

Tagungsunterlagen

zum

11. Steuertag

am 26. November 2010
an der Fachhochschule Worms

Neuausrichtung mittelständischer Unternehmen

Ausgewählte gesellschafts- und
steuerrechtliche Aspekte der laufenden
Besteuerung und Umstrukturierung



Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte



Programmübersicht

Thema	Neuaustrichtung mittelständischer Unternehmen
	Ausgewählte gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte der laufenden Besteuerung und Umstrukturierung
14:00 – 14:30	<u>Begrüßung</u> - Präsident der FH Worms Prof. Dr. Jens Hermsdorf - Vertreter Steuerberaterkammer RLP StB vBP Ldw. Buchst. Dipl.-Kfm. Horst Bentz - Studiengang Steuerwesen FH Worms RA/FAStR Prof. Dr. Jens Kollmar
14:30 – 15:15	<u>Vortrag „Steuerkonzepte und Steuerquote unter den Neuregelungen des BilMoG - Auswirkungen bei IBM und Anpassungsbedarf bei Unternehmen“</u> Dr. Holger Richter Leiter Steuern - IBM Deutschland
15:20 – 16:05	<u>Vortrag „Aktuelle Bilanzierung und Besteuerung bei mittelständischen Unternehmen“</u> StB Prof. Dr. Dietmar Strube - FH Worms
16:10 – 16:55	<u>Vortrag „Aktuelles zur Verlustnutzung bei der KSt und GewSt“</u> Dr. Bianca Lang Regierungsdirektorin - Referat für Körperschaftsteuer und Internationales Steuerrecht- OFD Karlsruhe
16:55 – 17:20	Pause / Aufteilung in Workshops
17:20 – 18:20	<u>Workshop 1 „Praxis der Umstrukturierung“</u> Dr. Holger Richter / StB Prof. Dr. Dietmar Strube <u>Workshop 2 „Praxis der Verlustnutzung und Finanzierung“</u> Dr. Bianca Lang (Verlustnutzung) Prof. Dr. Jens Kollmar (Finanzierung), RA/FAStR – Partner bei Schlatter Rechtsanwälte Steuerberater Fachanwälte
18:20 – 18:30	Pause / Rückkehr in den Vortragssaal
18:30	Abschlussdiskussion
18:45	Abendessen (Kostenbeitrag: 15 €/Person, 5/€ Student)
Ab 22:00	Taberna

Inhalt

Teil A:	„Steuerkonzepte und Steuerquote unter den Neuregelungen des BilMoG – Auswirkungen bei IBM und Anpassungsbedarf bei Unternehmen“	5
	Dr. Holger Richter - Leiter Steuern - IBM Deutschland	
Teil B:	„Aktuelle Bilanzierung und Besteuerung bei mittelständischen Unternehmen“	23
	StB Prof. Dr. Dietmar Strube - FH Worms	
Teil C:	„Aktuelles zur Verlustnutzung bei der KSt und GewSt“	51
	Dr. Bianca Lang - Regierungsdirektorin - Referat für Körperschaftsteuer und Internationales Steuerrecht - OFD Karlsruhe	
Teil D:	<u>Workshop 1</u> „Praxis der Umstrukturierung“	79
	Dr. Holger Richter	81
	StB Prof. Dr. Dietmar Strube	85
Teil E:	<u>Workshop 2</u> „Praxis der Verlustnutzung und Finanzierung“	97
	Dr. Bianca Lang (Verlustnutzung)	99
	Prof. Dr. Jens Kollmar (Finanzierung), RA/FAStR – Partner bei Schlatter Rechtsanwälte Steuerberater Fachanwälte	111

11. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil A

**„Steuerkonzepte und Steuerquote
unter den Neuregelungen des BilMoG
Auswirkungen bei IBM und Anpassungs-
bedarf bei Unternehmen“**

von

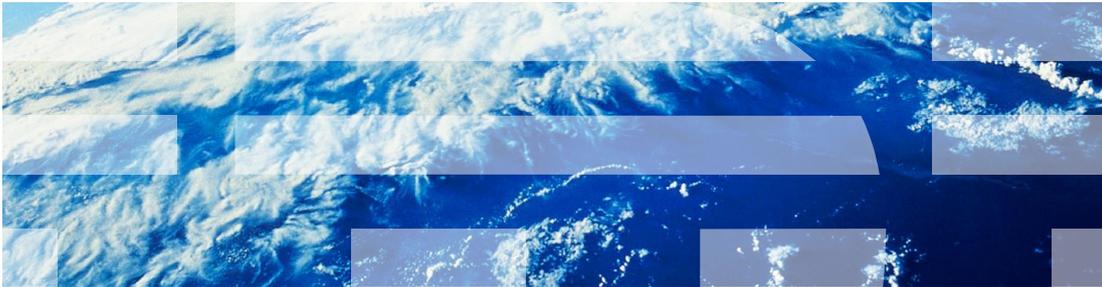
Dr. Holger Richter
Leiter Steuern - IBM Deutschland

Steuerkonzepte und Steuerquote unter den Neuregelungen des BilMoG

- Auswirkungen bei IBM und Anpassungsbedarf bei Unternehmen -

11. Steuertag an der Fachhochschule Worms am 26.11.2010

Dr. Holger Richter
Leiter Steuern - IBM Deutschland

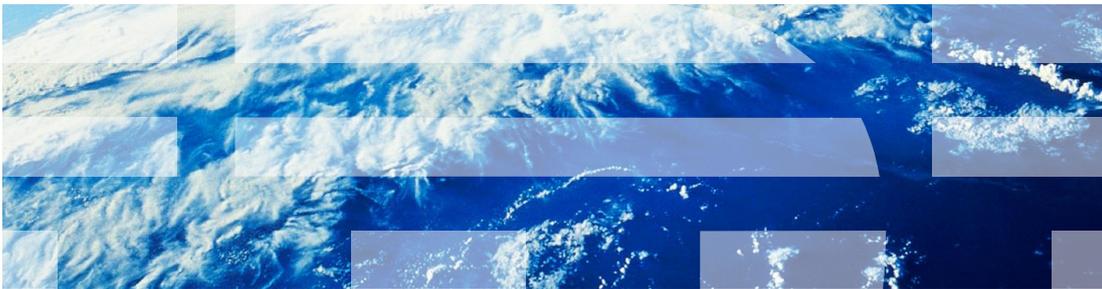


© 2010 IBM Corporation

Inhalt

- A. Steuerkonzept nach BilMoG**
- B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren**
- C. Steuern im Konzernabschluß – IBM**
- D. Anpassungsbedarf nach BilMoG**

A. Steuerkonzept nach BilMoG



© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG

- Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz BilMoG ist am 29. Mai 2009 in Kraft getreten
- Zielsetzung war hierbei die Stärkung der **Informationsfunktion** sowie die Modernisierung und Internationalisierung des handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlusses
- Durch ein an den Regelungen des IAS 12 orientiertes Steuerabgrenzungskonzept soll eine **Verbesserung der Vergleichbarkeit mit IFRS** Abschlüssen erreicht werden
- Vorlagen:

**Bilanzierung nach International Financial Reporting Standards (IFRS)
IAS 12 Ertragsteuern**

Vgl. Exposure Draft zum neuen IFRS Income Tax vom März 2009 des IASB

Quelle: www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Income+Taxes/Income+Taxes.htm

**Bilanzierung nach US-Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)
FAS 109 Accounting for Income Taxes**

(FASB Accounting Standard Codification: ASC 740; Quelle: www.fasb.org)

Konvergenz-Projekt IFRS / US-GAAP

4

© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG



- Zu den wesentlichen Neuregelungen gehört die **Abgrenzung latenter Steuern**
- Die **Bilanzierung latenter Steuern** hat im BilMoG eine deutliche **Aufwertung** erfahren
- Zum Ende des Gesetzgebungsverfahrens wurde zwar noch **auf ein Aktivierungsgebot** für aktive latente Steuern verzichtet, allerdings **qualitative Angaben im Anhang** erforderlich
- Anwendungspflicht der neuen Vorschriften grundsätzlich für die nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahre
- **Größenabhängige Erleichterung** für kleine KapG nach § 274a Nr. 5 HGB:
hier: **Befreiung** von der Abgrenzung latenter Steuern nach § 274 HGB
- Durch das BilMoG bleibt die **steuerliche Gewinnermittlung im Wesentlichen unberührt**, da aufgrund steuerlicher Spezialregelungen die handelsrechtlichen Änderungen nicht auf die Steuer durchschlagen – **steuerneutrale Umsetzung**
- Allerdings hierdurch **Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz** und **Abkehr von Einheitsbilanz insb. auch bei kleinen und mittleren Unternehmen**

5

© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG



Gesetzliche Regelungen / Rechnungslegungs Standard

BilMoG - verkündet am 28. Mai 2009 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2009 S. 1102)

- §§ 274 i.V.m. 298 HGB, 306 HGB Latente Steuern – Gesetzestext (siehe nächste Seite)
- §§ 249, 266, 278 HGB Laufende Steuern / Steuerrückstellungen
- §§ 285 Nr. 28, 29, 314 Nr. 21 HGB Sonstige Pflichtangaben im Anhang

Deutscher Rechnungslegungs Standard (DRS) Nr. 18 - Latente Steuern

Bekanntmachung im **Bundesanzeiger Nr. 133 vom 03.09.2010**
www.standardsetter.de/drsc/drs.html

- DRS 18 wurde am 8. Juni 2010 vom Deutschen Standardisierungsrat (DSR) verabschiedet
- Konkretisierung der durch das BilMoG geänderten gesetzlichen Regelungen für latente Steuern (Einzel- und Konzernabschluß), insbesondere
 - Berücksichtigung von Verlustvorträgen
 - Ergebniswirksame Erfassung bei Gesetzesänderungen
 - Erfordernis qualitativer Angaben im Anhang

6

© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG



§ 274 HGB Latente Steuern

(1) Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, **so ist** eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als **passive latente Steuern** (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung **kann als aktive latente Steuern** (§ 266 Abs. 2 D) in der Bilanz angesetzt werden. Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung **können auch unverrechnet** angesetzt werden. Steuerliche Verlustvorträge **sind** bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der **innerhalb der nächsten fünf Jahre** zu erwartenden Verlustverrechnungen zu berücksichtigen.

(2) Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und –entlastungen sind mit den **unternehmensindividuellen Steuersätzen** im Zeitpunkt des Abbaus der Differenz zu bewerten und **nicht abzuzinsen**. Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder –entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

§ 285 HGB Sonstige Pflichtangaben

Ferner sind im Anhang anzugeben:

28. ..., Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern...

29. Auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.

7

© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG



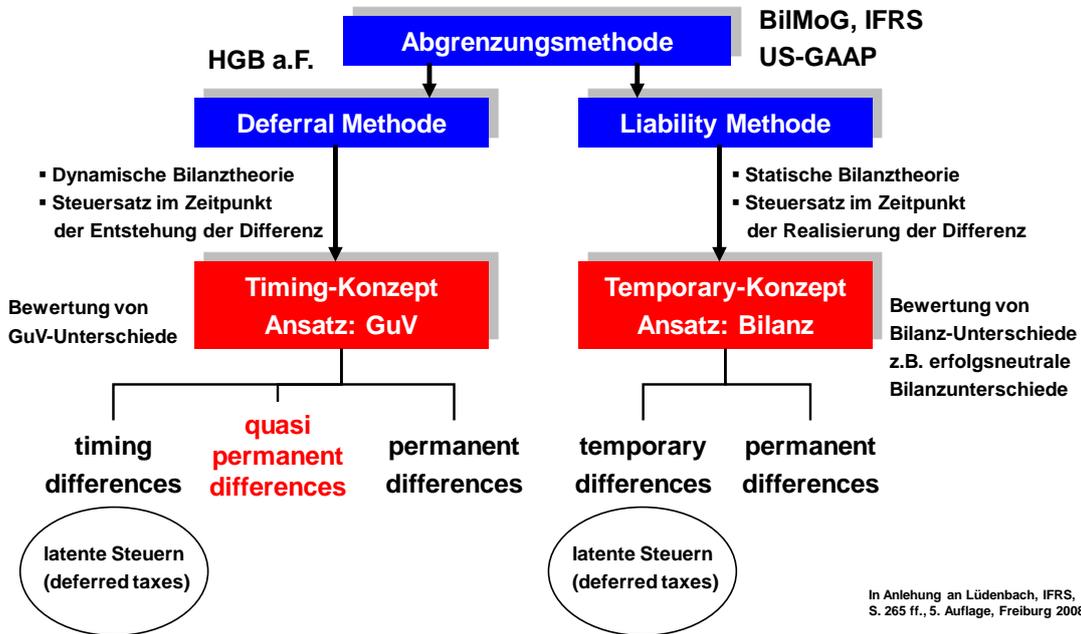
Wesentlichen Änderungen durch BilMoG (Einzelabschluss)

	HGB a.F.	HGB nach BilMoG
Ermittlung latenter Steuern	Timing-Konzept (GuV)	Temporary-Konzept (Bilanz)
Aktive latente Steuern	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungswahlrecht
Passive latente Steuern	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht
Saldierung	Saldierungsgebot	Saldierungswahlrecht
Steuerliche Verlustvorträge/ Steuerzugschriften/ Zinsvorträge	Nicht zu berücksichtigen	Zu berücksichtigen - sofern Nutzung innerhalb von 5 Jahren
Abzinsung latenter Steuern	Abzinsungsverbot	Abzinsungsverbot
Steuersatz	Zeitpunkt der Entstehung der „timing“ Differenz	Zeitpunkt der Realisierung der „temporary“ Differenz
Steuersatzänderungen	Keine Auswirkung auf Bestand	Umbewertung – Zeitpunkt Zustimmung Bundesrat
Anhangangaben	Keine Angabepflicht	Qualitative Angabepflicht (auch ohne Ansatz)

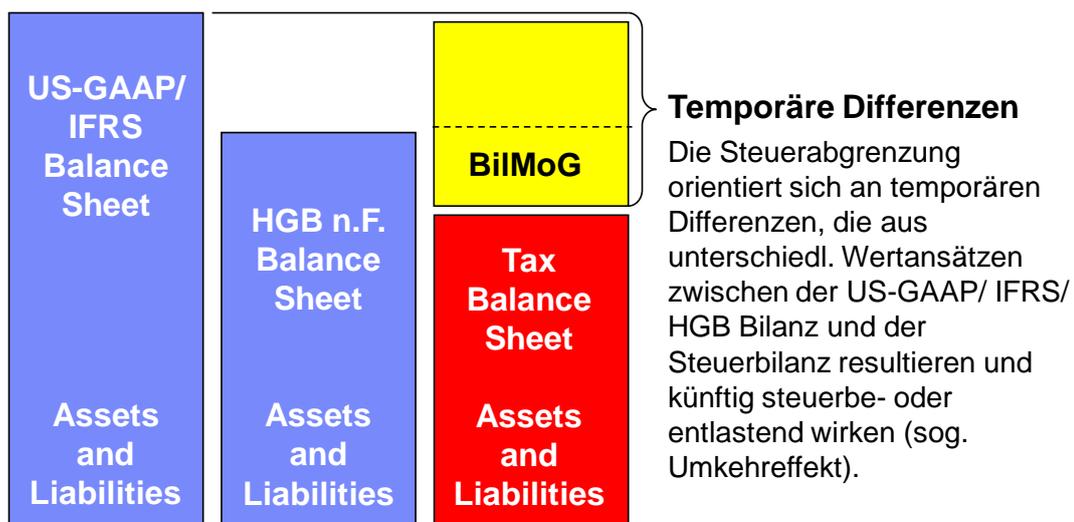
8

© 2010 IBM Corporation

Grundkonzeption latenter Steuern: Deferral vs. Liability Methode*



Grundkonzeption latenter Steuern: Liability Methode



A. Steuerkonzept nach BilMoG



Mögliche Ursachen für latente Steuern (Einzelabschluss)

▪ Ansatz dem Grunde nach ...

1.] Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB

in Steuerbilanz: Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG

2.] Passivierung von Drohverlustrückstellungen nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB

in Steuerbilanz: Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 4a EStG

▪ Ansatz der Höhe nach ...

3.] Rückstellungsbewertung nach § 253 Abs. 2 HGB

▪ Ansatz Erfüllungsbetrag (inkl. künftiger Preis- und Kostensteigerungen)

in Steuerbilanz: Wertverhältnisse am Bilanzstichtag sind maßgeblich, d.h. keine Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG

▪ Abzinsung bei Restlaufzeit >1 Jahr mit durchschnittl. Marktzinssatz

in Steuerbilanz: Abzinsung 5,5% nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG

11

© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG



Grundkonzeption latenter Steuern (Liability Methode)

Latente Steuern sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden erstattungsfähig bzw. zahlbar sind aus ...

abzugsfähige temporäre Differenzen

Verlustvorträge etc.

Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines Vermögensgegenstandes, einer Schuld oder eines Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz und dem entsprechenden **steuerlichen Wertansatz in der Steuerbilanz.**

z.B. Verlustvorträge von GewSt & KSt, Zinsvorträge nach § 4h Abs. 1 EStG

steuerfreie
temporäre Differenzen

zu versteuernde/
steuerl. abzugsfähige
temporäre Differenzen

Differenzen sind permanent, d.h. keine latente Steuern z.B. § 8b KStG



Unterschiede führen zu Steuerzahlungen/-erstattungen bei Realisierung bzw. Nutzung

Aktive oder passive latente Steuern

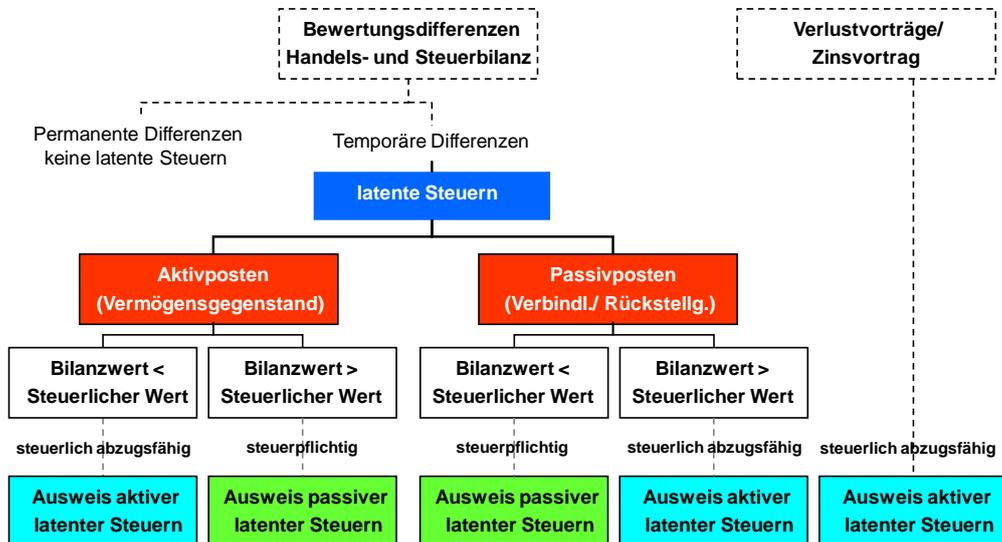
12

© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG



Überblick zur Bildung latenter Steuern* (Einzelabschluss)



* In Anlehnung an Kröner/Beckenhaub, Konzernsteuerquote, S. 13, München 2008

13

© 2010 IBM Corporation

A. Steuerkonzept nach BilMoG



Latente Steuern und steuerliche Organschaft

▪ Ansatz latenter Steuern

1. Organgesellschaft gilt für Zwecke der Besteuerung als **unselbständige Betriebsabteilung** des Organträgers
2. Ausweis der latenten Steuern erfolgt grundsätzlich **auf Ebene des Organträgers** und nicht in Jahresabschlüssen der Organgesellschaften – Ausnahme bei Steuerumlageverträgen möglich (DRS 18 Tz. 32)

▪ Ausschüttungssperre § 268 Abs. 8 HGB

1. Berücksichtigung und Ermittlung der **Ausschüttungssperre** nach § 268 Abs. 8 HGB
2. Anhangangaben der ausschüttungsgesperren Beträge nach § 285 Nr. 28 HGB

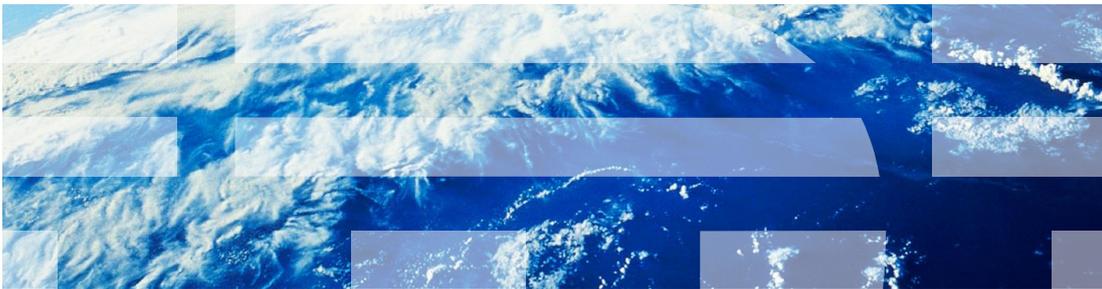
▪ Abführungssperre § 301 AktG i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB

Ausschüttungsgesperre Beträge sind **auch bei der Gewinnabführung bzw. bei der Verlustübernahme zu beachten**

14

© 2010 IBM Corporation

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



© 2010 IBM Corporation

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren

Konzeption der effektiven Steuerquote

- Traditionell liegt im handelsrechtlichen Abschluß der Fokus auf der Ermittlung des Steueraufwands der **laufenden Ertragsteuern**
 - Anwendung der nominalen Steuersätze auf die Bemessungsgrundlage gem. KSt/GewSt-Gesetz
 - Basis für Steuerzahlungen der Gesellschaft
- Neben den laufenden Steuern sind die **latenten Steuern** auf Basis der Bewertungsunterschiede durch Bilanzvergleich zu ermitteln
 - Anwendung der gesetzlichen Steuersätze auf die temporären Bewertungsunterschiede
 - Basis für zukünftige Steuerzahlungen bzw. -erstattungen
- **Gesamter Steueraufwand** ergibt sich aus der Summe von laufenden und latenten Steuern
- **Effektive Steuerquote** ergibt sich dadurch, daß der gesamte Steueraufwand in das Verhältnis zum Vorsteuerergebnis (gemäß verwendeter Rechnungslegungsvorschrift) gesetzt wird → **umfassendes Steuerkonzept**

16

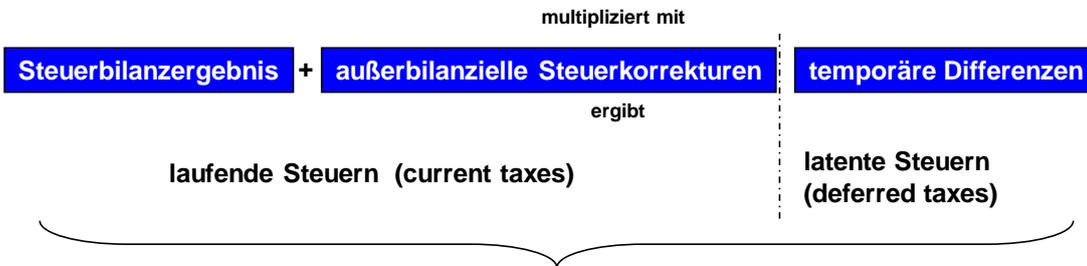
© 2010 IBM Corporation

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



Bestimmung der effektiven Steuerquote

Nominaler Unternehmensteuersatz = KSt (inkl. SolZ) 15,825% + GewSt 15% = 30,825%
 (Statutory Tax Rate / Annahme: KapG mit durchschn. GewSt-Hebesatz 428%)



	Steueraufwand (Total Taxes)
Effektive Steuerquote = (Effective Tax Rate)	Vorsteuerergebnis lt. Rechnungslegungsvorschrift (Pre-tax Income)

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



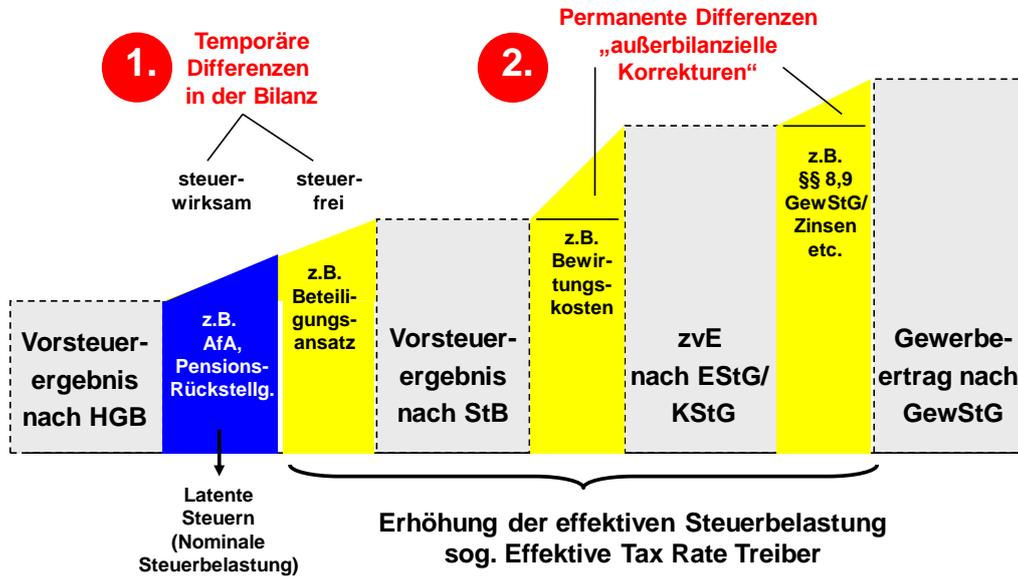
**Anhangsangabe:
Gliederung der Überleitungsrechnung (gemäß DRS 18, A 15.)**

Mio. €	Berichtsjahr	Vorjahr
Ergebnis vor Ertragsteuern (Handelsbilanz)		
Erwarteter Ertragsteueraufwand (Konzern-)Steuersatz xx,x %; Vorjahr: xx,x %		
Überleitung:		
Abweichende ausländische Steuerbelastung	+/-	+/-
Steueranteil für:		
steuerfreie Erträge	-	-
steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen	+	+
temporäre Differenzen und Verluste, für die keine latenten Steuern erfasst wurden	+/-	+/-
Steuergutschriften	-	-
Periodenfremde tatsächliche Steuern	+/-	+/-
Effekte aus Steuersatzänderungen	+/-	+/-
Sonstige Steuereffekte	+/-	+/-
Ausgewiesener Ertragsteueraufwand		
Effektiver (Konzern-) Steuersatz (%)		

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



Steuerquote und ihre Einflussfaktoren – Permanente Differenzen



19

© 2010 IBM Corporation

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



Nominale vs. effektive Steuerbelastung

1. Beispiel ohne Berücksichtigung latenter Steuern

	- keine steuerlichen Korrekturen -		- gewerbesteuerl. Hinzurechnung -		- Korrektur in der Steuerbilanz -	
JÜ Handelsbilanz vor Steuer	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
+/- Anpassungen Steuerbilanz (EStG)	0,00		0,00		25,00	
JÜ Steuerbilanz vor Steuern	100,00		100,00		125,00	
+/- außerbilanzielle Korrekturen (EStG/KStG)	0,00		0,00		0,00	
BMG KStG "zu versteuerndes Einkommen"	100,00		100,00		125,00	
Körperschaftsteuer zuzügl. SolZ 15,83%		15,83		15,83		19,79
+/- Hinzurechnungen/ Kürzungen lt. GewStG	0,00		25,00		0,00	
BMG GewSt "Gewerbeertrag"	100,00		125,00		125,00	
Gewerbesteuer 15,00%		15,00		18,75		18,75
Nominale Steuerquote		30,83%		34,58%		38,54%
Laufende Steuerquote						

Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

Steuerliche Korrekturen in der Steuerbilanz, z.B. Ansatzverbot, Drohverlustrückstellung, geringere steuerliche AfA

20

© 2010 IBM Corporation

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



Nominale vs. effektive Steuerbelastung

2. Beispiel mit Berücksichtigung latenter Steuern

	- ohne Buchung von latenten Steuern -		- mit Buchung von latenten Steuern -	
JÜ Handelsbilanz vor Steuer	100,00	100,00	100,00	100,00
+/- Anpassungen Steuerbilanz (EStG)	25,00		25,00	
JÜ Steuerbilanz vor Steuern	125,00		125,00	
+/- außerbilanzielle Korrekturen (EStG/KStG)	0,00		0,00	
BMG KStG "zu versteuerndes Einkommen"	125,00		125,00	
Körperschaftsteuer zuzügl. SolZ 15,83%		19,79		19,79
+/- Hinzurechnungen/ Kürzungen lt. GewStG	0,00		0,00	
BMG GewSt "Gewerbeertrag"	125,00		125,00	
Gewerbesteuer 15,00%		18,75		18,75
Laufende Steuern				38,54
Latente Steuern (temporäre Differenzen x Steuersatz)			25,00	-7,71
Gesamte Steuern		38,54		30,83
Nominale / Effektive Steuerquote		38,54%		30,83%
Bilanz: Aktive latente Steuern (Vermögenswert in Form von zukünftigen Steuerersparnissen)				7,71

z.B. geringere steuerliche Abschreibung (temporär)

Buchung aktiver latenter Steuern = Steuerertrag

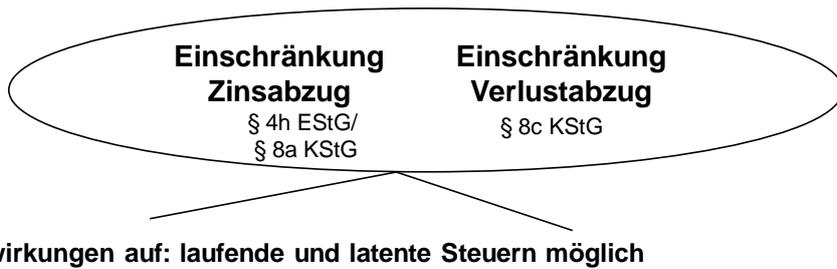
Berücksichtigung Steuerabgrenzung bei Steuerausweis in der GuV

