteilung = allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel = 2. Stufe ab Gewinn > 450 T€ nach Beteiligungsverhältnissen A = 60 %, B = 20 %, C = 20 %
- ✗ Vereinfachte Steuerberechnung
 - Gewerbesteuerberechnung ohne Freibetrag und Besonderheiten mit Hebesatz 450 %
 - Einkommensteuer: Praxisgewinnanteil = zu versteuerndes Einkommen, verheiratet, kein weiteres Einkommen; keine Sonderausgaben und sonstige Abzüge; Berechnung ohne SolZ

- 72 -

72

LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Gewinnverteilung "Normaljahr"	Dr. A	Dr. B	Dr. C
	60%	20%	20%
Gewinn der BAG vor Gewerbesteuer	600.000,00 €		
Gewerbesteuer - freiberufliche BAG	0,00 €		
Gewinn der BAG nach Gewerbesteuer	600.000,00 €		
Gewinnanteile 1. Stufe	450.000,00 €	150.000,00 €	150.000,00 €
Zwischensumme	150.000,00 €		
Gewinnanteile 2. Stufe	150.000,00 €	90.000,00 €	30.000,00 €
	240.000,00 €	180.000,00 €	180.000,00 €
Einkommensteuer vor Gewerbesteueranrechnung	80.000,00 €	54.000,00 €	54.000,00 €
Gewerbesteueranrechnung	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Einkommensteuer nach Gewerbesteueranrechnung	80.000,00 €	54.000,00 €	54.000,00 €
Nettoeinkommen (vor SolZ)	160.000,00 €	126.000,00 €	126.000,00 €

- 73 -

73

LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Gewinnverteilung "Normaljahr"	Dr. A	Dr. B	Dr. C
	60%	20%	20%
Gewinn der BAG vor Gewerbesteuer	600.000,00 €		
Gewerbesteuer - gewerbliche BAG	-94.500,00 €		
Gewinn der BAG nach Gewerbesteuer	505.500,00 €		
Gewinnanteile 1. Stufe	450.000,00 €	150.000,00 €	150.000,00 €
Zwischensumme	55.500,00 €		
Gewinnanteile 2. Stufe	55.500,00 €	33.300,00 €	11.100,00 €
Gewinnanteile - zivilrechtlich	183.300,00 €	161.100,00 €	161.100,00 €
Gewinnanteile 1. Stufe	450.000,00 €	150.000,00 €	150.000,00 €
Zwischensumme	150.000,00 €		
Gewinnanteile 2. Stufe	150.000,00 €	90.000,00 €	30.000,00 €
Gewinnanteile - steuerlich	240.000,00 €	180.000,00 €	180.000,00 €
Einkommensteuer vor Gewerbesteueranrechnung	80.000,00 €	54.000,00 €	54.000,00 €
Gewerbesteueranrechnung	-84.000,00 €	-50.400,00 €	-16.800,00 €
Einkommensteuer nach Gewerbesteueranrechnung	29.600,00 €	37.200,00 €	37.200,00 €
Nettoeinkommen (vor SolZ)	153.700,00 €	123.900,00 €	123.900,00 €

- 74 -

74

37

 **LAUFBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

- 75 -

75

**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

- 76 -

76

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Lösungsansätze für den Gesellschaftsvertrag

- ✖ Die zivilrechtliche Gewinnverteilung wird auf dem Gewinn vor Ertragsteuern/Gewerbesteuer aufgesetzt, d. h. im Beispiel auf einem Gewinn vor Gewerbesteuer von 360.000,00 €.
- ✖ Da im Beispiel der Gewinn vor Gewerbesteuern nicht ausreicht, um die gesamten Vorabgewinne zu bedienen, erhält jeder Gesellschafter 120.000,00 € (1/3 von 360.000,00 €).
- ✖ Die Gewerbesteuer wird dagegen unabhängig von der Gewinnverteilung im Übrigen immer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt bzw. von den Gesellschaftern getragen.
Im Beispiel A zu 60 %, B zu 20 %, C zu 20 %.

