

Besteuerung von Personengesellschaften

– AKTUELLES AUS DER BFH-RECHTSPRECHUNG –

Agenda

- A. Einkommensteuerrecht
- B. Gewerbesteuerrecht
- C. Umwandlungssteuerrecht
- D. Bilanzsteuerrecht
- E. Verfassungs- und Unionsrecht

Agenda

A. Einkommensteuerrecht

- Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

B. Gewerbesteuerrecht

- Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

C. Umwandlungssteuerrecht

- Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine PersG, § 18 UmwStG

Agenda

D. Bilanzsteuerrecht

- Behandlung der Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH

E. Verfassungs- und Unionsrecht

- Rückwirkungsverbot bei Nichtanwendungsgesetzen (Art. 20 Abs. 3 GG)
- Verhältnis von EU-Grundfreiheiten und EU-Beihilferecht

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn

- die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt oder [gewerbliches Unternehmen - **Seitwärtsabfärbung**]
- gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht [Beteiligungseinkünfte als Mitunternehmer - **Aufwärtsabfärbung**]

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Abfärbung auch bei Verlusten?

- BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15: Verluste führen nicht zur (Seitwärts-)Abfärbung (Rechtsprechungsänderung)
- Rückwirkendes Nichtanwendungsgesetz mit JStG 2019: § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG, Abfärbung auch bei Verlusten

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn

- die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt oder [gewerbliches Unternehmen - **Seitwärtsabfärbung**]
- gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht [Beteiligungseinkünfte als Mitunternehmer - **Aufwärtsabfärbung**]

Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 positiv oder negativ sind;

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Anwendung einer Bagatellfallgrenze?

- Anwendung in den Fällen der Seitwärtsabfärbung (BFH v. 27.08.2014 – VIII R 16/11, VIII R 41/11 und VIII R 6/12 zu § 18 EStG):

Gewerbliche Nettoumsätze \leq (relativ) 3% der Gesamtnettoumsätze und (absolut) 24.500 €

- Keine Anwendung in den Fällen der Aufwärtsabfärbung, aber dafür unterliegen die fingierten gewerblichen Einkünfte nicht der Gewerbesteuer (BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16)
 - Teleologische Reduktion des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG für Fälle des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG, da Ungleichbehandlung zwischen Einzelunternehmern und PersG in diesen Fällen nicht gerechtfertigt
 - Urteil bisher nicht veröffentlicht (vgl. Erlass v. 01.10.2020, BStBl I 2020, 1032)

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Aktuelle Entscheidungen zur Abfärbung

BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, zur Seitwärtsabfärbung:



A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Aktuelle Entscheidungen zur Abfärbung

BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, zur Seitwärtsabfärbung:

- Rückwirkende Regelung mit JStG 2019 zu den Verlusten in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Var. 1 i.V.m. § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ist verfassungsgemäß, da sie der vorherigen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung entspricht (VerfBeschw.: BVerfG 2 BvR 2113/22)
- Bagatellfallgrenze auch bei gemischt tätigen vermögensverwaltende Personengesellschaften anwendbar; Folgen für die (gleichwohl) gewerblichen Einkünfte?

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Aktuelle Entscheidungen zur Abfärbung

BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, zur Seitwärtsabfärbung:

- Hinweis: Steuerfreiheit für Einnahmen aus Photovoltaikanlagen nach § 3 Nr. 72 EStG, eingeführt mit dem JStG 2022 m.W. ab 01.01.2022; § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insoweit keine Anwendung (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EStG)

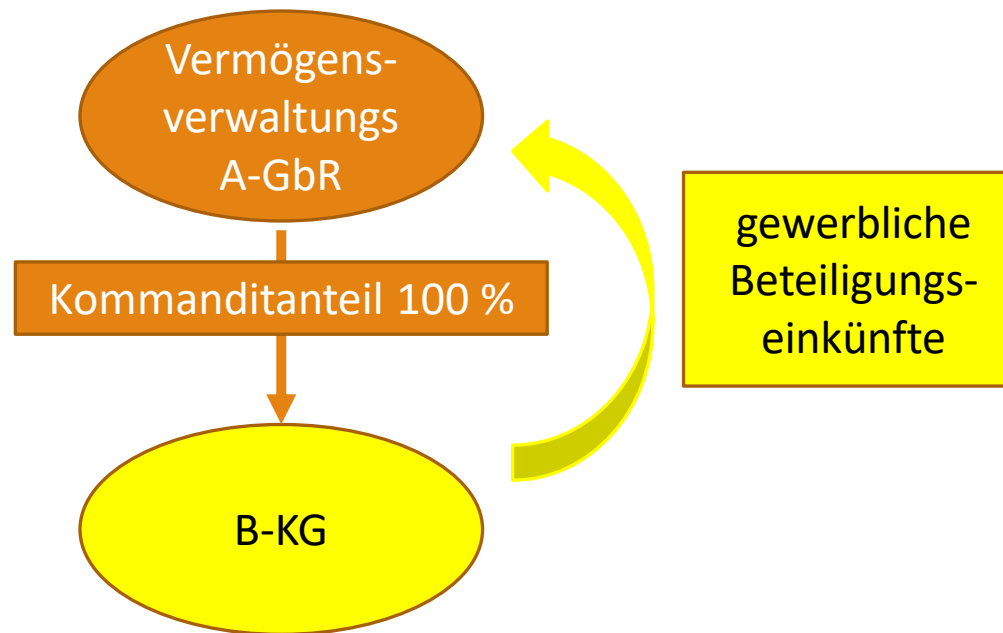
Hierzu BMF in BStBl I 2023, 1494: Entfällt die Abfärbung ab dem 01.01.2022, sind die WG der Vermögensverwaltung zu entnehmen und stille Reserven aufzudecken; Ausnahme: erneute Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023