B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



Beispiel: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die effektive Steuerquote

- **Senkung des Körperschaftsteuersatzes** von 25% auf 15% (§ 23 Abs. 1 KStG) → **positiver Effekt** auf effektive Steuerquote
 - **Gegenfinanzierungsmaßnahmen** - Verbreiterung der Bemessungsgrundlage
 - Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) – siehe nächste Seite
 - Einführung der sog. Zinsschranke (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG)
 - Regelung zur Verlustnutzung bei KapG im Falle des Anteilseignerwechsels (§ 8c KStG) – sog. Mantelkaufregelung → **negativer Effekt** auf effektive Steuerquote
- **Gesamteffekt** hängt von individueller Situation des Unternehmens ab



B. Steuerquote und ihre Einflussfaktoren



Beispiel für permanente Differenzen: Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

Seit der Unternehmenssteuerreform 2008 ist folgender „Finanzierungsaufwand“ gem. § 8 GewStG nicht mehr abziehbar (Annahme: durchschn. GewSt-Hebesatz 428%)

Finanzierungsaufwand	Beispiel	Bis 2007	Ab 2008	GewSt-Belastung (15%)
Zinsen	Darlehen	50%	25% <small>100% x 0,25</small>	3,75% <small>25% x 0,15</small>
Mieten/Pachten/Leasingraten für bewegliche WG	Hardware-Leasing	-	5% <small>20% x 0,25</small>	0,75% <small>5% x 0,15</small>
Mieten/Pachten/Leasingraten für unbewegliche WG	Gebäudemieten / Gebäudeleasing	-	12,5% <small>50% (65% in 2008 und 09) x 0,25</small>	1,88% <small>12,5% x 0,15</small>
Entgelt für Lizenzen und Konzessionen	Softwarelizenzen (monatl. Raten)	-	6,25 % <small>25% x 0,25</small>	0,94% <small>6,25% x 0,15</small>

Erhöhung der effektiven Steuerbelastung

© 2010 IBM Corporation

Steuerkonzepte und Steuerquote unter den Neuregelungen des BilMoG



C. Steuern im Konzernabschluß – IBM



© 2010 IBM Corporation

C. Steuern im Konzernabschluss – IBM



IBM Annual Report 2009*

Deferred Tax Assets (\$ in millions)			Deferred Tax Liabilities (\$ in millions)		
At December 31:	2009	2008	At December 31:	2009	2008
Retirement benefits	\$ 3,921	\$ 5,215	Leases	\$2,129	\$1,913
Share-based and other compensation	1,853	2,579	Depreciation	1,138	941
Domestic tax loss/credit carryforwards	859	862	Goodwill and intangible assets	639	552
Deferred income	847	739	Software development costs	409	449
Foreign tax loss/credit carryforwards	680	642	Retirement benefits	389	104
Bad debt, inventory and warranty reserves	605	561	Other	874	697
Capitalized research and development	539	795	Gross deferred tax liabilities	\$5,578	\$4,656
Depreciation	485	388			
Other	1,999	1,863			
Gross deferred tax assets	11,788	13,644			
Less: valuation allowance	812	720			
Net deferred tax assets	\$10,976	\$12,9			

* IBM Annual Report 2009/ US-GAAP Anhangangaben Seite 102/ Quelle: www.ibm.com

25

© 2010 IBM Corporation

C. Steuern im Konzernabschluss – IBM



IBM Annual Report 2009*

• Bilanz (in Mio USD)	2009	2008
Steuerrückstellungen	(3.826)	(2.743)
Aktive latente Steuern	10.976	12.924
Passive latente Steuern	<u>(5.578)</u>	<u>(4.656)</u>
Aktiver Überhang latente Steuern	5.398	8.268
• GuV (in Mio USD)		
Laufende Steuern (62,4%)	(2.940)	(2.481)
Latente Steuern (37,6%)	<u>(1.773)</u>	<u>(1.900)</u>
Ausgewiesener Steueraufwand (100%)	4.713	4.381

* IBM Annual Report 2009/ US-GAAP Anhangangaben Seite 102/ Quelle: www.ibm.com

26

© 2010 IBM Corporation

C. Steuern im Konzernabschluss – IBM



IBM Annual Report 2009*

„A reconciliation of the statutory U.S. federal tax rate to the company's continuing operations effective tax rate is as follows:“

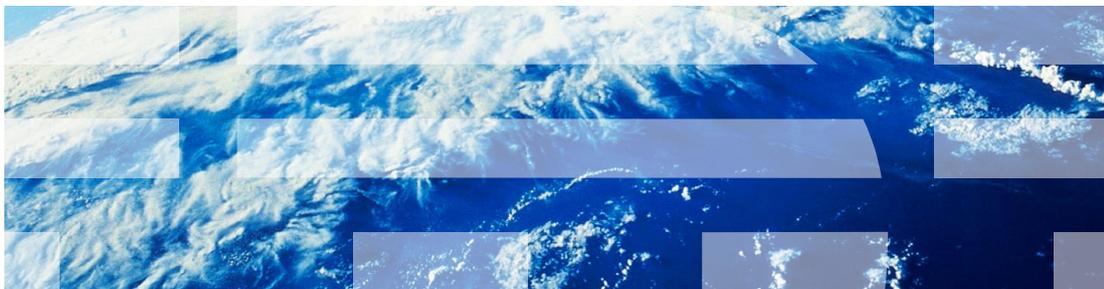
FOR THE YEAR ENDED DEC 31,	2009	2008	2007	2006	2005	2004
Statutory tax rate:	35%	35%	35%	35%	35%	35%
Foreign tax differential	(9%)	(8%)	(6%)	(5%)	(5%)	(5%)
„Act“ repatriation	-	-	-	-	4%	-
State and local	1%	1%	1%	1%	1%	1%
Other	(1%)	(2%)	(2%)	(2%)	-	(1%)
Effective tax rate:	26%	26%	28%	29%	35%	30%

* IBM Annual Report 2009/ US-GAAP Anhangangaben Seite 102/ Quelle: www.ibm.com

Steuerkonzepte und Steuerquote unter den Neuregelungen des BilMoG



D. Anpassungsbedarf nach BilMoG



D. Anpassungsbedarf nach BilMoG



Anpassungsbedarf bei Unternehmen

- Aufgrund der **Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz** durch BilMoG werden die **temporären Bewertungsunterschiede** tendenziell zunehmen – Aufgabe der Einheitsbilanz
- Unternehmen, insb. **international operierende Konzerne**, die bereits bisher nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften den Jahresabschluß aufgestellt haben, sind mit dem Konzept der latenten Steuern bzw. effektiven Steuerquote vertraut
- Aufgabe des bisherigen deutschen Sonderwegs und weitgehende **Annäherung an Steuerkonzept gemäß IAS 12** ist zu begrüßen
- Allerdings **keine konsequente Umsetzung**, da lediglich ein **Aktivierungswahlrecht** anstelle einer Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern umgesetzt worden ist
- **Kleine Kapitalgesellschaften** (§ 267 Abs. 1 HGB) von der Abgrenzung latenter Steuern befreit
- Insb. **mittelständische Unternehmen** sind aufgefordert, die Auswirkungen der neuen Regelungen zu latenten Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluß zu überprüfen

29

© 2010 IBM Corporation

D. Anpassungsbedarf nach BilMoG



Anpassungsbedarf bei Unternehmen

- Entsprechendes **Tax Accounting** für die Ermittlung latenter Steuern ist einzurichten
- **Überprüfung** hinsichtlich Passivierungspflicht bzw. Ausübung Aktivierungswahlrecht im handelsrechtlichen Jahresabschluß erforderlich
- **Qualitative Anhangsangaben** zu temporären Differenzen und steuerlichen Verlust-/Zinsvorträgen erforderlich, auch wenn keine latenten Steuern angesetzt werden, sowie **Überleitungsrechnung von erwartetem zu ausgewiesenem Ertragsteueraufwand**
- Ermittlungserfordernis der latenten Steuerposition sollte genutzt werden, um **Konzept der effektiven Steuerquote** unter Einbezug sowohl der laufenden als auch der latenten Steuern im Unternehmen zu etablieren
- Auf Basis dieses Konzepts sollte eine **aktive Kontrolle der effektiven Steuerquote** erfolgen und somit auch die **Planungssicherheit im Unternehmen** erhöht werden

30

© 2010 IBM Corporation

D. Anpassungsbedarf nach BilMoG



Tax Management anhand der effektiven Steuerquote

(auf Basis der geforderten Überleitungsrechnung im Anhang)

Ergebnis vor Ertragsteuern (Handelsbilanz)	xx	
Erwarteter Ertragsteueraufwand	30,825%	xx
Abweichende ausländische Steuerbelastung		+/-
Steuerfrei Erträge (z.B. § 8b KStG)		-
Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen		+
Temporäre Differenzen ohne latente Steuern		+/-
Steuerzugschriften (z.B. KSt-Guthaben)		-
Periodenfremde laufende Steuern		+/-
Effekte aus Steuersatzänderungen		+/-
Sonstige Steuereffekte		+/-
Ausgewiesener Ertragsteueraufwand	X %	xx

↓

Ziel: Kontrolle und Planungssicherheit hinsichtlich der Steuerquote

Tax Management

- Transfer-Pricing Policy
- Konzernstruktur, Standortpolitik
- Überwachung steuerl. Ineffizienzen
- Aktives Tax Accounting
- Tax Compliance
- Betriebsprüfung / Steuerrückstellung
- Steuerrechtsänderungen
- Identifikation der Ursachen



Ende



11. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil B

**„Aktuelle Bilanzierung und
Besteuerung bei mittelständischen
Unternehmen“**

von

StB Prof. Dr. Dietmar Strube
FH Worms

Inhaltsverzeichnis

AKTUELLE RECHTSPRECHUNG

1. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen	26
2. Einlage einzelner Wirtschaftsgüter	31
3. Überführung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften	36
4. Gesamtplan-Rechtsprechung bei Mitunternehmerschaften	43
5. Einbringung von Betrieben Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen	45

Aktuelle Rechtsprechung

1. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen

Folgende Urteile des BFH zu Teilwertabschreibungen bzw. -zuschreibungen sind zu nennen:

■ Teilwertabschreibung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern¹

Leitsätze

1. Nur ein Wertverlust, der mindestens während der halben Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes andauert, ermöglicht bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern eine Teilwertabschreibung (Bestätigung des Senatsurteils vom 14. März 2006 I R 22/05, BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680).

2. Die verbleibende Nutzungsdauer ist bei Gebäuden nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG 1997, bei anderen Wirtschaftsgütern grundsätzlich nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 25. Februar 2000, BStBl I 2000, 372 Tz. 6). Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern.

■ Teilwertzuschreibung von Fremdwährungsverbindlichkeiten²

Leitsätze

1. Ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Währungskurses zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauerhafte Teilwerterhöhung ist, hängt maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit ab.

2. Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von ca. zehn Jahren haben, begründet ein Kursanstieg der Fremdwährung grundsätzlich keine voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass sich Währungsschwankungen in der Regel ausgleichen.

Praxishinweise:

1 BFH - Urteil vom 29.4.2009 - I R 74/08; www.bundesfinanzhof.de

2 BFH - Urteil vom 23.4.2009 - IV R 62/06; www.bundesfinanzhof.de

Die o.a. BFH – Urteile sind Fragen der **Zulässigkeit** des Ansatzes des niedrigeren/höheren Teilwertes ergangen.

Börsennotierten Finanzanlagen

Der I. Senat hatte für börsennotierten **Finanzanlagen** entschieden³, dass bei einem gegenüber den Anschaffungskosten niedrigeren Börsenkurs am Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Dies ergibt sich bei einem Börsenpreis für ein börsennotiertes Unternehmen auf Grund einer großen Zahl von Marktteilnehmern und entsprechenden Transaktionen. Die Finanzverwaltung beschränkt diese Entscheidung nur für die Bewertung von börsennotierten Anteilen. Darüberhinaus soll diese Entscheidung nur anwendbar sein, wenn die Wertänderungen über eine „Bandbreite“ hinausgehen, die mit einer Wertabweichung von mehr als 40 % am Bilanzstichtag oder mehr als 25 % an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen gegenüber den Anschaffungskosten definiert wird^{4 5}:

Die vom BFH in dem Urteil offen gelassene Frage der Behandlung von Wertveränderungen innerhalb einer gewissen „Bandbreite“ ist durch eine zeitliche und rechnerische Komponente auszufüllen. Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist demnach nur dann auszugehen, wenn der Börsenkurs von börsennotierten Aktien zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist oder zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist. Sätze 5 und 6 der Rz. 4 des BMF-Schreibens vom 25.2.2000 (BStBl 2000 I S. 372), wonach zusätzliche Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handels- bzw. Steuerbilanz zu berücksichtigen sind, gelten entsprechend.

Der BFH lehnt die Auffassung der Finanzverwaltung bezüglich der „Bandbreite“ ab. Auch die Auffassung der Finanzverwaltung, dass zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzaufstellung eintretende Wertänderungen zu berücksichtigen sind, lehnt der BFH ab⁶.

3 Urt. I R 58/06 v. 26.9.2007, BStBl. II 2009, S. 294

4 Gosch / Korn / Strahl: Steuerrechtsprechungsforum 2005/2006 – 2009/2010; S. 142 ff.

5 vgl. BMF-Schr. IV C 6 - S 2171 – b/0 v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, S. 514.

6 Strahl, KÖSDI 2009, 16642 ff.; Gosch, BFH-PR 2008, 138,

Fremdwährungsverbindlichkeiten

Der BFH⁷ hat bei der Bewertung von **Fremdwährungsverbindlichkeiten** eine andere Auffassung als bei börsennotierten Aktien. Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten hängt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung maßgeblich von der **Laufzeit** der Verbindlichkeit ab. Z.B. bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von ca. 10 Jahren haben, ist davon auszugehen, dass sich die Währungsschwankungen grundsätzlich ausgleichen. Haben Verbindlichkeiten eine festgelegte Laufzeit, so ist diese für die Prognose zu berücksichtigen.

Eine andere Beurteilung⁸ als die im BFH - Fall ist anzunehmen, wenn die **Restlaufzeit** der Fremdwährungsverbindlichkeit vom Bilanzstichtag an gerechnet **überschaubar** und ein Ausgleich der Währungsverluste bis zur Rückzahlung **unwahrscheinlich** ist.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Zur Teilwertabschreibung auf abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt⁹. Die Bestimmung der voraussichtlich dauernden Wertminderung ist **objektbezogen** danach durchzuführen, ob der niedrigere Teilwert während der Hälfte der verbleibenden Restnutzungsdauer geringer ist als der jeweilige Restbuchwert nach Vornahme der planmäßigen AfA¹⁰.

7 BFH-Urt. I R 22/05 v. 14.3.2006, BStBl. 2006 II, 680

8 Gosch / Korn / Strahl: Steuerrechtsprechungsforum 2005/2006 – 2009/2010; S. 142 ff.

9 BMF-Schr. IV C 2 – S 2171 b – 14/00 v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, S. 372, Tz. 6

10 BFH-Urt. I R 47/07 v. 23.9.2008, BFH/NV 2009, S. 443

Fall¹¹:

Ein Unternehmer hat am 1.1.2007 eine Maschine mit Anschaffungskosten in Höhe von 85.000 € erworben. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt 10 Jahre. Ende 2008 beträgt der Wert der Maschine wegen eines überhöhten und nicht vorhersehbaren Verschleißes nur noch 29.750 €.

Folgende Parameter sind für die Entscheidung, ob eine dauernde Wertminderung vorliegt, heranzuziehen:

Jahr	AfA	Planmäßiger Restbuchwert			
		85.000 €			
2007	-8.500 €	76.500 €	Teilwert	Restnutzungsdauer	Halbe Restnutzungsdauer
2008	-8.500 €	68.000 €	29.750 €	8 Jahre	4 Jahre
2009	-8.500 €	59.500 €		Vorübergehende Wertminderung	
2010	-8.500 €	51.000 €			
2011	-8.500 €	42.500 €			
2012	-8.500 €	34.000 €			
2013	-8.500 €	25.500 €	29.750 €	Dauerhafte Wertminderung	
2014	-8.500 €	17.000 €			
2015	-8.500 €	8.500 €			
2016	-8.500 €	0 €			

Lösung:

Die halbe Restnutzungsdauer (4 Jahre) endet im Jahr 2012. An diesem Stichtag beträgt der Restbuchwert bei planmäßiger Abschreibung 34.000 €. Da der Teilwert der Maschine (29.750 €) somit mindestens – im Beispielsfall sogar für mehr als die halbe Restnutzungsdauer (nämlich rd. 4,5 Jahre) – unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt, liegt eine **dauernde Wertminderung** vor oder mit anderen Worten: Der planmäßige Buchwert der Maschine sinkt erst nach mehr als vier Jahren der Restnutzungsdauer unter den Wert am Bilanzstichtag.

11

vgl. BMF-Schreiben vom 25. Februar 2000, BStBl 2000 I S. 372; Wolf: Die dauernde Wertminderung in HB StB und nach BilMoG, BBK 2008, Seite 7039 ff.

Fallabwandlung¹²:

Beträgt der Teilwert Ende 2008 beispielsweise 42.500 €, liegt **keine dauernde Wertminderung** vor, da der Teilwert weniger als die halbe Restnutzungsdauer (nämlich nur 3 Jahre) unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

Jahr	AfA	Planm. Restbuchwert			
		85.000 €			
2007	-8.500 €	76.500 €	Teilwert	Restnutzungs-dauer	Halbe Restnutzungs-dauer
2008	-8.500 €	68.000 €	42.500 €	8 Jahre	4 Jahre
2009	-8.500 €	59.500 €		Vorübergehende Wertminderung	
2010	-8.500 €	51.000 €			
2011	-8.500 €	42.500 €	42.500 €		
2012	-8.500 €	34.000 €			
2013	-8.500 €	25.500 €		Dauerhafte Wertminderung	
2014	-8.500 €	17.000 €			
2015	-8.500 €	8.500 €			
2016	-8.500 €	0 €			

Diese Auffassung hat der I. Senat des BFH¹³ bestätigt: Unabhängig von einer konkreten **Veräußerungsabsicht** und der sich daraus ergebenden betriebsbezogenen kürzeren Nutzungsdauer sei zur Prüfung der Frage, ob der Ansatz des niedrigeren Teilwertes erfolgen könne, die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes nach Maßgabe des Gesetzes oder der amtlichen AfA-Tabellen zugrunde zu legen.

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (**AfaA**) vorzunehmen ist. Zwar ist nach der gesetzlichen Regelung in § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG auch in diesen Fällen eine Zuschreibung vorzunehmen, wenn in späteren Jahren der Grund für AfaA entfällt, doch ist für die Geltendmachung der AfaA **nicht eine voraussichtlich dauernde Wertminderung** von Bedeutung. Es muss aber eine Beeinträchtigung der Substanz oder der Nutzungsmöglichkeiten des Wirtschaftsgutes vorliegen¹⁴.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass sich auf Grund der Entscheidungen weitere Unterschiede der Steuerbilanz gegenüber der **Handelsbilanz** ergeben können: Nach § 256a HGB i. d. F des **BilMoG** hat nämlich die Umrechnung auf fremder Währung lautender Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag zu erfolgen. Verbindlichkeiten¹⁵ sind mit ihrem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen. Kommt es zu einer Verteuerung der Fremdwährung, ist die in ihr eingegangene Verbindlichkeit in der Handelsbilanz

12 vgl. BMF-Schreiben vom 25. Februar 2000, BStBl 2000 I S. 372; Wolf: Die dauernde Wertminderung in HB StB und nach BilMoG, BBK 2008, Seite 7039 ff.

13 BFH vom 29.04.2009 - I R 74/08; www.bundesfinanzhof.de

14 vgl. Kulosa, in: L. Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 7 Rz. 120; zur Zulässigkeit der AfA bei Gebäuden vgl. BFH-Urt. IX R 64/07 v. 17.9.2008, BStBl. 2009 II, 301, Strahl, BeSt 2009, S. 18.

15 gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des BilMoG

unabhängig von dem Kriterium einer voraussichtlich dauernden Werterhöhung mit dem höheren Wert in der Handelsbilanz anzusetzen¹⁶. Die Entscheidungen bedingen, dass in der für die Steuerbilanz maßgeblichen Sichtweise in weniger Fällen als bisher von einer voraussichtlich dauernden Werterhöhung ausgegangen werden kann und es insoweit zu einer **weiteren Verwerfung** der Steuerbilanz gegenüber der Handelsbilanz kommt.

2. Einlage einzelner Wirtschaftsgüter

- **Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung nach der Einlage eines einzelnen Wirtschaftsgutes zum Teilwert**

Leitsatz¹⁷

Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung nach Einlage ist die Differenz zwischen dem Einlagewert und den vor der Einlage bei den Überschusseinkunftsarten bereits in Anspruch genommenen planmäßigen und außerplanmäßigen Absetzungen.

Leitsatz¹⁸

Die Differenz zwischen dem Einlagewert und den vor der Einlage bei den Überschusseinkunftsarten bereits in Anspruch genommenen planmäßigen und außerplanmäßigen Absetzungen ist Bemessungsgrundlage für AfA nach Einlage eines bisher im Privatvermögen befindlichen vermieteten Gebäudes in ein Betriebsvermögen.

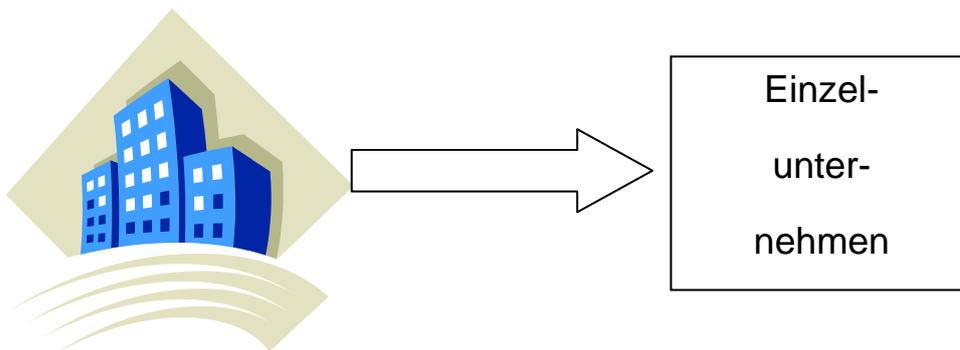
16 vgl. auch Kozilowski/Leistner, in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl. 2010, § 256a Anm. 186-189.

17 BFH - Urteil vom 18.8.2009 - X R 40/06; BFH/NV 2010, S. 283

18 BFH Urteil vom 28.10.2009 - VIII R 46/07; BFH/NV 2010, S. 977

Fall: Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung nach der Einlage eines einzelnen Wirtschaftsgutes zum Teilwert¹⁹

Az. X R 40/06: Die Klägerin hatte ursprünglich das ihr gehörende Grundstück und aufstehende Gebäude an ihren Ehemann vermietet, der es im Rahmen seines Einzelunternehmens nutzte. Nach dem Tod des Ehemannes führte sie das Einzelunternehmen fort. Das Grundstück behandelte sie ab dem Erbfall als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Der Restbuchwert des Gebäudes im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrug im Einlagezeitpunkt 184.243 DM. Der Teilwert für das betrieblich genutzte Gebäude belief sich unstreitig im Zeitpunkt des Erbfalls auf 820.000 DM. Das FA bestimmte als Einlagewert den Teilwert in vorgenannter Höhe, ging aber hinsichtlich der AfA-Bemessungsgrundlage nach der Einlage von der Differenz zwischen den ursprünglichen Herstellungskosten (416.583 DM) und den bereits bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Anspruch genommenen Abschreibungen (232.340 DM) aus, wohingegen die Klägerin die Rechtsauffassung vertrat, AfA-Bemessungsgrundlage sei der Einlagewert von 820.000 DM abzüglich der bereits beanspruchten AfA in Höhe von 232.340 DM. Der BFH stimmte der Rechtsauffassung der Klägerin zu. Danach ergibt sich folgendes Bild:



Hist. AK/HK:	416.583 DM
Bisherige AfA	<u>232.340 DM</u>
Buchwert	184.243 DM
Teilwert unstreitig	820.000 DM

19

BFH v. 18.8.2009 - X R 40/06, a.a.O.; v. 28.10.2009 - VIII R 46/07 , a.a.O..

AfA – BMG laut Auffassung der Finanzverwaltung:

2 % von 184.243 (Historische AK/HK abzgl. AfA)

Auffassung des Steuerpflichtigen und des BFH:

2 % von 587.660 DM (Teilwert 820.000 DM abzgl. AfA 232.340 DM)

BFH-Fall:

Az. VIII R 46/07: Ein Rechtsanwalt, der seine berufliche Tätigkeit im Rahmen einer GbR mit anderen Rechtsanwälten ausübte, erhielt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge das Grundstück mit dem aufstehenden Gebäude, in dem die GbR die Tätigkeit ausübte. Die Mutter hatte sich am Grundstück ein Nießbrauchsrecht vorbehalten, auf welches sie mit Wirkung zum 31.5.2001 verzichtete. Der Kläger behandelte daraufhin den von der GbR genutzten Grundstücksteil als notwendiges Sonderbetriebsvermögen. Auch ging er davon aus, die Abschreibung auf das Gebäude sei nach der Einlage von der Bemessungsgrundlage zu gewähren, die sich aus dem unstreitigen Teilwert des Gebäudes abzüglich der durch die Rechtsvorgängerin vorgenommenen Abschreibungen ergebe. Dem stimmte der VIII. Senat des BFH zu.

Praxishinweise:

Nach dem Gesetzeswortlaut²⁰ gilt:

*„Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen **ingelegt** worden sind, mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind.“*

Beide Senate des BFH betonen, dass durch diese Norm kein besonderer Einlagewert für Wirtschaftsgüter bestimmt worden ist²¹. Beide Senate des BFH sehen abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung²², dass sich aus der gesetzlichen Regelung²³ **nicht** ergibt, dass die AfA-Bemessungsgrundlage nach Einlage die historischen (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten seien. Die gesetzliche Vorgabe „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ begründen die auf folgenden Überlegungen:

20 § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG (im Zeitpunkt der Kodifikation: § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG)

21 Siehe auch BFH-Urt. v. 24.1.2008 - IV R 37/06, DB 2008, S. 900

22 R 7.3 Abs. 6 Satz 1 bis 3 EStR 2008

23 § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG

- Verhinderung einer „Doppelabschreibung“: Regelungsziel der Vorschrift sei nach der Gesetzesbegründung²⁴, lediglich die AfA nach Einlage zu begrenzen, um zu verhindern, dass im Anschluss an eine Abschreibung im Bereich der Überschusseinkunftsarten nach der Einlage wiederum voll und damit doppelt abgeschrieben werden könne²⁵.

- Wertungswiderspruch: Wurde die AfA-Bemessungsgrundlage nach Einlage auf die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt, führte dies – über den angestrebten Ausschluss von Doppelabschreibungen hinaus – auch zur Folge, dass stille Reserven, die im Privatvermögen vor dem Einlagezeitpunkt gebildet wurden, nicht mehr abgeschrieben werden können und bis zum Abgang des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen eingefroren wären. Daraus ergebe sich ein Wertungswiderspruch zur AfA-Bemessungsgrundlage bei nicht im Rahmen der Überschusseinkunftsarten vorgezogenen Wirtschaftsgütern. Diese werden nach der Einlage in das Betriebsvermögen ungekürzt vom Einlagewert abgeschrieben. Die Nutzung eines Wirtschaftsgutes zur Einkünfteerzielung vor der Einlage bildet indes keinen tragfähigen Rechtfertigungsgrund für eine solche Ungleichbehandlung²⁶.

Der Gesetzgeber beabsichtigt mit einer Gesetzesänderung²⁷ auf die BFH – Urteile zu reagieren. Die Norm soll danach den folgenden Wortlaut erhalten²⁸:

*„Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindert sich der Einlagewert um die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, **soweit der Einlagewert stille Reserven in Höhe der vorgenommenen Abschreibungen enthält**“*

24 vgl. BT-Drucks. 14/23, S. 172

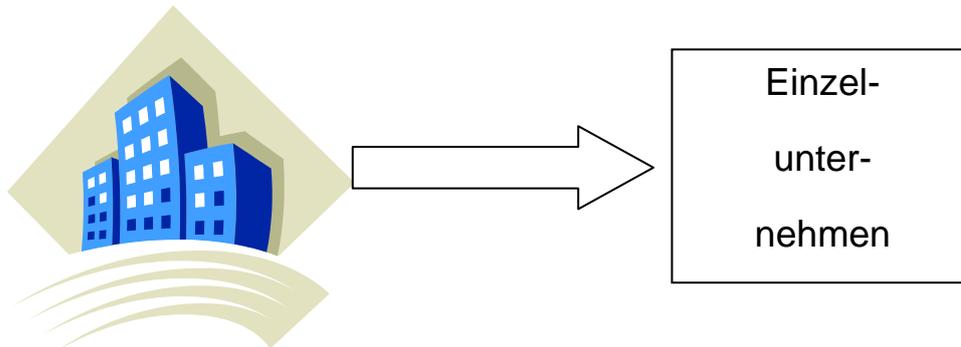
25 Gosch / Korn / Strahl: Steuerrechtsprechungsforum 2005/2006 – 2009/2010; S. 158 f.

26 Gosch / Korn / Strahl: Steuerrechtsprechungsforum 2005/2006 – 2009/2010; S. 158 f.

27 Neufassung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG

28 BR-Drucks. 318/10 (Beschluss) v. 9.7.2010,17

Fall - Abweichung: Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung nach der Einlage eines einzelnen Wirtschaftsgutes zum Teilwert²⁹



Hist. AK/HK:	420 T€
Bisherige AfA	320 T€
Buchwert	100 T€
Teilwert Fall a)	820 T€
Teilwert Fall b)	350 T€

AfA – BMG Fall a)

2 % von (820 T€ ./ 320 T€ =) 500 T€. Der Einlagewert (820 T€) enthält stille Reserven (720 T€) **mindestens** in Höhe der vorgenommenen Abschreibungen (320 T€).

AfA – BMG Fall b)

2 % von (350 T€ ./ 320 T€ =) 30 T€. Der Einlagewert (350 T€) enthält stille Reserven (250 T€) **nicht** in Höhe der vorgenommenen Abschreibungen (320 T€).

