

Vereinfachte Unternehmensteuer
Der Abschlussbericht der Expertenkommission in der Diskussion

Umwandlung/Sanierung

von

Prof. Dr. Thomas Rödder

**94. Berliner Steuergespräch
2. Dezember 2024**

Gliederung

Umwandlung

- Überblick
- Verzicht auf das Teilbetriebserfordernis
- Ertragsteuerneutralität von ausländischen Umwandlungen
- Verlustvortragsübergang

Sanierung

- Überblick
- §§ 8c, 8d KStG

Ausblick

Umwandlung – Überblick

① Leitlinien der Expertenkommission:

- Beseitigung steuerlicher Hemmnisse.
- Komplexitätsreduktion, Erhöhung der Rechtssicherheit, Missbrauchsklauseln auf tatsächliche Missbräuche reduzieren.

② Ertragsteuerneutralität von nationalen Umwandlungen:

- Verzicht auf Teilbetriebserfordernis.
- Kein Gesamtplan im UmwStG.
- Ausbau des § 6 V EStG (Übertragung zwischen verschiedenen Gesellschaften; begrenzte Mitübertragung von Verbindlichkeiten; Verzicht auf Körperschaftsklauseln).
- Steuerneutrale unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern im Organkreis.
- Zielgenaue Ausgestaltung der Sperrfristen (Verkürzung; Vereinheitlichung; Motivtest; Unschädlichkeit von Buchwertübertragungen und solchen im Konzern ohne Statusverbesserung).

Umwandlung – Überblick

③ Ertragsteuerneutralität von grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen:

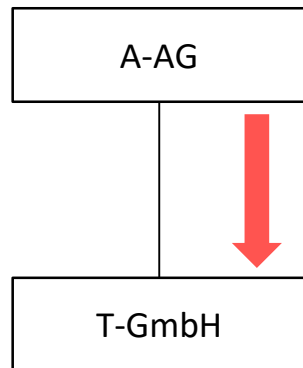
- Keine Besteuerung von grenzüberschreitenden Umwandlungen, wenn deutsches Besteuerungsrecht nicht beeinträchtigt (Vergleichbarkeitsprüfung, Globalisierung der Einbringungsvorschriften).
- Umwandlungen im Ausland.

④ Verluste bei Umwandlungen:

- Keine Zwangsrealisation stiller Lasten.
- Keine Mindestbesteuerung bei Realisation gegen Verlustvorträge.
- Übertragbarkeit von Verlusten bei Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften.

⑤ Umwandlungen in der Mindestbesteuerung.