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Gewinnverteilung "schlechtes Jahr"					Dr. A	Dr. B	Dr. C
					60%	20%	20%
Gewinn der BAG vor Gewerbesteuer					360.000,00 €		
Gewerbesteuer – gewerbliche BAG					-56.700,00 €		
Gewinn der BAG nach Gewerbesteuer					303.300,00 €		
Gewinnanteile 1. Stufe					360.000,00 €	120.000,00 €	120.000,00 €
Zwischensumme					0,00 €		
Gewinnanteile 2. Stufe					0,00 €	0,00 €	0,00 €
Zwischensumme					0,00 €	120.000,00 €	120.000,00 €
Gewerbesteuer gesondert					-56.700,00 €	-34.020,00 €	-11.340,00 €
Gewinnanteile - zivilrechtlich						85.980,00 €	108.660,00 €
Gewinnanteile 1. Stufe					360.000,00 €	120.000,00 €	120.000,00 €
Zwischensumme					0,00 €		
Gewinnanteile 2. Stufe					0,00 €	0,00 €	0,00 €
Gewinnanteile - steuerlich						120.000,00 €	120.000,00 €
Einkommensteuer vor Gewerbesteuereanrechnung						29.000,00 €	29.000,00 €
Gewerbesteueranrechnung					-50.400,00 €	-30.240,00 €	-10.080,00 €
Einkommensteuer nach Gewerbesteuereanrechnung						0,00 €	18.920,00 €
Nettoeinkommen (vor SolZ)						85.980,00 €	89.740,00 €

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Lösungsansätze für den Gesellschaftsvertrag - Sonderthemen

- ✖ Sonderthema – im Einzelfall zu besprechen: Wie ist mit der Steuersatzdifferenz, d. h. der effektiven Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer, umzugehen?
Zum Beispiel könnte die Gewerbesteuer nur in Höhe des Anrechnungsvolumens nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu tragen sein und die Differenz zwischen tatsächlicher Gewerbesteuer und Anrechnungsvolumen nach dem jeweiligen geltenden Gewinnverteilungsschlüssel
 - Gewerbesteuer: $360.000,00 \text{ €} \cdot 3,5 \% \text{ Messzahl} \cdot 450 \% \text{ Hebesatz} = 56.700,00 \text{ €}$
 - Anrechnungsvolumen: $360.000,00 \text{ €} \cdot 3,5 \% \cdot 4,0 = 50.400,00 \text{ €}$
 - Mehrbelastung: $56.700,00 \text{ €} \cdot 50.400,00 \text{ €} = 6.300,00 \text{ €}$
 - $50.400,00 \text{ €}$ Gewerbesteuer werden A = 60 %, B = 20 %, C = 20 %;
 $6.300,00 \text{ €}$ Gewerbesteuer werden jeweils 1/3 verteilt (nach 1. Stufe)
- ✖ Sonderthema – im Einzelfall zu besprechen: Wie ist mit einem Ermäßigungshöchstbetrag umzugehen?

- 79 -

79

Tücken der Gewerbesteuer im Gesellschaftsvertrag im Rahmen von Abfindungsregelungen

- 80 -

80

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Entscheidung des BFH, Urteil vom 14.01.2016 – IV R 5/14 – Leitsätze

1. Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag richtet sich auch bei unterjährigem Gesellschafterwechsel selbst dann nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, wenn sich der aus der Gesellschaft ausgeschiedene Veräußerer eines Mitunternehmeranteils zivilrechtlich zur Übernahme der auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.
2. Auch nach unterjährigem Gesellschafterwechsel ist der Anteil am Gewerbesteuermessbetrag nur für diejenigen Gesellschafter festzustellen, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer Mitunternehmer der fortbestehenden Personengesellschaft als Schuldnerin der Gewerbesteuer sind (entgegen den BMF-Schreiben vom 19. September 2007 IV B 2-S 2296-a/0, BStBl I 2007, 701, Rz 28, und vom 24. Februar 2009 IV C 6-S 2296-a/08/10002, BStBl I 2009, 440, Rz 30).