In diesem Falle dürfen nach dem Inhalt der vorgeschlagenen Änderung nicht sämtliche bereits beanspruchte Abschreibungen vom Einlagewert abgezogen werden, sondern nur Abschreibungen in der Höhe, die den im Einlagewert enthaltenen stillen Reserven entsprechen.

Lösung Fall b): (350 T€ ./ 250 T€ =) 100 T€.

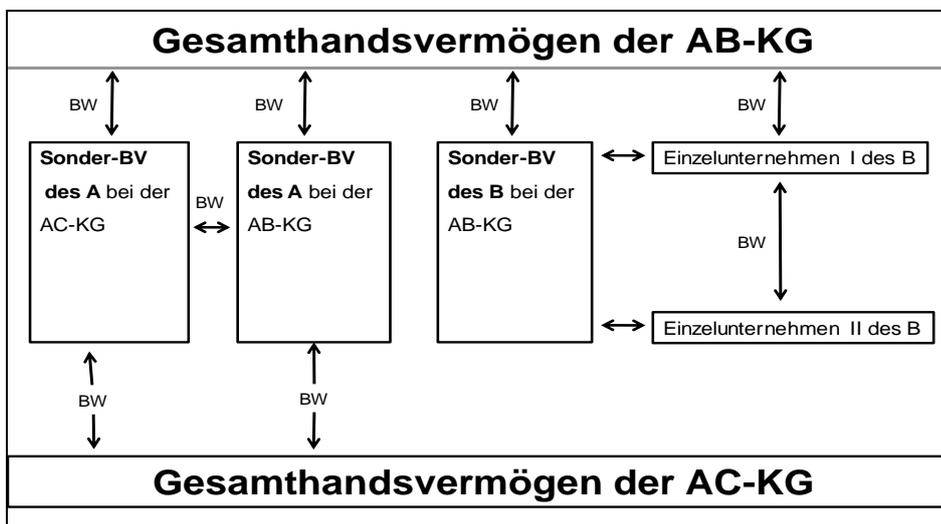
Die Bundesregierung weist darauf hin, dass diese Auswirkungen Gegenstand von Erörterungen auf Bund-/Länder-Ebene seien³⁰.

3. Überführung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften

Die Überführung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert

- von einem Einzel-BV in ein anderes Einzel-BV desselben Steuerpflichtigen,
- aus einem Einzel-BV des Steuerpflichtigen in dessen Sonder-BV bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie
- zwischen verschiedenen Sonder-BV desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften

ist (zwingend) erfolgsneutral (Buchwertansatz), sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist³¹.



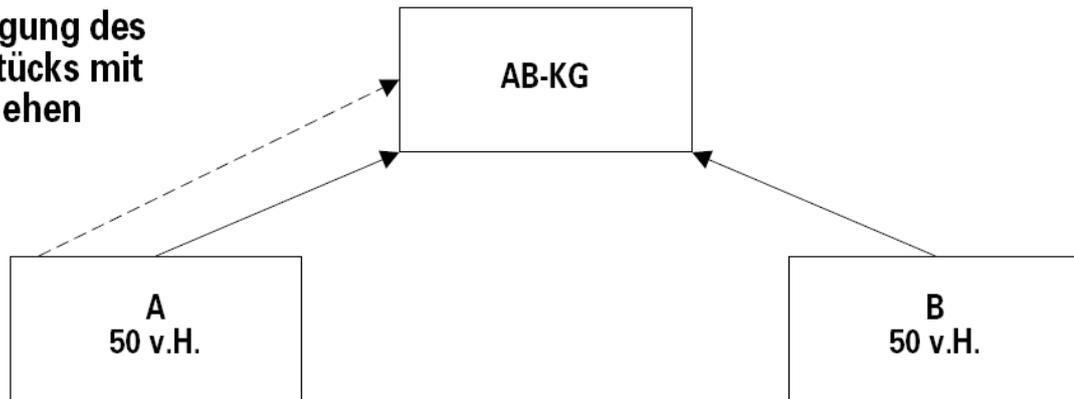
Fall

A ist Komplementär der AB-KG (Beteiligung: A und B jeweils 50 v.H.) und hatte in seinem Sonderbetriebsvermögen ein der AB-KG zur Nutzung überlassenes unbebautes Grundstück. Dessen Anschaffungskosten (zugleich Buchwert) betragen 100.000 Euro. Sein Verkehrswert im Jahr 2005 belief sich auf 400.000 Euro. Zudem war die Verbindlichkeit aus dem Anschaffungsdarlehen (100.000 Euro) als negatives Sonderbetriebsvermögen des A bilanziert. Im Februar 2005 übertrug A das Eigentum an dem Grundstück an die AB-KG. Sie hatte dabei auch das Anschaffungsdarlehen zu übernehmen.

30 BT-Drucks. 17/2823 v. 27.8.2010, 100

31 § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG

Übertragung des Grundstücks mit Darlehen



Lösung

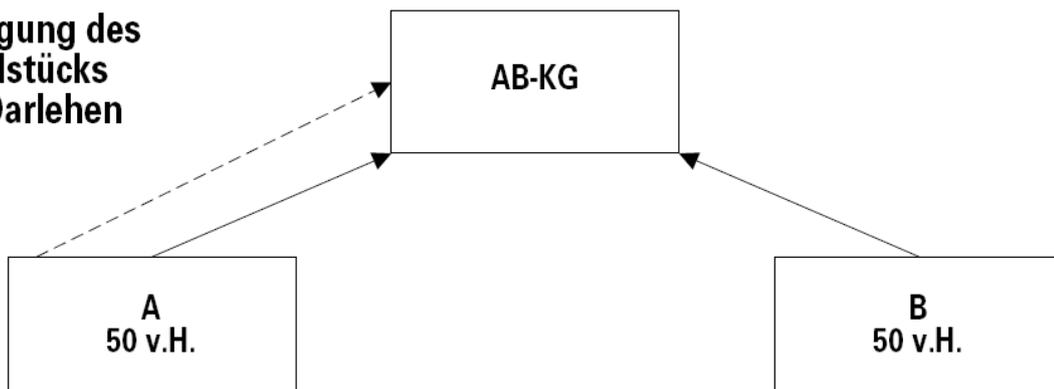
Es handelt sich um eine **teilentgeltliche** Grundstücksübertragung. Die Schuldübernahme ist das Entgelt. Nach der Trennungstheorie ist die Grundstücksübertragung in einen Veräußerungsvorgang ($\frac{1}{4}$) und eine unentgeltliche Übertragung ($\frac{3}{4}$) aufzuteilen. Es entsteht ein Übertragungsgewinn i.H. von 75.000 Euro (= $\frac{1}{4}$ der stillen Reserven von 300.000 Euro). Die AB-KG muss das Grundstück in der Steuerbilanz mit 175.000 Euro ansetzen (Entgelt 100.000 Euro + $\frac{3}{4}$ des Buchwerts von A = 75.000 Euro).

Die Gewinnrealisierung kann A nicht durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermeiden.

Fallabwandlung 1

Ausgangssachverhalt mit der Abweichung, dass die AB-KG das Anschaffungsdarlehen nicht übernimmt. Sie führt den Buchwert fort und stockt das Kapitalkonto I von A um 100.000 Euro auf.

Übertragung des Grundstücks ohne Darlehen



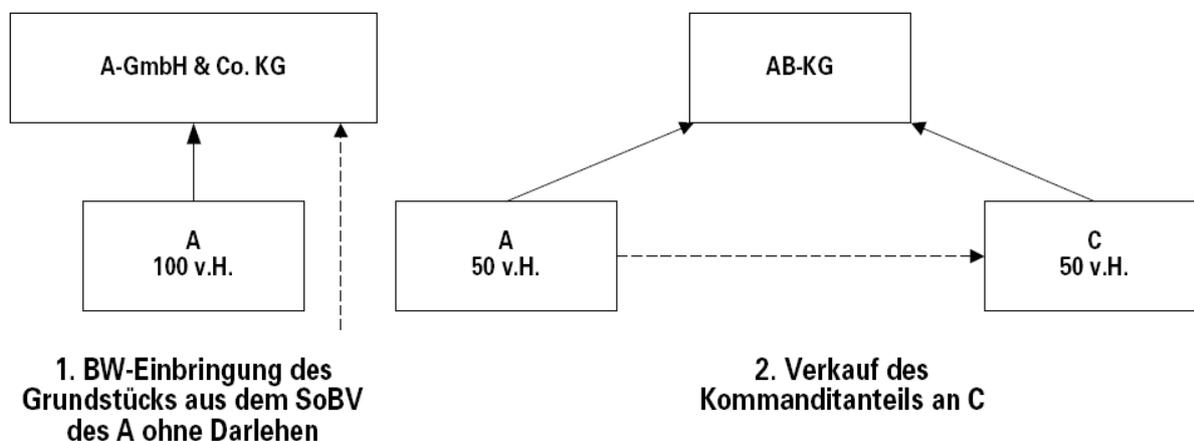
Lösung

Die Übertragung des Grundstücks erfolgte im Wege einer offenen Einlage ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zum Buchwert. Das zurückbehaltene Anschaffungsdarlehen bleibt weiter (negatives) Sonderbetriebsvermögen des A.

Setzt die AB-KG das Grundstück mit seinem Teilwert an (400.000 Euro), **kann** die Gewinnrealisierung durch eine negative Ergänzungsbilanz des A (Minderwert Grundstück 300.000 Euro) neutralisiert werden.

Fallabwandlung 2

Ausgangssachverhalt mit der Ergänzung, dass der 60 Jahre alte A seinen Mitunternehmeranteil an der AB-KG an den Erwerber E verkaufen will, der das Grundstück nicht übernehmen will. Das Grundstück (ohne Darlehen) bringt A zur Leistung seiner 100 v.H.-Kommanditeinlage in die neu gegründete (gewerblich geprägte) A-GmbH & Co. KG ein. Sie vermietet das Grundstück an die AB-KG, bis diese ein Ersatzgrundstück gefunden hat. Im Anschluss an die steuerneutrale Ausgliederung des Grundstücks³² verkauft A seinen Mitunternehmeranteil an der AB-KG an E.



Lösung

Isoliert betrachtet werden durch den Anteilsverkauf alle (noch) im Betriebsvermögen der AB-KG befindlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Erwerber verkauft. Da A die persönlichen Voraussetzungen der §§ 16, 34 EStG (55. Lebensjahr vollendet) erfüllt, könnte er danach für den erzielten Veräußerungsgewinn den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und / oder auf Antrag den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen.

Bei Gestaltungen dieser Art ist aber die **Gesamtplanrechtsprechung** des BFH³³ zu beachten. Danach ist die Tarifiermäßigung nach § 34 EStG nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung und im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausscheiden.

Ein sachlicher Zusammenhang liegt dann vor, wenn sich eine Umstrukturierungsmaßnahme wirtschaftlich als einheitlicher Vorgang darstellt. In der Praxis kommt dabei dem zeitlichen Zusammenhang (auch wenn er nur indizielle Bedeutung hat) großes Gewicht zu. Es muss also (wie bei einer Betriebsaufgabe) eine zeitraumbezogene Betrachtung angestellt werden, wenn sich der Anteilsverkauf in mehreren Teilakten vollzieht. Werden im zeitlichen Zusammenhang mit dem Anteilsverkauf dem Mitunternehmeranteil stille Reserven in wesentlichen Betriebsgrundlagen durch Buchwertübertragung der Besteuerung entzogen, werden durch den Anteilsverkauf nicht alle stille Reserven aufgedeckt, sondern nur die nach der Buchwertübertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen verbliebenen. Das steht dem Zweck des § 34 EStG, die Progression durch die geballte Aufdeckung der stillen Reserven zu mildern, entgegen.

Der Gewinn aus dem Verkauf des Mitunternehmeranteils ist somit ein laufender Gewinn, der dann auch der Gewerbesteuer unterliegt.

Die Direktübertragung von dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (etwa der AB-KG im obigen Schema) in das Gesamthandsvermögen einer Schwestergesellschaft (etwa der AC-KG) ist gesetzlich nicht vorgesehen.³⁴ Hier liegt kein Anwendungsfall des Buchwertprivilegs vor. Folglich sind grundsätzlich die Teilwerte bei der abgebenden Mitunternehmerschaft anzusetzen. Dies bestätigt der I. Senat des BFH ausdrücklich mit dem eindeutigen Wortlaut der Norm und schließt eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG aus, da keine planwidrige Regelungslücke vorliegt.³⁵

33 insbesondere die BFH-Urteile vom 06.09.2000 IV R 18/99, BStBl. II 2001, S. 229 und vom 06.12.2000 VIII R 21/00, BStBl. II 2003, S. 194

34 im Katalog des § 6 Abs. 5 EStG;

35 BFH v. 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471

Der BFH hat in seinem Beschluss vom 15.4.2010³⁶ ernsthafte Zweifel an der Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsgutes zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften. Bei transparenter Betrachtungsweise wird das Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Mitunternehmers überführt. Dementsprechend soll im Wege einer verfassungskonformen Auslegung der § 6 Abs. 5 EStG analog angewendet werden. Der Beschluss wurde in Rahmen eines Verfahrens des vorläufigen Rechtsschutzes gefasst. Eine endgültige Klärung des Sachverhalts steht noch aus.³⁷

Aufgrund des BFH-Beschlusses³⁸ ist allerdings auf Antrag des Steuerpflichtigen Aussetzung der Vollziehung zu gewähren³⁹; dies bestätigt der BMF aktuell⁴⁰.

36 BFH v. 15.4.2010 - IV B 105/09, SIS 10 15 04

37 vgl. Siegmund / Ungemach: Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwestergesellschaften, NWB 2010, S. 2206 -2210

38 vom 15. April 2010 (a. a. O.)

39 § 361 Absatz 2 und 3 AO

40 BMF 29.10.2010; s.u.



Bundesministerium
der Finanzen



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL

DATUM 29. Oktober 2010

BETREFF **Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen
beteiligungsidentlichen Schwesterpersonengesellschaften;
BFH-Beschluss vom 15. April 2010 - IV B 105/09 -**

BEZUG TOP 24 der ESt IV/10

GZ **IV C 6 - S 2241/10/10002 :001**

DOK **2010/0823164**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Zur Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO), die im Rahmen eines Einspruchsverfahrens hinsichtlich der Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften begehrt wird (§ 6 Absatz 5 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 [BGBl. I S. 3858, BStBl 2002 I S. 35]), nehme ich nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

Der IV. Senat des BFH hat in seinem Beschluss vom 15. April 2010 - IV B 105/09 - (BStBl II S. xxx¹) entschieden, dass es ernstlich zweifelhaft sei, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Die Ausführungen des IV. Senats zur Begründung dieses Beschlusses stehen nicht im Einklang mit dem Wortlaut des Gesetzes und widersprechen dem Urteil des I. Senats vom 25. November 2009 (BStBl 2010 II S. 471) und der Verwaltungsauffassung.

Unter die Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG fällt ausschließlich die Übertragung zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunterneh-

¹ Fundstelle bitte noch von der Redaktion des BStBl einfügen

Seite 2 mers in das Gesamthandsvermögen derselben oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Mitunternehmer beteiligt ist, oder die umgekehrte Übertragung. Die unmittelbare Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften stellt hingegen keinen Anwendungsfall des § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG dar und ist somit nicht zu Buchwerten zulässig. Ein Analogieschluss dahingehend, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern auch in diesem Fall möglich sein müsse, weil die stillen Reserven auch in diesem Fall in einem inländischen Betriebsvermögen verbleiben, ist für die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nicht zulässig, da dies eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes voraussetzen würde, die nach dem Willen des historischen Gesetzgebers nicht gegeben ist. Dies gilt auch für beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften.

Der Gleichheitsgrundsatz ist ebenfalls nicht verletzt, da es im deutschen Steuerrecht keinen allgemeinen Grundsatz gibt, der eine gewinnneutrale Übertragung zulässt oder vorschreibt, soweit die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt ist.

Bei Erlass von Feststellungsbescheiden ist weiterhin daran festzuhalten, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Aufgrund des BFH-Beschlusses vom 15. April 2010 (a. a. O.) ist allerdings auf Antrag des Steuerpflichtigen Aussetzung der Vollziehung zu gewähren (§ 361 Absatz 2 und 3 AO).

Im Auftrag

4. Gesamtplan-Rechtsprechung bei Mitunternehmerschaften

Der IV. Senat des BFH hat mit einem Urteil eine Präzisierung der **Gesamtplan-Rechtsprechung** vorgenommen⁴¹.

Leitsatz

1. Der Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bezüglich der KG I nach den §§ 16, 34 EStG steht nicht entgegen, dass - im Zusammenhang mit der Veräußerung - Mitunternehmeranteile der KG I an der KG II (Unterpersonengesellschaft) zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer weiteren KG (III) ausgegliedert werden (Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung).

Im Kern enthält das Urteil eine Eingrenzung der sog. Gesamtplanrechtsprechung⁴². Diese war mit auf einen Fall angewendet worden, in dem eine Personengesellschaft Beteiligungen an Unterpersonengesellschaften und Kapitalgesellschaften sowie Grundstücke jeweils mit erheblichen stillen Reserven auf eine Schwesterpersonengesellschaft zum Buchwert übertragen hatte. Die anschließende Veräußerung von Anteilen an der Haupt-Personengesellschaft war nach Meinung des BFH nicht tarifbegünstigt, weil in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang wesentliche stille Reserven ausgelagert und nicht aufgedeckt worden waren.

Im jetzt entschiedenen Fall war die Situation ähnlich. Aus dem Gesamthandsvermögen der Hauptpersonengesellschaft waren Beteiligungen an Unterpersonengesellschaften und Kapitalgesellschaften auf eine Schwesterpersonengesellschaft zum Buchwert übertragen worden. Grundstücke hatten sich nur im Sonderbetriebsvermögen befunden und waren überwiegend in das Gesamthandsvermögen der Hauptgesellschaft übertragen und nur zu einem kleinen Teil in das Sonderbetriebsvermögen bei der Schwestergesellschaft überführt worden.

Ob die letztgenannten Grundstücke funktional für die Hauptgesellschaft wesentlich waren oder ob sie stille Reserven enthielten, war vom FG nicht festgestellt worden. Das FG hatte sich allein wegen erheblicher stiller Reserven in einer Unterpersonengesellschaft auf das obige Gesamtplanurteil berufen.

Das hält der BFH nun nicht für zutreffend. Die Ausgliederung eines Unterpersonengesellschaftsanteils kann der Tarifbegünstigung für die Veräußerung von Anteilen an der Oberpersonengesellschaft nicht entgegenstehen, weil der Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft ja selbst nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der Tarifbegünstigung unterliegt.

41 BFH – Urteil vom 25.2.2010 - IV R 49/08 , DSStR 2010, S. 1025; BFH/NV 2010, S. 1356

42 Wendt, HaufeIndex 2338805

Hier bemüht der BFH ein Argument, das er bereits⁴³ entwickelt hatte. Dort hatte eine KG ihren Betrieb aufgegeben, zu deren Sonderbetriebsvermögen eine 100 %-ige Beteiligung an einer GmbH gehörte. Die GmbH wurde im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe liquidiert. Der BFH hatte dazu ausgeführt, für die GmbH-Beteiligung gelte wegen ihrer Behandlung als fiktiver Teilbetrieb nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG eine eigenständige Tarifbegünstigung. Ob auch im Übrigen - also für den verbleibenden Teilbetrieb - die Voraussetzungen der Tarifvergünstigung erfüllt seien, wirke sich auf die Tarifbegünstigung des GmbH-Anteils nicht aus.

Es lässt sich also sagen, dass alle Buchwertausgliederungen von selbst begünstigten Einheiten⁴⁴ der Tarifvergünstigung für das verbleibende Betriebsvermögen nicht entgegenstehen. Welche Art von Veräußerungs- oder Aufgabevorgang für das verbleibende Betriebsvermögen vorliegt, ist dabei ohne Bedeutung.

Der Sache nach ist damit die im Urteil vom 02.10.1997⁴⁵ vertretene Rechtsansicht aufgegeben worden. Dort war die Tarifvergünstigung für die Betriebsaufgabe einer KG versagt worden, weil eine zum Sonderbetriebsvermögen gehörende 100 %-ige GmbH-Beteiligung zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft überführt worden war. Es ist anzunehmen, dass sich der BFH bei nächster Gelegenheit von jenem Urteil förmlich distanzieren wird. Im hiesigen Urteil musste die Frage noch nicht endgültig entschieden werden.

43 Urteil vom 16.10.2008 - IV R 74/06; BFH/NV 2009, S. 725

44 nach § 16 Abs. 1 EStG

45 Urteil vom 02.10.1997 - IV R 84/96; BFH/NV 1998, S. 386

5. Einbringung von Betrieben Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

Grundsätzlich gilt auch einer Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft der Ansatz des eingebrachten Vermögens mit dem gemeinen Wert. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Buchwert angesetzt werden.

Durch das SEStEG wurde dafür das Konzept der **nachträglichen Besteuerung** der im Einbringungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven eingeführt, wenn einbringungsgeborene Anteile innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert werden **oder** einer der Ersatztatbestände realisiert wird (Einbringungsgewinn I)⁴⁶. Somit führt nach dem 12.12.2006⁴⁷ die Veräußerung der für die Einbringung erhaltenen Kapitalgesellschaftsanteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt **rückwirkend** im Wirtschaftsjahr der Einbringung zu einer steuerlichen Aufteilung des Gewinns, der zwei Aufgaben hat:

- Er gilt als **Veräußerungsgewinn** i. S. von § 16 EStG⁴⁸.
- Daneben gilt er als **nachträgliche Anschaffungskosten** der erhaltenen Anteile⁴⁹.

Fall

Die X-AG bringt zum 1.1.2007 einen Teilbetrieb (BW 100.000 €, gemeiner Wert 800.000 €) zu Buchwerten in die Y-GmbH gegen Gewährung eines 100 %-Anteils ein. Am 1.6.2012 veräußert sie den Y-Anteil für 1.000.000 €.

Lösung:

Durch die Veräußerung des erhaltenen Anteils entsteht ein Einbringungsgewinn I in Höhe von (800.000 € ./. 100.000 € = 700.000) ./. (5/7 [5 Jahre: 2007 bis 2011] * 700.000 € = 500.000 €) insgesamt von 200.000 €, der von der X-AG **rückwirkend im VZ 2007** zu versteuern ist.

Zugleich erhöhen sich die Anschaffungskosten des Y-Anteils von bislang 100.000 € auf 300.000€.⁵⁰

46 Die Ersatztatbestände werden in § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG aufgeführt.

47 § 27 Abs. 2 UmwStG

48 Nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind weder der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG noch die Steuervergünstigungen gem. § 34 EStG anzuwenden

49 § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG

In Höhe des Einbringungsgewinns I erfolgt eine Umqualifizierung des durch § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen (§§ 13, 15, 16, 17, 18 oder 23 EStG) in einen nicht begünstigten Gewinn im Sinne von § 16 EStG. Bei einem nur teilweisen Verkauf der Anteile ergeben sich die Rechtsfolgen des § 22 UmwStG nur anteilig.

50 § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG

Der Gewinn der X-AG aus der Veräußerung des Y-GmbH-Anteils im VZ 2012 beträgt mithin (1.000.000 € ./. 300.000 € =) 700.000 €, wovon 5 % nach dem Wortlaut des Gesetzes steuerpflichtig sind = 35.000 €.⁵¹

Das Konzept des Einbringungsgewinns I gilt grundsätzlich nicht⁵², wenn das eingebrachte Betriebsvermögen Anteile an Kapitalgesellschaften umfasst. In diesen Fällen kommt die Regelung für den Anteilstausch zur Anwendung⁵³.

Der Geschäftswert, der einem gewerblichen Unternehmen inne wohnt⁵⁴, ist grundsätzlich mit dem Betrieb verbunden und kann daher weder separat veräußert noch entnommen werden.⁵⁵

Abgesehen von Sonderfällen⁵⁶ folgt der Geschäftswert dem übertragenen Betrieb und kann nur mit diesem erworben werden.⁵⁷

Im Fall einer Betriebsaufspaltung kann eine Übertragung des Geschäftswerts auf die Betriebsgesellschaft dann anzunehmen sein, wenn geschäftswertbildende Faktoren nach der Aufspaltung des bislang einheitlichen Betriebs fortan nicht mehr dem fortbestehenden Besitzunternehmen, sondern der neu gegründeten Betriebsgesellschaft zur Verfügung stehen und nur von ihr sinnvoll genutzt werden können.⁵⁸

Ist dies nicht der Fall verbleibt der Geschäftswert grundsätzlich im Besitzunternehmen. Die Zuordnung des Geschäftswerts ist vom jeweiligen Einzelfall abhängig.

Der BFH hat aber festgestellt, wenn es sich bei dem Kundenstamm und Know-how im Hinblick auf die Lieferanten nicht um den Geschäftswert des Einzelunternehmens, sondern um ein oder mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens handelt, dann können diese selbständig übertragen werden. In diesem Fall, kann das Einzelunternehmen als Besitzunternehmen fortbestehen, wenn der Kundenstamm und das Know-how dem Betriebsunternehmen verpachtet wird. Hier ist eine genaue Unterscheidung erforderlich, ob es

51 § 8 b Abs. 3 KStG

52 § 22 Abs. 1 Satz 5 UmwStG

53 § 22 Abs. 1 Satz 5 i.V.m. Abs. 2 UmwStG

54 Weber/Grellet, Schmidt EStG, 29. Auflage 2010, § 5 RdNr. 221

55 Fischer, in Kirchhoff, EStG, 8. Auflage, § 6 Rdnr. 125

56 z.B. Betriebsaufspaltung oder Realteilung

57 BFH-Urteil vom 14.01.1998, BFHE 185, 230; BFH-Urteil vom 27.03.2001; BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771

58 BFH-Urteil vom 27.03.2001, BFHE 195, 536

sich bei dem Kundenstamm und dem Know-how um den Geschäftswert des Einzelunternehmens handelt, oder um immaterielle Wirtschaftsgüter.⁵⁹

Prüfung der Zuordnung des Kundenstamms und Know-hows des Unternehmens oder des Inhabers

- **Lage des Unternehmens**
- **Gestaltung des Unternehmens**
- **Historie des Unternehmens**
- **Aufwendungen für Löhne und Gehälter**
- **Qualifizierung Mitarbeiter / Personal**
- **Kenntnisse des Inhabers**
- **persönliche Beziehung des Inhabers zu Kunden**
- **Bindung der Kunden an den Inhaber statt an das Unternehmen**

Fall:

Ein Unternehmer betrieb einen Großhandel in Form eines Einzelunternehmens.⁶⁰ Im Jahr 1997 veräußerte er das gesamte Sachanlagevermögen und die Warenbestände für 200 T€ zu Buchwerten und den PKW zum Zeitwert von 40 T€ an eine von ihm gegründete GmbH, die die Geschäfte des Einzelunternehmens fortführte. Zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH wurde ein Nutzungsüberlassungsvertrag abgeschlossen, der die „Nutzung des Kundenstamms und das Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ ab 01.04.1997 für halbjährlich 40 T€ zzgl. gesetzl. Umsatzsteuer zum Gegenstand hatte. Die GmbH hat den „Vertragsgegenstand“ nach Vertragsablauf (Laufzeit von 15 Jahren mit Verlängerungsoption) zurückzugeben.

Steuererklärung des Steuerpflichtigen:

■	Veräußerung der WG § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG	
	Veräußerungspreis	240 T€
	./i. BW	<u>100 T€</u>
	Veräußerungsgewinn	40 T€
■	Einkünfte aus Vermietung gem. § 15 Abs. 1 EStG	
	Miete	60 T€

⁵⁹ BFH vom 26.11.2009 - III R 40/07; www.bundesfinanzhof.de

⁶⁰ BFH vom 26.11.2009 - III R 40/07; www.bundesfinanzhof.de

Das Finanzamt ging von einer Aufgabe des Einzelunternehmens aus und nahm eine verdeckte Einlage des Geschäftswerts in die GmbH an. In dem Aufgabegewinn berücksichtigte das Finanzamt den Firmenwert in Höhe von 200.000 Euro.

■	Veräußerung WG § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG	
	Veräußerungspreis	240 T€
	./. BW	<u>100 T€</u>
	Veräußerungsgewinn	40 T€
■	Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens § 16 Abs. 3 EStG Firmenwert (ermittelt nach der indirekten Methode) ⁶¹	
		400 T€
■	Einkünfte aus dem Nutzungsüberlassungsvertrag	
	§ 15 Abs. 1 EStG	./.

Lösung⁶²

Der BFH setzt sich in der Entscheidung ausführlich mit der Abgrenzung des Geschäftswerts von anderen immateriellen Wirtschaftsgütern auseinander.

Der Geschäfts- oder Firmenwert ist der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden hinaus innewohnt. Er ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit diese nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern oder der Person des Unternehmens verkörpert sind, sondern durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens (z. B. Ruf, Kundenkreis, Organisation) gewährleistet erscheinen. Der Geschäftswert des Unternehmens geht auf die GmbH über, wenn die geschäftswertbildenden Faktoren zum Buchwert oder zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis an die GmbH verkauft werden. In diesem Falle wird der Geschäftswert dem Unternehmen entnommen, teilweise unentgeltlich übertragen und verdeckt in die GmbH eingelegt. Es kommt zur Realisation der stillen Reserven.

Kundenstamm und Know-how im Hinblick auf die Lieferanten, die im Streitfall im Wege des Nutzungsüberlassungsvertrages der GmbH zur Verfügung gestellt wurden, sind grundsätzlich geschäftswertbildende Faktoren. Sie müssen aber nicht notwendigerweise den Geschäftswert

61 Indirekte Methode: Feststellung des Ertragswerts des Unternehmens und davon wird der Substanzwert des Unternehmens abgezogen.

62 Görke, HaufeIndex 2302213; Gosch / Korn / Strahl, Steuerrechtsprechungsforum 2005/2006 – 2009/2010; S. 164 ff.

konkretisieren; vielmehr kann es sich auch um selbständig veräußerbare immaterielle Wirtschaftsgüter **oder** lediglich um persönliche Eigenschaften des Unternehmers handeln.