- Vermeidung einer Abfärbung durch Ausgliederung auf eine weitere Gesellschaft („nach außen hin erkennbar“)

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Aktuelle Entscheidungen zur Abfärbung

BFH v. 05.09.2023 – IV R 24/20, zur Aufwärtsabfärbung:



A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Aktuelle Entscheidungen zur Abfärbung

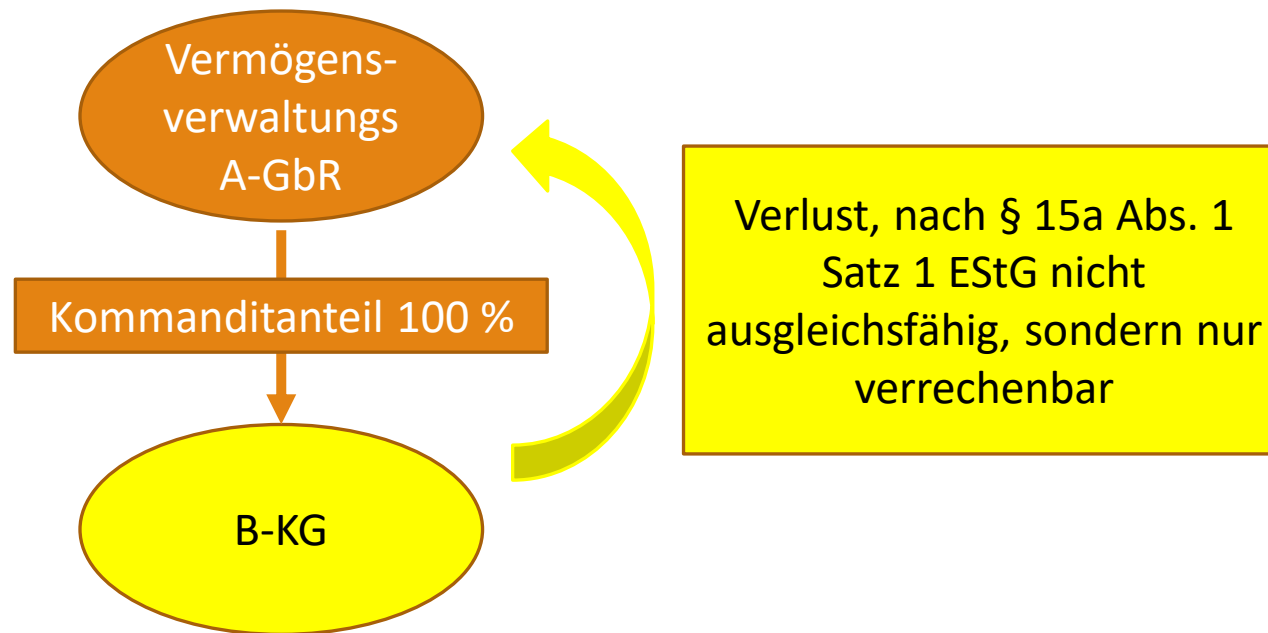
BFH v. 05.09.2023 – IV R 24/20, zur Aufwärtsabfärbung:

- A-GbR erzielt insgesamt gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG
- Rückwirkende Einführung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG mit JStG 2007 für Zeiträume vor 2006 verfassungskonform (so auch schon BFH v. 19.07.2018 – IV R 39/10)
- Keine Bagatellfallgrenze (Bestätigung der Rspr. IV R 30/16)
- Begrenzung der Auswirkungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG durch teleologische Reduktion des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG (verfassungskonforme Auslegung): fiktive gewerbliche Einkünfte unterliegen nicht der Gewerbesteuer; ebenso BFH v. 30.11.2023 – IV R 10/21)
- VerfBeschw.: 2 BvR 45/24

A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Aktuelle Entscheidungen zur Abfärbung

BFH v. 11.07.2024 – IV R 18/22, zur Aufwärtsabfärbung:



A. Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Aktuelle Entscheidungen zur Abfärbung

BFH v. 11.07.2024 – IV R 18/22, zur Aufwärtsabfärbung:

- Rückwirkende Einführung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG mit JStG 2007 für Zeiträume vor 2006 verfassungskonform (Bestätigung der Rspr.)
- Keine Bagatellfallgrenze bei der Aufwärtsabfärbung (Bestätigung der Rspr.)
- Höhe der Beteiligung ist ebenfalls irrelevant
- Nur verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG entfalten eine Abfärbungswirkung
- Rückwirkende Regelung mit JStG 2019 zu den Verlusten in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Var. 2 i.V.m. § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ist verfassungsgemäß, da sie der vorherigen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung entspricht (IV R 49/20 erging zur Seitwärtsabfärbung)