Umwandlung – Verzicht auf Teilbetriebserfordernis

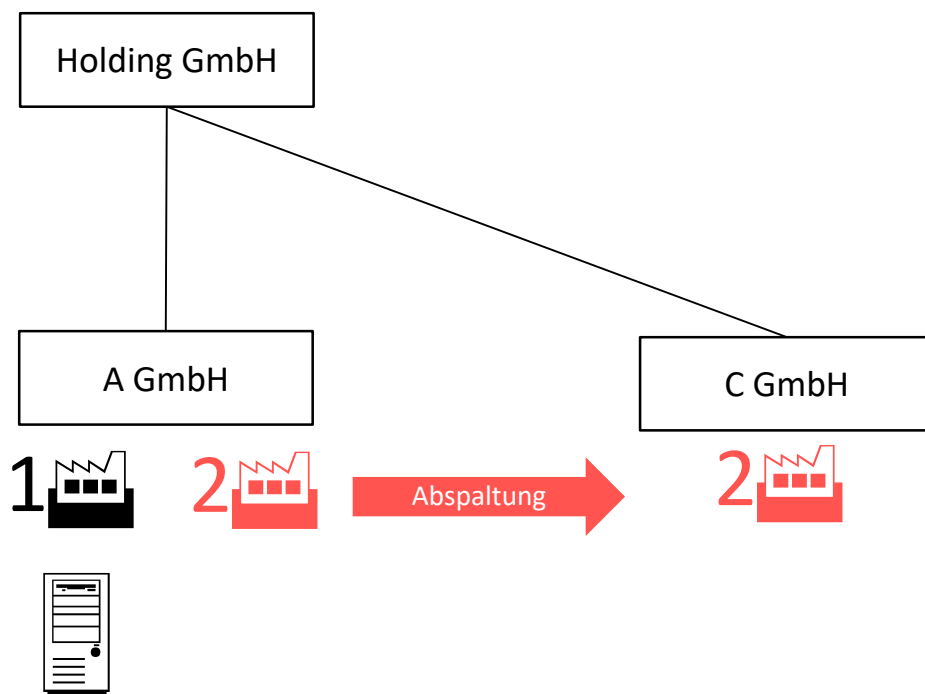


- Übertragung eines TB nicht mehr erforderlich.
- Auch EinzelWG, sofern ein geschäftliches Motiv vorliegt (Business Purpose).
- Grenze: Keine Einzelobjektgesellschaften.
- Hilfsweise Überlegungen.

Übertragung einer betrieblichen Einheit unter Zurückbehaltung des Grundstücks, welches an die T-GmbH vermietet wird.¹

¹ Beispiel nach Prof. Dr. Guido Förster.

Umwandlung – Verzicht auf Teilbetriebserfordernis



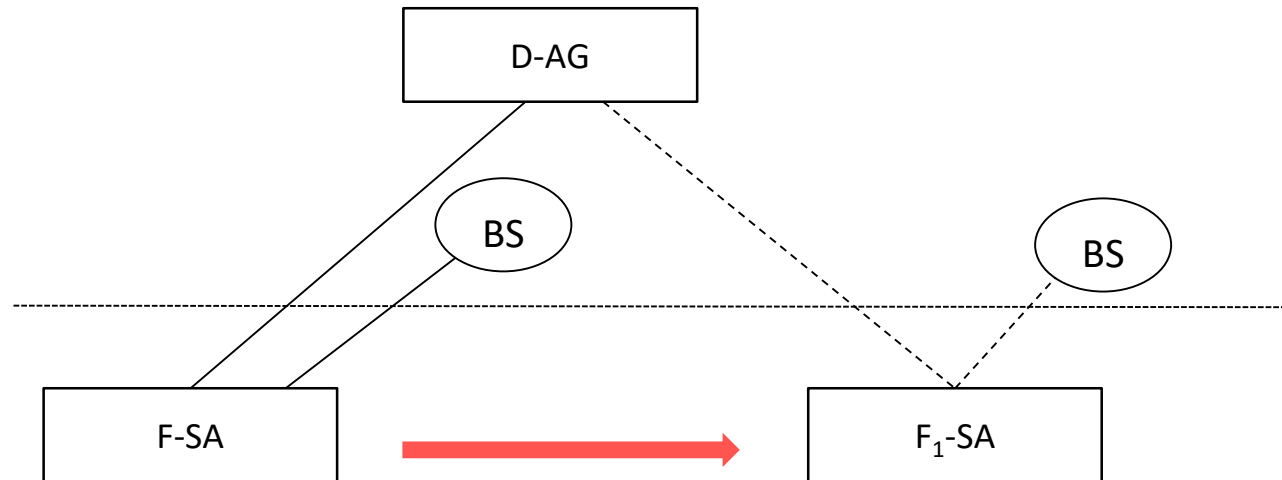
- Beispiel: Aktuelles Urteil FG Nürnberg v. 12.09.2023, 1 K 985/22
- Gemeinsam für die Teilbetriebe 1 und 2 genutzte IT-Infrastruktur in einem Rechenzentrum der A GmbH.
- Streitig war die Einordnung als spaltungshindernde funktional wesentliche Betriebsgrundlage.
- FG
 - IT ist zwar heute in der Regel funktional wesentliche Betriebsgrundlage.
 - IT-Systeme waren aber so konfiguriert, dass alle Teilbetriebe darauf zugreifen konnten.
 - Notwendige gewisse Selbständigkeit war gegeben.
 - Keine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der IT-Infrastruktur erforderlich, keine wirtschaftlich unsinnige Dopplung von IT-Infrastruktur erforderlich.
- FV hat Revision eingelegt.