Der BFH stellt heraus, personenbezogene Gewerbebetriebe (wie z. B. Friseurbetriebe oder Apotheken) könnten zwar einen Geschäftswert aufweisen, soweit die Gewinne aber von der Person des Unternehmers abhängt und nicht von Eigenschaften des Unternehmens, fehle es an dem Geschäftswert; denn ein gedachter Erwerber des Betriebes würde die persönliche Leistung des veräußernden Unternehmers nicht entgelten. Es kann sich aber auch um selbständig veräußerbare immaterielle Wirtschaftsgüter (wie z. B. Kunden- oder Lieferantenlisten) handeln, die – im Gegensatz zum Geschäftswert – als Gegenstand eines selbständigen Übertragungsgeschäftes in Betracht kommen.

Falls es sich bei dem „Kundenstamm und dem Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ um den Geschäftswert handelte und nicht um persönliche Eigenschaften des Klägers oder immaterielle Wirtschaftsgüter, wäre dieser in die GmbH eingelegt worden. Es wäre dann zur Realisation sämtlicher stiller Reserven des Einzelunternehmens gekommen. Der Nutzungsüberlassungsvertrag könnte nicht anerkannt werden, so dass auch keine Betriebsaufspaltung bestünde. Anders wäre dies, wenn es sich bei dem Kundenstamm und dem Know-how im Hinblick auf die Lieferanten um selbständig veräußerbare immaterielle Wirtschaftsgüter oder persönliche Eigenschaften des Unternehmers handelt. Das Einzelunternehmen bestünde dann als Besitzunternehmen fort. Der aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens und der etwaigen Einlage eines (verbleibenden) Geschäftswerts in die GmbH entstehende Gewinn wäre als laufender Gewinn zu versteuern.

Die zur abschließenden Beurteilung erforderlichen Abgrenzungen wurden vom Finanzgericht nicht getroffen. Dies hat zur Folge, dass der Fall an die Vorinstanz zurückverwiesen wurde.

Zu klären ist im Einzelnen:

- Ob der Kundenstamm und das Know-how im Hinblick auf die Lieferanten dem Unternehmen oder lediglich der Person des Inhabers anhaftet.
- Ob es sich bei dem Kundenstamm und Know-how um ein oder mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter handelt.
- Gegebenenfalls Prüfung, ob Einzelunternehmen als Besitzunternehmen fortbesteht.

Die ausführliche Auseinandersetzung des BFH mit den unterschiedlichen immateriellen Wirtschaftsgütern eröffnet weitere Möglichkeiten bei der Gestaltung von Unternehmensveräußerungen. Hierbei ist der Sachverhalt genau zu ermitteln und in den entsprechenden Verträgen sind klare Formulierungen und Regelungen zu treffen, die den tatsächlichen Sachverhalt bezüglich des Vorliegens eines immateriellen Wirtschaftsguts, z.B. dem Kundenstamm als persönliche Eigenschaft des Inhabers des Unternehmens darlegen.

11. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil C

**„Aktuelles zur Verlustnutzung bei
der KSt und GewSt“**

von

Dr. Bianca Lang
Regierungsdirektorin
- Referat für Körperschaftsteuer
und Internationales Steuerrecht -
OFD Karlsruhe

Aktuelles zur Verlustnutzung

1. VERLUSTABZUGSBESCHRÄNKUNG NACH § 8C KStG	54
1.1 Unterjähriger Anteilseignerwechsel.....	54
1.2 Verlustrücktrag bei § 8c Abs. 1 KStG	56
1.3 Sanierungsklausel	59
1.4 Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz und das JStG 2010 ab 01.01.2010.....	59
1.4.1 Konzernklausel.....	60
1.4.2 Verschonungsregelung	69
2. DIE NEUREGELUNG DES § 10A SATZ 10 GEWSTG	76

Aktuelles zur Verlustnutzung

1. Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG

Der durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte § 8c KStG zum Verlustabzug bei Körperschaften sieht bei einem Anteilswerb über 25 % bis 50 % einen anteiligen Wegfall der nicht genutzten Verluste der Körperschaft vor. Bei einem Anteilswerb über 50 % entfallen die Verluste vollständig.

1.1 Unterjähriger Anteilseignerwechsel

Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust quotale entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe unter. Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von über 50 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren geht der nicht genutzte Verlust gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig unter.

Die Rechtsfolge tritt in dem Wirtschaftsjahr ein, in dem die 25 %-Grenze bzw. die 50 %-Grenze überschritten wird. Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden sind, dürfen mit danach entstandenen Gewinnen weder ausgeglichen noch von ihnen abgezogen werden, d. h.

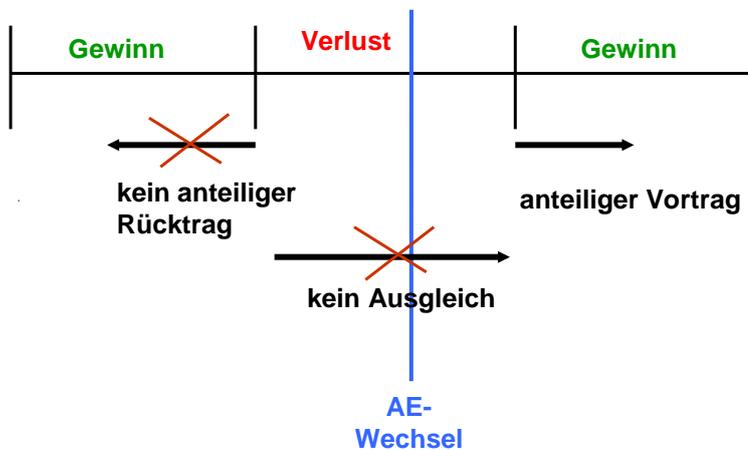
- Verbot des (quotalen) Verlustvortrags in die VZ nach dem schädlichen Anteilseignerwechsel;
- Verbot des (quotalen) Verlustausgleichs im VZ des schädlichen Anteilseignerwechsels.

Im Einzelnen bedeutet dies:

- Verluste, die im Wirtschaftsjahr der schädlichen Anteilsübertragung vor diesem Zeitpunkt entstehen, unterliegen insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG, als sie nicht mit Gewinnen nach dem schädlichen Ereignis ausgeglichen werden können.
- Verluste, die im Wirtschaftsjahr der schädlichen Anteilsübertragung vor diesem Zeitpunkt entstehen, unterliegen nach Verwaltungsmeinung auch insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG, als sie nicht anteilig in das Wirtschaftsjahr vor der Anteilsübertragung zurückgetragen werden können.

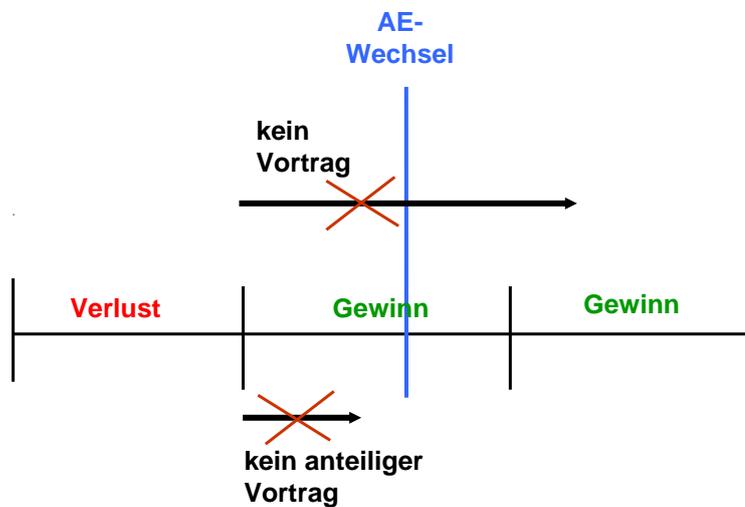
Dies wird damit begründet, dass über das Vorliegen eines Gewinns oder Verlusts und den Abzug eines Verlustvortrags von einem Gewinn grds. nur auf Grund der Verhältnisse zum Abschluss des VZ bzw. des Wirtschaftsjahrs entschieden wird.

- Verluste, die im Wirtschaftsjahr der schädlichen Anteilsübertragung nach diesem Zeitpunkt entstehen, können in die danach folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden.



Um zu ermitteln, welche Verluste untergehen, sind die Verluste des gesamten Wirtschaftsjahrs zeitanteilig aufzuteilen. Es wird im BMF-Schreiben vom 04.07.2008, Tz. 32 aber auch ein Zwischenabschluss oder eine andere wirtschaftlich begründete Aufteilung zugelassen. Die Körperschaft hat insoweit ein Wahlrecht, ob sie bei einem schädlichen Anteilsübergang in einem Verlustjahr die Verluste anteilig aufteilen will oder durch Stichtagsbilanz o. Ä. den konkreten Verlustentstehungszeitraum ermittelt. Ergibt sich auf Grund konkreter Umstände, dass die Verlustentstehung auf den Zeitraum vor dem schädlichen Anteilsübergang fällt, hat die Körperschaft dennoch die Möglichkeit, den Verlust anteilig auf den Zeitraum vor und nach Anteilsübergang aufzuteilen, um hierdurch einen Teil des Verlusts zu retten.

- Verluste, die zum 31.12. des Jahres vor der schädlichen Anteilsübertragung festgestellt wurden, können nicht in die Jahre nach der schädlichen Anteilsübertragung vorgetragen werden.
- Verluste, die zum 31.12. des Jahres vor der schädlichen Anteilsübertragung festgestellt wurden, sollen nach Verwaltungsmeinung nicht mit Gewinnen, die im Jahr der schädlichen Anteilsübertragung vor diesem Zeitpunkt erwirtschaftet werden, verrechnet werden können (BMF v. 04.08.2008, Tz. 31 Satz 2).



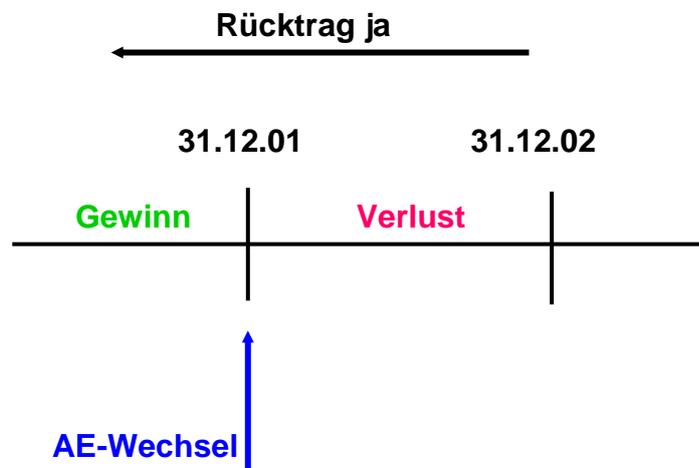
Ob letzteres mit dem Gesetz vereinbar ist, ist zweifelhaft.

1.2 Verlustrücktrag bei § 8c Abs. 1 KStG

Nach Sinn und Zweck der Regelungen des § 8 Abs. 4 KStG bzw. des § 8c KStG sind Verluste nach der Anteilsübertragung bzw. dem Anteilserwerb nicht von den Verlustausgleichsbeschränkungen betroffen. Fraglich ist aber, ob die Regelungen auch eine rückwärtige Sperrwirkung aufbauen, so dass ein Verlustrücktrag ausgeschlossen wäre und eine Verlustnutzung nur mit künftigen Gewinnen möglich wäre.

Beispiel 1:

Die Anteile an der A-GmbH gingen zum 31.12.01 vollständig auf einen neuen Anteilseigner über. Im Jahr der Anteilsübertragung 01 hat die A-GmbH einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte erzielt. Ein Verlustvortrag aus Vorjahren besteht ebenfalls nicht. Im Folgejahr erzielt die A-GmbH einen Verlust. Ist ein Verlustrücktrag von 02 nach 01 möglich?



Anders als bei § 8 Abs. 4 KStG stellt § 8c KStG nicht mehr auf den Wegfall der wirtschaftlichen Identität ab. Der Wortlaut des Gesetzes beschränkt in seinem Rechtsfolgenteil nur den Verlustvortrag („..., sind ... die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte [nicht genutzte Verluste] nicht mehr abziehbar.“). Es erscheint deshalb zwingend, den Verlustrücktrag zuzulassen (ebenso Neumann, GmbH-StB 2007, S. 249/250; Lang in E&Y, KStG, § 8 Rz. 73 und 73.1; Dötsch in DJPW, Die KSt, § 8c KStG Tz. 69; a.A. allerdings z.B. Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 69).

Konkludent ergibt sich diese Lösung auch aus Rz. 30 des BMF-Schreibens vom 04.07.2009, a.a.O., wonach „Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden sind“ mit danach entstandenen Gewinnen weder ausgeglichen noch von ihnen abgezogen werden dürfen.

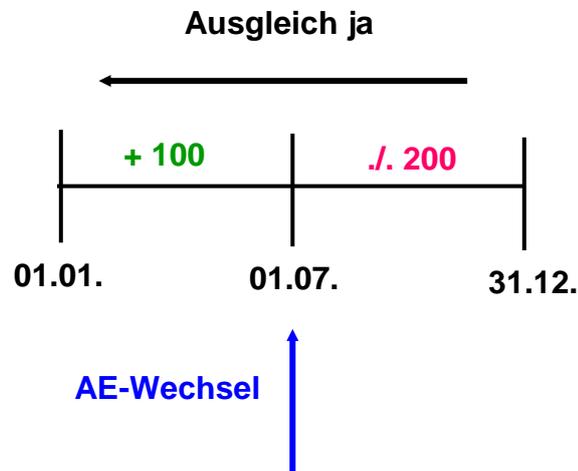
Um zu ermitteln, welche Verluste untergehen, sind die Verluste des gesamten Wirtschaftsjahrs zeitanteilig aufzuteilen. Es wird im BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (a.a.O. Rz. 32) aber auch ein Zwischenabschluss oder eine andere wirtschaftlich begründete Aufteilung zugelassen.

Hieraus folgt ein zusätzliches Problem bei § 8c KStG **bei unterjährigem Beteiligungserwerb**, wenn nachgewiesen wird, dass bis zum schädlichen Anteilerwerb keine Verluste entstanden sind. Es stellt sich die Frage, ob ein Verlustausgleich mit dem auf den Zeitraum vor dem Anteilerwerb entstandenen Gewinn zulässig ist.

Beispiel 2:

Der schädliche Anteilerwerb war zum 01.07.01. Im 1. Halbjahr 01 ist ein Gewinn i.H. von 100.000 € angefallen, im 2. Halbjahr 01 demgegenüber ein Verlust i.H. von 200.000 € (01 insgesamt Verlust i.H. von 100.000 €).

Fraglich ist, ob ein Verlustausgleich innerhalb des Jahres 01 möglich ist.

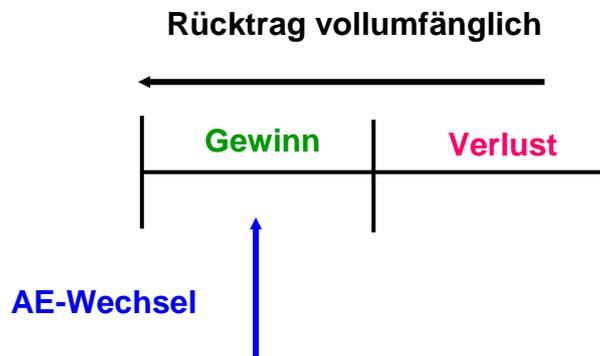


Nach den o.g. Grundsätzen sind von § 8c KStG allerdings nur Verluste bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs betroffen. Somit besteht auch keine Rechtsgrundlage für eine Versagung des unterjährigen Verlustausgleichs, wenn die Verluste nachweislich erst nach dem Beteiligungserwerb entstanden sind. Auf den Fall ist weder Rz. 30 Satz 3 noch Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 04.07.2008, a.a.O., anwendbar.

Abwandlung zu Beispiel 2

Das Jahr des schädlichen Anteilserwerbs (01) war ein Gewinnjahr; im Folgejahr (02) ist ein Verlust entstanden.

Fraglich ist, ob ein Verlustrücktrag in das Jahr 01 und somit eine Verrechnung mit den Gewinnen vor dem schädlichen Anteilseignerwechsel möglich ist.



Mit obiger Begründung ist auch ein Verlustrücktrag aus dem Folgejahr möglich, wenn im Vorjahr (=Gewinnjahr) ein unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb stattgefunden hat.

1.3 Sanierungsklausel

Durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.07.2009, BStBl I S. 782, wurde rückwirkend zum 01.01.2008 in § 8c Abs. 1a KStG eine Sanierungsklausel eingefügt. Der ansonsten durch § 8c Abs. 1 KStG sanktionierte Anteilsübergang wird privilegiert, wenn er zum Zweck der Sanierung erfolgt. Der Begriff „Sanierung“ wird in § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG definiert als Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.

Die EU-Kommission hält diese Regelung evtl. für einen Verstoß gegen die beihilferechtlichen Vorschriften des AEUV („Lissabon-Vertrag“; früher: EGV). Nach dem BMF-Schreiben vom 30.04.2010, DB 2010 S. 1038, ist deshalb die Sanierungsklausel bis zu einem abschließenden Beschluss der EU-Kommission nicht mehr anzuwenden. Die Bescheide werden von der Finanzverwaltung ohne Anwendung der Sanierungsklausel erlassen. Ob ein negatives Votum der EU-Kommission auch die Bestandskraft bereits erlassener Bescheide durchbricht und wie es sich mit der Bindungswirkung von verbindlichen Auskünften verhält, ist derzeit noch unklar.

1.4 Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz und das JStG 2010 ab 01.01.2010

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (WBG) vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 2) wurden des Weiteren folgende Änderungen eingefügt:

- Es wurde eine Konzernklausel geschaffen, nach der Verluste bei lediglich konzerninternen Umgliederungen erhalten bleiben.

- In den sonstigen Fällen, die nicht unter die neue Konzernklausel oder die Sanierungsklausel fallen und in denen die Verluste untergehen würden, bleiben die nicht genutzten Verluste in Höhe der stillen Reserven erhalten (sog. Verschonungsregelung). Diese wird durch das JStG 2010 bereits modifiziert.

Nach § 34 Abs. 7b Satz 2 KStG sind die Neuregelungen erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden. Nach der Gesetzesbegründung sollen durch die Neuregelung alle Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2009 erfasst werden, die dazu führen, dass eine der Grenzen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG überschritten wird.

1.4.1 Konzernklausel

Einer allgemeinen Konzernklausel, wie sie die Literatur bereits i. R. der Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG gefordert hat, hat der BFH bereits in seiner früheren Rspr. eine Absage erteilt. Nach seiner Auffassung wirke es sich auf den Fortbestand der wirtschaftlichen Identität nicht aus, wenn sich zwar die unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der betreffenden Körperschaft änderten, die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse auf einer vorgelagerten Stufe aber unverändert blieben. Eine Unterscheidung zwischen Anteilsübertragungen innerhalb oder außerhalb eines Konzerns ließe sich weder dem Wortlaut des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG entnehmen, noch könne sie im Weg der Auslegung erreicht werden (BFH v. 20.8.2003, I R 81/02, BStBl II 2004, 614).

Auch i. R. des durch die Unternehmensteuerreform 2008 neu geschaffenen § 8c KStG bleibt eine Veränderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht deshalb unberücksichtigt, weil sich eine mittelbare Beteiligung dadurch nicht ändere. Begründet wird dies damit, dass eine solche Konzernbetrachtung zu verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig wäre (BR-Drucks. 220/07, 126).

Zusätzlich hat der Gesetzgeber den mittelbaren Anteilseignerwechsel als schädlichen Tatbestand in das Gesetz aufgenommen. Damit scheidet eine Verlustberücksichtigung auch dann aus, wenn sich zwar an den unmittelbaren Beteiligungsverhältnissen nichts ändert, aber auf mittelbarer Ebene eine schädliche Anteilsquote übertragen wird. Gestaffelte Anteilsübertragungen innerhalb eines Konzerns führen damit regelmäßig zur Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG, da es sich bei konzernverbundenen Unternehmen um einen Erwerberkreis, nämlich nahestehende Personen handelt.

In der Literatur wurde das Fehlen einer Konzernklausel als Umstrukturierungshindernis schon immer heftig kritisiert. Es stünden nämlich hinter Konzernrestrukturierungen häufig andere als steuerliche Gründe, nämlich Anpassung an die Herausforderung der Märkte oder Sparmaßnahmen auf Grund von Synergieeffekten (Z. B. Siermann/Brinkmann, DStR 2009, 2633; Herzig/Bohn, DStR 2009, 2341, 2342 m.w.N.).

1.4.1.1 In Frage kommende Rechtsträger

Nach dem neu eingefügten Satz 5 des § 8c Abs. 1 KStG soll ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegen, wenn an dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger „dieselbe Person“ zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

„Rechtsträger“ im Sinne der Vorschrift kann grds. jede in- oder ausländische Personenvereinigung sein, die zum einen Träger von Rechten sein und an der zum anderen eine Beteiligung bestehen kann. Hier kommen in erster Linie Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG sowie vergleichbare ausländische Körperschaften in Betracht, d.h. insbesondere Kapitalgesellschaften. Vereine, Stiftungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts scheiden dagegen als mögliche „Rechtsträger“ aus

Auch Personengesellschaften sind denkbare Rechtsträger. Es wurde im BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (BStBl I 2008, 736, Tz. 24) entsprechend der Rspr. des BFH zu § 8 Abs. 4 KStG (BFH v. 20.8.2003, I R 81/02, BStBl II 2004, 614) klargestellt, dass die Mitunternehmerschaft nicht als transparent zu betrachten, sondern der zivilrechtlichen Betrachtungsweise der Vorzug zu geben ist. Hier besteht allerdings das Problem, dass Personengesellschaften zivilrechtlich mindestens zwei Gesellschafter haben müssen, eine einzelne Person somit nicht zu 100 % beteiligt sein kann. In der Literatur wird deshalb vorgeschlagen, nicht auf das Zivilrecht, sondern auf die Vermögensbeteiligung abzustellen (Bien/Wagner BB 2009, 2627, 2628; Siermann/Brinkmann, DStR 2009, 2633, 2634; Scheunemann/Dennisen/Behrens, BB 2010, 23, 26). Zumindest die Personengesellschaft, an deren Vermögen nur ein Gesellschafter zu 100 % beteiligt ist – was häufig bei der GmbH & Co. KG der Fall ist –, käme als übertragender oder übernehmender Rechtsträger in Frage.

Vermögensverwaltenden Personengesellschaften werden dagegen gem. BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (a.a.O. Tz.24) transparent behandelt, d. h., die Anteile an der Verlustgesellschaft werden gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. An einer solchen Gesellschaft kann es keinen Alleingesellschafter geben; es ist allerdings denkbar, dass eine Person zu 100 % mittelbar an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist.

Natürliche Personen scheiden als Rechtsträger im Sinne der Konzernklausel aus, weil diese keine Beteiligten haben können. Dasselbe gilt für Körperschaften ohne Beteiligungsstruktur, wie z.B. Stiftungen und Vereine.

Weiter zu fassen ist der Begriff der „Person“, die zu 100 % an dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Hier kommen alle Personen, sowohl natürliche als auch juristische, sowie Personengesellschaften in Betracht.

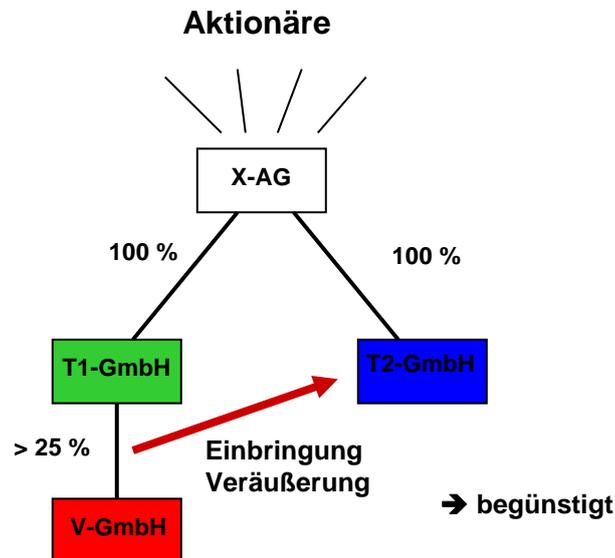
1.4.1.2 Maßgebliche Umstrukturierungen

Die Vorschrift geht von einem „schädlichen Beteiligungserwerb“ aus. Dieser wird in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG definiert als Übertragung einer bestimmten Quote des „gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“ oder als „vergleichbarer Sachverhalt“. Was nach Auffassung der FinVerw. darunter zu verstehen ist, ist im BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (a.a.O. Tz. 7) geregelt. Die Konzernklausel ist somit – wie auch die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG – nicht auf die Fälle des Beteiligungserwerbs am Stamm- oder Grundkapital beschränkt.

Die Konzernklausel ist in ihrer Grundkonstellation auf einen zumindest dreistufigen Konzernaufbau mit einem Alleingesellschafter an der Spitze zugeschnitten. Innerhalb dieses Unternehmensverbundes findet typischerweise eine Übertragung von Anteilen an der Verlustgesellschaft zwischen den Schwestergesellschaften statt. Der übertragende Rechtsträger muss dabei keine Alleingesellschafterstellung an der Verlustgesellschaft innehaben, da die Vorschrift lediglich eine 100%-ige Beteiligung am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger fordert.

Beispiel 1

Die X-AG, eine börsennotierte Gesellschaft, ist Alleingeschäfterin sowohl der T1-GmbH als auch der T2-GmbH. Die T1-GmbH hält Anteile (mehr als 25 %) an der Verlust-GmbH. Die Anteile an der Verlust-GmbH werden auf die T2-GmbH übertragen.



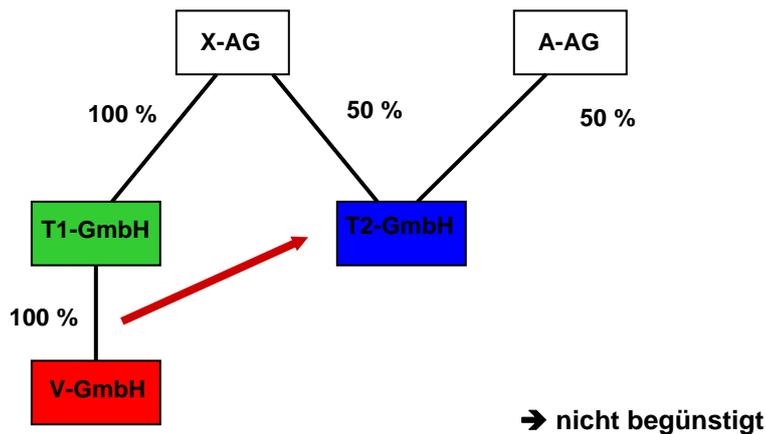
Die Übertragung ist nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG begünstigt. Die X-AG ist zu jeweils 100 % am übertragenden Rechtsträger (T1-GmbH) und am übernehmenden Rechtsträger (T2-GmbH) beteiligt.

Nach der Gesetzesbegründung soll die Konzernklausel dann nicht greifen, wenn neue Gesellschafter hinzutreten oder konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind. Die Konzernklausel soll damit auf Fälle beschränkt sein, in denen die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist (BT-Drucks. 17/15 v. 9.11.2009 S. 19).

Beispiel 2:

Die X-AG ist zu 100 % an der T1-GmbH und zu 50 % an der T2-GmbH beteiligt; weiterer Anteilseigner der T2-GmbH ist die konzernfremde A-AG. Die T1-GmbH ist Alleingeschaffterin der Verlust-GmbH.

Die Anteile an der Verlust-GmbH werden auf die T2-GmbH übertragen.

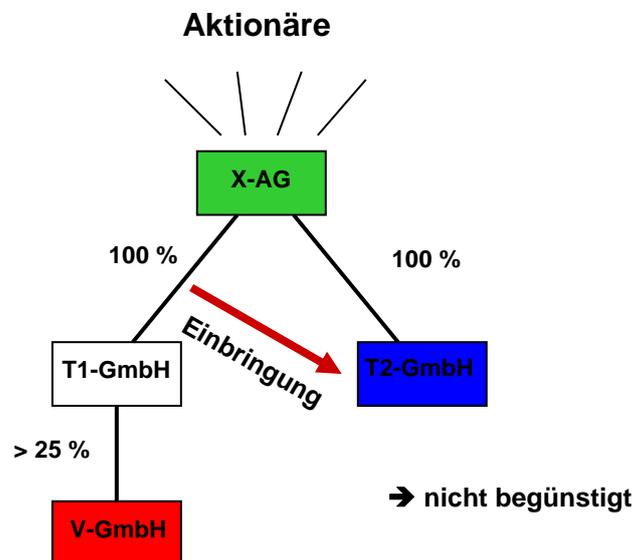


An der Verlust-GmbH ist nach dem Anteilsübergang die konzernfremde A-AG zu 50 % beteiligt; der Anteilsübergang wird somit nicht durch die Konzernklausel privilegiert, die Verluste gehen gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig unter.

Bei einer Kapitalgesellschaft als übertragendem oder übernehmendem Rechtsträger ist die Anwendung der Konzernklausel davon abhängig, wie sich die Beteiligungsverhältnisse an dieser Kapitalgesellschaft darstellen. So kommt bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft, deren Anteile sich regelmäßig im Streubesitz befinden, als übertragendem oder übernehmendem Rechtsträger die Neuregelung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG selbst dann nicht zur Anwendung, wenn es sich bei der Umstrukturierung lediglich um eine Verlängerung der Beteiligungskette handelt. Im Ergebnis führt damit eine nur mittelbare Übertragung der Verlustgesellschaft zur Nichtanwendung der Konzernklausel und damit zum Untergang der Verluste nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG, obwohl hier keine Verlagerung von Verlusten auf konzernfremde Dritte stattfindet.