- 81 -

81

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Einleitung - Problemstellung

- ✗ Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer BAG trägt dieser i.d.R. im Rahmen einer üblichen Rechnungsabgrenzung zeitanteilig den auf den Zeitraum seiner Gesellschafterstellung entfallenden Anteil an der anfallenden Gewerbesteuer.
- ✗ Die Anrechnung der Gewerbesteuer knüpft aber an die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft an.
- ✗ Bei Entstehen der Gewerbesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraums (§ 18 GewStG; bei einer BAG regelmäßig der 31.12.) sind die unterjährig ausgeschiedenen Gesellschafter jedoch nicht mehr beteiligt.
- ✗ Deshalb ist es nach dem Regelungskonzept des § 35 EStG ausgeschlossen, den unterjährig aus der Personengesellschaft ausgeschiedenen Mitunternehmern einen Anteil am Betrag des Gewerbesteuermessbetrags zuzuweisen.

- 82 -

82

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Fortsetzung Beispiel zur Verdeutlichung (vereinfachte Berechnung zur Problemdarstellung)

- A scheidet zum 30.06.2024 aus der Dres. A, B & C BAG aus und überträgt seinen Anteil von 60 % zu gleichen Teilen auf B und C, die ab dem 01.07.2024 zu je 50 % an der Dres. B & C BAG beteiligt sind
- Der Gewinn (vor Gewerbesteuer) beträgt vom 01.01.2024 bis 30.06.2024 300.000,00 € und vom 01.07.2024 bis 31.12.2024 ebenfalls 300.000,00 €.
- Gewinnverteilung (Beträge jeweils zeitanteilig für A)
 - Vorabgewinn = 1. Stufe 150 T€ p.a . pro Arzt (falls ausreichend Gewinn vorhanden ist; anteilige/quotale Kürzung, wenn der Gesamtgewinn nicht ausreicht, um die Vorabgewinne aus dem Gewinn zu bedienen; für A ½ Jahr = 75 T€).
 - Restgewinnverteilung = allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel = 2. Stufe ab Gewinn > 450 T€ p. a. (für ½ Jahr 225 T€) nach Beteiligungsverhältnissen A = 60 %, B = 20 %, C = 20 % bzw. ab 01.07.2024 B = 50 %, C = 50 %
- Vereinfachte Steuerberechnung
 - Gewerbesteuer ohne Freibetrag mit Hebesatz 450 %
 - Einkommensteuer: Praxisingewinnanteil = zu versteuerndes Einkommen, verheiratet, kein weiteres Einkommen; Berechnung ohne SolZ

- 83 -

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Gewinnverteilung "Ausscheidensjahr"				
	Dr. A	Dr. B	Dr. C	
	60%	20%	20%	50%
		50%		
Gewinn der BAG vor Gewerbesteuer	600.000,00 €			
Gewerbesteuer - freiberufliche BAG	0,00 €			
Gewinn der BAG nach Gewerbesteuer	600.000,00 €			
Gewinn vom 01.01.2024 bis 30.06.2024				
Gewinn	300.000,00 €			
Gewinnanteile 1. Stufe	-225.000,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €
Zwischensumme	75.000,00 €			
Gewinnanteile 2. Stufe	75.000,00 €	45.000,00 €	15.000,00 €	15.000,00 €
		120.000,00 €	90.000,00 €	90.000,00 €
Gewinn vom 01.07.2024 bis 31.12.2024				
Gewinn	300.000,00 €			
Gewinnanteile 1. Stufe	-150.000,00 €	0,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €
Zwischensumme	150.000,00 €			
Gewinnanteile 2. Stufe	150.000,00 €	0,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €
		0,00 €	150.000,00 €	150.000,00 €
Gewinnanteil gesamt – zivilrechtlich/steuerlich	600.000,00 €	120.000,00 €	240.000,00 €	240.000,00 €
Einkommensteuer vor Gewerbesteueranrechnung				
	29.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €
Gewerbesteueranrechnung	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Einkommensteuer nach Gewerbesteueranrechnung	29.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €
Nettoeinkommen (vor SolZ)	91.000,00 €	160.000,00 €	160.000,00 €	160.000,00 €

- 84 -

**LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

86

**LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

- 86 -

86

LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Gewinnverteilung "Ausscheidensjahr"