Umwandlung – Verzicht auf Teilbetriebserfordernis

Eigene Einschätzung.

Umwandlung – Ertragsteuerneutralität von ausländischen Umwandlungen

Beispiel: Ausländische Abspaltung mit Inlandsvermögen



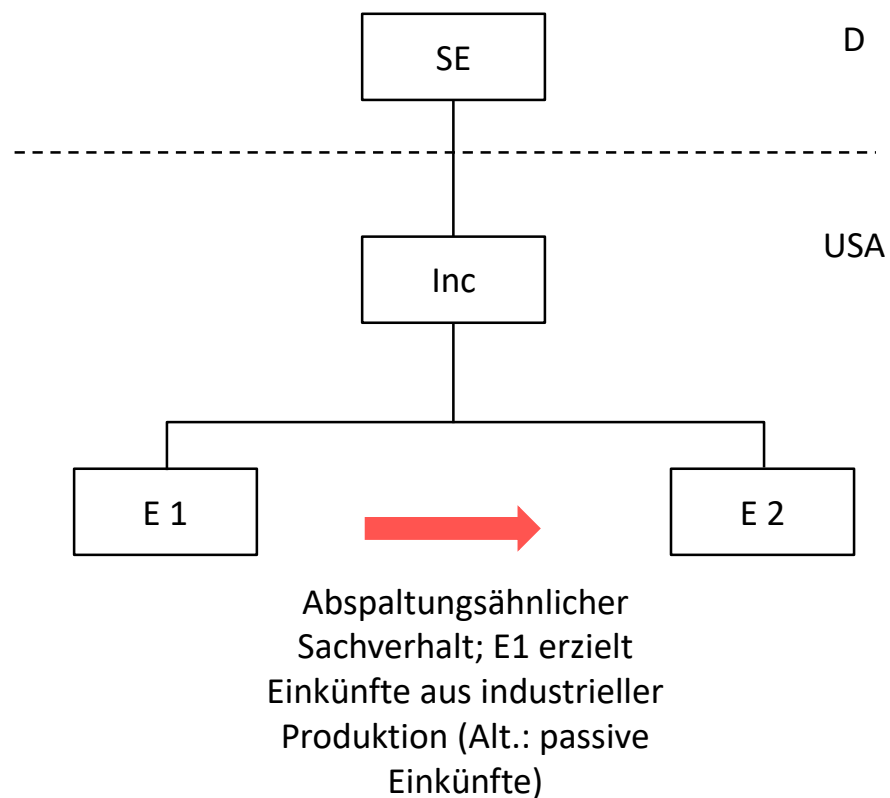
Umwandlung – Ertragsteuerneutralität von ausländischen Umwandlungen

Zum Beispiel:

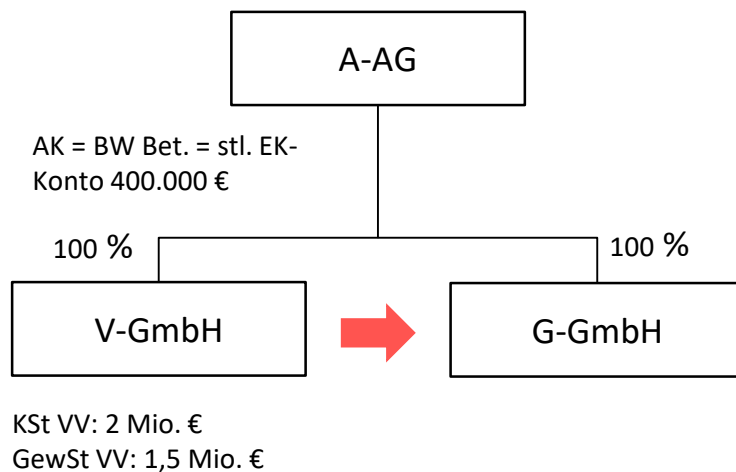
- Auf die Abspaltung der deutschen Betriebsstätte von der F-SA auf die F1-SA kann § 15 UmwStG anwendbar sein (Vergleichbarkeitsprüfung), sodass bei Erfüllung der dort geregelten Voraussetzungen (insb. Erfüllung der doppelten Teilbetriebsbedingung und Einbringung der Nachspaltungs-Veräußerungssperre) auf Ebene der F-SA die Buchwerte fortgeführt werden können. Inländisches Betriebsvermögen muss einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet bleiben. Auf Ebene der D-AG kann gem. § 13 Abs. 2 UmwStG der Buchwert fortgeführt werden („nur“ Erfüllung der doppelten Teilbetriebsbedingung vorausgesetzt).
- Wenn UmwStG nicht anwendbar, Risiko Sachausschüttung mit Korrespondenzprinzipproblematik. Ggf. aber auch Einlagenrückgewähr.
- Ab 1.1.2022 UmwStG auch auf Drittstaatspaltungen anwendbar. Vergleichbarkeit etc. auch hier vorausgesetzt.
- BFH-Urteile zu Spin off i.R.v. § 20 Abs. 4a EStG nach FV im UmwStG nicht anwendbar.

Umwandlung – Ertragsteuerneutralität von ausländischen Umwandlungen

Beispiel zu Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung:



Umwandlung – Verlustvortragsübergang



- Kein anteiliger Untergang der VV mehr, Übergang von VV auf G-GmbH möglich.
- Wahlrecht der beteiligten Unternehmen.

Grenze:

- VV müssen bei V-GmbH verbleiben, soweit ein etwaiger Liquidationsverlust aus der V-Beteiligung anerkannt werden könnte (400.000 €).
- §§ 8c, 8d KStG-Ausnahmen erforderlich.

Verlustübertragung auch bei Verschmelzung, Aufspaltung, Ausgliederung von KapG auf KapG.

Abspaltung EinzelWG von V-GmbH auf G-GmbH.²

Eigene Einschätzung.

² Beispiel nach Prof. Dr. Guido Förster.

Sanierung – Überblick

- Ausgangspunkt: Die Realisation unternehmerischer Risiken soll im Interesse von Investition und Innovation steuerlich voll abgebildet werden.
- Beispiel:³ Die Investor-GmbH investiert 1 Mio. € in die neu gegründete Start-Up-GmbH.
 - 1. Alternative: Die Start-Up-GmbH erzielt einen Gewinn in Höhe von 500.000 €. Dieser Gewinn wird bei der Start-Up-GmbH versteuert und ist bei der Investor-GmbH weitgehend freigestellt.
 - 2. Alternative: Die Start-Up-GmbH verliert ihr gesamtes Eigenkapital und wird liquidiert. Der Verlust geht bei der Start-Up-GmbH ins Leere und ist auch bei der Investor-GmbH ohne steuerliche Relevanz.

Vorschlag:

- Der Verlust des investierten steuerlichen Eigenkapitals im Zeitpunkt der Liquidation wird beim Investor steuerlich wirksam (Ausnahme bei zwischenzeitlichem Gesellschafterwechsel denkbar).
- Aus der Abzugsfähigkeit des Liquidationsverlusts folgt, dass auch der Verlust eines Gesellschafterdarlehens voll verrechnungsfähig sein muss. Fremdkapital darf nicht schlechter behandelt werden als Eigenkapital.

³ Beispiel nach Prof. Dr. Wolfgang Schön.