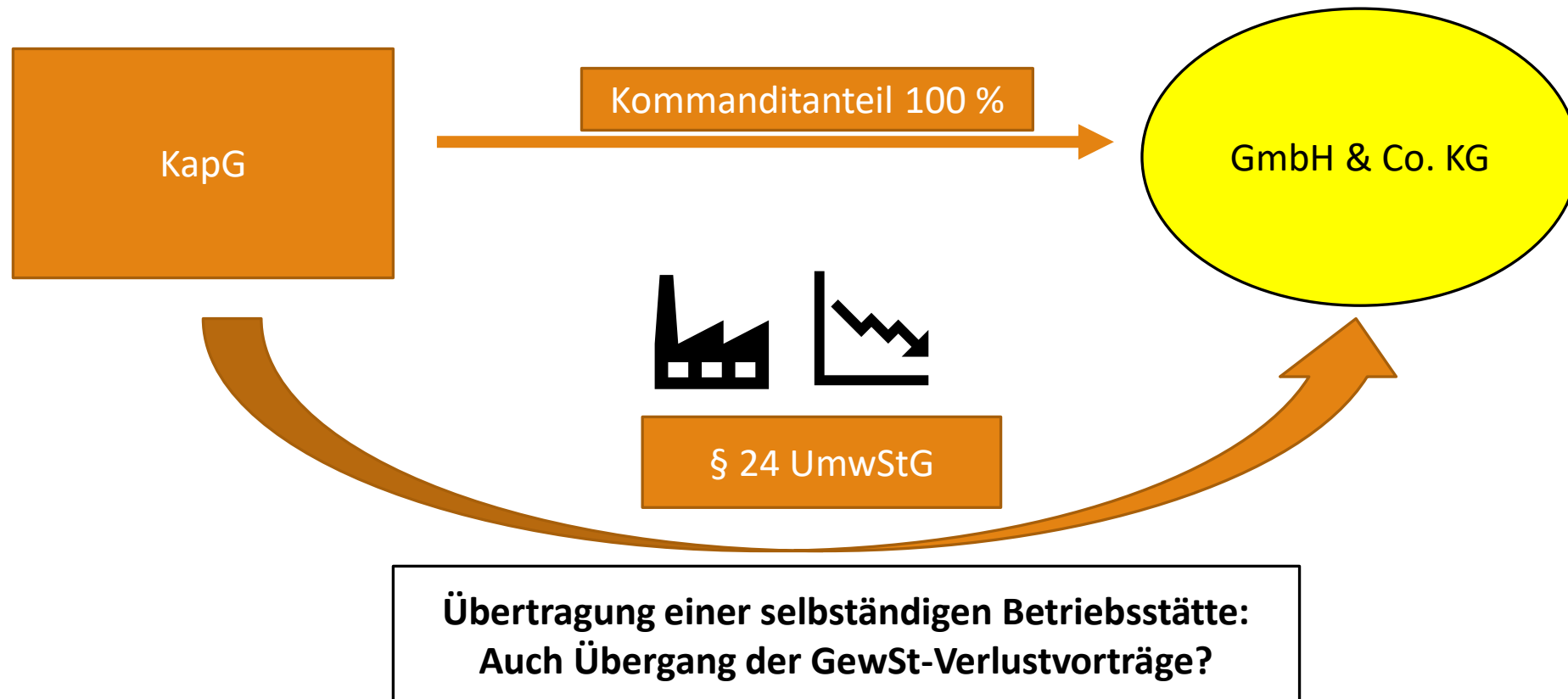
B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

(Rechtsprechungs-) Grundsätze zur Geltendmachung eines Gewerbeverlustes

- Unternehmensidentität und Unternehmeridentität
- Der Begriff der Unternehmensidentität besagt, dass der im Kürzungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch sein muss mit dem Gewerbebetrieb, der im Verlustentstehungsjahr bestanden hat.
 - Bei einer PersG ist darauf abzustellen, ob die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 2 und Abs. 3 EStG) die gleiche geblieben ist.
 - Bei einer KapG berührt eine Änderung der wirtschaftlichen Betätigung einer Kapitalgesellschaft die Unternehmensidentität nicht (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG)
- Unternehmeridentität setzt voraus, dass der Verlust in eigener Person erlitten wurde.
 - Unternehmeridentität hängt bei PersG von der Identität der Gesellschafter ab, bei einer KapG von der Wahrung ihrer rechtlichen Identität
 - Rechtsfolgen bei fehlender Unternehmeridentität: Verlustabzug entfällt, § 10a Satz 8 iVm § 2 Abs. 5 GewStG

B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

BFH v. 01.02.2024 – IV R 26/21: Übergang Gewerbeverlust von KapG auf PersG bei Einbringung



B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

BFH v. 01.02.2024 – IV R 26/21: Übergang Gewerbeverlust von KapG auf PersG bei Einbringung

- Abgrenzung zu BFH v. 17.01.2019 – III R 35/17, Leitsatz:
Überträgt eine AG ihr operatives Geschäft im Wege der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine KG, so geht ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag der AG jedenfalls dann nicht auf die KG über, wenn sich die AG fortan nicht nur auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der KG beschränkt.
- Arg: AG existierte auch noch nach der Ausgliederung und der vor der Übertragung bestehende Betrieb der AG sei aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG identisch mit dem nach der Übertragung noch vorhandenen Betrieb;
- Lt. Finanzverwaltung verbleibt der Gewerbeverlust stets bei der KapG aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG (FinMin NRW vom 27.01.2012, FR 2012, 238; BB 2012, 884).