Dr. A

Dr. B

Dr. C

60%

20%

20%

50%

50%

50%

Gewinn der BAG vor Gewerbesteuer	600.000,00 €			
Gewerbesteuer - gewerbliche BAG	-94.500,00 €			
Gewinn der BAG nach Gewerbesteuer	505.500,00 €			
Gewinn vom 01.01.2024 bis 30.06.2024	300.000,00 €			
Gewinnanteile 1. Stufe	-225.000,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €
Zwischensumme	75.000,00 €			
Gewinnanteile 2. Stufe	75.000,00 €	45.000,00 €	15.000,00 €	15.000,00 €
		120.000,00 €	90.000,00 €	90.000,00 €
Gewinn vom 01.07.2024 bis 31.12.2024	205.500,00 €			
Gewinnanteile 1. Stufe	-150.000,00 €	0,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €
Zwischensumme	55.500,00 €			
Gewinnanteile 2. Stufe	55.500,00 €	0,00 €	27.750,00 €	27.750,00 €
		0,00 €	102.750,00 €	102.750,00 €
Gewinnanteil gesamt - zivilrechtlich	505.500,00 €	120.000,00 €	192.750,00 €	192.750,00 €
Gewinnanteile steuerrechtlich				
Gewinn nach Gewerbesteuer	505.500,00 €	120.000,00 €	192.750,00 €	192.750,00 €
anteilige Gewerbesteuer (nicht abziehbare Betriebsausgabe)				
vom 01.01.2024 bis 30.06.2024	47.250,00 €	0,00 €	23.625,00 €	23.625,00 €
vom 01.07.2024 bis 31.12.2024	47.250,00 €	0,00 €	23.625,00 €	23.625,00 €
	600.000,00 €	120.000,00 €	240.000,00 €	240.000,00 €
Einkommensteuer vor Gewerbesteuernachrechnung	29.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €	
Gewerbesteuernachrechnung	0,00 €	-42.000,00 €	-42.000,00 €	
Einkommensteuer nach Gewerbesteuernachrechnung	29.000,00 €	38.000,00 €	38.000,00 €	
Nettoeinkommen (vor SolZ)	91.000,00 €	154.750,00 €	154.750,00 €	87 -

87

LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Lösungsansätze für den Gesellschaftsvertrag

✖ Sonderthema – im Einzelfall zu besprechen: Wie ist mit der Steuersatzdifferenz, d. h. der effektiven Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer, umzugehen?

Zum Beispiel könnten sich B und C verpflichten, die Gewerbesteuer in Bezug auf die 60 % Anteile von A nur insoweit zu tragen, als ihnen zusätzliches Anrechnungsvolumen zugute kommt.

• Anteilige Gewerbesteuer A: 300.000,00 € * 3,5 % Messzahl * 450 % Hebesatz * 60 % = 28.350,00 €

• Anrechnungsvolumen A (zu Gunsten B und C): 300.000,00 € * 3,5 % * 4,0 * 60 % = 25.200,00 €

• Verbleibende Gewerbesteuer für A = 28.350,00 € - 25.200,00 € = 3.150,00 € wegen Steuersatzdifferenz

• Der Gewinnanspruch von A reduziert sich ausgehend vom Gewinn vor Gewerbesteuer (nur) um 3.150,00 €

✖ Sonderthema – im Einzelfall zu besprechen: Wie ist mit einem Ermäßigungshöchstbetrag umzugehen?

88

44

TÜCKEN DER GEWERBESTEUER

Allgemeiner Hinweis

- ✖ Aus steuerlicher Sicht sind dingliche Übertragungen zum „01.01. 0:00 Uhr“ bei gewerblichen Mitunternehmerschaften ratsam und nicht zum „31.12. 24:00 Uhr“.
- ✖ Beim „31.12. 24:00 Uhr“ ist steuerlich der letzte Akt des Jahres der Eintritt des Neugesellschafters, so dass nur dieser und nicht der Altgesellschafter vom Anrechnungsvolumen profitieren würde (so Levedag in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 327. Lieferung, 8/2024, § 35 EStG, Rn. 128).
- ✖ Da der Neugesellschafter aber in der einen juristischen Sekunde noch keinen gewerblichen Gewinnanteil erhält, geht sein Anteil am Anrechnungsvolumen vollständig verloren.