Abwandlung 1 zu Beispiel 1

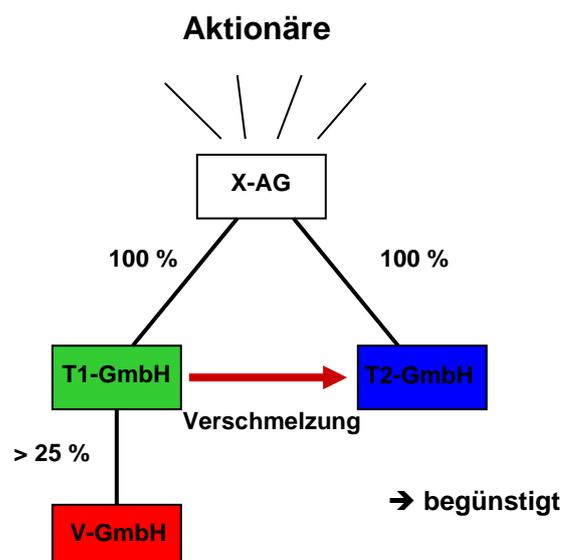
Die T1-GmbH wird durch Einbringung auf die T2-GmbH übertragen.



Am übertragenden Rechtsträger, der börsennotierten X-AG, sind unzählige Aktionäre beteiligt; damit kann das Tatbestandsmerkmal der 100 %-igen Beteiligung einer Person niemals erfüllt sein. Die Konzernklausel kommt nicht zur Anwendung.

Abwandlung 2 zu Beispiel 1

Die T1-GmbH wird auf die T2-GmbH verschmolzen.



Bei einer Verschmelzung ist gem. § 11 Abs. 1 UmwStG die Gesellschaft, die verschmolzen wird, der übertragende Rechtsträger. Für die Frage der 100 %-igen Beteiligung einer Person kommt es somit auf die Beteiligungsverhältnisse an der untergehenden Gesellschaft an.

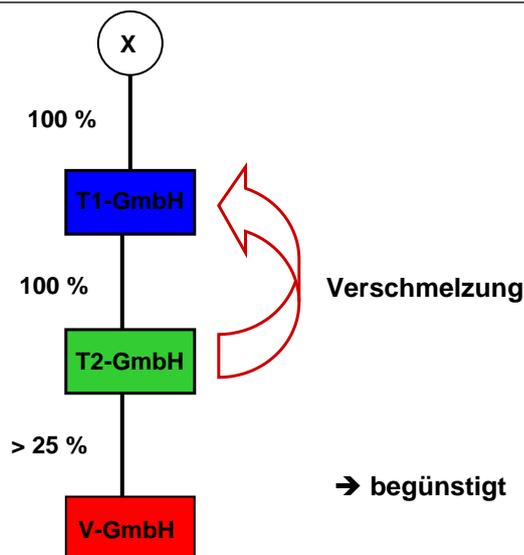
Die X-AG ist Alleingeschafterin des übertragenden (T1) und des übernehmenden Rechtsträgers (T2). Somit wird der Verschmelzungsfall, anders als der Fall der Einbringung, durch die Konzernklausel privilegiert.

Zu einem dem Sinn und Zweck der Konzernklausel nicht entsprechenden Ergebnis kann es u.U. bei einer Verkürzung der Beteiligungskette in einem Konzern kommen. Entscheidend ist auch hier, auf welcher Ebene die Gesellschaft untergeht und wer der Rechtsträger an der Konzernspitze ist.

Beispiel 3

Die natürliche Person X ist Alleingeschafter der T1-GmbH; diese ist zu 100 % an der T2-GmbH beteiligt. Die T2-GmbH hält Anteile (mehr als 25 %) an der Verlust-GmbH.

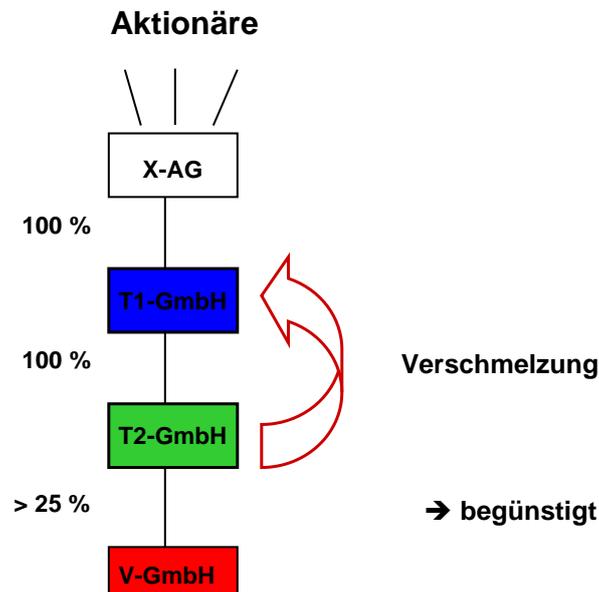
Die T2-GmbH verschmilzt auf die T1-GmbH.



Die Konzernklausel ist anwendbar und der Verlust der nachgeordneten Gesellschaft geht nicht unter, da X mittelbar zu 100 % an der übertragenden Gesellschaft (= T2-GmbH) und unmittelbar zu 100 % an der übernehmenden Gesellschaft (= T1-GmbH) beteiligt ist.

Beispiel 4

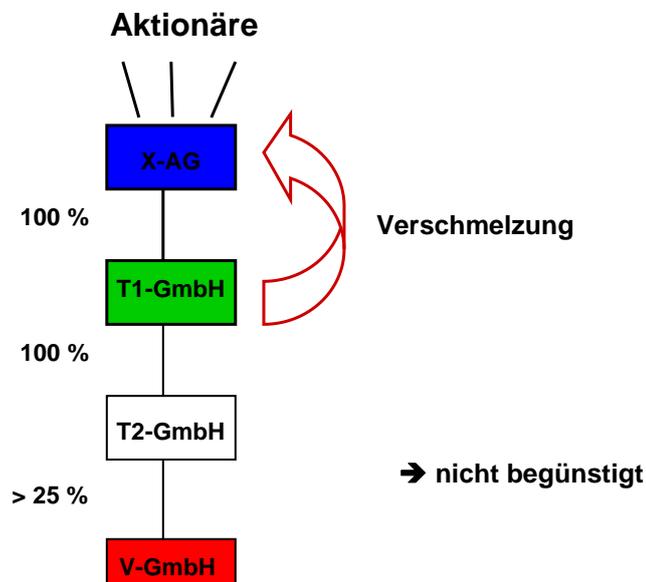
Wie Beispiel 3; Konzernspitze ist aber die börsennotierte X-AG.



Die Lösung ist identisch wie bei Beispiel 4, d.h. Anwendung der Konzernklausel.

Abwandlung zu Beispiel 4

Die T1-GmbH verschmilzt auf die X-AG.



Hier sind die Aktionäre, d.h. mehrere Personen unmittelbar am übernehmenden Rechtsträger (X-AG) beteiligt. Die Konzernklausel findet somit keine Anwendung.

Entscheidend für die Anwendung der Konzernklausel bei Umstrukturierungen im Konzern ist – wie die Beispiele zeigen –, die Stufe, auf dem der Umstrukturierungsprozess stattfindet, und damit ggf. die Rechtsnatur der Konzernspitze. Eine Konzernspitze mit mehreren Anteilseignern, wie z.B. eine börsennotierte Aktiengesellschaft, scheidet als übertragender oder übernehmender Rechtsträger aus.

Dies gilt selbst dann, wenn der andere Partner des Umstrukturierungsprozesses eine 100%-ige Tochtergesellschaft ist und die Umstrukturierung damit im Konzern stattfindet.

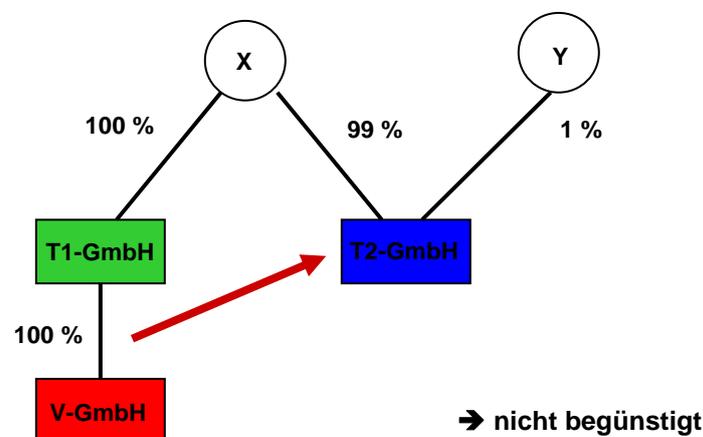
Um dem Sinn und Zweck des Gesetzes gerecht zu werden, müsste die Vorschrift teleologisch reduziert werden, damit sie in all den Fällen angewandt werden kann, in denen die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist. Die Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG müsste dann in den Fällen entfallen, in denen Veräußerungen oder Erwerbe innerhalb des Konsolidierungskreises, wie er für Zwecke des Konzernabschlusses benötigt wird, stattfinden. Dafür ist aber der Wortlaut der Vorschrift zu eng.

1.4.1.3 Außenstehende Minderheitsgesellschafter

Ist an dem übertragenden oder dem übernehmenden Rechtsträger ein außenstehender Gesellschafter beteiligt, hält somit die „identische Person“ nicht 100 % der Anteile, ist die Anwendung der Konzernklausel nach deren Wortlaut ausgeschlossen. Dabei kommt es nicht auf die Beteiligungshöhe an; auch ein gering beteiligter Gesellschafter verhindert die Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG.

Beispiel 5

Die natürliche Person X ist zu 100 % an der T1-GmbH und zu 99 % an der T2-GmbH beteiligt; die restliche 1%-Beteiligung an T2 hält Y. Die T1-GmbH ist Alleingesellschafterin der Verlust-GmbH. Die Anteile an der Verlust-GmbH werden auf die T2-GmbH übertragen.



Die Verluste gehen nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig unter.

Entsprechend dem Alles-oder-Nichts-Prinzip gehen die Verluste unter, wenn an der übertragenden oder übernehmenden Gesellschaft ein außenstehender Dritter auch nur minimal beteiligt ist.

In der Literatur wird hierzu vertreten, eine geringere als eine 100 %-ige Beteiligungsquote als ausreichend für die Anwendung der Konzernklausel anzusehen:

- Herzig/Bohn (DStR 2009 S. 2341/2343) sprechen sich dafür aus, die notwendige Beteiligungshöhe auf 95 % abzusenken. Dies entspreche dem grunderwerbsteuerlichen Leitgedanken des § 1 Abs. 2a, 3 GrEStG, wonach ab einer Anteilsvereinigung von 95 % eine Konzentration in einer Hand vorliege.

- Siermann/Brinkmann (DStR 2009 S. 2633/2634) und Frey/Mücl (GmbHR 2010 S. 71/72) schlagen vor, Konzernumstrukturierungen auch schon dann verlustunschädlich zuzulassen, wenn zumindest eine qualifizierte Mehrheitsbeteiligung besteht, und bei Minderheitsbeteiligungen lediglich einen Verlustuntergang entsprechend deren Beteiligungshöhe vorzusehen.
- Ein von der Begrifflichkeit der Vorschrift losgelöster Ansatz, dem Gesetzeszweck gerecht zu werden und die Verschiebung von Verlusten auf Dritte zu verhindern, wäre, den Begriff „Person“ durch den Begriff „Erwerberkreis“ i.S. des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 (a.a.O. Tz. 3) zu ersetzen und eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als „eine Person“ zu behandeln, sofern sich die gleichgerichteten Interessen sowohl auf den übertragenden als auch auf den übernehmenden Rechtsträger richten.

Die Finanzverwaltung folgt (noch) keiner der in der Literatur vertretenen Auffassungen, d.h. eine auch nur geringfügige Drittbeteiligung an dem übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger ist für die Anwendung der Konzernklausel schädlich.

1.4.1.4 Rechtsfolgen

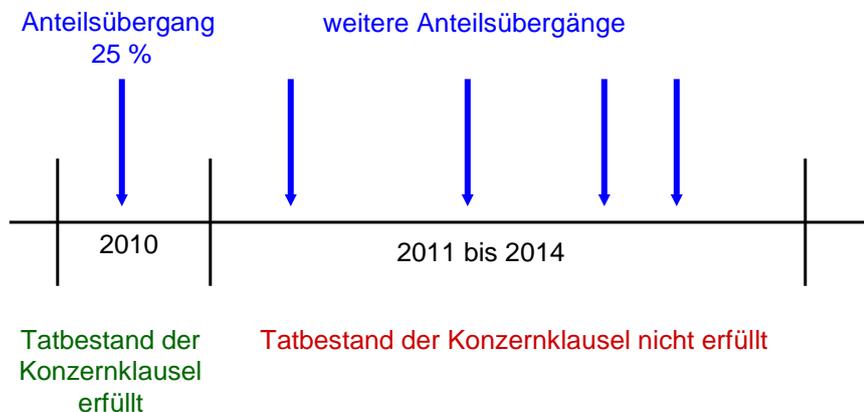
Folge des Vorliegens der Konzernklausel ist, dass die grundsätzliche Schädlichkeit des Beteiligungserwerbs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG negiert wird. Aus dem schädlichen wird ein unschädlicher Anteilsübergang, für eine Anwendung der Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a besteht dann kein Bedarf mehr.

Allerdings wird in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG als „schädlicher Beteiligungserwerb“ erst eine Anteilsübertragung von mehr als 25 % der Anteile, Stimmrechte etc. definiert. Bei wörtlicher Auslegung wäre die Konzernklausel dann nicht anzuwenden, wenn konzerninterne (tatbestandsmäßige) Umstrukturierungen lediglich in einer Größenordnung von bis zu 25 % vorgenommen werden. Hier besteht das Problem, inwieweit diese Anteilsübergänge bei vorangegangenen oder nachfolgenden, nicht von der Konzernklausel privilegierten Anteilsübertragungen als sog. Zählerwerbe mitgerechnet werden müssen.

Beispiel 6:

Im Jahr 2010 wird eine konzerninterne Umstrukturierung i. H. v. 25 % der Anteile an der Verlustgesellschaft durchgeführt, die den Tatbestand des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG erfüllt. Innerhalb von fünf Jahren werden weitere 25 % der Anteile innerhalb desselben Konzerns umstrukturiert, wobei der Tatbestand der Konzernklausel in diesem Fall nicht erfüllt ist,

Verlustuntergang i. H. v. 50 % oder überhaupt nicht?



Meines Erachtens ist die Konzernklausel auf alle tatbestandsmäßigen Umstrukturierungen anzuwenden, auch wenn diese die Schädlichkeitsgrenze von 25 % nicht überschreiten, da dies dem Sinn und Zweck der Vorschrift, Verlustvorträge bei konzerninternen Umgliederungen zu erhalten, entspricht (So auch Frey/Mückl, GmbHR 2010, 71, 73). Eine solche Anteilsübertragung ist dann konsequenterweise weder zusammen mit Anteilsübergängen nach dem 1.1.2008 noch in der Zukunft als Zählerwerb zu berücksichtigen.

1.4.1.5 Anwendungszeitpunkt

Nach § 34 Abs. 7b Satz 2 KStG ist die Konzernklausel erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden. Laut Gesetzesbegründung sollen durch die Neuregelung alle Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2009 erfasst werden, die dazu führen dass eine der Grenzen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 überschritten wird (BT-Drucks. 17/15 v. 9.11.2009, S. 19). Dies widerspricht nicht der o.g. Auslegung, wonach auch Umstrukturierungen unter 25 % unter die Konzernklausel fallen, da die Gesetzesbegründung nicht verlangt, dass die von der Konzernklausel privilegierten Anteilsübertragungen alleine zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führen müssen.

1.4.2 Verschonungsregelung

Ein nicht abziehbarer und noch nicht genutzter Verlust kann nach dem neu eingefügten § 8 Abs. 1 Satz 6 KStG abweichend von den Regelungen in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c Abs. 1 Satz 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG die gesamten stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. Dabei ist auf die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven abzustellen.

Vorbild für diese Vorschrift war der durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672 = BStBl I 2008, 854) geschaffene, aber wegen Verweigerung der Genehmigung durch die EU-Kommission nie in Kraft getretenen § 8c Abs. 2 KStG. Danach sollte ein grds. nach § 8c Abs. 1 KStG nicht mehr nutzbarer Verlust im Fall eines unmittelbaren

Beteiligungserwerbs an einer Zielgesellschaft als Verlustgesellschaft dennoch abgezogen werden können, soweit er „auf stille Reserven des steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögens entfällt“, d.h. soweit im inländischen steuerpflichtigen Betriebsvermögen der Verlustgesellschaft stille Reserven enthalten sind.

1.4.2.1 Voraussetzung einer Verlustabzugsbeschränkung

Die Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG hat zur Voraussetzung, dass der Tatbestand des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG vorliegt. Es bedarf eines schädlichen Anteilserwerbs an einer Verlustgesellschaft, der grds. zu einem quotalen, d.h. mehr als 25 %-igen bis 50 %-igen, oder totalen Verlustuntergang führen würde. Dabei kann es sich um einen am Jahresende festgestellten Verlustvortrag oder um einen laufenden unterjährigen Verlust bis zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilsübergangs handeln.

Die Verschonungsregelung lässt eine Verlustnutzung dennoch zu, soweit die Verluste

- bei einem schädlichen Anteilsübergang von mehr als 25 % bis einschl. 50 % die anteiligen stillen Reserven,
- bei einem schädlichen Anteilserwerb von mehr als 50 % die gesamten stillen Reserven

des im Inland steuerpflichtigen Betriebsvermögens nicht überschreiten. Die bisherige Beschränkung auf das inländische steuerpflichtige Betriebsvermögen wurde im Entwurf des JStG 2010 aufgegeben (BR-Drucks. 318/10 v. 9.7.2010, S. 57). Es wird nicht – wie bei der Sanierungs- oder Konzernklausel – ein grds. schädlicher Anteilsübergang privilegiert, sondern es wird der Umfang der untergehenden Verluste auf den die stillen Reserven übersteigenden Betrag beschränkt.

Der Vorgang darf nicht durch die Konzernklausel in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG privilegiert sein; sonst liegt kein Fall einer Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG vor.

Nicht eindeutig ist das Verhältnis der Verschonungsregelung zur Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG. Sistermann/Brinkmann (DStR 2009, 2633, 2635) schlagen vor, die Sanierungsklausel erst nach Verbrauch der stillen Reserven i. R. der Verschonungsregelung anzuwenden, da sich § 8c Abs. 1a KStG auf „Beteiligungserwerbe i.S. des Abs. 1“ bezieht und nicht auf „Beteiligungserwerbe i.S. des Abs. 1 Sätze 1 bis 3“ eingeschränkt wird.

Diese Auslegung ist m.E. nicht zwingend. In § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG ist geregelt, dass „für die Anwendung des Absatzes 1 ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung unbeachtlich“ ist. Genaugenommen finden sich die Vorschriften über den Beteiligungserwerb aber lediglich in den Sätzen 1 und 2. Führt ein darin genannter Beteiligungserwerb oder ein vergleichbarer Fall wegen Anwendung der Sanierungsklausel nicht zu einem Verlustuntergang, so bedarf es m.E. keiner Prüfung, ob evtl. die Verluste wenigstens in Höhe der stillen Reserven gerettet werden. Letztendlich liegt die Entscheidung bei der Körperschaft, ob sie die Sanierungsklausel, deren Tatbestand sie darlegen und beweisen muss, geltend macht (diese rettet ihr den gesamten Verlust und nicht nur den in Höhe der stillen Reserven) oder ob sie sich mit einem Verlustabzug in Höhe der stillen Reserven begnügt.

1.4.2.2 Umfang der stillen Reserven

In § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG-E werden die stillen Reserven definiert als „Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen positiven Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft“.

Die Bewertung der stillen Reserven ist durch Gegenüberstellung des auf den erworbenen Anteil entfallenden positiven steuerlichen Eigenkapitals der Körperschaft und dem gemeinen Wert der Anteile vorzunehmen. Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

- Bei einem Anteilsübergang von mehr als 25 % bis 50 % und dem daraus folgenden quotalen Verlustuntergang ist ein entsprechender Anteil des positiven steuerlichen Eigenkapitals der Körperschaft zu bewerten.
- Werden mehr als 50 % der Anteile übertragen und folgt daraus der vollständige Untergang der Verluste, so ist eine Bewertung des gesamten positiven Eigenkapitals, nicht nur der übertragenen Quote vorzunehmen

Als steuerliches Eigenkapital i. S. v. § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG gilt das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital. In Fällen, in denen der Anteilsübergang – was i. d. R. der Fall sein wird – während des laufenden Wirtschaftsjahrs stattfindet, kann das maßgebliche Eigenkapital durch eine Stichtagsbilanz oder in anderer wirtschaftlich begründeter Weise ermittelt werden.

Laut Gesetzesbegründung entspricht bei einem entgeltlichen Erwerb der gemeine Wert im Regelfall dem gezahlten Entgelt (BT-Drucks. 17/15 v. 9.11.2009, 19). Eine entsprechende Regelung findet sich § 11 Abs. 2 BewG, wonach der gemeine Wert vorrangig aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten ist.

In § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG i.d. Fassung durch das WBG werden die stillen Reserven definiert als „Unterschiedsbetrag zwischen dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital entfallenden gemeinen Wert der Anteile“. Aus Gründen der Vereinfachung sieht das Gesetz hier eine rechnerische Ermittlung der stillen Reserven vor, die das maßgebliche Eigenkapital der Verlust tragenden Körperschaft dem maßgeblichen gemeinen Wert der Anteile gegenüberstellt. Dadurch wird vermieden, dass in allen Fällen des Beteiligungserwerbs eine Unternehmensbewertung durchzuführen ist.

Dieses vereinfachte Verfahren führt aber nur in typischen Fällen zu zutreffenden Ergebnissen. In untypischen Fällen können sich rechnerisch auch „stille Reserven“ ergeben, obwohl eine Körperschaft betriebswirtschaftlich tatsächlich nicht über solche stillen Reserven in ihren Wirtschaftsgütern verfügt. Hier sind insbesondere die Fälle zu nennen, in denen die Körperschaft über negatives Eigenkapital verfügt und der gemeine Wert der Anteile darüber liegt, da der Erwerber bereit ist, für die Verlustvorträge zu bezahlen. Hier wird quasi über die Hintertür der ureigentliche Mantelkauf wieder zugelassen.

Beispiel (BR-Drucks. 318/10 S. 58):

Die Bilanz der Gesellschaft weist außer einem Nennkapital von 100 und einem Gesellschafterdarlehen von 500 keine weiteren Vermögensgegenstände aus. Die Gesellschaft verfügt über einen festgestellten Verlustvortrag. Die Anteile sowie die Darlehensforderung werden an einen Erwerber abgetreten.

Nach § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG i.d. Fassung durch das WBG ergeben sich hier stille Reserven in Höhe von 600 €, nämlich

gemeiner Wert der Anteile	0 €
./. steuerliches Eigenkapital	- 600 €
= stille Reserven	600 €

Im Entwurf des JStG 2010 macht der Bundesrat den Änderungsvorschlag, die Ermittlung der stillen Reserven auf das positive Eigenkapital zu beschränken

Diese Neuregelung soll der Verhinderung unerwünschter Verlustnutzungsfälle in oben dargestelltem Sinne dienen. Verlusttragende Gesellschaften mit einem negativen steuerlichen Eigenkapital, deren Anteile einen gemeinen Wert von oder nahe Null haben, enthalten keine betriebswirtschaftlich fundierten stillen Reserven. Stille Reserven sollen dementsprechend auch rechnerisch nicht entstehen können.

In obigem Beispiel ergäben sich aufgrund der Gesetzesänderung stille Reserven in Höhe von 0; der Verlustvortrag geht vollständig unter.

gemeiner Wert der Anteile	0 €
./. steuerliches Eigenkapital	0 €
= stille Reserven	0 €

Ein davon abweichender Vorschlag des BMF sieht vor, die Formulierung im bisherigen § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG beizubehalten und folgenden Satz 8 einzufügen, in dem geregelt ist, bei negativem Eigenkapital die Ermittlung der maßgeblichen stillen Reserven durch Gegenüberstellung des Eigenkapitals und des gemeinen Werts der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Körperschaft anstelle des gemeinen Werts der Anteile vorzunehmen. Dadurch werden nur die im Betriebsvermögen der Verlust tragenden Körperschaft betriebswirtschaftlich fundiert enthaltenen stillen Reserven berücksichtigt. Dabei wäre auch ein Geschäfts- oder Firmenwert miteinzubeziehen.

Zumindest bei konzerninternen Umstrukturierungen wird sich i. d. R. der Wert nicht aus einem Entgelt ableiten lassen. Hier muss für die Anwendung der Ausnahmeregelung ggf. eine Unternehmensbewertung vorgelegt werden. Eine bestimmte Bewertungsmethode ist hier nicht vorgeschrieben. Das seit dem 1.1.1993 auf Steuerbilanzwerten basierende Stuttgarter Verfahren ist für ertragsteuerliche Zwecke allerdings nicht anzuwenden. Für die Praxis wird empfohlen, den „Leitfaden für die Bewertung von (Anteilen an) Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke“ (Aktuell in der 4. Fassung, Stand Januar 2007; auf der Internetseite der OFD Münster abrufbar) der Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster heranzuziehen; dieser wird auch von der FinVerw. allgemein anerkannt.

Da nach dem Gesetzeswortlaut ein schädlicher Anteilseignerwechsel auch auf einer mittelbaren Ebene stattfinden kann und dieser entsprechend der durchgerechneten Beteiligungsquote zu einem Verlustuntergang auf einer untergeordneten Ebene führt (BMF v. 4.7.2008, a.a.O. Tz. 12), stellt sich die Frage, wie in diesen Fällen die stillen Reserven zu ermitteln sind. Die Gesetzesbegründung sagt hierzu, dass bei mehrstufiger Ermittlung der stillen Reserven die Summe der in den untergeordneten Unternehmen ermittelten stillen Reserven die im Kaufpreis bzw. Unternehmenswert der erworbenen Gesellschaft enthaltenen stillen Reserven nicht übersteigen darf (BT-Drucks. 17/15 v. 9.11.2009, 19). Dies bedeutet, dass der Umfang der Verschonung bei der Verlustgesellschaft nicht höher sein darf als die stillen Reserven der erworbenen Gesellschaft.

Meines Erachtens ist eine sachliche Begründung für eine solche Begrenzung nicht ersichtlich. Sie könnte dazu führen, dass die Verschonungsregelung gar nicht eingreift, wenn die erworbene Gesellschaft z.B. eine Holdinggesellschaft ist, die über keine im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven i. S. v. § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG verfügt. Wie sich auch der Verlustuntergang nach den Verhältnissen bei der Verlustgesellschaft richtet, sollte daher auch der Umfang der Verschonung nach den stillen Reserven der Verlustgesellschaft bemessen werden.

1.4.2.3 Beschränkung auf im Inland steuerverhaftetes Vermögen

Die Vorschrift in der Fassung des WBG beschränkte den Verlustabzug auf die im Falle einer Realisierung steuerpflichtigen stillen Reserven des Inlandsvermögens. Durch das JStG 2010 wird § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG-E dahingehend geändert, dass nunmehr die im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven zur Ermittlung der Höhe der Verschonung herangezogen werden dürfen. Durch die Änderung wird somit auch solches ausländisches Betriebsvermögen berücksichtigt, für das der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht. Dies ist insbesondere Betriebsvermögen aus Staaten, mit denen kein DBA besteht oder die Anrechnungsmethode vereinbart ist

Ausweislich der Gesetzesbegründung sind aber stille Reserven aus Beteiligungsbesitz grds. nicht zu berücksichtigen, da die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen gem. § 8b Abs. 2 KStG den steuerpflichtigen Gewinn nicht erhöhen. Diese stillen Reserven auszuschließen ist aber m.E. nicht sachgerecht, da sie zumindest auf der Ebene einer natürlichen Person als Anteilseigner wegen des Teileinkünfteverfahrens bzw. der Abgeltungssteuer der Versteuerung unterliegen.

Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gelten jedoch 5 % des Veräußerungsgewinns als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, somit besteht die Steuerbefreiung effektiv nur i. H. v. 95 %. Dies ist m.E. eine Rechtfertigung, die stillen Reserven auf Beteiligungsbesitz zumindest i. H. v. 5 % i. R. der Verschonungsregelung zu berücksichtigen.

Bei einer Kapitalgesellschaft ist der Anteilsbesitz aber dann voll steuerpflichtig, wenn ein Anwendungsfall von § 8b Abs. 7 oder 8 KStG vorliegt. Dasselbe gilt, wenn innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung eine Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils einbringungsgeborene Anteile oder die von einer Nichtkörperschaft in eine Kapitalgesellschaft eingebrachten Anteile veräußert werden und als Folge § 8b Abs. 4 KStG zur Anwendung kommt (für Einbringungsvorgänge bis 12.12.2006). In diesen Fällen müssen m.E. die stillen Reserven, da im Inland steuerverhaftet, voll berücksichtigt werden.

Ein weiteres Problem sind Organschaftsfälle, wenn Anteile an einer Organträger-Körperschaft mit vom Untergang bedrohten Verlusten übertragen werden. Auch hier könnte der Organträger die Anteile an der Organgesellschaft nach § 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG (zu 95 %) steuerfrei veräußern. Allerdings ist der Organträger gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.V.m § 302 AktG zur Übernahme der Verluste der Organgesellschaft verpflichtet mit der Folge, dass die von der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG betroffenen Verluste ggf. solche der Organgesellschaft sind. Gleichzeitig besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die stillen Reserven des Organträgers insbesondere bei Holdingstrukturen hauptsächlich oder ausschließlich im Anteilsbesitz an den Organgesellschaften liegen.

Meines Erachtens müssen auch die stillen Reserven der Organgesellschaft in die Bemessung miteinbezogen werden. Schon bei der Ermittlung der schädlichen Betriebsvermögenszuführung i. R. von § 8 Abs. 4 KStG ist nach Verwaltungsmeinung das Aktivvermögen der Organgesellschaft in vollem Umfang in die Ermittlung der Vergleichsgrößen I und II miteinzubeziehen, auch wenn der Organträger zu einem geringeren Teil als 100 % an der Organgesellschaft beteiligt ist, da auch in diesen Fällen dem Organträger Gewinn oder Verlust vollumfänglich zugerechnet werden (BMF v. 16.4.1999, BStBl I 1999, 455, Tz. 9 Satz 2). Hatte die Regelung damals den Zweck, eine Umgehung von § 8 Abs. 4 KStG durch Betriebsvermögenszuführungen bei der Organtochtergesellschaft zu verhindern, so muss zur Zweckerfüllung der Verschonungsregelung nunmehr Entsprechendes gelten, da diese ansonsten in Organschaftsfällen häufig ins Leere liefen.