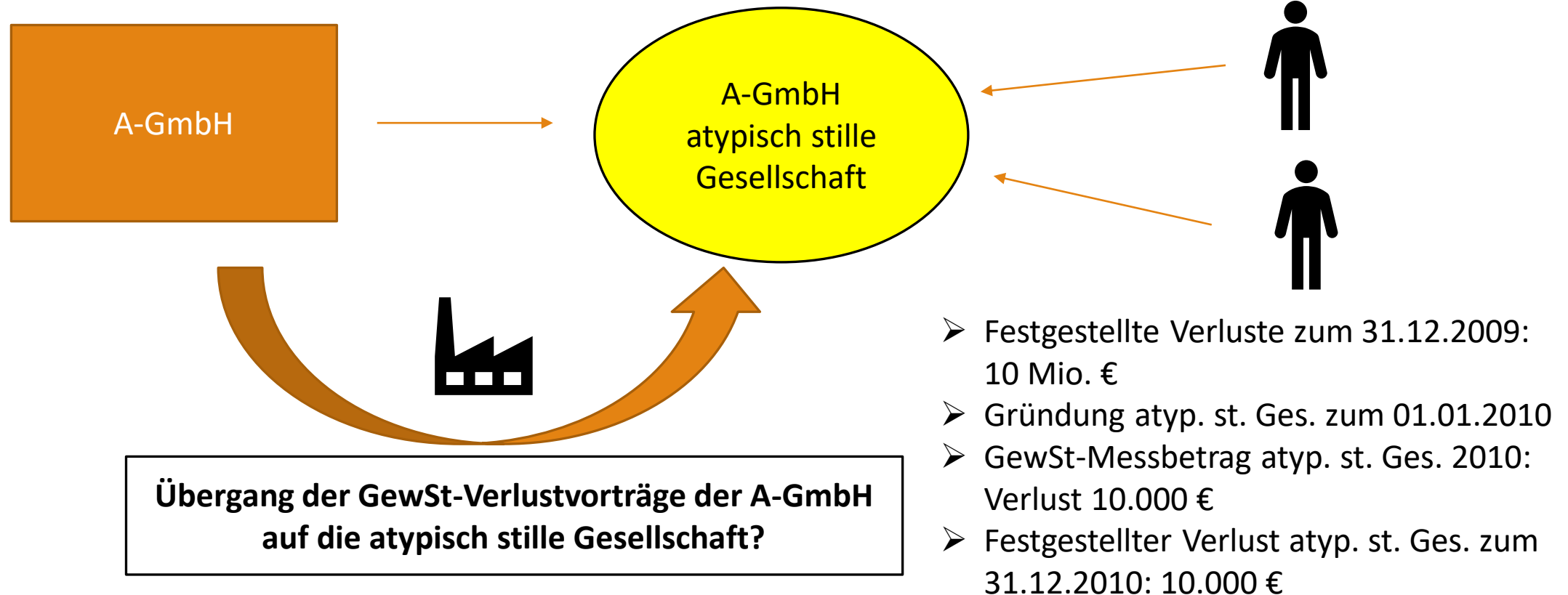
B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

BFH v. 01.02.2024 – IV R 26/21: Übergang Gewerbeverlust von KapG auf PersG bei Einbringung

- Im Fall IV R 26/21: KapG beschränkt sich gerade auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung (praktischer Ausnahmefall?)
- Unternehmensidentität liegt hier vor; § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG steht dem nicht entgegen
- (rechtliche) Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG tritt hinter die tatsächliche identitätswahrende Fortführung des Unternehmens durch die Mitunternehmerschaft zurück
- Personengesellschaft steht der Abzug des Gewerbeverlustes zu
- Beachte: Wegen BFH v. 17.01.2019 – III R 35/17 Beschränkung der eigenen Tätigkeit der KapG auf die Mitunternehmerstellung nach erfolgter Einbringung entscheidend
- Rspr. greift nicht für Verschmelzung auf und Formwechsel in eine PersG (§ 4 Abs. 2 Satz 2, § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)

B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

BFH v. 11.01.2024 – IV R 25/21: Übergang Gewerbeverlust von KapG auf PersG bei Einbringung



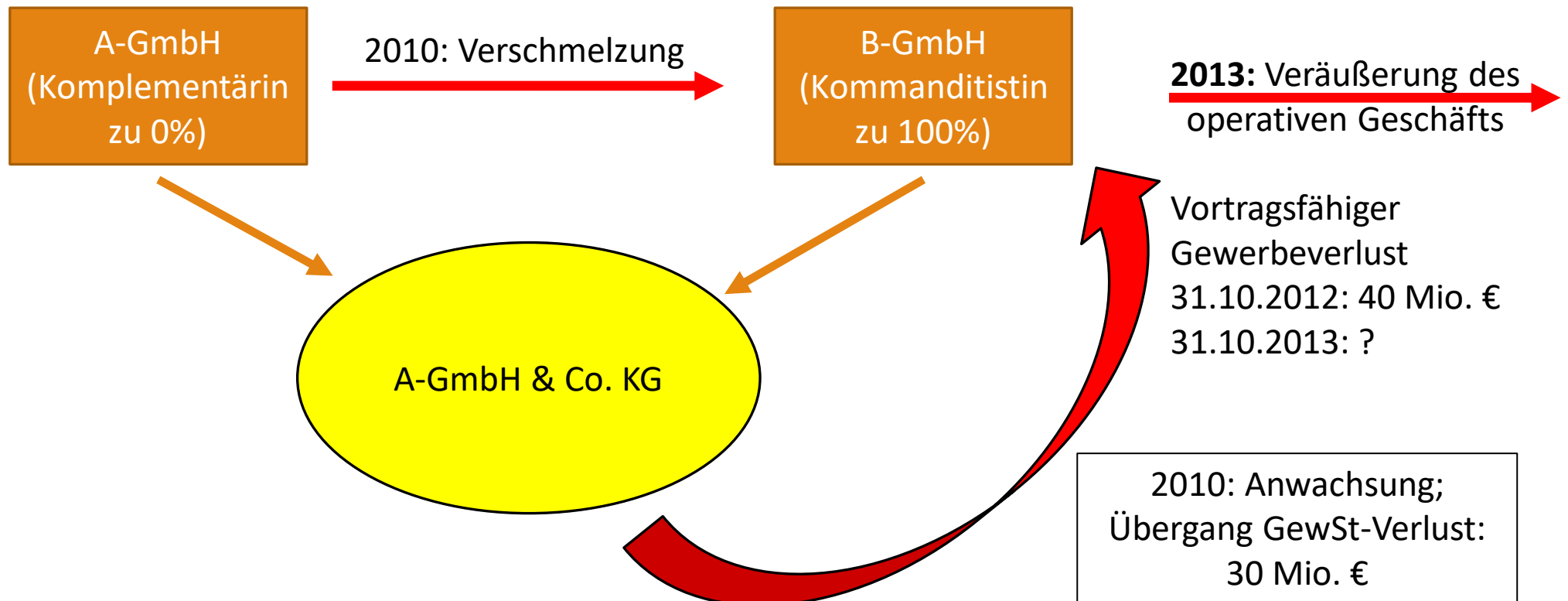
B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