- 89 -

89

Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Unternehmenszersplitterung
FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 14.03.2024, 4 K 75/23, EFG 2024, 1334
(Rev. eingelegt, Az. des BFH XI R 12/24)

- 90 -

90

KEINE GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN BEI UNTERNEHMENSZERSPLITTERUNG

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 14.03.2024, 4 K 75/23, EFG 2024, 1334

✖ Leitsatz (Quelle EFG 2024, 1334)

274 Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Unternehmenszersplitterung

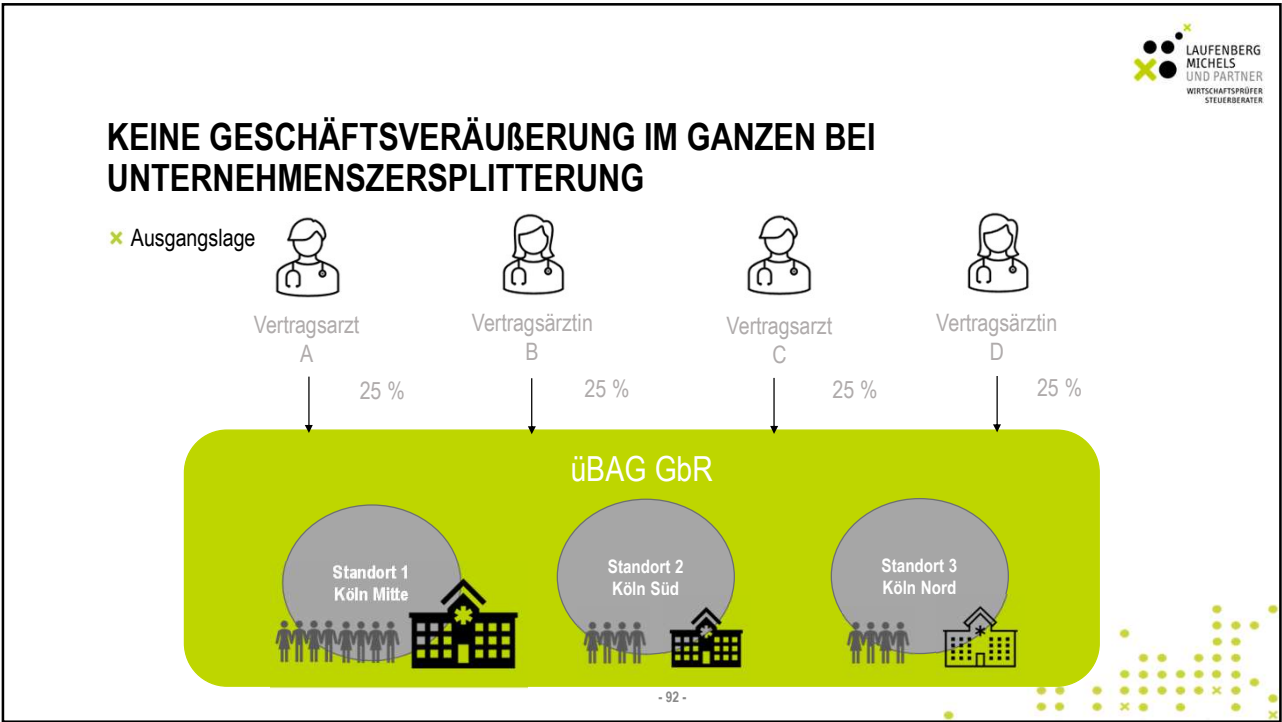
Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 14. 3. 2024 4 K 75/23 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 12/24).

Es liegt keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen i. S. von § 1 Abs. 1a UStG vor, wenn ein zuvor von einem Unternehmer betriebenes Unternehmen aufgeteilt und an eine Vielzahl von Erwerbern veräußert wird.

UStG § 1 Abs. 1a.

- 91 -

91



92

Skriptfolie

LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER

WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

KEINE GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN BEI UNTERNEHMENSZERSPLITTERUNG

✖ Ausgangslage

- Die Ärzte A, B, C und D sind zu je 25 % an einer überörtlichen Berufsausübungsgemeinschaft in Form einer GbR beteiligt.
- Die üBAG hat drei angemietete Standorte in Köln (Mitte, Süd und Nord).
 - An allen Standorten ist medizinisches Personal beschäftigt, Geräte vorhanden und Räume angemietet
 - Der Standort Köln Mitte ist der größte Standort mit den meisten Arbeitnehmenden, einer gemieteten Praxisimmobilie mit zwei separierbaren Bereichen.