1.4.2.4 Ausschluss einer rückwirkenden Erhöhung

Durch den angefügten Satz 8 wird erreicht, dass für die Ermittlung der stillen Reserven nur Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden, die zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs tatsächlich im Betriebsvermögen vorhanden waren. Die bilanzielle Zuordnung von Betriebsvermögen, die mit steuerlicher Rückwirkung vorgenommen werden, soll die Höhe der maßgeblichen stillen Reserven nicht beeinflussen.

Diese Regelung geht auf die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zurück und war im ursprünglichen Regierungsentwurf nicht vorgesehen (BT-Drucks. 17/147 v. 3.12.2009, 12). Erfasst werden hiervon insbesondere Umwandlungsvorgänge, die gem. § 2 Abs. 1 UmwStG mit steuerlicher Rückwirkung vorgenommen werden können. Hierdurch soll verhindert werden, dass durch rückwirkende Umwandlungsvorgänge stille Reserven zu einem Zeitpunkt vor dem schädlichen Anteilsübergang gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG in die Verlustgesellschaft gelangen.

Der Vorschrift beinhaltet denselben Missbrauchsgedanken wie der mit JStG 2009 eingefügte § 2 Abs. 4 UmwStG, wonach die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit Verlustvorträgen nur zulässig ist, wenn dem übertragenden Rechtsträger die Verlustnutzung auch ohne eine Rückwirkung möglich gewesen wäre. Hierdurch wird ein Unterlaufen der Verlustnutzungsbeschränkung durch rückwirkende Umwandlung verhindert. Dies könnte nämlich in der Form geschehen, dass die Verluste vor ihrem Untergang rückwirkend mit einem Übertragungsgewinn verrechnet werden, welcher ggf. durch eine rückwirkende Aufstockung generiert wird.

1.4.2.5 Umfang der Abzugsfähigkeit

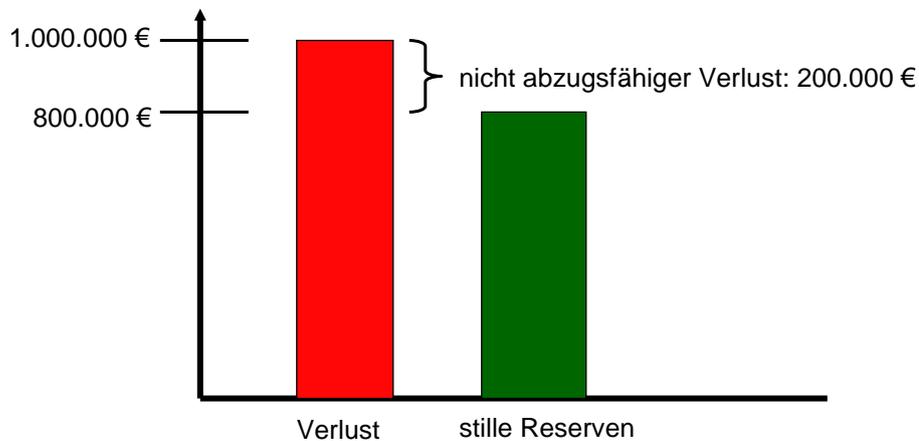
Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen vor, ist der Verlustabzug an die Höhe der stillen Reserven im inländischen Betriebsvermögen der Verlustgesellschaft geknüpft. Nur soweit stille Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Anteilsübergangs vorhanden sind, ist ein Verlustabzug möglich.

Handelt es sich um einen vollständigen Verlustuntergang gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs über 50 %, bleibt die Verlustabzugsmöglichkeit in Höhe der stillen Reserven, maximal in Höhe des festgestellten Verlustvortrags erhalten.

Beispiel 1:

Eine Verlustgesellschaft hat einen noch nicht genutzten Verlustvortrag i. H. v. 1 Mio. €; die stillen Reserven ihres inländischen Betriebsvermögens belaufen sich auf 800 000 €. Ein neuer Anteilseigner erwirbt im Jahr 01 90 % der Anteile.

Da sich der Erwerb durch den neuen Anteilseigner auf mehr als 50 % der Anteile an der Verlustgesellschaft beläuft, würde der gesamte Verlustvortrag gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG grds. vollständig untergehen. Liegen die Voraussetzungen von § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG vor, ist in Höhe der stillen Reserven im Zeitpunkt des Anteilsübergangs (d.h. 800 000 €) eine Verlustnutzung dennoch möglich; es gehen somit nur 200 000 € Verlustvortrag unter.



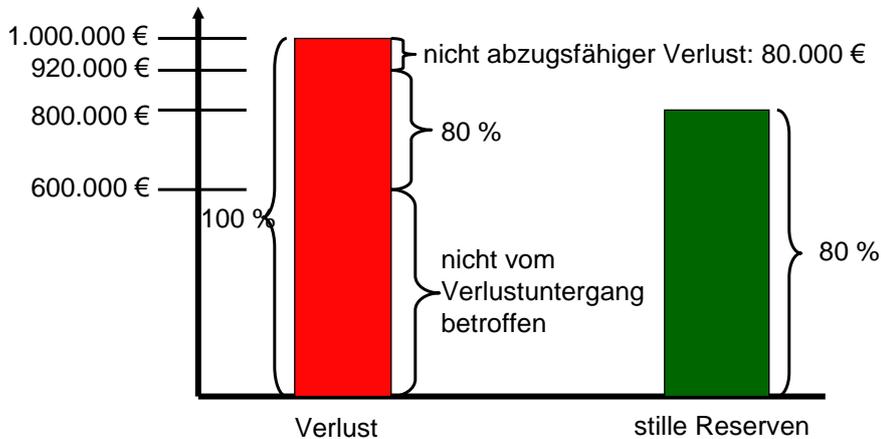
Ist der Verlustuntergang lediglich quotal, d.h., beträgt der schädliche Beteiligungserwerb mehr als 25 % und maximal 50 %, ist der gesamte Verlustvortrag zur Höhe der stillen Reserven ins Verhältnis zu setzen. Die dabei ermittelte Quote beschränkt den quotalen Verlustabzug.

Beispiel 2:

Ausgangsfall wie Beispiel 1. Der neue Anteilseigner erwirbt nur 40 % der Anteile.

Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gingen bei einem Anteilseignerwechsel i. H. v. 40 % lediglich 40 % des Verlustvortrags (= 400 000 €) unter; die restlichen 60 %, d.h. 600 000 €, wären auch bei bloßer Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG weiterhin nutzbar.

Da die Verlustgesellschaft jedoch über stille Reserven im Umfang von 80 % des gesamten Verlustvortrags von 1 Mio. € verfügt, können nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG auch 80 % des nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG untergehenden Verlusts (80 % von 400 000 € = 320 000 €) nach dem schädlichen Anteilserwerb weiterhin genutzt werden. Der Verlustvortrag bleibt somit i. H. v. 920 000 € (600 000 € + 320 000 €) erhalten; er geht lediglich i. H. v. 80 000 € unter.



1.4.2.6 Anwendungszeitpunkt

Nach § 34 Abs. 7b Satz 2 KStG ist die Verschonungsregelung erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden. Laut Gesetzesbegründung sollen durch die Neuregelung alle Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2009 erfasst werden, die dazu führen, dass eine der Grenzen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG überschritten wird (BT-Drucks. 17/15 v. 9.11.2009, 19).

2. Die Neuregelung des § 10a Satz 10 GewStG

Bei Körperschaften sind die Regelungen des § 8c KStG für die GewSt entsprechend anzuwenden. Nach Ergänzung des § 10a Satz 10 GewStG im JStG 2008 gilt dies auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser Fehlbetrag

- einer Kapitalgesellschaft unmittelbar zuzurechnen ist
oder
- einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, an der wiederum eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist (mehrstöckige Personengesellschaften)

Nach der Begründung des Finanzausschusses (BT-Drs. 16/11108) für die erst im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens eingefügte Neuregelung sollen damit Gestaltungen unterbunden werden, die darauf zielen, durch Einschaltung von Personengesellschaften die Wirkungen des § 8c KStG bei der GewSt zu umgehen. Insbesondere soll verhindert werden, dass die Ausgliederung von Verlustbetrieben von einer Kapitalgesellschaft auf eine Tochter-Personengesellschaft vor einem nach § 8c KStG schädlichen Gesellschafterwechsel dazu genutzt werden kann, den Verlustvortrag gewerbsteuerlich doch zu erhalten. Nach der Ausgliederung würde der gewerbsteuerliche Verlustvortrag der Personengesellschaft ohne die Neuregelung nur dann wegfallen, wenn sich der (unmittelbare) Gesellschafterbestand der Personengesellschaft selbst ändert. § 8c KStG soll deshalb auch auf den gewerbsteuerlichen

Verlustvortrag einer Personengesellschaft anwendbar sein, an der unmittelbar oder mittelbar Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

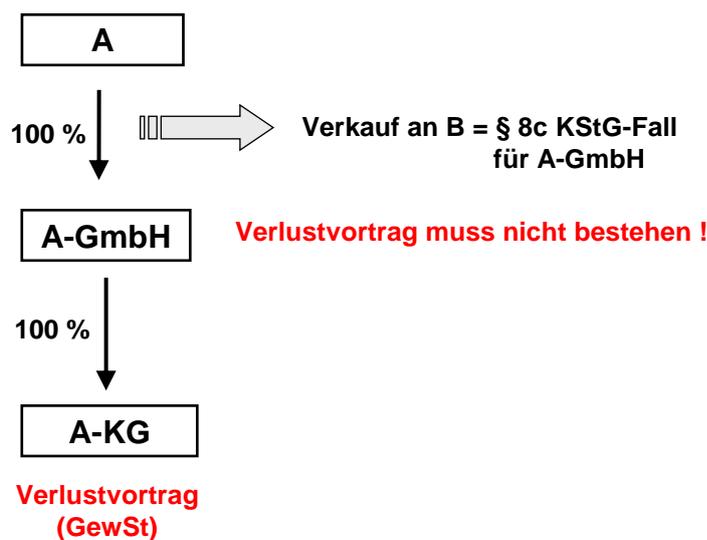
Die Frage, ob und in welchem Umfang § 8c KStG Anwendung findet, entscheidet sich dabei zunächst allein nach den Verhältnissen auf der Ebene der Körperschaft. Liegt hier ein Fall von § 8c KStG vor, wirkt die Verlustabzugsbeschränkung ausgehend von der Körperschaft unter Berücksichtigung der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in der Beteiligungskette nach unten fort. (R 10a.1 Abs. 3 Sätze 5, 6 GewStR).

Grundfall zu § 10a Satz 10 2. Halbsatz GewStG

A ist Alleingeschafter der A-GmbH. Die A-GmbH ist wiederum alleinige Kommanditistin der A-GmbH & Co. KG (nachfolgend: A-KG). Die Komplementärin (V-GmbH) ist nicht vermögensmäßig an der A-KG beteiligt.

Sowohl die A-GmbH als auch die A-KG verfügen zum 31.12.2008 über Verlustvorträge (die A-GmbH bei der KSt, die A-KG bei der GewSt).

A veräußerte im Jahr 2009 die Anteile an der A-GmbH an B. Ein Sanierungsfall i.S. von § 8c Abs. 1a KStG liegt nicht vor.



Lösung ohne § 10a Satz 10 GewStG n.F.:

Durch die Anteilsübertragung im Jahr 2009 wäre zwar der Verlustvortrag der A-GmbH in vollem Umfang verloren (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG). Dies würde – soweit vorhanden – auch für einen gewerbsteuerlichen Verlustvortrag der A-GmbH gelten (§ 10a Satz 10 1. Halbsatz GewStG).

Der gewerbsteuerliche Verlustvortrag der A-KG bliebe jedoch erhalten, da der unmittelbare Mitunternehmer der A-KG (= A-GmbH) nicht gewechselt hat.

Lösung mit § 10a Satz 10 GewStG n.F.:

An der Behandlung der A-GmbH ändert sich gegenüber der bisherigen Lösung nichts (Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG sowohl für KSt als auch für GewSt).

Nach § 10a Satz 10 2. Halbsatz GewStG schlägt die Anteilsübertragung bei der A-GmbH nun aber auch auf den gewerbsteuerlichen **Verlustvortrag der A-KG** durch. Beim (gewerbsteuerlichen)

Verlustvortrag der A-KG handelt es sich um den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, der einer Körperschaft unmittelbar zuzurechnen ist.

Auch dieser Verlustvortrag ist nun vollständig verloren.

Die Neuregelung gilt erstmals für **schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 28.11.2008**, deren sämtliche Erwerbe und gleichgestellte Rechtsakte nach dem 28.11.2008 stattfinden (§ 36 Abs. 9 Satz 10 GewStG).

Merke:

Findet bei einer Kapitalgesellschaft, die eine verlustträchtige Beteiligung an einer Personengesellschaft hält, ein Anteilswerb i.S. von § 8c KStG statt, ist ein möglicher Verlustuntergang bei der Personengesellschaft zu prüfen. **Entscheidend ist der tatbestandsmäßige Anteilswerb**, nicht erforderlich ist, dass die Körperschaft selbst über einen Verlustvortrag verfügt.

11. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil D

Workshop 1
„Praxis der Umstrukturierung“

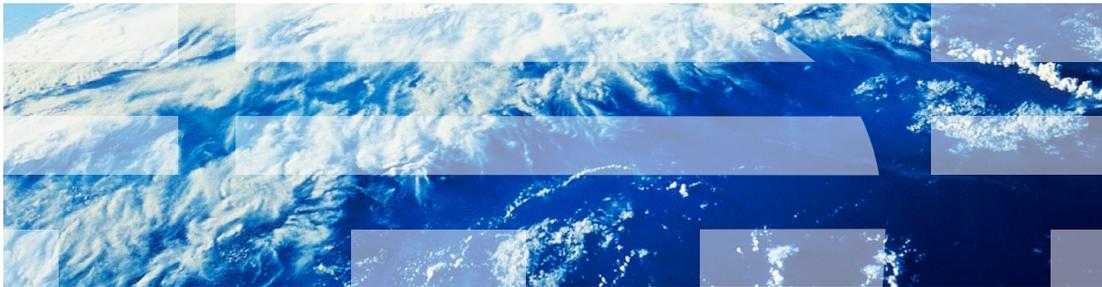
von

Dr. Holger Richter
Leiter Steuern - IBM Deutschland

StB Prof. Dr. Dietmar Strube
FH Worms

Umwandlungssteuerrecht in der Akquisitionspraxis

Dr. Holger Richter
Leiter Steuern – IBM Deutschland



© 2010 IBM Corporation

Umwandlungssteuerrecht in der Akquisitionspraxis

Strategische Bedeutung von Akquisitionen

In the news:

SPSS

Lombardi
Netezza

▪ Betriebswirtschaftliche Notwendigkeit für Akquisitionen

- Beschleunigung des eigenen Wachstums
- Nutzung von Synergieeffekte
- Erschließung von Märkten
- ...

▪ Problembereiche:

- Post-Merger-Integration
- Vermeidung steuerlicher Risiken
 - Verlustvortrag
 - Zinsvortrag
 - EBITDA-Vortrag
 - ...

FAZ.NET:

IBM wagt weiteren Milliardenkauf

...
Netezza stellt Systeme her, die es erlauben, große Mengen von Daten zu analysieren und auszuwerten. Nach Angaben von IBM können die aus Hardware und Software bestehenden Netezza-Systeme komplexe Datenanalysen zehn- bis hundertmal so schnell durchführen wie traditionelle Methoden. IBM arbeitet als strategischer Partner mit Netezza zusammen.

...
Das Unternehmen hat nach eigener Aussage in den vergangenen vier Jahren 23 Akquisitionen auf diesem Gebiet unternommen und dafür 12 Milliarden Dollar ausgegeben. IBM zahlte zum Beispiel im vergangenen Jahr 1,2 Milliarden Dollar für das auf Statistik- und Analysesoftware spezialisierte Unternehmen SPSS

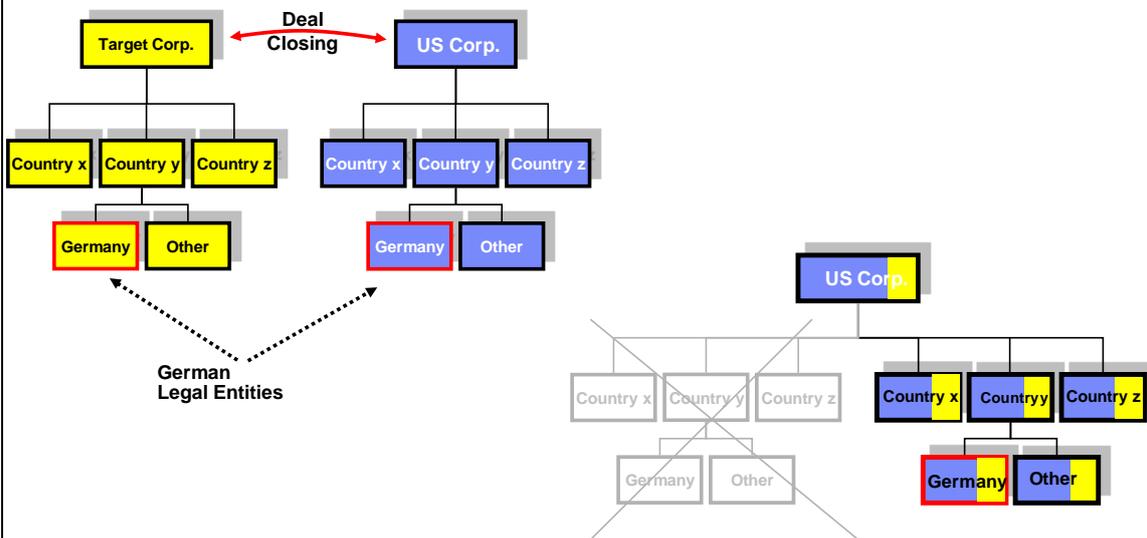
2

© 2010 IBM Corporation

Umwandlungssteuerrecht in der Akquisitionspraxis



Beispiel: Struktur vor und nach Akquisition



- 1. Integration unter lokale Gesellschaften
- 2. Verschmelzung auf lokale Gesellschaften

3

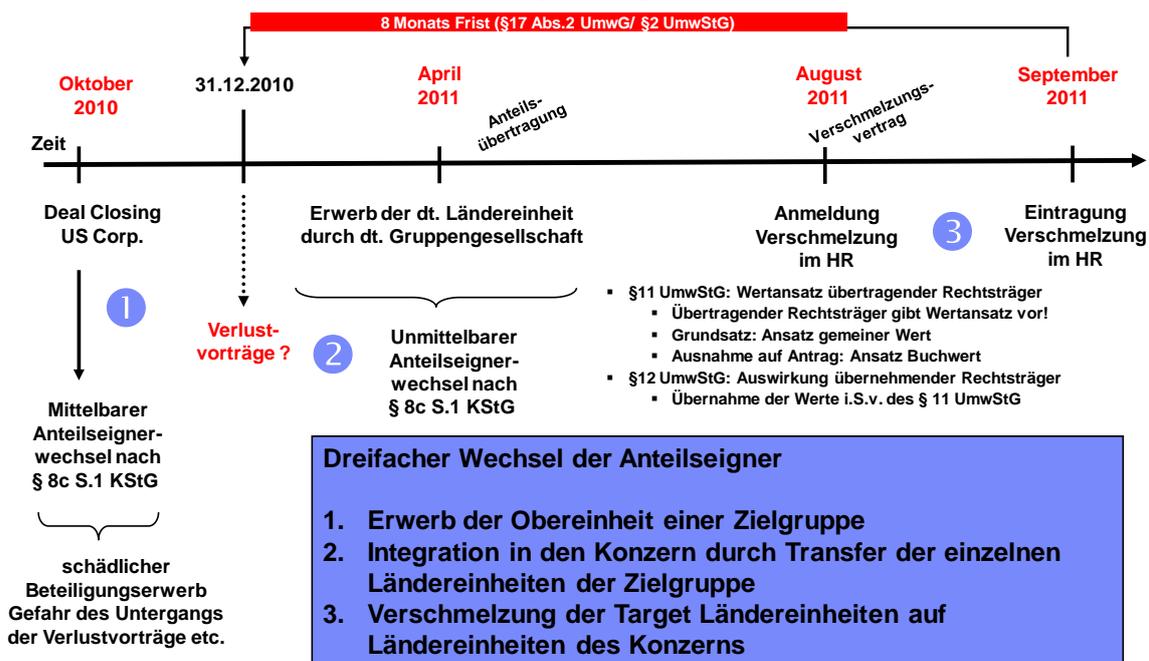
© 2010 IBM Corporation

Umwandlungssteuerrecht in der Akquisitionspraxis



Beispiel für den Akquisitionsablauf

Rückwirkende Verschmelzung
Verschmelzungsstichtag 01.01.2011



4

© 2010 IBM Corporation

Steuerliche Konsequenzen der Akquisitionsstruktur für dt. Ländereinheit

- Bei Erwerb der Obereinheit einer Zielgruppe
 - Gefährdung des Verlustvortrags?
 - Gefährdung des Zinsvortrags?
 - Gefährdung des EBITDA-Vortrag?
 - Bei Integration
 - Gefährdung des Verlustvortrags?
 - Gefährdung des Zinsvortrags?
 - Gefährdung des EBITDA-Vortrag?
 - Bei Verschmelzung
 - Eliminierung des Verlustvortrags
 - Eliminierung des Zinsvortrags
 - Eliminierung des EBITDA-Vortrag
- Mittelbarer Erwerb von 100% der Anteile durch US Corp führt zur Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG
 - Ausnahme in § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG lässt einen Verlustvortrag in Höhe der stillen Reserven der deutschen Tochtergesellschaft bestehen (soweit im Inland steuerpflichtig)
 - Ist der Verlustvortrag von den stillen Reserven abgedeckt, so bleibt ein Zinsvortrag nur in Höhe darüber hinausgehender stiller Reserven erhalten, § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG
 - Der EBITDA-Vortrag sollte erhalten bleiben (nicht von § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG erfasst)
 - Konzernklausel in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG greift.
 - Beachtung der „Streubesitzfalle“
 - § 12 Abs. 2 Satz 2 i.V.m § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG: Verrechenbare Verluste / verbleibende Verlustvorträge, vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag und ein EBITDA-Vortrag gehen nicht über.

5

§ 8c KStG – Neuerung durch das JStG 2010 (Fassung des BT-Beschlusses)

Satz 6 wird wie folgt gefasst:

„Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 und Satz 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen **im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens** der Körperschaft nicht übersteigt.“

Nach Satz 7 wird folgender Satz eingefügt:

„Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden **gemeinen Wert des Betriebsvermögens** der Körperschaft.“

▪ Änderungen:

- Durch das JStG 2010 würden auch stille Reserven im Ausland berücksichtigt werden, soweit diese in Deutschland steuerpflichtig sind.
- Die Ermittlung der Stillen Reserven geht nicht mehr vom gemeinen Wert der Anteile als Vergleichsgröße aus, sondern vom gemeinen Wert des Betriebsvermögens, **wenn das EK negativ ist:**

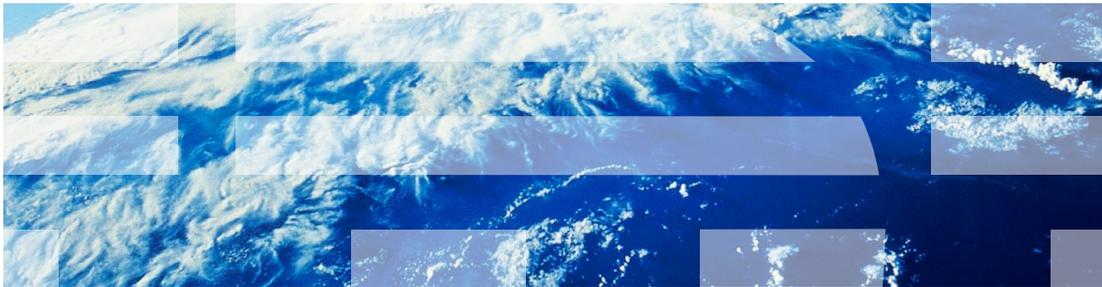
	alt	neu
Gemeiner Wert der <u>Anteile</u> an KapG	1000	
Gemeiner Wert des <u>Betriebsvermögens</u> der KapG		500
In der StB ausgewiesenes EK der KapG	-500	-500
Stille Reserven	1500	1000

6

© 2010 IBM Corporation



Ende



© 2010 IBM Corporation

Angaben zur T-GmbH:

Die T-GmbH wurde am 01.10.1995 im Wege der Bargründung errichtet und hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland. Als Wirtschaftsjahr wurde das Kalenderjahr festgelegt. Die Vermögenslage der T-GmbH stellt sich zum 31.12.2009 wie folgt dar:

Aktiva	T-GmbH zum 31.12.2009		Passiva	
	BW	gW		BW
Firmenwert	0 €	100.000 €	Stammkapital	50.000 €
Anlageverm.	100.000 €	100.000 €	Verlustvortrag	./ 100.000 €
Umlaufverm.	100.000 €	100.000 €	Jahresergebnis	20.000 €
			Verbindlichkeit M-GmbH	40.000 €
			Sonstige Passiva	190.000 €
	<u>200.000 €</u>	<u>300.000 €</u>		<u>200.000 €</u>
	=====	=====		=====

Auf den handelsrechtlichen Ausweis „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ wird verzichtet.

Für den VZ 2009 hat sich bei der T-GmbH ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 20.000 € ergeben. Steuervorauszahlungen wurden nicht geleistet.

Bei der T-GmbH hatte sich im Jahr 2006 ein Jahresfehlbetrag von 300.000 € ergeben, der sich bis zum 31.12.2009 zu einem steuerlichen Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 100.000 € reduziert hat. Der vortragsfähige Gewerbeverlustr i. S. d. § 10a GewStG beträgt ebenfalls 100.000 €.

Zum 31.12.2009 ergaben sich für die T-GmbH folgende Bestände:

Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)	0 €
Sonderausweis (§ 28 KStG)	20.000 €

Die nachfolgenden Positionen sind im Umlaufvermögen bzw. sonstige Passiva enthalten.

Anspruch KöSt-Guthaben (§ 37 Abs. 5 KStG)	12.000 €
Verpflichtung KöSt-Erhöhung (§ 38 Abs. 5 und 6 KStG)	9.000 €

Für die Gesellschafter der T-GmbH ergeben sich folgende Daten:

	Nenn- betrag	in %	AK	Buch- wert	Gemeiner Wert
M – GmbH	30.000 €	60 %	15.000 €	15.000 €	42.000 €
Z - GmbH	20.000 €	40 %	50.000 €	20.000 €	28.000 €

Angaben zur M-GmbH:

Unmittelbar vor der Verschmelzung zum 31.12.2009 ergibt sich für die M-GmbH folgende Steuerbilanz:

Aktiva	M-GmbH zum 31.12.2009 vor Verschmelzung		Passiva
T-GmbH (60 %)	15.000 €	Stammkapital	95.000 €
Forderung T-GmbH	10.000 €	Gewinnvortrag	135.000 €
Sonstige Aktiva	775.000 €	Jahresergebnis	30.000 €
		Sonstige Passiva	540.000 €
	800.000 €		800.000 €
	=====		=====

Die M-GmbH hat eine Darlehensforderung gegenüber der T-GmbH im Nennwert von 40.000 €. Aufgrund bestehender Rangrücktrittsvereinbarungen hat sie im Wj. 2000 bei der Forderung eine steuerwirksame Teilwertabschreibung i. H. v. 30.000 € vorgenommen.

Steuerfreie Erträge oder nicht abziehbare Aufwendungen sind im Jahresergebnis nicht berücksichtigt. Der GewSt-Hebesatz beträgt 400 %. Hinzurechnungen oder Kürzungen gem. §§ 8, 9 GewStG sind nicht zu berücksichtigen. Steuervorauszahlungen wurden nicht geleistet.

Zum 31.12.2009 haben sich für die M-GmbH vor der Umwandlung folgende Bestände ergeben:

Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)	30.000 €
Sonderausweis (§ 28 KStG)	0 €

Das Stammkapital der M-GmbH beträgt vor der Verschmelzung 95 000 € und wird ausschließlich von B gehalten. I. R. d. Verschmelzung wird eine zutreffende (siehe oben) Kapitalerhöhung von 5.000 € durchgeführt. Die dabei ausgegebenen neuen Anteile entfallen ausschließlich auf die Z-GmbH.

Aufgabenstellung

1. Erstellen Sie die steuerliche Übertragungsbilanz der T-GmbH zum 31.12.2009 und ermitteln Sie den Übertragungsgewinn! Gehen Sie davon aus, dass die T-GmbH keinen Gewinn ausweisen will. Alle Gesellschafter wünschen möglichst hohe Abschreibungen bzw. geringste Gewinne.
2. Ermitteln Sie für die T – GmbH und die M – GmbH
 - die GewSt-Messbeträge,
 - die GewSt,
 - eventuell zu bildende GewSt-Rückstellungen
 - sowie die vortragsfähigen Gewerbeverluste i. S. d. § 10 a GewStG
3. Ermitteln Sie für die T-GmbH und die M-GmbH
 - die zu versteuernden Einkommen,
 - die KSt 2009,
 - eventuell zu bildende KSt - Rückstellungen
 - und den/die festzustellenden verbleibenden Verlustabzüge i. S. d. § 10d EStG zum 31.12.2009!
4. Ermitteln Sie für die T – GmbH und die M – GmbH die festzustellenden Endbestände
 - der steuerlichen Einlagekonten i. S. d. § 27 KStG,
 - der Sonderausweise i. S. d. § 28 KStG,
 - die KSt - Guthaben i. S. d. § 27 KStG
 - und die Teilbeträge i. S. d. §§ 37 und 38 KStG
5. Stellen Sie die Auswirkungen bei der Z-GmbH dar
6. Auf umwandlungsrechtliche und einleitende umwandlungssteuerrechtliche Fragen (§§ 1 und 2 UmwStG) ist nicht einzugehen.