BFH v. 11.01.2024 – IV R 25/21: Übergang Gewerbeverlust von KapG auf PersG bei Einbringung

- Welcher Bescheid ist im Hinblick auf die begehrte höhere Verlustfestsetzung anzufechten?
- GewSt-Messbetragsbescheid 2010 der atypisch stillen Gesellschaft; Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung auf den 31.12.2010
- [*§ 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG: Bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Absatz 10, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und § 351 Absatz 2 der Abgabenordnung sowie § 42 der Finanzgerichtsordnung gelten entsprechend.*]
- Im Streitfall war zwar sowohl gegen den GewSt-Messbetrag als auch gegen den GewSt-Verlustfeststellungsbescheid 2010 Klage erhoben worden, nur wurde die Klage gegen den GewSt-Messbescheid beim FG in der mV zurückgenommen.

B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

BFH v. 25.04.2024 – III R 30/21: Übergang GewSt-Verlustvortrag von PersG auf KapG bei Anwachsung



B. Übergang von GewSt-Verlustvorträgen

BFH v. 25.04.2024 – III R 30/21: Übergang Gewerbeverlust von PersG auf KapG bei Anwachsung

- Kein Wegfall des im Wege der Anwachsung von der A-KG übernommenen Verlustes nach § 10a S. 8 iVm § 2 Abs. 5 S. 1 GewStG, da der Gewerbebetrieb B-GmbH nicht „im Ganzen“ auf einen anderen Unternehmer übergegangen sei.
- Wirkung des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG (a.A.: von einer PersG auf eine KapG übergegangen vortragsfähigen Verluste können nur solange genutzt werden, wie das übergegangene Unternehmen fortgeführt wird.)

C. GewSt bei Vermögensübergang auf PersG

Betriebsveräußerungsgewinne und Gewerbesteuer bei PersG und KapG

- Betriebsveräußerungsgewinne unterliegen bei KapG der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG: sachliche Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform)
- Betriebsveräußerungsgewinne unterliegen bei PersG nicht der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG: sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt mit Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit und endet mit ihrer Einstellung; vgl. z.B. BFH v. 19.07.2018 – IV R 39/10, Rz. 22)

C. GewSt bei Vermögensübergang auf PersG

Gewerbsteuer bei Vermögensübergang von KapG auf PersG (§ 18 UmwStG)

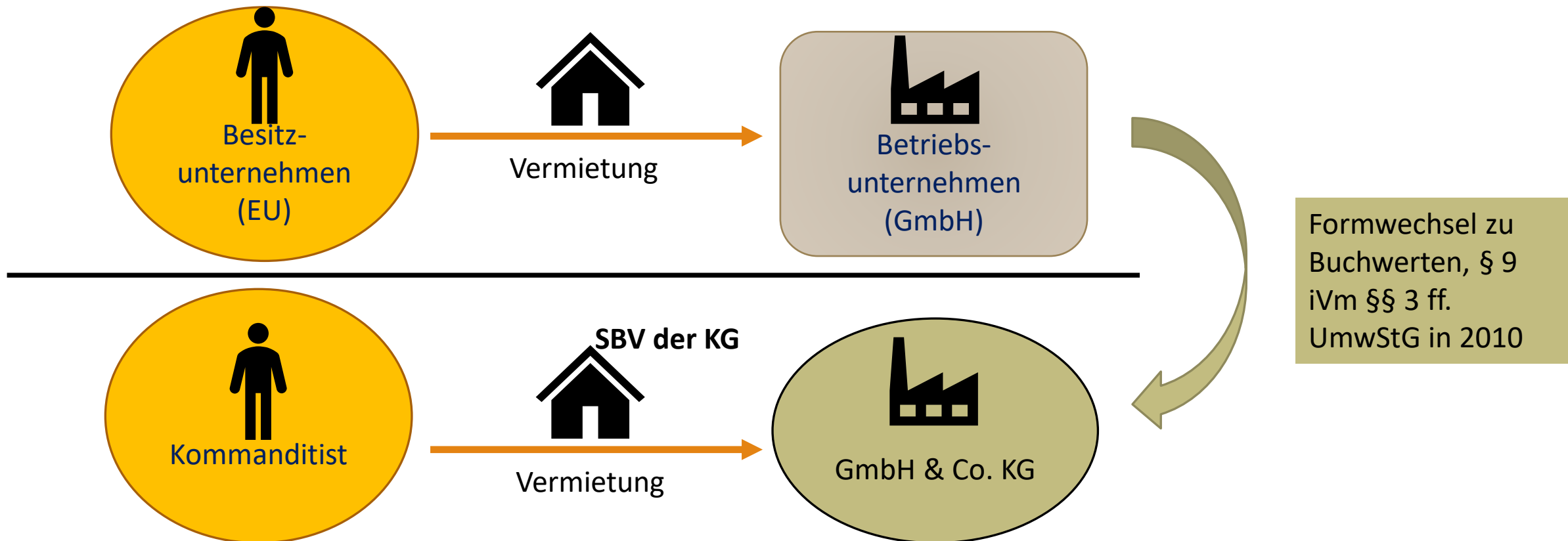
- Missbrauchsvermeidungsvorschrift für Betriebsveräußerungen in § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG:

Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbsteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war.

- § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG: Nichtanwendungsgesetz, eingeführt mit JStG 2008; Reaktion auf BFH-Rspr., wonach nur der auf das übergegangene Vermögen entfallende Gewinn der Gewerbsteuer unterlag (vgl. z.B. BFH v. 16.11.2005 – X R 6/04; v. 20.11.2006 - VIII R 47/05).

C. GewSt bei Vermögensübergang auf PersG

BFH v. 14.03.2024 – IV R 20/21 zu § 18 Abs. 3 UmwStG und neu gebildetes BV der PersG



C. GewSt bei Vermögensübergang auf PersG

BFH v. 14.03.2024 – IV R 20/21 zu § 18 Abs. 3 UmwStG und neu gebildetes BV der PersG



Veräußerung des
KG-Anteils und
des Grundstücks
in 2011

C. GewSt bei Vermögensübergang auf PersG

Gewerbsteuer bei Vermögensübergang von KapG auf PersG (§ 18 UmwStG)

- Missbrauchsvermeidungsvorschrift für Betriebsveräußerungen in § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG:

Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbsteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war.

- § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG: Nichtanwendungsgesetz, eingeführt mit JStG 2008; Reaktion auf BFH-Rspr., wonach nur der auf das übergegangene Vermögen entfallende Gewinn der Gewerbsteuer unterlag (vgl. z.B. BFH v. 16.11.2005 – X R 6/04; v. 20.11.2006 - VIII R 47/05).

C. GewSt bei Vermögensübergang auf PersG

BFH v. 14.03.2024 – IV R 20/21 zu § 18 Abs. 3 UmwStG und neu gebildetes BV der PersG

- Rz. 18.09 UmwStE (BStBl I 2011, 1314): *§ 18 Absatz 3 UmwStG erfasst sämtliche stillen Reserven des im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung vorhandenen Betriebsvermögens. Darunter fällt auch in der PersG neu gebildetes Betriebsvermögen (str.).*
- FG-Urteil: Keine Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG, da es an einer „übernehmenden Personengesellschaft“ fehle.

C. GewSt bei Vermögensübergang auf PersG

BFH v. 14.03.2024 – IV R 20/21 zu § 18 Abs. 3 UmwStG und neu gebildetes BV der PersG

➤ BFH:

- Grundstück als SBV ist nach der Übertragung neu gebildetes BV der PersG
 - § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG erfasst nicht stille Reserven in Wirtschaftsgütern in ‚neu gebildetem Betriebsvermögen‘ des Personenunternehmens; Arg.: Sinn und Zweck der Vorschrift ist die Missbrauchsvermeidung und für neu gebildetes BV nicht einschlägig.
- Rz. 18.09 Satz 1 idF des Entwurfs des neuen UmwStE v. 11.10.2023 entspricht der bisherigen Fassung.

D. Behandlung der Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH

BFH v. 01.02.2024 – IV R 9/20: Beteiligung des Kommanditisten an Komplementär-GmbH als funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils

- Anteile sind nicht schon dann eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage eines MU-Anteils, wenn es sich dabei um notw. SBV II handelt.
- Anteile sind eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des MU-Anteils, wenn – nach Maßgabe der Umstände des Einzelfalls – die Kapitalbeteiligung für die unmittelbare Stärkung oder Begründung der mitunternehmerischen Beteiligung ein erhebliches bzw. nachhaltiges Gewicht besitzt. Dies ist der Fall, wenn (erst) diese Kapitalbeteiligung den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen.
- Im Streitfall ergaben sich die Einflussmöglichkeiten (bereits) aus einem Konsortialvertrag über die Stimmrechtsausübung, daher waren die Anteile keine (nach § 24 UmwStG einzubringende) funktional wesentliche Betriebsgrundlage.

D. Behandlung der Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH

BFH v. 21.12.2021 - IV R 15/19: Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als (notwendiges oder gewillkürtes) Sonderbetriebsvermögen II


- Im Fall einer zweigliedrigen GmbH & Co. KG (bestehend aus der Komplementär-GmbH und den Kommanditisten) sind die Anteile nicht zwingend notw. SBV II.