- 93 -

93

LAUFENBERG
MICHEL
UND PARTNER

WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

KEINE GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN BEI UNTERNEHMENSZERSPLITTERUNG

✖ Zielstruktur

Vertragsarzt A
Vertragsärztin B
Vertragsarzt C
Vertragsärztin D

Praxis A
Standort 1a
Köln Mitte

Praxis B
Standort 1b
Köln Mitte

Praxis C
Standort 2
Köln Süd

Praxis D
Standort 3
Köln Nord

- 94 -

94

Skriptfolie



KEINE GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN BEI UNTERNEHMENSZERSPLITTERUNG

✖ Zielstruktur

- Die Ärzte A, B, C und D entscheiden sich, die üBAG wegen Streitigkeiten zwischen den Ärzten aufzulösen.
 - Jeder Arzt soll einen Standort erhalten und selbstständig in Einzelpraxis weiterführen.
 - Der größere Standort in Köln Mitte wird dabei in zwei getrennte Praxen aufgeteilt, die A und B jeweils fortführen sollen.
 - A führt die Praxis in der linken Hälfte des angemieteten Gebäudes fort.
 - B führt die Praxis in der rechten Hälfte des angemieteten Gebäudes fort.

- 95 -

95



KEINE GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN BEI UNTERNEHMENSZERSPLITTERUNG

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 14.03.2024, 4 K 75/23, EFG 2024, 1334

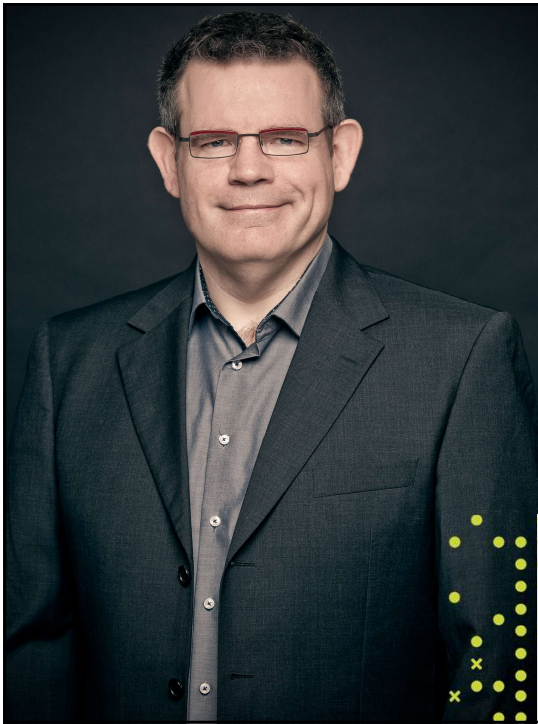
✖ Revision wurde eingelegt und ist unter dem Az. XI R 12/24 beim BFH anhängig.

✖ Praxisrelevanz

- Sollte der BFH dieser Entscheidung folgen, könnten klassische, bislang umsatzsteuerlich unproblematische Realteilungsfälle mit mehreren Gesellschaftern unter den Begriff der „Unternehmenszersplitterung“ fallen.
- Bei Realteilungen müsste dann, sofern keine Kleinunternehmerschaft vorliegt, jede Übertragung materieller oder immaterieller Wirtschaftsgüter für sich umsatzsteuerlich einzeln beurteilt werden.
- **Beraterhinweis:** § 4 Nr. 28 UStG (Lieferungen von Gegenständen ohne Vorsteuerabzugsberechtigung) ist auf die Übertragung/„Dienstleistung“ eines ideellen Praxiswertes nicht anwendbar.

- 96 -

96





**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER



THOMAS KETTELER-EISING
02 21 / 95 74 94 – 0
ketteler-eising@laufmich.de
www.laufmich.de
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln

97



**LAUFENBERG
MICHELS
UND PARTNER**
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

© by Laufenberg Michels und Partner

98