Lösung

T-GmbH:

1. Steuerliche Übertragungsbilanz zum 31.12.2009

In der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft sind grundsätzlich die **gemeinen Werte** der übertragenden Wirtschaftsgüter anzusetzen; § 11 Abs. 1 UmwStG. Abweichend kann auf **Antrag** der **Buchwert** gem. § 11 Abs. 2 UmwStG unter drei Voraussetzungen angesetzt werden, soweit:

- *sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen **und***
- *das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird **und***
- *eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.*

Die Voraussetzungen für den Buchwertansatz liegen hier vor, weil eine Besteuerung der stillen Reserven bei der unbeschränkt steuerpflichtigen M-GmbH sichergestellt ist, das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird **und** eine Gegenleistung ausschließlich in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht.

Fraglich ist aber, ob der Buchwert aufgrund der Verlustvorträge und der Verschmelzung beibehalten werden sollte. Weil die T-GmbH keinen Gewinn ausweisen will, ist eine Aufstockung in Höhe des Verlustvortrages abzüglich des Jahresergebnisses erfolgsneutral möglich; für die Gesellschafter entsteht Abschreibungspotential. Da im Anlagevermögen und Umlaufvermögen keine stillen Reserven vorhanden sind, ist der Firmenwert um 80.000 € aufzustocken.

Buchung: Firmenwert an Ertrag 80.000 €

Dadurch verändert sich das Eigenkapital auf 50.000 €:

Stammkapital	50.000 €
Verlustvortrag	-100.000 €
Jahresergebnis	+ 20.000 €
Aufstockung gem. § 11 UmwStG	<u>+ 80.000 €</u>
	<u>50.000 €</u>

Die steuerliche Übertragungsbilanz stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	T-GmbH zum 31.12.2009		Passiva	
	BW	gW		BW
Firmenwert	80.000 €	100.000 €	Stammkapital	50.000 €
Anlageverm.	100.000 €	100.000 €	Verlustvortrag	0 €
Umlaufverm.	100.000 €	100.000 €	Jahresergebnis	0 €
			Verbindlichkeit M-GmbH	40.000 €
			Sonstige Passiva	190.000 €
	<u>280.000 €</u>	<u>300.000 €</u>		<u>280.000 €</u>
	=====	=====		=====

GewSt-Messbetrag, GewSt 2009 und GewSt-Rückstellung der T-GmbH

Bei Ermittlung des Gewerbeertrags sind als Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 7 GewStG die nach einkommen- und körperschaftsteuerlichen Grundsätzen ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugrunde zu legen.

Vorläufiger Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)	20.000 €
Aufstockung gem. § 11 UmwStG	80.000 €
+ Hinzurechnungen i. S. d. § 8 GewStG	0 €
./. Kürzungen i. S. d. § 9 GewStG	./. 0 €
= Zwischensumme	100.000 €
./. Verlustabzug gem. § 10a S. 1 GewStG	./. 100.000 €
= Gewerbeertrag	0 €
GewSt-Messbetrag = 5 % von 0 € =	0 €
GewSt-Messbetrag (0 €) x Hebesatz der Gemeinde (400 %)	0 €

Eine GewSt-Rückstellung ist nicht zu bilden!

Gewerbeverlust i. S. d. § 10a GewStG

Der festgestellte Gewerbeverlust des Vorjahres i. S. d. § 10a GewStG i. H. v. 100.000 € hat sich im Erhebungszeitraum 2009 um das Jahresergebnis i. H. v. 20.000 € und um den Aufstockungsbetrag von 80.000 € auf 0 € verringert. Gem. § 19 Abs. 2, § 12 Abs. 3 und § 4 Abs. 2 UmwStG würde ein gewerbesteuerlicher Verlust i. S. d. § 10a GewStG nicht auf die M-GmbH übergehen und mit der Umwandlung untergehen.

Zu versteuerndes Einkommen und KSt / KSt-Rückstellung

Jahresergebnis	20.000 €
Aufstockungsbetrag § 11 UmwStG	80.000 €
./. GewSt	0 €
./. Verlustvortrag	<u>/. 100.000 €</u>
= zu versteuerndes Einkommen	0 €

Eine KSt-Rückstellung ist nicht zu bilden.

Verbleibender Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG

Der festgestellte Verlustabzug des Vorjahres i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 100.000 € hat sich im VZ 2009 um das Jahresergebnis von 20.000 € und den Aufstockungsbetrag gem. § 11 UmwStG von 80.000 € auf 0 € reduziert.

Gem. § 12 Abs. 3 und § 4 Abs. 2 UmwStG würde ein körperschaftsteuerlicher Verlust nicht auf die M-GmbH übergehen und mit der Umwandlung untergehen.

Steuerliches Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG/Sonderausweis i. S. d. § 28 KStG

Gem. § 29 Abs. 1 i. V. m. § 28 Abs. 2 KStG findet eine fiktive Herabsetzung des Nennkapitals statt, so dass der Sonderausweis gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 UmwStG aufgelöst wird. Der übersteigende Betrag wird dem steuerlichen Einlagekonto hinzugerechnet.

In § 29 Abs. 2 S. 2 KStG ist eine Ausnahme von der Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos für die Fälle der Verschmelzung der Tochter- auf die Muttergesellschaft vorgesehen. Danach unterbleibt eine Hinzurechnung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos im Verhältnis des Anteils der übernehmenden M-GmbH an der übertragenden T-GmbH (hier 60%).

Das Nennkapital, das steuerliche Einlagekonto und der Sonderausweis der T-GmbH entwickeln sich wie folgt:

	Vorspalte	Nenn- kapital	Einlage- konto	Sonder- ausweis
Bestand vor der Verschmelzung		50.000 €	0 €	20.000 €
Fiktive Kapitalherabsetzung	50.000 €	-50.000 €		
Verringerung des Sonderausweises	./20.000€			./20.000€
verbleibt Zugang zum steuerlichen Einlagekonto	30.000 €		+ 30.000 €	
Bestände am steuerlichen Übertragungstichtag		0 €	30.000 €	0 €
Hinweis: Keine Hinzurechnung bei der M- GmbH i. H. v. 60 % von 30 000 €			./ 18.000 €	
Hinweis: Hinzurechnung zum Einlagekonto der M-GmbH i. H. v. 40 % von 30 000 €			./ 12.000 €	
Feststellung	-	-	0 €	0 €

KSt-Guthaben i. S. d. § 37 KStG / unbelasteter Teilbetrag i. S. d. § 38 KStG

Bei der Verschmelzung geht der Auszahlungsanspruch des ehemaligen KöSt - Guthaben i. S. d. § 37 KStG bzw. die KöSt - Erhöhung des unbelasteten Teilbetrags i. S. d. § 38 KStG am steuerlichen Übertragungstichtag auf die M-GmbH wie ein sonstiges Wirtschaftsgut bzw. Verbindlichkeit im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge über⁶³.

M-GmbH:

Buchung der Vermögensübernahme / Übernahmegewinn

Die auf die übernehmende M-GmbH i. R. d. Verschmelzung übergegangenen Wirtschaftsgüter sind gem. § 12 Abs. 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 UmwStG mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden T-GmbH enthaltenen Wert zu übernehmen. Der Buchungssatz stellt sich deshalb wie folgt dar:

AV und UV 200.000 €

⁶³ Vgl. Van Lishaut, Anhang 2, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz.

Firmenwert	80.000 €	
	an	
	Verbindlichkeit M-GmbH	40.000 €
	Verschiedene Passiva	190.000 €
	Beteiligung T-GmbH (60%)	15.000 €
	Übernahmegewinn (s. u.)	15.000 €
	Stammkapital	5.000 €
	Kapitalrücklage (s. u.)	15.000 €

Die Werte des übergegangenen Vermögens ergeben sich wie folgt:

AV und UV	200.000 €
Firmenwert	80.000 €
Verbindlichkeit M-GmbH	- 40.000 €
Verschiedene Passiva	<u>- 190.000 €</u>
Wert des übergegangenen Vermögens	50.000 €

Der Wert des übergegangenen Vermögens entfällt zu 60 % auf die M-GmbH und zu 40 % auf die Z-GmbH.

M-GmbH:

Wert des übergegangenen Vermögens	50.000 €
Beteiligung in %	60 %

Anteiliges Vermögen	30.000 €
./. Buchwert des Anteils	<u>-15.000 €</u>
Übernahmegewinn	15.000 €

Z-GmbH:

Wert des übergegangenen Vermögens	50.000 €
Beteiligung in %	40 %

Anteiliges Vermögen	20.000 €
./. Kapitalerhöhung	<u>-5.000 €</u>
Kapitalrücklage	15.000 €

Die Übernahmebilanz der M – GmbH ergibt sich wie folgt:

Aktiva	M-GmbH zum 31.12.2009 nach Verschmelzung	Passiva	
T-GmbH (60%)	0 €	Stammkapital (95+5)	100.000 €
Forderung T-GmbH	10.000 €	Gewinnvortrag	135.000 €
Sonstige Aktiva	775.000 €	Jahresergebnis	30.000 €
AV der T-GmbH	100.000 €	Übernahmeergebnis	15.000 €
UV der T-GmbH	100.000 €	Kapitalrücklage	15.000 €
Firmenwert	80.000 €	Sonstige Passiva	540.000 €
		Verbl. T-GmbH	190.000 €
		Verbl. M-GmbH	40.000 €
		(Bilanz der T-GmbH)	
	<u>1.065.000 €</u>		<u>1.065.000 €</u>
	=====		=====

Das innerbilanzielle Übernahmeergebnis in Höhe von 15.000 € bleibt gem. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG außer Ansatz (**außerbilanziell**). Der Gewinn entspricht einer Veräußerung, so dass gem. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i. V. m. § 8b Abs. 2 und 3 KStG 5% von 15.000 € = 750 € als n. a. BA **außerbilanziell** hinzugerechnet werden müssen.

Übernahmefolgegewinn

I. R. d. Verschmelzung geht auch die Verbindlichkeit der T-GmbH gegenüber der M-GmbH auf die M-GmbH über. Durch die (anschließende) Vereinigung von Forderung und Verbindlichkeit in der M-GmbH kommt es zum Erlöschen von Forderung und Verbindlichkeit (sog. Konfusion).

Da der Verbindlichkeit i. H. v. 40.000 € nur noch eine bilanzierte Forderung i. H. v. 10.000 € gegenübersteht, ergibt sich i. H. d. Saldos von 30.000 € ein außerordentlicher Ertrag, der nicht dem steuerfreien Übernahmeergebnis i. S. d. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG zuzuordnen ist, sondern als **Übernahmefolgegewinn** bezeichnet wird; vgl. Tz. 06.01 – 06.02 i. V. m. Tz.04.09. **Dieser Übernahmefolgegewinn entsteht ebenfalls zum 31.12.2009.**

Für diesen Übernahmefolgegewinn kann die M-GmbH gem. § 12 Abs. 4 i. V. m. § 6 Abs. 1 UmwStG eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden, **allerdings nur in dem Verhältnis**, wie sie vor der Umwandlung an der T-GmbH beteiligt war (= 60 % von 30.000 € = 18.000 €). Die Rücklage ist in den auf ihre Bildung folgenden drei Wj. mit mindestens je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen.

Die restlichen 12.000 € sind in dem Wirtschaftsjahr der M-GmbH, in das der steuerliche Übertragungsstichtag fällt (= Wj. 2009), ungemildert der Besteuerung zu unterwerfen.

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Jahresergebnis vor Verschmelzung	30.000 €
+ Übernahmegewinn (innerbilanziell)	+ 15.000 €
./. Neutralisierung Übernahmegewinn (außerbilanziell)	./. 15.000 €
+ 5% von 15.000 € gem. § 8b KStG (außerbilanziell)	+ 750 €
+ Ertrag aus der Konfusion	+ 30.000 €
./. Zuführung zur Rücklage gem. § 12 und 6 Abs. 1 UmwStG	./. 18.000 €
= zu versteuernden Einkommen nach Verschmelzung	42.750 €
 KöSt = 15% von 42.750 € =	 6.412,50 €

Steuerliches Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG/Sonderausweis i. S. d. § 28 KStG

Gem. § 29 Abs. 2 S. 1 KStG ist der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der T-GmbH zum steuerlichen Übertragungstichtag (31.12.2009) dem steuerlichen Einlagekonto der übernehmenden M-GmbH hinzuzurechnen. In § 29 Abs. 2 S. 2 KStG ist eine Ausnahme der Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos für die Fälle der Verschmelzung der Tochter- auf die Muttergesellschaft vorgesehen. Danach unterbleibt eine Hinzurechnung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos im Verhältnis des Anteils der übernehmenden M-GmbH an der übertragenden T-GmbH (hier 60% von 30.000 € = 18.000 €).

Aufgrund der Kapitalerhöhung von 5.000 € und des Aufgeldes für die Z-GmbH wird dem Einlagekonto ein Betrag von 15.000 € zugeführt.

Das Nennkapital, das steuerliche Einlagekonto und der Sonderausweis der M-GmbH entwickeln sich wie folgt:

	Vorspalte	Nennkapital	Einlagekonto	Sonderausweis
Bestand vor der Verschmelzung		95.000 €	30.000 €	0 €
Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos der T-GmbH			+ 12.000 €	
Betrag der Kapitalerhöhung	5.000 €	5.000 €		
Verringerung des steuerlichen Einlagekontos	./. 5.000 €		./. 5.000 €	
Agio für Z-GmbH	15.000 €		15.000 €	0 €
Bestände nach der Verschmelzung		100.000 €	52.000 €	0 €

Z-GmbH:

Die Teilwertabschreibung der Z-GmbH führt nicht zu einer Hinzurechnung gem. § 12 Abs. 1 S. 2 UmwStG, da nicht auf die Z – GmbH verschmolzen wurde.

Da der gemeine Wert in Höhe von 28.000 € im Zeitpunkt des Tausches über dem Buchwert von 20.000 € liegt, liegen die Voraussetzungen für eine Wertaufholung i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG vor, so dass sich der BW der Anteile an der T-GmbH auf 28.000 € ändert.

Steuerpflichtiger Ertrag bei der Z-GmbH +8.000 €

Gesellschafterebene § 13 UmwStG

Auf der Ebene der Z-GmbH treten die neuen Anteile an der M-GmbH an die Stelle der Anteile an der untergehenden T-GmbH; d.h. aus ihrer 40 %-igen Beteiligung an der übertragenden T-GmbH wird eine 5 %-ige Beteiligung an der übernehmenden M-GmbH. Dieses würde nach den Regelungen in § 13 Abs. 1 UmwStG grundsätzlich dazu führen, dass die bisherige Beteiligung als zum gemeinen Wert der erhaltenen Gegenleistung veräußert gilt, was zur Aufdeckung eventuell vorhandener stiller Reserven in der Beteiligung führen würde.

Gem. § 13 Abs. 2 UmwStG wird bei Verschmelzungsvorgängen **auf Antrag** für steuerlich relevante Anteile auf die Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven verzichtet.

Die 40%-ige Beteiligung der Z-GmbH an der T-GmbH wird in dessen Betriebsvermögen jetzt mit 28.000 € ausgewiesen. Da der gemeine Wert im Zeitpunkt des Tausches bei der Z-GmbH jetzt dem geänderten Buchwert von 28.000 € entspricht und die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 UmwStG erfüllt werden, sollte die Z-GmbH einen Antrag auf Buchwertansatz stellen.

Gem. § 13 Abs. 2 UmwStG treten die neuen Anteile an der M-GmbH an die Stelle der übertragenden T-GmbH. Demnach ist die 40%-ige Beteiligung an der M-GmbH im Betriebsvermögen der Z-GmbH ebenfalls mit 28.000 € auszuweisen.

11. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil E

Workshop 2
„Praxis der Verlustnutzung und Finanzierung“

von

Dr. Bianca Lang (Verlustnutzung)

Regierungsdirektorin

- Referat für Körperschaftsteuer
und Internationales Steuerrecht -
OFD Karlsruhe

Prof. Dr. Jens Kollmar (Finanzierung)

RA/FAStR – Partner bei Schlatter
Rechtsanwälte Steuerberater Fachanwälte

Aktuelles zur Verlustnutzung – Fälle

1. FÄLLE KONZERNKLAUSEL	100
2. FÄLLE VERSCHONUNGSREGELUNG	104
3. FÄLLE ZU § 10A SATZ 10 GEWSTG	107

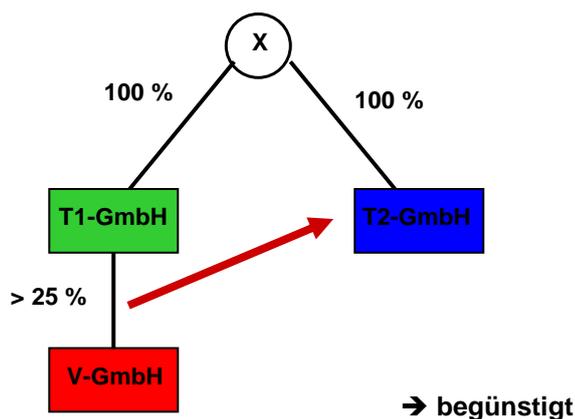
1. Fälle Konzernklausel

Fall 1

Zweifelhaft ist, inwieweit die Konzernklausel Anwendung findet, wenn eine natürliche Person als Konzernspitze selbst der übertragende Rechtsträger ist. Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist erforderlich, dass an dem übertragenden Rechtsträger eine (andere) Person zu 100 % beteiligt ist. Dann wäre es in diesen Fällen nicht möglich, den Tatbestand zu erfüllen, da an einer natürlichen Person keine Beteiligung bestehen kann.

Die natürliche Person X ist Alleingesellschafter sowohl der T1-GmbH als auch der T2-GmbH. Die T1-GmbH hält Anteile (mehr als 25 %) an der Verlust-GmbH.

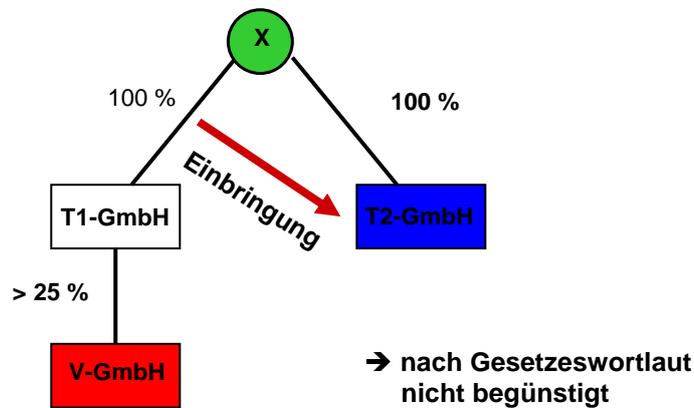
Die Anteile an der Verlust-GmbH werden auf die T2-GmbH übertragen.



Die Konzernklausel ist anwendbar und der Verlust der nachgeordneten Gesellschaft geht nicht unter, da X zu 100 % sowohl an der übertragenden Gesellschaft (= T1-GmbH) als auch an der übernehmenden Gesellschaft (= T2-GmbH) beteiligt ist.

Abwandlung 1

Die T1-GmbH wird auf die T2-GmbH durch Einbringung übertragen.

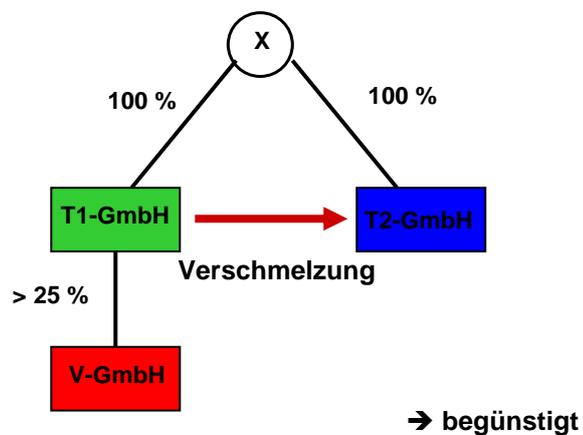


Hier findet die Konzernklausel nach ihrem Wortlaut keine Anwendung, da an dem übertragenden Rechtsträger X (= natürliche Person) keine Beteiligung bestehen kann.

Dieses Ergebnis entspricht zwar nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, die lediglich das Hinzukommen konzernfremder Gesellschafter sanktionieren will, aber deren Wortlaut. Eine Verwaltungsauffassung, die eine Abweichung vom Wortlaut zulässt, besteht derzeit (noch) nicht.

Abwandlung 2

Die T1-GmbH wird auf die T2-GmbH verschmolzen.

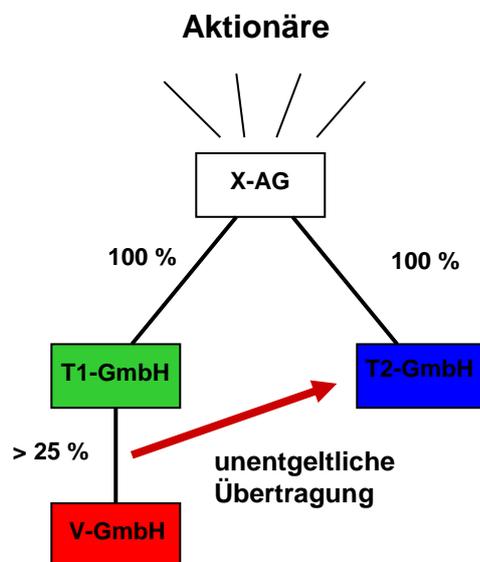


Bei einer Verschmelzung ist gem. § 11 Abs. 1 UmwStG die Gesellschaft, die verschmolzen wird, der übertragende Rechtsträger. Für die Frage der 100 %-igen Beteiligung einer Person kommt es somit auf die Beteiligungsverhältnisse an der untergehenden Gesellschaft an. An dieser ist X zu 100 % beteiligt, die Konzernklausel findet somit Anwendung.

Fall 2

Die X-AG, eine börsennotierte Gesellschaft, ist Alleingesellschafterin sowohl der T1-GmbH als auch der T2-GmbH. Die T1-GmbH hält Anteile (mehr als 25 %) an der Verlust-GmbH. Die Anteile an der Verlust-GmbH werden unentgeltlich auf die T2-GmbH übertragen. Darin liegt eine vGA der T1-GmbH an die X-AG und eine verdeckte Einlage der X-AG in die T2-GmbH.

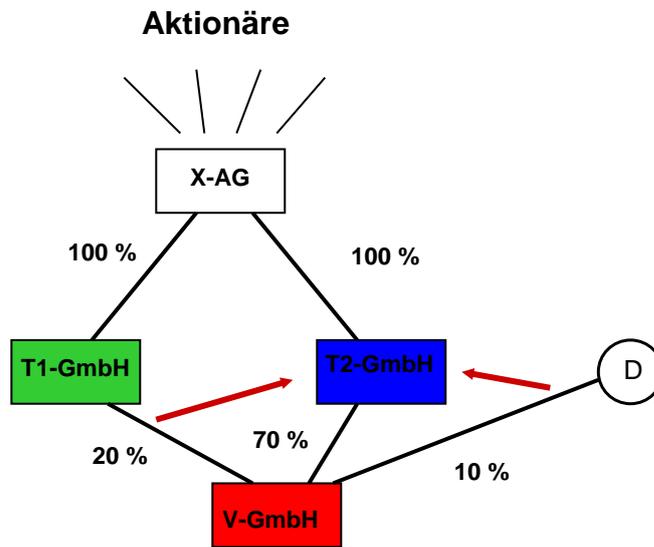
Hat dies Relevanz für die Anwendung der Konzernklausel? Könnte hier ein -schädlicher- Beteiligungserwerb durch die X-AG angenommen werden?



Dies ist m.E. zu verneinen, die X-AG ist weder übertragender noch übernehmender Rechtsträger.

Fall 3

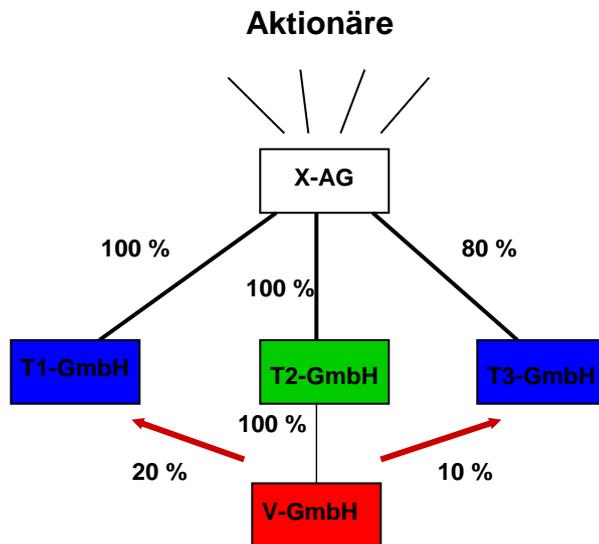
Die X-AG, eine börsennotierte Gesellschaft, ist Alleingesellschafterin sowohl der T1-GmbH als auch der T2-GmbH. Die T1-GmbH hält 20 % der Anteile an der Verlust-GmbH, 70 % hält die T2-GmbH und 10 % hält ein fremder Dritter D. Die T2 erwirbt zunächst die 20 % von der T1 und dann die restlichen 10 % von D.



Der Tatbestand des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ist grds. erfüllt, es würden 30 % des Verlusts untergehen. Hinsichtlich der Übertragung der Anteile von der T1 könnte die Konzernklausel eingreifen. Allerdings liegt für sich betrachtet hier kein schädlicher Beteiligungserwerb vor. Nach Sinn und Zweck sollte die Übertragung der 20 % Verlustanteile von T1 aber nicht als schädlicher Zählerwerb berücksichtigt werden können.

Fall 4:

Die X-AG, eine börsennotierte Gesellschaft, ist zu 100 % sowohl an der T1-GmbH als auch an der T2-GmbH und zu 80 % an der T3-GmbH beteiligt. Die T2 hält 100 % der Anteile an der Verlust-GmbH. Sie überträgt zunächst 20 % auf die T1 und in einem zweiten Schritt 10 % an die T3. Da T1 und T3 nahestehende Personen sind, ist § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG grds. erfüllt.



Auch hier steht m.E. die Konzernklausel einer Berücksichtigung der Übertragung auf T1 als Zählerwerb entgegen, so dass nur die Übertragung auf T3 bei der Prüfung eines schädlichen Beteiligungserwerbs (Fünffjahreszeitraum) zu berücksichtigen ist.

2. Fälle Verschonungsregelung

Fall 1

Die X-GmbH verfügt zum 31.12.2009 über einen Verlustvortrag i.H. von 1.000.000 €. Das Stammkapital beträgt 100.000 € (= gesamtes Eigenkapital). Der bisherige Alleingesellschafter X veräußert im Januar 2010 an den Erwerber K

a) 30 % seiner Anteile für 300.000 €

b) 60 % seiner Anteile für 600.000 €.

Lösung Variante a)

Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG wären eigentlich 300.000 € des Verlustvortrags verloren (30 %).

Gemeiner Wert von 30 % der Anteile (= Kaufpreis der 30 %-Beteiligung) 300.000 €

abzüglich 30 % des Eigenkapitals der X-GmbH ./. 30.000 €

stille Reserven der 30 %-Beteiligung 270.000 €

Nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG bleiben somit 970.000 € des Verlustvortrags erhalten (700.000 € + 270.000 €); lediglich 30.000 € sind verloren.

Lösung Variante b)

Nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG wäre eigentlich der volle Verlustvortrag verloren (1.000.000 €).

Gemeiner Wert sämtlicher Anteile (= 100/60 des Kaufpreises der 60 %-Beteiligung)	1.000.000 €
abzüglich volles Eigenkapital der X-GmbH	<u>./ 100.000 €</u>
stille Reserven der gesamten Beteiligung	900.000 €

Nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG bleiben somit 900.000 € des Verlustvortrags erhalten; lediglich 100.000 € sind verloren.

Fall 2:

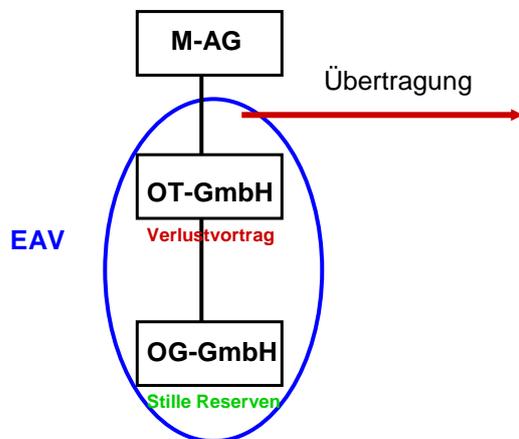
Die T-GmbH ist ein reiner Verlustmantel ohne Aktivvermögen mit einem Eigenkapital von ./ 1 Mio. € und einem Verlustvortrag von 1 Mio. €. Dem negativen Eigenkapital steht in gleicher Höhe eine Verbindlichkeit gegenüber dem Anteilseigner gegenüber. Die Anteile und die Forderung werden für jeweils 1 € verkauft. Führt der Erwerb der Anteile zu 1 € zu stillen Reserven i.H. von 999.999 €?

Nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut in § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG werden die stillen Reserven definiert als Unterschiedsbetrag zwischen dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital entfallenden gemeinen Wert der Anteile. Der gemeine Wert der Anteile soll nach der Gesetzesbegründung im Regelfall dem gezahlten Entgelt entsprechen. Nach dieser Definition wird der missbräuchliche Mantelkauf „über die Hintertür“ wieder möglich gemacht. Dies betrifft aber nur Fälle der Finanzierung einer Kapitalgesellschaft über Darlehen mit der Folge eines negativen Eigenkapital.

Hier ist im JStG 2010 eine Gesetzesänderung geplant (rückwirkend zur Anwendung der Verschonungsregelung ab 1.1.2010).

Fall 3:

Die M-AG überträgt Anteile an einer Organträger-Gesellschaft (OT), die über wenige stille Reserven, aber hohe Verlustvorträge verfügt. Hohe stille Reserven finden sich allerdings in der Organgesellschaft (OG).



Nach der geplanten Änderung im JStG 2010 sind zur Ermittlung der Höhe des verbleibenden Verlusts die stillen Reserven des im Inland steuerverhafteten Vermögens heranzuziehen. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen die nach § 8b Abs.2 KStG freigestellten stillen Reserven in Anteilen an Kapitalgesellschaften hierbei nicht berücksichtigt werden.