Teilweise werden die Anteile in diesen Fällen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage angesehen (so OFD NRW in Verfügung v. 17.06.2014 unter II. 3.; aber seit 21.03.2023 außer Kraft)

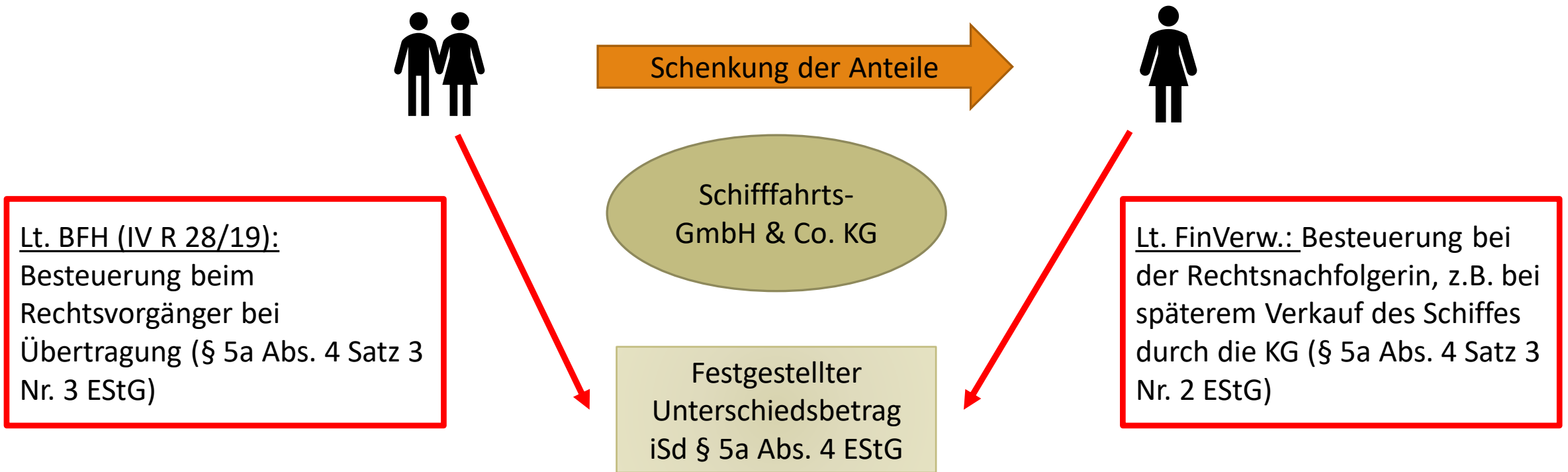
- Keine Zuordnung der Kapitalbeteiligung des Kommanditisten zum notwendigen SBV II bei eigenem Geschäftsbetrieb der Komplementär-GmbH von nicht ganz untergeordneter Bedeutung.
- Die Möglichkeit, Beteiligungen an KapG als gewillkürtes SBV II zu behandeln, wird unter Bezug auf die jüngere Rspr. (z.B. BFH v. 28.05.2020 – IV R 17/17) allgemein in Frage gestellt, aber offen gelassen.

E. Rückwirkungsverbot bei Nichtanwendungsgesetzen

Hintergrund zur Tonnagesteuer, § 5a EStG:

- Abweichende Gewinnermittlung nach Maßgabe der Tonnage, § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG
 - Bei Übergang zur Gewinnermittlung: Feststellung der stillen Reserven (Unterschiedsbetrag, § 5a Abs. 4 Satz 1)
 - Gewinnwirksame Auflösung z.B. „in dem Jahr des Ausscheidens eines Mitunternehmers hinsichtlich des auf ihn entfallenden Unterschiedsbetrags“ (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG)
 - FinVerw.: In den Fällen der Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten (z.B. § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG) findet § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG keine Anwendung (Tonnageerlass, BStBl I 2008, 956, Rz. 28).
- 
- BFH v. 28.11.2019 - IV R 28/19, Leitsatz: Der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG umfasst jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet.

E. Rückwirkungsverbot bei Nichtanwendungsgesetzen



E. Rückwirkungsverbot bei Nichtanwendungsgesetzen

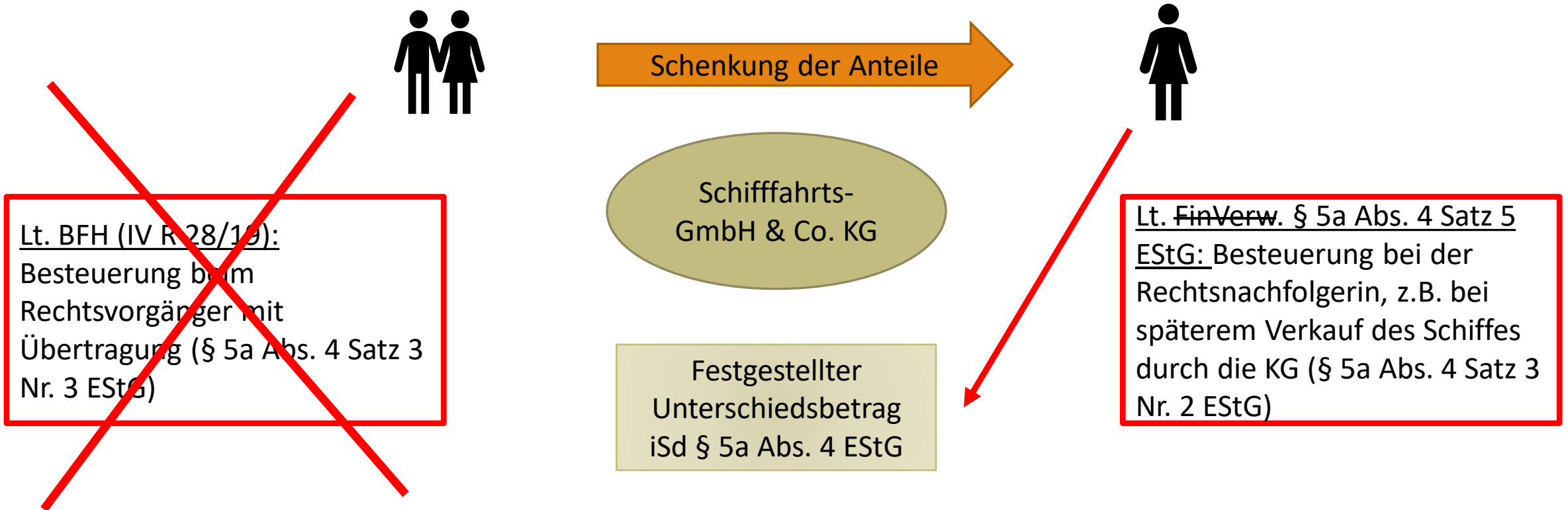
- Reaktion des Gesetzgebers: Nichtanwendungsgesetz mit AbzStEntModG v. 02.06.2021 (BGBl I 2021, 1259) in § 5a Abs. 4 Satz 5 EStG:

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb auf einen Rechtsnachfolger zum Buchwert nach § 6 Absatz 3 übertragen, geht der Unterschiedsbetrag insoweit auf den Rechtsnachfolger über.

- ...und zwar rückwirkend (§ 52 Abs. 10 Satz 4 EStG):

§ 5a Absatz 4 Satz 5 bis 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 2. Juni 2021 (BGBl. I S. 1259) ist erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 beginnen.

E. Rückwirkungsverbot bei Nichtanwendungsgesetzen



E. Rückwirkungsverbot bei Nichtanwendungsgesetzen

BFH-Vorlagebeschluss v. 19.10.2023 – IV R 13/22 zur rückwirkenden Besteuerung

- Rückwirkende Anwendung des § 5a Abs. 4 Satz 5 EStG verfassungskonform?
- Deklaratorisch oder konstitutive Wirkung der Gesetzesänderung?
- Fallgruppe: Echte Rückwirkung zulässig, wenn der Gesetzgeber eine Rechtslage rückwirkend festgeschrieben hat, die
 - a) vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rspr. und
 - b) einer einheitlichen Rechtspraxisentsprochen hat.
- Lt. BFH existierte vor der Entscheidung IV R 28/19 keine gefestigte Rspr., nur eine von der FinVerw bestimmte Rechtspraxis.

E. Rückwirkungsverbot bei Nichtanwendungsgesetzen

BFH-Vorlagebeschluss v. 19.10.2023 – IV R 13/22 zur rückwirkenden Besteuerung

- Sicht des BFH (vgl. z.B. Rz. 89 des Urteils):

„eine - das Vertrauen des Bürgers in die Geltung eines Gesetzes zerstörende - einheitliche ‚Rechtsüberzeugung‘ [kann] nicht gegeben sein, solange die in Rede stehende Verwaltungspraxis keine Zustimmung durch die Rspr. erfahren hat.“

„Verwaltungsvorschriften sind von vornherein nicht geeignet, bezüglich des Inhalts einer Norm eine einheitliche ‚Rechtsüberzeugung‘ zu begründen. Verwaltungsvorschriften stehen stets unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rspr., der es allein obliegt, zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat“

- A.A: z.B. Haubner, DStR 2024, 430, 431:

„Es fehle „an einer geschützten und durch die Rückwirkung enttäuschten Vertrauensposition der Steuerpflichtigen. Eine solche konnte es aufgrund der eindeutigen jahrzehntelangen Verwaltungsauffassung nicht geben.“

„Richter sollten sich nicht als Hohepriester einer Vergangenheit gerieren, auf deren Altar sie stille Reserven auf Kosten der Allgemeinheit opfern.“

- BVerfG 2 BvL 2/24; zudem FG Hamburg, Vorlagebeschluss v. 24.11.2022 – 6 K 68/21, BVerfG 2 BvL 5/23

E. Verhältnis von Grundfreiheiten und Beihilferecht

BFH v. 06.06.2024 – IV R 15/21: Besteuerung nach der Tonnage

- Tonnagesteuer nach § 5a EStG ist eine 1998 eingeführte staatliche Beihilfe iSd Art. 107 AEUV.
- Steuerliche Privilegierung, um Deutschland als Standort für die Seeschifffahrt zu sichern und auszubauen.
- Anwendung der Tonnagesteuer setzt voraus, dass die Bereederung der Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird (§ 5a Abs. 1 Satz 1 EStG).
- Im Urteilsfall war es streitig, ob die Bereederung im Inland durchgeführt wurde, da ein Teil der Bereederung im EU-Ausland erfolgte.
- Relevanz der EU-Grundfreiheiten für die Falllösung?

E. Verhältnis von Grundfreiheiten und Beihilferecht

BFH v. 06.06.2024 – IV R 15/21: Besteuerung nach der Tonnage

- BFH: Keine Prüfung des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf den Inlandsbezug anhand von EU-Grundfreiheiten
- Lt. EuGH sei ein nationales Gericht für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Modalitäten [hier der Inlandsbezug] einer Beihilferegelung mit EU-Grundfreiheiten nur befugt, wenn dies isoliert möglich ist, diese Modalitäten also zur Verwirklichung des Zwecks der Vorschrift oder zu ihrem Funktionieren nicht unerlässlich sind.
- Die Voraussetzung einer im Inland durchgeführten Bereederung sei keine isoliert zu beurteilende Modalität des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG
- Keine Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV, da das Verhältnis von EU-Grundfreiheiten und EU-Beihilferecht insoweit bereits durch den EuGH geklärt sei

**Ende der Präsentation
und vielen Dank!**