Sanierung – Überblick

- Für den Verzicht eines Gesellschafters auf ein Gesellschafterdarlehen muss die Rechtsprechung des BFH korrigiert werden, dass der Teilwert der Einlage dem gemeinen Wert der Forderung entspricht. Die Einlage muss vielmehr zum Nominalwert gebucht werden. Auf Ebene des Gesellschafters ist der Wertverlust der Darlehensforderung je nach Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen steuerwirksam.
- Die gesetzlichen Voraussetzungen des § 3a EStG bedürfen der Konkretisierung und der Annäherung an das Insolvenz- und Restrukturierungsrecht. Betrifft Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsfähigkeit, Sanierungsabsicht.

Sanierung - §§ 8c, 8d KStG

- § 8c KStG und Trennungsprinzip.
- Keine Rückkehr zu § 8 Abs. 4 KStG a.F.
- Keine Aussagen zur Sanierungsklausel.
- Substanzieller Anteilseignerwechsel und substantielle Veränderung des Unternehmens der Kapitalgesellschaft notwendig.
- Erhöhte Anforderungen an einen substantiellen Anteilseignerwechsel. Neufassung der Konzernklausel.
- Geringere Anforderungen an die Fortführung des Unternehmens. § 8d KStG praxistauglich machen.

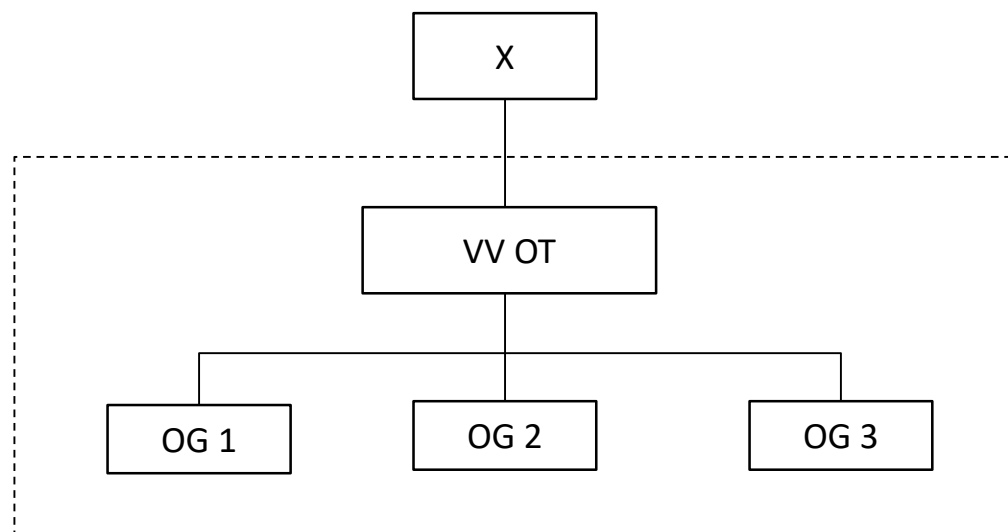
Eigene Einschätzung.

Sanierung – §§ 8c, 8d KStG

Stille Reserven-Klausel

Beispiel: VV-GmbH hat einen Unternehmenswert i.H.v. 100 Mio. €, ein EK i.H.v. 20 Mio. € und einen Verlustvortrag i.H.v. 100 Mio. €. Bei Verkauf von 60 % der Anteile geht der Verlustvortrag i.H.v. 20 Mio. € unter, 80 Mio. € bleiben erhalten.

Beispiel: Fraglich ist, ob die Aussage, dass grds. keine Berücksichtigung von stillen Reserven in Anteilen an Kapitalgesellschaften erfolgt, für die die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG gilt, auch für Anteile an Organgesellschaften gilt (wenn X die Anteile an OT veräußert). Dies ist h.M., aber teleologisch unzutreffend. Die stillen Reserven in den OG würden bei ihrer Realisierung mit dem Verlustvortrag des OT verrechnet werden können.



Ausblick