Dies ist insbesondere in Organschaftsfällen nicht gerechtfertigt, da die beim OT untergehenden Verluste u.U. solche aus der Organgesellschaft sind, während die stillen Reserven im Organschaftsvermögen das Verlustverrechnungspotenzial nicht erhöhen dürfen. Die Wirtschaftsgüter der OG sollten schon deshalb dem OT zugerechnet werden, weil bei deren Verkauf die stillen Reserven gleichfalls dem OT zufließen würden. Dies entspricht bislang aber nicht der Auslegung durch die Verwaltung.

Fall 4:

Die M-AG hält 100 % der Anteile an der Verlust-GmbH (V); diese ist ihrerseits zu 100 % an der E-GmbH beteiligt. E wird durch Beschluss im August 02 (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.01 auf V verschmolzen. Die Verschmelzung wird im Dezember 02 ins Handelsregister eingetragen. Bereits im Mai 02 hat M die Anteile an V auf den konzernfremden Dritten D übertragen.

Durch die Übertragung auf D würden die Verluste der V grds. gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig untergehen. Bei Anwendung der Verschonungsregelung bleiben die Verluste in Höhe der im Zeitpunkt des Anteilsübergangs im inländischen Betriebsvermögen der V vorhandenen stillen Reserven weiterhin abzugsfähig. Es dürfen allerdings nur diejenigen stillen Reserven in die Berechnung miteinbezogen werden, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs, d.h. im Mai 02 tatsächlich vorhanden waren. Die aufgrund der Verschmelzung rückwirkend zugeordneten stillen Reserven der E dürfen deren Höhe nicht beeinflussen.

Umwandlungsvorgänge, die bereits **im Vorfeld** der schädlichen Anteilsübertragung wirksam, d.h. im Handelsregister eingetragen wurden, sind somit nicht betroffen. Da auf den Zeitpunkt der Eintragung in

aller Regel kein Einfluss besteht, muss es m.E. ausreichen, wenn die notarielle Beurkundung vorgenommen und die Eintragung ins Handelsregister beantragt worden ist. Bei Umwandlungsvorgängen ohne Erfordernis einer notariellen Beurkundung ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

Abwandlung:

Die Anteilsübertragung auf D erfolgt erst im September 02.

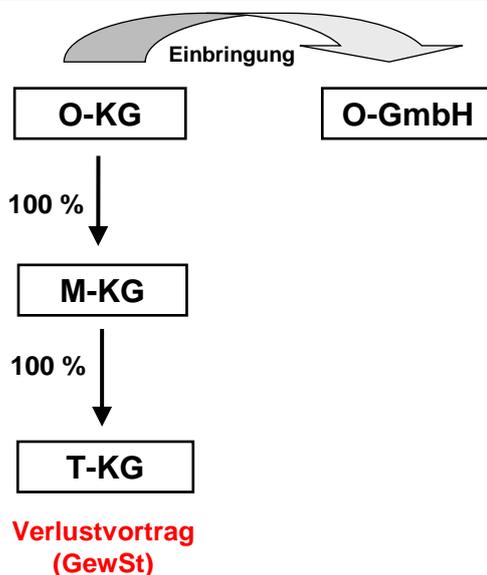
Da bereits mit Beschluss im August 02 das wirtschaftliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern der E auf V übergegangen ist, kommt § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG nicht zur Anwendung. Im Rahmen der Verschonungsregelung sind die stillen Reserven der E somit in die Berechnung miteinzubeziehen.

3. Fälle zu § 10a Satz 10 GewStG

Fall 1

Bei einem dreistufigen Personengesellschaftskonzern verfügt die Untergesellschaft über einen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag. Nun sollen die Mitunternehmeranteile der Obergesellschaft (nach § 20 UmwStG) in eine GmbH eingebracht werden.

Ist die Einbringung der O-KG in die O-GmbH nach § 10a Satz 10 GewStG schädlich für den Verlustvortrag bei der T-KG?

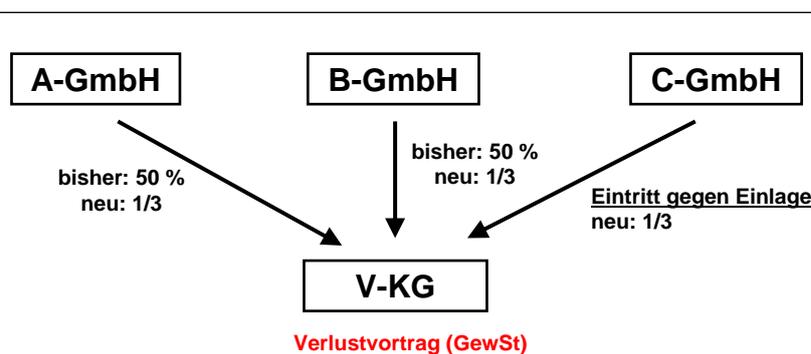


Der Verlustvortrag der T-KG bleibt auch im zeitlichen Anwendungsbereich des § 10a Satz 10 GewStG erhalten; ein schädlicher Missbrauchsfall ist nicht gegeben. Die im Gesetz geregelte entsprechende Anwendung von § 8c KStG setzt nämlich voraus, dass im maßgeblichen Erwerbszeitpunkt der Anteile bereits eine Körperschaft besteht. Dies ist hier nicht der Fall.

Fall 2

An der Verlust-KG (V-KG) sind (neben einer nicht vermögensmäßig beteiligten Komplementär-GmbH) die A-GmbH und die B-GmbH beteiligt. Im Jahr 2009 tritt die bisher nicht beteiligte C-GmbH gegen angemessene Geldeinlage zusätzlich in die V-KG ein (§ 24 UmwStG). Die V-KG verfügt über einen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag i.S. von § 10a GewStG.

Ist der Eintritt der C-GmbH in die V-KG nach § 10a Satz 10 GewStG schädlich für den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag bei der V-KG?



Auch dieser Fall ist nicht vom eigentlichen Gesetzeszweck der Neuregelung umfasst, da keine (missbräuchliche) Ausgliederung des Verlustes einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft mit anschließendem Anteilerwerb bei der Mutter-Körperschaft vorliegt. Der Verlust ist vielmehr von vornherein bei der Personengesellschaft entstanden.

Im Unterschied zu Sachverhalt 1 waren jedoch in diesem Fall schon im Zeitpunkt der Verlustentstehung Körperschaften (unmittelbar) an der Verlustpersonengesellschaft beteiligt. Dennoch liegt kein Anwendungsfall des § 10a Satz 10 GewStG vor. Die entsprechende Anwendung von § 8c KStG setzt nämlich voraus, dass Anteile an einer Körperschaft übertragen werden, die unmittelbar oder mittelbar Mitunternehmerin der Verlustgesellschaft ist. Der Neueintritt eines Mitunternehmers in eine Verlustpersonengesellschaft kann nicht mit einer Anteilsübertragung an einem der bisherigen Mitunternehmer gleichgestellt werden (obwohl eine Beteiligung der C-GmbH natürlich auch durch einen Anteilerwerb an der A-GmbH oder der B-GmbH denkbar gewesen wäre). Ebenso stellt der Neueintritt der C-GmbH keine Anteilsübertragung i.S. von Abschn. 68 Abs. 3 Satz 7 Nr. 3 GewStR 1998 mit anteiligem Wegfall des Verlustvortrags dar; vielmehr liegt ein Anwendungsfall von Abschn. 68 Abs. 3 Satz 7 Nr. 2 GewStR 1998 vor (Verlustvortrag bleibt weiterhin voll erhalten, ist aber zukünftig nur mit den anteiligen Gewerbeerträgen der A-GmbH und der B-GmbH ausgleichsfähig).

Merke:

Ob und in welchem Umfang § 8c KStG Anwendung findet, entscheidet sich also zunächst **allein nach den Verhältnissen auf Ebene der Körperschaft**. Liegt ein Fall des § 8c KStG auf Ebene der Körperschaft vor, wirkt die Verlustabzugsbeschränkung ausgehend von der Körperschaft unter Berücksichtigung der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in der Beteiligungskette nach unten fort.

Finanzierung

11. Steuertag an der FH Worms

Die Finanzierung mittelständischer Unternehmen

von

Prof. Dr. Jens Kollmar, RA/FAStR
Schlatter Rechtsanwälte
Partnerschaftsgesellschaft, Mannheim

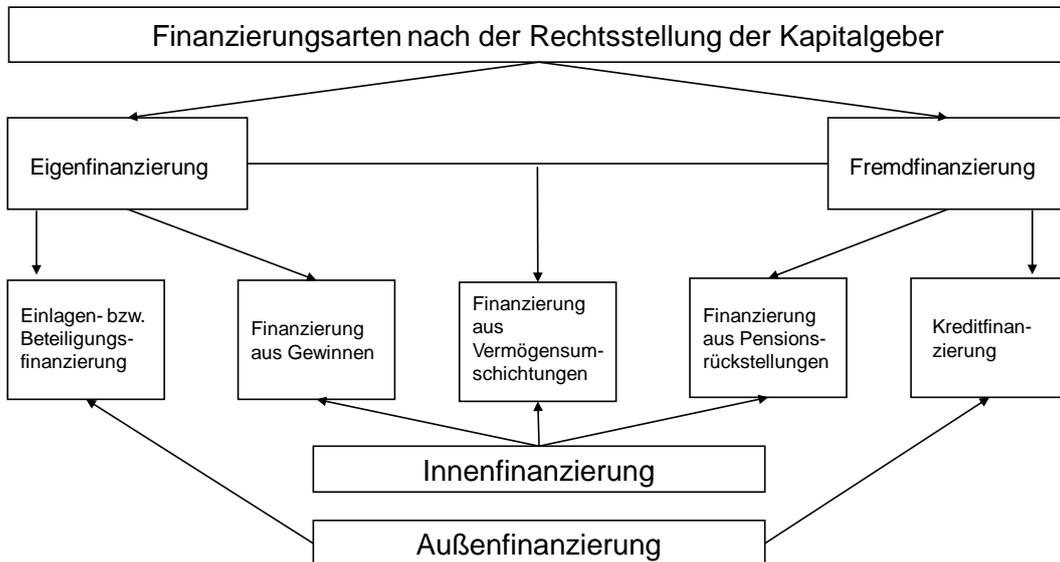
Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

I. Überblick

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Finanzierungsarten



Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

II. Eigenkapitalmaßnahmen

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Eigenkapitalmaßnahmen

- Vermögenszuführung gegen oder ohne Gewährung von Anteilsrechten
- Bar- oder Sacheinlage (ohne Gewährung von Anteilsrechten)
- Bar- oder Sachkapitalerhöhung (gegen Gewährung von Anteilsrechten)
- Steuerliche Behandlung auf Gesellschaftsebene immer steuerneutral (bloße Erhöhung des EK)
- Steuerliche Behandlung auf Gesellschafterebene
 - Bareinlage: Erhöhung der AK
 - Sacheinlage aus BV: § 6 Abs. 6 EStG (Gewinnrealisation)
§ 20 UmwStG (Buchwertfortführung)
 - Sacheinlagen aus PV: §§ 17, 23 EStG

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Gesellschaftsgründung

- Wie kann die Gründung einer GmbH mit 100 T€ erfolgen?
- Welche Anschaffungskosten hat ein Gesellschafter?

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Lösung 1

Lösung 1:

GmbH			
Bank	100 T€	Stammkapital	100 T€

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Lösung 2

Lösung 2:

GmbH			
Bank	100 T€	Stammkapital	25 T€
		Kapitalrücklage (steuerliches Einlagekonto)	75 T€

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Lösung 3

Lösung 3:

GmbH			
Bank	100 T€	Stammkapital	25 T€
		Gesellschafter-Darlehen	75 T€

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Fall 1 (I)

An einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG sind zwei Kommanditisten mit einer Kommanditeinlage von jeweils 50.000 € beteiligt. Durch die Übertragung von insgesamt drei geerbten und bis dahin im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken erbringen die Kommanditisten ihre Kommanditeinlage. Der Gesellschaftsvertrag enthält dazu folgende Regelungen: Auf dem Einlagekonto (Kapitalkonto I) wird die Einlage des Kommanditisten gebucht.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Fall 1 (II)

Auf dem Verrechnungskonto (Kapitalkonto II) werden die Gewinnanteile und die Entnahmen gebucht. Ein etwaiger Verlustanteil des Gesellschafters wird dem Verlustsonderkonto (Kapitalkonto III) belastet. Die GmbH & Co. KG weist in ihrer Eröffnungsbilanz die Grundstücke zu Verkehrswerten in Höhe von 10 Mio. € aus. Unter den Passiva werden die Kapitalkonten I der Kommanditisten in Höhe von 100.000 € sowie die Kapitalkonten II in Höhe der Verkehrswerte der Grundstücke ausgewiesen. Im Nachhinein verändern die Gesellschafter die Einbringungsvereinbarung dahingehend, dass die Kommanditeinlagen im Wege der Sacheinlage durch Übertragung des Grundbesitzes erbracht werden sollen und die danach verbleibenden Werte einer gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklage zugeführt werden.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Fall 1 (III)

Die Kapitalkonten stellten sich dann wie folgt dar:

Gebäude	Kapitalkonto I
10 Mio €	100.000 €
	Kapitalkonto II
9.900.000 €	9.900.000 €
	gesamthänderisch gebundene Rücklage
	9.900.000 €

Die GmbH & Co. KG möchte die AfA von den auf die Gebäude entfallenden Teilwerten vornehmen. Wie ist die Übertragung der Grundstücke und die nachträgliche Änderung der Einbringungsvereinbarung zu bilanzieren?

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

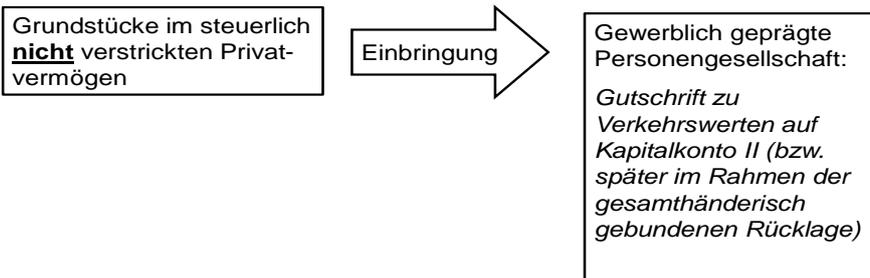
Lösung

Der BFH entschied, dass die Grundstücke im Zuge eines tauschähnlichen Rechtsgeschäftes in die GmbH & Co. KG eingebracht worden sind. Aus diesem Grunde liege keine Einlage iS von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, sondern eine Einbringung vor, die nicht dem Tatbestand des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG unterstehen könne. In graphischer Hinsicht stellen sich Sachverhalt und Würdigung wie folgt dar:

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Einbringung nicht steuerverstrickten Privatvermögens



Steuerliche Qualifikation:

Tauschähnliches Geschäft

Rechtsfolge:

§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG findet keine Anwendung

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Fall 2 (I)

Einer gewerblich geprägten Familiengesellschaft ist eine weitere Gesellschafterin beigetreten. In diesem Zuge hat die weitere Gesellschafterin einen Grundstücksmitteigentumsanteil eingebracht. Dafür wurde der Einbringenden ein fester Kommanditanteil von 1.200 € gewährt. Den überschießenden Wert des Grundstücksmitteigentumsanteils, der rund 3 Mio € betrug, schrieb die GmbH & Co. KG der Einbringenden als unverzinsliche und nur bei Ausscheiden aus der Gesellschaft entnehmbare Darlehensforderung gut.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Fall 2 (II)

Grundstück	_____
3.000.000 €	

Kapitalkonto I	_____
	1.200 €

Gesellschafterdarlehen	_____
	2.998.800 €

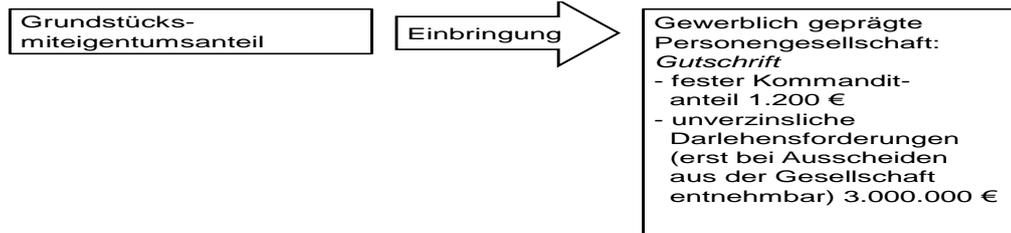
Die GmbH & Co. KG möchte die AfA von den auf die Gebäude entfallenden Teilwerten vornehmen. Wie ist zu bilanzieren?

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Lösung

Der BFH sah in der Darlehensgewährung einen Teil der Gegenleistung, also keinen weitgehend unentgeltlichen Erwerb, der eine echte Einlage iS des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG wäre. Weiterhin stellte der BFH dazu klar, dass bei derartigen Gesellschafterdarlehen für einen Fremdvergleich mit üblichen Darlehensverträgen unter Fremden kein Raum ist.



Steuerliche Qualifikation:
Rechtsfolge:

Tauschähnliches Geschäft
Auch im Hinblick auf Darlehensforderungen keine Einlage i.S. des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG (kein Fremdvergleich mit üblichen Darlehensverträgen)

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Fall 3

Eine gewerbsteuerpflichtige GmbH erzielt einen Gewinn vor Zinsen und Steuern von 100 000 €. Untersucht werden soll die steuerliche Gesamtbelastung in den Fällen, in denen die GmbH diesen Betrag (100.000 €) in Form von Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen oder in Form von Ausschüttungen an den Gesellschafter verteilt. Dabei wird ein GewSt-Hebesatz von 400 % unterstellt und der Est-Satz von 42% und 45% berücksichtigt.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Steuerbelastungsvergleich

Besteuerung Einlage und Gesellschafterdarlehen			
	Einlage in €	Gesellschafterdarlehen in €	
Gewinn vor Zinsen und Steuern	100 000	100 000	100 000
Zinsaufwand	0	-100 000	-100 000
Hinzurechnung GewSt	0	+25 000	+25 000
Bemessungsgrundlage GewSt	100 000	25 000	25 000
GewSt	14 000	3 500	3 500
Bemessungsgrundlage KSt	100 000	0	0
KSt	15 000	0	0
SolZ	825	0	0
Steuern Gesellschaft	29 825	3 500	3 500
Zufluss Gesellschafter	70 175	100 000	100 000
ESt-Satz	25 %	45 %	42 %
ESt	17 544	45 000	42 000
SolZ	965	2 475	2 310
Steuern insgesamt	48 334	50 975	47 810

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

III. Fremdkapitalmaßnahmen

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Überblick

Art der Beteiligung	Beteiligungsverluste
Privatvermögen, Beteiligung (an Darlehensnehmer) < 1 %	§ 20 Abs. 2 EStG
Privatvermögen, Beteiligung (an Darlehensnehmer) > 1 %	§ 17 EStG § 3 c Abs. 2 EStG
Betriebsvermögen, Beteiligung (an Darlehensnehmer)	§ 3 c Abs. 2 EStG
Kapitalgesellschaft	§ 8b Abs. 3 KStG, nein

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Darlehensverluste PV (Nichtgesellschafter oder Quote < 1 %)

	Vorschrift	Verwaltung	Hinweise
Veräußerung	§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG	Wie bei Beteiligungsverlusten	Wie bei Beteiligungsverlusten
Verdeckte Einlage	§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG	BMF v. 22.12.2009 Rz. 61: Verdeckte Einlage in Höhe des werthaltigen Teils ohne Verlustrealisation	A.A. etwa Bayer, DStR 2009, 2397 (2401); verdeckte Einlage bei Wert = 0?
Ausfall	§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG	BMF v. 22.12.2009 Rz. 60: Forderungsausfall keine Veräußerung iSd § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG	A.A. etwa Möhlenbrock, Ubg 2010, 256 (261)
Bemerkungen	<ul style="list-style-type: none"> • Konzept der Einbeziehung jeglicher Substanzgewinne erfordert die Erfassung von Substanzverlusten (s. etwa Schmidt/Weber-Grellet, § 20 EStG Rz. 185) • Veräußerung an nahe stehende Person i.S.d. § 32 d Abs. 2 Nr. 1 lit. a oder b EStG nicht geeignet, um § 20 Abs. 6 und 9 EStG zu suspendieren (§ 32 d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG) 		

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Darlehensverluste PV (Quote > 1 %)

Beteiligungsquote	Rechtsfolge
< 10 %, nicht geschäftsführend	Keine nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 17 EStG, Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, aber Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 EStG
= 10 %, nicht geschäftsführend	Volle Verlustberücksichtigung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, da § 20 Abs. 6 EStG gem. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG nicht greift
> 10 % sowie ≤ 10 %, aber geschäftsführend	Volle Verlustberücksichtigung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG; aber umstritten, ob § 17 EStG vorrangig vor § 20 EStG anzuwenden ist

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Darlehensverluste BV

	Verwaltung	Praxisinweise
§ 3c Abs. 2 EStG	Wohl Anwendung § 3c Abs. 2 EStG (gesondertes BMF-Schreiben steht noch aus; vgl. OFD Münster v. 20.10.2009, DStR 2009, 2489)	Vgl. • Niedersächsisches FG v. 02.03.2010 • FG Berlin-Brandenburg v. 20.01.2010 • FG Düsseldorf v. 20.01.2010
Bemerkungen	Keine gesetzliche Klärung („Klarstellung“) durch § 3c Abs. 2 S. 2 ESt- E, JStG 2010 „Für die Anwendung des Satzes 1 ist die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrung oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nummer 40 oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nummer 40a ausreichend.“	

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

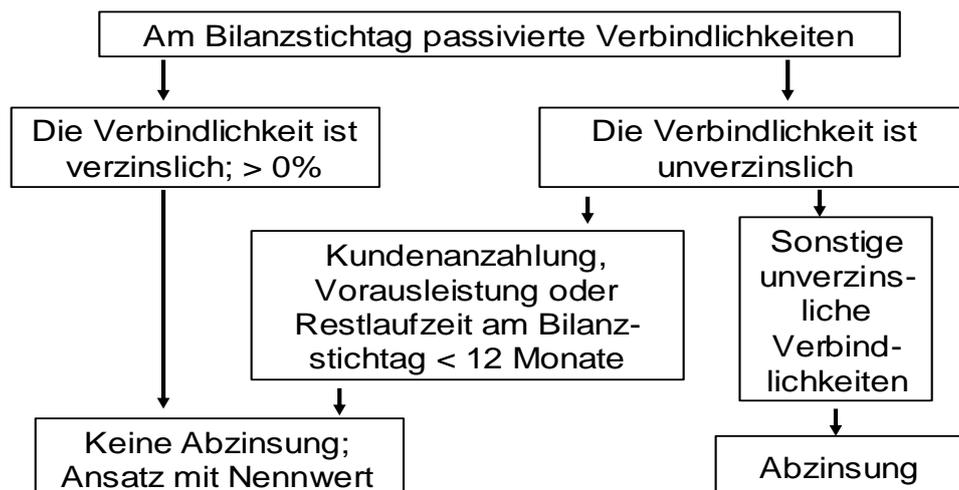
Gesellschafterdarlehen

- Im Gegensatz zu Kapitalmaßnahmen vereinfachte Durchführung
- § 488 ff. BGB
- Schriftform empfehlenswert
- Lediglich Bilanzverlängerung, keine Stärkung des EK
- Auswirkungen von Ertragsverlagerungen sind zu beachten
- Zinssatz zu hoch
 - VGA
- Zinssatz iHv 0 %
 - Abzinsungsgewinn wegen § 6 I EStG im 1. Jahr
 - Korrespondierende Aufzinsungsverluste in Folgejahren
- Zinsabzugsbeschränkungen nach §§ 4 h EStG, 8 a KStG, allerdings entschärft durch die Anhebung der Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. €

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Abzinsung von Verbindlichkeiten



Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Fall

Ein endfälliges, unverzinsliches Gesellschafterdarlehen wurde zu folgenden Konditionen aufgenommen:

Darlehensaufnahme 31.12.2010
 Darlehensbetrag T€ 2.000
 Tilgung 31.12.2015
 Zinssatz gemäß EStG und BewG 5,5 %

Wie entwickeln sich die Handels- und Steuerbilanz für dieses Darlehen?

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
 Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Darlehen	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Handelsbilanz	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	0
Barwert der StB	1.530 ¹	1.614 ²	1.704 ³	1.796 ⁴	1.896 ⁵	0
Daten zur Ermittlung der Barwertdifferenz	2.000 1.530	1.614 1.530	1.796 1.614	1.796 1.704	1.896 1.796	2.000 1.896
Barwertdifferenz als außerbilanzielle Korrektur	+ 470	- 84	- 90	- 92	- 100	- 104
¹	2.000.000 x 0,765 = 1.530.000					
²	2.000.000 x 0,807 = 1.614.000					
³	2.000.000 x 0,852 = 1.704.000					
⁴	2.000.000 x 0,898 = 1.796.000					
⁵	2.000.000 x 0,948 = 1.896.000					

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
 Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Außerbilanzielle Korrekturen für die Steuerbilanz:

2010	2011	2012	2013	2014	2015	Summe
+ 470.000	- 84.000	- 90.000	- 92.000	- 100.000	- 104.000	0

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Buchungen nach SKR 04

1. Darlehensaufnahme

1800	Bank	an	3517	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
------	------	----	------	---

2. Abzinsung des Darlehens im Jahr 2010

3517	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	an	7141	Zinserträge aus der Abzinsung von Verbindlichkeiten
------	---	----	------	---

3. Aufzinsung ab dem Jahr 2011, ...

7361	Zinsaufwendungen aus der Abzinsung von Verbindlichkeiten	an	3517	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
------	--	----	------	---

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Rangrücktritt

- ❑ Bisher erforderlich zur Verbesserung des Überschuldungs-Status
- ❑ Änderung des § 39 I N. 5 InsO – immer Nachrang von Gesellschaftsdarlehen, außer wenn:
 - Erwerb der Anteile zum Zweck der Sanierung oder
 - Gesellschafter ist maximal zu 10 % beteiligt und nicht Geschäftsführer
- ❑ Rangrücktritt im Überschuldungsstatus nach § 39 Abs. 2 InsO immer noch erforderlich
- ❑ Zur Vermeidung der erfolgswirksamen Auflösung der Darlehensverbindlichkeit Vereinbarung bezüglich der Rückzahlung aus künftig freiem Vermögen erforderlich (BMF, BStBl. I 2006, 497, Tz. 1, 6)

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Forderungsverzicht des Gesellschafters

- ❑ Endgültiger Verzicht im Gegensatz zum Besserungsschein
- ❑ Umwandlung von Fremd- in Eigenkapital („Debt-Equity-Swap“)
- ❑ Ebene der Gesellschaft
 - verdeckte Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung
 - steuerlicher Ertrag in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung
- ❑ Beteiligung im PV
 - Verzicht ist steuerlich unbeachtlich
 - Ausnahme: § 17 EStG – nachträgliche AK iHd werthaltigen Teils der Forderung
- ❑ Beteiligung im BV
 - Besteuerung in Höhe des werthaltigen Teils (§ 6 VI S. 2 EStG)
 - Betriebsausgabenabzug in Höhe der nicht-werthaltigen Teils (wenn nicht § 8 b III S. 3 ff. KStG)

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Besserungsschein

- auflösend bedingter Verzicht auf Eintritt des Besserungsfalles
 - Verzicht wird behandelt wie Forderungsverzicht
 - differenzierende Behandlung des Wiederauflebens der Forderung
 - Ebene der Kapitalgesellschaft
 - Aufwand, soweit zuvor Ertrag (nicht werthaltiger Teil der Forderung)
 - Minderung des EK, soweit zuvor Einlage (werthaltiger Teil der Forderung)
 - Problem: Änderung des § 27 KStG führt evt. zu Gewinnausschüttung
 - Ebene des Gesellschafters
 - Minderung der nachträglich erhöhten AK
 - Problem: zwischenzeitlicher Verkauf der Beteiligung
 - Ertrag, soweit zuvor Betriebsausgabe
- } PV
→ BV

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Mögliche Parameter für Besserung

- Jahresüberschuss,
- bestimmte Umsatzhöhe,
- bestimmter Umfang an Zahlungsüberschüssen,
- bestimmter Eigenkapitalwert.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Praxishinweis

Ein Forderungsverzicht mit Besserungsschein bietet sich insbesondere dann an, wenn nicht alle Gesellschafter einer GmbH auf ihre Darlehensforderung verzichten (können oder wollen) oder wenn der Untergang des steuerlichen Verlustvortrags droht.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Buchungen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein

Buchung Gesellschafterdarlehen:

Kto SKR 04	Bezeichnung		Kto SKR 04	Bezeichnung
1800	Bank	an	3510	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
			3511	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter bis 1 Jahr
			3514	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter Jahr bis 5 Jahre
			3517	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter größer 5 Jahre

Buchung Forderungsverzicht in der Handelsbilanz:

3510	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter			
3511	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter bis Jahr			
3514	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter 1 Jahr bis 5 Jahre			
3517	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter größer 5 Jahre	an	7400	außerordentliche Erträge

Die außerordentlichen Erträge sind im Anhang zu erläutern. Abhängig vom Willen des Gesellschafters: erfolgsneutrale Behandlung erwünscht

7500	außerordentliche Aufwendungen	an	2920	Kapitalrücklage
------	-------------------------------	----	------	-----------------

Buchung im Besserungsfall:

7500	außerordentliche Aufwendungen	an	3510	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter
			3511	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter bis 1 Jahr
			3514	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter 1 Jahr bis 5 Jahre
			3517	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter größer 5 Jahre

Buchung im Besserungsfall des werthaltigen Teils:

2920	Kapitalrücklage	an	3510	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
			3511	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter bis 1 Jahr
			3514	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter 1 Jahr bis 5 Jahre
			3517	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter größer 5 Jahre

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Praxishinweis

Tritt in Folgejahren die Besserung ein, ist das Darlehen in voller Höhe mit Verzinsung (falls vereinbart) gegen Aufwand einzubuchen.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Regresslose Schuldübernahme

- Durch Schuldübernahme zunächst keine Auswirkungen auf Ebene der Gesellschaft
- Nachfolgender Forderungsverzicht = Einlage eines werthaltigen Freistellungsanspruches
- Folge: steuerneutrale Umwandlung von Fremd- in Eigenkapital (Debt-Equity-Swap)

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen