



STEUER
BERATER
INSTITUT
SACHSEN

LIVE-Online- Seminar

Steuerliche Fallstricke und Chancen beim Unternehmenskauf und -verkauf im Mittelstand

Dozent

Timo Unterberg LL.M.
Steuerberater

Termin

DI
21
APR

Live-Online-Seminar
09.00 - 12.00 Uhr

Stand: April 2026

Alle Rechte vorbehalten

Nachdruck - auch auszugsweise - ohne vorherige Zustimmung des Dozenten nicht gestattet.
Die Seminarunterlage wurde mit größter Sorgfalt erstellt. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch unabdingbar, jegliche Haftung und Gewähr für die Richtigkeit auszuschließen.

LIVE-Online-Seminar

Steuerliche Fallstricke und Chancen beim Unternehmenskauf und -verkauf im Mittelstand

Dozent

Timo Unterberg LL.M.
Steuerberater

Stand: April 2026

Dieses Seminar inkl. Arbeitsunterlagen wird von einem qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Der Referent übernimmt jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Arbeitsunterlage oder die Durchführung des Seminars. Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Arbeitsunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, wird keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art übernommen. Diese Arbeitsunterlage unterliegt dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

A.	ASSET DEAL VS. SHARE DEAL	6
I.	Zivilrecht	6
1.	Asset Deal	6
2.	Share Deal	7
3.	Vorteilhaftigkeit	8
II.	Steuerrecht	8
1.	Ertragsteuern	8
2.	USt und GrEST	9
III.	Zusammenfassung	9
B.	STEUERLICHE ZIELE DES UNTERNEHMENSKAUFES UND AUFGABE DES STEUERLICHEN BERATERS	10
I.	Allgemeines	10
II.	Ziele des Verkäufers	10
1.	Hoher Kaufpreis	10
2.	Steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn	11
3.	Minimierung von Transaktionskosten	12
4.	Zusätzliche Steuerbelastung durch Sperrfristverstöße	12
5.	Keine Haftung für Alt-Verbindlichkeiten	12
III.	Ziele des Käufers	13
1.	Möglichst geringer Kaufpreis	13
2.	Steuerwirksamkeit des Kaufpreises	13
3.	Steuerliche Berücksichtigung der Finanzierungskosten	15
4.	Nutzung von Verlusten	17
5.	Minimierung von Transaktionskosten	17
6.	Keine Haftung für Altverbindlichkeiten des Verkäufers	17
IV.	Gegenseitige Interessenlage Verkäufer/Käufer	18
V.	Aufgabe des steuerlichen Beraters	18
C.	BESTEuerung DES VERKÄUFERS	19
I.	Asset Deal – Verkauf von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen	19
1.	Verkauf durch natürliche Person	19
2.	Verkauf durch Mitunternehmerschaft	38
3.	Verkauf durch Kapitalgesellschaft	41
4.	Besonderheiten von Gesellschafterdarlehen bei Mitunternehmerschaften	46
II.	Share Deal – Verkauf Anteilen an Kapitalgesellschaften	49

1.	Verkauf durch natürliche Person.....	49
2.	Verkauf durch Mitunternehmerschaft.....	80
3.	Verkauf durch Kapitalgesellschaft.....	81
4.	Zusammenfassung.....	87
III.	Zeitpunkt der Gewinnrealisation	88
1.	Übergang des wirtschaftlichen Eigentums	88
2.	Besonderheiten bei der Vereinbarung von variablen Kaufpreisbestandteilen	89
3.	Rückbezug der Veräußerung	96
4.	Aufschiebende Bedingungen	97
IV.	Behalte- und Sperrfristen	99
1.	Allgemein	99
2.	Sperrfristen im ESt-Recht	101
3.	Sperrfristen nach dem UmwStG	108
V.	Veräußerer-Umwandlungsmodell.....	119
VI.	Steuerliche Besonderheiten bei § 4f und § 5 Abs. 7 EStG	122
VII.	Treuhand-Modell	126
VIII.	Einlagen junger Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen (WCG)	127
IX.	Auslagerung von Pensionsverpflichtungen.....	130
X.	Steuerliche Optimierungen aus Sicht des Veräußerers	135
1.	Allgemein	135
2.	Steuerliche Optimierungen beim Asset-Deal	135
D.	BESTEuerung DES KÄUFERS.....	168
I.	Asset Deal – Kauf von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen	168
1.	Transformation des Kaufpreises in AfA-Volumen	168
2.	Berücksichtigung eines „Bad Wills“ (Negativer Firmenwert).....	171
3.	Haftung des Betriebsübernehmers (§ 25 HGB, § 75 AO).....	172
4.	Besonderheiten bei dem Erwerb von Mitunternehmerschaften	175
5.	Abzug von Finanzierungsaufwendungen.....	179
II.	Share Deal – Kauf Anteilen an Kapitalgesellschaften	182
1.	AfA-Volumen auf Kaufpreis.....	182
2.	Abzug von Finanzierungskosten.....	183
3.	Optimierung der Erwerbsstruktur zur Verrechnung der Finanzierungsaufwendungen	185
4.	Haftung beim Share-Deal.....	193
III.	Nutzung von Verlusten	194

1.	Verlustuntergang nach § 8c KStG	194
2.	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	209
3.	Fazit	216
E.	UMSATZSTEUER	232
I.	USt beim Asset Deal	232
II.	USt beim Share Deal (Anteile an Gesellschaften, auch PersGes)	234
F.	GRUNDERWERBSTEUER	235
I.	Asset Deal	235
II.	Share Deal	236

A. ASSET DEAL VS. SHARE DEAL

I. Zivilrecht

1. Asset Deal

Beim Asset Deal werden lediglich **einzelne Vermögensgegenstände** und Schulden des Zielunternehmens vom Käufer erworben. Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Zielunternehmen wird nicht erworben. **Verkäufer** kann daher stets nur das **Zielunternehmen** sein. **Kaufgegenstand** können **Sachen, Rechte, sonstige Vermögensgegenstände** und die Übernahme von **Schulden** sein, wobei der Käufer selbst entscheiden kann, welche Vermögensgegenstände er kaufen möchte. Das Zielunternehmen bleibt bestehen und enthält nach Verkauf den Kaufpreis aus dem Asset Deal. Die Rechtsform des Käufers ist unbeachtlich.

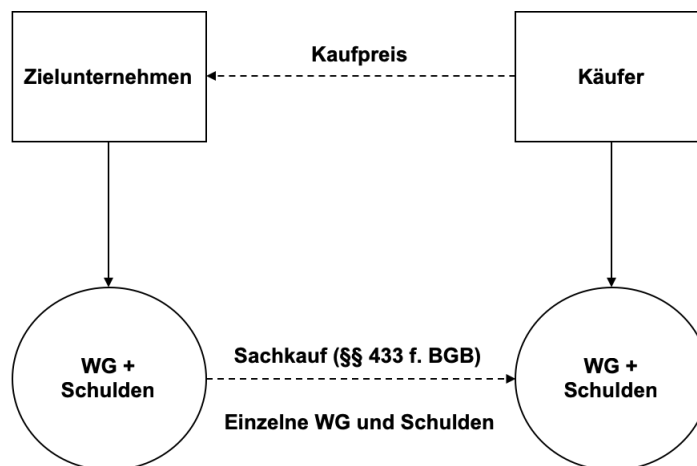


Abb. 1: Asset Deal

Der Asset-Deal stellt einen **Sachkauf** (schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft) dar, auf den die kaufvertraglichen Regelungen (§§ 433 ff. BGB) Anwendung finden. Typischerweise wird nur **ein einziger Kaufvertrag** geschlossen, in dem alle zu übertragene Vermögensgegenstände und vom Käufer zu übernehmende Schulden detailliert aufgelistet werden. Grundlage der Auflistung ist in der Praxis nicht selten die in der elektronischen Buchhaltung des Steuerberaters vorhandenen Daten.



Hinweis

Im Zusammenhang mit der Erstellung der zu übertragene Vermögensgegenstände ist zu beachten, dass häufig auch **immaterielle Vermögensgegenstände** übertragen werden müssen, die bisher aufgrund eines **Aktivierungsverbots** nicht aktiviert werden durften (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG).

Die Erfüllung erfolgt im Wege der **Einzelrechtsübertragung**. Die Vermögensgegenstände und Schulden werden nach den jeweils hierfür gesetzlich geltenden Vorschriften übertragen.¹ Vorteil des Asset Deals ist daher auch, dass gezielt einzelne Vermögensgegenstände und Schulden beim Verkäufer verbleiben können und vom Käufer nicht erworben werden müssen.

¹ für weitergehende Ausführungen zu den zivilrechtlichen Grundlagen der Einzelrechtsübertragung, siehe *Bodden in Carlé/Strahl, Unternehmens- und Anteilskauf*, 2016, Rz. 51 ff.

Grundsätzlich unterliegt der Kaufvertrag beim Asset Deal keiner bestimmten Form; er kann also auch zwischen Käufer und Verkäufer **privatschriftlich** erfolgen. Es ist aber zu beachten, dass, wenn z.B. auch **Geschäftsanteile an einer GmbH** (§ 15 Abs. 3 und 4 GmbHG) oder ein **Grundstück** (§ 311b Abs. 1 BGB) übertragen werden, der gesamte Kaufvertrag **notariell zu beurkunden** ist.

2. Share Deal

Beim Share Deal wird durch den Käufer ausschließlich nur die **gesellschaftsrechtliche Beteiligung** am Zielunternehmen von dessen Gesellschaftern durch Abtretung (§§ 398, 413 BGB) erworben. Verkäufer ist mithin nicht das Zielunternehmen, sondern deren Gesellschafter bzw. Anteilseigner. Dies gilt für die zivilrechtliche Sichtweise sowohl für die gesellschaftsrechtliche Beteiligung an einer **Personengesellschaft** als auch an einer **Kapitalgesellschaft**. Der Betrieb des Zielunternehmens bleibt daher in der rechtlichen Einheit unverändert bestehen und bekommt nur einen neuen Eigentümer. Im Vergleich zum Asset Deal ist es im Share Deal nicht möglich eine eigene Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden des Zielunternehmens vorzunehmen.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

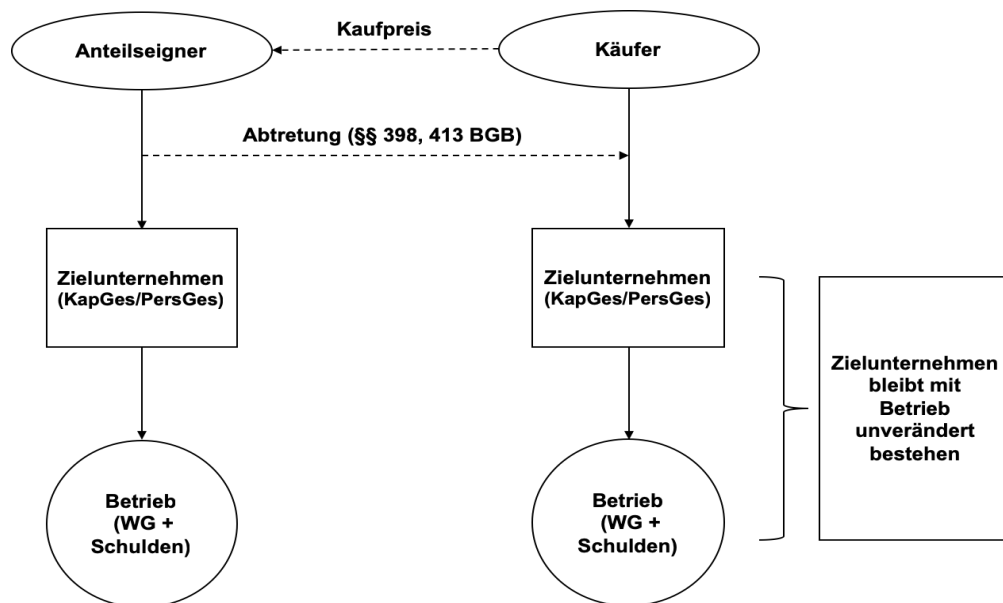


Abb. 2: Share Deal

Da beim Share Deal immer eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung auf den Käufer übertragen wird, kommt beim **Einzelunternehmen** nur der **Asset Deal** in Frage. Soll jedoch ein Share Deal umgesetzt werden, müsste das Vermögen des Einzelunternehmens vorab in eine Gesellschaft eingebracht werden.



Hinweis

Es ist zu beachten, dass wenn es sich bei dem Verkaufsgegenstand um einen **Anteil an einer Personengesellschaft** handelt, aus **ertragsteuerlicher Sicht** (ESt/KSt/GewSt) stets ein Asset Deal vorliegt, da die Personengesellschaft **steuerlich transparent** ist.¹ In den meisten Fällen wird es daher steuerlich notwendig sein, dass zusätzlich zu dem Geschäftsanteil an der Personengesellschaft sich im Eigentum des Gesellschafters befindliche Wirtschaftsgüter des **Sonderbetriebsvermögens** mit auf den Käufer durch separaten Übertragungsvertrag übertragen werden. Für Zwecke der **USt** und der **GrESt** bleibt es aber bei der zivilrechtlichen Betrachtungsweise, sodass in diesem Fall auch von einem **Share Deal** ausgegangen wird.

3. Vorteilhaftigkeit

Letzten Endes ist es immer eine **Einzelfallentscheidung**, welche Variante aus zivilrechtlicher Sicht vorteilhafter ist.² Der **Share Deal** ist z. B. aus Sicht des Veräußerers leichter umsetzbar als der Asset Deal, da lediglich eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung übertragen wird. Der Käufer wird aber beachten müssen, dass er i. R. d. Share Deals das ganze Zielunternehmen inkl. aller Vermögensgegenstände, Schulden und der sonstigen bekannten und **unbekannten (!) Risiken** und Chancen übernimmt.

II. Steuerrecht

1. Ertragsteuern

Aus ertragsteuerlicher Sicht (ESt/KSt/GewSt) ist ebenfalls zwischen dem Asset Deal und dem Share Deal zu **unterscheiden**. Wie im Zivilrecht stellt der unmittelbare **Verkauf des Betriebs** in Form von Einzelwirtschaftsgütern und Schulden einen Asset Deal dar und der **Verkauf der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** einen **Share Deal**.

Im **Unterschied zum Zivilrecht** ist jedoch aus ertragsteuerlicher Sicht der Verkauf von **Personengesellschaftsanteilen** (z. B. oHG, KG, GmbH & Co. KG) ebenfalls als **Asset Deal** zu behandeln, da Personengesellschaften (auch Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) nicht selbst Steuersubjekt sind, sondern nach dem sog. **Transparenzprinzip** besteuert werden.³ Der Käufer erwirbt daher ertragsteuerlich stets die **einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens** der Personengesellschaft, die mit der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Veräußerers vermögensrechtlich verbunden sind.



Praktikerhinweis

In diesem Zusammenhang wird ab dem **Jahr 2022** durch **Inkrafttreten des KöMoG**⁴ Vorsicht geboten sein, da **Personenhandelsgesellschaften** voraussichtlich nach **§ 1a KStG** zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben könnten und der **Erwerb dieser Anteile** steuerlich wie der **Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen (Share Deal)** behandelt wird.

Siehe hierzu insbesondere **Geiger/Biehlmaier, Ubg 2021 S. 555**.

¹ BFH-Urteil vom 06.07.1995, IV R 30/93, BStBl 1995 II S. 831.

² zu den Vor- und Nachteilen eines Assets bzw. Share Deals, siehe ausführlich Buchta in: Hölters, Handbuch des Unternehmens- und Beteiligungskaus, Teil 14 Rdnr. 14.34 ff.

³ *Holzapfel* in: Pöllath, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, Rdnr. 235.

⁴ BGBl. 2021 S. 2050.

2. USt und GrESt

Für Zwecke der USt und GrESt gilt ausschließlich die **zivilrechtliche Betrachtungsweise**, sodass der **Verkauf eines Personengesellschaftsanteils** ebenfalls als **Share Deal** zu behandeln ist.

III. Zusammenfassung

Zielunternehmen	Verkaufs-gegenstand	Verkäufer	Zivil-recht	Ertrag-steuer	USt/GrESt
EU/PersGes/ KapGes	Betrieb	EU/PersGes/ KapGes	Asset Deal	Asset Deal	Asset Deal
PersGes	Beteiligung	Gesellschafter	Share Deal	Asset Deal/ Share Deal	Share Deal
KapGes	Beteiligung	Gesellschafter	Share Deal	Share Deal	Share Deal

B. STEUERLICHE ZIELE DES UNTERNEHMENSKAUFES UND AUFGABE DES STEUERLICHEN BERATERS

I. Allgemeines

Auch wenn Verkäufer und Käufer die effektiven Steuerzahllasten aufgrund des Unternehmenskaufs möglichst auf das Notwendigste reduzieren wollen, führt dies nicht selten zu **Zielkonflikten** zwischen Verkäufer und Käufer.

II. Ziele des Verkäufers

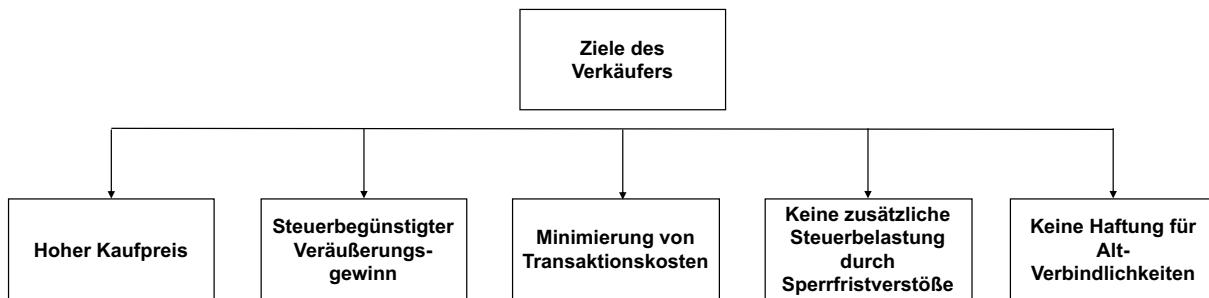


Abb. 3: Ziele des Verkäufers

1. Hoher Kaufpreis

Unabhängig von der Frage, ob der Veräußerer sein Einzelunternehmen oder aber Anteile an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft verkaufen möchte, wird dem Verkäufer i. d. R. daran gelegen sein einen **möglichst hohen Kaufpreis** zu erzielen.

Aus steuerlicher Sicht ist zu beachten, dass der Käufer ggf. eher dazu bereit sein wird einen **höheren Kaufpreis** zu zahlen, wenn er das Zielunternehmen i. R. e. **Asset Deals** erwerben kann. Denn in diesem Fall hat der Käufer die Möglichkeit den Kaufpreis in **steuerwirksames Abschreibungspotential** zu verwandeln, wenn das erworbene Unternehmen nicht nur aus Grundstücken und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften besteht.¹



Praktikerhinweis

Ob der Käufer letztendlich tatsächlich dazu bereit sein wird einen höheren Kaufpreis zu leisten, nur aufgrund der Tatsache, dass er das Zielunternehmen i. R. d. Asset Deals erwirbt, ist stets **Verhandlungssache** und hängt der Erfahrung nach von der Art des erworbenen Unternehmens ab. Geht es ausschließlich um die Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft sind derzeit zumindest keine nennenswerten Unterschiede in der Kaufpreisfindung zu verzeichnen.

Will der Veräußerer Anteile an einer Kapitalgesellschaft (**Share Deal**) veräußern, ist zu beachten, dass Anteile an Kapitalgesellschaften zu den **nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern** gehören und dem Käufer daher aus dem Erwerb des Kapitalgesellschaftsanteils **kein** steuerwirksames Abschreibungspotential zur Verfügung steht.²

¹ zu der Frage der Aufteilung des Kaufpreises auf die Wirtschaftsgüter des Zielunternehmens, siehe Seite 161 ff.

² zu der Frage, ob der Verkäufer auf Drängen des Käufers vor Verkauf die Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen umwandeln sollte, siehe Seite 124 f.

Dass die spätere Veräußerung steuerbegünstigt i. R. d. **Teileinkünfteverfahrens** (§ 3 Nr. 40 EStG) oder der 95 %igen **Steuerfreistellung** nach § 8b KStG erfolgen kann, spielt regelmäßig für die Frage der Kaufpreisfindung in den Verhandlungsrunden aus Sicht des Käufers keine wesentliche Rolle.



Praktikerhinweis

In der Praxis kommt es häufig vor, dass die zu veräußernden Unternehmen in Form der Kapitalgesellschaft über **steuerlich begünstigende Attribute** in Form von z. B. Verlustvorträgen nach § 10d EStG verfügen. Bei der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile kommt es jedoch zu einem **schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG**, sodass im Grundsatz die Verluste nicht auf den Erwerber übergehen. Gerade in diesem Zusammenhang spielt die **Stille-Reserven-Klausel** nach § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG eine erhebliche Rolle, da diese zur Ermittlung der stillen Reserven auf das gezahlte Entgelt für die Anteile an der Kapitalgesellschaft abstellt. Als Verkäufer könnte daher argumentiert werden, dass ein höherer Kaufpreis aufgrund des Erhalts der Verluste gerechtfertigt ist. Ob sich der Käufer hierauf einlässt, ist jedoch eine Einzelfallentscheidung und hängt im Wesentlichen auch von der Werthaltigkeit der Verlustvorträge ab.

Hinzukommt, dass sich in dieser Situation aus Sicht des Käufers die Frage stellt, wie und in welcher Höhe die **Aufwendungen aus der Finanzierung** des Kaufpreises steuerlich geltend gemacht werden können und, ob diese im besten Fall mit den Erträgen aus dem Zielunternehmen konsolidiert werden können. Im Asset Deal ist regelmäßig die direkte Konsolidierung mit den Erträgen aus dem Zielunternehmen für steuerliche Zwecke möglich.

2. Steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn

Aus steuerlicher Sicht ist wesentliches Ziel des Verkäufers, dass der erhaltene Veräußerungserlös bzw. Kaufpreis möglichst gering besteuert oder, im besten Falle, gar nicht besteuert wird. Dies kann durch die entsprechende Inanspruchnahme von bestehenden **Steuerbefreiungen** oder **Steuerbegünstigungen** erreicht werden.

Ob eine Steuerbegünstigung oder -befreiung seitens des Verkäufers in Frage kommt, hängt zum einen davon ab, wer Verkäufer ist (natürliche Person, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft). Zum anderen kommt es auch auf die **persönliche Situation des Veräußerers** an.

Ist z. B. Veräußerer eine **Kapitalgesellschaft** und wird das Unternehmen i. R. e. **Share Deals** veräußert, kommt unabhängig von der Höhe der Beteiligung die **95 %ige Steuerbefreiung** für den Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG in Betracht. Veräußerungsverluste sind hingegen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht berücksichtigungsfähig.

Bei der Veräußerung durch eine **natürliche Person**¹ kann bei einem Asset Deal etwa der **durchschnittlich halbe Steuersatz** nach § 34 Abs. 3 EStG² in Betracht kommen, wenn der Veräußerer die entsprechenden persönlichen Voraussetzungen erfüllt.

¹ dies gilt auch für die Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft, die steuerlich wie ein Asset Deal behandelt werden oder die mittelbare Veräußerung durch die Mitunternehmerschaft selbst, soweit an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen beteiligt sind.

² die Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG findet hingegen immer Anwendung.

Daneben kann auch die 40 %ige Steuerbefreiung des **Teileinkünfteverfahrens** nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG in Betracht kommen, wenn i. R. d. Asset Deals **Anteile an Kapitalgesellschaften** veräußert werden oder aber ein Share Deal vorliegt. Interessant kann aber auch die steuerneutrale **Reinvestition** des Veräußerungsgewinns nach z. B. § 6b EStG sein. Gerade bei mittelständische Familienunternehmen stellt sich oft die Frage, ob einzelne **Teilbereiche** des zu verkaufenden Unternehmens **zurückbehalten** werden können (z. B. Immobilien) und welche Auswirkungen sich hieraus auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns ergeben.

3. Minimierung von Transaktionskosten

Zu den steuerlichen Transaktionskosten zählen im Wesentlichen durch die Transaktion ausgelöste **Verkehrssteuern**. Hierzu zählt u. a. die **USt** und, soweit von der Transaktion Grundstücke – wenn auch nur mittelbar – betroffen sind, die **GrESt**. Im Zusammenhang mit der USt ist zu beachten, dass die Transaktion auch zu einer § 15a UStG-Korrektur führen kann, die es aus Sicht des Veräußerers zu vermeiden gilt. Sowohl dem Verkäufer als auch dem Käufer wird es regelmäßig daran gelegen sein, diese Art von Transaktionskosten so gering wie möglich zu halten.

4. Zusätzliche Steuerbelastung durch Sperrfristverstöße

Das deutsche Steuerrecht kennt für die Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen **Sperr- und Behaltefristen**¹, die es aus Sicht des Verkäufers stets im Blick zu behalten gilt. Denn sollte der Verkäufer durch den Verkauf seines Unternehmens oder aber i. R. d. vorbereiteten Umstrukturierung gegen eine solche Sperr- oder Behaltefrist verstoßen, löst dies regelmäßig eine nicht unerhebliche **Nachversteuerung bei dem Veräußerer** aus. Kann der Verstoß nicht gestalterisch umgangen werden, muss im schlimmsten Fall der Verkauf verschoben werden, bis die entsprechende Frist abgelaufen ist, wenn keine entsprechende **Kompensierung der Nachversteuerung** durch den Käufer erfolgt oder keine entgegenläufigen Steuervorteile durch den Verkäufer berücksichtigt werden können. Es kann aber auch sein, dass der Käufer entsprechende Fristen i. R. d. Unternehmenskaufs übernimmt und der Verkäufer aus diesem Grund **vertraglich** sicherstellen muss, dass der Verstoß seitens des Käufers gegen eine dieser Fristen zum **Schadensausgleich** führt.



Praktikerhinweis

Ob bei Umstrukturierungen oder aber i. R. d. Unternehmenskaufs. Sperr- und Behaltefristen spielen in diesem Zusammenhang stets eine tragende Rolle bei der steuerlichen Beratung. In der Praxis ist es aber oft schwierig die entsprechenden Sachverhalte zu **identifizieren**. Gerade in dem Fall, in dem man nicht der Haus- und Hofsteuerberater ist, sondern nur für den entsprechenden Unternehmensverkauf als spezialisierter Berater hinzugezogen wurde. In diesem Fall hat der externe Berater eine besondere **Sorgfaltspflicht** im Zusammenhang mit der Identifizierung von steuerrelevanten Sperr- und Behaltefristen. Er darf der Angabe des Steuerpflichtigen nicht blind vertrauen, dass keine steuerlich relevanten Sperr- und Behaltefristen vorliegen.²

5. Keine Haftung für Alt-Verbindlichkeiten

Dem Verkäufer wird regelmäßig daran gelegen sein für im Zusammenhang mit dem verkauften Unternehmensvermögen im Zeitpunkt des Verkaufs bestehende ggf. noch unbekannte Steuerschulden seitens des Käufers nicht unbegrenzt in Anspruch genommen werden zu können. Aufgabe des Beraters ist hier eine **vertragliche Grundlage** zu schaffen.

¹ siehe hierzu im Einzelnen auf Seite 98 ff.

² zur Haftung bei unterstellten rechtlichen Angaben siehe BGH-Urteil vom 14.12.2019, IX ZR 181/17, NJW 2019 S. 1151.

III. Ziele des Käufers

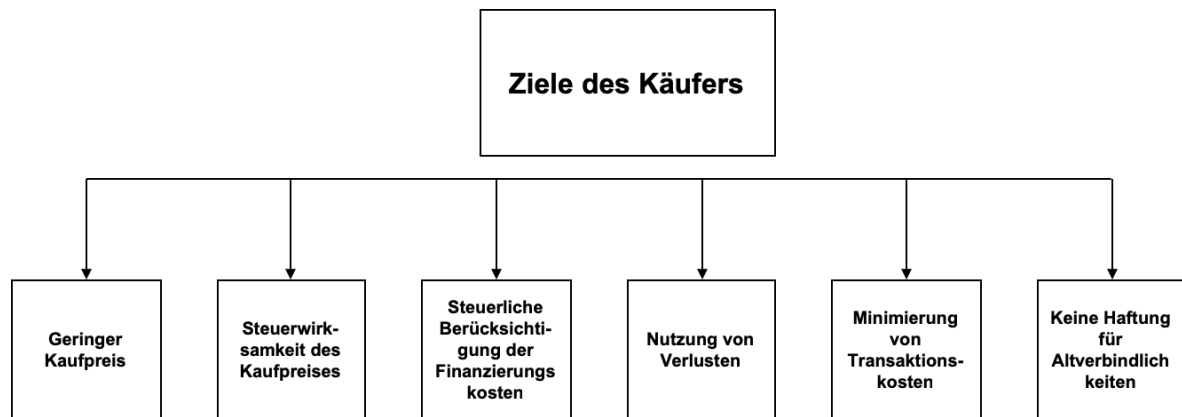


Abb. 4: Ziele des Käufers

1. Möglichst geringer Kaufpreis

Entgegen den Zielen des Verkäufers wird dem Käufer regelmäßig daran gelegen sein einen möglichst **niedrigen Kaufpreis** in den Kaufpreisverhandlungen durchzusetzen. Ein Mittel zur Durchsetzung eines niedrigeren Kaufpreises können im Rahmen einer steuerlichen Risikoprüfung (**Tax Due Diligence**) aufgedeckte **Steuerrisiken** (Ertrag-, Umsatz-, Real- und Abzugsteuern) sein, die je nach Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme und der zu erwartenden Höhe bereits bei der Kaufpreisfindung ihre Berücksichtigung finden können.

Andererseits können die Risiken auch im Rahmen einer **Freistellungsverpflichtung** oder **Garantie** im Unternehmenskaufvertrags abgedeckt werden. Üblicherweise wird im Rahmen einer Freistellung geregelt, dass der Verkäufer die Steuern bis zum Verkaufsstichtag wirtschaftlich durch nachträgliche Kaufpreisanpassung trägt. Dies ist typischerweise bei Nachzahlungen aufgrund einer Betriebsprüfung der Fall.

Aufgabe der Tax Due Diligence ist neben der **Identifizierung historischer Steuerrisiken** mögliche **Steuerrisiken der Transaktion** (Verluste, Sperr- und Behaltefristen, GrEST, Quellensteuern etc.) und **steuerlichen Optimierungsbedarf** nach erfolgter Transaktion (Debt Push Down-Gestaltungen etc.) zu erkennen.

2. Steuerwirksamkeit des Kaufpreises

Steuerlich vorteilhaft ist ein Unternehmenserwerb aus Sicht des Käufers immer dann, wenn er den Kaufpreis als **AK** über einen relativen kurzen Zeitraum **steuerlich absetzen** kann. Dieses Ziel lässt sich jedoch nur erreichen, wenn es sich bei den i. R. d. Unternehmenskaufs erworbenen Wirtschaftsgütern um **steuerlich abschreibbare Wirtschaftsgüter** handelt.

I. R. e. **Asset Deals** erwirbt der Käufer stets die **einzelnen Wirtschaftsgüter** des Verkäufers. Soweit es sich bei den erworbenen Einzelwirtschaftsgütern **nicht** um **Grundstücke**, **Anteile an Kapitalgesellschaften** oder andere nicht abschreibbare Wirtschaftsgüter handelt, wird der Käufer den Kaufpreis über eine kurze Abschreibungsdauer in AfA-Volumen transferieren können.

Bei **Grundstücken** ist zu beachten, dass der Anteil des Kaufpreises, der auf den Grund und Boden entfällt, regelmäßig **nicht steuerlich absetzbar** sein wird, da der Grund und Boden keiner gewöhnlichen Nutzungsdauer unterliegt. Zwar ist der Anteil des Kaufpreises, der auf den Gebäudeteil entfällt, steuerlich absetzbar, jedoch ist dieser wegen des langen AfA-Zeitraums von 33 1/3 Jahren (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) regelmäßig zu vernachlässigen.

Bei dem Erwerb von **Anteilen an Kapitalgesellschaften**¹ besteht seitens des Käufers **keine** Möglichkeit der **steuerlichen Absetzbarkeit**, da es sich hier um Wirtschaftsgut handelt, welches keiner gewöhnlichen Nutzungsdauer unterliegt. Die Transformation von Kaufpreiszahlung in steuerlich absetzbares AfA-Volumen kommt auch nicht durch eine **außerplanmäßige Teilwertabschreibung** nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in Frage. Denn bei dem Erwerb durch eine **natürliche Person** mit der **Beteiligung im Betriebsvermögen**² unterliegt der Aufwand aus der Abschreibung dem Teileinkünfteverfahren nach § 3c Abs. 2 EStG, so dass der Aufwand steuerlich nur zu **60 %** geltend gemacht werden kann. Zu beachten ist, dass der spätere Gewinn aus der Zuschreibung auf den höheren Teilwert bzw. ein Veräußerungsgewinn wieder zu 60 % steuerpflichtig ist, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. § 3 Nr. 40 Buchstabe a) EStG.

Bei **Kapitalgesellschaften** hingegen sind Teilwertabschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften **in voller Höhe steuerlich nicht absetzbar**, § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG.



Praktikerhinweis

Eine klassische **Haftungsfalle** des steuerlichen Beraters ist die vorgenommene **Teilwertabschreibung auf eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung** i. R. d. Steuerbilanz einer Kapitalgesellschaft. Der Aufwand aus der Teilwertabschreibung ist in diesem Fall steuerlich nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht abziehbar und daher außerbilanziell bei der Einkommensermittlung wieder hinzuzurechnen. Kommt es später zu einer Zuschreibung oder einem Verkauf der Beteiligung, unterliegt der Zuschreibungsbetrag zwar der Freistellung nach § 8b Abs. 2 Sätze 1 und 3 KStG. 5 % des Hinzuschreibungsbetrags gelten jedoch fiktiv als nicht abziehbare Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG), sodass im Endeffekt der zuvor nicht steuerlich wirksame **Abschreibungsbeitrag zu 5 % besteuert** wird.

Die gleiche steuerliche Auswirkung wird sich zukünftig dann ergeben, wenn **Personenhandelsgesellschaften** oder Partnerschaftsgesellschaften nach **§ 1a KStG** zur **Körperschaftsteuer optiert** haben (KöMoG³). In diesem Fall erwirbt ein **zukünftiger Käufer** steuerlich gesehen einen **Anteil an einer Kapitalgesellschaft**, auch wenn dieser **zivilrechtlich** gesehen einen **Personengesellschaftsanteil** erwirbt.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

¹ dies kann sowohl bei dem Erwerb i. R. d. Asset Deals der Fall sein, wenn i. R. d. zu übertragenden Unternehmensvermögens Anteile an Kapitalgesellschaften enthalten sind. Klassischerweise wird es sich aber um den Fall des Share Deals handeln.

² dies gilt auch für eine Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine natürliche Person beteiligt ist. Hält hingegen die natürliche Person die Beteiligung im Privatvermögen, kommt eine Teilwertabschreibung niemals in Frage.

³ BGBl. 2021 S. 2050.

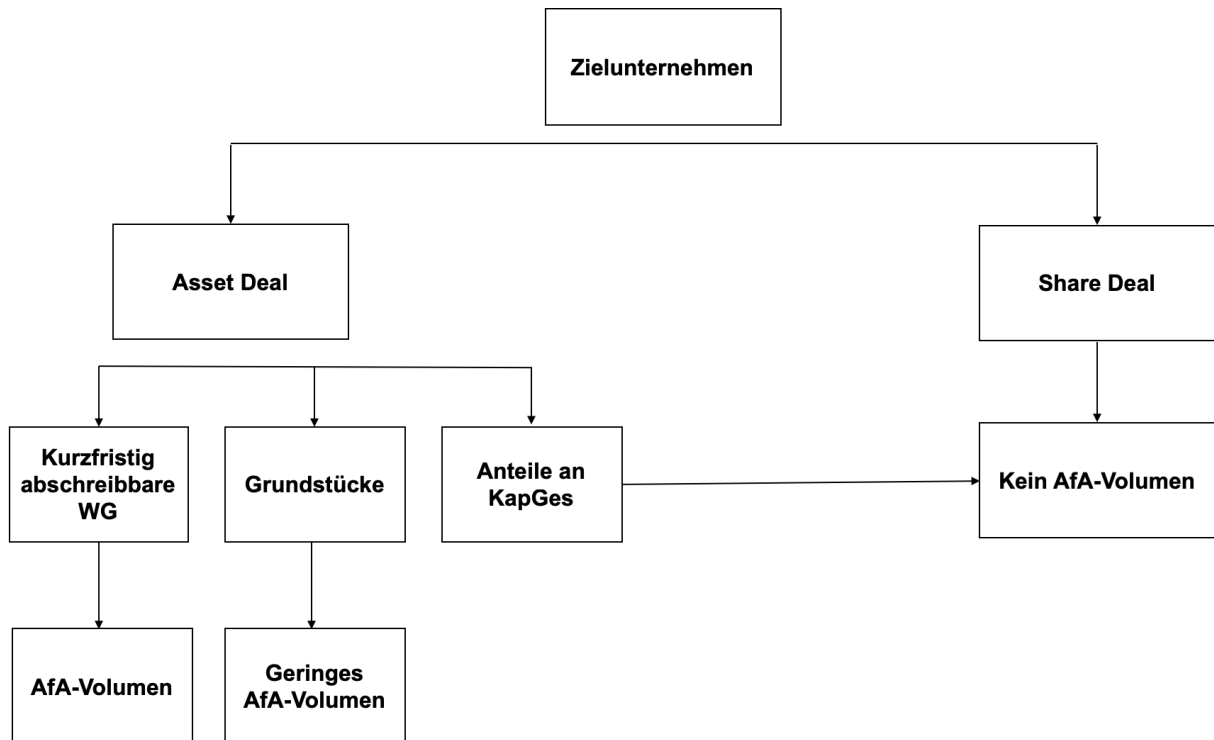


Abb. 5: Asset Deal vs. Share Deal – AfA-Volumen

Dem **Erwerber** wird daher regelmäßig daran gelegen sein das **Zielunternehmen** i. R. d. **Asset Deals** zu erwerben. Dem **Veräußerer** wird im **Gegensatz** daran gelegen sein eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und somit im **Share Deal** zu veräußern, da der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn je nach Abhängigkeit des Veräußerers weitestgehend steuerfrei vereinnahmt werden kann.



Praktikerhinweis

Aufgrund dieses **Zielkonflikts** zwischen Verkäufer und Käufer kommt es nicht selten vor, dass der Käufer dem Verkäufer vorschlägt das Zielunternehmen vor Verkauf in ein Personengesellschaftsunternehmen umzuwandeln und anschließend zu verkaufen („**Veräußerer-Umwandlungsmodell**“). Dies sollte regelmäßig vom **Verkäufer** aus steuerlichen Gründen **abgelehnt** werden, wie im Nachfolgenden noch gezeigt wird!¹

3. Steuerliche Berücksichtigung der Finanzierungskosten

Häufig sind Unternehmenskäufe seitens des Erwerbers zumindest zum Teil **fremdfinanziert**. Ein weiteres wesentliches Ziel des Erwerbers wird es daher sein, die Aufwendungen für die Fremdfinanzierung steuerlich nutzbar zu machen. Erfolgt der Unternehmenskauf i. R. d. **Asset Deals** können die Fremdfinanzierungsaufwendungen regelmäßig in voller Höhe **mit dem Unternehmensgewinn verrechnet werden**, da die Finanzierungsaufwendungen betrieblich veranlasst sind. Für Zwecke der **GewSt** ist zu beachten, dass Entgelte für Schulden der **Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG** unterliegen. Die Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) spielt im Rahmen mittelständischer Strukturen aufgrund des hohen Freibetrags (Nettozinsaufwand < 3 Mio. EUR, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe a EStG) i. d. R. keine Rolle.

¹ Siehe hierzu Ausführungen auf Seite 124 f.



Hinweis

Auch der Erwerb eines Mitunternehmeranteils stellt aus steuerlicher Sicht einen Asset Deal dar. Ein für den Erwerb des Mitunternehmeranteils aufgenommenes Darlehen stellt **(negatives) Sonderbetriebsvermögen II** dar und kann daher auch unmittelbar mit dem Gewinn aus dem Mitunternehmeranteil verrechnet werden. Dies gilt auch für Zwecke der GewSt. Im Regelfall muss jedoch sichergestellt sein, dass für die Tilgung des Darlehens Entnahmen aus der Gesamthand getätigt werden können.

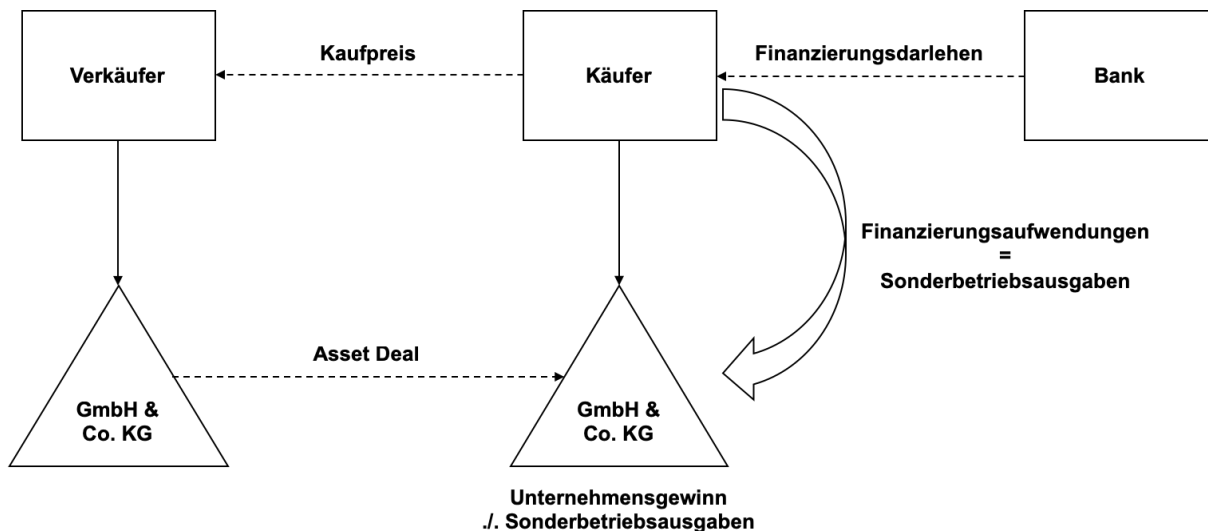


Abb. 6: Asset Deal – Finanzierungsaufwendungen als SBA

Erfolgt der Unternehmenserwerb i.R.e. **Share Deals** und ist der Käufer eine **natürliche Person** können die Fremdfinanzierungsaufwendungen entweder dem **Teileinkünfteverfahren** unterliegen, sodass die Aufwendungen nur zu **60 % abzugsfähig** sind (§ 3c Abs. 2 EStG). Andererseits können die Aufwendungen auch dem Regime der **Abgeltungsteuer** unterfallen, sodass die Fremdfinanzierungsaufwendungen **steuerlich nicht berücksichtigt** werden können und nur der **Sparer-Pauschbetrag von 1.000 EUR** greift (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG).¹

Fremdfinanzierungsaufwendungen, die bei einer **Kapitalgesellschaft** für den Share Deal anfallen sind in **voller Höhe abzugsfähig**, § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG. Für die GewSt ist aber ebenfalls die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG zu beachten.



Praktikerhinweis

Problematisch aus steuerlicher Sicht sind häufig **Holding-Kapitalgesellschaften**, die neben dem Halten der Beteiligungen über keine anderen Ertragsquellen verfügen. In diesem Fall können zwar die Fremdfinanzierungsaufwendungen in voller Höhe abgezogen werden (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG). Jedoch sind Erträge aus Gewinnausschüttungen oder aus der Veräußerung der Beteiligung effektiv zu 95 % steuerbefreit (§ 8b KStG, § 9 Nr. 2a GewStG). Im Endeffekt wird bei Holding-Kapitalgesellschaften daher lediglich der **Verlustvortrag erhöht**, ohne dass dieser mit steuerpflichtigen Erträgen verrechnet werden kann.

¹ zur ausführlichen steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungsaufwendungen, siehe Seite 176 f.

4. Nutzung von Verlusten

Soweit das Zielunternehmen über **steuerliche Verlustvorträge** verfügt, wird dem Käufer regelmäßig daran gelegen sein die Verluste steuerlich nutzen zu können. Er wird daher versuchen, dass diese Verluste durch den Unternehmenskauf nicht verloren gehen (§§ 8c, 8d KStG).¹

5. Minimierung von Transaktionskosten

Auch aus Sicht des Käufers gilt es zusätzliche **Steuerbelastungen in Form von GrESt** – soweit das Zielunternehmen Grundstücke beinhaltet – sowie **USt** zu vermeiden. Auch ist bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) zu beachten, dass der Erwerber die **§ 15a UStG-Korrekturzeiträume** des Veräußerers übernimmt (§ 15a Abs. 10 Satz 6 UStG), welche zu einer nachträglichen Steuerbelastung führen können. Hierüber hat sich der Käufer vorab durch eine **Tax Due Diligence** Klarheit zu verschaffen.

Mit Blick auf die GrESt wird diese sich regelmäßig dann nicht vermeiden lassen, wenn das Zielunternehmen i. R. e. Asset Deals durch den Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern erworben wird und ein Grundstück beinhaltet. Handelt es sich hingegen um einen Asset Deal durch Erwerb eines Anteils einer Personengesellschaft oder um einen Share Deal kann die GrESt ggf. vermieden werden.

6. Keine Haftung für Altverbindlichkeiten des Verkäufers

Ein weiterer wesentlicher Punkt des Erwerbers ist die Vermeidung für **Altverbindlichkeiten** des Veräußerers in Anspruch genommen zu werden. Daher wird der Käufer im Vorfeld der Transaktion bemüht sein, ein entsprechendes Risiko z. B. i. R. e. **Tax Due Diligence** zu identifizieren. Bei einem **Asset Deal** spielen insbesondere die **Betriebsübernehmer-Haftungstatbestände** des § 25 HGB sowie des **§ 75 AO** eine wesentliche Rolle.



Praktikerhinweis

Ein Anspruch auf Durchführung einer **steuerlichen Außenprüfung** zur Haftungsbegrenzung besteht seitens des Käufers nicht.²

Bei einem **Share Deal** findet **kein Wechsel des Unternehmensträgers** statt, sodass die Personengesellschaft/Kapitalgesellschaft für ihre eigenen **Steuern** weiterhin **verantwortlich** bleibt, auch wenn der Gesellschafter wechselt. Die Begründung eines besonderen Haftungstatbestands, wie beim Asset Deal, ist in diesem Fall daher nicht notwendig.



Praktikerhinweis

Ausnahme kommt eine **Haftung** auch beim Share Deal in Frage, wenn es sich bei der erworbenen Gesellschaft um eine **Organgesellschaft** handelt. Nach **§ 73 AO** haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Der BFH³ hat entschieden, dass Aufwendungen einer Organgesellschaft aufgrund der Haftungsinanspruchnahme für Steuerschulden des Organträgers nach § 73 AO als **vGA** qualifizieren.

¹ siehe hierzu ausführlich Seite 187 ff.

² Loose in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 75 AO Rz. 39.

³ BFH-Urteil vom 24.10.2018, I R 78/16, DStR 2019 S. 787; BStBl 2019 II S. 570.

IV. Gegenseitige Interessenlage Verkäufer/Käufer

Verkäufer	Käufer
Steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn → Share Deal	Generierung von steuerlich absetzbaren AfA-Volumen → Asset Deal

V. Aufgabe des steuerlichen Beraters

Nicht selten kommt es i. R. d. Verhandlungen zu unterschiedlichen Interessenlagen zwischen Verkäufer und Käufer (**Zielkonflikten**). Die Aufgabe des steuerlichen Beraters besteht vor allem darin bei der Transaktion die Interessen des eigenen Mandanten weitestgehend durchzusetzen, wobei auch die Interessenlagen der Gegenpartei im Blick behalten werden müssen.

Eine 100 %-Lösung gibt es beim Unternehmenskauf nicht!

Die Interessenskonflikte zwischen Verkäufer und Käufer können regelmäßig durch

- **Veräußerungs- oder Erwerbsstrukturierungen,**
- **Kaufpreisanpassungen,**
- **Steuergarantien und Steuerfreistellungen im Unternehmenskaufvertrag,**

zum Ausgleich gebracht werden.

Als **steuerlicher Berater des Veräußerers** kann es sich u. U. anbieten, die steuerliche Situation des Erwerbers versuchen zu verstehen und so, durch eigene Strukturvorschläge, den Kauf noch schmackhafter zu machen. Die Verschaffung einer günstigen Steuerposition kann in Einzelfällen zu einem für den Verkäufer höheren Netto-Kaufpreis führen. Umgekehrt gibt es in der Praxis aber auch Fälle, in denen der **steuerliche Berater des Erwerbers** für den Veräußerer Strukturvorschläge für einen steuergünstigen Exit unterbreitet. In beiden Fällen ist es die Aufgabe des steuerlichen Beraters der anderen Seite die Strukturierungsvorschläge genau zu prüfen, ob deren Steuervorteil tatsächlich realistisch ist.

**Praktikerhinweis**

Der steuerliche Berater sollte bereits **frühzeitig** in die Vertragsverhandlungen und die Kaufpreisfindung mit einbezogen werden, da nicht selten steuerliche Themen eine erhebliche Auswirkung haben können.

C. BESTEUERUNG DES VERKÄUFERS

I. Asset Deal – Verkauf von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

1. Verkauf durch natürliche Person

Grundsätzlich unterliegt der Verkauf von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern der regulären Besteuerung zum tariflichen Steuersatz des Steuerpflichtigen. Handelt es sich bei den veräußerten Wirtschaftsgütern jedoch um eine **qualifizierte Sachgesamtheit** i. S. v.

- a) § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG → Betrieb o. Teilbetrieb¹ oder
- b) § 16 Abs. 1 **Nr. 2 EStG** → **Mitunternehmeranteil**

kann unter **bestimmten Voraussetzungen**

- a) der **Freibetrag** nach § 16 Abs. 4 EStG² i. H. v. 45.000 EUR und
- b) die **Tarifbegünstigung** des § 34 Abs. 3 EStG³

durch den Veräußerer in Anspruch genommen werden. **Voraussetzung** in beiden Fällen ist, dass der Veräußerer im Zeitpunkt des Verkaufs das **55. Lebensjahr vollendet** hat oder er dauerhaft berufsunfähig ist.

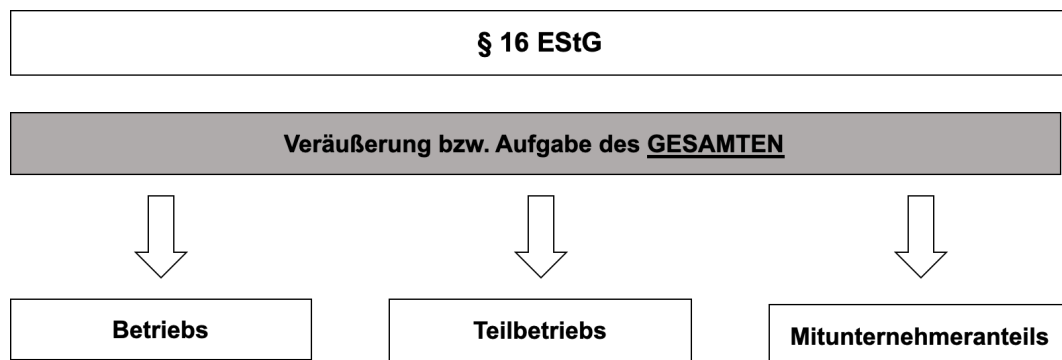


Abb. 7: Begünstigte Veräußerung bzw. Aufgabe nach § 16 EStG

a) Veräußerung eines Betriebs

Ein begünstigter Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 16 EStG unterliegt **nicht** der **GewSt**.⁴ Eine begünstigte Veräußerung i. S. d. § 16 EStG liegt aber nur dann vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum an **allen wesentlichen Betriebsgrundlagen**, in einem einheitlichen Vorgang, auf einen Erwerber übertragen wird.⁵ Werden nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen und daher nicht alle stillen Reserven seitens des Veräußerers aufgedeckt, liegt **keine begünstigte Veräußerung** i. S. d. § 16 EStG vor.⁶ Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG sowie die Begünstigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG kommen nicht in Betracht. In diesem Fall unterliegt der Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn ebenfalls der **GewSt**.

¹ der gesetzlich fingierte Teilbetrieb in Form der 100 %igen Kapitalgesellschaftsbeteiligung spielt für die steuerlichen Begünstigungen keine Rolle. In diesem Fall gilt allgemein das Teileinkünfteverfahren. Ein entsprechender Gewinn unterliegt auch der GewSt, H 7.1 (3) „Gewinn aus der Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft“ GewStH.
² der Freibetrag schmilzt um den Betrag ab, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 EUR übersteigt.
³ ermäßigte Besteuerung mit 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes bis zu einem Veräußerungsgewinn von 5 Mio. EUR.
⁴ R 7.1 (3) GewStR; H 7.1 (3) „Veräußerungs- und Aufgabegewinne“ GewStH.
⁵ BFH-Urteil vom 29.11.1988, VIII R 316/82, BStBl 1989 II S. 602; Rapp in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 16 EStG Rz. 26; Reiß in: Kirchhof, EStG, § 16 EStG Rz. 48 ff.
⁶ BFH-Urteil vom 17.03.2010, IV R 41/07, DStR 2010 S. 922.

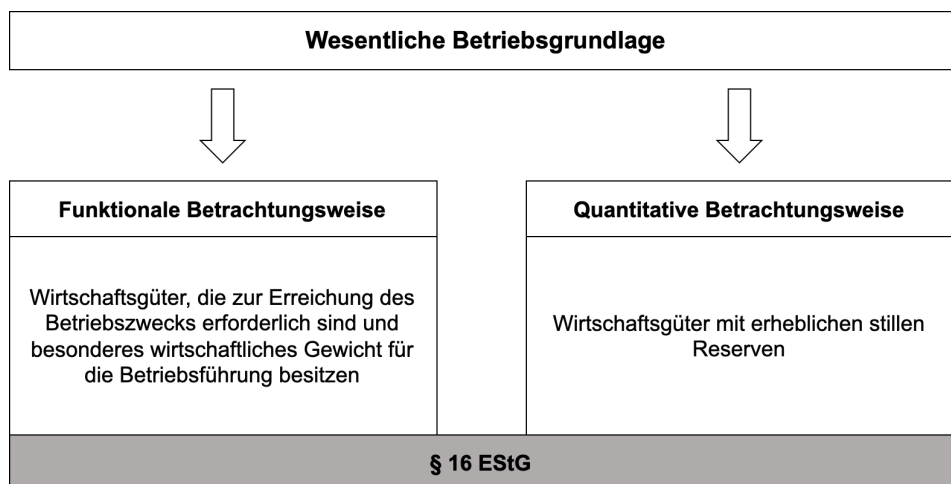


Praktikerhinweis

Ist der Erwerber nicht an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen interessiert, muss – damit eine Begünstigung nach § 16 EStG in Betracht kommt – der Veräußerer die verbleibenden wesentlichen Betriebsgrundlagen **gewinnrealisierend** in sein Privatvermögen durch **Entnahme** überführen. In diesem Fall liegt eine **begünstigte Betriebsaufgabe** nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG vor.

Problematisch ist aber, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im **zeitlichem Zusammenhang** vor Veräußerung des Betriebs **steuerneutral** zum Buchwert (z. B. nach § 6 Abs. 5 EStG) in ein anderes Betriebsvermögen des Veräußerers überführt bzw. übertragen werden. In diesem Fall wird die **Begünstigung** nach §§ 16 und 34 EStG regelmäßig seitens der Finanzverwaltung aufgrund eines sog. **Gesamtplans versagt**.¹

Für Zwecke des § 16 EStG müssen alle stillen Reserven in allen wesentlichen Betriebsgrundlagen gehoben werden. Hierzu zählen die für den Betrieb **funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter**, aber auch die **quantitativ wesentlichen Wirtschaftsgüter (funktional-quantitative Betrachtungsweise)**.



© StB Timo Unterberg, LL.M.

Abb. 8: Wesentliche Betriebsgrundlage

Zu den **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** gehören Wirtschaftsgüter, die nach der Art des Betriebs (Fabrikation, Handel, Dienstleistung) und ihrer Funktion im Betrieb für diesen wesentlich und somit unverzichtbar sind. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Wirtschaftsgüter stille Reserven enthalten oder nicht. Typischerweise gehören zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen **Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**; insbesondere **Betriebsgrundstücke**, auch wenn diese kurzfristig austauschbar sind.² Daneben können aber auch **Maschinen** oder **Betriebsvorrichtungen** zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Dies gilt jedoch dann **nicht**, wenn die Einzel-Wirtschaftsgüter kurzfristig wiederbeschaffbar sind und lediglich einen geringen Wert haben.³

¹ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. 2019 I S. 1291 Tz. 16.

² H 16.8 „Gebäude/Gebäudeteile“ EStH.

³ zu den funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern, siehe insgesamt Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 103.



Hinweise

Immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. öffentlich-rechtliche Genehmigungen, Namensrechte oder wichtige Verträge können ebenfalls funktional wesentliche Betriebsgrundlagen sein. **Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens** gehören jedoch regelmäßig **nicht** zu den funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern, da diese i. d. R. kurzfristig wiederbeschaffbar sind.¹

Nach der **quantitativen Betrachtungsweise** liegt eine wesentliche Betriebsgrundlage auch dann vor, wenn diese für den Betrieb zwar nicht funktional wesentlich ist, aber **erheblich stille Reserven** aufweist (**quantitativ** wesentliche Betriebsgrundlage). Dies wird regelmäßig bei nicht mehr betrieblich genutzten **Grundstücken** der Fall sein, die dem Betriebsvermögen zugeordnet sind.

Beispiel 1: Zurückbehalt einer wesentlichen Betriebsgrundlage

Einzelunternehmer K (60 Jahre alt) betreibt in Köln einen Getränkegroßhandel. Jahrelang wurde der Getränkegroßhandel in einer **Gewerbeimmobilie** des K betrieben, die sich in seinem alleinigen Eigentum befindet. Da die Gewerbeimmobilie aufgrund des stetig wachsenden Geschäfts nicht mehr ausreichte, musste der K eine **neue Gewerbeimmobilie** in Köln anmieten und mit seinem Getränkegroßhandel umziehen. Die sich im Eigentum des K befindliche **Gewerbeimmobilie** ist seitdem an einen anderen Händler auf Dauer **vermietet**. Eine Entnahme seitens des K wurde bisher nicht erklärt. Die Gewerbeimmobilie des K verfügt über **erheblich stille Reserven**.

K möchte sein Einzelunternehmen verkaufen und den Gewinn hieraus möglichst günstig besteuern. Da die vermietete Gewerbeimmobilie des K keine Verbindung zum operativen Geschäftsbetrieb des Einzelunternehmens des K aufweist, ist der Käufer an dem Erwerb der Gewerbeimmobilie nicht interessiert. K veräußert daher sein Einzelunternehmen mit Zurückbehalt der Gewerbeimmobilie.

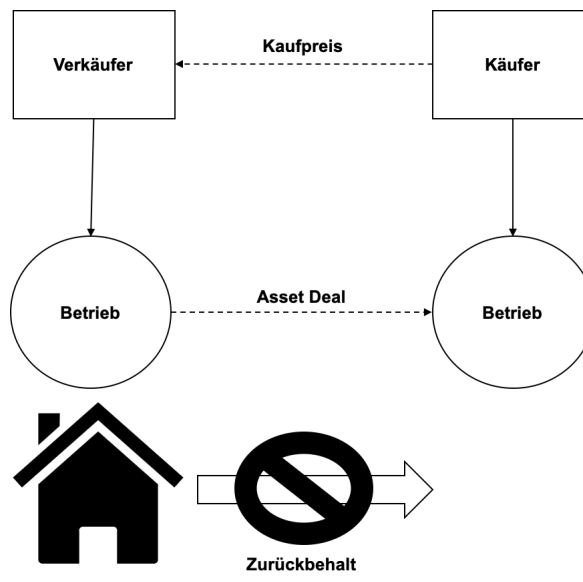


Abb. 9: Beispiel 1 – Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

¹ H 16.8 „Umlaufvermögen“ EStH; ausnahmsweise kann auch das Umlaufvermögen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen, wenn der Warenbestand nicht ohne weiteres leicht wiederzubeschaffen ist, BFH-Urteil vom 29.11.1988, VIII R 316/82, BStBl 1989 II S. 602.

Lösung:

Auch wenn die Gewerbeimmobilie des K nicht mehr für den Getränkehandel genutzt wird, gehört diese mangels Entnahmehandlung zum steuerlichen Betriebsvermögen des K.¹ Da die **Gewerbeimmobilie** über **erheblich viele stille Reserven** verfügt, gehört sie zu den **(quantitativ) wesentlichen Betriebsgrundlagen**.

Da K nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber überträgt, liegt **keine Betriebsveräußerung** i. S. d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Durch den Zurückbehalt des Grundstücks findet jedoch eine **Entnahme in das Privatvermögen** des K zum **gemeinen Wert** (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG) statt, sodass insgesamt eine **Betriebsaufgabe** nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG vorliegt, da K alle stillen Reserven in den wesentlichen Betriebsgrundlagen aufdeckt. K stehen somit unter bestimmten Voraussetzungen die **Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG** zu.

**Praktikerhinweis**

Nach der **Entnahme eines fremdvermieteten Grundstücks** aus dem Betriebsvermögen erzielt der Vermieter **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** nach § 21 EStG. Hinsichtlich der Versteuerung eines **privaten Veräußerungsgeschäfts** ist zu beachten, dass die Betriebsaufgabe bzw. Entnahme als **Anschaffung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG** gilt (§ 23 Abs. 1 Satz 2 EStG) und somit die **Zehnjahresfrist** zu beachten ist.

Werden lediglich **unwesentliche Betriebsgrundlagen** zurückbehalten, ist dies für die Anwendung von § 16 EStG **unbeachtlich**. Zur Vermeidung einer Entnahmenbesteuerung können diese auch vorab **steuerneutral** in ein anderes **Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG** überführt bzw. übertragen werden. Dies ist im Gegensatz zur steuerneutralen Buchwertfortführung bei wesentlichen Betriebsgrundlagen für die Anwendung der §§ 16 und 34 EStG unschädlich. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang aber auch, dass in diesem Fall die spätere Aufdeckung der stillen Reserven **nicht** unter die **Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG** fällt.²

Handelt es sich bei den **unwesentlichen Betriebsgrundlagen** um Wirtschaftsgüter, die **ausschließlich betrieblich genutzt** werden können (z. B. kurzfristig wiederbeschaffbare Waren), kann **keine Entnahme** in das Privatvermögen stattfinden. Diese Wirtschaftsgüter bleiben als sog. **Restbetriebsvermögen** bestehen. Werden diese anschließend veräußert, erzielt der Veräußerer **nachträglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gem. § 24 Nr. 2 EStG.³ Mangels stehendem Gewerbebetrieb unterliegen diese jedoch **nicht** der **Gewerbsteuer**.

Zu den **unwesentlichen Betriebsgrundlagen** zählen regelmäßig **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens**, aktive RAP, Anzahlungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen.⁴ Stille Reserven sind hiermit im Regelfall nicht verbunden.

¹ H 4.2 Abs. 2 „Nutzungsänderung“ EStH; BFH-Urteil vom 10.11.2004, BStBl 2005 II S. 334.

² BFH-Urteil vom 29.10.1998, IV R 93/85, BStBl 1998 II S. 374.

³ Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 123.

⁴ Seer in: Kirchhof, EStG, 22. Auflage 2023, § 16 EStG Rz. 39.

b) Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Eine begünstigte Veräußerung nach § 16 EStG kommt auch bei der **Veräußerung bzw. der Aufgabe eines gesamten Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** in Frage. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG ist als Betriebsvermögen das **steuerliche Kapitalkonto** des veräußernden Mitunternehmers in der **Gesamthandsbilanz** zu berücksichtigen, sowie etwaig bestehende **Sonder- und Ergänzungsbilanzen**.

In diesem Fall sind sämtliche stille Reserven in allen wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder durch Veräußerung oder durch Entnahme aufzudecken. Dies gilt auch für wesentliche Betriebsgrundlagen des **Sonderbetriebsvermögens** des Mitunternehmers, **unabhängig** davon, ob diese tatsächlich in einer **Sonderbilanz** erfasst wurden oder **tatsächlich** als solche **erkannt** worden sind.¹ Im Fall der Veräußerung bzw. der Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils gelten daher die gleichen Grundsätze, wie bei der Betriebsveräußerung.

Steuerlich ist zu beachten, dass es aus Sicht eines Mitunternehmers **nur einen Mitunternehmeranteil** geben kann. Sollte ein Mitunternehmer daher einen weiteren Gesellschaftsanteil an derselben Mitunternehmerschaft hinzuerwerben, **vereinigt** sich der neu erworbene **Gesellschaftsanteil** mit dem bereits bestehenden Gesellschaftsanteil steuerlich zu einem Mitunternehmeranteil. Eine für den **hinzuerworbenen Gesellschaftsanteil** aufgestellte **Ergänzungsbilanz** ist somit insgesamt dem **einen Mitunternehmeranteil zuzuordnen**, mit der Folge, dass die Ergänzungsbilanz bei nur teilweiser Veräußerung auch nur teilweise in Höhe der Veräußerungsquote (sog. **Durchschnittsbetrachtung**) aufzulösen ist.² Ob im Hinzuerwerbszeitpunkt bereits eine Veräußerungsabsicht besteht, ist unerheblich.

Beispiel 2: Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils

A, B, C und D sind zu je $\frac{1}{4}$ an der ABCD-GmbH & Co. KG (Mitunternehmerschaft) beteiligt. Der A erwirbt zum 31.12.2019 den Kommanditanteil des D für einen **Kaufpreis** in Höhe von **200.000 EUR** und bilanziert in einer **positiven Ergänzungsbilanz** einen Geschäfts- und Firmenwert in Höhe von **100.000 EUR**. Am 01.02.2020 verkauft der A den zuvor vom D erworbenen Kommanditanteil für die **gleichen 200.000 EUR** Veräußerungspreis.

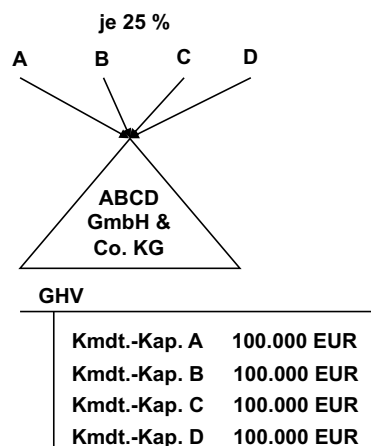


Abb. 10: Beispiel 2 – Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils

¹ Prinz, DB 2010 S. 972.

² BFH-Beschluss vom 06.08.2019, VIII R 12/16, DStR 2019 S. 2404, BStBl. II 2020 S. 378; **bestätigt durch BFH-Urteil vom 03.09.2020 – IV R 29/19, BeckRS 2020, 41087.**

Lösung zu Beispiel 2:

Mit dem Hinzuerwerb des Kommanditanteils des D durch den A vereinigen sich bei diesem seine Gesellschaftsanteile steuerlich zu einem Mitunternehmeranteil. Der in der steuerlichen **Ergänzungsbilanz** des A bilanzierte **Geschäfts- und Firmenwert** in Höhe von **100.000 EUR** ist nunmehr dem gesamten Mitunternehmeranteil des A zuzurechnen.

Da der A **50 % seines Mitunternehmeranteils verkauft**, ist für die Ermittlung des **Veräußerungsgewinns** auch nur **50 % des Kapitals der Ergänzungsbilanz** zu berücksichtigen. Der A erzielt somit durch die Veräußerung einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 50.000 EUR.

Veräußerungspreis:	200.000 EUR
./. Kommanditanteil:	100.000 EUR
./. 50 % Kapital Ergänzungsbilanz:	50.000 EUR
= Veräußerungsgewinn	50.000 EUR¹

**Praktikerhinweis**

Vorliegend spielt es aus Sicht des BFH auch **keine Rolle**, wenn der Mitunternehmer bereits im Zeitpunkt des Erwerbs die **Absicht** gehabt hat, den hinzu-erworbenen Anteil zeitnah zu **veräußern**. Eine „Verschmelzung“ der Mitunternehmeranteile lasse sich auch für den Fall nicht verhindern.

Der **Veräußerungsgewinn** ist mangels Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils **nicht begünstigt** und daher als **laufender Gewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG** zu behandeln.

Die Aufnahme der neuen Gesellschafterin führt zu Einbringungen der Mitunternehmeranteile durch die Altgesellschafter in eine – um den neuen Gesellschafter erweiterte – („neue“) Personengesellschaft gegen Zuzahlung in das Privatvermögen der Altgesellschafter.² Für die Altgesellschafter liegt somit jeweils ein **Anwendungsfall des § 24 UmwStG** vor, der nur auf Antrag der übernehmenden Personengesellschaft steuerneutral erfolgen kann.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Beispiel 2a: Veräußerung eines Mitunternehmerteilanteils

M ist 100 %iger Kommanditist einer GmbH & Co. KG. Daneben ist er 100 %iger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Zum 30.06.01 **verkauft der M 70 % seines Kommanditanteils** an der GmbH & Co. KG sowie 70 % seiner Anteile an der Komplementär-GmbH an den T. Der M erzielt aus der Veräußerung insgesamt einen Gewinn. Der **allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel nach Gesellschaftsvertrag richtet sich nach der Beteiligungsquote**.

Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

¹ Der BFH hat mit Urteil vom 03.09.2020 (V R 29/19, BeckRS 2020, 41087) bestätigt, dass es sich um einen **Veräußerungsgewinn** und um keinen laufenden Gewinn im **Feststellungsbescheid** handelt.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 01.47.

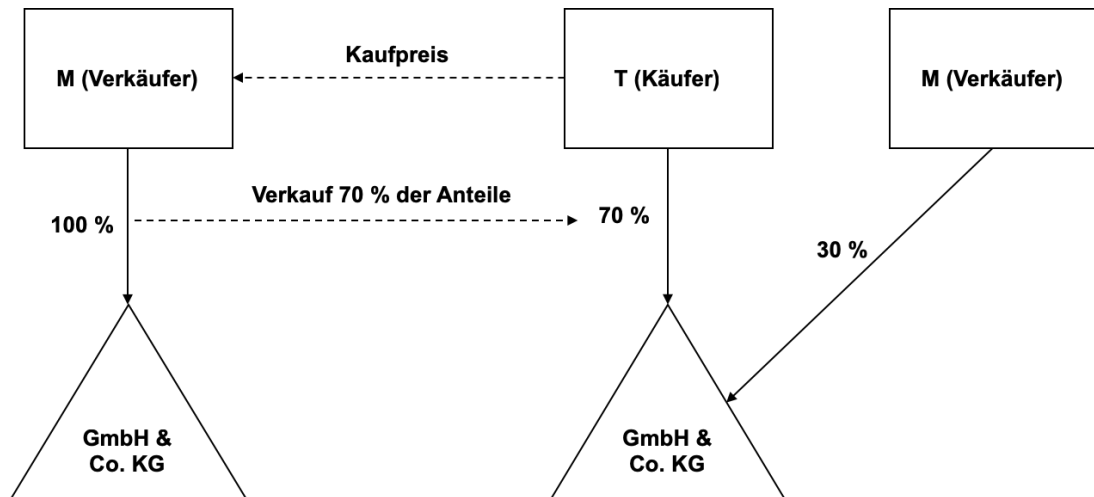


Abb. 11: Beispiel 2a – Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Lösung zu Beispiel 2a:

Da M **nicht** seinen **gesamten Mitunternehmeranteil**, sondern nur 70 % des Mitunternehmeranteils veräußert, ist der Veräußerungsgewinn **kein begünstigter Gewinn** nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern **laufender Gewinn** gemäß § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG. Eine **Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG** kommt somit **nicht** in Betracht.

Für den Veräußerungsgewinn, der auf die Anteile an der **Komplementär-GmbH** entfällt, wäre gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG in **keinem Fall** eine **Begünstigung** möglich. Das **Teileinkünfteverfahren** (§§ 3 Nr. 40 Buchstabe a, 3c Abs. 2 EStG) ist jedoch weiterhin anwendbar.

Im Zusammenhang mit der teilweisen **Veräußerung eines Mitunternehmeranteils** ist zu beachten, dass die **Finanzverwaltung**¹ die Auffassung vertritt, dass dieser ebenfalls der **GewSt** unterliegt, da es sich nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG um einen laufenden Gewinn handelt. Mittlerweile hat der **BFH**² die Auffassung der Finanzverwaltung **bestätigt**.

Problematisch an dieser Situation ist, dass **Steuerschuldner** der GewSt die **Mitunternehmerschaft** selbst ist (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Die GewSt ist ab dem VZ 2008 auf Ebene der Mitunternehmerschaft gem. § 4 Abs. 5b EStG nicht mehr abziehbar. Somit tragen **alle** Mitunternehmer in Höhe ihrer Beteiligungsquote die GewSt aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils im Grundsatz **wirtschaftlich** mit.

Fortsetzung der Lösung zu Beispiel 2a:

Der **Veräußerungsgewinn** des M gehört zum **Gewerbeertrag der GmbH & Co. KG** und unterliegt somit der GewSt. **Steuerschuldner** der GewSt ist die **GmbH & Co. KG**. Ohne entsprechende Regelung im Anteilskaufvertrag trägt der T als Käufer 70 % der GewSt auf den Veräußerungsgewinn des M.

¹ R 7.1 Abs. 3 Satz 6 GewStR.

² BFH-Urteil vom 15.06.2004, VIII R 7/01, BStBl 2004 II S. 754.



Praktikerhinweis

Es sind daher zwingend entsprechende **Freistellungsregelungen** im **Unternehmenskaufvertrag** zu vereinbaren, sodass der **Veräußerer die GewSt** aus dem Verkauf **wirtschaftlich trägt**.¹ Hierbei verpflichtet sich der Veräußerer, den Käufer, sowie die Gesellschaft und nicht veräußernde Mitgesellschafter, von jeglicher GewSt-Belastung freizustellen, die sich aus dem Veräußerungsvorgang ergibt.

Übernimmt der Verkäufer die Gewerbesteuerbelastung aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch eine Freistellungsvereinbarung im Rahmen des Unternehmenskaufvertrags oder durch Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag stellt sich die Frage, wie dieser die **übernommene Gewerbesteuer steuerlich zum Abzug** bringen kann.

Der **BFH hat mit Urteil vom 07.03.2019²** entschieden, dass die durch Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer KG entstehende **GewSt** nach § 18 Abs. 3 UmwStG, **soweit sie vom Veräußerer getragen wird**, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als **Veräußerungskosten nach § 16 Abs. 2 EStG** abzugsfähig sein können. **§ 4 Abs. 5b EStG**, wonach die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgaben sind, stehe einem Abzug als Veräußerungskosten **nicht** entgegen, da diese nur die Mitunternehmerschaft als Steuerschuldnerin der GewSt treffe. **Steuerschuldner** ist auch für die nach § 18 Abs. 3 UmwStG durch eine Anteilsveräußerung entstandene GewSt nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Personengesellschaft.



Hinweise

Auch wenn der BFH nur zur Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG entschieden hat, **gilt die Rechtsprechung mE für jede** auf Ebene der Mitunternehmerschaft anfallende **Gewerbesteuer** und somit auch für die Gewerbesteuer auf den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils.

Nach Ansicht des BFH komme es darauf an, ob die **Aufwendungen** des Veräußerers betrieblich veranlasst sind und deshalb bei der Ermittlung seines Veräußerungsgewinns gewinnmindernd berücksichtigt werden können oder, ob sie außerbetrieblich, insbesondere **gesellschaftsrechtlich, veranlasst** sind und daher nicht zu berücksichtigen sind.

Im vorliegenden Fall hatte sich der veräußernde Gesellschafter verpflichtet, die durch seine Anteilsveräußerung nach § 18 Abs. 3 UmwStG entstandene und von der Personengesellschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG geschuldete GewSt zur Hälfte zu übernehmen. Es geht also um die Frage, ob die Aufwendungen, die der Verkäufer infolge dieser Übernahmeverpflichtung entstanden sind, den Gewinn aus der Anteilsveräußerung mindern. Dies richtet sich, wie dargelegt, zunächst danach, ob es sich insoweit überhaupt um **betrieblich veranlasste Aufwendungen** handelt oder nicht.

Nach Auffassung des BFH kommt eine **betriebliche Veranlassung nicht** in Betracht wenn,

- a) die Verpflichtung der Übernahme der GewSt bereits im **Gesellschaftsvertrag** geregelt war oder
- b) die Verpflichtung zwar aus dem Kaufvertrag resultiert, aber als **Einlageverpflichtung** in die Personengesellschaft zu behandeln ist.

¹ vor dem Hintergrund einer möglichen Berücksichtigung bei der Veräußerungsgewinnermittlung nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG sollte vereinbart werden, dass die Zahlung entweder an den Käufer oder in das Kapitalkonto des veräußernden Gesellschafters zu erfolgen hat.

² BFH-Urteil vom 07.03.2019, IV R 18/17, BStBl. II 2019 S. 696.

In diesen Fällen liege eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung** vor, die sich u. U. auch auf den Veräußerungsgewinn mindernd auswirken könne, soweit die Einlage zugunsten des **Kapitalkontos des veräußernden Gesellschafters** erbracht worden sei. Ansonsten ist eine steuermindernde Berücksichtigung nicht möglich.

Fazit des BFH-Urteils ist m.E., dass eine **veräußerungsgewinnmindernde Berücksichtigung** der übernommenen GewSt in Betracht kommt, wenn

- a) die **vertragliche Übernahme der GewSt betrieblich veranlasst** ist (m.E. bei unmittelbarer Zahlung an den Erwerber, geregelt im **Kaufvertrag ohne separate Regelung im Gesellschaftsvertrag**),
- b) die vertragliche Übernahme der GewSt zwar gesellschaftsrechtlich veranlasst ist (s.o.), aber die Zahlung tatsächlich in das **Kapitalkonto des veräußernden Gesellschafters** zu erfolgen hat. Fraglich ist, ob es auf den **Zeitpunkt der Zahlung** ankommt, da die GewSt tatsächlich erst später zu leisten ist. Aus Vorsichtsgründen sollte daher die GewSt im Ausscheidenszeitpunkt bereits wirtschaftlich geleistet werden.



Praktikerhinweis

Wirtschaftlich lässt sich ein Abzug auch in der Form umsetzen, dass die **Gewerbesteuer** unmittelbar als **Kaufpreisminderung** berücksichtigt wird. Durch die Minderung des Kaufpreises wirkt sich die Gewerbesteuer faktisch wie Veräußerungskosten aus.

Zu beachten ist darüber hinaus, dass aufgrund der anfallenden Gewerbesteuer eine **Steuer-rückstellung nach § 249 HGB** i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bei der Mitunternehmenschaft zu passivieren ist, welche letztlich aber nach § 4 Abs. 5b EStG steuerlich nicht berücksichtigt wird. Dennoch mindert die Rückstellung das **Kapital der Mitunternehmer-schaft**, sodass sich auch das entsprechende Kapitalkonto des jeweils zu diesem Zeitpunkt beteiligten Mitunternehmers in Höhe seiner Beteiligungsquote mindert. Wird geregelt, dass diese Belastung ausschließlich dem ausscheidenden Mitunternehmer treffen soll, erhöht sich ein Veräußerungsgewinn entsprechend.

Daneben wird i.R. der Kaufvertragsverhandlungen seitens des Verkäufers häufig auch die Frage an den steuerlichen Berater gerichtet, ob, wenn er einer entsprechenden Freistellung der GewSt zustimmt, die zusätzlich übernommene GewSt bei seiner ESt berücksichtigt werden kann. In Frage kommt hier nur die **Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG**.¹

Nach § 35 EStG ermäßigt sich die tarifliche ESt, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, um das **4-fache**² des für den dem VZ entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten GewSt-Messbetrags, wobei die ESt-Ermäßigung auf die tatsächliche GewSt-Zahlung begrenzt ist.

Zu beachten ist jedoch, dass gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG sich der Anteil eines Mitunternehmers am GewSt-Messbetrag, welcher der Ermäßigung zugrunde zu legen ist, nach dem **allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel** richtet und zwar **zum Ende des Erhebungszeitraums**.³

¹ siehe hierzu auch Rödter/Hötzel/Mueller-Thuns, Unternehmenskauf/Unternehmensverkauf, § 24 Rn. 195 ff. und BMF-Schreiben vom 03.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187 mit Ergänzung bzw. Änderung durch BMF-Schreiben vom 17.04.2019, IV C 6 - S 2296-a/17/10004 DOK 2019/0328796.

² ab VZ 2020.

³ BFH-Urteil vom 14.01.2016, IV R 5/14, BFHE 253, 67, BStBl. II 2016 S. 875.

Ob tatsächlich **Gewinne** i. R. d. gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung auf die Gesellschafter, **abweichend** von dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt werden, wie dies bei Veräußerungsgewinnen stets der Fall ist, ist für die Tarifiermäßigung nach § 35 EStG **unbeachtlich**.¹

Im **Klartext** bedeutet dies: Ist der **veräußernde Mitunternehmer** bei einem **unterjährigen Verkauf** zum Ende des Erhebungszeitraums nicht mehr an der Mitunternehmerschaft beteiligt, ist ihm für die Tarifiermäßigung nach **§ 35 EStG kein GewSt-Messbetrag** zuzurechnen.²

Ist der Veräußerer zwar noch beteiligt, aber mit einer geringeren Beteiligung und ist diese für Zwecke der allgemeinen Gewinnverteilung zugrunde zu legen, kommt nur eine Zurechnung des GewSt-Messbetrags auf diese Beteiligung zum Ende des Erhebungszeitraums in Betracht. Dies gilt unabhängig davon, ob bei den anderen Mitunternehmern eine Tarifiermäßigung nach § 35 EStG in Frage kommt³ oder der Verkäufer bzw. die Mitunternehmerschaft von der GewSt-Belastung auf den Veräußerungsgewinn freizustellen.

Der Veräußerer ist somit in Höhe der Nicht-Ermäßigung wirtschaftlich mit der GewSt zusätzlich belastet, während der Erwerber bei natürlicher Person ggf. eine Anrechnung erhält.



Merke

GewSt-Messbeträge aus gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen sind entsprechend dem am Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums geltenden, allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die am Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums beteiligten Mitunternehmer aufzuteilen. **Unterjährig ausgeschiedenen Gesellschaftern ist kein anteiliger GewSt-Messbetrag zuzurechnen!**

Diese **Ansicht der Finanzverwaltung** gilt ab dem **VZ 2018**⁴ und beruht auf neuerer **Rechtsprechung des BFH**.⁵ Tritt ein Gesellschafter während des Wj in eine Personengesellschaft ein oder scheidet er aus dieser aus, und **besteht die Personengesellschaft fort**, geht der Gewerbebetrieb nicht im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über (**kein Ende eines Erhebungszeitraums**).

Nach Ansicht des BFH ist in diesem Fall für Zwecke der Berechnung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG der für den Erhebungszeitraum festgestellte GewSt-Messbetrag auf die Gesellschafter aufzuteilen, die zum Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums noch an der Personengesellschaft beteiligt sind. **Aufteilungsmaßstab** ist der zum Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums geltende **allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel**. Der Veräußerungs- und Aufgabegewinn des ausscheidenden Gesellschafters beeinflusst den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel **nicht**.

¹ BMF-Schreiben vom 03.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187 Tz. 19.

² BMF-Schreiben vom 03.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187 Tz. 23, 28.

³ BMF-Schreiben vom 03.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187 Tz. 24.

⁴ BMF-Schreiben vom 03.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187 Tz. 34.

⁵ BFH-Urteil vom 14.01.2016, IV R 5/14, BStBl 2016 II S. 875.

Dies gilt nach Ansicht des BFH unabhängig davon, ob Verkäufer und Käufer Vereinbarungen über die wirtschaftliche Aufteilung der GewSt-Last z.B. i.R.e. Kaufvertrags getroffen haben.¹ Dies hatte die Finanzverwaltung² – zugunsten des Steuerpflichtigen – bisher anders gesehen, sich jedoch nunmehr im Zuge der neueren BFH-Rechtsprechung entscheiden, der Ansicht des BFH zu folgen.



Praktikerhinweis

Bis **einschließlich VZ 2017** hat die Finanzverwaltung eine **Übergangsregelung** eingeführt, wonach die bisherige Sichtweise weiterhin angewendet werden kann, wenn alle zum Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums noch beteiligten Mitunternehmer dies **einheitlich beantragen**. Für alle Transaktionen **ab dem VZ 2018** ist jedoch die **Neuregelung** zu beachten, so dass sich eine vertragliche Vereinbarung nicht mehr auf die Anrechnung nach § 35 EStG auswirkt.

Fortsetzung der Lösung zu Beispiel 2a:

Durch die **Veräußerung von 70 %** der Anteile durch den M am **30.06.01** kommt es **nicht zu einem Ende des Erhebungszeitraums**, da nicht alle Mitunternehmer aus der GmbH & Co. KG ausgeschieden sind. Nach dem **allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zum 31.12.01** (Ende des Erhebungszeitraums) ist dem **M ein GewSt-Messbetrag von 30 %** der GmbH & Co. KG zuzurechnen.

Wenn der M sich im **Unternehmenskaufvertrag** dazu verpflichtet hat den T als Käufer von der GewSt-Last aus der Veräußerung freizustellen, kann der M sich nur die GewSt auf 30 % des Gewinns anrechnen lassen. 70 % der gezahlten GewSt stehen als Tarifiermäßigung dem T zu.



Praktikerhinweis

Da dem **T als natürliche Person die Tarifiermäßigung nach § 35 EStG auf 70 %** der GewSt auf den Veräußerungsgewinn des M zusteht, sollte der M auf eine **vertragliche Vereinbarung** mit dem T hinwirken, dass, soweit dem T tatsächlich eine **ESt-Minderung zugutekommt**, dieser diese an den M weitergibt. Dies kann jedoch nur dann der Fall sein, wenn der T aus der Beteiligung an der **GmbH & Co. KG ausreichend gewerbliche Einkünfte** erzielt. Problematisch sind die Fälle dann, wenn es sich beim Käufer um eine Kapitalgesellschaft handelt, da diese keine Möglichkeit der Tarifiermäßigung nach § 35 EStG hat.

Unproblematisch sollte der Fall regelmäßig dann sein, wenn der Mitunternehmeranteil **zum Ende des Erhebungszeitraums (31.12., 24:00 Uhr)** veräußert wird und es sich um eine **Einmann-GmbH & Co. KG** handelt. In diesem Fall kann der **veräußernde Mitunternehmer 100 % der GewSt** anrechnen, da es auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Erhebungszeitraums ankommt. Im Zweifel ist dem Mandanten daher zu raten, den **Verkauf auf den 31.12., 24:00 Uhr** hinauszuschieben.³

¹ BFH-Urteil vom 14.01.2016, IV R 5/14, BStBl 2016 II S. 875 Rz. 49.

² BMF-Schreiben vom 19.09.2007, BStBl 2007 I S. 701 Rz 28 und BMF-Schreiben vom 24.02.2009, BStBl 2009 I S. 440 Rz. 30.

³ siehe hierzu auch Geiger, DStR 2019 S. 850, 851; Förster, DB 2021 S. 303, 305; siehe hierzu auch R 14.4 Abs. 2 KStR zum steuerlichen „Mitternachtsgeschäft“; kritisch Schrader, FR 2017 S. 862, 872.

Gleiches gilt für den Fall eines **unterjährigen Verkaufs**, der zu einem **abgekürzten Erhebungszeitraums** (§ 14 Abs. 1 Satz 3 GewStG) führt, wenn durch die Veräußerung ein **vollständiger Gesellschafterwechsel** erfolgt.¹ In diesem Fall müssen alle Gesellschafter **gleichzeitig** aus der Mitunternehmerschaft austreten. Bei einer GmbH & Co. KG-Struktur ist daher auch die **Komplementär-GmbH** auszutauschen, da diese auch Mitunternehmerin ist.

Ein **Problem** bei der Anrechnung der GewSt ergibt sich aber auch dann, wenn die Veräußerung des Mitunternehmeranteils zwar keine GewSt auslöst, der Verkauf aber **innerhalb des Erhebungszeitraums** erfolgt. Auch in diesem Fall kann eine Anrechnung nur in Höhe der Beteiligung am GewSt-Messbetrag zum Ende des Erhebungszeitraums erfolgen.

Beispiel 2b:

Wie Beispiel 2a, nur mit der Abwandlung, dass der **M seine gesamte 100 %ige Beteiligung an der GmbH & Co. KG und seine 100%ige Beteiligung an der Komplementär-GmbH zum 30.06.01 veräußert**.

Da der **T die Gewinne für den Zeitraum 01.01. - 30.06.01 als zusätzlichen Kaufpreis** mitvergütet, hat sich der **M i. R. d. Kaufvertrags dazu bereit erklärt die GewSt für diesen Zeitraum wirtschaftlich zu tragen**.

Lösung zu Beispiel 2b:

Für Zwecke der ESt sind die **Gewinne aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 01.01. - 30.06.01 dem M zuzurechnen** und gesondert und einheitlich festzustellen.

Der Gewinn aus der **Veräußerung** des Mitunternehmeranteils unterliegt **nicht der GewSt**, da Veräußerer eine natürliche Person ist und der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird.

Eine **Tarifiermäßigung nach § 35 EStG** kommt für den **M nicht** in Betracht, da der **M am Ende des Erhebungszeitraums (31.12.01) nicht mehr an der GmbH & Co. KG beteiligt ist**. Es kommt zu **keinem vollständigen Mitunternehmerwechsel** und somit zu keinem abgekürzten Erhebungszeitraum nach § 14 Abs. 1 Satz 3 GewStG zum 30.06.01, da die Komplementär-GmbH nicht auch zum 30.06.01 aus der GmbH & Co. KG austritt. **Der M ist in Höhe der übernommenen GewSt zusätzlich wirtschaftlich belastet² und hat keine Anrechnungsmöglichkeit.**

© StB Timo Unterberg, LL.M.



Hinweise

Mit Urteil vom 10.04.2025 (IV R 21/22, DStR 2025 S. 1268) hat der BFH entschieden, dass für die Zwecke der Steuerermäßigung (§ 35 Abs. 2 EStG) bei einem vom **Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr** auf den Gesellschafterkreis abzustellen ist, der zum **Stichtag des Endes des abweichenden Wirtschaftsjahr** der Gesellschaft angehört. Damit besteht die Möglichkeit – **mit Zustimmung der Finanzverwaltung**, § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG – das Wirtschaftsjahr auf einen unterjährigen Stichtag umzustellen und mit Ablauf dieses Stichtags zu veräußern. Auch wenn die Umstellung **alleine steuerlich motiviert** ist, sollte dies vorliegend zulässig sein und eine **Ermessensreduzierung der Finanzverwaltung auf „0“** vorliegen, da die **gesetzlich vorgesehene und gewünschte Rechtsfolge einer Steuerermäßigung nach § 35 EStG** erreicht wird (vgl. FG Münster, Urteil vom 08.08.2024 – 10 K 864/21 AO, Rev. eingelegt, BFH I R 20/24).

¹ BFH-Urteil vom 19.12.2019 – IV R 8/17, DStR 2020 S. 978 Rz. 24bb).

² Auf die Möglichkeit der Berücksichtigung als Veräußerungskosten wird hingewiesen.

c) Einheitlicher Vorgang

Die Veräußerung muss – um nach § 16 EStG begünstigt zu sein – in einem einheitlichen Vorgang erfolgen. Bei der **Veräußerung an bloß einen Erwerber** ist dies regelmäßig **unproblematisch**, da zum Übertragungszeitpunkt alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übertragen werden bzw. in das Privatvermögen überführt werden.

Bei einer Veräußerung an **mehrere Erwerber** liegt regelmäßig ebenfalls eine **begünstigte Betriebsaufgabe nach § 16 EStG** vor, wenn diese in einem **engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang** erfolgt. Ein enger zeitlicher Zusammenhang liegt vor, wenn die Veräußerung innerhalb eines Zeitraums von **längstens 2 Jahren** erfolgt.¹



Hinweis

In einem Fall hatte der BFH² **ausnahmsweise** einen **Zeitraum von 3 Jahren** akzeptiert.

d) Einstellung der bisherigen Tätigkeit

Für die Begünstigung nach § 16 EStG ist es notwendig, dass der Steuerpflichtige seine bisherige berufliche Tätigkeit, die er mit dem veräußerten Betriebs ausgeübt hat, endgültig einstellt.³ Bei der **Veräußerung eines Mitunternehmeranteils** ist die Einstellung **unbeachtlich**, da die Beendigung der Tätigkeit als Mitunternehmer zwangsläufig mit dessen Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft eintritt.⁴ Deshalb ist die Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit ausschließlich bei der **Veräußerung eines Einzelunternehmens** beachtlich.



Praktikerhinweis

- Die **freiberufliche Mitarbeit** oder Beratertätigkeit für den Betrieb des Erwerbers ist hingegen **unschädlich**.⁵ Auch ist es unbeachtlich, wenn der Veräußerer einen neuen Betrieb mit **neuem** Kundenstamm eröffnet, auch wenn es sich um eine **gleichartige Tätigkeit** handelt, wie die des veräußerten Betriebs.⁶ Eine endgültige Einstellung der betrieblichen Tätigkeit liegt nach h. A.⁷ auch dann vor, wenn die **Tätigkeit zwar fortgeführt** wird, der Umsatz unter **Nutzung der bestehenden Geschäftsbeziehungen** jedoch **nicht mehr beträgt als 10 %** des bisherigen Umsatzes der letzten drei Jahre. **Neue Geschäftsbeziehungen** sind bei der 10%-Grenze **nicht** mit zu berücksichtigen.⁸

e) Begünstigung nach § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG

Liegt eine **begünstigte Veräußerung oder Aufgabe i.S. des § 16 EStG** vor, kann unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige das **55. Lebensjahr vollendet** hat oder er dauerhaft berufsunfähig⁹ ist, der **Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG** oder die **Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG** in Anspruch genommen werden.

¹ Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 94, 121 und 193.

² BFH-Urteil vom 26.01.2001, IV R 14/00, BStBl 2001 II S. 798; H 16.2 „Zeitraum für die Betriebsaufgabe“ EStH.

³ BFH-Urteil vom 17.07.2008, X R 40/07, BStBl 2009 II S. 43.

⁴ Patt in H/H/R, EStG, § 16 EStG Rz. 299.

⁵ BFH-Urteil vom 17.07.2008, X R 40/07, BStBl 2009 II S. 43.

⁶ BFH-Urteil vom 03.04.2014, IV R 12/10, BStBl 2014 II S. 1000.

⁷ Siehe hierzu Korn in: Korn, EStG, § 18 EStG Rz. 110.

⁸ BFH-Beschluss vom 11.02.2020 – VIII B 131/19, DStR 2020 S. 486; FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation vom 15.06.2020, DStR 2020 S. 1739.

⁹ Siehe hierzu BFH-Urteil vom 14.12.2022, X R 10/21, DStR 2023 S. 1252.

Die Begünstigung erfolgt auf **Antrag** des Steuerpflichtigen. Auch wenn die Begünstigung im Rahmen der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils in Anspruch genommen werden soll, erfolgt die Antragstellung stets im Rahmen der **Einkommensteuererklärung** des veräußernden Mitunternehmers. Der Antrag kann auch noch nachträglich nach Abgabe der Einkommensteuererklärung erfolgen, solange die ESt-Veranlagung **verfahrensrechtlich noch änderbar** ist.¹

In der Praxis stellt sich aus **planerischer Hinsicht** häufig die Frage, ob es ausreichend ist, wenn der Veräußerer zum Ende des entsprechenden VZ das 55. Lebensjahr vollendet hat bzw. dauerhaft berufsunfähig ist oder bereits zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung. Die **Finanzverwaltung**² geht m. E. zurecht davon aus, dass es auf den **Zeitpunkt der Betriebsveräußerung** (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, § 39 Abs. 2 AO) ankommt. Dies sollte für die Gestaltungsfälle im Blick behalten werden.



Praktikerhinweis

Wenn der Veräußerer das vorgegebene Alter noch nicht erreicht hat, ist es aus Sicht des steuerlichen Beraters überlegenswert den **Übergang** des Unternehmens auf den entsprechenden Zeitpunkt **aufzuschieben** und ggfs. durch eine **vorangehende Betriebsverpachtung** zu verknüpfen.³ Wenn es sich lediglich um einen kurzen Zeitraum handelt, kommt ggf. ein **Terminverkauf** in Betracht.

Im Hinblick auf den **Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG** bleibt zu konstatieren, dass diesem auch i. R. v. mittelständischen Unternehmensverkäufen **keine größere Bedeutung** beizumessen ist, da dieser aufgrund der Abschmelzwirkung nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG bei einem **Veräußerungsgewinn von 181.000 EUR** keine Anwendung mehr findet.



Hinweis

Nach Ansicht des **FG Köln** im **rkr. Urteil vom 20.03.2024**⁴ ist der **Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG vollständig verbraucht**, wenn er zwar **ohne vorherige Antragstellung** des Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, der Steuerpflichtige aber gegen die unzutreffende Festsetzung nicht vorgegangen ist. Könnte der Steuerpflichtige dagegen die Berücksichtigung des nicht beantragten Freibetrags nicht erkennen, trete die Verbrauchswirkung nicht ein.

In der Praxis spielt die **Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG** (sog. „hälftiger Steuersatz“) eine wesentlich **erheblichere Rolle**, da diese im Einzelfall sogar dazu führen kann, dass diese im **Vergleich zum Verkauf im Share Deal** (Teileinkünfteverfahren) **steuerlich trotzdem günstiger** ist.⁵

Voraussetzung ist aber, dass der Veräußerungsgewinn die Betragsgrenze von 5 Mio. EUR nicht übersteigt. Übersteigt der Veräußerungsgewinn die Betragsgrenze von 5 Mio. EUR unterliegt der **übersteigende Betrag dem vollen Steuersatz**.⁶

¹ Wacker in: Schmidt, EStG, § 34 EStG Rz. 55.

² BMF-Schreiben vom 20.12.2005, BStBl 2006 I S. 7, IV; ebenso Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 579; a.A.: Rödder/Hötzel/Mueller-Thuns, Unternehmenskauf/Unternehmensverkauf, § 24 Rz. 163.

³ zu dieser Möglichkeit Paus, EStB 2003 S. 138 ff.

⁴ FG Köln, Urteil vom 20.03.2024 – 9 K 926/22, rkr., BeckRS 2024, 18189.

⁵ der Mindeststeuersatz beträgt gesetzlich vorgeschrieben 14 %. Beim Höchststeuersatz führt dies dazu, dass der Veräußerungsgewinn einem ESt-Satz von max. 25,2 % unterliegt (= 45 % x 56 %) zzgl. SolZ und KiSt.

⁶ Wacker in: Schmidt, EStG, § 34 EStG Rz. 60.



Praktikerhinweis

Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG sowie die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG können **nur einmal im Leben des Steuerpflichtigen** beantragt werden.¹

Dabei ist zu beachten, dass wenn der begünstigte Steuersatz nach **§ 34 Abs. 3 EStG** dem Steuerpflichtigen auch ohne Antrag **fälschlicherweise gewährt** wird (ggf. auch auf Einkünfte, die nicht nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigt sind) und der Steuerpflichtige gegen diesen Bescheid **keinen Einspruch** einlegt, die Vergünstigung kein weiteres Mal gewährt werden kann!²

Zwar ist der **Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG frei widerruflich** und dies **unabhängig** von einer **gesetzlichen Frist**. Jedoch müssen bei einer nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Veranlagung hierbei die Regelungen nach **§ 351 Abs. 1 und § 177 Abs. 2 AO** beachtet werden. Dies führt nach Auffassung des **BFH**³ regelmäßig dazu, das in Fällen von Grundlagen- (§§ 179, 180 AO) und Folgebescheiden (Est-Bescheid) **keine nachträgliche Rücknahme des Antrags** möglich ist.

Im Gegensatz zum hälftigen Steuersatz kann die **Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG** **mehrmals und unabhängig vom Alter** des Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden. Die Fünftel-Regelung dient im Wesentlichen der **Abmilderung der Progressionswirkung** aus den einmalig erzielten, erhöhten steuerpflichtigen Einnahmen. In der Praxis spielt sie jedoch nur eine unwesentliche Rolle, da diese nur zum Tragen kommt, wenn die übrigen Einkünfte des Steuerpflichtigen in dem entsprechenden VZ zzgl. 1/5 des Veräußerungsgewinns unterhalb des Spitzensteuersatzes liegen.



Praktikerhinweis

Im Fall der Anwendung der Fünftel-Regelung sollte darauf geachtet werden, dass die **übrigen Einkünfte im VZ des Verkaufs gering** gehalten werden. Hier kann es sich anbieten, dass der **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** am Betrieb erst zu Beginn des neuen VZ z. B. **01.01., 00.00 Uhr** übergeht, wenn der Steuerpflichtige ansonsten keine oder nur geringe anderen Einnahmen erzielt.⁴

Nicht begünstigt nach § 34 EStG ist ein Gewinn aus der Veräußerung von **Kapitalgesellschaftsanteilen**, die Teil des veräußerten Betriebsvermögens sind, § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Der Veräußerungsgewinn unterliegt insoweit dem **Teileinkünfteverfahren**. Im Endeffekt handelt es sich bei der Besteuerung im Teileinkünfteverfahren ebenfalls um eine steuerliche Begünstigung, da nur 60 % des Veräußerungsgewinns, der auf die Anteile an Kapitalgesellschaften entfällt, besteuert wird. Dies bedeutet im Höchststeuersatz eine maximale Steuerbelastung von 27 % (= 100 x 60 % x 45 %) zzgl. SolZ und KiSt.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu achten, dass die KiSt auf den gesamten Veräußerungsgewinn berechnet wird und nicht nur auf den steuerpflichtigen Teil, § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG!

¹ Wacker in: Schmidt, EStG, § 34 EStG Rz. 55.

² BFH, Urteil vom 28.09.2021, VIII R 2/19, BStBl. II 2022 S. 169.

³ BFH-Urteil vom 20.04.2023, III R 25/22, DStR 2023 S. 1135.

⁴ Zur weiteren **Gestaltungsmöglichkeit** von zusätzlichen Aufwendungen zur Generierung eines Steuervorteils siehe *Gummels*, PFB 2023 S. 188.



Praktikerhinweis

Da die **Veräußerung des Kapitalgesellschaftsanteils** aus dem Betriebsvermögen heraus erfolgt, ist jedoch die **Beantragung der Thesaurierung nach § 34a EStG** möglich. Die **Entnahme der Einkommensteuer** auf den begünstigt zu steuernden Veräußerungsgewinn führt nach § 34a Abs. 2 Satz 2 EStG zu **keiner Nachversteuerung**.

I.R. der Vertragsverhandlungen sollte bereits eine **verbindliche Aufteilung des Kaufpreises** zwischen Käufer und Verkäufer im Hinblick auf die im Betriebsvermögen enthaltenen Kapitalgesellschaftsanteile vereinbart werden. Die Finanzverwaltung hat insoweit die zwischen Käufer und Verkäufer vorgenommene Kaufpreisaufteilung zu akzeptieren, wenn diese **nicht offensichtlich unangemessen** ist.¹ Denn Käufer und Verkäufer werden regelmäßig in diesem Punkt **gegensätzliche Interessen** haben, da dem Käufer kein AfA-Volumen zusteht (→ geringer Kaufpreisanteil) und der Verkäufer im Teileinkünfteverfahren günstig besteuert (→ hoher Kaufpreisanteil).

Unter bestimmten Voraussetzungen hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit abweichend von der Sofortbesteuerung die **Zuflussbesteuerung** zu wählen.² In diesem Fall ist der Tilgungsanteil (soweit er das Kapitalkonto übersteigt) sowie der Zinsanteil als nachträgliche Betriebseinnahme gemäß § 24 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassen.

Eine **Begünstigung** nach §§ 16, 34 EStG kommt im Fall der Zuflussbesteuerung **nicht** in Betracht.

f) Veräußerungsverlust nach § 16 EStG

Bei Veräußerungsverlusten ist zu unterscheiden zwischen der Veräußerung von Betrieben und Teilbetrieben sowie der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen.

Bei **Verlusten aus der Veräußerungen eines Betriebs oder Teilbetriebs** können diese nach § 10d EStG **mit anderen Einkünften verrechnet** werden (horizontaler Verlustausgleich). Bei nicht ausreichenden anderen Einkünften zur Verrechnung kann der Verlust zum Verlustrücktrag bzw. Verlustvortrag i. R. d. Mindestbesteuerung verwendet werden (§ 10d Abs. 2 EStG). Für Zwecke der **GewSt** ist ein Veräußerungsverlust i. S. d. § 16 EStG spiegelbildlich zu einem Veräußerungsgewinn **unbeachtlich**.

Bei der **Veräußerung von Mitunternehmeranteilen** gelten im Grundsatz die gleichen Regelungen wie bei der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben. Der Veräußerungsverlust (wie der Veräußerungsgewinn) i. S. d. § 16 EStG ist i. R. d. **gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung** für den einzelnen Mitunternehmer festzustellen.

Mit Blick auf ein **negatives Kapitalkonto** (= Summe aller Eigenkapitalkapitalkonten) des veräußernden Mitunternehmers gelten jedoch ein paar **Besonderheiten**, die sich danach unterscheiden, ob der veräußernde Mitunternehmer unbeschränkt oder beschränkt für die Schulden der Mitunternehmerschaft haftet.

¹ BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 12/14, DStR 2016 S. 33.

² BFH-Urteil vom 05.11.2019, X R 12/17, DStR 2020 S. 435.

Unbeschränkt haftender Mitunternehmer (z.B. GbR, oHG oder Komplementär einer KG)

Besteht zum Veräußerungszeitpunkt (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) bei dem veräußernden Mitunternehmer ein **negatives Kapitalkonto**, ist er grundsätzlich zum **Ausgleich des Kapitalkontos im Zuge seines Ausscheidens verpflichtet**.

Wird er aber von den übrigen Mitunternehmern bzw. vom neu eintretenden Mitunternehmer im **Innenverhältnis** davon freigestellt und **verzichten** diese daher auf einen Ausgleich des negativen Kapitalkontos, so stellt der **Stand des negativen Kapitalkontos** ebenfalls einen Teil des **Veräußerungserlöses** i.S. des § 16 Abs. 2 EStG dar.¹ Dies wird regelmäßig dann der Fall sein, wenn die **stillen Reserven dem Stand des negativen Kapitalkontos entsprechen** oder ggf. den Stand des negativen Kapitalkontos übersteigen.

Ein **Veräußerungserlös** liegt aber auch dann vor, wenn tatsächlich **keine stillen Reserven** vorhanden sind.²

Beispiel 3:

A ist Mitunternehmer der ABC-oHG und scheidet zum 31.12.02 aus. Zum 31.12.02 hat der A ein **negatives Kapitalkonto von 100.000 EUR**. Die verbleibenden Mitunternehmer (B und C) waren damit einverstanden, dass der A sein negatives Kapitalkonto nicht ausgleichen muss, da die mit dem Mitunternehmeranteil des A verbundenen stillen Reserven den negativen Bestand mindestens ausgleichen.

Lösung zu Beispiel 3:

Der A erzielt mit dem Ausscheiden und dem Verzicht des B und C zum Ausgleich seines negativen Kapitalkontos einen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 34 EStG **begünstigten Veräußerungsgewinn i.H.v. 100.000 EUR**. Als **Veräußerungsentgelt** gilt auch die **Schuldfreistellung**. Dies gilt unabhängig davon, ob dem ausscheidenden Mitunternehmer tatsächlich liquide Mittel zufließen.

Gleiches gilt in dem Fall, in dem die **Ausgleichszahlung** des ausscheidenden Mitunternehmers geringer ist, als der Stand des negativen Kapitalkontos. In diesem Fall ist nur der Differenzbetrag zwischen Stand des negativen Kapitalkontos und Ausgleichszahlung als Veräußerungserlös zu erfassen.³

**Hinweis**

Gleicht der ausscheidende Mitunternehmer i. R. d. Ausscheidens den Stand seines negativen Kapitalkontos in voller Höhe aus, entsteht weder ein Gewinn noch Verlust.⁴

Ausnahme stellt der Verzicht zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos **kein Entgelt** dar, wenn der **ausscheidende Mitunternehmer** wegen der schlechten wirtschaftlichen Lage, sowohl der Mitunternehmerschaft als auch der verbleibenden Mitunternehmer weiterhin mit einer **Inanspruchnahme für Verbindlichkeiten** der Mitunternehmerschaft rechnen muss.⁵

Denn den ausscheidenden Mitunternehmer trifft insoweit eine **Nachhaftung von fünf Jahren** für **Gesellschaftsverbindlichkeiten nach §§ 159 und 160 HGB**.

¹ BFH-Urteil vom 16.12.1992, XI R 34/92, BStBl 1993 II S. 436; Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 470.

² BFH-Urteil vom 19.03.1991, VIII R 214/85, BStBl 1991 II S. 633.

³ BFH-Urteil vom 30.11.1977, I R 27/75, BStBl 1978 II S. 149.

⁴ BFH-Urteil vom 16.04.2010, IV B 94/09, BFH/NV 2010 S. 1272.

⁵ BFH-Urteil vom 30.11.1977, I R 27/75, BStBl 1978 II S. 149.

Die Freistellung von den Gesellschaftsverbindlichkeiten gilt nur im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern. Ein Gläubiger der Mitunternehmerschaft kann den ausscheidenden Mitunternehmer daher noch fünf Jahre nach dem Ausscheiden in Anspruch nehmen. Wird der ausgeschiedene Mitunternehmer für Gesellschaftsverbindlichkeiten in Anspruch genommen und ist der Rückgriffsanspruch gegenüber der Mitunternehmerschaft bzw. den verbleibenden Mitunternehmern wertlos, ist die Veranlagung aufgrund eines **rückwirkenden Ereignisses** nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.



Praktikerhinweis

Ist bereits bei der Veranlagung **absehbar**, dass eine Inanspruchnahme des ausscheidenden Mitunternehmers droht, sollte darauf hingewirkt werden, dass **keine Versteuerung eines Veräußerungsgewinns** i. H. d. negativen Kapitalkontos erfolgt und die Veranlagung vielmehr nach § 165 AO in diesem Punkt vorläufig erfolgt.

Ein Veräußerungsentgelt kommt auch dann nicht in Betracht, wenn zwar der ausscheidende Mitunternehmer im Innenverhältnis von den anderen Mitunternehmern für Schulden der Mitunternehmerschaft freigestellt wurde, der ausgeschiedene Mitunternehmer aber mit einer Inanspruchnahme aus einer **Bürgschaft** zu rechnen hat, die er für die Mitunternehmerschaft eingegangen ist.¹

Beschränkt haftender Mitunternehmer (z. B. Kommanditist einer KG)

Ein negatives Kapitalkonto bei einem lediglich beschränkt haftenden Mitunternehmer ergibt sich regelmäßig in dem Fall, bei dem die **Verlustanteile den Einlagebetrag übersteigen**. Zukünftige Gewinne sind dem negativen Kapitalkonto zuzuschreiben. Eine **Nachschusspflicht besteht nicht**.

Im Falle des Ausscheidens eines **Kommanditisten** aus einer (GmbH & Co.) KG braucht dieser ein **negatives Kapitalkonto nicht auszugleichen**, es sei denn § 167 Abs. 3 HGB wurde durch den Gesellschaftsvertrag abbedungen, sodass im Zeitpunkt des Ausscheidens eine Ausgleichspflicht besteht. Im Falle einer **Ausgleichspflicht**² gelten die gleichen Regelungen wie beim **unbeschränkt haftenden Mitunternehmer**.³

Besteht hingegen keine Ausgleichsverpflichtung ist für die steuerliche Behandlung des negativen Kapitalkontos § 15a EStG sowie die **Sonderregelung nach § 52 Abs. 24 Satz 3 EStG** zu beachten.

Im Fall eines negativen Kapitalkontos nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG sind Verluste des beschränkt haftenden Mitunternehmers nur noch verrechenbar, wenn in Höhe der Hafteinlage bereits ein Verlustausgleich erfolgt ist. Scheidet nun ein beschränkt haftender Mitunternehmer mit negativen Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG aus, stellt sich die Frage, wie mit dem negativen Bestand steuerlich zu verfahren ist.



§ 52 Abs. 24 Satz 3 EStG

„Scheidet ein Kommanditist oder ein anderer Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist und dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst, so gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16.“

¹ BFH-Urteil vom 12.07.1990, IV R 37/89, BStBl 1991 II S. 64.

² eine Ausgleichspflicht kann sich z. B. auch aus rückzahlungspflichtiger Überentnahmen ergeben.

³ Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 473.

**Hinweis**

Abweichend vom Gesetzeswortlaut gilt dies auch für den Fall, dass das negative Kapitalkonto nicht durch Verluste entstanden ist, sondern durch **Liquiditätsentnahmen**.¹

Somit ist sichergestellt, dass der **Stand des negativen Kapitalkontos** im Zeitpunkt des Ausscheidens vom beschränkt haftenden Mitunternehmer **zu versteuern** ist, wobei die bisher gesperrten nur verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 2 EStG nun voll verrechnet werden können.

**Praktikerhinweis**

Die Feststellung der nach § 15a Abs. 4 EStG nur verrechenbaren Verluste ist eine **eigenständig angreifbare Feststellung**.²

Beispiel 4:

Zum 01.01.04 veräußert der **X seinen Kommanditanteil** an der XY GmbH & Co. KG für **100.000 EUR** an den Z. Die im Handelsregister eingetragene **Haft einlage beträgt 150.000 EUR** und wurde von X voll eingezahlt. Durch Verluste der vergangenen Wje ergibt sich beim X zum 01.01.04 ein **negatives Kapitalkonto von insgesamt 200.000 EUR**. Der zum 31.12.03 gesondert festgestellte verrechenbare Verlust i. S. d. **§ 15a Abs. 4 EStG beträgt 230.000 EUR**. Die Veräußerungskosten wurden vollständig vom Z getragen.

Lösung zu Beispiel 4:

Da X seinen gesamten Mitunternehmeranteil veräußert, liegt ein **begünstigter Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG** vor. Der Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 2 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis:	100.000 EUR
- Veräußerungskosten:	0 EUR
+ Wert des BV(Kapitalkonto)	<u>200.000 EUR</u>
Vorl. VG	300.000 EUR
- Verr. Verluste	<u>230.000 EUR</u>
VG, § 16 Abs. 2 EStG	<u>70.000 EUR</u>

Auf den Veräußerungsgewinn von 70.000 EUR ist dann ggf. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 Abs. 3 EStG auf Antrag anzuwenden, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind.

Hinsichtlich der **GewSt** ist darauf hinzuweisen, dass ein Verlust nur dann gewerbsteuerlich Berücksichtigung findet, wenn auch ein Gewinn gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre.³ § 15a EStG ist für die GewSt unbeachtlich.⁴

¹ BFH-Urteil vom 09.07.2015, IV R 19/12, DB 2015 S. 1874.

² BFH-Urteil vom 03.02.2010, IV R 61/07, BStBl 2010 II S. 942.

³ Drüen in: Blümich, GewStG, § 7 Rz. 125.

⁴ R 7.1 (3) Satz 1 Nr. 5 GewStR.

2. Verkauf durch Mitunternehmerschaft

Die steuerliche Behandlung des Verkaufs eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Asset Deal) ist davon abhängig, wer Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft ist.

Soweit **Mitunternehmer** eine **natürliche Person** ist, gelten die oben dargestellten Grundsätze. Daher kann auch im Fall des Verkaufs eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch die Mitunternehmerschaft bei Erfüllen der entsprechenden **Voraussetzungen ein nach §§ 16 und 34 EStG** begünstigter Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn vorliegen.

Soweit Mitunternehmer eine **Kapitalgesellschaft** ist, gelten die nachfolgenden Grundsätze unter Ziffer 3. Für die **GewSt** sind jedoch ein paar Besonderheiten zu beachten, da der Asset Deal regelmäßig auf den Veräußerungsgewinn eine GewSt-Pflicht auslöst. Gem. **§ 7 Satz 2 GewStG** gehört zum **Gewerbeertrag** auch der **Gewinn aus der Veräußerung** oder Aufgabe

1. des **Betriebs** oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
2. des **Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer)** des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,

soweit er **nicht** auf eine **natürliche Person** als **unmittelbar** beteiligten Mitunternehmer entfällt.¹

Sind also auch **Kapitalgesellschaften** oder **andere Mitunternehmerschaften (sog. doppelstöckige Mitunternehmerschaften)**² Mitunternehmer der veräußernden Mitunternehmerschaft unterliegt der Veräußerungsgewinn insoweit der GewSt, die wirtschaftlich von allen Mitunternehmern zu tragen ist, soweit keine **vertraglichen Vereinbarungen** getroffen wurden.

Beispiel 5:

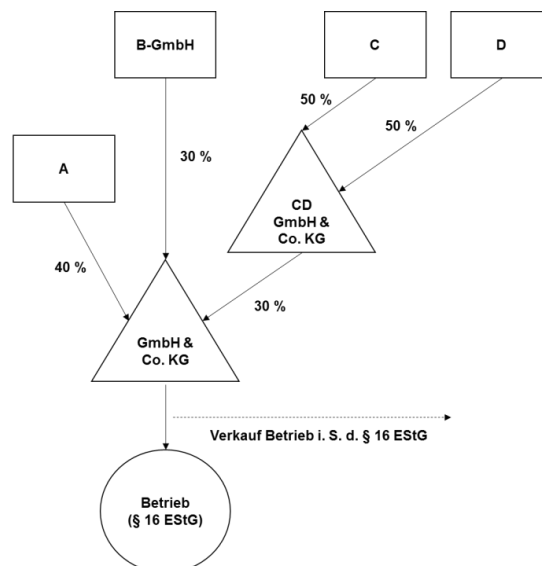


Abb. 12: Beispiel 5 – Veräußerung eines Betriebs durch eine Mitunternehmerschaft

¹ diese Folge ist jedoch nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 22.07.2010, BStBl 2011 II S. 511) verfassungsgemäß. Die hiergegen anhängige Verfassungsbeschwerde (BvR 1236/11) wurde zurückgewiesen (Urteil des BVerfG, 10.04.2018, 1 BvR 1236/11, BStBl 2018 II S. 303).

² BFH-Urteil vom 22.07.2010, IV R 29/07, BStBl 2011 II S. 511.

Die GmbH & Co. KG (Mitunternehmerschaft) verkauft einen begünstigten Betrieb i. S. d. § 16 EStG und erzielt hierbei einen **Veräußerungsgewinn**. Mitunternehmer der GmbH & Co. KG sind mit 40 % der A (natürliche Person), mit 30 % die B-GmbH und mit 30 % die CD GmbH & Co. KG (Mitunternehmerschaft).

Lösung zu Beispiel 5:

Gem. § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs i. S. d. § 16 EStG zu **60 % der GewSt**, da insoweit keine natürlichen Personen an der GmbH & Co. KG **unmittelbar** beteiligt sind (= 30 % auf B-GmbH und 30 % auf die CD GmbH & Co. KG). Dass an der CD GmbH & Co. KG nur natürliche Personen beteiligt sind, ist unbeachtlich, da keine unmittelbare Beteiligung einer natürlichen Person vorliegt. Soweit der Veräußerungsgewinn auf den A als natürlicher Person unmittelbar entfällt (= 40 %), ist dieser gewerbesteuerfrei. Die GewSt ist gem. § 4 Abs. 5b EStG nicht abziehbar.

Da die GmbH & Co. KG nach der Veräußerung bestehen bleibt und der Veräußerungsgewinn durch Entnahme an die Gesellschafter ausgeschüttet wird, ist aus Sicht des A zwingend eine **vertragliche Regelung** erforderlich, dass jeder Gesellschafter wirtschaftlich die von ihm ausgelöste GewSt trägt. Ansonsten würde der A die durch die anderen Gesellschafter ausgelöste GewSt zu 40 % wirtschaftlich mittragen.



Praktikerhinweis

Bei der **steuerlichen Beratung von Gesellschaftsverträgen** bei Personengesellschaften mit mehreren Gesellschaftern sollte darauf geachtet werden, dass in den **Gesellschaftsvertrag** eine **Regelung zur GewSt**¹ aufgenommen wird, dass derjenige Gesellschafter, der eine GewSt-Belastung auf Ebene der Personengesellschaft auslöst, diese auch wirtschaftlich zu tragen hat (z. B. Sonderbetriebseinnahmen, aber auch eben Veräußerungsgewinne).

Stellt eine Personengesellschaft als Schuldner der GewSt auf dieser Basis ihren Gesellschaftern eine **Erstattung von GewSt in Rechnung**, handelt es sich um eine vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel **abweichende Gewinnverteilungsabrede**, die bei den betroffenen Gesellschaftern **nicht zu Sonder-Betriebsausgaben** führt.² Aus diesem Grund sollte eine **Zahlung** des die GewSt verursachenden Mitunternehmers **zu Gunsten seines Kapitalkontos** erfolgen, damit die Zahlung **veräußerungsgewinnmindernd** bei einem ggf. späteren Verkauf berücksichtigt werden kann.³

§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ist insbesondere auch dann zu beachten, wenn eine Personengesellschaft (**Ober**-Personengesellschaft) ihren Anteil an einer Tochter-Personengesellschaft (**Unter**-Personengesellschaft) veräußert und hierbei einen Veräußerungsgewinn erzielt. Und zwar gilt dies unabhängig davon, ob Gesellschafter der Ober-Personengesellschaft natürliche Personen sind, da § 7 Satz 2 GewStG eine „**unmittelbare**“ Beteiligung voraussetzt. Der Veräußerungsgewinn unterliegt auf **Ebene der Unterpersonengesellschaft** gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der GewSt.⁴

¹ für einen Formulierungsvorschlag, siehe Blaum/Schulz in: Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, Formular VIII. D7 (dort § 12).

² BFH-Urteil vom 19.07.2018, IV R 14/16, BFH/NV 2018 S. 1336.

³ siehe hierzu auch Ausführungen auf Seite 26 f.

⁴ Pieper in: Lippross/Seibel, GewStG, § 7 GewStG Rz. 30 m. w. N.; Selder in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 7 GewStG Rz. 128.

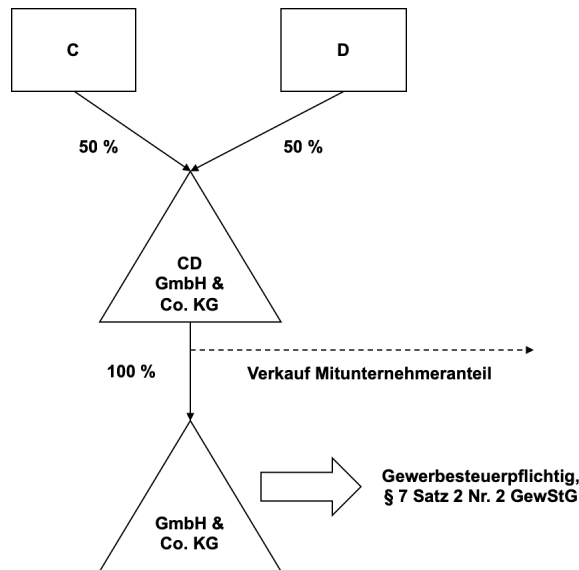


Abb. 13: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine Mitunternehmerschaft

Nach Ansicht des BFH¹ gilt dies auch für den Fall, dass Anteile an der Oberpersonengesellschaft veräußert werden. Eine Aufteilung auf die Unterpersonengesellschaft(en) entfällt.

Beispiel 5a:

Die gewerbliche A-KG veräußert die Anteile an der gewerblichen X-KG an den B.

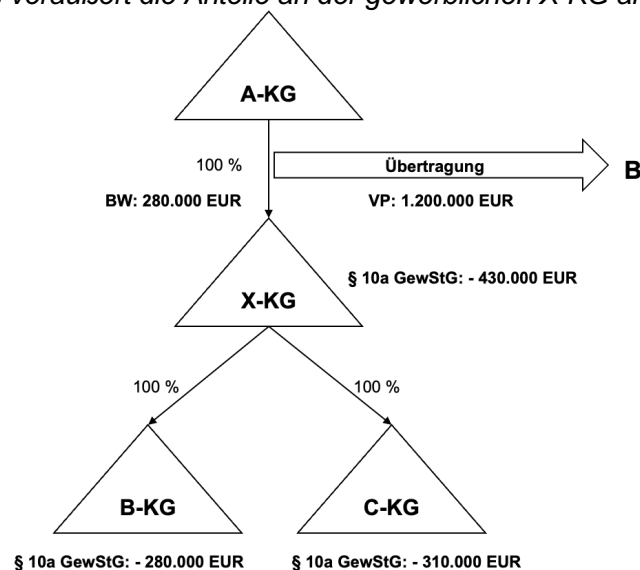


Abb. 13a: Veräußerung Anteil an Oberpersonengesellschaft

Lösung zu Beispiel 5a:

Gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung nur auf Ebene der X-KG der Besteuerung für Zwecke der Gewerbesteuer. Das mittelbar auch stille Reserven in den Anteilen an der B-KG und C-KG vergütet werden ist unerheblich.

¹ BFH-Urteil vom 08.05.2025 – IV R 40/22, BStBl. II 2025 S. 603; BFH-Urteil vom 08.05.2025 – IV R 9/23, BStBl. II 2025 S. 610.



Hinweis

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung des BFH (Urteil vom 08.05.2025 – IV R 40/22, BStBl. II 2025 S. 603) einen **Gleichlauf der gewerbesteuerrechtlichen Beurteilung mit der ESt bzw. KSt**, nachdem der BFH für den Fall doppelstöckiger Personengesellschaften bereits entschieden hat, dass bei der **Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft der Veräußerungsgewinn** nur auf der **Ebene der Obergesellschaft festzustellen** ist (BFH-Urteil vom 16.11.2023 – IV R 26/20, BStBl. II 2024 S. 367). Nach OFD Frankfurt a.M. vom 16.09.2014 (DStR S. 2180) handelt es sich um einen **einheitlichen Veräußerungsvorgang** (so auch R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR), bei dem der **Veräußerungsgewinn** durch **Gegenüberstellung des Veräußerungspreises** und des **Kapitalkontos der Oberpersonengesellschaft** zu ermitteln ist. Soweit die Voraussetzungen im Übrigen vorliegen, sind für diesen einheitlichen Vorgang der Freibetrag nach **§ 16 Abs. 4 EStG** und die Tarifiermäßigung nach **§ 34 Abs. 3 EStG** zu gewähren.

3. Verkauf durch Kapitalgesellschaft

a) KSt

Der Verkauf eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft ist steuerlich **nicht begünstigt**. Die Vergünstigungen nach §§ 16 und 34 EStG sind nur auf natürliche Personen anwendbar und kommen daher **nicht auch Kapitalgesellschaften** zu Gute.¹ Im Ergebnis bedeutet dies, dass der **Veräußerungsgewinn in voller Höhe der KSt** unterliegt (= 15 % zzgl. SolZ, § 23 Abs. 1 KStG).



Praktikerhinweis

Sofern eine **steuerliche Begünstigung nach §§ 16, 34 EStG** in der Praxis **ausscheidet** bzw. der Veräußerungsgewinn für die jeweilige Steuervergünstigung zu hoch ist, wäre zu überlegen den zu **veräußernden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil steuerneutral nach § 20 UmwStG** in eine **Kapitalgesellschaft** einzubringen, die im Anschluss die Veräußerung vornimmt. Soweit zum zu veräußernden Betriebsvermögen keine Anteile an Kapitalgesellschaften zählen, führt die nachfolgende Veräußerung zu **keinem Sperrfristverstoß nach § 22 UmwStG**.

Soweit sich aber im veräußerten Betriebsvermögen **Anteile an Körperschaften** befinden, gilt die **Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG** unabhängig einer bestimmten Beteiligungsquote. **Im Ergebnis** bedeutet dies, dass der Veräußerungsgewinn, der auf diese Anteile entfällt, nur zu **5 % der Besteuerung unterliegt** ist.²

¹ BFH-Urteil vom 21.02.1991, IV R 93/89 BStBl. 1991 II S. 455.

² die Steuerbefreiung gilt unabhängig von einer entsprechenden Beteiligungsquote, da § 8b Abs. 4 KStG (Steuerpflicht von Streubesitzdividenden) ausschließlich nur für Dividenden/Gewinnausschüttungen anwendbar ist.



Praktikerhinweis

I.R. der Kaufvertragsverhandlungen wird eine Kapitalgesellschaft als Verkäufer daher regelmäßig versuchen, einen möglichst großen Anteil des Kaufpreises auf die im Betriebsvermögen enthaltenen Anteile an Körperschaften zu allokalieren, da dieser insoweit nicht besteuert wird. Es gilt aber zu beachten, dass der Käufer mangels Abschreibungsvolumen gegenteilige Interessen habe wird!

Der **steuerpflichtige Veräußerungsgewinn** kann i.R. der **Mindestbesteuerung** (§ 10d Abs. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) mit **bestehenden Verlustvorträgen** verrechnet werden. Bei einem unterjährigen Verkauf sind laufende Verluste stets in voller Höhe ausgleichsfähig. Ggf. kann es sich daher anbieten, den Veräußerungszeitpunkt entsprechend gestalterisch zu nutzen und nicht auf den 01.01. eines Jahres zu legen.

Ein möglicher **Veräußerungsverlust** ist mit anderen positiven gewerblichen Einkünften (§ 8 Abs. 2 KStG) ausgleichsfähig und kann darüber hinaus i.H.v. 1 Mio. EUR zurückgetragen werden oder vorgetragen werden (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG).

b) GewSt

Gewinne

Auch bei der GewSt gibt es **keine Begünstigungen** für Kapitalgesellschaften, sodass die Veräußerung i. R. e. Asset Deals regelmäßig auch GewSt auslöst.¹ Wesentlicher Unterschied bei der Frage, ob ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert wird ist jedoch, wer mit der GewSt letztendlich tatsächlich **wirtschaftlich belastet** ist.



Hinweis

Dies gilt nach **Ansicht des BFH²** auch für den Fall, dass die **Mitunternehmerschaft nur für eine juristische Sekunde** existiert. Der Annahme einer werbenden Tätigkeit und damit einhergehend die sachliche GewSt-Pflicht nach § 2 Abs. 1 GewStG **stehe nicht entgegen**, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeit **nur in einer juristischen Sekunde** ausübt. Vielmehr könne eine Personengesellschaft nach Auffassung des BFH sowohl Mitunternehmerschaft sein als auch als gewerblich geprägte Personengesellschaft einen **Gewerbebetrieb unterhalten**, wenn sie nur für **eine juristische Sekunde Inhaberin** von zu verwaltendem Vermögen wird, bevor sie durch Ausscheiden ihres vorletzten Gesellschafters und Anwachsung des Vermögens bei dem verbleibenden Gesellschafter liquidationslos beendet wird.

Bei der Veräußerung eines **Betriebs** oder **Teilbetriebs** durch eine Kapitalgesellschaft unterliegt der Veräußerungsgewinn stets auf **Ebene der Kapitalgesellschaft** der GewSt.³ Der Gewinn kann i. R. d. **Mindestbesteuerung**, die gem. § 10a Sätze 1 und 2 GewStG auch für die GewSt zu beachten ist, mit bestehenden Verlustvorträgen⁴ verrechnet werden. Soweit im Betriebsvermögen Anteile an Körperschaften enthalten sind, sind auch in diesem Fall über § 7 Satz 1 GewStG die Regelungen zur Freistellung nach § 8b Abs. 2 u. 3 KStG anwendbar (= 95 %ige Steuerfreistellung). Ein **Verlustrücktrag** ist i. R. d. GewSt **nicht** möglich.

¹ Gewebesteuerfreiheit ggf. bei der Grundstücksveräußerung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG

² BFH-Urteil vom 15.06.2023 – IV R 30/19, BStBl. II 2023 S. 1050.

³ BFH-Urteil vom 05.09.2001, I R 27/01 BStBl 2002 II S. 155; Kapitalgesellschaften erzielen stets nur gewerbesteuerpflichtige Einkünfte unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit, § 2 Abs. 2 GewStG.

⁴ die GewSt kennt im Gegensatz zum Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerrecht keinen Verlustrücktrag.

Anders ist dies bei dem **Verkauf eines Mitunternehmeranteils**, der zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählt. In diesem Fall unterliegt ein etwaiger Veräußerungsgewinn stets auf **Ebene der Mitunternehmerschaft**, dessen Anteile verkauft werden, der **GewSt**, da diese gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Schuldnerin der GewSt ist, § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG.¹ Bei der Kapitalgesellschaft hingegen ist der Veräußerungsgewinn für Zwecke der GewSt nach § 9 Nr. 2 GewStG **gewerbesteuerfrei**.

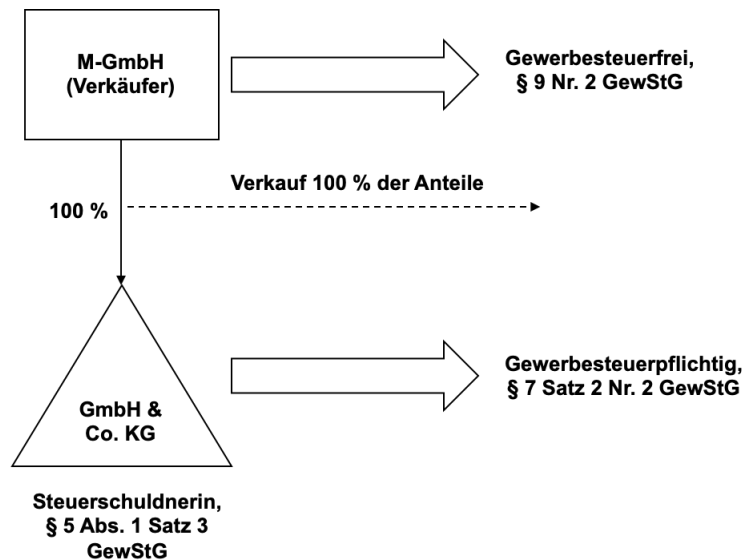


Abb. 14: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft

Mit dieser Vorschrift soll u. a. verhindert werden, dass Kapitalgesellschaften die GewSt-Pflicht von Veräußerungsgewinnen dadurch umgehen, dass sie ihren Betrieb bzw. Teilbetrieb steuerneutral nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft einbringen und dann anschließend auf der Ebene der aufnehmenden Personengesellschaft die stillen Reserven durch eine Veräußerung des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs oder durch eine Veräußerung des erworbenen Mitunternehmeranteils gewerbesteuerfrei realisiert werden.

Wenn die Kapitalgesellschaft ihren gesamten Mitunternehmeranteil veräußert und daher aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet, übernimmt der Käufer vorbehaltlich etwaiger Regelungen im Kaufvertrag wirtschaftlich die GewSt der veräußernden Kapitalgesellschaft. In diesem Fall ist daher dringend eine entsprechende **Freistellungsvereinbarung** aus Sicht des Käufers aufzunehmen.²

Befinden sich im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft ist § 7 Satz 4 GewStG zu beachten der, insoweit eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die Anwendung von § 8b KStG anordnet.³

Beispiel 6: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils und Anwendung des § 7 Satz 4 GewStG

Die AB-oHG hält eine Beteiligung an der C-GmbH. Die Mitunternehmerin A-GmbH der AB-oHG veräußert ihre Beteiligung an der AB-oHG an einen Dritten. In dem Veräußerungsgewinn sind auch stille Reserven enthalten, die auf die Beteiligung an der C-GmbH entfallen.

¹ zuletzt bestätigt durch BFH-Urteil vom 19.07.2018, IV R 31/15, BFH/NV 2018 S. 1282.

² siehe hierzu Ausführungen auf Seite 26 f.

³ zur Anwendung der „Netto-/Brutto-Methode“ bei §§ 179, 180 AO s. BFH-Urteil vom 25.07.2019, BFH/NV 2019 S. 1367.

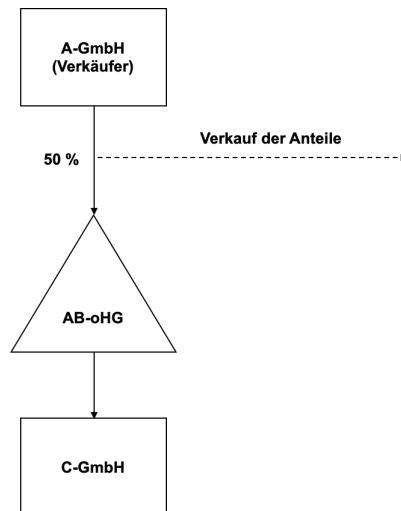


Abb. 15: Beispiel 6 – Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mit KapGes-Beteiligung

Lösung zu Beispiel 6:

Der Veräußerungsgewinn der A-GmbH ist auf der Ebene der AB-oHG gewerbesteuerlich zu erfassen (§ 7 Satz 2 GewStG). In diesem Zusammenhang ist aber zu beachten, dass **§ 7 Satz 4 GewStG** für Personengesellschaften als Ergänzung zu § 7 Sätze 1 und 2 GewStG die **Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG, § 3 Nr. 40 Buchstabe b EStG und § 3c Abs. 2 EStG** in Abhängigkeit von der Rechtspersönlichkeit des Mitunternehmers anordnet, d. h., soweit der nach § 7 Satz 2 GewStG erfasste Veräußerungsgewinn auch stille Reserven aus der Beteiligung an der C-GmbH aufdeckt, findet § 8b Abs. 2 und 3 KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Personengesellschaft Anwendung, da veräußernder Mitunternehmer eine Kapitalgesellschaft ist.

Verluste

Ein sich für die **Mitunternehmerschaft** insgesamt ergebender Fehlbetrag ist den Mitunternehmern gem. **§ 10a Satz 4 GewStG** entsprechend dem **allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel**, ohne Berücksichtigung von Vorab-Gewinnanteilen, zuzurechnen. Der **Mitunternehmer** ist daher der **Träger der Verluste** für Zwecke der GewSt. Beim **vollständigen Ausscheiden eines Mitunternehmers entfällt der Verlustabzug** gem. § 10a GewStG anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Mitunternehmer nach § 10a Sätze 4 und 5 GewStG zuzurechnen ist.¹

Im Fall eines **unterjährigen Ausscheidens** während des Erhebungszeitraums können bis zu diesem **Zeitpunkt angefallene positive Gewerbeerträge** der Gesellschaft noch um **Verluste früherer Jahre** gekürzt werden, soweit sie nicht zuvor mit etwaigen Verlusten, die nach dem Ausscheiden des Gesellschafters im Erhebungszeitraum entstanden sind, zu verrechnen sind.²

¹ BFH-Urteile vom 16.06.2011, IV R 11/08, BStBl 2011 II S. 903, vom 22.01.2009, IV R 90/05, BFH/NV 2009 S. 843.

² BFH-Urteil vom 22.01.2009, IV R 90/05, BFH/NV 2009 S. 843.

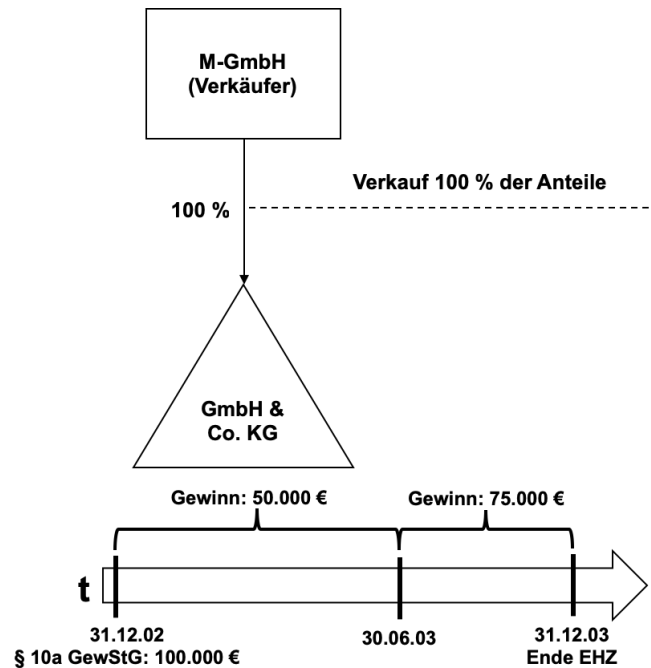


Abb. 16: Beispiel 7 – Verrechnung von Verlusten bei unterjährigem Ausscheiden

Beispiel 7:

Zum 30.06.03 veräußert die M-GmbH ihre 100 %ige Kommanditbeteiligung. Ein Unternehmerwechsel i. S. v. § 2 Abs. 5 GewStG liegt nicht vor. Aus der Veräußerung der Kommanditbeteiligung ergibt sich ein Gewinn von 150.000 EUR.

Lösung zu Beispiel 7:

Die Verluste i. S. d. § 10a GewStG von 100.000 EUR zum 31.12.02 sind zu 100 % der M-GmbH zuzurechnen, § 10a Sätze 4 und 5 GewStG. Im EHZ 03 ergibt sich insgesamt (ohne Verlustberücksichtigung) ein Gewerbeertrag auf Ebene der GmbH & Co. KG i. H. v. 275.000 EUR (01.01. - 30.06.: 50.000 EUR + VG zum 30.06.: 150.000 EUR + 01.07. - 31.12.: 75.000 EUR). Der Fehlbetrag nach § 10a GewStG zum 31.12.02 i. H. v. 100.000 EUR ist somit vollständig mit dem positiven Gewerbeertrag bis zum 30.06.03 i. H. v. 200.000 EUR verrechenbar. Für den EHZ 03 ergibt sich somit ein Gewerbeertrag von 175.000 EUR.

Beispiel 7a: Abwandlung zu Beispiel 7

Ausgangssituation wie Beispiel 7 mit der Abwandlung, dass im Zeitraum 01.01. - 30.06. ein **Verlust von 100.000 EUR** erzielt wird.

Lösung zu Beispiel 7a:

Für den EHZ 03 ergibt – ohne Verlustberücksichtigung vom 31.12.02 – ein positiver Gewerbeertrag i. H. v. 125.000 EUR, sodass eine Verlustberücksichtigung grundsätzlich in Betracht kommt. Zum 30.06.03 ergibt sich ein positiver Gewerbeertrag von 50.000 EUR (= 01.01. - 30.06.: - 100.000 EUR + VG 30.06.: + 150.000 EUR). Der Fehlbetrag zum 31.12.02 nach § 10a GewStG kann daher nur i. H. v. 50.000 EUR verrechnet werden. Da die M-GmbH aus der GmbH & Co. KG aussteigt, geht der restliche Fehlbetrag von 50.000 EUR ungenutzt nach § 10a Sätze 4, 5 und 8 GewStG unter. Für den EHZ 03 ergibt sich somit ein **positiver Gewerbeertrag von 75.000 EUR**.

Beispiel 7b: Abwandlung zu Beispiel 7

Ausgangssituation wie Beispiel 7 mit der Abwandlung, dass im Zeitraum 01.07. - 31.12. ein **Verlust von 150.000 EUR** erzielt wird.

Lösung zu Beispiel 7b:

Da der Gewerbebetrieb bei partiellem (Mit-)Unternehmerwechsel jedoch nicht als eingestellt gilt, sind diese positiven Gewerbeerträge von 200.000 EUR bis zum 30.06.03 zunächst mit etwaigen Verlusten von 150.000 EUR, die nach dem Ausscheiden des Mitunternehmers entstanden sind, zu verrechnen.¹ Als Saldo ergibt sich ein Betrag von 50.000 EUR, der mit dem Fehlbetrag nach § 10a GewStG auf den 31.12.02 verrechenbar ist. Für den EHZ 03 ergibt sich somit ein GewSt-Messbetrag von 0 EUR. Der nicht genutzte Verlust von 50.000 EUR geht nach § 10a Sätze 4, 5 und 8 GewStG unter.

**Praktikerhinweis**

Wie die vorstehenden Beispiele zeigen, sind für die Frage der Verlustnutzung bei unterjährigen Veräußerungen zwei getrennte Gewerbeerträge zu ermitteln. Die Finanzverwaltung² lässt aus **Vereinfachungsgründen** zu, dass die Aufteilung des Jahresbetrags **zeitanteilig** erfolgen kann, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Anders ist dies jedoch bei Kapitalgesellschaften und der Anwendung von § 8c KStG.³

Aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils kann sich auch ein **Veräußerungsverlust** ergeben, der auf Ebene der Mitunternehmerschaft i. R. d. Mindestbesteuerung berücksichtigungsfähig ist, soweit bis zum Ausscheiden ein ausreichend positiver Gewerbeertrag erzielt wurde.⁴ Sollte der Veräußerungsverlust hingegen größer sein als ein bis zum Ausscheidenszeitpunkt erzielter positiver Gewerbeertrag, stellt sich die Frage, wie mit dem **übersteigenden Verlust** gewerbesteuerlich zu verfahren ist. Wenn es sich um einen 100 %-Gesellschafter handelt, geht der Verlust nach § 10a Sätze 4, 5 und 8 GewStG ungenutzt in voller Höhe auf den Zeitpunkt des Ausscheidens unter.⁵ Bei einem Gesellschafter, der zu weniger als 100 % beteiligt ist, geht der Verlust nur i. H. d. auf den ausscheidenden Gesellschafters entfallenden Anteils am allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel unter, § 10a Sätze 4 und 5 GewStG.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

4. Besonderheiten von Gesellschafterdarlehen bei Mitunternehmerschaften

Gewährt der **Mitunternehmer** der Mitunternehmerschaft ein Darlehen (= Fremdkapital) stellt die **Darlehensforderung** beim Gesellschafter **notwendiges Sonderbetriebsvermögen I** dar und ist einer Sonderbilanz mit den **AK** zu bilanzieren.

Die Zuordnung einer Forderung zum Sonderbetriebsvermögen gilt ungeachtet der Frage, ob die Darlehensgewährung gesellschaftsrechtlich als Gesellschafterbeitrag vereinbart wurde und ggf. eigenkapitalersetzend oder zu fremdunüblichen Konditionen gewährt wurde.⁶ In der **Gesamthandsbilanz** der Mitunternehmerschaft ist die **Darlehensverbindlichkeit** entsprechend zu passivieren.

¹ BFH-Urteil vom 26.06.1996, VIII R 41/95, BStBl 1997 II S. 179.

² R 10a.3 Abs. 2 Satz 9 Nr. 9 Satz 3 GewStR.

³ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. 2017 I S. 1645 Tz. 35.

⁴ so auch Drüen in: Blümich, GewStG, § 7 GewStG Rz. 129 und Selder in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 7 GewStG Rz. 128.

⁵ R 10a.3 Abs. 1 GewStR; Gröger in: Hölters, Unternehmenskauf Rz. 5.26.

⁶ BFH-Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, BStBl 2001 II S. 617.

Sowohl für die Darlehensforderung im Sonderbetriebsvermögen als auch für die Darlehensverbindlichkeit im Gesamthandsvermögen gelten die Grundsätze der **korrespondierenden Bilanzierung**.¹ Darlehensforderungen eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Kapitalgewährung, die als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren sind, sind zwar in der Sonderbilanz wie eine Fremdkapitalgewährung auszuweisen. In der aus Gesamthandsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ist hingegen **funktionales Eigenkapital** gegeben.² Folge hiervon ist, dass die zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters rechnende Darlehensforderung **während des Bestehens der Beteiligung** an der Mitunternehmerschaft nicht dem Imparitätsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB unterliegt, gemäß dem Verluste bereits dann zu erfassen sind, wenn sie drohen.³ Teilwertabschreibungen sind daher nicht möglich, auch wenn die Darlehensforderung uneinbringlich ist. **Wertveränderungen** wirken sich erst bei **Ausscheiden des Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft** aus.⁴

Beispiel 8:

Der A ist alleiniger Kommanditist der A GmbH & Co. KG mit einer Beteiligung von 100 %. Der A hatte der A GmbH & Co. KG in der Vergangenheit ein **Gesellschafterdarlehen i. H. v. 200.000 EUR** gewährt.

Der A veräußert zum 31.12.01 seinen Kommanditanteil sowie seine **Darlehensforderung** an den B. Aufgrund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft, beträgt der Kaufpreis für die **Darlehensforderung nur 50.000 EUR**.

Lösung zu Beispiel 8:

Die Darlehensforderung des A stellt **notwendiges Sonderbetriebsvermögen I** dar und ist daher für den Zeitraum der Beteiligung des A an der A-GmbH & Co. KG zwingend zu **AK von 200.000 EUR** in der Sonderbilanz zu **bilanzieren**, unabhängig davon, ob der Teilwert aufgrund der wirtschaftlichen Lage geringer ist (**korrespondierende Bilanzierung**).

Der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung ist streng **gesellschafterbezogen** (= A) anzuwenden.⁵ Dies bedeutet, dass der **funktionale Zusammenhang** des Gesellschafterdarlehens mit dem **Ausscheiden des A endet** und nicht auf den B als Erwerber übergeht.

Der A realisiert somit am 31.12.01 in seinem Sonderbetriebsvermögen einen **Verlust i. H. v. 150.000 EUR**. Dies ist entsprechend bei der Veräußerungsgewinnermittlung nach § 16 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

Der B hat die vom A erworbene **Gesellschafterdarlehensforderung** mit den tatsächlichen **AK von 50.000 EUR** in seiner Sonderbilanz zum 01.01.02 anzusetzen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Anschließend – also nach Aktivierung mit den tatsächlichen AK – greift danach wieder der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung.⁶

Ein **Erwerbsgewinn** entsteht beim B dadurch **nicht**.⁷

¹ siehe hierzu auch Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 EStG Rz. 540.

² BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

³ Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 EStG Rz. 544 m. w. N.

⁴ BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

⁵ BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

⁶ Riedel, FR 2017 S. 949 - 952.

⁷ BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

Fortführung zu Beispiel 8:

Da es der Gesellschaft durch die Bestrebungen des neuen Gesellschafters B bald besser geht, **tilgt die Gesellschaft auf das Gesellschafterdarlehen einen Betrag von 100.000 EUR.**

Lösung zur Fortführung des Beispiels 8:

Der Tilgungsbetrag von 100.000 EUR übersteigt mit **50.000 EUR** die AK des B im Sonderbetriebsvermögen. Insoweit liegt beim B ein **voll steuerpflichtiger Ertrag** vor.



Praktikerhinweis

- Aus Sicht des Erwerbers stellt sich in diesem Fall regelmäßig die Frage, ob sich die **Versteuerung eines Erwerbsergebnisses** bei Tilgung über die AK **vermeiden** lässt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei der Besteuerung von Mitunternehmensformen das Transparenzprinzip greift und Geld-Entnahmen daher erfolgsneutral sind.
- **Vermieden** werden könnte die Situation, wenn der **Veräußerer vor der Veräußerung bereits auf die Forderung verzichtet**. Grundsätzlich ist der Forderungsverzicht bei einer Mitunternehmensform **steuerneutral**, da eine **Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG** vorliegt.¹ Dies gilt auch dann, wenn die **Forderung nicht voll werthaltig** ist.
- Sofern kein Verzicht durch den Veräußerer erfolgt ist, könnte daher der Käufer über einen **Forderungsverzicht** nachdenken. Fraglich ist jedoch, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG auch für eine **unterhalb des Nennwerts erworbene Forderung** gilt oder, ob der Verzicht zu einem **steuerpflichtigen Ertrag i.H.d. Differenzbetrags** zwischen Nennwert der Forderung und tatsächlichen AK führt. Der **BFH** hat sich dieser Rechtsansicht mit **Urteil vom 16.11.2023² angeschlossen**. Nach Auffassung des BFH entsteht bereits im Zeitpunkt des Forderungsverzichts ein entsprechender **(Verzichts-)Gewinn auf Ebene der Personengesellschaft**. Die Bildung eines steuerlichen **Ausgleichspostens** ist mangels Rechtsgrundlage **nicht** möglich.
- **Nicht ganz eindeutig** ist die Entscheidung des BFH dahingehend, wem der **Verzichtsgewinn steuerlich zuzurechnen** ist, dem **verzichtenden Gesellschafter³** oder **allen Gesellschaftern⁴** der Personengesellschaft. Aus dem Leitsatz ist aber **mE** erkennbar, dass der Verzichtsgewinn grundsätzlich **allen Gesellschaftern in Höhe der jeweiligen Beteiligungsquote** zuzurechnen ist, sofern keine abweichende Vereinbarung getroffen wird.

*„Erwirbt der Gesellschafter eine Genussrechtsforderung gegen die Personengesellschaft unter Nennwert und verzichtet er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung, **entsteht im Gesamthandsbereich** ein „Wegfallgewinn“, der aus der Minderung der Verbindlichkeit resultiert.“*

¹ Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 EStG Rz. 550.

² BFH-Urteil vom 16.11.2023 – IV R 28/20, DStR 2024 S. 171.

³ Wacker in: Schmidt, EStG, 42. Auflage 2023, § 15 EStG Rn. 550.

⁴ Ley, Kösdli 2005 S. 14815, 14823.

II. Share Deal – Verkauf Anteilen an Kapitalgesellschaften

1. Verkauf durch natürliche Person

Bei dem Verkauf einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung durch eine **natürliche Person** ist für steuerliche Zwecke zu unterscheiden, ob der Verkauf aus dem **Betriebsvermögen** oder aus dem **Privatvermögen** erfolgt.¹

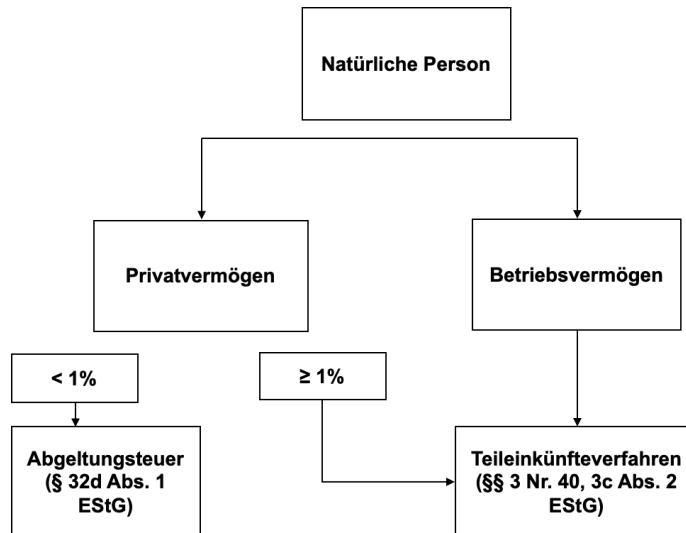


Abb. 17: Share Deal – Verkauf durch eine natürliche Person

a) Verkauf aus dem Betriebsvermögen

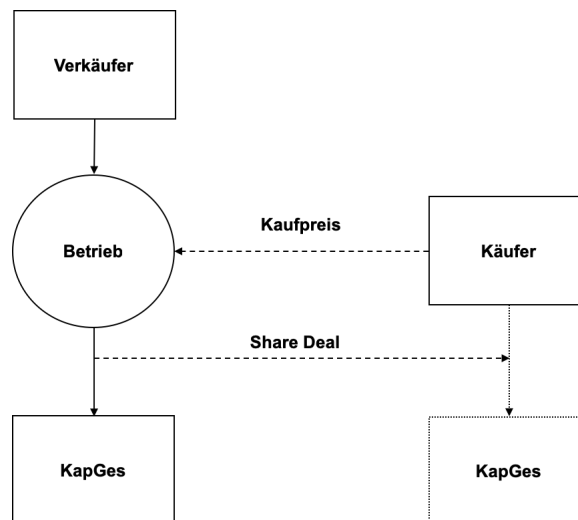


Abb. 18: Share Deal aus dem BV einer natürlichen Person

¹

Die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen kann neben der normalen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns bzw. der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes ebenfalls zu einer Nachversteuerung eines Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 UmwStG führen.

Hält der Veräußerer die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in seinem **Betriebsvermögen** unterliegt ein **Veräußerungsgewinn** (= Veräußerungspreis ./ Veräußerungskosten ./ Buchwert der Beteiligung) unabhängig von einer Mindestbeteiligungsquote dem **Teileinkünfteverfahren** nach § 3 Nr. 40 Buchstabe a, § 3c Abs. 2 EStG. Somit sind **40 %** des Veräußerungspreises **steuerfrei**. Umgekehrt können die **Veräußerungskosten** und der **Buchwert der Beteiligung** an der Kapitalgesellschaft nur zu **60 %** abgezogen werden.



Praktikerhinweis

Da die **Veräußerung des Kapitalgesellschaftsanteils** aus dem Betriebsvermögen heraus erfolgt, ist jedoch die **Beantragung der Thesaurierung nach § 34a EStG** möglich. Die **Entnahme der Einkommensteuer** auf den begünstigt zu besteuern den Veräußerungsgewinn führt nach § 34a Abs. 2 Satz 2 EStG zu **keiner Nachversteuerung**.

Gem. **§ 7 Satz 1 GewStG** gilt das **Teileinkünfteverfahren** auch für die **GewSt**.¹ Die auf den Veräußerungsgewinn anfallende GewSt kann i.R. der **Tarifermäßigung nach § 35 EStG** berücksichtigt werden.



Hinweis

Die **Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG** und die **Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG** sind auf die **Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen** **nicht** anwendbar, sondern nur für Dividenden/Gewinnausschüttungen.

Zu den Veräußerungskosten zählen die vom Veräußerer wirtschaftlich getragenen Kosten, die in **unmittelbarer sachlicher Beziehung** zu dem Veräußerungsgeschäft stehen. Ein bloßer **zeitlicher Zusammenhang** ist **nicht ausreichend**.² Typischerweise zählen zu den Veräußerungskosten **Anwalts-, Notariats- und Steuerberatkungskosten**. Die Veräußerungskosten sind bei der Veräußerungsgewinnermittlung zu berücksichtigen, unabhängig davon, wann diese angefallen sind. Dies gilt auch dann, wenn diese in einem VZ vor oder nach dem Verkauf angefallen sind. In diesem Fall ist das Ergebnis außerbilanziell zu korrigieren.

Gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt eine **100 %ige Beteiligung** an einer Kapitalgesellschaft **fiktiv** als **Teilbetrieb**. Daher kann die alleinige Veräußerung einer 100 %igen Kapitalgesellschaftsbeteiligung eine begünstigte Betriebsveräußerung i.S. des § 16 EStG darstellen. Während die **Berücksichtigung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG** möglich ist, scheidet die **Begünstigung nach § 34 EStG** aus, da auf den Veräußerungsgewinn das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchstabe b), § 3c Abs. 2 EStG) anzuwenden ist.

Im Gegensatz zu der begünstigten Veräußerung von einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG unterliegt die Veräußerung eines fiktiven Teilbetriebs in Form einer 100 %igen Kapitalgesellschaftsbeteiligung stets der **GewSt**.³ Die GewSt ist jedoch nach § 35 EStG anrechenbar.

¹ Natürlich nur, soweit nach § 2 GewStG eine Gewerbesteuerpflicht besteht.

² BFH-Urteil vom 09.10.2013, IX R 25/12 BStBl 2014 II S. 102.

³ BFH-Urteil vom 14.01.2002, VIII B 95/01, BFH/NV 2002 S. 811; H 7.1 Abs. 3 „Gewinn aus der Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft“ GewStH.



Praktikerhinweis

Eine **GewSt-Freiheit** kommt jedoch ausnahmsweise dann in Betracht, wenn die Veräußerung der 100 %igen Beteiligung im zeitlichen Zusammenhang mit einer **Betriebsaufgabe i. S. v. § 16 EStG** erfolgt.¹

Ein **Verlust** aus der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung kann zu **60 %** geltend gemacht werden, § 3c Abs. 2 EStG. Und zwar gilt dies (ab VZ 2011) unabhängig davon, ob aus der Beteiligung jemals Einkünfte erzielt wurden. Allein die Absicht Einkünfte zu erzielen ist ausreichend, § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG. Der Verlust kann auch für gewerbesteuerliche Zwecke berücksichtigt werden, § 7 Satz 1 GewStG.

b) Verkauf aus dem Privatvermögen

Ist zivilrechtlicher sowie wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile an der Kapitalgesellschaft unmittelbar eine **natürliche Person** und übt diese keine unternehmerische Tätigkeit aus, zählen die Anteile regelmäßig zum **steuerlichen Privatvermögen**.



Praktikerhinweis

Ausnahmsweise können die Kapitalgesellschaftsanteile auch steuerliches Betriebsvermögen darstellen. Und zwar dann, wenn diese zum **steuerlichen Sonderbetriebsvermögen** der natürlichen Person bei einer Mitunternehmerschaft gehören. Ein wesentlicher steuerlicher Nachteil kann sich in diesem Fall daraus ergeben, dass im Unterschied zu der Veräußerung aus dem Privatvermögen bei der Veräußerung aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen **GewSt** anfällt (siehe hierzu auch vorherige Ausführungen).

Befinden sich die Kapitalgesellschaftsanteile im steuerlichen Privatvermögen ist für deren steuerliche Behandlung zu fragen, ob der Veräußerer **innerhalb der letzten fünf Jahre** am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu **mindestens 1 %**² beteiligt war. Ist dies der Fall, erzielt der Verkäufer aus der Veräußerung Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. **§ 17 Abs. 1 EStG**. Liegt keine wesentliche Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vor, erzielt der Veräußerer Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, wenn die Beteiligung nach dem 01.01.2009³ erworben worden ist.⁴



Hinweis

Trotz Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegt der Gewinn nach § 17 EStG mangels stehendem Gewerbebetrieb (§ 2 GewStG) **nicht** der **GewSt**.

Der **Gewinn** ist im Zeitpunkt des **wirtschaftlichen Eigentumsübergangs** zu versteuern; das **Zu- und Abflussprinzip** gilt für § 17 EStG **nicht**.⁵

¹ BFH-Urteil vom 02.02.1972, I R 217/69, BStBl 1972 II S. 470.

² die Wesentlichkeitsschwelle wurde zum 31.12.1998 von > 25 % auf ≥ 10 % und zum 31.12.2001 auf ≥ 1 % abgesenkt. Zu der verfassungsrechtlichen Behandlung der Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle in den Jahren 1999 und 2002, siehe ausführlich Weber-Grellet in: Schmidt: EStG, § 17 EStG Rz. 34 und BMF-Schreiben vom 20.12.2010, BStBl 2011 I S. 16.

³ für vor dem 01.01.2009 erworbene Beteiligungen unterhalb von 1 % gilt die Alt-Regelung zu den privaten Veräußerungsgeschäften, sodass eine Veräußerung heute in voller Höhe steuerfrei erfolgen kann.

⁴ im Folgenden werden ausschließlich die wesentlichen Beteiligungen i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgrund deren Bedeutsamkeit für den Unternehmenskauf behandelt.

⁵ H 17 Abs. 7 „Stichtagsbewertung“ EStH.

Veräußerungsgewinn bzw. -verlust

Der zu besteuernende Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt.

Vereinfacht gesprochen ermittelt sich der **Veräußerungsgewinn** wie folgt:

$$\begin{array}{rcl}
 & \text{Veräußerungspreis} & \\
 ./ & \text{Veräußerungskosten} & \\
 ./ & \underline{\text{AK}} & \\
 = & \text{Veräußerungsgewinn} &
 \end{array}$$

Der Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 Abs. 2 EStG ist im **Teileinkünfteverfahren** zu versteuern. **60 % des Veräußerungsgewinns sind** zum persönlichen Steuersatz **steuerpflichtig**, § 3 Nr. 40 Buchstabe c, § 3c Abs. 2 EStG. Dies bedeutet aber auch, dass die AK sowie die Veräußerungskosten nur zu 60 % geltend gemacht werden können.

Bei dem Erwerb von Anteilen zu **unterschiedlichen Zeitpunkten** und zu **unterschiedlichen AK**, kann der **Steuerpflichtige bestimmen**, welche Anteile er veräußern möchte.¹ Er kann damit **faktisch die Höhe des zu versteuernden Veräußerungsgewinns beeinflussen**. Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn die historischen AK den einzelnen Anteilen zugeordnet werden können.

Beispiel:

Der B hat zum **01.01.01** einen Gesellschaftsanteil mit der **lfd. Nr. 1** (1.000 EUR) an der U-GmbH für **22.000 EUR** erworben.

Zum **01.01.05** erwirbt er einen weiteren Gesellschaftsanteil mit der **lfd. Nr. 12** (1.000 EUR) für einen Kaufpreis von **100.000 EUR**.

Zum **31.12.08** **veräußert** er den Gesellschaftsanteil mit der **lfd. Nr. 12** für **250.000 EUR**.

Lösung:

Der B erzielt einen **VG i.S. des § 17 Abs. 2 EStG** in Höhe von **150.000 EUR** (= 250.000 EUR ./ AK 100.000 EUR), da dem **veräußerten Anteil 100.000 EUR AK** zugeordnet werden können.



Praktikerhinweis

In der Praxis ist zu beachten, dass die **Anschaffungskosten** für die Anteile an den Kapitalgesellschaften **verfahrensrechtlich nicht gesondert festgestellt** werden, sondern durch den **Steuerpflichtigen bzw. seinem steuerlichen Berater** für den Fall des Verkaufs **dokumentiert** werden müssen. Dies sorgt in nicht wenig Fällen für erhebliche Schwierigkeiten müssen diese im Nachgang ermittelt werden.

Gerade vor dem **Hintergrund des BFH-Urteils vom 07.03.2018²** zur Möglichkeit von auch **negativen Anschaffungskosten** i.R. von § 17 EStG im Fall der **Überentnahme** bei steuerneutralen Einbringungen in Kapitalgesellschaften, die nach § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsbeteiligung führt.

Für **Einbringungsfälle ab dem 01.01.2024** dürfte dieses Problem vor dem Hintergrund des neuen **§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG** nicht mehr gelten.³

¹ H 17 Abs. 5 „Wahlrecht bei Veräußerung“ EStH.

² BFH-Urteil vom 07.03.2018 – I R 12/16, BFHE 261, 251, BFH/NV 2018, 1063.

³ Zur Problematik der negativen Anschaffungskosten aufgrund der weiterhin geltenden Regelung des § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG vgl. Ott, DStR 2025 S. 121, 126.

Ergibt sich ein **Veräußerungsverlust** (z. B. bei wertlosen Anteilen) ist dieser ebenfalls aufgrund des Teileinkünfteverfahrens nur zu **60 %** steuerlich berücksichtigungsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG).¹ Er kann mit anderen Einkünften grundsätzlich verrechnet werden.



Hinweis

Die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes ist jedoch gemäß § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG unter bestimmten Voraussetzungen ausgeschlossen.

Ein berücksichtigungsfähiger Veräußerungsverlust liegt auch dann vor, wenn **objektiv wertlose Anteile ohne Gegenleistung** bzw. nur zu einem symbolischen Kaufpreis von z.B. 1 EUR **zwischen fremden Dritten** übertragen werden; eine Schenkung liegt nicht vor.²



Praktikerhinweis

Dies ist jedoch dann **nicht** der Fall, wenn der **vereinbarte Kaufpreis erheblich unter dem Verkehrswert** liegt und es nur **deshalb** zu einem **Veräußerungsverlust** kommt.³ Denn nach Ansicht des BFH führe dies zu einem **gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil** und stelle damit einen **Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten** i.S. von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO dar.

Bei einer Übertragung zwischen **Angehörigen** kommt es auf **Umstände des Einzelfalls** an, ob es sich um objektiv wertlose Anteile handelt.

§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe a EStG

Die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes ist nicht möglich, **soweit** er auf Anteile entfällt, die der Steuerpflichtige **innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben** hatte. Dies gilt jedoch **nicht**, soweit der **Rechtsvorgänger** anstelle des Steuerpflichtigen den Veräußerungsverlust hätte geltend machen können.

Beispiel:

V und S sind jeweils an der X-GmbH beteiligt. V ist mit 0,5 % beteiligt und der S mit 1,5 %.

Der V überträgt die Anteile an der X-GmbH im Jahr 03 unentgeltlich auf den S (vorweggenommene Erbfolge).

Der S verkauft im Jahr 04 seine Anteile an der X-GmbH in Höhe von 2 % und erzielt dabei unstreitig einen Veräußerungsverlust.

Lösung:

*Gemäß § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe a EStG kann der **Veräußerungsverlust** der auf die Veräußerung der **0,5 %ige** Beteiligung an der X-GmbH **entfällt** steuerlich **nicht** geltend machen, da er den Anteil **innerhalb von fünf Jahren** vor der Veräußerung **unentgeltlich erworben** hat und **V** den Verlust nicht hätte i.R. des § 17 EStG berücksichtigen können.*

§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe b EStG

Die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes ist nicht möglich, **soweit** er auf Anteile entfällt, die **entgeltlich erworben worden** sind und **nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre** zu einer Beteiligung des Steuerpflichtigen i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört haben.

Eine **Verlustberücksichtigung** ist jedoch insoweit **möglich**, als dass der Verlust auf Anteile entfällt, die **innerhalb der letzten fünf Jahre erworben** wurden und

¹ auf § 17 Abs. 6 EStG wird hingewiesen.

² BFH-Urteil vom 18.08.1992, VIII R 13/90, BStBl 1993 II S. 34.

³ BFH-Urteil vom 20.09.2022, IX R 18/21, BStBl. II 2023 S. 315.

- ✓ deren Erwerb zur **Begründung einer Beteiligung des Steuerpflichtigen** i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG geführt hat oder
- ✓ die **nach Begründung** der Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erworben worden sind.

Beispiel: Erwerb zur Begründung einer Beteiligung i.S. von § 17 EStG

S erwirbt im Jahr **05 30 %** der Anteile an der X-GmbH.

Im Jahr **07** verkauft der S die Anteile an der X-GmbH mit einem **Verlust**.

Lösung:

Auch wenn die Veräußerung innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb der Beteiligung erfolgt. Kann der Veräußerungsverlust nach § 17 EStG vollständig berücksichtigt werden, da der Erwerb in 05 zu einer Begründung der Beteiligung i.S. des § 17 EStG geführt hat, § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe b Satz 2 EStG.

Beispiel: Erwerb zur Erreichung einer Beteiligung i.S. von § 17 EStG

S ist zu **0,7 %** an der X-GmbH beteiligt. Er erwirbt im Jahr **05 2 %** der Anteile an der X-GmbH hinzu.

Im Jahr **07** verkauft der S die Anteile an der X-GmbH mit einem **Verlust**.

Lösung:

Der Veräußerungsverlust ist **aufzuteilen**.

Der **Verlust**, der auf die Anteile von **2 %** entfällt, ist **vollständig zu berücksichtigen**, da eine Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erworben wurde, § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe b Satz 2 EStG.

Der **Verlust**, der auf die Anteile von **0,7 %** entfällt, ist **nicht zu berücksichtigen**, da diese keine Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG dargestellt haben, § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe b Satz 1 EStG.

Beispiel: Erwerb nach Begründung einer Beteiligung i.S. von § 17 EStG

S ist zu **30 %** an der X-GmbH beteiligt. Er erwirbt im Jahr **05 0,4 %** der Anteile an der X-GmbH hinzu.

Im Jahr **07** verkauft der S die Anteile an der X-GmbH mit einem **Verlust**.

Lösung:

Der **Veräußerungsverlust** nach § 17 EStG kann **vollständig berücksichtigt** werden, da im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung von 0,4 % in 05 bereits eine **Beteiligung** i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG **bestanden hat**, § 17 Abs. 2 Satz 6 Buchstabe b Satz 2 EStG.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Verlustberücksichtigung bei Einlage in ein Betriebsvermögen

Auch **ohne Veräußerung** der Anteile stellt sich bei Anteilen i.S. von § 17 Abs. 1 EStG die Frage, zu welchem Zeitpunkt es zu einer **Verlustberücksichtigung** kommen kann, ohne dass die Kapitalgesellschaft liquidiert werden soll. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Anteile i.S. von § 17 EStG in ein Betriebsvermögen eingelegt werden.

Nach dem **Gesetzeswortlaut** ist die Einlage von Beteiligungen i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG als unentgeltlicher Vorgang gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grundsätzlich mit dem **Teilwert** zu bewerten, **maximal** jedoch zu den **Anschaffungskosten**, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG. Dies könne darauf schließen lassen, dass eine Einlage zu einer Verlustberücksichtigung führe könnte.

Der BFH hat jedoch in **ständiger Rechtsprechung**¹ entschieden, dass auch bei einem gesunkenen Wert der Beteiligung die **Bewertung der Einlage stets zu Anschaffungskosten** zu erfolgen hat.²

¹ BFH-Urteil vom 02.09.2008 – X R 48/02, BStBl. II 2010 S. 162; BFH-Urteil vom 29.11.2017 – X R 8/16, BStBl. II 2018 S. 426.

² H 17 (8) „Einlage einer wertgeminderten Beteiligung“ EStH.

Beispiel:

Der S ist zu 50 % an der X-GmbH i.S. des § 17 Abs. 1 EStG beteiligt. Der **Teilwert** der Anteile beträgt unstreitig **50.000 €**. Die **AK** liegen bei **150.000 €**. Der S legt die Anteile in sein **Einzelunternehmen** ein.

Lösung:

Die Einlage hat **zwingend** zu den **AK i.H.v. 150.000 €** zu erfolgen. Es kommt zu **keiner Verlustberücksichtigung** i.S. des § 17 EStG.

**Praktikerhinweis**

Dies gilt damit insbesondere in Fällen der Einlage in das Betriebsvermögen des **Einzelunternehmens** sowie die **unentgeltliche Übertragung** auf eine **Mitunternehmerschaft**.

Handelt es sich jedoch bei der Übertragung der Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 1 EStG auf die **Mitunternehmerschaft** um einen **entgeltlichen Vorgang**, weil im Gegenzug für die **Übertragung Gesellschaftsrechte** gewährt werden (**Verbuchung auf Kapitalkonto I¹**), ist eine Verlustberücksichtigung i.R. des § 17 EStG möglich.²

Beispiel:

Der S ist zu 50 % an der X-GmbH i.S. des § 17 Abs. 1 EStG beteiligt. Der **Teilwert** der Anteile beträgt unstreitig **50.000 €**. Die **Anschaffungskosten** liegen bei **150.000 €**. Der S überträgt die Anteile an der X-GmbH **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die X-GmbH & Co. KG**.

Lösung:

Bei der Übertragung der Anteile an der X-GmbH auf die **X-GmbH & Co. KG** handelt es sich um einen Veräußerungsvorgang (tauschähnliches Rechtsgeschäft), welches zu einer **Verlustberücksichtigung** i.S. des § 17 EStG i.H.v. **100.000 €** führt.

**Praktikerhinweis**

Das gleiche Ergebnis ergibt sich in den Fällen der **Übertragung der Anteile auf eine Kapitalgesellschaft nach § 21 UmwStG**, da in diesen Fällen ebenfalls ein Veräußerungsvorgang gegeben ist.³

Veräußerungspreis

Veräußerungspreis ist regelmäßig der im **Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis** für die Übertragung der Anteile. Der Kaufpreis muss nicht unbedingt allein aus einer Geldzahlung bestehen. Er kann **auch** durch eine **andere Gegenleistung** in Form der Übertragung von Sachen oder Rechten erfolgen (**Tausch**). In diesem Fall ist der **gemeine Wert der Gegenleistung** zu berücksichtigen.

In der Praxis war bisher nicht abschließend geklärt, wie mit **Vereinbarungen i.R. von Kaufs- und Übertragungsverträgen** von GmbH-Anteilen mit **wirtschaftlicher Wirkung zum Bilanzstichtag** umzugehen ist, nach der die **Gewinne für das abgelaufene Wj** noch dem **veräußernden Alt-Gesellschafter** zustehen sollen.

Der Ausgleich erfolgte i.d.R. in der Form, dass **nach Feststellung des Jahresabschlusses der entsprechende Beschluss** seitens des **Käufers** getroffen wurde und die **Gewinnausschüttung noch an den Alt-Gesellschafter** gezahlt wurde.

¹ BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl. I 2011 S. 713.

² BMF-Schreiben vom 29.03.2000, BStBl. I 2000 S. 462; BFH-Urteil vom 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000 S. 230.

³ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 00.02.

Diese **Regelungen** ist aus **Sicht des Käufers wirtschaftlich sinnvoll**, da dieser insoweit **keine zusätzliche Finanzierung** übernehmen musste.

Aus **steuerlicher Sicht** stellt sich jedoch die Frage, ob die an den Alt-Gesellschafter gezahlte **Gewinnausschüttung Veräußerungspreis i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG** oder aber **Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG** darstellt.

Beispiel 9:

Der B ist 100 %iger Gesellschafter der B-GmbH und hält die Anteile in seinem Privatvermögen. Das Wj der B-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Der B veräußert seine gesamte Beteiligung an der B-GmbH zum 31.12.05 (Übergang wirtschaftliches Eigentum) an den C für einen **Veräußerungspreis 1.000.000 EUR**. Die AK des B betragen 100.000 EUR. Veräußerungskosten sind keine angefallen.

Im **notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 31.10.05** haben der B und der C vereinbart, dass die **Gewinne der B-GmbH für das Wj 2005 sowie etwaige Gewinnvträge und -rücklagen** dem B zustehen und dass der C **nach Feststellung des Jahresabschlusses** für das Wj 05 eine **entsprechende Gewinnausschüttung** an den B **beschließen** wird. Aus dem festgestellten Jahresabschluss der B-GmbH für das Wj 05 ergibt sich ein endgültiger **Jahresüberschuss i. H. v. 125.000 EUR** sowie ein **Gewinnvortrag i. H. v. 75.000 EUR**. Vereinbarungsgemäß beschließt der C am **15.04.06** eine **Gewinnausschüttung** an den B i. H. v. **200.000 EUR** mit Fälligkeit zum 30.04.06. Die Gewinnausschüttung erfolgt pünktlich zum **30.04.06 an den B i. H. v. netto 150.000 EUR** (25 % KapESt-Einbehalt).

Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für den B und den C?

Lösung zu Beispiel 9:

Alt. 1: Gewinnausschüttung ist Veräußerungspreis¹

B:

Der B erzielt aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der B-GmbH im VZ 05 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 17 EStG, da Stichtag der Übertragung der 31.12.05 ist.

Der Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis:	1.000.000 EUR
Gewinnausschüttung in 2006:	150.000 EUR
Veräußerungskosten:	0 EUR
<u>AK:</u>	<u>100.000 EUR</u>
= Veräußerungsgewinn	1.050.000 EUR

Der B hat im VZ 05 somit 630.000 EUR (= 1.050.000 EUR x 60 %) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17 EStG zu versteuern.

Die Netto-Gewinnausschüttung i. H. v. 150.000 EUR am 30.04.06 ist als nachträgliche Kaufpreiszahlung zu berücksichtigen und gilt als **rückwirkendes Ereignis**, da sie bereits vertraglicher Bestandteil des Kaufvertrags ist (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).

¹ Pyszka, DStR 1996 S. 170.

C:

Der C erwirbt eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG. Zu den **AK** des C zählt sowohl der gezahlte Veräußerungspreis i. H. v. 1.000.000 EUR als auch die **Netto-Gewinnausschüttung i. H. v. 150.000 EUR**. Der C kann somit die Netto-Gewinnausschüttung an den B bei einer Weiterveräußerung zu 60 % geltend machen, jedoch nicht bereist im Zeitpunkt der Weiterleitung.

Daneben hat der C im VZ 06 eine **Gewinnausschüttung i. H. v. 200.000 EUR** als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Die KapESt von 50.000 EUR ist beim C anrechenbar. Insofern entsteht für den C keine zusätzliche Steuerbelastung.

**Hinweis**

Vorstehend wurde davon ausgegangen, dass dem B nur die **Netto-Gewinnausschüttung** und nicht die Brutto-Gewinnausschüttung zusteht. Bei einer Brutto-Vereinbarung wäre dies ein steuerlicher Nachteil für den Käufer (hier den C), da dieser dann eine Gewinnausschüttung zu versteuern hat, ohne die Möglichkeit einer Steueranrechnung. Bei Kapitalgesellschaften als Käufer ist der steuerliche Nachteil aufgrund der Freistellung nach § 8b KStG jedoch geringer als bei einer natürlichen Person.

Alt. 2: Gewinnausschüttung ist dem B als Alt-Gesellschafter zuzurechnen¹**B:**

Der B erzielt aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der B-GmbH im VZ 05 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 17 EStG, da Stichtag der Übertragung der 31.12.05 ist.

Der Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis:	1.000.000 EUR
Veräußerungskosten:	0 EUR
<u>AK:</u>	<u>100.000 EUR</u>
= Veräußerungsgewinn	900.000 EUR

Der B hat im **VZ 05** somit 540.000 EUR (= 900.000 EUR x 60 %) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. **§ 17 EStG** zu versteuern.

Aufgrund des **Zuflussprinzips** ist davon auszugehen, dass der B im **VZ 06** eine **Gewinnausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen** i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.H.v. **200.000 EUR** zu versteuern hat (§ 20 Abs. 5 EStG). Die KapESt von 50.000 EUR ist bei dem B in 06 anrechenbar.

**Hinweis**

Auch wenn es sich bei **B** um einen **beherrschenden Gesellschafter** handelt, kommt es zum **31.10.05** noch **nicht** zum (**fiktiven**) **Zufluss** der Gewinnausschüttung, da es hierfür auf das **tatsächliche Entstehen der Forderung** durch Beschluss ankommt.

Die Besteuerung der Gewinnausschüttung im VZ 06 erfolgt **grundsätzlich** nach dem **gesonderen Steuertarif von 25 %** nach **§ 32d Abs. 1 EStG**.

¹ BFH-Urteil vom 13.03.2018, IX R 35/16, BFH/NV 2018 S. 936.

Auf **Antrag** ist unter den **Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** jedoch auch eine Besteuerung i.R. des Teileinkünfteverfahrens möglich.



Praktikerhinweis

Dies ist auch in dem Fall möglich sein, wenn **keine Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft** im Jahr der **steuerlichen Zurechnung der Gewinnausschüttung** mehr besteht, sofern der Antrag noch in dem VZ gestellt wird, in dem eine Beteiligung bestand.

Denn der Antrag gilt für insgesamt fünf Jahre und der **BFH¹** ist der Auffassung, dass die **Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** nur im Jahr der **Antragstellung** erfüllt sein müssen und aufgrund von § 32d Abs. 2 Nr. 3 **Satz 4 EStG** für die **nächsten vier Jahre fingiert** werden. Dies gilt auch für den Fall, dass die Beteiligung veräußert wird.

Sofern B damit im VZ 05 einen Antrag gestellt hat, gilt dieser auch für das Jahr 06!

C:

Der C erwirbt eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG. Zu den **AK** des C zählt nur der gezahlte Veräußerungspreis i. H. v. 1.000.000 EUR.

Da die **Gewinnausschüttung** von 200.000 EUR dem B als Alt-Gesellschafter zuzurechnen ist, sind **keine nachträglichen AK** zu berücksichtigen.



Hinweis

Mit **Urteil vom 13.03.2018²** hat der **BFH** sich für die **2. Alternative** entschieden. Nach Ansicht des BFH handelt es sich bei der Regelung zur Ausschüttung sämtlicher aufgelaufener Gewinne bis zum Übertragungstichtag in dem Kaufvertrag um einen **Gewinnverteilungsbeschluss i.S. des § 20 Abs. 5 EStG**, der wirksam auch bereits vor Ablauf des Geschäftsjahres und Feststellung des Jahresabschlusses gefasst werden kann. Der BFH stellt im Urteilsfall darauf ab, dass es um die **Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern** geht.

Danach kann festgehalten werden, dass wenn ein GmbH-Geschäftsanteil mit **dinglicher Wirkung zum Bilanzstichtag** erworben wird und **Käufer und Verkäufer i. R. e. Anteilskaufvertrags** (Sale and Purchase Agreement, **SPA**) vereinbaren, dass dem **ausscheidenden Gesellschafter (Veräußerer)** der laufende Gewinn der Gesellschaft sowie etwaige vorhandene Gewinnrücklagen noch bis zum Bilanzstichtag zustehen und nach Aufstellung der nächsten Bilanz an ihn ausgeschüttet werden soll, kann dies beim ausscheidenden Gesellschafter zu Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG führen. Insoweit liegen dann keine Einkünfte i. S. d. § 17 EStG vor.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

¹ BFH-Urteil vom 12.12.2023 – VIII R 2/21, BStBl. II 2024 S. 350; BFH-Urteil vom 17.07.2024 – VIII R 37/23, BStBl. II 2024 S. 745.

² BFH-Urteil vom 13.03.2018, IX R 35/16, BFH/NV 2018 S. 936.



Hinweise

- M. E. gilt die Rechtsprechung des BFH auch für die Veräußerung von Beteiligungen aus dem Betriebsvermögen und ist nicht auf § 17er-Anteile beschränkt.
- Will der Verkäufer nicht lange auf den „Restkaufpreis“ in Form der Gewinnausschüttung warten, sollte eine **Vorabgewinnausschüttung**¹ vereinbart werden, und anschließend eine Verrechnung mit dem tatsächlichen Gewinn des Wj.² Alternativ kann die Auszahlung der Vorabauschüttung auch aufschiebend bedingt auf den Tag nach Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen.³ Zur **Gestaltung der 1. Alternative** könnte es sich anbieten die wirtschaftliche Wirkung vertraglich dergestalt umzusetzen, dass die Gewinne als zusätzliche Kaufpreiszahlung definiert werden und nicht als Gewinnausschüttung.
- Die **Finanzverwaltung** in Schleswig-Holstein⁴ hat sich der vorgenannten BFH Rechtsprechung mittlerweile **angeschlossen**. Sie weist jedoch – über den Fall des BFH hinaus – darauf hin, dass ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) ausgeschlossen sein muss. Das Urteil ist **nicht** im **BStBl. II veröffentlicht**, sodass vorsichtig zu gestalten ist.
- **Gesellschaftsrechtlich** ist zu beachten, dass im Verhältnis zur GmbH derjenige gewinnbezugsberechtigt ist, der im Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses in der Gesellschafterliste eingetragen ist (§ 16 Abs. 1 GmbH). Bei vorstehenden Vereinbarungen handelt es sich daher um Abreden im **Innenverhältnis** zwischen Veräußerer und Erwerber. Der Veräußerer hat insofern einen **zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch** gegenüber dem Veräußerer.

¹ BFH-Urt. VIII R 2/12 v. 2.12.2014, BStBl. 2015 II S. 333; zur vertraglichen Gestaltung Lohr, GmbH-StB 2021 S. 172.

² BFH-Urteil vom 27.01.1977, I R 39/75, BStBl. 1977 II S. 491.

³ BFH-Urteil vom 02.12.2014, VIII R 2/12, BStBl. 2015 II S. 333.

⁴ FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 16.12.2019 – VI 3012-S 2252-384, DB 2020 S. 88.

Veräußerungskosten

Veräußerungskosten liegen vor, wenn sie in **unmittelbarer sachlicher Beziehung** zum Veräußerungsgeschäft stehen; unabhängig davon, wann diese anfallen.¹ Dies verlangt eine **wertende Zuordnung** nach dem **Veranlassungsprinzip**, ob die Aufwendungen durch die Veräußerung wirtschaftlich veranlasst sind.

Regelmäßig handelt es sich hierbei um **Anwalts-, Steuerberatungs- oder Notarkosten**, aber auch z.B. um Kosten für Provisionen² oder Vorfälligkeitsentschädigungen³. Voraussetzung ist jedoch, dass die Kosten auch wirtschaftlich vom Veräußerer getragen werden.



Hinweis

Derzeit ist beim **BFH** unter dem **Az. IX R 12/24**⁴ ein Verfahren zur der Frage anhängig, ob die **Kosten für die Erklärung der Einkünfte nach § 17 EStG** (Anlage G) im Rahmen der **Einkommensteuererklärung** als **Veräußerungskosten** gewinnmindernd zu berücksichtigen sind.



Praktikerhinweis

Kommt es zu **keiner Veräußerung** sind die **Veräußerungskosten nicht** i.R. der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG **abziehbar**.⁵

Diese Ansicht hat das **FG Münster** mit Urteil vom 02.10.2019⁶ **bestätigt**. Dies soll nach Ansicht des FG Münster auch für den Fall gelten, in dem es bei der Veräußerung der Anteile zu einer rückwirkenden Einbringungsbesteuerung nach § 22 Abs. 1 UmwStG kommen würde. Gegen das Urteil ist NZB eingelegt worden (BFH: I B 63/19).

Nach Ansicht des **BFH**⁷ kommen auch **keine WK zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)** in Frage. Ob ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, bei entsprechender Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nach neuem Recht möglich ist, oder aber die Kosten bei einer späteren Veräußerung als nachträgliche AK berücksichtigt werden können, hat der BFH bisher offen gelassen. In geeigneten Fällen sollte daher in den entsprechenden Jahren eine Berücksichtigung als WK bzw. nachträgliche AK angestrebt werden.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

AK

Bisher war der **handelsrechtliche Begriff der AK** (§ 255 Abs. 1 HGB) in Ermangelung einer abweichenden Definition im EStG auch bei der Beurteilung nach § 17 EStG zugrunde zu legen. Zu den AK gehörten daher **grundsätzlich der Anschaffungspreis und die Anschaffungsnebenkosten**. Bei Gründung einer Kapitalgesellschaft betragen die AK regelmäßig die Einlageverpflichtung (Nennwert der Bareinlage oder gemeiner Wert der Sacheinlage).

¹ BFH-Urteil vom 09.10.2013, IX R 25/12, BStBl 2014 II S. 102.

² BFH-Urteil vom 18.08.1992, VIII R 13/90, BStBl 1993 II S. 34.

³ BFH-Urteil vom 25.01.2000, VIII R 55/97, BStBl 2000 II S. 458.

⁴ Vorinstanz: FG Hessen, Urteil vom 22.02.2024 – 10 K 1208/23, EFG 2024 S.1379.

⁵ BFH-Urteil vom 27.11.1995, VIII B 16/95, BFH/NV 1996 S. 406.

⁶ FG Münster, Urteil vom 02.10.2019, 3 K 719/18 E, EFG 2019 S. 1900; NZB: Az. des BFH unter I B 63/19.

⁷ BFH-Urteil vom 27.11.1995, VIII B 16/95, BFH/NV 1996 S. 406.



Hinweis

Somit sind auch dann AK in Höhe der **Einlageverpflichtung** von z. B. 25.000 EUR zu berücksichtigen, selbst wenn bisher nur die Hälfte (12.500 EUR) einbezahlt worden ist.¹

Gesetzesänderungen durch JStG 2019²

Erstmalige Definition von Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a EStG)

§ 17 Abs. 2a EStG definiert nunmehr in Anlehnung an § 255 HGB einen **eigenständigen Anschaffungskostenbegriff** von Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke des § 17 EStG. Danach gehören zu den Anschaffungskosten Aufwendungen, die vom Gesellschafter geleistet werden, um die Anteile i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu erwerben, § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG. Gemäß § 17 Abs. 2a Satz 2 EStG gehören zu den Anschaffungskosten auch die Nebenkosten sowie die **nachträglichen Anschaffungskosten**.

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören gemäß § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG **insbesondere**

- Nr. 1: offene oder **verdeckte** Einlagen,
- Nr. 2: **Darlehensverluste**, soweit die **Gewährung des Darlehens** oder das **Stehenlassen** des Darlehens **in der Krise**³ der Gesellschaft **gesellschaftsrechtlich** veranlasst war, und
- Nr. 3: Ausfälle von **Bürgschaftsregressforderungen** und vergleichbaren Forderungen soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.



Hinweis

Mit **BMF-Schreiben vom 07.06.2022** (BStBl. I 2022 S. 897) hat die Finanzverwaltung zur **ertragsteuerlichen Behandlung von Gesellschafterdarlehen** nach **§ 17 Abs. 2a EStG** Stellung bezogen.

Damit können auch **Darlehensverluste** (Nr. 2) sowie der **Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen** (Nr. 3) als nachträgliche Anschaffungskosten auf Anteile i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigt werden, soweit diese i.S. von § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG **gesellschaftsrechtlich veranlasst** sind.



Hinweis

Gemeint ist wohl die „**Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis**“ und nicht die gesellschaftsrechtliche Veranlassung.

Die Aufzählung ist beispielhaft („**insbesondere**“) und nicht abschließend zu verstehen.⁴

¹ Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, 38. Auflage 2019, § 17 EStG Rz. 157.

² Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl. 2019 I S. 2451.

³ Im JStG 2019 findet sich keine Definition der Krise, sodass mE auf die bisherige BFH-Rechtsprechung vor Geltung des MoMiG zurückgegriffen werden kann; so auch Weber-Grellet, DB 2021 S. 81, 86.

⁴ So auch Weber-Grellet, DB 2021 S. 81, 85; auch das krisenbestimmte Darlehen fällt unter die Neuregelung.



Praktikerhinweis

Der Begriff der **Darlehensverluste** für Zwecke des § 17 Abs. 2a EStG ist gesetzlich nicht definiert.

Fraglich ist, ob es sich um jede Art von Darlehensverlust handelt, also auch aus einer **Veräußerung**¹, dem **Forderungsverzicht (= wertloser Teil)**² oder nur Verluste aus der Uneinbringlichkeit einer Darlehensforderung durch deren **Ausfall**.³

Nach **Ansicht der Finanzverwaltung**⁴ fallen unter § 17 Abs. 2a EStG nur Darlehensverluste aus der **(1) Uneinbringlichkeit** der Darlehensforderung sowie **(2) dem Darlehensverzicht**. Dabei spielt es auch **keine Rolle zu welchem Zeitpunkt** die Darlehen gewährt worden sind.⁵

Damit betrifft die Neuregelung auch Gesellschafterdarlehen, die **vor** dem **01.08.2019** gewährt worden sind. Lediglich bei Darlehensverlusten, die bereits **vor dem VZ 2019** als **negative Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG) berücksichtigt wurden, unterbleibt aus Sicht der Finanzverwaltung i.R. einer **Billigkeitsmaßnahme**⁶ die spätere Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten. Eine Berücksichtigung sollte dann vorliegen, wenn bereits ein entsprechender **Einkommensteuerbescheid ergangen** ist.

Unter § 17 Abs. 2a EStG sollen hingegen jedoch **nicht** der Verlust aus der **Veräußerung** der Darlehensforderung fallen⁷. Damit verbliebe nur noch eine Berücksichtigung als Kapitalverlust nach **§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG**, der gemäß **§ 20 Abs. 6 EStG** nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar ist, da die Regelung des **§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG** für diese Fälle **ausscheidet**.⁸ Hier kommt lediglich eine Verlustberücksichtigung i.R. der **Übergangsfrist** bis zum **31.12.2023** in Betracht.⁹

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Voraussetzung für eine Berücksichtigung der Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten ist eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung**. Gemäß § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG liegt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung regelmäßig vor, wenn ein **fremder Dritter** das Darlehen oder Sicherungsmittel i.S. von § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 oder 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte (**Fremdvergleichsgrundsatz**).¹⁰ Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten (insbesondere einem Kreditinstitut) noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Stehenlassens eines Darlehens ist insbesondere dann gegeben, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

¹ So Förster, DB 2020 S. 353, 356.

² Levedag, GmbHR 2021 S. 14, 20; BMF-Schreiben vom 19.05.2022 Rz. 60.

³ Siehe hierzu auch Ott, DStR 2020 S. 313, 318.

⁴ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 11.

⁵ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 32.

⁶ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 32.

⁷ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 19.

⁸ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 31.

⁹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 30.

¹⁰ Zum Fremdvergleichsgrundsatz i.R. des § 17 EStG siehe ausführlich Levedag, GmbHR 2021 S. 14, 17.

Nach **Ansicht der Finanzverwaltung**¹ ist ein Darlehen dann gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn im Zeitpunkt seiner Gewährung (**Krisendarlehen**) oder **Weitergewährung** (sog. **stehengelassenes Darlehen**) die **Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft** in dem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das **Risiko einer Darlehensgewährung zu denselben Bedingungen** wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. **Krise**). Bei sog. **krisenbestimmten Darlehen** und **Finanzplandarlehen** soll **unabhängig von einer tatsächlichen Krise** stets von einer **gesellschaftsrechtlichen Veranlassung** auszugehen sein.



Hinweis

Nach dieser **Definition der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung** dürfte damit im Grunde **jedes Gesellschafterdarlehen** gesellschaftsrechtlich veranlasst sein, da auch bei einem nicht krisenbestimmten Darlehen spätestens mit Eintritt der Krise und dem Stehenlassen dieses Darlehens eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung i.S. des § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG vorliegt.² Eine **Verlustberücksichtigung** nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG dürfte damit **regelmäßig ausscheiden**.

Wie bisher ist die **Definition der sog. Krise** aus Sicht der Finanzverwaltung recht überschaubar. Es ist in diesem Fall auf die einschlägig **bisher ergangene Rechtsprechung** zurückzugreifen.³ Danach liegt eine Krise insbesondere dann vor, wenn ein fremder Dritter keinen Kredit mehr zu marktüblichen Bedingungen gewähren würde und ohne Kapitalzufuhr das Unternehmen liquidiert werden müsste, wobei jedoch keine Insolvenzreife vorliegen muss.

Es verbleibt damit auch hier in der **Praxis** das **Risiko**, den konkreten **Krisen Eintrittszeitpunkt** zutreffend zu **identifizieren**. Im Regelfall wird sich hier anbieten eine **Bestätigung der bisher finanzierenden Bank** einzuholen, dass eine Darlehensgewährung unter den Bedingungen nicht weiter möglich ist.

Da mit § 17 Abs. 2a EStG die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt werden soll, ist der **BFH**⁴ der **Ansicht**, dass auch hinsichtlich der **Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten** die **alten Grundsätze** wieder Anwendung finden sollen.⁵ Dies ergibt sich jedoch nicht unmittelbar aus der Regelung. Daher könnte die Neuregelung auch so zu verstehen sein, dass **stets der Nennwert** der Forderung als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist.⁶

Nach Ansicht der Finanzverwaltung⁷ soll die **alte BFH-Rechtsprechung** zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten („Fallgruppen“) auch für Zwecke des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG anzuwenden sein. **Die Ansicht der Finanzverwaltung entspricht damit der Rechtsprechung des BFH.**

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 9.

² i.d.S. *Ott*, StuB 2019 S. 649, 651; *Levedag*, GmbHR 2021 S. 14.

³ vgl. nur BFH-Urteil vom 14.01.2020 – IX R 9/18, BStBl. II 2020 S. 490.

⁴ BFH-Urteil vom 18.07.2023, IX R 21/21, BStBl. II 2024 S. 169.

⁵ So auch *Ott*, GStB 2019 S. 330, 334; *Ott*, DStR 2020 S. 313, 321; *Förster*, DB 2020 S. 353, 355 m.w.N.; *Weber-Grellet*, DB 2021 S. 81, 86.

⁶ So auch *Strahl*, KöSDi 2019 S. 21392, 21396; *Korn/Strahl*, NWB 2019 S. 3538, 3554; *Demuth*, KöSDi 2020 S. 21771; *Levedag*, GmbHR 2021 S. 14, 18; a. A. wohl *Fuhrmann*, NWB 2020 S. 150, 154; *Werth*, FR 2020 S. 530, 540.

⁷ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 11 ff.

Hingabe des Darlehens in der Krise (Krisendarlehen)¹

Im Falle der **Hingabe des Darlehens in der Krise** ist bei **Verlust** der **Nennwert des Darlehens** als **nachträgliche Anschaffungskosten** zu berücksichtigen (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG).

Entsprechendes soll bei **Darlehensverzicht** gelten (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG).



Praktikerhinweis

Dies gilt nach der **Rechtsprechung des BFH²** auch im Fall des Verzicht auf eine Darlehensforderung gegen **Besserungsschein**. Der BFH hat entschieden, dass der Verlust bereits **im Jahr des Forderungsverzichtes** steuerlich als **Verlust i.S. von § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG** zu berücksichtigen ist. Die Entscheidung steht damit der **Auffassung der Finanzverwaltung entgegen**, die einen Verlust erst dann berücksichtigen möchte, wenn die **Besserung endgültig ausgeblieben** ist (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.22, BStBl. I 2022 S. 742 Tz. 62).

Soweit jedoch der **Darlehensverlust** in einem **späteren Veranlagungszeitraum** (ganz oder zum Teil) auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG **als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen ist** und dass die Berücksichtigung bei § 17 EStG **nach Maßgabe des § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG** dann **Vorrang** gegenüber der Berücksichtigung bei § 20 Abs. 2 EStG hätte, muss die Berücksichtigung bei **§ 20 Abs. 2 EStG** auf **verfahrensrechtlicher Grundlage korrigiert** werden.

Krisenbestimmtes Darlehen³

Ein krisenbestimmte Darlehen ist ein Darlehen, bei dem der Gesellschafter schon **vor dem Eintritt der Krise** mit **bindender Wirkung** gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch im **Falle einer Krise stehen lassen** werde.

Auch für diesen Fall gelten bei Uneinbringlichkeit und Verzicht der **Nennwert des Darlehens** als nachträgliche Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG).



Praktikerhinweis

Krisenbestimmte Darlehen sind Darlehen, die **vor Eintritt der Krise** der Kapitalgesellschaft gewährt worden sind und bei denen der Gesellschafter mit bindender Wirkung⁴, die **nicht widerrufen** worden sein darf, zu erkennen gegeben hat, dass er das Darlehen auch im Fall einer **künftigen Krise stehen lassen** werde⁵.

Da diese Verluste sich **stets zu 60 % i.R. von § 17 EStG** auswirken, sollten aus heutiger Perspektive **Darlehensgewährungen stets als krisenbestimmt gestaltet** werden. Denn ein Verlust nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG ist nach § 20 Abs. 6 EStG nur mit den übrigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen zu verrechnen.

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 11.

² BFH-Urteil vom 19.11.2024 – VIII R 8/22, DStR 2025 S. 256.

³ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 12.

⁴ z.B. durch **Unkündbarkeit**, BFH-Urteil vom 25.05.2011 – IX R 54/10, BFH/NV 2011, 2029.

⁵ z.B. durch **Rangrücktrittserklärung**, FG Köln, Urteil vom 18.03.2014 – 1 K 3127/11, EFG 2014 S. 1093.

Stehen gelassenes Darlehen

Was im Fall der Hingabe des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gilt, soll grundsätzlich auch bei einem der Gesellschaft vor der Krise gewährten fremdüblichen Darlehen gelten, wenn der **Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl** er es hätte **abziehen können** und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die **Rückzahlung gefährdet** sein wird (sog. stehen gelassenes Darlehen).¹

Im Falle eines stehen gelassenen Darlehens führt bei **Verlust** nur der im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil** des stehen gelassenen Darlehens zu **nachträglichen Anschaffungskosten** (§ 17 Absatz 2a Satz 3 Nummer 2 EStG).² Der **Verlust** des im Zeitpunkt des Eintritts der Krise **nicht mehr werthaltigen Teils** des stehen gelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der **Einkünfte aus Kapitalvermögen** unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.



Praktikerhinweis

Folgerichtig weist die Finanzverwaltung und der BFH darauf hin, dass der **nicht mehr werthaltige Teil der Darlehensforderung** im **Kriseneintrittszeitpunkt** zu einem **Verlust aus Kapitalvermögen** nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG im Zeitpunkt des **tatsächlichen Darlehensverlustes** führt (z.B. **endgültige Nichtrückzahlung** des Darlehens).

Im Regelfall dürfte sich dieser Darlehensverlust – nach Auffassung der Finanzverwaltung – jedoch steuerlich aufgrund von **§ 20 Abs. 6 EStG** nur geringfügig auswirken, da die Anwendung von § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG für Darlehen ab dem VZ 2021 ausgeschlossen sein soll.³

Zur **Sicherung** von **nachträglichen Anschaffungskosten** in Höhe des Nennwerts der Darlehensforderung nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG ist daher zu empfehlen in den Darlehensvertrag eine **Krisenbestimmungsklausel** (z.B. Rangrücktrittserklärung) aufzunehmen, um eine sog. **krisenbestimmtes Darlehen** zu erhalten.⁴

Beispiel 9a:⁵

A hält einen Geschäftsanteil in Höhe von 100 % des Stammkapitals an der A-GmbH. Im Jahr **01** gewährte A der A-GmbH ein fremdüblich vereinbartes **Darlehen** in Höhe 100.000 Euro. Im Jahr **04** gerät die A-GmbH in die **Krise**. A **lässt das Darlehen stehen**. Das Darlehen ist bei **Kriseneintritt nur noch zu 50 % (50.000 Euro) werthaltig**. Im Jahr 05 wird die A-GmbH insolvenzfrei liquidiert. Eine Rückzahlung des Darlehens erfolgt nicht.

Mit dem **Stehenlassen** des Darlehens in der Krise wird das Darlehen gesellschafts- **rechtlich veranlasst**. Der zum Eintritt der Krise (Stehenlassen des Darlehens) **nicht mehr werthaltige Teil** der Forderung (50.000 Euro) kann im Verlustzeitpunkt (Veranlagungszeitraum **05**) bei den **Einkünften aus Kapitalvermögen** unter den dortigen Voraussetzungen berücksichtigt werden. Der zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise **noch werthaltige Teil der Forderung** (50.000 Euro) ist im Veranlagungszeitraum der Liquidation (Veranlagungszeitraum **05**) als Darlehensverlust als **nachträgliche Anschaffungskosten** nach § 17 Absatz 2a Satz 3 Nummer 2 EStG berücksichtigungsfähig.

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 16.

² BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 17; BFH-Urteil vom 18.07.2023, IX R 21/21, BStBl. II 2024 S. 169.

³ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 31.

⁴ ebenso *Levedag*, GmbHR 2021 S. 14, 19.

⁵ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 17.

Im Falle des **Verzichtes** führt nur der im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil** des stehen gelassenen Darlehens zu **nachträglichen Anschaffungskosten**. Dabei stellt der im Zeitpunkt des Verzichtes noch werthaltige Teil eine **verdeckte Einlage** nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG und der **nicht mehr werthaltige Teil** einen **Darlehensverlust** i. S. v. § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG dar.¹

Der Verzicht auf den bereits im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltigen Teil** des stehen gelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG) unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.

Beispiel 9b:²

A hält einen Geschäftsanteil in Höhe von 100 % des Stammkapitals an der A-GmbH. Im Jahr **01** gewährte A der A-GmbH ein fremdüblich vereinbartes **Darlehen** in Höhe von 100.000 Euro. Im Jahr **04** gerät die A-GmbH in die **Krise**. A lässt das Darlehen stehen. Das Darlehen ist bei **Kriseneintritt nur noch zu 50 % (50.000 Euro) werthaltig**. Im Jahr **05** **verzichtet** A auf die Darlehensforderung. Zu diesem **Zeitpunkt** ist die Darlehensforderung nur noch zu **20 % (20.000 Euro) werthaltig**. Im Jahr **07** **veräußert** A seinen Geschäftsanteil.

Mit dem **Stehenlassen** des Darlehens **in der Krise** wird das Darlehen **gesellschaftsrechtlich** veranlasst. Der zum **Eintritt der Krise** (Stehenlassen des Darlehens) **nicht werthaltige Teil** der Forderung (50.000 Euro) kann im **Verzichtszeitpunkt** (Veranlagungszeitraum **05**) bei den **Einkünften aus Kapitalvermögen** unter den dortigen Voraussetzungen berücksichtigt werden. Der im Zeitpunkt des Verzichtes **noch werthaltige Teil (20.000 Euro)** ist im **Zeitpunkt der Veräußerung** (Veranlagungszeitraum **07**) nach § 17 Absatz 2a Satz 3 **Nummer 1** EStG als **verdeckte Einlage** und damit als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Der zum **Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltige Teil** der Forderung (30.000 Euro) ist im **Veranlagungszeitraum 07** als Darlehensverlust als **nachträgliche Anschaffungskosten** nach § 17 Absatz 2a Satz 3 **Nummer 2** EStG zu berücksichtigen.

Drittaufwand

Wie schon bei der alten Rechtslage können Darlehensverluste **von dem Gesellschafter nahestehenden Personen** nicht bei ihm/ihr als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung berücksichtigt werden (sog. **echter Drittaufwand**).³ Berücksichtigungsfähig ist nur der **eigene Aufwand des Gesellschafters**.



Praktikerhinweis

Gestalterisch könnte dies erreicht werden, wenn der Gesellschafter sich gegenüber der nahestehenden Person (Darlehensgeber bzw. Bürge) im **Innenverhältnis** zum Ausgleich des ihm ggf. entstehenden Verlustes aus dem Darlehen bzw. der Bürgschaftsinanspruchnahme verpflichten sollte (**Verpflichtung zum Innenausgleich**). Es gelten die vorgenannten Grundsätze.

Anwendungszeitraum

Gem. **§ 52 Abs. 25a EStG** ist § 17 Abs. 2a EStG grundsätzlich auf Veräußerungen oder der der Veräußerung **nach** dem 31.07.2019 und somit **ab dem 01.08.2019** anzuwenden.

Im Gegensatz zur bisherigen BFH-Rechtsprechung zum Ausfall eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen vor MoMiG kommt es nach der Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG nicht mehr darauf an, ob der Gesellschafter eine bestimmte Mindestbeteiligung innehat. Auch

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 18.

² BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 18.

³ BFH-Urteil vom 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001 S. 286; Levedag, GmbHR 2021 S. 14, 19.

Kleinanleger (Beteiligungshöhe von weniger als 10 %) können nunmehr gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste zu 60 % gewinnmindernd geltend machen.

Aus diesem Grund kann der Steuerpflichtige auf **Antrag** § 17 Abs. 2a Sätze 1 bis 4 EStG auch für Veräußerungen vor dem Stichtag angewendet werden. Damit soll sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige Darlehensverluste weiterhin unbeschränkt nach § 17 EStG gewinnmindernd berücksichtigen kann, auch wenn die Beteiligung weniger als 10 % beträgt und daher nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 6 EStG) hätte berücksichtigt werden können.

Zu weiteren Besonderheiten bei **Gesellschafterdarlehen** siehe nachfolgen unter d).

Agio als nachträgliche AK – § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG

Ebenfalls neu geregelt wurde in § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG die **Berücksichtigung von Anschaffungskosten bei Aufgeldern und Nachschüssen**.



§ 17 Abs. 2a Satz 5 EStG

„Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.“

Nach der Neuregelung sind geleistete Einzahlungen des Anteilseigners über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus (**Agio bei Kapitalerhöhung, Nachschüsse**) gleichmäßig auf seine **gesamten Anteile** einschließlich etwaiger im Rahmen der Kapitaleinzahlung geschaffener neuer Anteile zu verteilen. Dies soll auch für den Fall gelten, wonach z.B. Nachschüsse zivilrechtlich nur auf einen Teil der Anteile geleistet werden. Nachschüsse und Aufgelder sind somit steuerlich stets quotale, d.h. nach dem Verhältnis der Nennwerte, auf alle Anteile des Steuerpflichtigen einschließlich seiner im Rahmen der Kapitalerhöhung erhaltenen Anteile aufzuteilen.

Beispiel 10:

A ist 100%iger Gründungsgesellschafter der A-GmbH mit einem lfd. Anteil Nr. 1 von 49.000 EUR. Die Anschaffungskosten betragen unstreitig 49.500 EUR. Der A führt eine Kapitalerhöhung (Geschäftsanteil Nr. 2) von 1.000 EUR durch mit einer Aufgeldverpflichtung von 50.000 EUR. Mit der Kapitalerhöhung sind Kosten von 300 EUR angefallen.

Lösung zu Beispiel 10:

Die Anschaffungskosten betragen gemäß § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG:

Geschäftsanteil Nr. 1:	98.500 EUR	(= 49.500 EUR + $49/50 \times 50.000$ EUR)
Geschäftsanteil Nr. 2:	2.300 EUR	(= 1.000 EUR + $1/50 \times 50.000$ EUR + 300 EUR)



Praktikerhinweis

Bis zum 01.08.2019 konnte daher „gestalterisch“ ein **Verlust** durch Leistung eines Agios und Zuordnung zu den Anschaffungskosten der konkreten Abteile i.S. des § 17 EStG und anschließendem Verkauf hergestellt werden („**Agio-Modell**“). Dies war aus Sicht des BFH¹ steuerlich zu akzeptieren und stellt insbesondere **keinen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO** dar.

Ablösezahlung eines (Vorbehalts-)Nießbrauchs als nachträgliche AK

Der **BFH** hat mit **Urteil vom 18.11.2014**¹ entschieden, dass aus Sicht des Anteilseigners die **Ablösezahlung** für einen **Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG** als **nachträgliche Anschaffungskosten** i.S. des **§ 17 Abs. 2a Satz 2 EStG** zu berücksichtigen ist und zwar unabhängig von der Frage der **Besteuerung dieser Ablösezahlung** beim Nießbraucher, sofern der Nießbrauch nicht mit Blick auf die (geplante) Veräußerung vereinbart worden ist. Diese wirken sich damit zu **60 %** (§ 3c Abs. 2 EStG) steuerwirksam aus.

**Praktikerhinweis**

Hinsichtlich der **Besteuerung der Ablösezahlung beim Nießbraucher** (Vorbehaltsnießbrauch auf künftige Gewinnausschüttungen) hat der **BFH**² entschieden, dass eine **Besteuerung** nur in dem Fall stattfindet, in denen der **Nießbraucher** trotz der ggf. vorherigen Übertragung der Anteile weiterhin **wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile an der Kapitalgesellschaft** ist. Sofern dies jedoch **nicht** der Fall ist, kommt eine **Besteuerung nicht** in Betracht. Die Ablösezahlung bleibt in diesen Fällen unversteuert („weiße Einkünfte“).

Freibetrag

Auch wenn der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG von 9.060 EUR nach der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens anzuwenden ist,³ spielt dieser in der **Praxis** regelmäßig **keine wesentliche Rolle**. Dies liegt vor allem daran, dass der Freibetrag betragsmäßig sehr gering ist und auf einer 100 %igen Beteiligung beruht.⁴

**Hinweis**

Soweit die **Übertragung der Anteile teilentgeltlich** erfolgt (z.B. bei Verkauf an **Angehörige**), sind die Anschaffungskosten in einen entgeltlichen (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) und einen unentgeltlichen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG) aufzuteilen („**Trennungstheorie**“).⁵ **Gleiches** gilt nach der Rechtsprechung des BFH⁶ für den **Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG**.

c) Nachträgliche Kaufpreisänderungen

Wird die Gegenleistung **nachträglich**, z.B. aufgrund geltend gemachter **Rechts- oder Sachmängel oder einer Anfechtung** (§§ 119 und 123 BGB), durch gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleich oder durch Urteil **herabgesetzt** und der bereits entrichtete Kaufpreis zurückgezahlt, ermäßigt sich der Veräußerungsgewinn **rückwirkend** im Jahr der Veräußerung; die **ESt-Veranlagung ist nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO** zu ändern.⁷

¹ BFH-Urteil vom 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. II 2015 S. 224.

² BFH-Urteil vom 20.09.2024 – IX R 5/24, DStR 2024 S. 2682.

³ R 17 Abs. 9 EStR.

⁴ bei einer Beteiligung von < 100 % ist der Freibetrag nur in Höhe der Beteiligungsquote zu berücksichtigen, Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, § 17 EStG RZ. 192.

⁵ BFH-Urteil vom 17.07.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981 S. 11; BFH-Beschluss vom 31.05.2005 – VIII B 67/96, BFH/NV 2005, 2178.

⁶ BFH-Urteil vom 12.12.2023 – IX R 15/23, DStRE 2024 S. 788.

⁷ BFH-Urteil vom 19.08.2009, I R 3/09, BStBl 2010 II S. 249.

Dies gilt auch für den umgekehrten Fall, in dem eine **Gegenleistung nachträglich erhöht** wird.¹ Ebenfalls zu einer **rückwirkenden Änderung** des Veräußerungsgewinns führt der nachträgliche **Ausfall** – ganz oder teilweise – der **Kaufpreisforderung**.²

Zu beachten ist jedoch, dass nachträgliche Änderungen nur zurückwirken, wenn ihr **Rechtsgrund bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft** angelegt ist.³ Dies ist vor allem im Zusammenhang mit dem Ausfall von **Verkäuferdarlehen („Vendor Loan“)** zu beachten.⁴

Ein **Verkäuferdarlehen** spielt regelmäßig in der Praxis bei der Finanzierung der Transaktion eine wesentliche Rolle. Bei einem Verkäuferdarlehen gewährt der Verkäufer dem Käufer im Hinblick **auf einen Teil des fest vereinbarten Kaufpreises** ein Darlehen und/oder stundet dem Käufer auf andere Weise einen Teil des Kaufpreises, wobei die Tilgung des offenen Kaufpreises in Raten oder in Form einer Endfälligkeit vereinbart sein kann. Die Vereinbarung eines Verkäuferdarlehens ist regelmäßiger **Bestandteil des Kaufvertrags**.

Beispiel 11:

Der A verkauft seine 100 %ige Beteiligung an der A-GmbH zum 31.12.04 für einen Kaufpreis von 6 Mio. EUR an den B. I. R. d. Kaufvertrags werden hinsichtlich der Kaufpreiszahlung folgende Regelungen aufgenommen:

1. 5 Mio. EUR Kaufpreiszahlung sind am 31.12.04 fällig.
2. Über die restliche Kaufpreiszahlung von 1 Mio. EUR gewährt der A dem B ein **Verkäuferdarlehen**, welches mit 4 % p. a. zu verzinsen ist. Die Tilgung hat in **drei gleichmäßigen Raten** zum 31.12.05, 31.12.06 und 31.12.07 zu erfolgen (je 333.333 EUR).

Zum 31.12.06 fällt der B mit seinen Tilgungen auf das Verkäuferdarlehen und die Zinsen aus.

Lösung zu Beispiel 11:

*Zum 31.12.04 realisiert der A einen Gewinn i. S. v. § 17 EStG bezogen auf den **Veräußerungspreis von 6 Mio. EUR**, unabhängig davon, dass ihm erst ein Kaufpreis von 5 Mio. EUR zufließt (**Realisationsprinzip**).⁵ Das Verkäuferdarlehen des A an den B stellt eine verzinste Kaufpreisstundung auf drei Jahre dar.*

*Die **Zinsen** von 4 % p.a. sind nicht Teil des Kaufpreises und sind daher bei Zufluss eigenständig als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) zu berücksichtigen.⁶*

*Da es sich bei dem Verkäuferdarlehen um eine **Kaufpreisstundung** handelt, die ein wesentlicher Bestandteil des Kaufvertrags ist, führt der Ausfall des Verkäuferdarlehens zum 31.12.06 mit zwei Raten á 333.333 EUR **m.E. zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungspreises** auf den 31.12.04 und somit zu einer Minderung des Veräußerungsgewinns.⁷*

¹ BFH-Urteil vom 27.09.1994, VIII B 21/94, BFHE 1994 S. 516.

² BFH-Urteil vom 19.08.2009, I R 3/09, BStBl 2010 II S. 249.

³ BFH-Urteil vom 23.05.2012, IX R 32/11 BStBl 2012 II S. 675.

⁴ zum Verkäuferdarlehen und anderen alternativen Finanzierungselementen, siehe auch von Braunschweig, DB 2010 S. 713.

⁵ Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, § 17 EStG Rz. 131.

⁶ BFH-Urteil vom 25.08.2009, IX R 41/08 nv.

⁷ Ebenso FG Münster, Urteil vom 03.07.2024, BeckRS 2024, 20493 für § 16 Abs. 1 EStG.

Gegenleistung nicht in Entgelt

Sollte die **Gegenleistung** nicht in Geld sondern in einer **Sache** z.B. Aktien bestehen, stellt sich die Frage, ob sich **nachträgliche Wertveränderungen der Sache** auf den **Veräußerungspreis** auswirken.

Nach der Rechtsprechung des BFH¹ beeinflusst die Wertveränderung der Gegenleistung **nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht** die Höhe des Veräußerungspreises grundsätzlich nicht mehr.

Anders ist dies aber, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung **im ursprünglichen Rechtsgeschäft** bereits angelegt war. Hat der Erwerber seine Gegenleistungspflicht also noch nicht erbracht, sind sämtliche Änderungen zwischen der **Begründung der Forderung auf die Gegenleistung und deren Erfüllung** bei der Ermittlung des Veräußerungspreises zu berücksichtigen.

Beispiel 11a:

Der **B veräußert im Jahr 04** seine Beteiligung an der B-GmbH. Gegenleistung für die Übertragung war u.a. die **Gewährung von Aktienoptionen** an der Aktien-AG. Der Börsenkurs der Aktien an der Aktien-AG, der dem Optionsrecht zugrunde liegt, beläuft sich zum Zeitpunkt der **Ver einbarung auf 10,00 EUR je Aktie**. Im **Jahr 06** übt der B sein Optionsrecht zu einem Kurs von **15,00 EUR je Aktie** aus.

Lösung zu Beispiel 11a:

Die **Gegenleistungspflicht ist mit Einräumung der Aktien-Optionen im Jahr 04** bereits **vollständig erfüllt** worden. Als **Veräußerungspreis i.S. des § 17 EStG** ist daher der **Wert der Optionen im Jahr 04 in Höhe von 10,00 EUR je Aktie** zu berücksichtigen. Die Wertsteigerungen der Aktien in den Jahren 05 und 06 von 5,00 EUR je Aktie wirken sich **nicht** auf den **Veräußerungspreis i.S. des § 17 EStG** aus.

**Hinweis**

Die **eingetretene Wertsteigerung** ist später im Rahmen des **Verkaufs der Aktien** zu versteuern, da als Anschaffungskosten lediglich die 10,00 EUR je Aktie zu berücksichtigen sind.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Beispiel 11b:

Der B verkauft seine Anteile an der B-GmbH am **28.02.02** an die Aktien-AG. Als **Gegenleistung** wird vereinbart, dass der B **1.000 neue Aktien der Aktien-AG** erhält. Der Börsenkurs der Aktien der Aktien-AG zum **28.02.02 beträgt 10,00 EUR je Aktie**. Die für die Ausgabe der neuen Aktien notwendige **Kapitalerhöhung** bei der Aktien-AG wurde am **13.12.02** in das Handelsregister eingetragen. An diesem Tag werden die 1.000 neue Aktien der Aktien-AG dem Depot des B gutgeschrieben. Der Börsenkurs der Aktien der Aktien-AG beträgt am **13.12.02 15,00 EUR je Aktie**.

Lösung zu Beispiel 11b:

Die Gegenleistungspflicht ist in diesem Fall erst mit der Kapitalerhöhung und Gutschrift der Aktien im Depot des B am 13.12.02 erfüllt. Als **Veräußerungspreis i.S. des § 17 EStG** ist daher der **Wert der Aktien zum 13.12.02 in Höhe von 15,00 EUR je Aktie** zu berücksichtigen.² Die Wertsteigerungen im Zeitraum vom 28.02.02 bis 13.12.02 von 5,00 EUR je Aktie wirken sich somit auf den Veräußerungspreis i.S. des § 17 EStG aus und ist somit zu versteuern.

¹ BFH-Urteil vom 04.02.2020, IX R 7/18, GmbHR 2020 S. 967.

² BFH-Urteil vom 13.10.2015, 43/14, BStBl. II 2016 S. 212.

d) Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen

Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Kapitalgesellschaften stellt sich häufig die Frage, wie mit **bestehenden Gesellschafterdarlehen** gegenüber der Kapitalgesellschaft zu verfahren ist und welche steuerlichen Konsequenzen sich hierdurch ergeben. Denn der Käufer wird regelmäßig kein Interesse daran haben, dass Forderungen gegenüber dem Verkäufer bestehen bleiben. Aber auch der Verkäufer wird ein Interesse daran haben, dass Forderungen mit Verkauf nicht mehr bestehen.

Im Regelfall ergeben sich hier u. a. die folgenden **Möglichkeiten**:

1. Zurückzahlung des Gesellschafterdarlehens durch die Gesellschaft,
2. Verkauf des Gesellschafterdarlehens an den Käufer,
3. Verzicht des Verkäufers auf das Gesellschafterdarlehen,
4. Umwandlung des Gesellschafterdarlehens in Eigenkapital.

Zu 1: Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens

Grundsätzlich ist die Rückführung von Darlehen **steuerneutral**. Bei Gesellschafterdarlehen, die zu einem steuerlichen **Betriebsvermögen** gehören ist, jedoch zu prüfen, ob vor Rückführung eine **Teilwertabschreibung** auf die Darlehensforderung vorgenommen wurde. In diesem Fall kann die Rückzahlung über den Buchwert u.U. zu einem **steuerpflichtigen Ertrag** führen.¹

Bisher **nicht vereinnahmte Zinsen** sind für Beteiligungen im **Privatvermögen** im Zeitpunkt des Zuflusses ebenfalls als Einkünfte zu berücksichtigen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7, § 11 EStG).



Hinweis

Bei einem **beherrschenden Gesellschafter** sind die Zinsen bereits mit **Fälligkeit** zu berücksichtigen, wenn es sich um eine zahlungsfähige Gesellschaft handelt.² Die nachträgliche Zahlung ist insoweit ebenfalls steuerneutral.

Zu 2: Veräußerung des Gesellschafterdarlehens an den Käufer

Bei einer gewinnträchtigen Kapitalgesellschaft wird eine **Gesellschafterdarlehensforderung** regelmäßig **werthaltig** sein, sodass der Verkäufer die Darlehensforderung zum **Nennwert** an den Käufer verkaufen wird. In diesem Fall liegt ebenfalls ein **erfolgsneutraler Vorgang** vor.

Befindet sich die Gesellschafterdarlehensforderung im **Betriebsvermögen** und wurde in der Vergangenheit eine **Teilwertabschreibung** auf die Darlehensforderung vorgenommen und wird vom Käufer der Nennwert bezahlt, führt dies ebenfalls zu einem **steuerpflichtigen Ertrag**.³ Auf in Privatvermögen befindliche Darlehensforderungen ist keine Teilwertabschreibung möglich, sodass durch die Rückzahlung des Darlehens auf den Nennwert kein steuerpflichtiger Ertrag entstehen kann.

Ausnahme kann es jedoch auch Darlehensforderungen im Privatvermögen zu einem steuerpflichtigen Ertrag kommen, wenn die Darlehensforderungen nach dem 31.12.2008 entgeltlich **unterhalb des Nennwerts erworben** wurde (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG).

¹ siehe hierzu insbesondere § 3c Abs. 2 EStG.

² Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, § 20 EStG Rz. 21.

³ die Neuregelung ab 2015 in § 3c Abs. 2 EStG ist zu beachten.

Es kann aber auch passieren, dass die Darlehensforderung **unterhalb des Nennwerts** veräußert wird. Wenn die Darlehensforderung dem **Privatvermögen** zuzuordnen ist, ist ein entsprechender **Veräußerungsverlust** grds. nach **§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG** zu berücksichtigen. Dieser ist zu 100 % mit anderen **Einkünften aus Kapitalvermögen** nach § 20 Abs. 6 EStG verrechnet werden. **Nachträgliche Anschaffungskosten** nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG kommen insoweit **nicht** in Betracht.¹



Hinweise

Bisher hatte die Finanzverwaltung vertreten, dass ein Veräußerungsverlust dann nicht berücksichtigt werden kann, wenn der Veräußerungspreis **unterhalb der Transaktionskosten** liegt.² Diese Ansicht hat der **BFH** mit Urteil vom 12.06.2018³ und 29.09.2020⁴ **abgelehnt**.⁵ Mittlerweile hat die Finanzverwaltung ihre Rechtsansicht geändert.

Im Zusammenhang mit Darlehensverlusten ist jedoch u. a. die **Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG** für Darlehensverluste ab dem 01.08.2019 zu beachten. Aufgrund der Neuregelung sind Gesellschafter-Darlehensverluste nach § 17 EStG wieder nur zu 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG) berücksichtigungsfähig.



Praktikerhinweis

Nach **Ansicht der Finanzverwaltung**⁶ fallen unter § 17 Abs. 2a EStG nur Darlehensverluste aus der **(1) Uneinbringlichkeit** der Darlehensforderung sowie **(2) dem Darlehensverzicht**. Dabei spielt es auch **keine Rolle zu welchem Zeitpunkt** die Darlehen gewährt worden sind.⁷

Damit betrifft die Neuregelung auch Gesellschafterdarlehen, die **vor** dem **01.08.2019** gewährt worden sind. Lediglich bei Darlehensverlusten, die bereits **vor dem VZ 2019** als **negative Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG) berücksichtigt wurden, unterbleibt aus Sicht der Finanzverwaltung i.R. einer **Billigkeitsmaßnahme**⁸ die spätere Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten. Eine Berücksichtigung sollte dann vorliegen, wenn bereits ein entsprechender **Einkommensteuerbescheid ergangen** ist.

Der Vorteil bei der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes nach § 20 Abs. 2 EStG war bisher, dass nach der **Rechtsprechung des BFH**⁹ der Verlust bei einem zu **mindestens 10 % beteiligten Gesellschafter** nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b) i. V. m. Satz 2 EStG in Höhe von **100 % mit anderen tarifbesteuerten Einkünften ausgeglichen** werden konnte. Denn die **Verlustverrechnungsbeschränkung** des § 20 Abs. 6 EStG war in diesem Fall **ausgeschlossen**.¹⁰

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 I S. 897 Rz. 19

² BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl. I 2022 I S. 741 Rz. 59.

³ BFH-Urteil vom 12.06.2018, VIII R 32/16, BStBl. II 2019 S. 221.

⁴ BFH-Urteil vom 29.09.2020, VIII R 9/17, DStR 2021 S. 525.

⁵ mittlerweile hat die FinVerw. die Rechtsauffassung des BFH übernommen 19.05.2022, BStBl. I 2022 I S. 741 Tz. 59.

⁶ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 11.

⁷ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 32.

⁸ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 32.

⁹ BFH-Urteil vom 06.08.2019, VIII R 18/16, DStR 2019 S. 2411, BStBl. II 2020 S. 833.

¹⁰ So bereits auch *Weiss* in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 32d EStG Rn. 190 m.w.N.; siehe hierzu auch *Weber-Grellet*, DB 2021 S. 81, 87 m.w.N.



Praktikerhinweis

Im **Jahressteuergesetzes 2020¹** ist eine **Ergänzung** des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) **Satz 1 EStG** vorgenommen worden.² Nach § 52 Abs. 33b EStG ist die Ergänzung grundsätzlich auf **Kapitalerträge** anzuwenden, **die nach dem 31.12.2020 erzielt** werden. Auf **Kapitalerträge aus Darlehen** an die Kapitalgesellschaft, **deren rechtliche Grundlage vor dem 01.01.2021 begründet wurde**, ist die Ergänzung erst **ab dem Veranlagungszeitraum 2024** anzuwenden.

Aufgrund der **Änderung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG**, dass ein korrespondierender Aufwand bei der Kapitalgesellschaft vorliegen muss, dürfte diese Regelung auf Darlehensverluste nunmehr **nicht anwendbar** sein, sodass eine Verlustverrechnung nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 6 EStG** möglich ist.³

Darlehensverluste im „Holding-Modell“:

Im sog. „**Holding-Modell**“ wird die Beteiligung an der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft von einer Holding-Kapitalgesellschaft gehalten, an welcher der private Darlehensgeber eine Beteiligung innehat, die es ihm ermöglicht, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung durchzusetzen. Dabei ist eine einfache Stimmenmehrheit ausreichend. Stimmen also die Stimmrechte mit der Beteiligungsquote überein (§ 29 GmbHG) reicht eine Beteiligungsquote von > 50% aus.

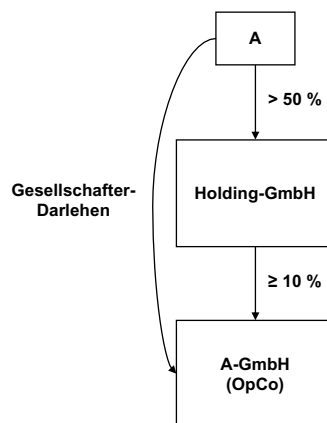


Abb. 21: Gestaltung im „Holding-Modell“

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH⁴ sind **nachträgliche Anschaffungskosten** (i.S. von § 17 Abs. 2a EStG) bei lediglich **mittelbaren Beteiligungen** **ausgeschlossen**.



Hinweise

Lediglich **mittelbare verdeckte Einlagen** können sich auf die Anschaffungskosten auswirken.⁵ Hierbei ist jedoch zu beachten, dass nachträgliche Anschaffungskosten nur in Höhe der **Werthaltigkeit** der Forderung gegeben sind.⁶

¹ BGBl. I 2020 S. 3096.

² Siehe hierzu auch *Ott*, Stbg 2021 S. 103.

³ So auch *Ott*, DStR 2020 S. 2337.

⁴ Zuletzt BFH-Urteil vom 09.07.2019, X R 9/17, DStR 2019 S. 2626; BFH-Urteil vom 04.03.2008, IX R 78/06, BStBl 2008 II S. 575.

⁵ BFH-Urteil vom 09.09.1986, VIII R 159/85, BStBl 1987 II S. 257.

⁶ BFH-Beschluss vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307.

Somit können **Darlehensverluste** bei nur **mittelbaren Beteiligungen** nicht zu **nachträglichen Anschaffungskosten** nach **§ 17 Abs. 2a EStG** führen.¹ Damit kommt es in dieser Struktur aus **Sicht des A maximal** zum Darlehensverlust i.S. von **§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG**, der nach **§ 20 Abs. 6 EStG** mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden kann.



Praktikerhinweis

Sofern die **Darlehensgewährung** jedoch **unentgeltlich** (unverzinsliche Darlehensgewährung) erfolgt, stellt sich die **Frage** nach der **Einkünfteerzielungsabsicht**. Sofern **keine Einkünfteerzielungsabsicht** vorliegt, ist der Darlehensverlust **nicht** i.R. von **§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG** zu berücksichtigen.

Derzeit ist beim BFH unter dem Az. **VIII R 32/24** ein **Revisionsverfahren** zu dieser Frage anhängig. Das **FG Düsseldorf**² vertritt die Auffassung, dass eine Berücksichtigung der Darlehensverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen **aufgrund einer fehlenden Verzinsung** ausscheide.

Zwar kann der **endgültige Ausfall einer Kapitalforderung** i.S. des **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG** in der **privaten Vermögenssphäre** grundsätzlich zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach **§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG** führen.³ Die für die Anerkennung solcher Einkünfte **erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht** liege jedoch nach Ansicht des FG **nicht** vor. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist für **jede Kapitalanlage getrennt** zu beurteilen. Wird die Anerkennung eines **Forderungsverlustes i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG** begehrt, kommt es entscheidend darauf an, ob der Steuerpflichtige mit der Kapitalforderung – wenn sie nicht ausgefallen wäre – **positive Einkünfte aus Kapitalvermögen** hätte erzielen können. Dies ist nach Ansicht des FG nur bei **verzinslichen Kapitalforderungen** der Fall. Denn wer einem anderen Kapital überlasst, ohne dass für die Überlassung Zinsen oder ein anderes Entgelt vereinbart wurde, kann das Kapital bestenfalls vollständig zurückerlangen, jedoch **schlechterdings keinen Überschuss erwirtschaften** und folglich auch keine positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen. Die **Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht** ist in einem solchen Fall **widerlegt**.

Eine **Ausnahme** von der **vorgenannten Einzelbetrachtung** macht die Rechtsprechung des BFH lediglich in Bezug auf Darlehen und Bürgschaften, die ein **Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft** gewährt hat (BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, BFH/NV 2023, 1257). In einem solchen Fall bedürfe es einer **Gesamtbetrachtung von Beteiligung und Darlehens- bzw. Regressforderung**. Nach **Ansicht des FG** ist der vom BFH entwickelte **Gesamtbetrachtungsansatz** nur für **unmittelbare Beteiligungen** anwendbar und ist auf mittelbare Gesellschafter schon deshalb nicht zu übertragen, weil diese aus der **mittelbaren Beteiligung keine eigenen Einkünfte** erzielen. Eine mittelbare Beteiligung diene mithin nicht dem mittelbar beteiligten Steuerpflichtigen, sondern nur der unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft zur Einkünfteerzielung. Infolgedessen führen Finanzierungsmaßnahmen des mittelbar beteiligten Gesellschafters allenfalls zur Erhöhung der Einkünfte der zwischengeschalteten, unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

¹ So auch *Off*, DStR 2020 S. 313, 318.

² FG Düsseldorf, Urteil vom 27.09.2024 – 3 K 3054/20, EFG 2025 S. 249.

³ vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2020 – IX R 5/20, BStBl. II 2021 S. 600.

Befindet sich die **Darlehensforderung im Betriebsvermögen** und wird diese unterhalb des Nennwerts veräußert, ist **§ 3c Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG** auf diesen Verlust anzuwenden, wenn der Gesellschafter **zu mehr als 25 %** an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und das Darlehen unter **fremdunüblichen Konditionen** gewährt wurde.¹



Praktikerhinweis

Die **Rückausnahme** nach § 3c Abs. 2 **Satz 3** EStG ist in der Praxis regelmäßig **nicht** anwendbar. Die **Fremdüblichkeit** muss sowohl im Hinblick auf die Verzinsung als auch auf die Besicherung gegeben sein. Dies wird aber regelmäßig bei Gesellschafterdarlehen an die „eigene“ Kapitalgesellschaft gerade nicht der Fall sein, sodass das 40 %ige Abzugsverbot zu beachten ist.

Folgende **Alternative** eignet sich ebenfalls **nicht** zur Umgehung der Vorschrift.

Beispiel 12:

Der A hat der A-GmbH (100 % Beteiligung im Betriebsvermögen) ein Darlehen in einem Nennbetrag von 100.000 EUR gewährt. Das Darlehen ist wertlos und hält einem Fremdvergleich mangels ausreichend Sicherheiten bei der A-GmbH nicht stand. Ein fremder Dritter hätte das Darlehen längst zurückgefordert. Der A verkauft zum **31.12.05** seine gesamte Beteiligung an der A-GmbH an den B. Zum **01.02.06** verkauft er die Darlehensforderung gegenüber der A-GmbH im Nennbetrag von 100.000 EUR für 1 EUR an den B.

Lösung zu Beispiel 12:

Die Darlehensforderung des A gehört zu seinem Betriebsvermögen, da die Begründung betrieblich veranlasst war. Durch die Veräußerung für 1 EUR erzielt der A einen **Verlust im Betriebsvermögen von 99.999 EUR**. Zwar ist der A im Zeitpunkt des Verlustes aus dem Verkauf der Darlehensforderung nicht mehr an der A-GmbH beteiligt. Für die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG ist es aber ausreichend, dass die Beteiligung von mehr als 25 % zu **irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit erfüllt war** („... ist oder war.“)². Dies ist vorliegend der Fall. Mangels Nachweises der Fremdüblichkeit, ist der Aufwand nur zu 60 % abziehbar.

Umsatzsteuerlich ergibt sich regelmäßig in diesem Zusammenhang kein Problem, da der Unternehmenskäufer insoweit keine sonstige Leistung gegenüber dem Verkäufer erbringt.³

¹ zu der Neuregelung ab dem VZ 2015, siehe auch ausführlich Ott, DStZ 2016 S. 14.

² siehe auch zu § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 87/12, BStBl 2014 II S. 859.

³ BMF-Schreiben vom 02.12.2015, BStBl 2015 I S. 1012; EuGH-Urteil vom 27.10.2011, C-93/10 (GFKL), BStBl 2015 II S. 978.

Zu 3: Verzicht des Verkäufers auf das Gesellschafterdarlehen

Es ist auch denkbar, dass der Verkäufer vor dem Verkauf auf eine Gesellschafterforderung gegenüber der Kapitalgesellschaft verzichtet.¹ Dies wird jedenfalls aber dann nicht der Fall sein, wenn es sich um eine **werthaltige Forderung** handelt, da eine Berücksichtigung als **nachträgliche AK** sich nur zu **60 % steuerlich auswirkt**.²



Praktikerhinweis

Dies gilt auch für Strukturen, wie im zuvor genannten „Holding-Modell“.³ In diesem Fall handelt es sich um eine **mittelbare verdeckte Einlage** in der Kette, die auf jeder Stufe zu einer **Erhöhung der Anschaffungskosten** führt.

Ein Verzicht wird regelmäßig nur dann in Frage kommen, wenn es der Gesellschaft wirtschaftlich schlecht geht und die **Bilanz vor Veräußerung bereinigt** werden soll. Da sich die Gesellschaft jedoch in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, wird sich regelmäßig die Frage nach der **Werthaltigkeit der Forderung** stellen.

Denn nur der **werthaltige Teil** der Forderung ist bei einem gesellschaftsrechtlich **veranlassenen Verzicht**⁴ als **verdeckte Einlage** zu berücksichtigen und nur dieser Teil kann bei der Einkommensermittlung als **Kürzungsbetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG** berücksichtigt werden.⁵



Praktikerhinweis

Nach Ansicht des BFH⁶ wird bei einem **Teilverzicht zuerst** auf den **wertlosen Anteil der Forderung** verzichtet.

I.H. des **nicht werthaltigen Teils** entsteht auf **Ebene der Gesellschaft** ein **steuerpflichtiger Ertrag**. Zu der steuerlichen Behandlung auf **Ebene des Gesellschafters** siehe Ausführungen zu 2.



Hinweis

Handelt es sich bei der Gesellschaft um eine **Personengesellschaft** ist der **Verzicht** unabhängig von der Frage der Werthaltigkeit stets **erfolgsneutral**, da es sich um einen Vorgang nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG handelt, soweit die Anschaffungskosten der Darlehensforderung im SBV dem passivierten Wert der Darlehensverbindlichkeit im Gesamthandsvermögen entsprechen.⁷ Die Forderung ist aus dem Sonderbetriebsvermögen auszubuchen und erhöht das Kapitalkonto des verzichtenden Gesellschafters soweit keine andere Vereinbarung getroffen wird.⁸

¹ zur Verlustnutzung beim Forderungsverzicht mit Besserungsvorbehalt, siehe Seite 198 ff.
² der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht auf eine Forderung stellt i. H. d. werthaltigen Teils eine verdeckte Einlage dar, siehe grundlegend BFH-Urteil vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307.
³ BFH-Urteil vom 09.09.1986, VIII R 159/85, BStBl 1987 II S. 257.
⁴ bei einem Forderungsverzicht vor Veräußerung der Beteiligung ist stets von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen.
⁵ BFH-Urteil vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307.
⁶ BFH-Urteil vom 06.08.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020 S. 833.
⁷ Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 EStG Rz. 550.
⁸ A.A. Ley, KÖSDI 2005 S. 14815, 14823.

Beispiel 13:

V ist alleiniger Gesellschafter der V-GmbH. Der V hat der V-GmbH ein Darlehen mit einem Nennbetrag von 3 Mio. EUR zur Finanzierung des operativen Geschäftsbetriebs ohne Sicherheiten gewährt. Die V-GmbH befindet sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten und soll vollständig zum 01.01.09 an den K verkauft werden. Zur Bereinigung der Bilanz soll der V am 31.12.08 auf seine Darlehensforderung verzichten. Die V-GmbH verfügt über einen Verlustvortrag i. S. d. § 10d Abs. 4 EStG zum 31.12.07 i. H. v. 2 Mio. EUR. Es wird unterstellt, dass das Darlehen nur i. H. v. 1 Mio. EUR werthaltig ist.

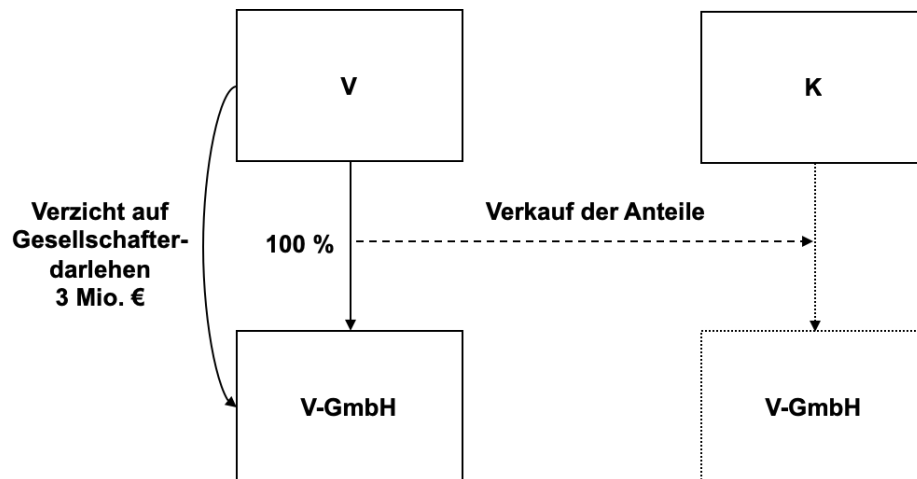


Abb. 22: Beispiel 13 – Forderungsverzicht

Lösung zu Beispiel 13:

Der Verzicht führt dazu, dass die V-GmbH in ihrer Bilanz zum 31.12.08 die Verbindlichkeit von **3 Mio. EUR** gegen **Ertrag** ausbuchen muss. Da der Verzicht gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, liegt i. H. d. werthaltigen Teils der Forderung von **1 Mio. EUR** eine **verdeckte Einlage** vor, sodass ein Betrag von 1 Mio. EUR außerbilanziell nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG wieder gekürzt werden kann. Der V kann ebenfalls 1 Mio. EUR als nachträgliche AK auf seine Beteiligung berücksichtigen, die seinen Veräußerungsgewinn zu 60 % (70%) mindern. Der **verbleibende Betrag von 2 Mio. EUR** kann i. H. v. 1 Mio. EUR mit dem Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG bei der V-GmbH verrechnet werden.

Der übersteigende Betrag von 1 Mio. EUR kann nur zu 60 % (**2024-2027: 70 %** nach § 10d Abs. 2 EStG) mit dem verbleibenden Verlustvortrag von 1 Mio. EUR verrechnet werden, so dass im **VZ 08** ein **zvE der V-GmbH von 400.000 EUR** zu berücksichtigen ist.¹

Zur **optimalen Nutzung der Verlustvorträge** und Vermeidung der Mindestbesteuerung bietet es sich regelmäßig an, dass der Forderungsverzicht jährlich nicht den Nennbetrag von 1 Mio. EUR übersteigt.² Wie das **FG Münster** mit Urteil vom 13.09.2018³ entschieden hat, stellt der ratierliche Verzicht **keinen Gestaltungsmissbrauch** dar.

¹ nach der Rechtsprechung des BFH ist die Beschränkung der Verlustverrechnung durch die Mindestbesteuerung nicht verfassungsgemäß, sofern es zu einem finalen Verlustuntergang kommt (BFH-Urteil vom 26.08.2010, I B 49/10, BStBl 2011 II S. 826). Das BMF gewährt mit Schreiben vom 19.10.2011 (BStBl 2011 I S. 974) in bestimmten Fällen einen Antrag auf Adv. Zwischenzeitlich hat der BFH dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 2 Satz 1 KStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (BFH-Urteil vom 26.02.2014, BStBl 2014 II S. 1016; anhängig BVerfG, 2 BvL 19/14).

² siehe hierzu auch Rogge, DB 2015 S. 2837, 2840.

³ Urteil des FG Münster, 13.09.2018, 10 K 504/15, EFG 2018 S. 2010, **BFH-Urteil vom 19.08.2020 – XI R 32/18 BStBl. II 2021 S. 279.**

Das Urteil des FG Münster lag folgendem **Sachverhalt** zugrunde: Die Alleingesellschafterin hat in den Jahren 2007 bis 2011 anteilig auf ihre gesamten Gesellschafterforderungen gegen die GmbH verzichtet, sodass im Endergebnis ab dem Jahr 2012 keine Gesellschafterforderungen mehr bestanden und die GmbH somit schuldenfrei war.

Der Gesellschafterverzicht stellte sich wie folgt dar:

Stand 30.09.2007¹:	3.085.244,15 EUR
Verzicht in Wj 2008:	- 859.470,04 EUR
Verzicht in Wj 2009:	- 962.696,16 EUR
Verzicht in Wj 2010:	- 973.357,19 EUR
Verzicht in Wj 2011:	- <u>289.720,76 EUR</u>
Stand 31.12.2011:	<u>0,00 EUR</u>

Mangels Werthaltigkeit² der Gesellschafterforderungen waren die gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzichte jeweils in voller Höhe erfolgswirksam bei der GmbH als Gewinn zu verbuchen, wobei bei der Alleingesellschafterin kein einlagebedingter Zufluss und keine Erhöhung der AK erfolgte³. Die **Gestaltung** war, dass die Verzichte jeweils einzeln **unter der 1 Mio. EUR-Grenze der Mindestbesteuerung** nach § 10d Abs. 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG lagen und **ausreichend körperschaft- sowie gewerbsteuerliche Verlustvorträge** vorhanden waren, um die Gewinne aus den Forderungsverzichten vollständig verrechnen zu können. Aus Sicht des FG sei die **Gestaltung** steuerlich nicht zu beanstanden und **zulässig**.



Praktikerhinweis

Ein weiteres **Problem**, welches sich in der Praxis regelmäßig stellt, ist die Frage der Bestimmung der **Werthaltigkeit einer Gesellschafterforderung**.⁴ Bei einem Forderungsverzicht eines Gesellschafters ist dies nach Auffassung des BFH der Betrag, den der Betriebsinhaber (also die Kapitalgesellschaft) für die Herbeiführung des Verzichts durch den Gesellschafter oder für den – ebenfalls zu einem Erlöschen durch Konfusion führenden und damit einem Verzicht gleichgestellten – Erwerb der Forderung von diesem hätte aufwenden müssen. Der BFH unterstellt also zunächst einen Erwerb der Forderung vom Gesellschafter zum „Marktpreis“ der Forderung, um sich damit anschließend im Wege der Konfusion der eigenen Verpflichtung zu entledigen. Faktisch kommt es daher darauf an, welchen Kaufpreis ein Dritter für den Erwerb der Gesellschafterforderung aufgewendet hätte.

Für die Praxis hilft das **rechtskräftige** Urteil des FG München vom 09.04.2018⁵ weiter. Nach Ansicht des FG München ist der Teilwert einer Darlehensforderung **im Wege der Schätzung** aufgrund der am Bilanzstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse zu ermitteln und wird durch die **Zahlungsfähigkeit** und Zahlungswilligkeit des Schuldners und durch ihre Verzinslichkeit beeinflusst.⁶

¹ die GmbH hatte ein abweichendes Wj.

² die GmbH war mit knapp 3 Mio. EUR bilanziell überschuldet und hatte keinen operativen Geschäftsbetrieb mehr, sodass eine Werthaltigkeit als nicht gegeben angenommen werden konnte.

³ zu steuerlichen Behandlung von gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungsverzichten, siehe BFH-Urteil vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307.

⁴ zum Forderungsverzicht in der Krise, siehe auch BFH-Urteil vom 15.10.1997, I R 103/93, BFH/NV 1998 S. 572.

⁵ Urteil des FG München, 09.04.2018, 7 K 729/17, EFG 2018 S. 1126 rkr.

⁶ BFH-Urteil vom 20.08.2003, I R 49/02, BStBl 2003 II S. 941.

Aus Sicht des FG München ist eine **Zahlungsfähigkeit** und somit die volle Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung gegeben, wenn die Gesellschaft **im Verichtszeitpunkt** in der Lage ist sämtliche Verbindlichkeiten aus ihrem Vermögen zu begleichen.¹ Unter Vermögen ist das Aktivvermögen der Gesellschaft unter Berücksichtigung sämtlicher vorhandener stiller Reserven zu verstehen. In diesem Fall liege eine **wirtschaftlich gesunde Kapitalgesellschaft** und gerade keine – wie die Finanzverwaltung häufig behauptet – in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliche Kapitalgesellschaft vor.

Ein zusätzlicher Nachweis in Form einer **positiven Ertrags- und Liquiditätsprognose** ist aus Sicht des FG München **nicht** notwendig. Es komme allein auf die bilanziellen Gegebenheiten im Zeitpunkt des Forderungsverzichts an. Im Urteilsfall hatte die Klägerin zur Bekräftigung der Werthaltigkeit der Forderung gegenüber dem FA hingegen eine positive Prognose vorgelegt. Diese wurde dadurch bekräftigt, dass die Klägerin tatsächlich in den darauffolgenden Jahren Gewinne erzielte. Dadurch ließ sich die Finanzverwaltung aber nicht beeindrucken. **Für die Praxis ist jedoch zu empfehlen eine entsprechend positive Prognose als ergänzenden Nachweis zur Dokumentation der Werthaltigkeit zu führen.**

Auf Basis der Rechtsprechung des FG München ergibt sich also folgende **Berechnung zur Ermittlung des Teilwerts** einer Gesellschafterforderung:

- Aktivvermögen im Verichtszeitpunkt
- + stille Reserven im Verichtszeitpunkt
- sämtliche Schulden (Verbindlichkeiten, RSt, stille Lasten)
- = wenn Betrag ≥ 0 EUR, dann **volle Werthaltigkeit** der Forderung!

© StB Timo Unterberg, LL.M.



Hinweise

I.H.d. **nicht werthaltigen Anteils** liegt **keine verdeckte** Einlage vor, die auch beim Gesellschafter **nicht zu nachträglichen AK** auf die Beteiligung führt.

Steuerlich ist bisher **nicht geklärt**, ob dieser **Verlust** bei dem **Gesellschafter** bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden kann, und wenn ja in welcher Höhe.²



Praktikerhinweis

Insofern die **Forderung unterhalb des Nennwerts** erworben wurde und im **Verichtszeitpunkt** der werthaltige Teil der Forderung **höher ist als die Anschaffungskosten**, stellt sich die **Frage**, ob auf der Verzicht auf Ebene des Gesellschafters insoweit zu einem **steuerlichen Ertrag** z.B. nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG führt (H 8.9 „Forderungsverzicht“ KStH).

¹ so auch bereits Urbahns, DSz 2005 S. 148 (153); ähnlich Urteil des FG Hamburg, 12.02.2014, 6 K 203/11, BeckRS 2014 94905.

² siehe hierzu auch Ott, Stbg 2018 S. 300, 302; Förster/von Colln, DB 2017 S. 2886, 2888.

Zu 4: Umwandlung in Eigenkapital

Aus steuerlicher Sicht ist die Umwandlung des Gesellschafterdarlehens in Eigenkapital (**Debt Equity Swap**) wie ein Forderungsverzicht zu behandeln.¹ Es gelten daher die gleichen Grundsätze wie beim **Forderungsverzicht** unter 3.



Gut zu wissen

Ein **Forderungsverzicht** liegt auch dann vor, wenn dieser **nicht ausdrücklich ausgesprochen** wird. Denn auf die Bezeichnung (als „Erlass“ oder als „Verzicht“) kommt es nicht entscheidend an. Einem Forderungsverzicht gleichzustellen sind daher

- a) die Forderungsabtretung an die Schuldnerkapitalgesellschaft²,
- b) die Aufrechnung der Schuld mit Verpflichtung zur Einlage in die Kapitalrücklage³ und
- c) eine **Umbuchung der Verbindlichkeit in die Kapitalrücklage**⁴.

2. Verkauf durch Mitunternehmerschaft

Bei Personengesellschaften ergeben sich Besonderheiten in Bezug auf die **Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** (§ 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG) und des Freistellungsverfahrens nach § 8b KStG bei Beteiligungserträgen bzw. Veräußerungsgewinnen von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen. Verfahrensrechtlich ist in der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der Personengesellschaft (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a) AO) noch nicht über die Anwendbarkeit des § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG zu entscheiden (**Bruttomethode**).⁵



Praktikerhinweis

Die **Finanzverwaltung** gibt der **Anwendung des Nettoverfahrens** seit dem Jahr 2019 den Vorzug. Dies ist aus Sicht des BFH dann zulässig, wenn die Besteuerung beim Gesellschafter erkennbar ist.

Die Feststellung der Einkünfte erfolgt im sog. Bruttoverfahren, d. h. dass Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen, die die Personengesellschaft erzielt, in voller Höhe im festgestellten Gewinn enthalten sind. Erst auf Ebene der Mitunternehmer ist das Teileinkünfteverfahren bzw. die Freistellung nach § 8b KStG anzuwenden. Die Höhe der Einkünfte, die unter § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG fallen, werden gesondert festgestellt. Weil allerdings die Personengesellschaft selber der **GewSt** unterliegt, ist nach § 7 Satz 4 GewStG der Gewinn nach § 7 Satz 1 GewStG noch um die Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens bzw. des Freistellungsverfahrens nach § 8b KStG bei der Ermittlung des Gewinnersatzes zu korrigieren. Dies gilt sowohl für laufende Erträge (Dividenden), als auch für Gewinne oder Verluste aus Veräußerungen, Teilwertabschreibungen etc.

¹ Scheunemann/Hoffmann, DB 2009 S. 983; Urteil des FG Baden-Württemberg, 04.10.2010, 10 K 1724/08, rkr., BB 2011 S. 1263, 1264.

² BFH-Urteil vom 09.06.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998 S. 307 (310).

³ FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.04.2010 – 6 K 53/06, EFG 2010 S. 1671 (rkr.); FG Düsseldorf, Urteil vom 22.12.2021 – 7 K 101/18 F, BeckRS 2021, 48318; EFG 2022 S. 721; **Revision Az. des BFH: I R 11/22.**

⁴ FG Baden-Württemberg, Urteil vom 04.10.2010 – 10 K 1724/08, rkr., BB 2011 S. 1263 (1264).

⁵ Zur Zulässigkeit der Netto- und Brutto-Methode siehe auch BFH-Urteil vom 25.07.2019, IV R 47/16, BFHE 2019 S. 265, 273.

3. Verkauf durch Kapitalgesellschaft

a) Veräußerungsgewinn

Veräußert eine Kapitalgesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft ist der Veräußerungsgewinn nach **§ 8b Abs. 2 Satz 1 KStG zu 100 % steuerfrei**. Lediglich **5 % des Veräußerungsgewinns** gelten nach **§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG** als **nicht abziehbare Betriebsausgabe**, sodass allgemein gesehen ein Veräußerungsgewinn nur zu 5 % besteuert wird und die **Steuerbelastung** je nach Abhängigkeit des GewSt-Hebesatzes bei **rd. 1,6 %** liegt. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um Anteile an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften handelt, wie hoch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist, oder wie lange die Beteiligung schon gehalten wird (Halterfrist).



Hinweis

Ist die Beteiligung jedoch in früheren Jahren steuerwirksam abgeschrieben worden, ist der Gewinn insoweit steuerpflichtig, § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG.¹

Im Vergleich zur unmittelbaren Veräußerung durch eine natürliche Person ist dies trotz Geltung des Teileinkünfteverfahrens ein erheblicher steuerlicher Unterschied. Deswegen trifft man in mittelständischen Strukturen häufig auf sog. **Holding-Kapitalgesellschaften**, in denen die Beteiligungen gebündelt werden, um diese möglichst steuergünstig zu veräußern und den Veräußerungsgewinn neu zu investieren.²

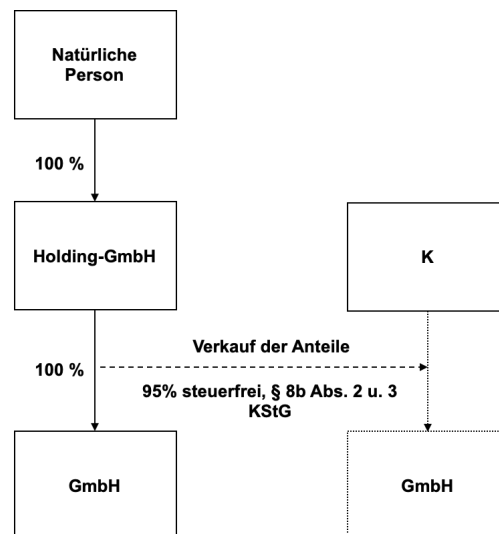


Abb. 23: Holding-Kapitalgesellschaft



Hinweise

- Vor dem Hintergrund der **Steuerpflicht von Streubesitzdividenden** bei einer **Beteiligungsquote von < 10 %** nach § 8b Abs. 4 KStG für Dividenden nach dem 28.02.2013 ist regelmäßig die Rede davon, dass auch für **Veräußerungsgewinne eine entsprechende Beteiligungsquote eingeführt werden soll**.³

¹ Gosch in: Gosch, KStG, § 8b KStG Rz. 235.

² zur Implementierung einer Holding-Kapitalgesellschaft und deren steuerliche Folgen, siehe Seite 147 ff.

³ siehe hierzu zuletzt Diskussionsentwurf des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung der aber letztlich in diesem Punkt nicht weiter verfolgt wurde; Kotten/Heinemann, DStR 2015 S. 1889; Haselmann/Albrecht, DStR 2015 S. 2212.

- Vor dem Hintergrund der nun vorliegenden **BFH-Entscheidung vom 18.12.2019 (I R 29/17, BStBl. II 2020 S. 690)** zur **verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG** steht zu befürchten, dass der Gesetzgeber sein Vorhaben zur Erweiterung des § 8b Abs. 4 KStG auf Veräußerungsgewinne wieder aufnehmen könnte.
- Die Regelung des § 8b Abs. 7 EStG ist nicht mehr zu beachten, da diese ab dem VZ 2017 nur noch für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute relevant ist und gerade nicht mehr für Holding-Kapitalgesellschaften.¹

Der freizustellende Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 8b Abs. 2 **Satz 2 KStG** wie folgt:

Veräußerungspreis

./. Veräußerungskosten

./. Buchwert der Beteiligung

= Veräußerungsgewinn

Beispiel 14:

Die M-GmbH hält sämtliche Anteile an der T-GmbH. Der **Buchwert** der Beteiligung beträgt 50.000 EUR. Im Laufe des Jahres 12 veräußert die M-GmbH die Anteile an der T-GmbH für 200.000 EUR. In diesem Zusammenhang sind der M-GmbH **Veräußerungskosten** i. H. v. 3.000 EUR entstanden.

Lösung zu Beispiel 14:

In der **Bilanz** ergibt sich eine **Gewinnauswirkung** von 147.000 EUR

Veräußerungspreis: + 150.000 EUR

Veräußerungskosten: 3.000 EUR

Gewinnauswirkung: + 147.000 EUR

Der zu kürzende Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG beträgt ebenfalls 147.000 EUR. **7.350 EUR** (= 147.000 EUR x 5 %) gelten gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgabe und sind daher letztlich **zu versteuern**.



Praktikerhinweis

Veräußert eine Kapitalgesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft, sind die ihr dabei entstehenden **Transaktionskosten** (= Veräußerungskosten) bedingt durch die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG steuerlich **nicht absetzbar**.

Fallen hingegen Veräußerungskosten an und wird die **Beteiligung** an der Kapitalgesellschaft letztlich – aus welchen Gründen auch immer – **nicht veräußert**, sind die **Kosten voll abziehbar**, § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG. Dies gilt auch für den Fall, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung anfallen, diese letztlich jedoch nicht erworben wird.²

¹ siehe hierzu auch Gröger in: Hölters, Handbuch Unternehmenskauf, 9. Auflage 2019 Rz. 5.34.

² BFH-Urteil vom 09.01.2013, I R 72/11, BStBl 2013 II S. 343.

Die Frage, bei welchen Kosten es sich um Veräußerungskosten handelt, ist für § 8b KStG und für §§ 16 und 17 EStG **einheitlich** zu beantworten.¹ Veräußerungskosten liegen dann vor, wenn sie durch die Veräußerung wirtschaftlich veranlasst sind, die Veräußerung also „**auslösender Moment**“ für die Aufwendungen ist. Klassischerweise handelt es sich um Kosten für die rechtliche und steuerliche Beratung, Notarkosten und Kosten für Provisionen.



Praktikerhinweis

Aufgrund dieses wirtschaftlichen Verständnisses ist teilweise in Betriebsprüfungen zu beobachten, dass gedanklich eher auch fernliegende Kosten (z. B. interne Kosten für die Rechtsabteilung) als nichtabziehbare Veräußerungskosten qualifizieren sollen. Von Teilen des Schrifttums wird daher m. E. zu Recht für eine normspezifisch **enge Auslegung** des Begriffs der Veräußerungskosten i. R. d. § 8b KStG plädiert, nach der nur solche Kosten nicht abziehbar sind, die in **unmittelbarem sachlichen Zusammenhang** mit der Veräußerung stehen.²

Der BFH³ ist jedoch anderer Ansicht. Nach Ansicht des BFH kommt es bei der Zuordnung der Kosten entscheidend auf den **Veranlassungszusammenhang** und damit auf das „**auslösende**“ **Moment** für die Entstehung der Aufwendungen an. Ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang ist nicht notwendig.

Ausführlich Paris/Schönfeld/Sendke, DStR 2023 S. 2305.

b) Veräußerungsverlust

Ergibt sich hingegen ein Veräußerungsverlust ist dieser nach § 8b Abs. 3 **Satz 3** KStG steuerlich **nicht berücksichtigungsfähig**.

c) Nachträgliche Kaufpreisänderungen und vorweggenommene Veräußerungskosten

In der Praxis tritt häufig die Situation auf, dass sich die den Veräußerungsgewinn **beeinflussenden Faktoren** auf **mehrere Wirtschaftsjahre** verteilen. Der I. Senat des BFH⁴ hat die Rechtsprechung des Großen Senats zu §§ 16 und 17 EStG auf den Steuerbefreiungstatbestand des § 8b Abs. 2 KStG übertragen. Folglich ist der § 8b KStG-Sachverhalt steuerlich grundsätzlich in vollem Umfang dem **Jahr der Veräußerung** zuzuordnen.

Sollte sich der Kaufpreis in einem späteren Jahr verringern (z. B. Kaufpreisausfall) oder erhöhen (z. B. Kaufpreisanpassungsklausel) stellt dies ein **rückwirkendes Ereignis** i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.⁵

Weiterhin hat der BFH mit Urteil vom 12.03.2014⁶ gegen die bisherige Verwaltungsmeinung⁷ entschieden, dass soweit die **Veränderung des Kaufpreises oder die Veräußerungskosten** bilanziell in anderen Wirtschaftsjahren berücksichtigt wurden, der **steuerliche Gewinn dieses Jahres und des Jahres der Veräußerung entsprechend zu korrigieren** ist. Die Korrektur erfolgt **außerbilanziell**. Nachträgliche Veränderungen des Veräußerungsgewinns schlagen somit rückwirkend und stichtagsbezogen auf den Umfang der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG durch.

¹ BFH-Urteile vom 12.03.2014, I R 45/13, BStBl 2014 II S. 719; vom 09.04.2014, I R 52/12, BStBl 2014 II S. 861; vom 15.06.2016, I R 64/14, BStBl 2017 II S. 182; zust. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b KStG Rz. 109, 109b; Rengers in: Blümich, KStG, § 8b KStG Rz. 244.

² Ditz/Tcherveniachki, DStR 2012 S. 1161 und 1164; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2012 S. 1269 und 1282; Riedel, FR 2014 S. 356 und 358 ff.; Ebel, FR 2014 S. 410 und 415; Watermeyer in: Hermann/Heuer/Raupach, KStG, § 8b KStG Rz. 7; offen lassend Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, KStG, § 8b Rz. 241.

³ BFH-Urteil vom 23.11.2022 – I R 25/20, BStBl. II 2023 S. 612.

⁴ BFH-Urteil vom 22.12.2010, I R 58/10, BStBl 2015 II S. 668.

⁵ BFH-Urteil vom 22.12.2010, I R 58/10, BStBl 2015 II S. 668.

⁶ BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 55/13, BStBl 2015 II S. 662.

⁷ BMF-Schreiben vom 13.03.2008, BStBl 2008 I S. 506.

Der Gewinn ist in dem veränderten Umfang und unter Beachtung der sog. Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG im Veräußerungs-VZ außerbilanziell („nach oben“ oder „nach unten“) anzupassen. Zugleich sind in dem oder den folgenden VZ, in dem oder denen die betreffenden Veränderungen eintreten, für die entsprechenden Positionen korrespondierend – ebenfalls außerbilanziell – entsprechende „Gegenkorrekturen“ vorzunehmen; weder etwaige Kaufpreiserhöhungen noch weiterer Veräußerungsaufwand werden in jenem oder jenen VZ erfolgswirksam.



Hinweis

Mit **BMF-Schreiben vom 24.07.2015**¹ hat die Finanzverwaltung ihre gegenteilige Meinung aufgegeben und wendet die vorstehende Rechtsprechung des BFH uneingeschränkt an.

Beispiel 15:

Die M-GmbH veräußert im Wj 02 die Beteiligung an der T-GmbH, die mit 100.000 EUR bilanziert ist, zum Preis von 500.000 EUR. Bereits im Wj 01 sind Veräußerungskosten i. H. v. 20.000 EUR angefallen.

Lösung zu Beispiel 15:

Die in einem anderen Wj entstandenen Veräußerungskosten sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts im Wj der Veräußerung der Beteiligung zu berücksichtigen. Der danach ermittelte Veräußerungsgewinn oder -verlust unterliegt den allgemeinen Grundsätzen des § 8b KStG.

02:

Veräußerungspreis	500.000 EUR
Buchwert	100.000 EUR
<u>Veräußerungskosten 01</u>	<u>- 20.000 EUR</u>
VG, § 8b Abs. 2 KStG	380.000 EUR

Auch steuerbilanziell ist der gesamte Vorgang dem Jahr 02 zuzuordnen.

	<u>01</u>	<u>02</u>
Erste Stufe	- 20.000 EUR	+ 400.000 EUR
Zweite Stufe	+ 20.000 EUR	- 20.000 EUR
§ 8b Abs. 2 KStG		- 380.000 EUR
§ 8b Abs. 3 KStG		+ 19.000 EUR
	0 EUR	+ 19.000 EUR

d) GewSt

Gewerbesteuerlich gibt es im Gegensatz zur Dividendenbesteuerung **keine eigenständige Regelung** zu Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, sodass über § 7 Satz 1 GewStG ebenfalls § 8b Abs. 2 und 3 KStG anwendbar ist. Somit ist ein Veräußerungsgewinn ebenfalls bei der GewSt zu 95 % steuerbefreit.

¹ BMF-Schreiben vom 24.07.2015, BStBl 2015 I S. 662; H 8b „Veräußerungskosten/nachträgliche Kaufpreisänderungen“ KStH.

e) Gesellschafterdarlehen

Werden im Zusammenhang mit der Veräußerung auch Gesellschafterdarlehen abgelöst oder übernommen, ist der Vorgang **steuerneutral** soweit das Darlehen i. H. d. Nennbetrags abgelöst wird.

Liegt der **Ablösebetrag** jedoch **unter dem Nennbetrag** ist für Zwecke der KSt und der GewSt über § 7 Satz 1 GewStG die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG zu beachten, wonach Gewinnminderungen **steuerlich nicht berücksichtigt** werden können, wenn die Beteiligung mehr als 25 % beträgt.

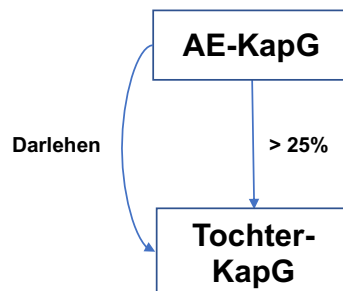


Abb. 23a: § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG

Für die Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG kommt es nicht darauf an, dass die Beteiligung im Zeitpunkt der Gewinnminderung **mehr als 25 %** beträgt. Nach der Rechtsprechung des BFH¹ ist es ausreichend, wenn die Beteiligungsquote **zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit** erfüllt ist. Im Extremfall würde dies bedeuten, dass § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG selbst dann einschlägig ist, wenn im Zeitpunkt der Gewinnminderung **gar keine Beteiligung** mehr besteht.

Beispiel 16:

Die M-GmbH ist an der inländischen T-GmbH seit Gründung zu **30 %** beteiligt. Im Jahr 2011 hat die M-GmbH der T-GmbH ein **unbesichertes** Darlehen zur Deckung von kurzfristigen Liquiditätsengpässen mit einem Nennbetrag in Höhe von 375.000 EUR gewährt.

Durch Absatzschwierigkeiten, die sich in der Zeit nach Darlehensgewährung eingestellt haben, sind bei der T-GmbH hohe Verluste entstanden. Da die M-GmbH kein lohnendes Investment in der T-GmbH mehr sieht, hat sie **25 % ihrer Anteile an der T-GmbH im Jahr 2017 verkauft** und ist somit nur noch zu **5 %** an dieser beteiligt.

Aufgrund der weiterhin anfallenden Verluste, ist vorerst mit einer Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen. Die M-GmbH hat daher zum 31.12.2019 in der Steuerbilanz eine zulässige **Teilwertabschreibung auf das Darlehen in Höhe von 100.000 EUR** (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) vorgenommen.

Lösung zu Beispiel 16:

Die M-GmbH ist zwar zum 31.12.2019 nur noch zu 5 % unmittelbar am Stammkapital der T-GmbH beteiligt und daher nicht zu mehr als 25 %. Für die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG ist es jedoch ausreichend, dass die M-GmbH **zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war**. Der Aufwand aus der Teilwertabschreibung in Höhe von 100.000 EUR ist somit gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG in voller Höhe nicht abziehbar und außerbilanziell bei der Einkommensermittlung der M-GmbH zu korrigieren.

¹ BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 87/12, BStBl 2014 II S. 859.

Liegen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG vor, wird eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung** unterstellt. Der Darlehensgeber erhält allerdings gemäß § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG die Möglichkeit **nachzuweisen**, dass unter den gleichen Umständen und zu den gleichen Konditionen auch ein fremder Dritter das Darlehen gewährt oder im Krisenfall stengelassen hätte (**Beweislastumkehr**). Dieser Beweis ist im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bzw. der Nichtausübung eines Kündigungsrechts zu führen und darf nur die **eigenen Sicherungsmittel der der darlehensempfangenen Kapitalgesellschaft** berücksichtigen (§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG).



Praktikerhinweis

In der Praxis wird der Gegenbeweis nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG regelmäßig **mangels ausreichender Besicherung** der ausgegebenen Darlehen nicht geführt werden können.

Im Umkehrschluss zur Nichtabziehbarkeit der Gewinnminderung aus einer Teilwertabschreibung der Darlehensforderung ist ein später entstehender **Wertaufholungsgewinn** nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG **steuerfrei**, soweit der Aufwand aus der Teilwertabschreibung nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG ursprünglich nicht abziehbar war, § 8b Abs. 3 Satz 9 KStG.

Fortführung des vorherigen Beispiels:

Während des Jahres 2021 erholt sich die wirtschaftliche Situation der T-GmbH wieder und es ist daher zu erwarten, dass die T-GmbH das Darlehen der M-GmbH wieder vollständig bedienen kann. Die M-GmbH muss daher zum 31.12.2021 zwingend eine Wertaufholung der Darlehensforderung in Höhe von 100.000 EUR vornehmen.

Lösung:

Der bilanzielle **Ertrag aus der Wertaufholung in Höhe von 100.000 EUR** ist in Höhe der im Jahr 2019 nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG korrigierten Gewinnminderung von 100.000 EUR nunmehr **steuerfrei** und außerhalb der Bilanz zu korrigieren, sodass die 100.000 EUR im Ergebnis im Jahr 2021 vollständig steuerfrei sind.



Praktikerhinweis

Im **Gegensatz zu der Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften** und der möglicherweise nachfolgenden Teilwertzuschreibung ist zu beachten, dass die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG **nicht** unter die **5 %ige Pauschalierung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben** nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG fällt. Somit ist der Zuschreibungsgewinn auf Darlehensforderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 9 KStG stets vollständig steuerfrei.

4. Zusammenfassung

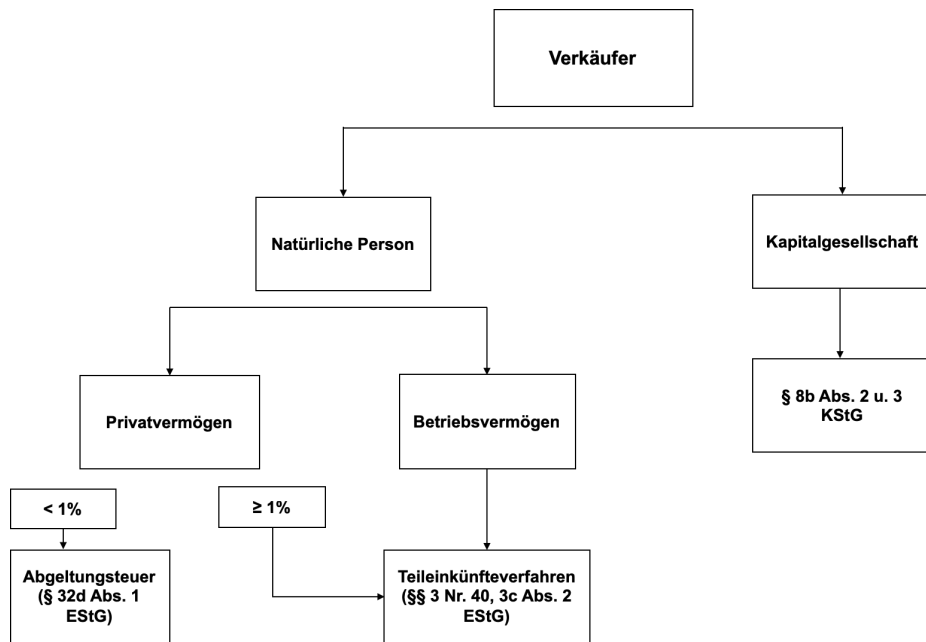


Abb. 24: Zusammenfassung Share Deal

III. Zeitpunkt der Gewinnrealisation

1. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

Literatur (ausführlich): Schwan, Ubg 2023 S. 504.

Ob beim Asset Deal oder beim Share Deal. In beiden Fällen ist das **Realisationsprinzip** zu beachten. Es stellt sich aber die Frage, wann ein entsprechender Gewinn realisiert ist.

In beiden Fällen (Asset Deal, Share Deal) kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem das **wirtschaftliche Eigentum** (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) am Verkaufsgegenstand auf den Erwerber übergeht.¹

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums² setzt voraus, dass der Erwerber

- aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits
- eine **rechtlich geschützte**, auf den Erwerb des Rechts gerichtete **Position** erworben hat, die ihm gegen seinen Willen **nicht mehr entzogen** werden kann und
- die mit dem Kaufgegenstand **wesentlichen Rechte**
- sowie das **Risiko** der **Wertminderung** und
- die **Chance** der **Wertsteigerung** vermittelt.



Hinweis

Der Übergang des **zivilrechtlichen Eigentums** ist **nicht entscheidend**.³

Beim **Asset Deal** geht das wirtschaftliche Eigentum regelmäßig in dem Zeitpunkt auf den Erwerber über, von dem an der Betrieb nach den Willen der Vertragsparteien **auf Rechnung und Gefahr des Erwerbers** geführt wird.⁴ In diesen Fällen wird auf den Veräußerungszeitpunkt regelmäßig eine **Stichtags- bzw. Abrechnungsbilanz**⁵ aufgestellt.

Beim **Share Deal** ist es zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums regelmäßig **erforderlich**, dass dem Erwerber das **Gewinnbezugsrecht** und das **Stimmrecht** als **wesentliche Verwaltungs- und Vermögensrechte** eingeräumt werden.⁶

Die **Realisation** eines Veräußerungsgewinns erfolgt stets im **Zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs** unabhängig davon, ob die Gegenleistung für die Übertragung zum gleichen Zeitpunkt oder zu einem späteren Zeitpunkt (z.B. Kaufpreisstundung) fällig wird. Dies gilt im Grundsatz auch, wenn als Gegenleistung eine **Rentenleistung** gezahlt wird.⁷



Praktikerhinweis

Zur Veräußerung gegen **Rentenzahlungen** siehe *Günther*, GStB 2022 S. 316.

¹ Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 214; H 17.4 Abs. 4 EStR; BFH-Urteil vom 17.02.2004, VIII R 26/01, BStBl 2004 II S. 651.

² BFH-Urteile vom 09.10.2008, IX R 73/06, BStBl 2009 II S. 140, vom 11.07.2006, VIII R 32/04, BStBl 2007 II S. 296.

³ BFH-Urteil vom 18.05.2006, III R 25/05, BFH/NV 2006 S. 1747.

⁴ BFH-Urteil vom 19.07.1993, GrS 2/92, BStBl 1993 II S. 897.

⁵ für weitergehende Ausführungen, siehe Jaques in: Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, 2. Auflage 2017, D 115 ff.

⁶ Vgl. Schwan, Ubg 2023 S. 504, 509 f.

⁷ bei natürlichen Personen besteht aber auch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit die Zuflussbesteuerung zu wählen, R 16 Abs. 11 EStR; H 17 Abs. 7 „Veräußerung gegen wiederkehrende Leistungen“ EStH; siehe hierzu auch Ettinger in: Ettinger/Jaques, Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand.

Wiederholung Beispiel 11 (auszugsweise):

Der A verkauft seine 100 %ige Beteiligung an der A-GmbH zum 31.12.04 für einen Kaufpreis von 6 Mio. EUR an den B. I. R. d. Kaufvertrags werden hinsichtlich der Kaufpreiszahlung folgende Regelungen aufgenommen:

1. 5 Mio. EUR Kaufpreiszahlung sind am 31.12.04 fällig.
2. Über die restliche Kaufpreiszahlung von 1 Mio. EUR gewährt der A dem B ein **Verkäuferdarlehen**, welches mit 4 % p. a. zu verzinsen ist. Die Tilgung hat in **drei gleichmäßigen Raten** zum 31.12.05, 31.12.06 und 31.12.07 zu erfolgen (je 333.333 EUR).

Zum 31.12.06 **fällt** der B mit seinen Tilgungen auf das Verkäuferdarlehen und die Zinsen aus.

Lösung zu Beispiel 11:

Zum 31.12.04 realisiert der A einen Gewinn i. S. v. § 17 EStG bezogen auf den Veräußerungspreis von 6 Mio. EUR unabhängig davon, dass ihm erst ein Kaufpreis von 5 Mio. EUR zufließt (Realisationsprinzip).¹ Das Verkäuferdarlehen des A an den B stellt eine verzinsten Kaufpreisstundung auf drei Jahre dar.

**Praktikerhinweis**

Aus Gründen der Klarheit sollte in den Unternehmenskaufvertrag daher eine **eindeutige Regelung** aufgenommen werden, wann das wirtschaftliche Eigentum übergehen soll. Bei einer Vereinbarung zum „**31.12., 24:00 Uhr**“ ist Gewinnrealisation noch im alten Jahr. Bei der Formulierung „**01.01. 00:00 Uhr**“ findet die Gewinnrealisierung zwingend im neuen Jahr statt. In der Praxis wird sich die **2. Alternative** aus steuerlicher Sicht regelmäßig eher anbieten, da der Veräußerer im Alt-Jahr noch über erhöhte Einkünfte verfügen wird und die Besteuerung im neuen Jahr somit günstiger sein dürfte, da die sonstigen Einkünfte wesentlich geringer sein werden.

In der Praxis finden sich hinsichtlich des **Stichtags diverse Formulierungen** wie z. B. „**Stichtag**“, „**Übergangsstichtag**“, „**Übertragungsstichtag**“, „**Effective Date**“, „**Closing**“, „**Vollzugsstichtag**“. Letztlich ist aber der Tag zu identifizieren, an dem das wirtschaftliche Eigentum übergeht, unabhängig der Bezeichnung.

2. Besonderheiten bei der Vereinbarung von variablen Kaufpreisbestandteilen

In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass hinsichtlich des **Unternehmenswerts** zwischen den verhandelnden Parteien **unterschiedliche Vorstellungen** vorliegen, die letztlich nicht gänzlich während den Kaufpreisverhandlungen geklärt werden können. Aus diesem Grund werden auf Basis von unterschiedlichen Kennzahlen (z. B. EBITDA, EBIT, Umsatz, Cash-Flow) regelmäßig **variable Kaufpreise** vereinbart. Nicht selten kann auf diesen Weg eine Transaktion vor dem Scheitern bewahrt werden. Ein typischer Fall eines variablen Kaufpreises ist eine sog. **Earn-Out-Gestaltung**. Bei einer **Earn-Out-Gestaltung** wird neben einem **festen Basiskaufpreis** zusätzlich noch ein **variabler Kaufpreisbestandteil** vereinbart, der im Veräußerungszeitpunkt noch nicht feststeht, da dieser anhand von zukünftigen Ergebnissen des Unternehmens bestimmt wird (z.B. Halten von wichtigen „Schlüsselmitarbeitern“, EBITDA oder Umsatzgrößen).²

¹ Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, § 17 EStG Rz. 131.

² Fertig, Ubg 2014 S. 99; für weitergehende Ausführungen siehe auch Geiger/Kurrle, Ubg 2019 S. 495, 496.

Aus steuerlicher Sicht realisiert der Veräußerer im **Veräußerungszeitpunkt** nur den **Basiskaufpreis**; **nicht** jedoch den **variablen Kaufpreisanteil**, da letztlich noch nicht feststeht, ob der Veräußerer einen Anspruch hierauf hat. Im Regelfall wird jedoch die Höhe des variablen Kaufpreisanteils bei Vertragsabschluss bereits vereinbart worden sein; sei es als ein fester Betrag oder Formel basierend auf den dann maßgeblichen Kennzahlen. Ist ein fester Betrag vereinbart, steht die Höhe des variablen Kaufpreisanteils bereits bei Vertragsabschluss fest.

Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

Bei der **Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Asset Deal)** unterliegt der Veräußerungsgewinn auf den **Basiskaufpreis** den allgemeinen Regelungen der **§§ 16 und 34 EStG**.¹ Wird der **variable Kaufpreisanteil** später realisiert, ist dieser im **Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses** als laufende **nachträgliche Betriebseinnahme nach § 24 Nr. 2 EStG** zu versteuern.² Da es sich um eine laufende Betriebseinnahme handelt, **entfällt** insoweit die **Vergünstigung** nach §§ 16 und 34 EStG.³ Für Zwecke der **GewSt** sind die nachträglichen Betriebseinnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG jedoch **unbeachtlich**, da diese nicht im stehenden Gewerbebetrieb anfallen.⁴ Sie unterliegen demnach **nicht** der **GewSt**. Besteht der gesamte Kaufpreis hingegen **ausschließlich aus variablen Komponenten**, kommt eine Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG **nicht** in Betracht.⁵

Nach Ansicht des BFH⁶ sind **variable Kaufpreisanteile** in Form von sog. **Earn-Out-Zahlungen** als **gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen** zu würdigen, bei denen stets auf die **Realisation des Veräußerungsentgelts** abzustellen sei, da der Veräußerer die Gewinne erst im **Zuflusszeitpunkt** erzielt. Dies liege darin **begründet**, dass es sich bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um **aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche** handelt, bei denen im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht,

- **ob** („dem Grunde nach“) rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch,
- **wie hoch** („der Höhe nach“) diese sein wird.

Das **Entstehen der Kaufpreisforderungen** war vorliegend sowohl **dem Grunde** als auch der **Höhe** nach **ungewiss**. Damit wirken diese variablen Kaufpreisbestandteile nicht auf den Veräußerungszeitpunkt zurück.



Hinweis

Gründe für eine **unterschiedliche Behandlung** von **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen** im Allgemeinen und sog. **variablen Earn-Out-Zahlungen** im Besonderen sind aus Sicht des BFH **nicht** ersichtlich.⁷ Denn auch bei variablen Earn-Out-Zahlungen handele es sich um **aufschiebend bedingte Kaufpreisbestandteile**, deren **Entstehen** im Veräußerungszeitpunkt sowohl **dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss** ist; eine **Schätzung** ihres Kapitalwerts ist im Veräußerungszeitpunkt **nicht möglich**.

¹ Kritisch Patt, EStB 2018 S. 330; Müller/Dorn/Schwarz, NWB 2017 S. 2906.

² BFH-Urteil vom 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl 2002 II S. 532; H 16 Abs. 11 EStR; BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21, BStBl. II 2024 S. 510.

³ Gröger in: Hölters, Handbuch Unternehmenskauf, 9. Auflage Rz. 5.103.

⁴ BFH-Urteil vom 26.11.2009, III R 110/07, BFH/NV 2010 S. 1304.

⁵ BFH-Urteil vom 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl 2002 II S. 532.

⁶ BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21, BStBl. II 2024 S. 510.

⁷ anders dagegen Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rn. 195 f., allerdings speziell zu § 8b KStG; Bahns/Vogel, Ubg 2015 S. 634, 636; kritisch auch Geiger/Kurrle, Ubg 2019 S. 495.

Damit bestätigt der BFH seine **bisherige Rechtsprechung** und bekräftigt, dass diese **auch auf bestimmte Arten** von „**Earn-Out-Zahlungen**“ als variable Kaufpreisbestandteile **anwendbar** ist.

Beispiel zu § 16 EStG: Variabler Kaufpreisanteil – Earn-Out-Zahlung (Umsatzabhängig)

Der Gesellschafter **X (60 Jahre)** veräußert im Wj 01 seine gesamte Beteiligung an der XY-OHG. Das Kapitalkonto des X auf den Veräußerungszeitpunkt in 01 beträgt 100.000 EUR.

Der Veräußerungspreis für den Verkauf der Beteiligung an der XY-OHG setzt sich wie folgt zusammen:

- (i) **Fest-Kaufpreis von 500.000 EUR** sowie
- (ii) einem **variablen Kaufpreis (Earn-Out)**, der sich anhand zukünftig von der XY-OHG noch zu **verkaufenden Einheiten in den Wj 02 bis 04** richtet. Über die Höhe der verkauften Einheiten wird im Anschluss an das abgelaufene Wj zwischen dem X und dem Käufer eine verbindliche Größe bestimmt und an diese ausgezahlt. Anhand dessen wurde in den Wj 03 bis 05 (vereinfacht) jeweils ein variabler Kaufpreis von 25.000 EUR bestimmt.

Lösung:

Der Verkauf der Beteiligung an der XY-OHG stellt die **Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** im VZ 01 dar. Der **Veräußerungsgewinn** im VZ 01 ermittelt sich gemäß **§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG** wie folgt:

Wj 01: Fest-Kaufpreis

Veräußerungspreis	500.000 EUR
Veräußerungskosten	0 EUR
Buchwert (KapKonto)	- 100.000 EUR
Gewinn	400.000 EUR

Der Veräußerungsgewinn unterliegt gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Umkehrschluss auf Ebene der XY-OHG **nicht** der **Gewerbsteuer**.



Praktikerhinweis

Es ist bisher höchstrichterlich nicht geklärt, ob der X in diesem Fall die **Steuervergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 und 3 EStG** für den erhaltenen **Festkaufpreis im Jahr des Verkaufs (01)** erhält, da dieser nicht alle stillen Reserven im VZ 01 versteuert.¹

In der **gestaltenden Beratung** könnte daher ggf. die Vereinbarung einer **auflösenden Bedingung i.S. des § 158 Abs. 2 BGB** bzw. einer Beschaffheitsgarantie nach § 443 BGB in Betracht gezogen werden. In diesem Fall entsteht der Kaufpreisanspruch zunächst unabhängig von den betriebswirtschaftlichen Größen wie EBITDA, Umsatz oder Gewinn im Zeitpunkt des Verkaufs.²

¹ zur Problematik und möglichen **Lösungsansätzen** *Sabellek/Broemel*, NWB 2024 S. 2836 f.; *Ketteler-Eising*, DStR 2022 S. 1633, 1638; *Kompolek/Veil*, Ubg 2024 S. 631 f.

² **kritisch** sofern **variabel ausgestaltet** *Kompolek/Veil*, Ubg 2024 S. 631, 636 mit Ergebnis einer **nachträglichen Betriebsausgabe** im **Rückzahlungsjahr** ohne Rückwirkung.

Fortsetzung Lösung:

Der **variable Kaufpreis** ist im jeweiligen **Zuflusszeitpunkt**, hier also Wj 03 bis 06, als **nachträgliche Betriebseinnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG** des X im Rahmen seiner persönlichen **Einkommensteuererklärung** zu erfassen¹, da sowohl dessen Entstehung als auch dessen Höhe bei Vertragsabschluss ungewiss ist. Der **Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG** sowie die **Tarifbegünstigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG** sind auf die variablen Kaufpreise **nicht** anwendbar².

Mangels Gewerbebetrieb unterliegen die variablen Kaufpreiszahlungen im Wj 03 bis 06 bei X **nicht** der **Gewerbsteuer**.

Offen bleibt hingegen, ob die Rechtsprechung des BFH auch für „**Earn-Out-Zahlungen**“ gilt, wenn **nur das Entstehen** einer bereits **betragsmäßig festgelegten** Zahlung vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist, also nur das „**ob**“ im Veräußerungszeitpunkt noch **nicht feststeht**.³

**Praktikerhinweis**

Die **Finanzverwaltung** in Schleswig-Holstein⁴ hat sich zwischenzeitlich dazu positioniert, dass es sich hierbei um sog. **rückwirkende Earn-Out-Klauseln** handelt, die auf den **Veräußerungszeitpunkt als Kaufpreisanpassung zu-rückwirken**.

Die Finanzverwaltung Schleswig-Holstein unterscheidet bei **Kaufpreisen** in Form von sog. **Earn-Out-Zahlungen** zwischen

- **rückwirkenden** Earn-Out-Klauseln und
- **rückwirkungslosen** Earn-Out-Klauseln.

Rückwirkende Earn-Out-Klauseln

Rückwirkende Earn-Out-Klausel liegen vor, wenn **nur das Entstehen** der sich hieraus ergebenden **bereits betragsmäßig festgelegten Kaufpreiskomponenten** vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist.

Rückwirkende Earn-Out-Klauseln sind als **rückwirkendes Ereignis** i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bezogen auf den **Veräußerungstatbestand** (z.B. § 16 Abs. 2 EStG, § 17 Abs. 2 EStG oder § 8b Abs. 2 KStG) und auf den **Veräußerungsgewinn materiell-rechtlich** auf den **Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken**.

Rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln

Rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln, bei denen das **Entstehen** der sich hieraus ergebenden **variablen** Kaufpreiskomponenten sowohl **dem Grunde als auch der Höhe** nach **ungewiss** ist.

Rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln sind wie gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen (vgl. H 16 Abs. 11 „Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis“ EStH) im **Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern** (§ 24 Nr. 2 EStG, § 8b Abs. 2 KStG) und **wirken nicht** auf den ursprünglichen Veräußerungszeitpunkt **zurück**.

¹ vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2023 – X R 14/21, BStBl. II 2024 S. 48; s. dazu *Strahl*, NWB 41/2023 S. 2782.

² *Wacker in: Schmidt, EStG*, 42. Aufl. 2023, § 16 EStG Rn. 348

³ vgl. *Geiger/Kurrle*, Ubg 2019 S. 495, 498; a.A. *Frey/Wind*, GmbHR 2021 S. 1122; *Feld*, FR 2023 S. 647, 653.

⁴ FinMin. Schleswig-Holstein vom 20.08.2024, DB 2024 S. 2196.



Hinweis

Aktuell Literaturbeiträge zum o.g. Thema:

- *Feld/Lüder*, DB 2024, S. 1707-1711 und S. 1780-1783.
- *Herold*, PFB 2024, 230-231.
- *Kompolek/Veil*, Ubg 2024 S. 631-640.
- *Nowak*, FR 2024 S. 746-754.
- *Sabelleck/Broemel*, NWB 2024 S. 2836 f.
- *Toussaint/Ettinger*, EStB 2025 S. 24-29.
- *Weissenbacher*, DB 2024 S. 1440-1443.
- *Feld/Lüder*, FR 2025 S. 270.

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (insbes. § 8b KStG)

Bei der **Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Share Deal)** ging die h.M.¹ sowie die Finanzverwaltung² im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung³ bisher davon aus, dass das Eintreten der Bedingungen eines von Anfang an vereinbarten variablen Kaufpreisanteils im Rahmen einer Earn-Out-Klausel, unabhängig von deren Ausgestaltung, **rückwirkend** (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) zu einer **Erhöhung** des jeweiligen **Veräußerungsgewinns** in dem jeweiligen VZ führt. **Ausnahme** sollte dies hingegen dann nicht der Fall sein, wenn im Nachhinein ein variabler Kaufpreisanteil wesentlich neu verhandelt wird.⁴ Es war jedoch zu konstatieren, dass die zur **vermeintlich abschließenden Klärung** ergangenen BFH-Urteile keine steuerliche Beurteilung einer Earn-Out-Gestaltung zum Gegenstand hatten. Gegenstand war vielmehr die Wertberichtigungen von Kaufpreisforderungen⁵ sowie die Verminderung eines Kaufpreises wegen dessen nachträglicher Anpassung im Streitvergleich.⁶

Mit Urteil vom 19.12.2018⁷ hat der BFH entschieden, dass **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen** erst im **Zeitpunkt ihrer Realisation** zu einem Veräußerungsgewinn führen und zu diesem Zeitpunkt auch für den dann entstehenden Veräußerungsgewinn § 8b Abs. 2 und 3 KStG anzuwenden sind.



Hinweis

Damit besteht ein **Gleichklang in der Rechtsprechung des BFH zu § 16 EStG**.

¹ Gosch in: Gosch, KStG, 3. Auflage 2015, § 8b KStG Rz. 195c; Link, BB 2014 S. 556; Trautmann/Dörnhöfer, IStR 2018 S. 187, Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Auflage 2015, § 8b KStG Rz. 234 m.w.N.

² BMF-Schreiben vom 24.07.2015 – IV C 2 – S 2750-a/07/10002, BStBl 2015 I S. 612.

³ BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 55/13, BStBl 2015 II S. 658; BFH-Urteil vom 22.12.2010, I R 58/10, BStBl 2015 II S. 668.

⁴ BFH-Urteil vom 23.05.2012, IX R 32/11, DStR 2012 S. 1325.

⁵ BFH-Urteil vom 22.12.2010, I R 58/10, BStBl 2015 II S. 668.

⁶ BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 55/13, BStBl 2015 II S. 658.

⁷ BFH-Urteil vom 19.12.2018, I R 71/16, BStBl 2019 II S. 493.

Beispiel 17: Variabler Kaufpreisanteil – Earn-Out-Zahlung

Die M-GmbH veräußert im Wj 01 die 5%ige Beteiligung an der T-GmbH, die mit 100.000 EUR bilanziert ist, zu einem

- (i) Fest-Kaufpreis von 500.000 EUR sowie
- (ii) einem **variablen Kaufpreis (Earn-Out)**, der sich anhand **zukünftig von der T-GmbH noch zu verkaufenden Einheiten** in den Wj 02 bis 04 richtet. Über die Höhe der verkauften Einheiten wird im Anschluss an das abgelaufene Wj zwischen der M-GmbH und der Käuferin eine verbindliche Größe bestimmt und an diese ausgezahlt. Anhand dessen wurde in den Wj 03 bis 05 (vereinfacht) jeweils ein variabler Kaufpreis von 25.000 EUR bestimmt.

Lösung zu Beispiel 17:

Für den Fest-Kaufpreis ist der nach § 8b Abs. 2 KStG nicht zu berücksichtigende Veräußerungsgewinn außerbilanziell im Jahr der Veräußerung = 01 zu berücksichtigen und ermittelt sich nach Erhöhung des Kaufpreises wie folgt:

Wj 01: Fest-Kaufpreis

Veräußerungspreis	500.000 EUR
Veräußerungskosten	0 EUR
Buchwert	- 100.000 EUR
Gewinn	400.000 EUR

Der variable Kaufpreis ist im jeweiligen Zuflusszeitpunkt, hier also Wj 03 bis 06, zu erfassen, da sowohl dessen Entstehung als auch dessen Höhe bei Vertragsabschluss ungewiss ist. Auf diesen ist im Anschluss die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.

Wj 03 bis 05 jeweils: Earn-Out-Zahlung

VP	25.000 EUR
VK	0 EUR
BW	- 0 EUR
VG	25.000 EUR

Darstellung	<u>01</u>	<u>03</u>	<u>04</u>	<u>05</u>
Bilanz	400.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR
§ 8b Abs. 2 KStG	- 400.000 EUR	- 25.000 EUR	- 25.000 EUR	- 25.000 EUR
§8b Abs. 3 KStG	+ 20.000 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR
	20.000 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR

Fortführung zu Beispiel 17: Gesetzesänderung Streubesitzbeteiligung

Im Jahr 04 wird § 8b Abs. 2 KStG derart **angepasst**, dass ab 04 nur noch der Verkauf einer **mindestens 10%igen Beteiligung** zu Beginn des Kalenderjahres begünstigt ist (Streubesitzbeteiligung).

Lösung zur Fortführung des Beispiels 17:

Für den Fest-Kaufpreis ist der nach § 8b Abs. 2 KStG nicht zu berücksichtigende Veräußerungsgewinn außerbilanziell im Jahr der Veräußerung = 01 zu berücksichtigen und ermittelt sich nach Erhöhung des Kaufpreises wie folgt:

Wj 01: Fest-Kaufpreis

Veräußerungspreis	500.000 EUR
Veräußerungskosten	0 EUR
Buchwert	- 100.000 EUR
Gewinn	400.000 EUR

Der variable Kaufpreis ist im jeweiligen Zuflusszeitpunkt, hier also Wj 03 bis 06, zu erfassen, da sowohl dessen Entstehung als auch dessen Höhe bei Vertragsabschluss ungewiss ist. Auf diesen ist im Anschluss für die Jahre 01 und 03 die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden. Für das Jahr 04 und 05 gilt die neue Rechtslage, sodass für diese Veräußerungsentgelte aufgrund einer fehlenden Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres eine Steuerpflicht eintritt.¹

Wj 03 bis 05 jeweils: Earn-Out-Zahlung

VP	25.000 EUR
VK	0 EUR
BW	- 0 EUR
VG	25.000 EUR

Darstellung	<u>01</u>	<u>03</u>	<u>04</u>	<u>05</u>
Bilanz	400.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR
§ 8b Abs. 2 KStG	- 400.000 EUR	- 25.000 EUR	-	-
§ 8b Abs. 3 KStG	+ 20.000 EUR	1.250 EUR	-	-
	20.000 EUR	1.250 EUR	25.000 EUR	25.000 EUR

**Praktikerhinweis**

Zur Bilanzierung nachträglicher Änderungen von Gewinnen aus Unternehmensverkauf in der Handelsbilanz siehe Abele, BB 2019 S. 2859. Festgehalten werden kann in diesem Zusammenhang, dass es sich regelmäßig auf Seiten des Verkäufers sowie des Erwerbers um **laufende Geschäftsvorfälle** handelt, die **nicht rückwirkend** zu erfassen sind.

¹ Dieses Risiko ebenfalls sehend und mit **weiteren Beispielen** Geiger/Kurrle, Ubg 2019 S. 495, 498 f.

Hinsichtlich des **Erwerbers** liegen sowohl im Fall des Asset Deals als auch im Fall des Share Deals **nachträgliche AK** in dem Zeitpunkt vor, in dem die Aufwendungen seitens des Erwerbers getätigt werden bzw. der Anspruch entsteht.¹ Das **Abschreibungsvolumen** beim Asset-Deal erhöht sich damit erst, wenn die Earn-Out-Bedingung eingetreten ist.

3. Rückbezug der Veräußerung

Ein vertraglich vereinbarter **schuldrechtlicher Rückbezug** des Veräußerungsstichtags ist steuerlich regelmäßig **nicht anzuerkennen**.² Dies gilt auch für den Fall, in dem ein zurückliegendes Datum für die wirtschaftliche Wirkung der Übertragung („effective date“) bestimmt wird, welches nur bestimmt, ab welchem Zeitpunkt dem Erwerber der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens zustehen soll.

Beispiel 18:

Der A ist Gesellschafter der AB-oHG und mit 50 % an dieser beteiligt. Das Wj der AB-oHG entspricht dem Kalenderjahr. Mit **Kaufvertrag vom 30.06.02** veräußert der A seine Beteiligung an den C. I. R. d. Kaufvertrags wurde zwischen A und C vereinbart, dass der C **schuldrechtlich bereits zum 01.01.02 als Gesellschafter** der AB-oHG gelten soll und ihm daher auch das Ergebnis für den Zeitraum 01.01. - 30.06.02 zustehen soll.

Lösung zu Beispiel 18:

Die schuldrechtliche Rückbeziehung der zum 30.06.02 und somit während des Wj getroffenen Austrittsvereinbarung auf den Beginn des Wj (01.01.02) ändert nichts daran, dass der **Veräußerungsgewinn** des A steuerlich erst zum **30.06.02** verwirklicht ist. Dem A ist daher auch noch für steuerliche Zwecke das Ergebnis für den Zeitraum **01.01.02 bis 30.06.02** der AB-oHG **zuzurechnen** und zu versteuern.³

Lediglich in bestimmten **Ausnahmefällen** hat der BFH⁴ ein Rückbezug zugelassen, wenn es sich um einen **kurzen Zeitraum**⁵ gehandelt hat und der Rückbezug der **technischen Vereinfachung der Besteuerung** diene.

Beispiel 19:

C ist alleiniger Kommanditist der C GmbH & Co. KG. Das Wj entspricht dem Kalenderjahr. Er plant seine Beteiligung zum 31.12.04 an den K zu verkaufen. Da sich die Vertragsverhandlungen unerwartet hinauszögern, kommt es erst am 13.02.05 zur Unterzeichnung des Kaufvertrags mit dem K. In dem Kaufvertrag ist vereinbart, dass der Übergang der Anteile rückwirkend auf den 31.12.04 erfolgen soll.

Lösung zu Beispiel 19:

Da im vorliegenden Fall nur ein kurzer Zeitraum zwischen Ende des Jahres 04 und Unterzeichnung des Kaufvertrags am 13.02.05 (weniger als drei Monate) liegt, sollte die Rückwirkung auch für steuerliche Zwecke anerkannt werden, da es der Vereinfachung der Besteuerung dient. Für steuerliche Zwecke müsste nämlich ansonsten eine Zwischenbilanz auf den 13.02.05 aufgestellt werden. M. E. realisiert der C daher die Veräußerung noch im VZ 04. Ein Ergebnis für 05 ist ihm steuerlich nicht mehr zuzurechnen.

¹ Link, BB 2014 S. 554 und 556, Werner; DStR 2012 S. 1662 und 1667; Rech/Hacker, StB 2026 S. 18, 19.

² Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 215.

³ Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 442.

⁴ BFH-Urteile vom 21.05.1987, IV R 80/85, BStBl 1987 II S. 710 m. w. N.; vom 14.06.2006, VIII B 196/05, BFH/NV 2006 S. 1829.

⁵ als „kurzer Zeitraum“ wird ein Zeitraum von 4 Wochen bis zu 3 Monaten vertreten.



Hinweis

Der **BFH** hat mit Urteil vom 25.09.2018¹ entschieden, dass einem Gesellschafter, der **unterjährig** in eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) eintritt, der auf ihn entfallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss für das **gesamte Geschäftsjahr zuzurechnen** sein kann. Allerdings muss dies mit Zustimmung aller Gesellschafter **bereits im Vorjahr vereinbart** worden sein. Eine echte Rückwirkung lag daher nicht vor.

Zum Teil wird in der **Literatur**² vertreten, dass diese Rechtsprechung auf **gewerbliche Mitunternehmensschaften übertragbar** sei. Dies würde bedeuten, dass eine **Zurechnung ab dem Zeitpunkt des (schuldrechtlichen) Kaufvertragsabschlusses** – aber vor dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums – möglich wäre, wenn die vom BFH geforderten weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

Beispiel:³

*Veräußerer V und Erwerber E schließen am **28.02.02** einen **Kaufvertrag** über den Erwerb einer Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft. Das **wirtschaftliche Eigentum** geht vereinbarungsgemäß am **01.09.02** auf den Erwerber E über.*

*Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass E ab dem **01.03.02** an den **Ergebnissen** der Gesellschaft beteiligt wird. **Alle Gesellschafter** haben dieser Vereinbarung **zugestimmt**, sie ist **nicht rechtsmissbräuchlich** und hat ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis.*

Lösung:

*Bei Übertragung der Rspr. des BFH auf gewerbliche Mitunternehmensschaften würden **E die Einkünfte vom 01.03. bis zum 31.08.02** zugerechnet, obwohl das wirtschaftliche Eigentum noch nicht übergegangen und E in diesem Zeitraum noch **nicht Mitunternehmer** ist.*

4. Aufschiebende Bedingungen

Häufig wird die Abtretung von Geschäftsanteilen von dem Eintritt bestimmter Bedingungen (§ 158 Abs. 1 BGB) abhängig gemacht (sog. aufschiebende Bedingungen). Hierbei handelt es sich häufig um Bedingungen, wie der Zustimmung bestimmter Gremien, der Zustimmung des Bundeskartellamts, der Eintragung der Haftungsbegrenzung bei der Übertragung von Kommanditanteilen in das Handelsregister, die Zustimmung der Bank zur Übernahme der Finanzierung durch den Erwerber.

Die Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung nach § 158 Abs. 1 BGB führt dazu, dass die **dingliche Wirkung** des Rechtsübergangs erst mit Eintritt der Bedingung erfolgt. Bis zum Eintritt der Bedingung ist das Geschäft zwar voll gültig, befindet sich aber in einem **Schwebenzustand**.⁴

Aus steuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob aufschiebende Bedingungen auch für Zwecke der Gewinnrealisation zu berücksichtigen sind. Nach Ansicht des BFH⁵ geht das wirtschaftliche Eigentum an dem Geschäftsanteil zwar grundsätzlich erst **mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber** über. Dies aber nur in den Fällen, in denen der Eintritt der aufschiebenden Bedingung nicht allein vom Willen und Verhalten des **Erwerbers** abhängt.

¹ BFH-Urteil vom 25.09.2018, IX R 35/17, BStBl. II 2019 S. 167.

² Tiede, StuB 2019 S. 233, kritisch mit Verweis auf BFH-Urteil vom 17.03.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987 S. 558, unter 2. bis 4.c); BFH-Urteil vom 18.05.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996 S. 5 unter 2.a) Förster, DB 2021 S. 303.

³ Beispiel nach Förster, DB 2021 S. 303.

⁴ BGH-Urteil vom 21.09.1994, VIII ZR 257/93, NJW 1994 S. 3228.

⁵ BFH-Urteil vom 25.06.2009, IV R 3/07, BStBl. II 2010 S. 182.

Eine aufschiebende Bedingung, wonach der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums allein davon abhängig ist, dass der Erwerber den **Kaufpreis leistet**, ist daher **nicht** dazu geeignet den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Zeitpunkt der Zahlung des Kaufpreises hinauszuschieben. Anders ist dies jedoch in den Fällen, in denen der Erwerber faktisch keine Macht darüber hat die Bedingungen eintreten zu lassen.¹

Beispiel 20:²

Der B ist alleiniger Kommanditist der B GmbH & Co. KG. Das Wj läuft vom 01.04. - 31.03. Mit Kaufvertrag vom 30.11.01 überträgt er seinen gesamten Kommanditanteil auf den X. Aus haftungsrechtlichen Gründen wird in den Vertrag folgende Regelung aufgenommen: „Die Übertragung und Abtretung erfolgt mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 01.12.01, 00:00 Uhr („Übertragungsschichtag“), jedoch aus Haftungsgründen unter der **aufschiebenden Bedingung der Eintragung des X als Kommanditist der KG kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister.**“ Die Eintragung Im Handelsregister erfolgt dann zum 30.12.01.

Lösung zu Beispiel 20:

Zur Frage, wann der B seinen Veräußerungsgewinn realisiert und der X den Anteil anschafft, ist auf den Übergangszeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen. Das wirtschaftliche Eigentum setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass der Erwerber aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann.

Vorliegend ist eine aufschiebende Bedingung vereinbart, dass die Haftungsbegrenzung in das Handelsregister eingetragen wird. Dies liegt **nicht in der Macht des erwerbenden X**, sondern beim Registerrichter. Somit erfolgt der **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst zum 30.12.01**, sodass auch erst zu diesem Zeitpunkt der Veräußerungsgewinn des B realisiert wird.

Dabei ist zu beachten, dass der Gewinn bei Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils auch dann **im Kalenderjahr des Ausscheidens** des Mitunternehmers zu erfassen ist, wenn die Personengesellschaft ihren Gewinn für ein abweichendes Wj ermittelt, denn § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ist auf den ausscheidenden Mitunternehmer nicht anwendbar.³ Somit hat der B seinen Veräußerungsgewinn zwingend im Jahr 01 zu versteuern.

¹ zu aufschiebenden Bedingungen bei Kapitalgesellschaftsanteilen, siehe auch Kleinheisterkamp/Schell, DStR 2010 S. 833.

² zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Personengesellschaften, siehe auch BFH-Urteil vom 01.03.2018, IV R 15/15, BStBl 2018 II S. 539 sowie Kestler/Schoch, DStR 2019 S. 1489.

³ BFH-Urteil vom 18.08.2010, X R 8/07, BStBl 2010 II S. 1043.

IV. Behalte- und Sperrfristen

1. Allgemein

Im Steuerrecht existieren für die **Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen** (z. B. Buchwertfortführung) regelmäßig zeitlich beschränkte **Behalte- und Sperrfristen**. Die Schwierigkeit in der steuerlichen Beratung des Verkäufers besteht gerade darin diese Fristen zu identifizieren. Denn ansonsten könnte ein entsprechender Verstoß entweder durch den Verkauf oder **aber später durch den Käufer** im Nachgang der Transaktion zu nachteiligen Steuerfolgen für den Verkäufer führen.

Häufig ergeben sich in der Praxis alleine dadurch erhebliche Probleme, dass der Mandant erst vor z.B. ein bis zwei Jahren übernommen wurde, die Fristen aber teilweise **bis zu sieben, zehn oder fünfzehn Jahren** laufen oder man als externer „Spezialist“ hinzugezogen wird, um aus steuerlicher Sicht die Transaktion zu betreuen und das Mandat nicht gut kennt.

Häufig ergeben sich steuerliche Sperr- und Behaltefristen bei den nachfolgenden Themen:

- Steuerneutrale Umwandlungen nach dem UmwStG.
- Buchwertübertragungen nach dem EStG (z. B. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- Vermögensübertragungen i. R. d. vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen für Zwecke der ErbSt und SchenkSt.
- Übertragungen von Grundbesitz, die nach GrESt-Recht steuerfrei waren.

Wie vorstehend dargestellt, können sich die Sperr- und Behaltefristen aus vielen denkbaren Situationen und Steuerarten ergeben und haben alle unterschiedliche Fristen. Gemein ist, dass die Fristen auf der Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen beruhen und bei Verstoß zu einem Versagen des Steuervorteils führen. Es lässt sich auch keine Unterscheidung danach treffen, ob es sich um einen Asset Deal oder Share Deal handelt.

3 Jahre	5 Jahre	7 Jahre
Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern mit anschließendem Verkauf oder Entnahme § 6 Abs. 3 Satz 4 EStG	Unterquotale Übertragung von SBV bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit anschließender Übertragung des Mitunternehmeranteils § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG	Sperrfristbehaftete Anteile nach § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG
Steuerneutrale Realteilung und anschließender Verkauf oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG	Erbschaftsteuerliche Begünstigungen nach § 13a ErbStG (85 %)	Erbschaftsteuerliche Begünstigungen nach § 13a ErbStG (100 %)
	Spaltung nach § 15 UmwStG	Körperschaftsteuerklausel bei Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG
	Verschmelzung und Formwechsel nach §§ 3 und 9 UmwStG	KSt-Klausel bei der Realteilung § 16 Abs. 5 EStG
	Sperrfrist nach § 18 Abs. 3 UmwStG	
	Grundstücksübertragungen in Zusammenhang mit Gesamthandsgemeinschaften nach §§ 5 und 6 GrEStG*	KSt-Klausel nach § 24 Abs. 5 UmwStG
	Konzernklausel nach § 6a GrEStG	

© StB Timo Unterberg, LL.M.

**Praktikerhinweis**

*Durch die **GrESt-Reform 2021** sind die **Sperrfristen auf 10 bzw. 15 Jahre** verlängert worden.

Im Folgenden wird lediglich ein kleiner Teil der Fristen besprochen.

2. Sperrfristen im ESt-Recht

a) Sperrfristverstoß bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG)

Regelungsinhalt

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG macht die Buchwertfortführung mit **Zurückbehaltung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** beim Übertragenden bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen bzw. der Aufnahme in ein Einzelunternehmen davon abhängig, dass der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum **von mindestens fünf Jahren** nicht veräußert oder aufgibt.

Anwendungsbereich (Unentgeltliche Übertragungen):

1. Ein **Einzelunternehmer** (der „bisherige Betriebsinhaber“) gründet mit einer **natürlichen Person** für die Fortführung seines Betriebs eine **gemeinsame Mitunternehmerschaft**, behält aber funktional wesentliche Wirtschaftsgüter zurück, die er der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlässt und die deshalb Sonderbetriebsvermögen werden.
oder
2. Ein Mitunternehmer verfügt über Sonderbetriebsvermögen. Er überträgt einen Teilanteil am Gesamthandsvermögen unentgeltlich auf „neue“ oder bereits beteiligte Mitunternehmer, behält aber funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurück, das er der Mitunternehmerschaft weiterhin zur Nutzung überlässt (Übertragung eines Mitunternehmeranteils).
3. Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger innerhalb von weniger als **fünf Jahren** nach Übertragung.

Problem: Nachversteuerungspflichtig ist der **ursprünglich Übertragende** bezogen auf das übertragende Betriebsvermögen, obwohl der Übertragende die einschlägigen Nachversteuerungstatbestände nicht selbst verwirklicht, sondern der Übernehmer durch Verkauf oder Entnahme.

Beispiel 21:

V ist alleiniger Gesellschafter einer gewerblichen GmbH & Co. KG. In seinem Sonderbetriebsvermögen I befindet sich ein Grundstück, welches er der GmbH & Co. KG zur Nutzung überlässt (wesentliche Betriebsgrundlage). Zum **01.01.04** überträgt der V **90 %** seiner Anteile **unentgeltlich auf seinen Sohn (S)**, wobei er das Grundstück zurückbehält.

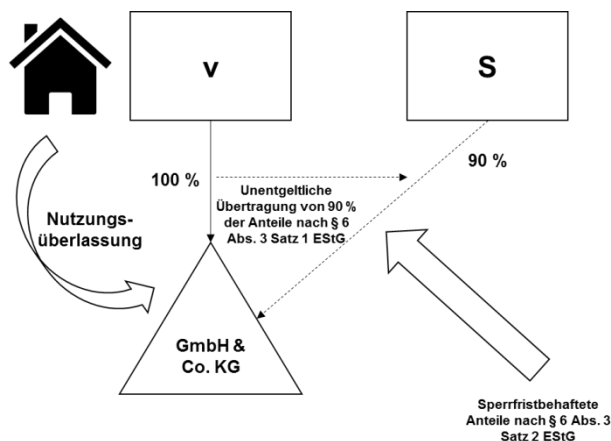


Abb. 25: Beispiel 21 – Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

S reduziert innerhalb der Fünfjahresfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG seine Beteiligung auf 20 % und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.

Lösung zu Beispiel 21:

Es liegt eine Übertragung von V auf S nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor, bei der die Be-
haltefristen zu beachten sind. Da der Anteil des S nach der Veräußerung (20 %) unter dem
Anteil der übernommenen Beteiligung (90 %) liegt, hat er einen Teil des übernommenen Mit-
unternehmeranteils veräußert. Für die ursprüngliche Übertragung von V auf S ist damit
insgesamt § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar¹. Für die **gesamte Übertragung** nach § 6 Abs. 3
Satz 2 EStG sind **rückwirkend** auf den ursprünglichen Übertragungssichttag die Teilwerte
anzusetzen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Der dabei beim V entstehende Gewinn ist
laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs. 3 EStG) und unterliegt somit auf
Ebene der GmbH & Co. KG der **GewSt** (§ 7 Satz 1 GewStG).

Die stillen Reserven in dem zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil von 10 % inkl. dem Grund-
stück im Sonderbetriebsvermögen I müssen hingegen **nicht** rückwirkend aufgedeckt werden.²



Praktikerhinweis

In Fällen unentgeltlicher Übertragung von Mitunternehmeranteilen sowie der
Aufnahme in ein Einzelunternehmen mit **unterquotaler Übertragung von we-
sentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens** nach § 6
Abs. 3 EStG empfiehlt es sich, den Beschenkten zu **verbieten**, den Anteil und
das Sonderbetriebsvermögen in der **fünfjährigen Sperrfrist** ohne Zustim-
mung des Übertragenden zu veräußern, aufzugeben bzw. zu entnehmen. Ein
Verstoß gegen diese Auflage sollte durch eine **Schadenersatzpflicht** sanktio-
niert werden, u. U. durch ein Widerrufs- oder Rückfallrecht für die frühere
Schenkung.

Gestaltungsideen:

Fraglich ist, ob auch die **Veräußerung des Betriebs durch die Mitunternehmerschaft** schäd-
lich i. S. v. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist.³ Denn diese ist ebenfalls nach §§ 16 und 34 EStG
begünstigt. Die Finanzverwaltung hat hierzu in ihrem BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG
keine Aussage getroffen. M. E. ist eine derartige Gestaltung aber ohne die Beantragung einer
Verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO nicht rechtssicher zu empfehlen.

Als alternative **rechtssichere Gestaltung** sollte in diesem Fall jedoch die **vorherige Ausla-
gerung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage** auf eine weitere Mitunternehmer-
schaft zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sein. Nach Auffassung der Finanzverwal-
tung⁴ ist auch bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils die **Gesamtplan-
rechtsprechung** nicht anwendbar.



Praktikerhinweis

In diesem Fall liegt ebenfalls eine nach **§§ 13a, 13b ErbStG begünstigte
Schenkung eines Mitunternehmeranteils** vor.⁵

¹ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl 2019 I S. 1291 Tz. 26 f.; a. A. Förster, FR 2002 S. 649 und 655; Kempermann FR 2003 S. 321 und 327; Wendt FR 2005 S. 468 und 477; Kai DB 2005 S. 794 und 800.

² Neumann, EStB 2005 S. 140 und 144.

³ verneinend Kulosa in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 666.

⁴ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl 2019 I S. 1291 Tz. 19 i.V.m. Tz. 10 f.

⁵ BFH-Urteil vom 17.06.2020 – II R 33/17, BStBl. II 2021 S. 217

b) Dreijährige Sperrfrist bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG)

Regelungsinhalt:

Bei einer Übertragung eines **Einzelwirtschaftsguts** nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert, wobei die stillen Reserven in keiner Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet werden, wird die Steuerneutralität davon abhängig gemacht, dass von Rechtsnachfolger das übertragende Wirtschaftsgut innerhalb einer dreijährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht veräußert oder entnommen wird.¹

Anwendungsbereich:

§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ordnet den **rückwirkenden Teilwertansatz** an, falls das nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit dem Buchwert fortzuführende Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist (gesetzliche Bezeichnung: „Behaltefrist“ wäre treffender) veräußert oder entnommen wird.

Die Sperrfrist endet **Tag genau** (Fristberechnung nach § 108 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 187 und 188 BGB) drei Jahre **nach Eingang der Steuererklärung des Übertragenden** für den VZ, in dem die Übertragung des Wirtschaftsguts erfolgt ist.

Der rückwirkende Teilwertansatz **entfällt**, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer **Ergänzungsbilanz** dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind.



Praktikerhinweis

Wenn die **Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)** ergangen ist, gilt die **Nachreichung einer Ergänzungsbilanz** als **Heilung** des Sperrfristverstoßes nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.

Beispiel 22:

A und B sind zu jeweils 50 % an der landwirtschaftlichen AB-GbR beteiligt. Neben der AB-GbR betreibt A noch ein landwirtschaftliches Einzelunternehmen. A überträgt aus seinem Einzelunternehmen eine Maschine in das Gesamthandsvermögen der AB-GbR. Die Maschine wird nach einem halben Jahr von der AB-GbR an einen fremden Dritten veräußert. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt.

Lösung zu Beispiel 22:

Die Übertragung der Maschine aus dem Einzelunternehmen des A in das Gesamthandsvermögen der AB-GbR erfolgt zunächst nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert. Bei einer Veräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG) muss rückwirkend auf den Tag der Übertragung der Teilwert der Maschine angesetzt werden. Der Entnahmegewinn fällt beim Einzelunternehmen des A an. Der Teilwert ist in voller Höhe rückwirkend anzusetzen und nicht lediglich für den hälftigen Anteil an der Maschine, der durch die Übertragung auch dem B zuzurechnen ist.

Sinn der Sperrfrist ist die Erzielung von Steuervorteilen zu verhindern, die durch zunächst unbesteuerter **Verlagerung der stillen Reserven auf einen anderen Rechtsträger** und eine alsbaldige Realisierung stiller Reserven durch diesen entstehen können. Der rückwirkende Teilwertansatz führt dazu, dass die stillen Reserven bei dem Rechtsträger, der die Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen hat, besteuert werden, während sich

¹ bei einer Einmann-GmbH & Co. KG ist die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz nicht notwendig, BFH-Urteile vom 26.06.2014, IV R 31/12, BFH/NV 2014 S. 1930; vom 31.07.2013, I R 44/12, BFH/NV 2013 S. 1855; Wacker, NWB 2013 S. 3377.

bei dem Erwerber, welcher die WG in der Sperrfrist veräußert, entsprechend der Buchwert (ggf. mit AfA-Folgen für die Interimszeit) erhöht, der wiederum seinen Gewinn aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter vermindert oder den Verlust erhöht.



Praktikerhinweis – Wenn keine EB erstellt wird

Es empfiehlt sich wegen der divergierenden Interessenlagen, im Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert vertraglich zu regeln, dass die Veräußerung oder Entnahme der betreffenden Wirtschaftsgüter innerhalb der Sperrfrist der Zustimmung desjenigen bedarf, der die Wirtschaftsgüter übertragen hat und die Verpflichtung auch einem etwaigen Rechtsnachfolger aufzuerlegen ist. Außerdem liegt eine Vereinbarung darüber nahe, ob und ggf. wie dem Übertragenden der etwaige Steuerschaden auszugleichen ist.

c) Körperschaftsklausel (§ 6 Abs. 5 Sätze 5, 6 und 7 EStG)

Durch die „Körperschaftsklausel“ des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG wird bei Buchwertübertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Buchwertfortführung unmittelbar bereits im Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsguts versagt, soweit durch die Übertragung der Anteil einer Körperschaft an dem übertragenden Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht.

Beispiel 23:

An der B-GmbH & Co. KG sind der **B und die B-GmbH zu je 50 % als Kommanditisten** beteiligt. Alleiniger Gesellschafter der B-GmbH ist der B. Der B überträgt ein bisher zu seinem **Sonderbetriebsvermögen** bei der B-GmbH & Co. KG gehörendes **Grundstück zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG** auf die B-GmbH & Co. KG.

Lösung zu Beispiel 23: Übertragung des Grundstücks aus dem SBV

Nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG sind die **stillen Reserven zu 50 %** (Beteiligungsquote der B-GmbH) aufzudecken. Diese sind als laufender Gewinn zu versteuern. Eine Begünstigungsmöglichkeit besteht nicht. Die stillen Reserven sind via **verdeckter Einlage auf die B-GmbH** übergegangen. Die aufgedeckten stillen Reserven sind in einer **steuerlichen Ergänzungsbilanz bei der B-GmbH & Co. KG** zu ihren Gunsten zu führen und ggf. abzuschreiben. Für B entstehen zusätzliche AK auf seine Beteiligung an der B-GmbH.

Gleiches gilt nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, soweit sich der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in den Buchwert-Übertragungsfällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG an dem übertragenen Wirtschaftsgut **aus einem anderen Grund** nachträglich erhöht. Auch in diesem Fall ist abweichend vom Buchwert bei der Übertragung des Wirtschaftsguts der Teilwert anzusetzen, wobei der Teilwertansatz nunmehr rückwirkend im Jahr der Übertragung erfolgt. Denn § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist nur zu beachten, wenn der nachbesteuerungsauslösende Vorgang **innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung** des Wirtschaftsguts stattgefunden hat. Die Frist ist taggenau zu berechnen. Sie beginnt mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums des Wirtschaftsguts.

Hintergrund der Regelung ist die Verhinderung einer steuerschädlichen Verlagerung stiller Reserven in den übertragenden Wirtschaftsgütern auf eine Körperschaft, sodass eine spätere Realisation dieser stillen Reserven durch Ausnutzung des verhältnismäßig geringeren Körperschaftssteuertarifs bzw. von § 8b KStG oder dem TEV verhindert wird.¹

¹ Groh, DB 2003 S. 1403; Rogall, DStR 2005 S. 992, 994.



Praktikerhinweis

Im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verhindert im Fall der Körperschaftsklausel die **Bildung einer Ergänzungsbilanz** nicht die (rückwirkende) Besteuerung der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG, da ein entsprechender Verweis auf § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG fehlt.¹ Die Sperrfrist i.S. der Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist somit unumgänglich.

Insbesondere bei Unternehmenstransaktionen ist die siebenjährige Sperrfrist der Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG zu beachten, wenn der **Käufer** des Einzelunternehmens oder Mitunternehmeranteils eine **Körperschaft** (insbesondere somit Kapitalgesellschaft) ist und innerhalb der sieben Jahre vor Verkauf eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG stattgefunden hat und das entsprechende Wirtschaftsgut noch vorhanden ist. Denn der Verkauf wird aus Sicht der Finanzverwaltung ebenfalls als „anderer Grund“ i.S. von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG gewertet. Dabei spielt es aus Sicht der Finanzverwaltung auch keine Rolle, dass durch die Veräußerung sämtliche stillen Reserven versteuert werden.

Fortführung zu Beispiel 23:

Sechs Jahre später erwirbt die C-GmbH die Hälfte der Anteile des B hinzu. Der B ist an der C-GmbH nicht beteiligt.

Lösung zur Fortführung zu Beispiel 23: Veräußerung an die C-GmbH

Nach dem **reinen Wortlaut** des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG entsteht nach sechs Jahren eine **zusätzliche rückwirkende Gewinnrealisierung** in dem aus dem SBV übertragenden Grundstück zum Teilwert, welche als laufender Vorgang steuerlich nicht begünstigt ist. Dass durch die Veräußerung alle stillen Reserven aufgedeckt werden oder der B an der C-GmbH nicht beteiligt ist und, dass es somit zu keiner Verlagerung stiller Reserven in das Teileinkünfteverfahren kommen kann, ist für die Anwendung unbeachtlich.

Die **Gewinnrealisation** ist dem Einbringen, also dem **B**, zuzurechnen. Die entsprechende Buchwerterhöhung in der Steuerbilanz der B-GmbH & Co. KG ist bei dem B in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen und mindert somit den Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung an die C-GmbH. Der verbleibende Veräußerungsgewinn kann unter Beachtung der entsprechenden Voraussetzungen nach §§ 16, 34 EStG begünstigt sein.

Dass dieses Ergebnis vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Intention missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern nicht zutreffend sein kann, zeigt nicht zuletzt das **Urteil des FG München vom 10.07.2019²**, in dem es ebenfalls um eine vergleichbare Fallkonstruktion ging. Zwar sei die Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach Ansicht des FG München vom reinen Wortlaut der Norm erfasst. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG müsse jedoch **teleologisch reduziert** werden, da es ansonsten, wie im vorliegenden Fall, zu sinnwidrigen Ergebnissen komme. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sei daher in den Fällen nicht anwendbar, in denen bei nachträglicher Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft keine stillen Reserven an dem zu Buchwerten übertragenden Wirtschaftsgut auf selbige verlagert werden. Dies sei insbesondere bei **Veräußerungen zu einem fremdüblichen Veräußerungspreis** der Fall, da insofern **alle stillen Reserven** durch den ursprünglichen Steuerpflichtigen versteuert werden. Dass die Versteuerung für Zwecke der GewSt durch die übernehmende Mitunternehmerschaft erfolgt sei dafür unbeachtlich.

¹ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1279 Tz. 28.

² FG München, Urteil vom 10.07.2019 – 7 K 1553/17, EFG 2020 S. 522.



Praktikerhinweis

Der **BFH** hat diese Ansicht mit Urteilen vom 18.08.2021 (XI R 43/20; XI R 20/19) **bestätigt**, dass ein rückwirkender Ansatz von Teilwerten bei einer Einbringung zu Buchwerten wegen eines sog. **Sperrfristverstoßes** i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG **ausgeschlossen** ist, wenn die **vollentgeltliche Übertragung** von Anteilen durch den Einbringenden an eine Körperschaft innerhalb der Sperrfrist im **Ergebnis** zu einer **Aufdeckung der stillen Reserven** in den zuvor eingebrachten Wirtschaftsgütern führt.

ME kommt eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG auch für den Fall in Frage, in dem eine Veräußerung zwar nicht zu einem fremdüblichen Preis stattfindet, diese jedoch daraus resultiert, dass der ursprüngliche Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar an der erwerbenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. In diesem Fall erfolgt ebenfalls eine vollständige Gewinnrealisation durch die Grundsätze der verdeckten Einlage (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG), sodass es ebenfalls zu keiner Verlagerung stiller Reserven auf die Kapitalgesellschaft kommen kann. Im **Regelfall** wird ein **Sperrfristverstoß** i.R.v. Unternehmenstransaktionen nur zu einer **zeitlichen Verschiebung der Versteuerung stiller Reserven** führen, ansonsten jedoch keine Auswirkungen auf die Besteuerung insgesamt haben. Dies ist jedoch dann nicht der Fall, wenn

- ⇒ der übertragende Steuerpflichtige eine **natürliche Person** ist und die spätere Veräußerung zu einem **Veräußerungsgewinn i. S. des § 16 EStG** führt oder
- ⇒ **später nicht** der **gesamte Mitunternehmeranteil** veräußert wird.

Im **ersten Fall** führt der rückwirkende Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG zu einer **laufenden Besteuerung der stillen Reserven** in dem übertragenden Wirtschaftsgut im ursprünglichen Betriebsvermögen nach den allgemeinen Grundsätzen, sodass regelmäßig eine Besteuerung i.R. der ESt sowie der GewSt erfolgen wird und zwar ohne Begünstigungsmöglichkeit. Der spätere Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG wäre hingegen voll begünstigungsfähig und würde auch bei einer natürlichen Person nicht der GewSt unterliegen. Die im Rahmen der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven in dem übertragenden Wirtschaftsgut wären mithin steuerlich begünstigt. Diese Begünstigung entfällt hingegen durch die rückwirkende Versagung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG.

Im **zweiten Fall** kommt es zu einer **Übermaßbesteuerung** insofern, als dass im Fall der nicht vollständigen Veräußerung des Mitunternehmeranteils rückwirkend nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vollständig alle stillen Reserven in dem ursprünglich zu Buchwerten übertragenden Wirtschaftsgut aufzudecken wären.¹ Dies jedoch nicht für den Fall gelten würde, als dass z.B. nur rd. 50 % des Mitunternehmeranteils verkauft würden. In diesem Fall wären auch nur 50 % der stillen Reserven in dem Wirtschaftsgut aufzudecken und zu versteuern.

¹ Siehe hierzu auch Brauer/Richter/Baumeister, Ubg 2020 S. 402.



Praktikerhinweis

- Nur bei solchen Wirtschaftsgütern, **die noch vorhanden sind**, wenn sich die Beteiligungsquote einer Körperschaft erhöht, können betroffen sein. Zwischenzeitlich aus dem Gesamthandsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgüter, die zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen worden sind, werden deshalb nicht mehr erfasst.
- Umwandlungen von Personengesellschaften**, auf die unter Buchwertfortführung Wirtschaftsgütern übertragen worden sind, in Kapitalgesellschaften lösen innerhalb der Siebenjahresfrist die Nachversteuerung aus.¹ Dies gilt auch für den **Formwechsel** ohne Rechtsträgerwechsel nach §§ 190 ff. UmwG, da der Formwechsel ertragsteuerlich wie einer Veräußerung (§ 25 UmwStG) behandelt wird.²

Mit Urteil vom 15.07.2021³ hat der **BFH** die **Körperschaftsklausel** des § 6 Absatz 5 Satz 5 und 6 EStG für die Fälle **teleologische reduziert**, in denen **stillen Reserven erstmals** einem **Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnen** sind. Deshalb stelle der **Wechsel** von der Zurechnung von dem einen Körperschaftsteuer-Subjekt in die Zurechnung zu einem anderen Körperschaftsteuer-Subjekt **keine Sperrfristverletzung** i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG dar. Diese Ansicht des BFH steht der **Auffassung der Finanzverwaltung entgegen**⁴.

Beispiel: Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG bei nur Körperschaften

Die **Y-GmbH** ist als Kommanditist zu **50 %** an der **XY-GmbH & Co. KG** beteiligt. Die **X-GmbH** ist als **Komplementärin** mit weiteren **50 %** an der **XY-GmbH & Co. KG** beteiligt. **Y** ist alleiniger Gesellschafter der **Y-GmbH** sowie der **X-GmbH**.

Die **Y-GmbH** überträgt ein **Grundstück** aus ihrem bisherigen **Betriebsvermögen** zum **Buchwert** von **200.000 €** gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten in Höhe von 200.000 € (angemessen)** auf die **XY-GmbH & Co. KG**. Der übersteigende Anteil soll dem gesamthänderischen Rücklagekonto gutgeschrieben werden. Der **Teilwert** des Grundstücks beträgt **500.000 €**. Die Beteiligung der **Y-GmbH** an der **XY-GmbH & Co. KG** beträgt nach der Übertragung **60 %**.

Lösung:

Da die Übertragung des Grundstücks gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten** erfolgt, liegt steuerlich ein **Tausch** vor. Die **Bewertung nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG scheidet aus**, da gemäß § 6 Abs. 6 **Satz 4 EStG** die Übertragung des Grundstücks nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG** (BV → GHV) **zwingend** zum **Buchwert** in Höhe von **200.000 €** zu erfolgen hat.

Da das **Grundstück** bereits der **Y-GmbH als Körperschaft zuzurechnen** war, erfolgt in Bezug auf die **Beteiligung der X-GmbH** an der **XY-GmbH & Co. KG** in Höhe von **40 % keine Anwendung der Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG**.⁵

Buchung BV von Y-GmbH:

Beteiligung an XY-KG	80.000 €	an	GrSt	200.000 €
Aufwand (XY-KG)	120.000 €			

¹ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl 2011 I S. 1279 Tz. 34, 35; so auch Wendt, FR 2002 S. 53, 61.

² BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl 2011 I S. 1279 Tz. 34; Urteil des Sächsischen FG, 04.11.2010, 6 K 963/10 rkr.; BFH-Urteil vom 15.07.2021 – IV R 36/18, BeckRS 2021, 31980.

³ BFH-Urteil vom 15.07.2021 – IV R 36/18, DStR 2021 S. 2575.

⁴ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1279 Rn. 31.

⁵ *Kulosa* in: Schmidt, EStG, 43. Auflage 2024, § 6 EStG Rn. 837.

Der **Aufwand** in Höhe von 120.000 € ist außerhalb der Steuerbilanz als Aufwand im Zusammenhang mit Anteilen an PersGes wieder **hinzuzurechnen** (R 7.1 Nr. 2 KStR).

Buchung Gesamthand der XY-KG:

GrSt	500.000 €	an	Kapitalkonto I Y-GmbH	200.000 €
			an Ges. Rücklagekonto	300.000 €

Buchung Ergänzungsbilanz Y-GmbH:

Minderkapital	300.000 €	an	GrSt	300.000 €

Für alle **Übertragungsvorgänge ab dem 18.10.2024** (JStG 2024) wurde die Körperschaftsklausel durch einen Satz 7 verschärft, sodass nunmehr auch die Beteiligung einer anderen Kapitalgesellschaft als schädlich erachtet wird. Damit wäre im vorliegenden Fall zu **40 %** der **gemeine Wert** anzusetzen.



§ 6 EStG (Bewertung)

(5) ...7 Eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut im Sinne von Satz 5 und 6 liegt auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer **anderen Körperschaft**, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.“

3. Sperrfristen nach dem UmwStG

a) GewSt bei Umwandlung nachfolgender Veräußerung (§ 18 Abs. 3 UmwStG)

§ 18 UmwStG regelt die **gewerbesteuerlichen Folgen** bei einem **Vermögensübergang** (Verschmelzung und Spaltung (Auf- und Abspaltung)) **von einer Körperschaft auf eine Personenhandels-gesellschaft** (oHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaft bzw. natürlicher Person sowie beim **Formwechsel** einer Körperschaft in eine Personengesellschaft. § 18 UmwStG gilt sowohl für den übertragenden als auch für den übernehmenden Rechtsträger.¹

§ 18 Abs. 3 UmwStG enthält eine **Missbrauchsverhinderungsvorschrift**. Die Regelung sieht vor, dass in Fällen, in denen der Betrieb oder Teilbetrieb der Personengesellschaft oder ein Mitunternehmeranteil an der übernehmenden Personengesellschaft **innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung** aufgegeben oder veräußert wird, der Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn der GewSt unterliegt. Nach § 18 Abs. 3 Satz 4 UmwStG ist der auf den Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen beruhende Teil des GewSt-Messbetrags bei der **Ermäßigung nach § 35 EStG nicht** zu berücksichtigen ist. Die Fünfjahresfrist beginnt mit dem steuerlichen Übertragungstichtag.² § 18 Abs. 3 UmwStG soll verhindern, dass eine Körperschaft durch vorbereitende Umwandlung in eine Personengesellschaft gewerbesteuerfrei liquidiert oder veräußert werden kann, wenn Gesellschafter eine natürliche Person ist (§ 7 Satz 2 GewStG).

Beispiel 24:

Die im Inland ansässigen Steuerberater A, B und C erbringen der Mandantschaft ihre Beratungsleistungen in der Rechtsform einer Steuerberatungs-GmbH. Gelegentlich im Mandantenkreis geäußerte Kritik („Ihr haftet ja gar nicht persönlich für Verbindlichkeiten der Gesellschaft!“) veranlasst die Gesellschafter, die Steuerberatungs-GmbH auf eine Steuerberatungs-Partnerschaftsgesellschaft zu verschmelzen. Nach 4 Jahren verkaufen A, B und C ihre Gesell-

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 18.01.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 18.05.

schaftsanteile mit einem erheblichen Gewinn – es gelingt, die stillen Reserven im Mandantenstamm von insgesamt 3 Mio. EUR zu realisieren.

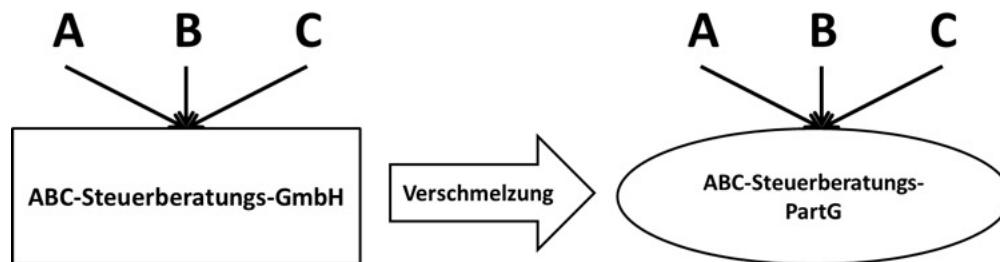


Abb. 28: Beispiel 24 – GewSt nach § 18 Abs. 3 UmwStG

Lösung zu Beispiel 24:

Gem. § 3 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG können bei der Verschmelzung der Steuerberatungs-GmbH auf die Steuerberatungs-Partnerschaftsgesellschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter (einschließlich Mandantenstamm) mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn sichergestellt ist, dass diese Wirtschaftsgüter später der Besteuerung mit ESt oder KSt unterliegen. Zwar unterliegen die Wirtschaftsgüter nicht länger der KSt. Einkommensteuerlich bleiben sie aber verhaftet, da die Gesellschafter im Inland ansässig sind.

Insbesondere ist nicht schädlich, dass die Wirtschaftsgüter nicht länger der GewSt unterliegen, insoweit also eine Entstrickung eintritt.¹ Es fehlt an einem allgemeinen GewSt-Entstrickungstatbestand.

Die Veräußerung der Partnergesellschaftsanteile unterliegt keinen gesonderten Besteuerungsregelungen im Hinblick auf die ESt, d. h. §§ 3 ff. UmwStG enthalten ebenso wenig wie §§ 11 ff. UmwStG Mindesthalteperioden (für Zwecke einer pauschalen Missbrauchsabwehr). Allerdings existiert für GewSt-Zwecke eine Sonderregelung, § 18 Abs. 3 UmwStG. Nach dieser Vorschrift unterliegt ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn innerhalb von 5 Jahren nach der Umwandlung in eine Personengesellschaft der GewSt.

Im Ergebnis ist der Veräußerungsgewinn i. H. v. 3 Mio. EUR also sowohl gewerbesteuerlich als auch einkommensteuerlich zu belasten. Eine Anrechnung der GewSt nach § 35 EStG ist nicht möglich, § 18 Abs. 3 Satz 4 UmwStG.

Die GewSt trifft stets den **übernehmenden Rechtsträger**, da dieser Steuerschuldner ist, und zwar selbst dann, wenn der übernehmende Rechtsträger (wie im Beispiel 24) nicht gewerbesteuerpflichtig ist.²

§ 18 Abs. 3 UmwStG erfasst **sämtliche stillen Reserven des im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung vorhandenen Betriebsvermögens**. Der „Nachversteuerung“ unterliegen danach grundsätzlich auch **neu gebildete stille Reserven**.



Praktikerhinweis

Der **BFH** hat jedoch mit **Urteil vom 14.03.2024³** entschieden, dass stille Reserven von erst **im Zuge der Umwandlung** einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder **danach** gebildetes **(Sonder-)Betriebsvermögen nicht der Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG unterliegen**.

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 03.17.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 18.11.

³ BFH-Urteil vom 14.03.2024 – IV R 20/21, DStR 2024 S. 995; BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 18.09.

b) Sperrfristbehaftete Anteile nach § 22 UmwStG

§ 22 UmwStG ergänzt die Regelungen zur Einbringung von Unternehmensanteilen in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) sowie den Anteilstausch (§ 21 UmwStG). § 22 UmwStG verfolgt den Zweck durch die Einbringung – entweder durch Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG oder Anteilstausch nach § 21 UmwStG – auf die übernehmende Gesellschaft übertragene stille Reserven im eingebrachten Vermögen für einen **Zeitraum von sieben Jahren** auf Ebene des Einbringenden weiterhin der Besteuerung zu unterwerfen, soweit es zu einer Veräußerung oder eines anderen als schädlich angesehenen gesetzlich geregelten Tatbestands der erhaltenen bzw. eingebrachten Anteilen kommt. § 22 UmwStG führt somit zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung auf den damaligen Einbringungszeitpunkt. Der Einbringende wird im Falle der Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 UmwStG also so behandelt, als hätte er die qualifizierte Sachgesamtheit (§ 20 UmwStG) bzw. die mehrheitsvermittelnde Beteiligung (§ 21 UmwStG) zum damaligen Zeitpunkt zum gemeinen Wert eingebracht.

Die Regelung des § 22 UmwStG soll **missbräuchliche Gestaltungen** verhindern. Der Gesetzgeber sieht bei der Veräußerung der erhaltenen bzw. eingebrachten Anteile innerhalb der (typisierten) Sperrfrist von **sieben Jahren eine unwiderlegbare Vermutung** dafür, dass die nachfolgende Veräußerung in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Einbringungsvorgang steht. Mit fortschreitendem Ablauf der Sperrfrist wird der typisierte Missbrauchsgedanke vermindert, sodass sich auch die Höhe des zu versteuernden Einbringungsgewinns pro abgelaufenem Zeitjahr **um je 1/7 vermindert**. Hieraus ist zu schließen, dass nach Ablauf der Sperrfrist § 22 UmwStG nicht mehr zu beachten ist. Danach gelten ausschließlich die allgemeinen Bestimmungen bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen.

Beispiel 25:

Der A betreibt einen Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) in der Form eines Einzelunternehmens. Der A möchte seinen Betrieb gerne möglichst steuergünstig veräußern. Daher bringt der A seinen Betrieb gem. § 20 UmwStG zu Buchwerten in die A-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile ein. Anschließend veräußert der A seine Beteiligung an der A-GmbH, um so in die Vergünstigungen des Teileinkünfteverfahrens (§ 17 Abs. 1 i. V. m. § 3 Nr. 40 Buchstabe c, § 3c Abs. 2 EStG) zu kommen.

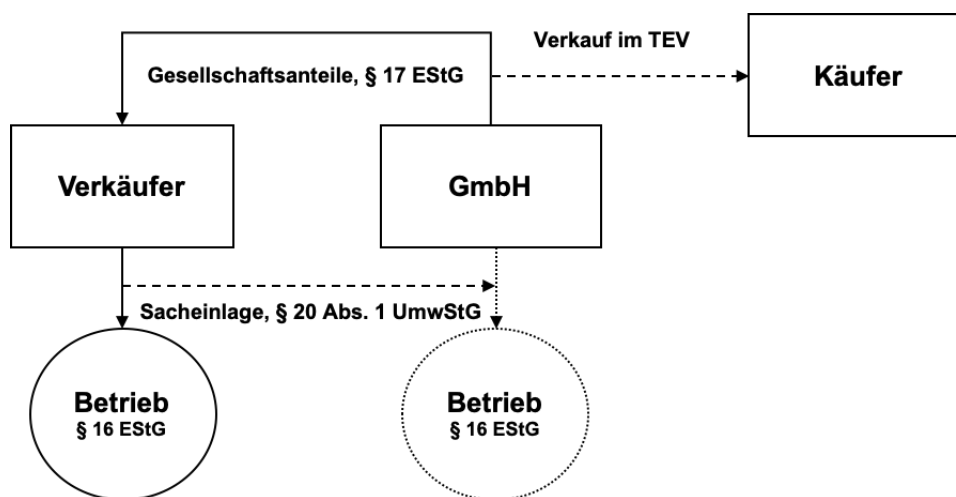


Abb. 29: Beispiel 25 – Missbrauchsvermeidung nach § 22 UmwStG

Lösung zu Beispiel 25:

Die Regelungen des § 20 UmwStG führt zu einer Verdoppelung der stillen Reserven im Betriebsvermögen des A. Die stillen Reserven verlagern sich durch die Buchwertfortführung i. R. d. Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG auch auf die dem A neu gewährten Anteile an der A-GmbH. Ohne die Regelungen des § 22 Abs. 1 UmwStG würde für den A grundsätzlich die Möglichkeit bestehen zuvor voll steuerpflichtige Reserven im Betriebsvermögen des A (§§ 15 und 16 EStG) in steuerbegünstigte Einkünfte (§ 17 EStG) umzuqualifizieren.

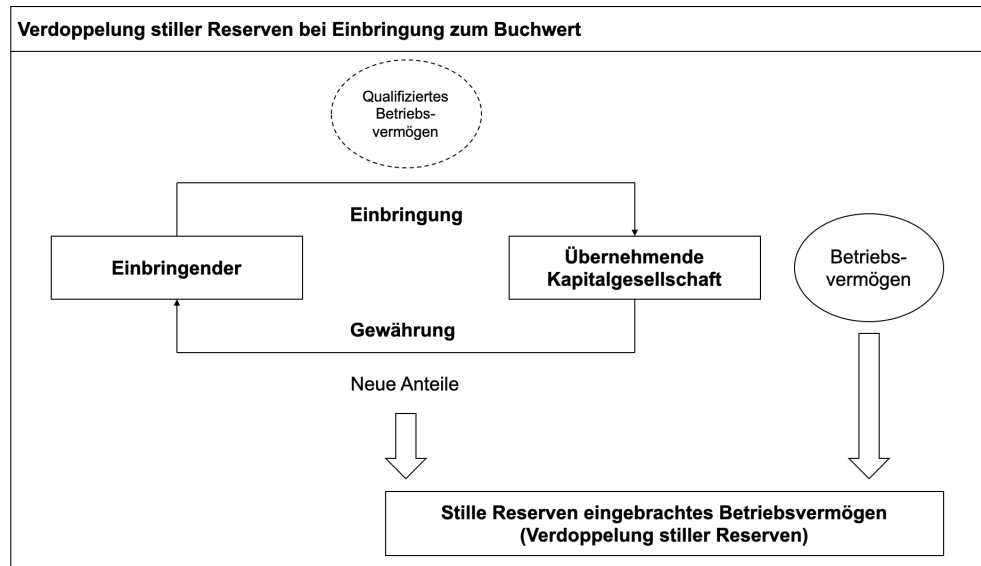


Abb. 30: Beispiel 25 – Verdoppelung stiller Reserven

§ 22 Abs. 1 UmwStG betrifft die **nachträgliche Besteuerung des Einbringungsgewinns** aus der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG auf Ebene des Einbringenden. Die rückwirkende Besteuerung (**Einbringungsgewinn I**) wird durch

- die Veräußerung (schädliches Ereignis),
- der erhaltenen Anteile (sperrfristverhaftete Anteile) oder
- eines der Veräußerung gleichgestellten Vorgangs (schädliches Ereignis),
- innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach Einbringung (Sperrfrist),

soweit die Einbringung **unter dem gemeinen Wert** (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) erfolgt ist.



Hinweis

Bei der Ermittlung des Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 UmwStG sind die i. R. d. Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG mit eingebrachten Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften **nicht** zu berücksichtigen (§ 22 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG). Insoweit sind die Regelungen zur Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 Abs. 2 UmwStG zu berücksichtigen

Die nachträgliche Einbringungsgewinnbesteuerung auf Ebene des Einbringenden nach § 22 Abs. 2 UmwStG (**Einbringungsgewinn II**) ist sowohl auf die Fälle des Anteilstauschs (§ 21 UmwStG) als auch auf Fälle der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG anwendbar, soweit bei der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit eingebracht wurden. **Weitere Voraussetzung** für § 22 Abs. 2 UmwStG ist, dass Einbringung unterhalb des gemeinen Werts erfolgte, die eingebrachten Anteile

(sperrfristbehaftete Anteile) innerhalb eines Zeitraums von 7 Jahren veräußert oder ein anderes schädliches Ereignis eintritt und die Veräußerung der eingebrachten Anteile beim Einbringenden im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt gewesen wäre.



Hinweis

Für Körperschaften ist somit die Regelung des § 22 Abs. 2 UmwStG regelmäßig nicht anwendbar, da die Anteile im Einbringungszeitpunkt nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit sind.

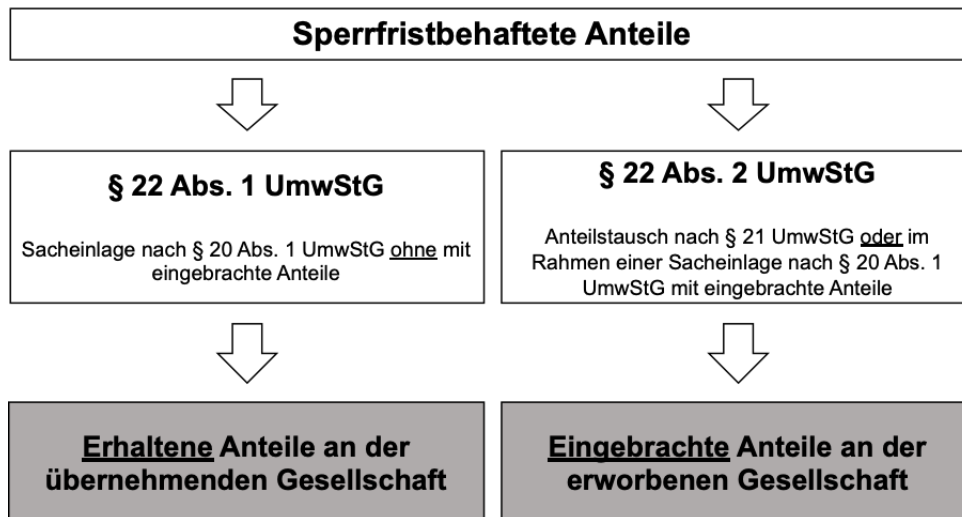


Abb. 31: Sperrfristbehaftete Anteile

Beginn der Sperrfrist ist der Anfang des Tages, der dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt folgt. In den Fällen der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG ist dies der – gem. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG **regelmäßig zurückbezogene – steuerliche Übertragungstichtag**. Die Frist endet **taggenau** sieben Jahre nach diesem Stichtag. Somit kann das Ende der Frist auch unterjährig innerhalb eines Wirtschaftsjahres oder Kalenderjahres liegen.

Beispiel 26:

1. Der C bringt seinen Gewerbebetrieb zum 01.01.2019 gem. § 20 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu Buchwerten in die in Deutschland ansässige C-GmbH ein (Sachgründung). Der Buchwert der des Betriebsvermögens zum 01.01.2019 beträgt 50.000 EUR; der gemeine Wert 150.000 EUR.
2. Zum 01.01.2021 bringt der C seine gesamte Beteiligung an der C-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die C-Holding GmbH ein. Der gemeine Wert der Anteile an der C-GmbH beträgt zum 01.01.2021 250.000 EUR. Die AK der Anteile an der C-Holding GmbH betragen 50.000 EUR.
3. Zum 01.01.2024 veräußert die C-Holding GmbH ihre gesamte Beteiligung an der C-GmbH an den K für 350.000 EUR.

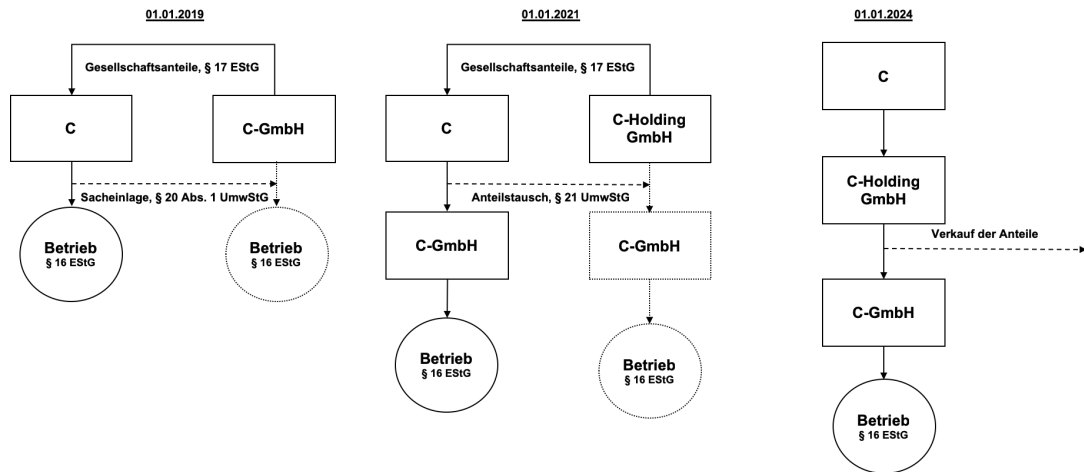


Abb. 32: Beispiel 26 – Sperrfristbehaftete Anteile

Lösung zu Beispiel 26:

- Die Einbringung am 01.01.2019 ist nach § 20 UmwStG zum **Buchwert** möglich. Somit sind die **erhaltenen Anteile** an der C-GmbH für **sieben Jahre** nach § 22 Abs. 1 UmwStG sperrfristbehaftet (= Gemeine Wert des BV: 150.000 EUR). Dies umfasst einen **Zeitraum** vom 02.01.2019 bis 01.01.2026.
- Die **Weitereinbringung** der Anteile an der C-GmbH in die C-Holding GmbH i. R. d. qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 UmwStG) am 01.01.2021 kann ebenfalls zum **Buchwert/AK** erfolgen, da die C-Holding GmbH nach der Einbringung die **Mehrheit der Stimmrechte** an der C-GmbH hat. Die **eingebrachten Anteile an der C-GmbH** sind somit nach § 22 Abs. 2 UmwStG für **sieben Jahre sperrfristbehaftet** (= Gemeine Wert der Anteile an der C-GmbH: 250.000 EUR). Der Zeitraum läuft vom 02.01.2021 bis zum 01.01.2028.

Fraglich ist, ob die Einbringung der Anteile an der C-GmbH in die C-Holding GmbH einen **Sperrfristverstoß** darstellt, da die Einbringung eine **Veräußerung** (= tauschähnlicher Vorgang) darstellt.¹ Ein Sperrfristverstoß liegt jedoch gem. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG **nicht** vor, da die Einbringung der erhaltenen Anteile an der C-GmbH **steuerneutral nach § 21 UmwStG** erfolgt. **Rechtsfolge** hiervon ist jedoch, dass

- die **Anteile an der C-GmbH** nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 UmwStG **sperrfristbehaftet sind**; es gilt die ursprüngliche Sperrfrist vom 02.01.2019 bis 01.01.2026 und
- die **Anteile an der C-Holding GmbH** nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 5 UmwStG ebenfalls sperrfristbehaftet sind; es gilt ebenfalls die Sperrfrist für die ursprüngliche Einbringung vom 02.01.2019 bis 01.01.2026.

Faktisch sind die Anteile an der C-GmbH somit doppelt sperrfristbehaftet!

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 00.02, 22.23.

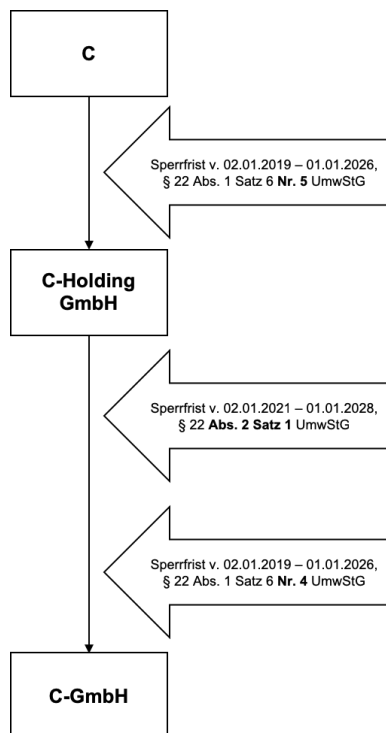


Abb. 33: Beispiel 26 – Doppelt sperrfristbehaftete Anteile

3. Die Veräußerung der Anteile an der C-GmbH löst somit **zwei Sperrfristverstöße** aus.
Einbringungsgewinn I rückwirkend auf den 01.01.2019, § 22 Abs. 1 Satz 1, Satz 6 Nr. 4 UmwStG:

Da die C-Holding GmbH die eingebrachten Anteile an der C-GmbH innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren veräußert, ergibt sich für den C ein rückwirkender Einbringungsgewinn auf den 01.01.2019 gem. § 22 Abs. 1 Sätze 1, 3 und 5 Nr. 4 UmwStG (Einbringungsgewinn I).

Einbringungsgewinn I (Gewinn i. S. v. § 16 EStG):

GW eingebrachtes Betriebsvermögen zum Einbringungszeitpunkt	150.000 EUR
- BW des eingebrachten Betriebsvermögens	<u>50.000 EUR</u>
= Zwischensumme	100.000 EUR
- Minderung um 4/7	<u>57.143 EUR</u>
= Einbringungsgewinn I	<u>42.857 EUR</u>

Der Einbringungsgewinn I ist lediglich um 4/7 zu mindern, da der Zeitraum 02.01.2019 bis 01.01.2024 nur 4 Jahre umfasst. Wäre am **02.01.2024** verkauft worden, hätten 5/7 abgezogen werden können!

Ein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG sowie die Tarifiermäßigung nach § 34 EStG ist C **nicht** zu gewähren (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG).

GewSt fällt ebenfalls *nicht* an, da der Gewinn aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs zum 01.01.2019 ebenfalls gewerbesteuerfrei gewesen wäre.¹



Hinweis

Nach Ansicht der Finanzverwaltung² würde GewSt in dem Fall anfallen, in dem die C-Holding GmbH nicht alle Anteile verkauft hätte.

Gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG gilt der Einbringungsgewinn I (= 42.857 EUR) als **nachträgliche AK**, der bei der Einbringung erhaltenen Anteile an der C-GmbH. Ein Nachweis über die gezahlte Steuer auf den Einbringungsgewinn I oder ein separater Antrag ist nicht erforderlich. Da die AK der erhaltenen Anteile an der C-GmbH des C zum 01.01.2019 gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 50.000 EUR (Buchwert eingebrachtes Betriebsvermögen) betragen, erhöhen sich die AK um den Einbringungsgewinn I i. H. v. 42.857 EUR auf 92.857 EUR gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG. Die nachträgliche Erhöhung ist, da die Anteile an der C-GmbH zwischenzeitlich in die C-Holding GmbH weiter eingebracht wurden, ebenfalls zu berücksichtigen.

Die übernehmende Gesellschaft kann gem. § 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG **auf Antrag** die Buch- oder Zwischenwerte der aufgrund der Sacheinlage erhaltenen Wirtschaftsgüter i. H. d. versteuerten Einbringungsgewinns I **erfolgsneutral³ aufstocken** und damit die AfA-Bemessungsgrundlage im Jahr der Veräußerung der erhaltenen Anteile heraufsetzen. Gleichzeitig ergibt sich ein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 KStG i. H. d. Aufstockungsbetrags. Die Versteuerung des Einbringungsgewinns muss durch das FA des Einbringenden durch Bescheinigung (§ 22 Abs. 5 UmwStG) nachgewiesen werden.⁴ Die Bescheinigung nach § 22 Abs. 5 UmwStG stellt einen Grundlagenbescheid i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO dar. Soweit ein eingebrachtes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht mehr zum Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft gehört und das Wirtschaftsgut zwischenzeitlich zum gemeinen Wert veräußert wurde, ist der auf das Wirtschaftsgut entfallende Aufstockungsbetrag **sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig** (§ 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

¹ BFH Urteil vom 11.07.2019 – I R 26/18, DStR 2020 S. 441.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 22.07.

³ die Wertaufstockung stellt einen Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG dar, Tz. 23.07 UmwStE.

⁴ das für den Einbringenden zuständige FA bescheinigt der übernehmenden Gesellschaft auf deren Antrag die Höhe des zu versteuernden Einbringungsgewinns, die darauf entfallende festgesetzte Steuer und den darauf entrichteten Betrag; nachträgliche Minderungen des versteuerten Einbringungsgewinns sowie die darauf entfallende festgesetzte Steuer und der darauf entrichtete Betrag sind dem für die übernehmende Gesellschaft zuständigen FA von Amts wegen mitzuteilen (§ 22 Abs. 5 UmwStG).

Einbringungsgewinn II rückwirkend auf den 01.01.2021, § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG:

Da die C-Holding GmbH die eingebrachten Anteile an der C-GmbH innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren veräußert, ergibt sich für den C ein rückwirkender Einbringungsgewinn II auf den 01.01.2021 gem. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.

GW der Anteile der C-GmbH im Einbringungszeitpunkt	250.000 EUR
- Kosten des Vermögensübergangs	0 EUR
- AK der eingebrachten Anteile	<u>92.857 EUR</u>
= Zwischensumme	157.143 EUR
- Minderung um 2/7	<u>44.898 EUR</u>
= Einbringungsgewinn II	<u>112.245 EUR</u>

Der Einbringungsgewinn II ist gem. § 3 Nr. 40 Buchstabe c i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG zu 40 % steuerbefreit. GewSt fällt keine an, da der C die Anteile aus seinem Privatvermögen eingebracht hat.¹

I. H. d. Einbringungsgewinns II von 112.245 EUR erhöhen sich gem. § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG die AK des C für die Beteiligung an der C-Holding GmbH.

Der Einbringungsgewinn II führt bei der übernehmenden Gesellschaft gem. § 23 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 2 UmwStG auf Antrag zu einer Erhöhung der AK der eingebrachten Anteile im Jahr der Veräußerung der Anteile und somit zu einer Minderung des bei der übernehmenden Gesellschaft gem. § 8b KStG zu 95 % steuerfreien Veräußerungsgewinns. Voraussetzung ist, dass der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch eine Bescheinigung des zuständigen FA gem. § 22 Abs. 5 UmwStG nachgewiesen ist (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

Wie das vorstehende Beispiel 26 zeigt, ist bei Sperrfristen nach § 22 UmwStG Vorsicht geboten, da eine Veräußerung u. U. mehrere Sperrfristverstöße auslösen kann. Auch ist der Zeitpunkt der Veräußerung entscheidend für die Frage, wie viel Minderung in Anspruch genommen werden kann.

© StB Timo Unterberg, LL.M.



Praktikerhinweis

Bei einem Sperrfristverstoß, der zu einem Einbringungsgewinn II, oder einem Sperrfristverstoß, wie im Beispiel 26, führt ist darüber hinaus auch noch zu beachten, dass die Besteuerung der Einbringungsgewinne stets auf Ebene des Einbringenden erfolgt, die Kaufpreiszahlung aber die übernehmende Gesellschaft erhält. Es stellt sich daher im Anschluss die Frage der Finanzierung der Steuer auf den Einbringungsgewinn. U. U. ist dies nur durch Gewinnausschüttung der übernehmenden Gesellschaft möglich, die zu einer zusätzlichen Steuerbelastung mit KapESt führt!

Ein häufiges Problem in der Praxis ist daneben, dass die **sperrfristbehafteten Anteile** nach § 22 UmwStG **nicht zutreffend identifiziert** werden.

¹

siehe hierzu auch Urteil des FG Schleswig-Holstein, 21.03.2018, 1 K 1/16, EFG 2018 S. 861.

Beispiel 27:

Der I betreibt ein Einzelunternehmen als e. K. mit gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Er möchte aus haftungsrechtlichen Gründen seine Tätigkeit zukünftig in Form der GmbH ausüben. Daher kauft der I 100 % der Anteile (= 25.000 EUR Nennkapital, lfd. Nr. 1 der Geschäftsanteile) einer Vorrats-GmbH, die zukünftig das Geschäft des I betreiben soll.

Zum **01.07.2019** gliedert der I sein Einzelunternehmen nach § 123 UmwG auf die I-GmbH (vormals: Vorrats-GmbH) zu Buchwerten (§ 20 Abs. 1, 5 und 6 UmwStG) aus. Die Ausgliederung erfolgt durch **Sachkapitalerhöhung um 25.000 EUR Nennkapital** mit der lfd. Nr. 2 der Geschäftsanteile. Der gemeine Wert des Betriebs des I beträgt zum 01.07.2019 500.000 EUR.

Der Betrieb der I-GmbH läuft so gut, dass der I im Jahr 2022 entscheidet die **Hälfte seiner Anteile** an der I-GmbH an den H zu verkaufen. Vor dem Hintergrund, dass die Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG noch läuft rät der Steuerberater des I zum Verkauf der Geschäftsanteile mit der lfd. Nr. 1 (= Nennkapital von 25.000 EUR), da diese nicht aufgrund der Einbringung (§ 20 Abs. 1 UmwStG) gewährt worden sind. Somit könne die Veräußerung keinen Sperrfristverstoß darstellen.

Lösung zu Beispiel 27:

Der Steuerberater des I hat die Regelung zur **Mitverstrickung von Anteilen nach § 22 Abs. 7 UmwStG** übersehen. Gem. § 22 Abs. 7 i. V. m. § 22 Abs. 1 UmwStG kommt es zu einer Mitverstrickung von Anteilen, wenn stille Reserven anlässlich einer Kapitalmaßnahme von den erhaltenen Anteilen oder auf diesen beruhenden Anteilen auf andere Anteile verlagert werden. § 22 Abs. 7 UmwStG regelt somit, dass es zu einer Mitverstrickung **anderer Anteile** kommt, wenn stille Reserven auf Grund einer Gesellschaftsgründung oder **Kapitalerhöhung** von den erhaltenen oder eingebrachten Anteilen oder von auf diesen Anteilen beruhenden Anteilen auf andere Anteile **verlagert** werden. In diesem Fall gelten auch diese „anderen Anteile“ als erhaltene Anteile i. S. v. § 22 Abs. 1 UmwStG.

§ 22 Abs. 7 UmwStG ist auch in den Fällen anwendbar, wenn stille Reserven anlässlich der **erstmaligen Entstehung der erhaltenen Anteile** von vornherein durch die Wahl eines **unangemessenen Umtauschverhältnisses** auf andere Anteile verlagert werden.¹ Im Zeitpunkt der Einbringung findet eine solche Verlagerung immer dann statt, wenn der **gemeine Wert der erhaltenen Anteile** nach der Einbringung geringer ist als der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens. In diesem Fall müssen zwingend stille Reserven auf andere Anteile übergesprungen sein, deren gemeiner Wert dann entsprechend höher ist, als vor der Sacheinlage.

Dies ist vorliegend der Fall, da durch die Nennkapitalerhöhung um 25.000 EUR 50 % der stillen Reserven aus dem eingebrachten Betrieb bereits auf die bestehenden Anteile übergehen. Somit gelten diese Anteile mit der lfd. Nr. 1 auch nach § 22 Abs. 7 i. V. m. § 22 Abs. 1 UmwStG als **erhaltene Anteile**. Die Veräußerung löst somit einen Sperrfristverstoß aus.

¹ BFH-Urteil vom 08.04.1992, I R 160/90, BStBl 1992 II S. 763.



Praktikerhinweis

- Als **alternative Gestaltung** könnte sich zur Beteiligung eines Außenstehenden anbieten, dass dieser am Zielunternehmen durch eine **Bar-kapitalerhöhung mit Agio-Verpflichtung** beteiligt wird (**sog. Kapitalerhöhungsmodell**). Die Beteiligung durch Kapitalerhöhung stellt keinen Sperrfristverstoß i. S. d. § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG dar, da keine Veräußerung der erhaltenen Anteile erfolgt.¹
- Zu beachten ist allerdings, dass eine *zeitnahe* Auskehrung des Agios an die oder den Altgesellschafter nach Ansicht des BFH² zu einer Teilveräußerung mit Sperrfristverstoß führt.
- Das Kapitalerhöhungsmodell kann dadurch ergänzt werden, dass neben der Kapitalerhöhung dem Neugesellschafter eine **Kaufoption (Call-Option)** auf die Anteile des Altgesellschafters oder dem Altgesellschafter eine **Verkaufsoption (Put-Option)** bezüglich seiner Anteile gewährt wird.
- In diesem Zusammenhang ist aber zu beachten, dass bei **wechselseitigen Optionen** das Risiko besteht, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen bereits auf den Erwerber übertragen wird. Dies ist dann der Fall, wenn die wechselseitigen Optionen (Call- und Put-Option) in der Weise eingeräumt werden, dass die Ausübung beider Optionen im **Überschneidungsbereich** der vereinbarten Optionszeiträume zu **demselben Optionspreis** erfolgen kann, da insoweit bereits die Chancen und Risiken aus Wertsteigerungen der Anteile an der Kapitalgesellschaft auf den Erwerber übergegangen sind.³
- Auch kann eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bereits dann anzunehmen sein, wenn aufgrund weiterer Vereinbarungen (z. B. Stimmrechtsvereinbarungen, Kontrollrechten des Erwerbers) der Einfluss des Veräußerers auf die Kapitalgesellschaft nahezu ausgeschlossen ist oder eine andere Verwertungsmöglichkeit als die Optionsausübung nur von theoretischer Natur ist.⁴
- In der **Praxis** sollte daher darauf geachtet werden, dass sich bei **wechselseitigen Optionen** die **Ausübungszeiträume nicht überschneiden** und **unterschiedliche Preise** für die jeweilige Option vereinbart werden.⁵

© StB Timo Unterberg, LL.M.

¹ § 22 Abs. 7 UmwStG ist zu beachten.

² BFH-Urteil vom 13.10.1992, VIII R 3/89, BStBl 1993 II S. 477.

³ BFH-Urteil vom 11.07.2006, VIII R 32/04, BStBl 2007 II S. 296.

⁴ BFH-Urteil vom 15.10.2013, I B 159/12, BFH/NV 2014 S. 291.

⁵ Siehe hierzu auch ausführlich Wollweber, GmbH-StB 2021 S. 353, 354 f.

V. Veräußerer-Umwandlungsmodell

Dass Veräußerer-Umwandlungsmodell wird häufig von Käufern den Verkäufern von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Gegenzug für einen höheren Kaufpreis angeboten. Es gilt aus Sicht des Verkäufers die Vor- und Nachteile dieses Modells abzuwägen und die Nachteile ggf. durch den Käufer (teilweise) ausgleichen zu lassen.

Will der Veräußerer Anteile an einer Kapitalgesellschaft verkaufen, besteht für ihn aufgrund der Privilegierung des Teileinkünfteverfahrens oder von § 8b KStG i. d. R. keine Notwendigkeit einer vorherigen Umstrukturierung. Nicht selten kommt es aber in der Praxis vor, dass der Erwerber dem Verkäufer vorschlägt, vor dem Verkauf seine **Kapitalgesellschaftsbeteiligung in ein Personenunternehmen** (z. B. Einzelunternehmen oder Mitunternehmerschaft) **umzuwandeln**, damit dieser die Möglichkeit hat, den gezahlten **Kaufpreis in Abschreibungsvolumen** zu transferieren (sog. Veräußerer-Umwandlungsmodell).¹

Auch wenn die Umwandlung grundsätzlich i. d. R. zum **Buchwert** durchgeführt werden kann, sind aus **Sicht des Veräußerers** insbesondere die Regelungen zu

- § 4 Abs. 6 UmwStG – Berücksichtigung von Übernahmeverlusten,
- § 7 UmwStG – Fiktive Vollausschüttung von Rücklagen,
- § 18 Abs. 3 UmwStG – GewSt auf den Veräußerungsgewinn,

zu berücksichtigen.

Beispiel 28:

Der X hat im Jahr 01 sämtliche Anteile an der X-GmbH für 4 Mio. EUR (= AK) erworben. Da sich das Geschäft der X-GmbH überdurchschnittlich gut entwickelt, erhält der X bereits im Jahr 02 ein sehr lukratives Angebot des Y, der sämtliche Anteile an der X-GmbH dem X für 5 Mio. EUR zum Ende des Jahres 02 kaufen möchte. Einzige Bedingung des Y ist es jedoch, dass der X die X-GmbH vor Verkauf in eine **GmbH & Co. KG** nach §§ 190 ff. UmwG **formwechselt** (Veräußerungs-Umwandlungsmodell). Den Gewinn für das Jahr 02 darf der X noch vor Verkauf entnehmen.

Die **(Steuer-)Bilanz der X-GmbH auf den 31.12.01** hat folgendes Aussehen:

Aktiva	(BW)	(GW)		(BW)	(GW)	Passiva
Firmenwert	0	3.200.000	Stammkap.	1.000.000	5.000.000	
Grundstück	500.000	1.000.000	RSt	400.000	400.000	
Maschinen	500.000	800.000	Verb.	600.000	600.000	
UV	1.000.000	1.000.000				
	2.000.000	6.000.000		2.000.000	6.000.000	

Lösung zu Beispiel 28:

Da X ein steuerlich günstiges Ergebnis wünscht, wäre der Formwechsel (§ 9 i. V. m. §§ 3 ff. UmwStG) auf den 31.12.01 auf **Antrag zum Buchwert** durchzuführen. Gem. § 9 Satz 1 i. V. m. § 5 Abs. 2 UmwStG gelten die Anteile an der X-GmbH mit den AK in die (neue) GmbH & Co. KG zum steuerlichen Übertragungstichtag als eingelegt.

¹ siehe hierzu auch Rödder/Hötzel/Müller-Thuns, Unternehmenskauf/Unternehmensverkauf, § 28 Rn. 17.

Durch die Buchwertfortführung ergibt sich das folgende **Übernahmeergebnis**:

Buchwert Aktivvermögen	2.000.000 EUR
- Buchwert Passiva	1.000.000 EUR
= Buchwert BV	1.000.000 EUR
- AK Anteile	4.000.000 EUR
= Übernahmeverlust	3.000.000 EUR

Gem. § 4 Abs. 6 **Satz 6** UmwStG ist der Übernahmeverlust steuerlich nicht zu berücksichtigen, da der X die Anteile an der X-GmbH innerhalb von 5 Jahren vor Umwandlung gekauft hat. **Mithin sind die AK des X aus dem Erwerb der Anteile an der X-GmbH i. H. v. 3 Mio. EUR steuerlich vernichtet worden und nicht mehr nutzbar.**

Zum 31.12.02 veräußert nun X die Beteiligungen an der GmbH & Co. KG an den Y für insgesamt 5 Mio. EUR. Den laufenden Gewinn für das Jahr 02 hat der X noch vor Verkauf entnommen, sodass die Höhe des Kapitalkontos des X von 1 Mio. EUR sich nicht verändert hat.

Ermittlung Veräußerungsgewinn (§ 16 EStG)

Veräußerungspreis	5.000.000 EUR
- Buchwert Kap-Konto	1.000.000 EUR
= Veräußerungsgewinn	<u>4.000.000 EUR</u>

Der Veräußerungsgewinn ist von X nach § 16 EStG zu versteuern, gegebenenfalls unter Ausnutzung des hälftigen Steuersatzes nach § 34 Abs. 3 EStG.

Entgegen § 7 GewStG unterliegt der **Veräußerungsgewinn** gem. § 18 Abs. 3 UmwStG **in voller Höhe der GewSt**, da die Veräußerung innerhalb von 5 Jahren nach Formwechsel erfolgt! Dies gilt auch für die zwischenzeitlich (zwischen Formwechsel und Verkauf) entstandenen stillen Reserven.¹ Eine Anrechnung der GewSt nach § 35 EStG ist **nicht** möglich, § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG.

Hätte X die formwechselnde Umwandlung nicht vorgenommen, sondern nur die X-GmbH-Anteile an den Y für 5 Mio. EUR veräußert, wäre nur ein Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG von 1 Mio. EUR (VP 5 Mio. EUR - AK 4. Mio. EUR) entstanden. Dieser wäre nach § 3 Nr. 40 c) i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG nur i. H. v. 0,6 Mio. EUR steuerpflichtig gewesen.

Wie das vorstehende Beispiel zeigt führt § 4 Abs. 6 UmwStG zu einer **Vernichtung von AK** und somit zu Haftungspotential für den steuerlichen Berater des Verkäufers. Das Ergebnis wurde mittlerweile vom **BFH** auch für den Veräußerungsfall **bestätigt**.² Ggf. könne aber eine **Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163 und 227 AO** geboten sein.³ Aus diesem Grund ist es geboten, dass die AK, die durch die Regelung des § 4 Abs. 6 UmwStG untergehen, in einem Merkposten zu erfassen sind und dem FA mitgeteilt werden. Im Veräußerungsfall kann dann eine entsprechende Billigkeitsmaßnahme für die Berücksichtigung der untergegangenen AK beantragt werden.

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 18.09.

² BFH-Urteil vom 22.10.2015, IV R 37/13, BStBl 2016 II S. 919.

³ ablehnend aber *Wendt*, FR 2016 S. 722, 724.

Gestaltungsmöglichkeit: Bestehen auf Ebene der übertragenden Körperschaft Verlustvorträge, könnte darüber nachgedacht werden diese durch den **Ansatz eines Zwischenwerts** nach § 3 Abs. 2 UmwStG – i. H. d. Übernahmeverlustes – zu nutzen und so den Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG durch erhöhte Buchwerte in der steuerlichen Schlussbilanz zu reduzieren.



Praktikerhinweis

- Das Veräußerer-Umwandlungsmodell ist nicht für jeden Fall gedacht und kann insbesondere in den Fällen **hoher AK** zu unerwünschten nachteiligen Steuerfolgen führen. Sinn kann es aber dann u. U. auch aus Sicht des Veräußerers machen, wenn dieser vollständig die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen kann und die **negativen Steuerfolgen** aus §§ 3 ff. und § 18 Abs. 3 UmwStG **nachteilskompensierend als Kaufpreiserhöhung** berücksichtigt werden.
- Auch wenn es sich um **Gründungsge-sellschafter** handelt, kann das Modell in Frage kommen, da hier – von nachträglichen Einlagen abgesehen – regelmäßig keine hohen AK vorliegen.¹
- Aufzupassen wäre auch, wenn das Modell umgesetzt werden soll, dass vor einem praktischen Hintergrund die **Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums** an den Anteilen erst nach der Eintragung des Formwechsels im Handelsregister erfolgt, da ansonsten der Veräußerer wie ein im Rückwirkungszeitraum (§ 2 UmwStG) **ausscheidender Mitunternehmer** behandelt wird und daher noch Anteile an der Kapitalgesellschaft verkauft. Der Übernahmeverlust würde entsprechend bei dem Erwerber eintreten.
- Die nachteiligen Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG konnten bisher **gestalterisch** dadurch **umgangen** werden, dass die zu veräußernden Personengesellschaftsanteile **vorab steuerneutral** (§ 24 UmwStG²) in eine **gewerbliche GmbH & Co. KG** eingebracht werden („**doppelstöckige Personengesellschaft**“), da die „mittelbare“ **Veräußerung** von § 18 Abs. 3 UmwStG nach **h.M.**³ nicht erfasst wird. Für alle (**rückwirkenden**) **Umwandlungen ab dem 17.05.2024** ist jedoch der durch das JStG 2024 neu eingefügte **§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG** zu beachten, nachdem nunmehr auch die **Veräußerung von vermittelnden Personengesellschaftsanteilen** eine Besteuerung nach § 18 Abs. 3 UmwStG auslöst.

¹ siehe hierzu auch *Ettinger* in: Ettinger/Jaques, Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand B. 262.

² Sofern die Einbringung selbst zu Buchwerten erfolgt, führt § 18 Abs. 3 UmwStG zu keiner Besteuerung, vgl. *Bohnhardt* in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Auflage 2024, § 18 UmwStG Rn. 152 m.w.N.

³ *Weggenmann* in: BeckOK UmwStG, Dürrschmidt/Mückl/Weggenmann, UmwStG, 27. Edition, Stand: 01.01.2024, § 18 UmwStG Rn. 447 m.w.N.

VI. Steuerliche Besonderheiten bei § 4f und § 5 Abs. 7 EStG

Im Zusammenhang mit dem Unternehmenskauf durch Asset Deal sind seit dem **Jahr 2013** die **Neuregelung in § 4f EStG** (für den **Veräußerer**) und **§ 5 Abs. 7 EStG** (für den **Erwerber**) für die Übernahme von Verpflichtungen zu beachten, die steuerlichen Ansatzbeschränkungen unterliegen.¹

Für den **ursprünglich Verpflichteten** (= Veräußerer), der eine Verpflichtung überträgt, regelt § 4f EStG, dass der **hieraus entstehende Aufwand** als Betriebsausgabe abziehbar ist, allerdings mit Ausnahme des Betrages in Höhe einer etwaigen aufzulösenden Rückstellung nicht sofort, sondern **verteilt über insgesamt fünfzehn Jahre**. Schuldübernahmen **i.R.e. Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes** oder des **gesamten Mitunternehmeranteils** i. S. d. §§ 14 und 16 Abs. 1, 3 und 3a EStG sowie des § 18 Abs. 3 EStG führen **nicht** zu einer Verteilung des Betriebsausgabenabzugs, § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG.



Hinweis

Der Betriebsausgabenabzug kann schließlich auch dann vollumfänglich im Wj der Übertragung erfolgen, wenn der Betrieb am Schluss des vorangehenden Wj die **Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG nicht überschreitet**.

Schuldübernahmen im Fall einer **Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe** i. S. d. § 14 und § 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie § 18 Abs. 3 EStG führen ebenfalls zu einer **Verteilung des Betriebsausgabenabzugs** (§ 4f Abs. 1 Satz 4 EStG). Die Verteilung erfolgt jedoch nur insoweit, als diese den Verlust aus Teilbetriebsaufgabe oder -veräußerung begründet oder erhöht haben. Somit kommt es nur dann zu einer Verteilung, wenn die durch den Vorgang der Teilbetriebsaufgabe oder -veräußerung realisierten stillen Lasten die stillen Reserven übersteigen (= Veräußerungsverlust).²

§ 5 Abs. 7 EStG bewirkt, dass der **Übernehmer einer Verpflichtung** (= Käufer) in der ersten nach der Übernahme aufzustellenden Bilanz die Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte zu beachten hat, die auch für den ursprünglich Verpflichteten gegolten haben. Dies gilt gem. § 5 Abs. 7 Satz 3 EStG auch für den **Erwerb eines Mitunternehmeranteils**.



Praktikerhinweis

Bei der Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG spielt es keine Rolle, ob die Verpflichtung beim Verkäufer entsprechend bilanziert war.

Ein sich aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG ergebender Gewinn kann zu **14/15 in eine gewinnmindernde Rücklage** eingestellt werden, die über 14 Wje gewinnerhöhend aufzulösen ist. Der Auflösungszeitraum (15 Jahre) kann auch unterschritten werden, indem jährlich mehr als der vorgeschriebene Mindestbetrag von 1/15 des Übernahmegewinns aufgelöst wird, § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG. Die Rücklage ist auf Grund von § 5 Abs. 7 Satz 6 EStG vorzeitig aufzulösen, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung nicht mehr besteht.

§ 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG stehen in einem **sachlichen Zusammenhang**, sind aber unabhängig voneinander anzuwenden. **Dies bedeutet insbesondere, dass § 5 Abs. 7 EStG auch dann anzuwenden ist, wenn es zu keiner Verteilung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4f EStG kommt!**

¹ zu der Regelung, siehe auch BMF-Schreiben vom 30.11.2017, BStBl 2017 I S. 1619.

² so auch Tz. 19 des BMF-Schreibens vom 30.11.2017, BStBl 2017 I S. 1619.

In der Praxis ist es aus Sicht des Käufers empfehlenswert auf eine Regelung der stillen Lasten im Kaufvertrag zu bestehen. Hierbei bieten sich folgende Überlegungen an:

- **Gewährleistung:** Vereinbarung eines Fixbetrags an stillen Lasten mit Aufführung der entsprechenden Positionen in der Anlage zum Kaufvertrag.
- **Informationspflicht:** Der Käufer hat einen Anspruch auf sämtliche Unterlagen, die zur Ermittlung des Bestands und der Höhe der stillen Lasten erforderlich sind.
- **Freistellung:** Freistellung für Steuern, die auf einen höheren Betrag an stillen Lasten als im Kaufvertrag angegeben, zurückzuführen sind.
- **Kaufpreis:** Reduktion des Kaufpreises in Höhe des Erwerbsfolgegewinns nach § 5 Abs. 7 EStG bzw. um den Zinsnachteil.

Beispiel 29:

Der V betreibt ein Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 EStG) und verkauft zum 31.12.2018 (24:00 Uhr).

Alt. 1: seinen **gesamten Betrieb**,

Alt. 2: einen **Teilbetrieb**,

Alt. 3: Wirtschaftsgüter, die **keine** Teilbetriebseigenschaft aufweisen,

für einen **Kaufpreis von 3,5 Mio. EUR** an den K.

Die **steuerliche Stichtagsbilanz** des V auf den 31.12.2018 hat folgendes Aussehen:

Aktiva	(BW)	(GW)	Passiva	(BW)	(GW)
Aktiva	5.500.000	6.500.000	Eigenkapital	5.000.000	3.500.000
			Drohverlust-RSt	0	2.000.000
			Pensions-RSt	300.000	800.000
			so. Verb.	200.000	200.000
	5.500.000	6.500.000		5.500.000	6.500.000

Lösung zu Beispiel 29:

Steuerliche Behandlung beim V:

Aus dem Verkauf ergibt sich ein **Verlust** i. H. v. **1.500.000 EUR (= KP 3.500.000 EUR ./. EK 5.000.000 EUR)**. Der Verlust ergibt sich insgesamt aus der Berücksichtigung von Bilanzposten (= Drohverlust-RSt und Pensions-RSt), die bisher Ansatzverboten unterlegen haben.

Alt. 1: Da V seinen **gesamten Betrieb** verkauft, ist der Verlust von 1.500.000 EUR in voller Höhe im VZ 2018 zu berücksichtigen, da § 4f EStG nicht einschlägig ist, § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG.

Alt. 2: Bei der Veräußerung eines **Teilbetriebes** wird der Übertragungsaufwand nach § 4f Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG nur verteilt, **soweit** er einen Verlust begründet oder erhöht (§ 4f Abs. 1 Satz 4 EStG). Der insoweit hinzugerechnete Aufwand ist wie bei einer im laufenden Wj erfolgten Schuldübertragung auf das Wj der Schuldübernahme und die nachfolgenden Wje zu verteilen, d. h. der sofort abzugsfähige Aufwand von 1/15 ist i. R. d. Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen und der verbleibende Betrag auf die folgenden 14 Wje zu verteilen.

Somit kann der Verlust, der von den stillen Reserven in den Aktiva gedeckt ist, (= 1.000.000 EUR) in voller Höhe abgezogen werden. Der überschießende Verlust i. H. v. 1.500.000 EUR unterliegt der Abzugsbeschränkung des § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG. Im VZ

2018 erfolgt somit eine **außerbilanzielle Korrektur** i. H. v. **1.400.000 EUR** (= 1.500.000 EUR x 14/15). 100.000 EUR sind somit im VZ 2018 zusätzlich als Verlust abziehbar.

Der weitere nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG „gesperrte“ Verlust von 1.400.000 EUR kann somit i. H. v. 100.000 EUR p. a. mit zukünftigen positiven Erträgen verrechnet werden.

Alt. 3: Wenn weder die Veräußerung des gesamten Betriebs (§ 4f Abs. 1 Satz 3 EStG) noch eine Teilbetriebsveräußerung (§ 4f Abs. 1 Satz 4 EStG) vorliegt, dann greift § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG für den **gesamten Verlust aus dem Ansatz der Drohverlustrückstellung und der Pensionsrückstellung zum gemeinen Wert i. H. v. 2.500.000 EUR** (= GW 3.000.000 EUR ./ BW 500.000 EUR).

Gewinnermittlung	Veräußerungsverlust	- 1.500.000 EUR	
	§ 4f Abs. 1 Satz 1 EStG	+ 2.333.333 EUR	(= 2.500.000 EUR x 14/15)
	<u>Gewinn</u> VZ 2018	= <u>833.333 EUR</u>	

Obwohl der V insgesamt einen Verlust erzielt hat, muss er steuerlich aufgrund von § 4f EStG einen Gewinn versteuern! Er kann den Verlust zukünftig mit Gewinnen verrechnen.

Steuerliche Behandlung beim K:

Die Regelungen zu § 5 Abs. 7 EStG sind beim Käufer **unabhängig** von der steuerlichen Behandlung beim Verkäufer nach § 4f EStG zu beurteilen.

Der K erwirbt das Betriebsvermögen zum 01.01.2019 (00:00 Uhr). Er hat das übernommene Betriebsvermögen zum 01.01.2019 wie folgt zu bilanzieren:

Aktiva	(BW)	Passiva	(BW)	
Aktiva	6.500.000	Eigenkapital	3.500.000	
		Drohverlust-RSt	2.000.000	} Bilanzierung zu AK
		Pensions-RSt	800.000	
		so. Verb.	200.000	
	6.500.000		6.500.000	

In der ersten nach Übernahme aufzustellenden Bilanz (= Wj = Kalenderjahr = 31.12.2019) hat der K gem. § 5 Abs. 7 EStG die Rückstellungen so zu passivieren, wie der V diese hätte bilanzieren müssen. Unterstellt, dass sich keine Wertveränderungen zwischen 31.12.2018 und **31.12.2019** ergeben, führt dies bei K zu folgenden Konsequenzen.

Aktiva	(BW)	Passiva	(BW)
Aktiva	6.500.000	Eigenkapital	3.500.000
		Gewinn	2.500.000
		Drohverlust-RSt	0
		Pensions-RSt	300.000
		so. Verb.	200.000
	6.500.000		6.500.000

Zum 31.12.2019 entsteht bei dem K gem. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG ein **Anschaffungsgewinn** i. H. v. **2.500.000 EUR**, durch die Abstockung der Buchwerte der Drohverlust- und Pensionsrückstellung auf die ursprünglichen Buchwerte des V. Gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG **kann** (= **Wahlrecht**) der K eine **gewinnmindernde Rücklage** i. H. v. 14/15 zum 31.12.2019 bilden, die über die nächsten 14 Jahre bzw. so lange wie die Verpflichtung noch besteht aufzulösen ist.

Aktiva	(BW)	Passiva	(BW)	
Aktiva	6.500.000	Eigenkapital	3.500.000	
		Gewinn	166.666	
		Rücklage	2.333.333	→ Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG
		Drohverlust-RSt	0	
		Pensions-RSt	300.000	
		so. Verb.	200.000	
	6.500.000		6.500.000	

Im Ergebnis hat der K daher – unabhängig von der steuerlichen Behandlung beim V – im VZ 2019 zwingend einen Anschaffungsgewinn von 166.666 EUR zu versteuern! Die Verluste können hingegen erst im Zeitpunkt der Realisierung berücksichtigt werden.



Praktikerhinweis

Gerade bei der **steuerlichen Beratung bei einem Asset Deal** (gilt auch für Anteile an Mitunternehmenschaften!) muss ein besonderes Augenmerk auf die Übernahme von Verpflichtungen geworfen werden, die Ansatz- oder Bewertungsbeschränkungen unterliegen, um nicht nachteilige Steuereffekte, wie die Streckung des Verlustes oder von Anschaffungsgewinnen, zu übersehen. Insbesondere bei der steuerlichen Beratung des Käufers sind potentielle steuerliche Anschaffungsgewinne vorab durch eine Tax Due Diligence zu identifizieren. Im besten Fall verhandelt der Käufer, dass er diese Risiken nicht übernimmt. Bei der Übernahme von Mitarbeitern mit Pensionsverpflichtungen lässt sich dies jedoch regelmäßig nicht vermeiden. Die **Beweislast** des § 5 Abs. 7 EStG liegt als steuererhöhende Tatsache beim **Finanzamt**.

VII. Treuhand-Modell

Problemstellung:

Die B-GmbH verfügt über **zwei Teilbereiche**. Der eine Teilbereich soll an den Investor A **veräußert** werden. Die Teilbereiche qualifizieren **nicht** als **Teilbetriebe** i.S. des UmwStG.

Der Investor A ist an einem Asset-Deal (Verkauf Teilbereich) **nicht** interessiert, da bei einer Übertragung des Teilbereichs im Wege der **Einzelrechtsnachfolge diverse** Zustimmungen der Vertragsparteien einzuholen sind.

Lösung:

- ✓ BFH-Urteil vom 03.02.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010 S. 751
- ✓ OFD Niedersachsen vom 05.10.2010, BeckVerw 243845

Die B-GmbH **gründet** zusammen mit dem Gesellschafter der B-GmbH eine **GmbH & Co. KG. Komplementärin** wird zu **99,9 %** die **B-GmbH**. Kommanditist wird mit **0,1 %** der Gesellschafter der B-GmbH. Der **Kommandit-Anteil** wird vom Gesellschafter **treuhänderisch** für die B-GmbH gehalten.

Im Anschluss wird der zu verkaufende Teilbereich nach **§ 123 Abs. 3 UmwG** zur Aufnahme auf die GmbH & Co. KG **ausgegliedert** (Gesamtrechtsnachfolge).

Danach werden die **Gesellschaftsanteile** an der GmbH & Co. KG an den Investor **veräußert**.

Für Zwecke der **Ertragsteuern** (KSt/EST/GewSt) ist die **GmbH & Co. KG nicht existent**, da die Kommanditanteile aufgrund des Treuhandverhältnisses steuerlich der B-GmbH zuzurechnen sind. Damit ist die zivilrechtliche Vermögensübertragung im Wege der Ausgliederung **steuerneutral** möglich.

Der **spätere Verkauf** der Gesellschaftsanteile an der GmbH & Co. KG ist steuerlich ein Asset Deal (Verkauf der einzelnen Wirtschaftsgüter) und führt bei der B-GmbH zu einem **laufenden Gewinn**, der der **KSt und GewSt** unterliegt.

Anmerkung:

- Das vorliegende Treuhand-Modell stellt **keine steuerliche Optimierung** dar. Es zeigt lediglich einen Weg auf, wie ein Teilbereich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Erwerber übertragen werden kann.
- Für Zwecke der **Umsatzsteuer** ist zu beachten, dass die Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter ggf. der Umsatzsteuer unterliegt, wenn keine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach **§ 1 Abs. 1a UStG** gegeben ist.
- Für Zwecke der **Grunderwerbsteuer** ist zu beachten, dass sollte zum Teilbereich eine **inländisches Grundstück** gehören, welches mit veräußert werden soll, die Übertragung des Grundstücks zwar nach **§ 1 Abs. 1 GrEStG** steuerbar ist, jedoch nach **§ 5 Abs. 2 GrEStG** (im vorliegenden Fall) zu **99,9 % steuerbefreit** ist.
- Die nachfolgende Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der GmbH Co. KG löst hingegen **keinen Sperrfristverstoß** nach **§ 5 Abs. 3 GrEStG** aus, da die **Anteilsübertragung der GmbH & Co. KG** nach **§ 1 Abs. 2a GrEStG** der Grunderwerbsteuer unterliegt.
- **Literatur:** Viebrock/Stegemann, DStR 2013 S. 2375.

VIII. Einlagen junger Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen (WCG)**Wachstumschancengesetz (BGBl. 2024 I Nr. 108 vom 27.03.2024)****Regelung: § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG****Anwendungszeitraum: Ab VZ 2024**Einlagen „junger Wirtschaftsgüter“ werden nur dann mit **(fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten** bewertet, wenn diese aus dem **Privatvermögen** stammen.**§ 6 EStG
(Bewertung)**

„...“

(1)

Nr. 5

1 Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut

a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung aus dem Privatvermögen angeschafft oder hergestellt worden ist,

...“

(Hervorhebungen durch Verfasser)Hintergrund

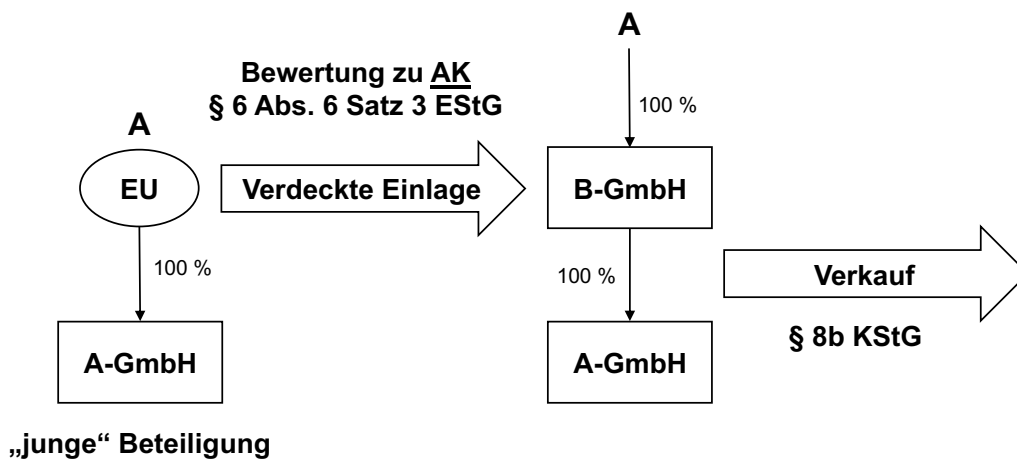
Literatur: Ott, GStB 2023 S. 258; Deh, GStB 2022 S. 348; Dreßler/Veil, DB 2023, S. 536, 541 f.; Reiter/Hell, NWB-EV 2023 S. 307.

Veräußerer: Natürliche Person mit BV / Mitunternehmerschaft

1. Die **Beteiligung** an der **jungen Kapitalgesellschaft** wird **innerhalb von drei Jahren** nach deren Anschaffung („junge“ Beteiligung) im Wege der verdeckten Einlage unentgeltlich (= ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten) in eine **andere Kapitalgesellschaft** (Veräußerer-Kapitalgesellschaft) übertragen, die sich ebenfalls im Betriebsvermögen befindet.
2. **Grundsätzlich** ist die verdeckte Einlage aus Sicht des Übertragenden nach **§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG** mit dem Teilwert der jungen Beteiligung zu bewerten, das zu einer **Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven** führen würde.

Sofern jedoch die **Einlage innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung** erfolgt, ist aus Sicht der aufnehmenden Kapitalgesellschaft **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a) EStG** zu beachten, der eine **Höchstbewertung** zu den **Anschaffungskosten** vorschreibt (R 8.9 Abs. 4 Satz 4 KStR). In diesem Fall hat der **Übertragende** nach **§ 6 Abs. 6 Satz 3 EStG** die Einlage ebenfalls zu den **Anschaffungskosten** zu bewerten, sodass es zu **keiner Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven** kommt.

3. Letztendlich kann die **aufnehmende Kapitalgesellschaft** die unentgeltlich übertragenden Anteile an der Kapitalgesellschaft – **ohne Beachtung einer Sperrfrist** – nach **§ 8b Abs. 2 und 3 KStG zu 5 % steuerpflichtig** übertragen.



Praktikerhinweis

Der **BFH** hat die vorliegende Sichtweise zu einem grenzüberschreitenden Sachverhalt mit Urteil vom 09.06.2021¹ indirekt **bestätigt**.

Ob die **Finanzverwaltung** dieser Gestaltung uneingeschränkt zustimmen wird, bleibt **abzuwarten**.

In der Praxis wird es typischerweise nicht so häufig der Fall sein, dass eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung derart erheblich über einen Wertzuwachs erfährt, dass die vorliegende Gestaltung relevant sein dürfte. Aus diesem Grund könnte ein noch **ergänzender Umwandlungsschritt** in Form der **Verschmelzung der zu veräußernden Kapitalgesellschaft auf die neue zu gründende Kapitalgesellschaft** in Betracht gezogen werden.



Hinweise

Siehe hierzu auch *Breier*, StuB 2022 S. 208; *Ott*, DB 2023 S. 1558.

Denn wird für die **Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft bei einer Verschmelzung die Anwendung von § 13 Abs. 2 UmwStG beantragt**, sind die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert bzw. den **Anschaffungskosten** der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen und die Verschmelzung bleibt auch auf der Gesellschafterebene steuerneutral.

In § 13 Abs. 2 **Satz 2** UmwStG wurde die sog. „**Fußstapfentheorie**“ normiert, wonach die Anteile an der übernehmenden Körperschaft in jeder Hinsicht an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft treten. Damit springen **alle steuerlichen Merkmale und Eigenschaften** der an der übertragenden X-GmbH gehaltenen Anteile auf die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft über.

Trotz der Fußstapfentheorie wird in der Literatur mehrheitlich vertreten, dass dennoch ein **Veräußerungs- sowie Anschaffungsvorgang** vorliegt.² In diesem Fall werden die **Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Verschmelzung**, also mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister,

¹ BFH-Urteil vom 09.06.2021, I R 32/17, BStBl. II 2023 S. 686.

² *Dötsch/Werner* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 13 UmwStG, Rz. 50, 55a; a.A. *Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 13 Rz. 78f.

angeschafft. Werden diese Anteile **innerhalb der nächsten drei Jahre** im Wege der verdeckten Einlage übertragen, so sind diese bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a) EStG** als „junge“ Anteile mit den **Anschaffungskosten** zu bewerten. Nach **§ 6 Abs. 6 Satz 3 EStG** bleibt der Vorgang im **abgebenden Betriebsvermögen** dann insgesamt **steuerneutral**.



Praktikerhinweis

Es ist zu beachten, dass zu der Frage der Anschaffungsfiktion i.R. von § 13 Abs. 2 UmwStG **keine höchstrichterliche Rechtsprechung** vorliegt. Sollte sich diese nicht als richtig rausstellen, könnte über die **umgekehrte Verschmelzungsrichtung** nachgedacht werden.

Beispiel:

X hält seit vielen Jahren in seinem **Privatvermögen** sämtliche Anteile an der **werthaltigen X-GmbH** und ist **alleiniger Kommanditist der gewerblich geprägten X-GmbH & Co. KG**.

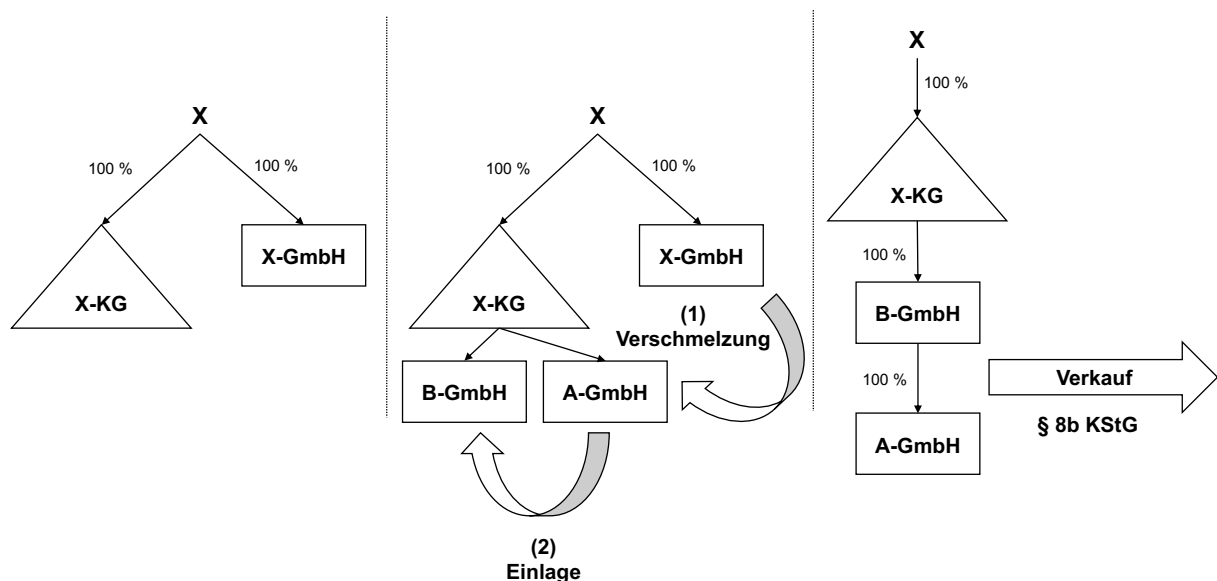
X beabsichtigt, die Anteile an der X-GmbH im Jahre 2023 zu veräußern und möchte erreichen, dass der **Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG** im Ergebnis nur mit 5 % der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

Zu diesem Zweck gründet die **X-GmbH & Co. KG** zunächst die **A-GmbH** und die **B-GmbH**.

Im nächsten Schritt wird die **X-GmbH als übertragender Rechtsträger mit steuerlicher Rückwirkung seitwärts auf die A-GmbH** als übernehmender Rechtsträger ohne Kapitalerhöhung und unter Anwendung der §§ 11 und 12 UmwStG **steuerneutral verschmolzen**.

Nach der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister legt X die um das Vermögen der X-GmbH wertmäßig angereicherten **Anteile an der A-GmbH verdeckt in die B-GmbH** ein.

Im Anschluss daran kann die B-GmbH die Anteile an der A-GmbH unter Inanspruchnahme der **Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG** und ohne Beachtung einer Sperrfrist veräußern.



IX. Auslagerung von Pensionsverpflichtungen

Die Frage nach der **Übertragung von Pensionsverpflichtungen** stellt sich insbesondere i.R. von **Unternehmensverkäufen oder i.R. der vorweggenommenen Erbfolge**, wenn die zu verkaufende/übertragende Gesellschaft gegenüber dem **bisherigen Gesellschafter** eine Pension (**Direktzusage**) zugesagt hat, die in der Steuerbilanz als Pensionsrückstellung passiviert ist.



Praktikerhinweis

Da die **Bewertung von Pensionsrückstellungen** in der Steuerbilanz nach **§ 6a EStG** aufgrund der erhöhten Abzinsungssätze **unter dem Verkehrswert** liegt, enthält die Steuerbilanz insoweit **stille Lasten**.

Häufig besteht auch das **Problem**, dass die Gesellschaft über **nicht ausreichendes Vermögen** verfügt, um die **Pensionsverpflichtung vollständig zu bedienen** („Finanzierungslücke“).

I.R. von Unternehmenskäufen ist daher häufig **Ziel** des **Unternehmenserwerbers**, dass die **Zielgesellschaft** vor dem Erwerb der Beteiligung durch den Käufer von der **Pensionsverpflichtung befreit** wird. Dabei soll die Befreiung von der Pensionsverpflichtung im besten Fall **ohne steuerliche Nachteile** des Käufers und des Verkäufers erfolgen.



Gut zu wissen

Nur in **seltenen Fällen** bleibt die **Pensionsverpflichtung** gegenüber dem Verkäufer bestehen. In diesen Fällen wird der **Verkehrswert** der **Pensionsverpflichtung** regelmäßig **kaufpreismindernd** durch den Käufer berücksichtigt. Der **Verkäufer** hat auch das **Bonitätsrisiko** in der Zukunft.

In der **Praxis** sind **folgende Gestaltungen**¹ möglich:

- ✓ Verzicht ohne Abfindungsanspruch,
- ✓ Verzicht mit Abfindungsanspruch,
- ✓ Übertragung der Pensionsversicherung auf einen Pensionsfonds / Unterstützungskasse,
- ✓ der Unternehmensverkauf wird als „Asset Deal“ strukturiert und die Pensionsverpflichtung verbleibt beim veräußernden Unternehmen,
- ✓ **Übertragung der Pensionszusage auf eine „Rentner-GmbH“ mit Zuzahlung in Höhe des Werts der Pensionszusage.**

Nachfolgend wird die steuerliche Behandlung aus Sicht einer **Kapitalgesellschaft** beurteilt.



Hinweis

Bei einer **Mitunternehmerschaft** ergeben sich in der Praxis im **Regelfall keine negativen steuerlichen Konsequenzen**.

¹ Die Aufzählung ist nicht als abschließend zu verstehen.

Übertragung der Pensionsverpflichtung auf eine „Rentner-GmbH“

Regelmäßig erfolgt die **Übertragung der Pensionsverpflichtung** nach **§§ 414 ff. BGB** im Wege der **befreienden Schuldübernahme**. Für die befreiende Schuldübernahme ist **Einvernehmen** zwischen altem und neuem Schuldner sowie dem Gläubiger erforderlich. Die Identität der Schuld bleibt trotz Schuldnerwechsel identisch.

**Praktikerhinweis**

Zwar ist bei der Übertragung der Pensionsverpflichtung **§ 4 BetrAVG** zu beachten. Die Regelung des **§ 4 BetrAVG** ist jedoch im Fall eines **beherrschenden Gesellschafters nicht** einschlägig.

Damit die Übertragung **ohne steuerliche Nachteile** erfolgen kann, muss der **Teilwert der Pensionszusage** (Anwartschaftsbarwert der Pension) ggf. durch **versicherungsmathematisches Gutachten** ermittelt werden. I. R. der Übernahme der Pensionsverpflichtung **zahlt die Zielgesellschaft** der Rentner-GmbH einen „**negativen Kaufpreis**“ in Höhe des Teilwerts der Pensionszusage. Der negative Kaufpreis kann auch aus der **Übernahme der Rückdeckungsversicherung** oder **sonstigem** zur Absicherung der Pensionsverpflichtung bestehendem **Vermögen** bestehen.

**Praktikerhinweis**

Sofern die **Zahlung** der Zielgesellschaft zur Ablösung der Pensionsverpflichtung **hinter dem Teilwert** der Pensionszusage **zurückbleibt**, liegt eine **verdeckte Gewinnausschüttung** i.S. des **§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG** der **Rentner-GmbH** vor, die außerbilanziell hinzuzurechnen und damit zu **versteuern** ist.

Bei der **Zielgesellschaft** entsteht in Höhe der **Differenz** zwischen der **Zahlung** zur Übernahme der Pensionsverpflichtung und dem **Buchwert** der Pensionsrückstellung nach **§ 6a EStG Lohnaufwand**. Dabei ist die **Anwendung von § 4f EStG** zu beachten.

**§ 4f EStG****Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen**

„(1) 1Werden **Verpflichtungen** übertragen, die beim **ursprünglich Verpflichteten** Ansatzverboten, -beschränkungen oder **Bewertungsvorbehalten** unterliegen haben, ist der sich aus diesem Vorgang **ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe** abziehbar. 2Ist auf Grund der Übertragung einer Verpflichtung ein **Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen**, ist **Satz 1** mit der Maßgabe anzuwenden, dass der sich ergebende **Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme in Höhe des aufgelösten Passivpostens als Betriebsausgabe** abzuziehen ist; der den **aufgelösten Passivposten übersteigende Betrag** ist in dem **Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe** abzuziehen. 3Eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands unterbleibt, wenn die Schuldübernahme im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder des gesamten Mitunternehmeranteils im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3 erfolgt; **dies gilt auch, wenn ein Arbeitnehmer unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche zu einem neuen Arbeitgeber wechselt** oder wenn der Betrieb am Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres die Gewinngrenze des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 nicht überschreitet. 4Erfolgt die Schuldübernahme in dem Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3, ist ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Aufwand im Sinne des Satzes 1 zu vermindern, soweit dieser den Verlust begründet oder erhöht hat. 5Entsprechendes gilt für den **einen aufgelösten Passivposten übersteigenden Betrag im Sinne des Satzes 2**. 6Für den hinzurechneten Aufwand gelten Satz 2 zweiter Halbsatz und Satz 3 entsprechend. 7Der jeweilige Rechtsnachfolger des ursprünglichen Verpflichteten ist an die Aufwandsverteilung nach den Sätzen 1 bis 6 gebunden.“ **(Hervorhebungen durch Verfasser)**



Gut zu wissen

Zur **Anwendung von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG** siehe **BMF-Schreiben** vom 30.11.2017 (BStBl. I 2017 S. 1619).

Für den **ursprünglich Verpflichteten**, der eine Verpflichtung überträgt, regelt § 4f EStG, dass der **hieraus entstehende Aufwand** als Betriebsausgabe abziehbar ist, allerdings mit **Ausnahme des Betrages in Höhe einer etwaigen aufzulösenden Rückstellung** nicht sofort, sondern **verteilt über insgesamt fünfzehn Jahre**.

Beispiel:

X ist **alleiniger Gesellschafter** der **X-GmbH** und gleichzeitig deren **Geschäftsführer**. Die X-GmbH hat dem X eine **Pension** auf das **67. Lebensjahr** zugesagt.

- Rückstellung gemäß **§ 6a EStG** am **31.12.02: 400.000 EUR**
- Am 31.12.03 hat die Pensionsrückstellung einen Wert gemäß § 6a EStG von 440.000 EUR.

X will **keinen Anspruch** vor dem 67. Lebensjahr auf Auszahlung oder Abfindung der Pension.

Gründung der Rentner-GmbH + Übertragung der Pensionsverpflichtung

Der X gründet die Y-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer X ist.

Lt. Vertrag wird vereinbart, dass die Y-GmbH die **Pensionsverpflichtung** gegenüber X am **30.06.03** mit allen Rechten und Pflichten für **550.000 EUR** (= **Teilwert/Anwartschaftsbarwert der Pension**) von der X-GmbH übernimmt und später erfüllt (**befreiende Schuldübernahme**).

Für diese **Übernahme der Pensionsverpflichtung** zahlt die **X-GmbH 550.000 EUR** (angemessen) an die Y-GmbH.

Lösung:

Steuerliche Auswirkungen bei der X-GmbH

Da die Y-GmbH die Pensionsverpflichtung gegenüber dem X übernommen hat, entfällt die Verpflichtung zur Passivierung einer Pensionsrückstellung bei der X-GmbH. Es kommt zu einer **Ausbuchung der Pensionsrückstellung** mit dem **Wert zum 31.12.02** in Höhe von **400.000 EUR**. Die Berücksichtigung eines **fiktiven Passivpostens** zum **30.06.03** ist **ausgeschlossen**.¹

Gleichzeitig entsteht in Höhe der **Zahlung von 550.000 EUR** zur Übernahme der Pensionsverpflichtung **Lohn-Aufwand**.

Buchung:

Pensionsrückstellung X	400.000 EUR	an	Ertrag	400.000 EUR
Lohn-Aufwand	550.000 EUR	an	Verbindlichkeit Y-GmbH	550.000 EUR

Gewinnauswirkung **- 150.000 EUR**

Gemäß **§ 4f Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG** i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG ist der **Aufwand in 03** in Höhe von 150.000 EUR bei der X-GmbH nur in Höhe von **10.000 EUR abziehbar** (= **150.000 EUR / 15**). Der Betrag von **140.000 EUR** ist **außerbilanziell** dem Gewinn wieder **hinzurechnen**.

Außerbilanzielle Korrektur **+ 140.000 EUR**

In den **nächsten 14 Jahren** ist bei der X-GmbH **außerbilanziell** ein **Abzug von 10.000 EUR** pro Wirtschaftsjahr vorzunehmen.



Praktikerhinweis

Die **Ausnahme** des **§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG** dürfte regelmäßig **nicht einschlägig** sein.

¹ BMF-Schreiben vom 30.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1619 Rn. 18.

Nach der **Rechtsprechung des BFH¹** kommt es auf Ebene des **Gesellschafter** zu **keinem (fiktiven) Lohnzufluss** (§ 19 EStG), wenn ihm **kein Wahlrecht** zustand, den **Ablösebetrag** alternativ an sich **auszahlen** zu lassen. Dies gilt auch für den Fall, in dem der **beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer** auch die aufnehmende Rentner-GmbH beherrscht und diese eigens zum Zweck der Pensionsübernahme und Verwaltung des übertragenden Vermögenswerts gegründet wurde.



Hinweis

Die **Finanzverwaltung²** folgt der Rechtsprechung des BFH, wenn bei der Übernahme der **Durchführungsweg** der Pensionsverpflichtung **nicht geändert** wird.

Fortführung der Lösung:

Steuerliche Auswirkungen bei X

Es liegt **mangels Wahlrecht** des X als Gesellschafter **kein Zufluss** von **Arbeitslohn gem. § 19 EStG** in Höhe des Anwartschaftsbarwertes der Pensionsverpflichtung (550.000 EUR) und damit auch keine anschließende verdeckte Einlage in die Y-GmbH vor.



§ 5 Abs. 7 EStG Gewinn bei Kaufleuten

„(7) **1Übernommene Verpflichtungen**, die beim **ursprünglich Verpflichteten** Ansatzverboten, -beschränkungen oder **Bewertungsvorbehalten** unterlegen haben, sind zu den auf die **Übernahme folgenden Abschlussstichtagen** bei dem **Übernehmer** und dessen Rechtsnachfolger so zu **bilanzieren**, wie sie beim **ursprünglich Verpflichteten** ohne Übernahme zu bilanzieren wären. 2Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. 3Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden. 4Wird eine **Pensionsverpflichtung** unter **gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten** gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 so zu bemessen ist, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich **kein negativer Jahresbetrag** ergeben. 5Für einen **Gewinn**, der sich aus der Anwendung der **Sätze 1 bis 3** ergibt, **kann jeweils in Höhe** von **vierzehn Fünftel** eine **gewinnmindernde Rücklage** gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Vierzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). 6Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage erhöhend aufzulösen.“

§ 5 Abs. 7 EStG bewirkt, dass der **Übernehmer einer Verpflichtung** in der ersten nach der Übernahme aufzustellenden Bilanz die Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte zu beachten hat, die auch für den ursprünglich Verpflichteten gegolten haben.



Praktikerhinweis

Bei der Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG spielt es keine Rolle, ob die Verpflichtung beim Verkäufer entsprechend bilanziert war.

¹ BFH-Urteil vom 18.08.2016 – VI R 18/13, BStBl. II 2017 S. 730.

² BMF-Schreiben vom 04.07.2017, BStBl. I 2017 S. 883.

Ein sich aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 **Sätze 1 bis 3** EStG ergebender Gewinn kann zu **14/15 in eine gewinnmindernde Rücklage** eingestellt werden, die über 14 Wirtschaftsjahren gewinnerhöhend aufzulösen ist, § 5 Abs. 7 **Satz 5** EStG.¹



Hinweis

Der Auflösungszeitraum (15 Jahre) **kann auch unterschritten** werden, indem jährlich mehr als der vorgeschriebene Mindestbetrag von 1/15 des Übernahmewinns aufgelöst wird, § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG. Die Rücklage ist auf Grund von § 5 Abs. 7 Satz 6 EStG vorzeitig aufzulösen, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung nicht mehr besteht.

In den Fällen der **Übernahme von Pensionsverpflichtungen** gegenüber Arbeitnehmern, die bisher in einem anderen Unternehmen tätig waren (Unternehmenswechsel), unter **gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten** gilt für die Bewertung der Pensionsverpflichtungen die **Sonderregelung des § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG**.

Fortführung der Lösung:

Steuerliche Auswirkungen bei Y-GmbH

Die Y-GmbH hat zum **01.07.03** den **negativen Kaufpreis** von **550.000 EUR** zu aktivieren sowie die übernommene **Pensionsverpflichtung** als Rückstellung mit den **Anschaffungskosten** von **550.000 EUR** zu passivieren.²

Buchung:

Aufwand	550.000 EUR	an	Pensionsrückstellung X	550.000 EUR
Bank	550.000 EUR	an	Ertrag	550.000 EUR

Gewinnauswirkung

0 EUR

Zum **31.12.03** ist die **Pensionsrückstellung** nach **§ 5 Abs. 7 Satz 1 EStG** i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG unter Berücksichtigung des **§ 6a EStG** mit **440.000 EUR** anzusetzen (fiktiver Wertansatz bei der X-GmbH).

Buchung:

Pensionsrückstellung X	110.000 EUR	an	Ertrag	110.000 EUR

Gewinnauswirkung

+ 110.000 EUR

Der Ertrag in Höhe von **110.000 EUR** kann gemäß **§ 5 Abs. 7 Satz 5 EStG** i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG in Höhe von 14/15 (= 102.666 EUR) in eine **gewinnmindernde Rücklage** eingestellt werden, die dann über 14 Jahre erfolgswirksam aufzulösen ist.

Buchung:

Aufwand	102.666 EUR	an	Rücklage nach § 5 Abs. 7 EStG	102.666 EUR

¹ BFH-Urteil vom 23.10.2024 – XI R 24/21, DStR 2025 S. 381.

² BFH-Urteil vom 14.12.2011 – I R 72/10, BStBl. II 2017 S. 1226; BFH-Urteil vom 26.04.2012 – IV R 43/09, BStBl. II 2017 S. 1228; BFH-Urteil vom 12.12.2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017 S. 1265.

X. Steuerliche Optimierungen aus Sicht des Veräußerers

1. Allgemein

Da der Verkauf des Unternehmens und der hierbei erzielte Kaufpreis aus Sicht des Verkäufers häufig der Alterssicherung und -versorgung dient, liegt es in dessen Interesse, dass ein erzielter Veräußerungsgewinn möglichst niedrig besteuert wird. In der Praxis bieten sich hier einige Gestaltungsüberlegungen zur Optimierung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns an. Regelmäßig ist in diesem Zusammenhang aber zu beachten, dass die begünstigte Besteuerung an bestimmte Voraussetzungen geknüpft ist. Die steuerliche Optimierung eines potentiellen Verkaufs sollte daher **frühzeitig geplant** werden, damit noch ausreichend Zeit verbleibt die entsprechenden Maßnahmen vor der geplanten Veräußerung umzusetzen.

Häufig stellen sich in diesem Zusammenhang Fragen hinsichtlich der Rechtsform des zu übertragenen Unternehmens oder aber der vorzeitigen Auslagerung von bestimmten Wirtschaftsgütern, die zur weiteren Altersabsicherung des Verkäufers zurückbehalten werden sollen.



Hinweis

Vor dem Hintergrund der Vielfalt der in der Beratungspraxis aufzufindender Sachverhalte sind die nachfolgenden Gestaltungsvorschläge stets vom steuerlichen Berater zu überprüfen und können daher nur als Denkanstoß gewertet werden. Es ist stets eine Einzelfallprüfung vorzunehmen. Die nachfolgende Darstellung ist daher keinesfalls abschließend zu verstehen.

2. Steuerliche Optimierungen beim Asset-Deal

a) Einbezug von Familienangehörigen

Gerade bei **Eheleuten** kann es sich im Vorfeld einer Transaktion anbieten, dass wenn nur einer bisher das Unternehmen betreibt, der zu erwartende Veräußerungsgewinn aber die **5 Mio. EUR-Grenze** des § 34 Abs. 3 EStG zu überschreiten droht, das Unternehmen auf beide im Schenkungswege aufgeteilt wird, wenn beide Ehepartner § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen können. Der Vorgang ist nach § 6 Abs. 3 EStG ertragsteuerneutral. Auch ist die Prüfung der 5 Mio. EUR-Grenze **personenbezogen** vorzunehmen.¹



Hinweis

Auf die schenkungsteuerlichen Folgen einer unentgeltlichen Übertragung sei hingewiesen. Insbesondere auf etwaige Haltefristen.



Praktikerhinweis

Es dürfte klar sein, dass die Finanzverwaltung in derartigen Konstruktionen **Gestaltungsmissbrauch** erkennen könnte (§ 42 AO), wenn dies kurze Zeit (innerhalb von 12 Monaten) vor Veräußerung umgesetzt wird. Auch ist bei einer entsprechend frühzeitigen Gestaltung darauf zu achten, dass der Ehegatte tatsächlich Mitunternehmer wird und auf Basis des Gesellschaftsvertrags damit **Mitunternehmerrisiko und -initiative** innehat.

¹ Mellinghoff in: Kirchhof, EStG, § 34 EStG Rz. 47.

b) Verkauf von mehreren Unternehmen durch natürliche Person

Die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG („hälftiger Steuersatz“) kann im Leben des Steuerpflichtigen **nur einmal** für **einen** Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 EStG in Anspruch genommen werden. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige mehrere Veräußerungs- oder Aufgabegewinne **innerhalb eines VZ** erzielt.¹ Sie ist bei entsprechend hohen Veräußerungsgewinnen stets günstiger als die Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG, die mehrmals im Leben des Steuerpflichtigen angewendet werden kann.

Übt der Steuerpflichtige seine unternehmerische Tätigkeit einheitlich in **mehreren selbstständigen Sachgesamtheiten** i. S. v. § 16 EStG aus (Betrieben, Mitunternehmerschaften) und ist der Verkauf aller Sachgesamtheiten geplant, sollten Überlegungen dahingehend angestrengt werden, ob nicht zur Inanspruchnahme einer weitest gehenden Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG, die unterschiedlichen Sachgesamtheiten im Vorfeld des Verkaufs in einem Personenunternehmen gebündelt werden sollten, welches anschließend veräußert wird. Denn ansonsten kann der Steuerpflichtige nur für **einen** der Veräußerungsgewinne nach § 16 EStG die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen, § 34 Abs. 3 Satz 5 EStG.²

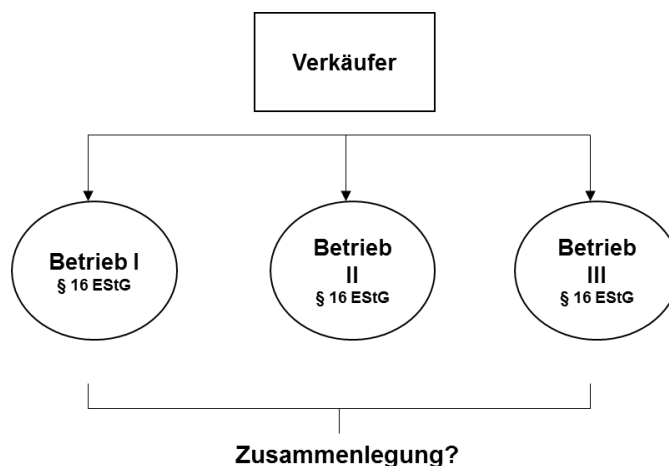


Abb. 34: Asset-Deal bei mehreren Sachgesamtheiten

Eine Zusammenlegung ist aber dann nicht erforderlich, wenn es sich zwar um mehrere selbstständige Sachgesamtheiten handelt, diese aber **ineinander eingegliedert sind**. In diesem Fall liegt nur **eine Veräußerung i. S. v. § 16 EStG** hinsichtlich der Ober-Sachgesamtheit vor, sodass die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG **insgesamt** zu gewähren ist, auch wenn stille Reserven auf nachgelagerte Unter-Sachgesamtheiten entfallen.³

¹ R 34.5 Abs. 2 Satz 1 EStR.

² die 5 Mio. EUR-Grenze des § 34 Abs. 3 Satz 1 EStG ist zu beachten.

³ R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR, R 34.5 Abs. 2 Sätze 3, 4 und 5 EStR.

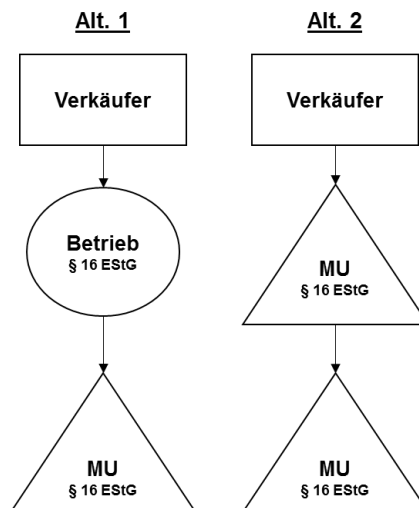


Abb. 35: Asset-Deal bei mehreren eingegliederten Sachgesamtheiten

Ausnahmsweise liegen aber **zwei voneinander getrennt zu beurteilende Veräußerungsgewinne** vor, wenn im Zuge der Veräußerung der Ober-Sachgesamtheit **gleichzeitig** auch die Unter-Sachgesamtheit verkauft wird.¹ Dies wird insbesondere bei der Veräußerung an mind. 2 Erwerber der Fall sein.

Kommt man zu dem Ergebnis, dass die Zusammenlegung vor dem Hintergrund der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG steuerlich zu einem günstigeren Ergebnis führt, kann die Zusammenführung der Sachgesamtheiten in der Weise erfolgen, dass diese auf eine Mitunternehmerschaft **nach § 24 UmwStG** steuerneutral entweder im Wege der Einbringung oder Verschmelzung übertragen werden. Anschließend liegt dann in Form der Mitunternehmerbeteiligung ein begünstigtes Veräußerungsobjekt vor.

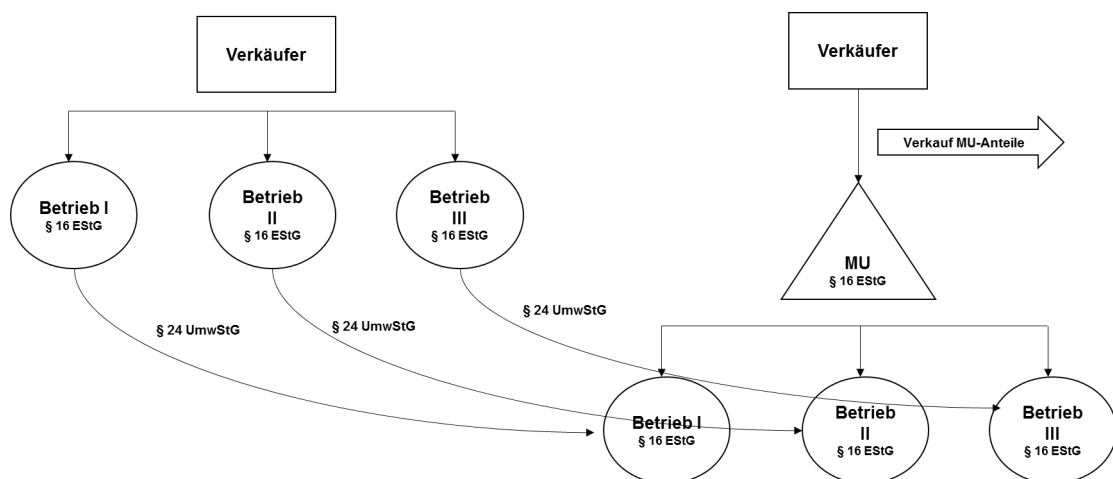


Abb. 36: Zusammenlegung mehrerer Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG

¹ BFH-Urteil vom 29.06.1976, I R 171/75, BStBl 1977 II S. 259.

M. E. liegt in diesem Fall **kein** steuerlicher **Gestaltungsmissbrauch** i. S. d. § 42 AO vor.¹ Auch greifen m. E. in diesem Fall nicht die Grundsätze der **Gesamtplanrechtsprechung**,² da im Endeffekt alle stillen Reserven aufgedeckt werden und gerade nicht stille Reserven der Besteuerung entzogen werden. Die Rechtslage ist aber bisher ungeklärt.³

c) Ausgliederungen im Vorfeld des Verkaufs

Vor dem Hintergrund eines anstehenden Unternehmensverkaufs stellt sich oftmals aus Sicht des Verkäufers die Frage, ob nicht einzelne Wirtschaftsgüter (z. B. Grundstücke) oder Teilbereiche des Unternehmensvermögens vor dem anstehenden Verkauf aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden sollen. Die Gründe hierfür können vielfältiger Art sein (z. B. Alterssicherung, Generierung eines zusätzlichen Unternehmenswerts durch Wegfall unrentabler Geschäftsfelder, Aussonderung von nicht für den Betrieb notwendigen Wirtschaftsgütern). Aber auch aus Sicht des Käufers kann es im Einzelfall gewünscht werden, dass bestimmte Unternehmensbereiche vor Ankauf ausgesondert werden sollen, da der Käufer an diesen nicht interessiert ist.

Aus Sicht des steuerlichen Beraters des Verkäufers stellt sich in diesen Fällen die Frage, ob

- die Separierung der Wirtschaftsgüter ggf. ertragsteuerneutral erfolgen kann und
- der Verkäufer, trotz vorheriger Separierung, die volle Steuerbegünstigung nach §§ 16 und 34 EStG in Anspruch nehmen kann.

Besondere **Vorsicht** ist dann geboten, wenn **zeitgleich** oder in einem **engen zeitlichen** und wirtschaftlichen **Zusammenhang** mit der Betriebs- bzw. Anteilsübertragung eine Ausgliederung **wesentlicher Betriebsgrundlagen** aus dem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert, mithin also steuerneutral, erfolgt und anschließend der Verkauf des Betriebs bzw. Anteils erfolgt.

Abwandlung zu Beispiel 1, Seite 21:

K veräußert zum 31.12.01 sein Einzelunternehmen. Zuvor, am 30.12.01, überträgt der K die Gewerbeimmobilie gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer eigens hierfür neu gegründeten GmbH & Co. KG (= Mitunternehmerschaft).

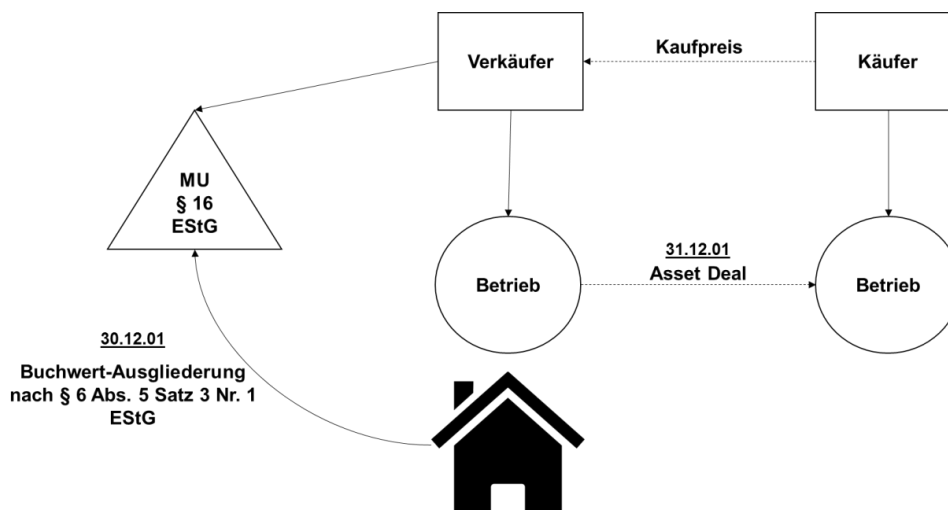


Abb. 37: Buchwertausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG

¹ so auch Wendt, FR 2001 S. 162.

² zur Gesamtplanrechtsprechung, siehe nachfolgend.

³ Sieker in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34 EStG Rz. A 163; Schulze zur Wische, FR 2002 S. 667, 669 f.

Nach **ständiger Rechtsprechung des BFH**¹ können die Begünstigungen nach §§ 16 und 34 EStG nicht in Anspruch genommen werden, wenn nicht alle stillen Reserven des Betriebsvermögens aufgedeckt werden, sondern dem Betriebsvermögen durch vorherige oder zeitgleiche Ausgliederungen **zum Buchwert** nach § 6 Abs. 5 EStG entzogen werden (**Gesamtplanrechtsprechung**).

Die Gesamtplanrechtsprechung dient der **Verwirklichung des Zwecks der Tarifvergünstigung** nach §§ 16 und 34 EStG, nämlich die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven ESt-Tarif zu unterwerfen. Sie setzt voraus, dass **alle stillen Reserven und wesentlichen Betriebsgrundlagen** in einem **einheitlichen Vorgang** aufgelöst werden. Die kurz vor Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs stattfindende Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen **ohne Aufdeckung der in ihnen gebundenen stillen Reserven** steht der Tarifbegünstigung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns dann entgegen, wenn beide Vorgänge auf einem **vorgefassten Plan** beruhen.²

Wie lange im Vorfeld des Verkaufs getätigte buchwertneutrale Ausgliederungen wesentlicher Betriebsgrundlagen schädlich sein können, ist jeweils eine Einzelfallentscheidung und hängt von den jeweiligen Umständen ab. Jedenfalls wenn der **Zeitraum zwischen Buchwertausgliederung und Verkauf mindestens zwei Jahre** beträgt, kann die Möglichkeit bestehen die Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG in Anspruch zu nehmen.³

Lösung zur Abwandlung zu Beispiel 1 Seite 21:

Die Gewerbeimmobilie des K stellt eine (**quantitativ**) **wesentliche Betriebsgrundlage** dar. Da die buchwertneutrale Ausgliederung am 30.12.01 und der Verkauf zum 31.12.01 stattfindet, deckt der K zum 31.12.01 nicht alle stillen Reserven innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren auf (Gesamtplanrechtsprechung). Die **Vergünstigungen** nach §§ 16 und 34 EStG sind **nicht** zu gewähren, da keine begünstigte Veräußerung vorliegt. Es liegt nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG **laufender gewerbesteuerpflichtiger Gewinn** vor.

Werden im Vorfeld der Transaktion lediglich **unwesentliche** Betriebsgrundlagen – mithin keine qualitativ oder quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen – zum Buchwert ausgegliedert, ist dies für die Anwendung der §§ 16 und 34 EStG **unschädlich**.⁴

Die **Gesamtplanrechtsprechung** gilt auch für Fälle, in denen ein Mitunternehmeranteil veräußert wird und im Vorfeld der Veräußerung eine wesentliche Betriebsgrundlage des **Sonderbetriebsvermögens** zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers oder auf andere Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert übertragen wird.

¹ siehe nur BFH-Urteile vom 09.12.2014, IV R 29/14, DStR 2015 S. 211; vom 16.12.2015, IV R 8/12, BStBl 2017 II S. 766; vom 05.02.2014, X R 22/12, BStBl 2014 II S. 388.

² BFH-Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14, DStR 2015 S. 211; FG Niedersachsen, Urteil vom 20.04.2022, 9 K 243/19, EFG 2022 S. 1833

³ BFH-Urteile vom 30.08.2012, IV R 44, BFH/NV 2013 S. 376 (17 Monate); vom 22.11.2013, III B 35/12, BFH/NV 2014 S. 531 (2 Jahre).

⁴ H 16 Abs. 1 „Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter“ EStH.

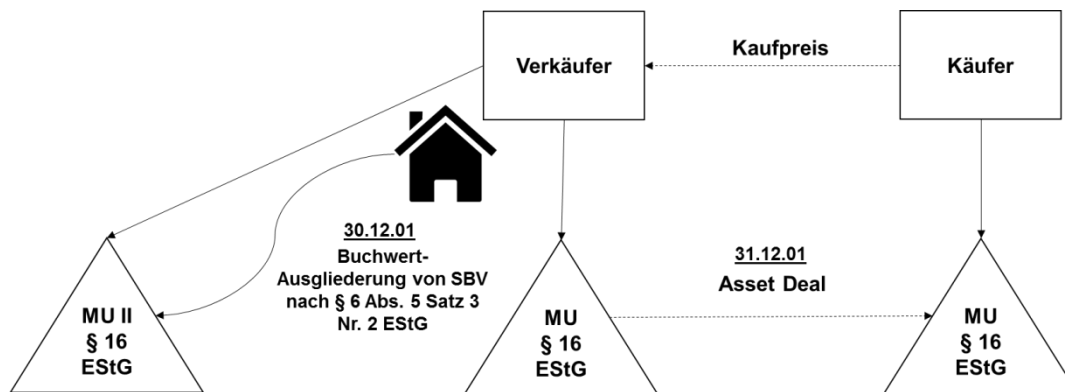


Abb. 38: Buchwertausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG bei SBV



Praktikerhinweis

Unabhängig von der Frage der Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG ist zu beachten, dass die geplante Buchwertübertragung nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG** nicht doch unerwartet Steuern kostet. Dies ist insbesondere bei der Übertragung von fremdfinanzierten Wirtschaftsgütern der Fall. Ein **Schuldnerwechsel** in Bezug auf ein Darlehen, das im Finanzierungszusammenhang mit dem auszugliedernden Wirtschaftsgut steht, darf in Anbetracht der Anwendung der **strengen Trennungstheorie**¹ nicht erfolgen. Besser ist es, die Finanzierungsverbindlichkeit dem negativen Sonderbetriebsvermögen bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuzuordnen. Die Fremdfinanzierungsentgelte sind in vollem Umfang Sonderbetriebsausgaben des Schuldners, selbst dann, wenn er vermögensmäßig nicht allein an Mitunternehmerschaft beteiligt sein sollte.²

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Für die Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG ist hingegen die **Entnahme** der wesentlichen Wirtschaftsgüter des **Sonderbetriebsvermögens** zum Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG in das **Privatvermögen** nötig.³

Eine Betriebsveräußerung ist auch dann nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt, wenn im Vorfeld des Verkaufs einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zum **Verkehrswert** veräußert werden. Zu beachten ist, aber dass wenn auch eine Begünstigung des Veräußerungsgewinns für das einzelne wesentliche Wirtschaftsgut angestrebt wird, dieses in einem **engen sachlichen und zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung des Rest-Betriebsvermögens** erfolgen sollte.⁴ In diesem Fall liegt dann eine nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigte **Betriebsaufgabe** vor. Diese kann sich auch über **zwei VZ** erstrecken.⁵

¹ BFH-Beschluss vom 30.10.2018, GrS 1/16, BFH/NV 2019 S. 77. Nach Erledigung der Hauptsache in dem Verfahren X R 28/12 und Aufhebung des Vorlagebeschlusses vom 27.10.2015 (BStBl 2016 II S. 81) über die Frage, wie im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln sei, ist der Rechtsgrund für eine Entscheidung des Großen Senats des BFH entfallen.

² vgl. BFH-Beschluss vom 27.04.2017, IV B 53/16, BFH/NV 2017 S. 1032.

³ BFH-Urteile vom 10.03.1998, VIII R 76/96, BStBl 1999 II S. 269; vom 24.08.1989, IV R 67/86, BStBl 1990 II S. 132.

⁴ BFH-Urteil vom 24.08.1989, IV R 67/86, BStBl 1990 II S. 132.

⁵ BFH-Urteil vom 20.01.2005, IV R 14/03, BStBl 2005 II S. 395; zu der Frage der Begünstigung nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG in diesem Zusammenhang, siehe BMF-Schreiben vom 20.12.2005, BStBl 2006 I S. 7.



Hinweis

Steht die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage in keinem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Rest-Betriebsvermögens, kommt eine Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG nicht in Betracht. Es liegt **laufender Gewinn** vor, der der **GewSt** unterliegt.¹ Es empfiehlt sich daher regelmäßig die Absicht der Aufgabe der gesamten betrieblichen Tätigkeit durch ein entsprechendes Konzept ausreichend im Vorfeld zu dokumentieren. Ggf. liegen auch Gründe in der Person des Käufers des Rest-Betriebsvermögens vor, dass dieser das entsprechende Wirtschaftsgut nicht erwerben wollte. Dies sollte vorsorglich im **Kaufvertrag** zur Beweissicherung mit aufgenommen werden.

In der Praxis kann sich aber auch die Situation ergeben, dass sich das **zu separierende Wirtschaftsgut** nicht im Sonderbetriebsvermögen, sondern im **Gesamthandsvermögen** der Mitunternehmerschaft befindet. In diesem Fall sind auch die **oben dargestellten Grundsätze** zu beachten, sodass eine vorherige **Auslagerung auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zum Buchwert** nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG** schädlich wäre.



Hinweis

Gleiches sollte ebenfalls für **Veräußerungen im § 6b EStG-Modell** gelten. Anlagegüter, welche nach § 6b Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, Abs. 10 Satz 1 EStG begünstigt sind, werden an die Schwesterpersonengesellschaft **veräußert** und die in diesem Zuge aufgedeckten stillen Reserven in gesellschafterbezogener Betrachtungsweise nach Maßgabe des § 6b EStG auf die Schwesterpersonengesellschaft übertragen. Die **Finanzverwaltung akzeptiert** entsprechende Steuergestaltungen.²

Auch der **BFH**³ hat diese Gestaltung ebenfalls **bestätigt**. Der BFH stellt darauf ab, dass Grundlage des vereinbarten Kaufpreises für die Anteile ein **Wertgutachten** gewesen und die Veräußerung somit zum **Verkehrswert** erfolgte. Denn nach § 6b Abs. 2 EStG ist nur die Aufdeckung stiller Reserven im Wege der Veräußerung, nicht hingegen auf Grund eines anderen Realisationstatbestandes begünstigt. Vollzöge sich die Übertragung teilentgeltlich – unterhalb des Verkehrswertes –, so wäre partiell auch eine Realisation auf Grund einer Entnahme gegeben, die nicht durch die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG neutralisiert werden könnte. **Es ist daher zu empfehlen, vor der Veräußerung ein Wertgutachten einzuholen.**

Auch ist im übrigen darauf zu achten, dass der **Verkaufsvertrag fremdüblich ausgestaltet** ist und wie vereinbart umgesetzt wird. Ist dies nicht der Fall und wird das **Veräußerungsgeschäft** damit steuerlich **nicht akzeptiert**, liegt eine **Entnahme** vor, die nach **§ 6b EStG** nicht begünstigt ist.⁴

¹ BFH-Urteil vom 19.01.1983, I R 84/79, BStBl 1983 II S. 412.

² vgl. BMF-Schreiben vom 08.11.2011, BStBl 2011 I S. 1279 Rz. 20; OFD Karlsruhe vom 20.06.2006, S 2241/27 – St 111, Abschnitt 4.3; nicht akzeptiert hingegen wird durch die Finanzverwaltung eine Übertragung durch Minderung der Gesellschaftsrechte da in diesem Fall keine Veräußerung vorliegt, siehe hierzu OFD Frankfurt a.M., Vfg. V. 10.04.2019 – S 2241 A-117-St 213, DStR 2019 S. 1357.

³ BFH-Urteil vom 09.11.2017, IV R 19/14, BStBl 2018 II S. 575.

⁴ BFH-Urteil vom 01.09.2022, IV R 25/19, DStR 2022 S. 2434.

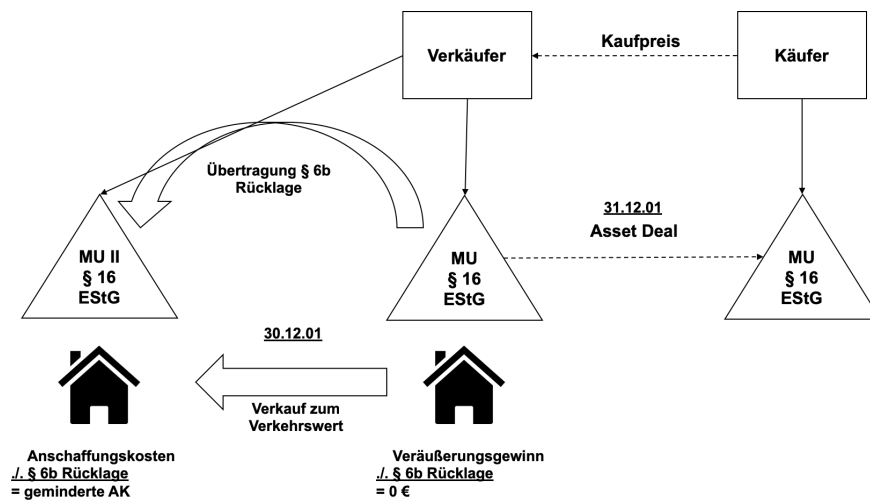


Abb. 39: Übertragung nach § 6b EStG bei Schwesterpersonengesellschaften

M.E. ist durch eine entsprechende Gestaltung jedoch **keine** Buchwertausgliederung vom Vorfeld der Transaktion mit **Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG** möglich, da nicht alle stillen Reserven endgültig aufgedeckt werden und dies für die Begünstigung erforderlich ist. In diesem Fall liegt auch ein schädlicher Gesamtplan vor. Es macht m.E. keinen Unterschied nach welcher Vorschrift eine Buchwertfortführung letztlich erfolgt.



Praktikerhinweis

Letztlich liegt zu der Frage aber noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor. Eine Gestaltung kann daher nur rechtssicher unter Beantragung einer **verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO** erfolgen.

Regelmäßig **unproblematisch** für die Anwendung der Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG ist es aber, wenn im Vorfeld des Verkaufs eigenständige Sachgesamtheiten wie

- a) ein Teilbetrieb¹,
- b) ein Mitunternehmeranteil² oder
- c) eine **100 %ige Beteiligung** an einer Kapitalgesellschaft³

gem. §§ 6 Abs. 3 oder Abs. 5 EStG oder §§ 20 und 24 UmwStG aus dem zu übertragenden Betriebsvermögen separiert werden.



Hinweis

Obwohl nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt, umfasst § 24 UmwStG auch die Einbringung einer im Betriebsvermögen gehaltenen **100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**, da diese nach dem ausdrücklichen Wortlaut in der Gesetzesbegründung als **Teilbetrieb** gilt.⁴

© StB Timo Unterberg, LL.M.

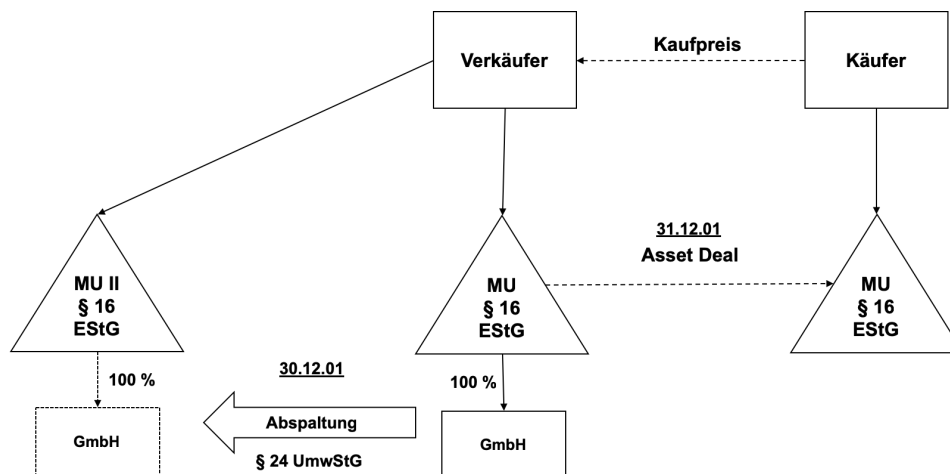


Abb. 40: Abspaltung von Betriebsvermögen nach § 24 UmwStG

Beispiel:

*X ist alleiniger Gesellschafter der X-GmbH, welcher er über eine X-KG für betriebliche Zwecke ein betriebliches Grundstück überlässt (**Betriebsaufspaltung**).*

Die Anteile an der X-GmbH sind dem Sonderbetriebsvermögen des X bei der X-KG zuzuordnen.

*X beabsichtigt das **Grundstück zu veräußern**, welches sich im Vermögen der X-KG befindet.*

*Da X bereits das **55. Lebensjahr vollendet** hat, möchte er die **Steuerbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG** in Anspruch nehmen.*

Lösung:

*Der **bloße Verkauf des Grundstücks** wäre **kein Anwendungsfall von § 16 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG**, da X **nicht sämtliche stillen Reserven in allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (hier: Anteile an der X-GmbH)** aufdeckt, sollte dieser diese nicht gleichzeitig gewinnrealisieren in sein Privatvermögen entnehmen (Betriebsaufgabe).*

¹ BFH-Urteil vom 16.10.2008, IV R 74/06, BFH/NV 2009 S. 725.

² BFH-Urteil vom 25.02.2010, IV R 49/08, BStBl 2010 II S. 726.

³ BFH-Urteil vom 28.05.2015, IV R 26/12, BFH/NV 2015 S. 1308.

⁴ BT-Drucksache. 16/2710 S. 50; BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 24.02; Patt in: D/P/M, UmwStG, § 24 Rn. 94; Schmitt in: S/H/S, UmwStG, § 24 UmwStG Rn. 5, 24, 71 ff.; Ohde in: Haase/Hruschka, UmwStG, § 24 UmwStG, Rn. 22.

Daher gründet der X eine weitere i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte GmbH & Co. KG und überträgt die **Anteile an der X-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten steuerneutral zu Buchwerten nach § 24 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 UmwStG** auf die neue GmbH & Co. KG.

Im Anschluss wird das Grundstück durch die X-KG veräußert. Da die X-KG **sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert**, liegt eine nach §§ 16 Abs. 4, § 34 Abs. 1 und 3 EStG **begünstigte Betriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG** vor.

Dass der X **vorab** die funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form der Anteile an der X-GmbH **steuerneutral** ausgelagert hat, ist **unschädlich**, da es sich bei der **100%igen Beteiligung an der X-GmbH um einen eigenständigen Teilbetrieb i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG** handelt (BFH-Urteil vom 28.05.2015, IV R 26/12, BFH/NV 2015 S. 1308). Es liegt **kein Fall eines schädlichen Gesamtplans** vor.

d) Kirchenaustritt

Ein in der Praxis häufig vernachlässigter Punkt ist dem Steuerpflichtigen den Austritt aus der **Kirche** für den Fall der Veräußerung anzuraten, da sich dadurch hohe KiSt-Zahlungen ergeben können.¹ Die KiSt-Pflicht endet beim Austritt mit Beginn bzw. Ablauf des Monats, in dem der Steuerpflichtige den Austritt erklärt.² Es sind jedoch die Regelungen des jeweiligen Bundeslandes zu beachten.

Daneben besteht aber auch die Möglichkeit, dass ein Antrag auf KiSt-Kappung bzw. Teilerlass gestellt wird. Dies gilt es aber vorab mit den Erzbistümern und Landeskirchen abzuklären, um sich der steuerlichen Folgen sicher zu sein.

¹ zur Frage der Hinweispflicht des Steuerberaters, siehe BGH-Urteil vom 18.05.2006, IX ZR 53/05, DStR 2006 S. 2278.

² Fleischmann, NWB 2003 S. 1477 f.

e) Rücklage nach § 6b EStG

Der Veräußerungsgewinn aus einem Betrieb oder Teilbetrieb kann dadurch gemindert werden, dass dieser partiell durch die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG gemindert wird.¹ Letztlich hat dies aber nur eine **Verschiebung der Besteuerung** der stillen Reserven zur Folge und stellt gerade keinen Verzicht dar, da die nicht versteuerten stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden.²

Zu beachten ist, dass eine Rücklage nach § 6b EStG nur bei **bestimmten Wirtschaftsgütern** gebildet werden kann (GruBo, Gebäude und Anteile an Kapitalgesellschaften bei Veräußerung durch natürliche Personen) und nicht der gesamte Veräußerungsgewinn somit gestundet werden kann.



Praktikerhinweis

- Oft wird übersehen, dass die **Steuerermäßigung des § 34 EStG insgesamt nicht gewährt wird**, wenn der Steuerpflichtige auf den Veräußerungsgewinn ganz oder teilweise § 6b oder § 6c EStG anwendet, § 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6 EStG! Dies gilt auch dann, wenn der Veräußerungsgewinn ganz oder teilweise zunächst in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt wird und diese später mangels Reinvestition gewinnerhöhend aufgelöst werden muss.³
- Einzige Ausnahme ist, wenn für den Gewinn aus der **Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung eine Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG gebildet wird**,⁴ da insoweit auch keine Begünstigung nach § 34 EStG in Frage kommt.

f) Umwandlung von Betriebsvermögen in Kapitalgesellschaftsanteile

Gerade bei Kapitalgesellschaften als Veräußerer bietet sich an Betriebsvermögen in Form von **Kapitalgesellschaftsanteilen** zu veräußern, da der Gewinn aus der Veräußerung zu **95 % steuerfrei** ist (§ 8b Abs. 2 und 3 KStG), währenddessen der Gewinn ansonsten voll der KSt und GewSt unterliegt. Auch bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch eine natürliche Person, kann diese vom **Teileinkünfteverfahren** (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) profitieren, welche letztlich zu einer 40 %igen Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns führt.

Diese Art der Besteuerung ist insbesondere dann von Vorteil, wenn die **Vergünstigungen nach § 34 Abs. 3 EStG** mangels Erreichen der entsprechenden Altersgrenze oder aber aufgrund des bereits erfolgten Verbrauchs **nicht mehr möglich** ist.



Hinweise

- Sollte hingegen auch die Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Frage kommen, wird diese regelmäßig günstiger sein, als die Veräußerung im Teileinkünfteverfahren. Weiterer Vorteil ist, dass die Veräußerung im Asset Deal auch aus Erwerber-Sicht attraktiv ist, da so der Kaufpreis in abschreibbares AfA-Volumen transferiert werden kann und der Veräußerer mithin einen höheren Kaufpreis durchsetzen kann.

¹ R 6b.2 Abs. 10 Satz 6 EStR.

² Loschelder in: Schmidt, EStG, § 6b EStG Rz. 1.

³ BFH-Urteil vom 04.02.1982, IV R 150/78, BStBl 1982 II S. 348.

⁴ Urteil des FG Münster, 23.09.2015, 10 K 4079/14, EFG 2016 S. 20 rkr.

- Weiterhin sind auch evtl. bestehende Verlustvorträge beim Asset Deal zu berücksichtigen, die i. R. d. Mindestbesteuerung mit Gewinnen verrechnet werden können.

Es gilt also ganz genau im Vorfeld des Verkaufs zu überlegen, ob die Umwandlung oder Ausgliederung des Betriebs oder Teilbetriebs auf eine Kapitalgesellschaft steuerlich sinnvoll ist.

Im **Folgenden** wird die Möglichkeit der Umwandlung von Betriebsvermögen (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung und deren steuerliche Folgen beschrieben.

Für die steuerliche Behandlung der **Einbringung** von Unternehmensteilen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) in eine Kapitalgesellschaft sind neben § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG insbesondere die Regelungen in §§ 20, 22 und 23 UmwStG maßgeblich.

Als wesentliche Einbringungsvorgänge nach § 20 Abs. 1 UmwStG (**Sacheinlage**) kommen gem. § 1 Abs. 3 UmwStG in Betracht:

- Die **Ausgliederung von Unternehmensteilen** eines Einzelkaufmanns, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft **nach § 123 Abs. 3 UmwG** auf eine bereits bestehende oder neu gegründete Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG)

sowie

- die Einbringung von Betriebsvermögen **durch Einzelrechtsnachfolge** in eine Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG).

Eine **Einbringung** von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft **im Wege der Einzelrechtsnachfolge** liegt vor in Fällen der

- **Sacheinlage** bei **Gründung** einer Kapitalgesellschaft nach § 5 Abs. 4 GmbHG bzw. § 27 AktG
- **Sachkapitalerhöhung** aus Gesellschaftermitteln bei einer bereits **bestehenden** Kapitalgesellschaft (§ 56 GmbHG, §§ 183, 194 und 205 AktG).¹

Für den **Formwechsel** einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 190 Abs. 1 UmwG (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG) wäre § 20 UmwStG grundsätzlich nicht anwendbar. Gem. § 25 Satz 1 UmwStG sind jedoch die Regelungen nach §§ 20 bis 23 UmwStG entsprechend anzuwenden.

Einbringende können grundsätzlich **natürliche Personen** sowie alle in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen und somit **insbesondere Kapitalgesellschaften** sein.² Auch eine **Personengesellschaft** kann **Einbringende** sein, soweit die Personengesellschaft nach der Einbringung fortbesteht und die Anteile am übernehmenden Rechtsträger ihr selbst gewährt werden.³ Wird die Personengesellschaft, deren Betriebsvermögen übertragen wird, infolge der Einbringung jedoch aufgelöst und stehen die Anteile am übernehmenden Rechtsträger zivilrechtlich daher den Mitunternehmern zu, sind die Mitunternehmer als Einbringende anzusehen.⁴ **Übernehmende Gesellschaft** kann eine **Kapitalgesellschaft** (z. B. GmbH oder AG) aber auch eine Genossenschaft sein.

¹ siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 01.44.

² zur Person des Einbringenden, siehe auch Patt in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG, Rz. 169.

³ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 20.03.

⁴ BFH-Urteil vom 16.02.1996, BStBl. 1996 II S. 342.

Voraussetzungen Sacheinlage § 20 Abs. 1 UmwStG

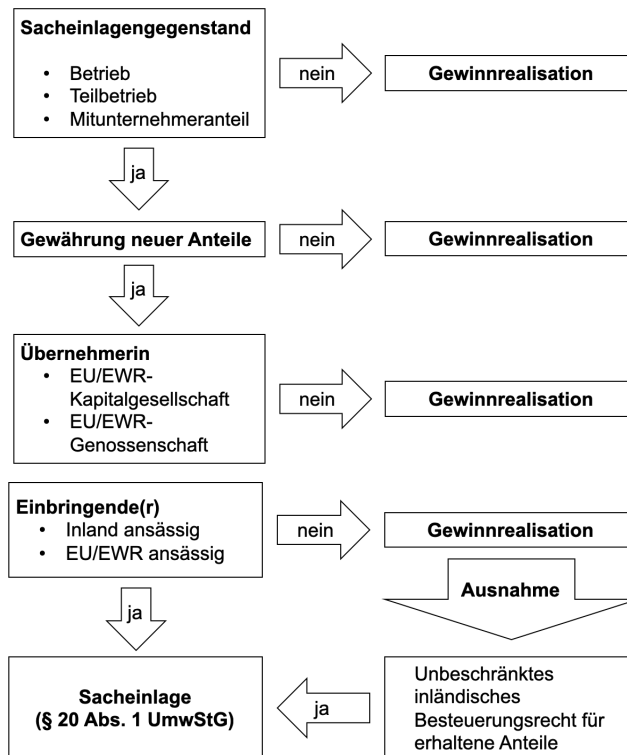


Abb. 41: Voraussetzungen der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG

Nach § 20 Abs. 1 UmwStG sind folgende **abschließend aufgezählte** Einbringungsobjekte (Sachgesamtheiten) begünstigt:

- **Betrieb,**
- **Teilbetrieb,**
- **Mitunternehmeranteil.**

§ 20 Abs. 1 UmwStG enthält keine Definition der Einbringungsobjekte. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 UmwStG ist auf die gleich lautenden Begriffe des § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG unter Beachtung des Sinn und Zwecks der Steuerbegünstigung nach §§ 20 UmwStG zurückzugreifen.¹ Im Gegensatz zu § 16 EStG müssen aber für Zwecke des § 20 UmwStG nur alle **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** auf die übernehmende Kapitalgesellschaft **übertragen** werden.² Die Übertragung von **quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen** ist hingegen **nicht** notwendig.

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 20.06; BMF-Schreiben vom 16.08.2000, BStBl 2000 I S. 1253.

² ständige Rechtsprechung: zuletzt BFH-Urteil vom 29.11.2017, DStR 2018 S. 1014.

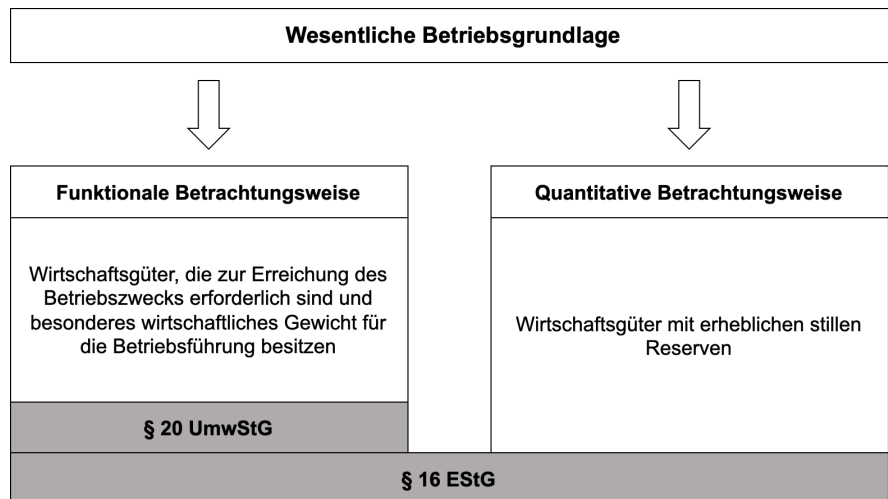


Abb. 42: Wesentliche Betriebsgrundlagen § 16 EStG/§ 20 UmwStG

Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG hat die **aufnehmende Kapitalgesellschaft** das eingebrachte Betriebsvermögen **grundsätzlich** mit dem **gemeinen Wert** in ihrer Steuerbilanz anzusetzen. Eine **Ausnahme** besteht lediglich bei miteingebrachten **Pensionsrückstellungen**, die abweichend von diesem Grundsatz zwingend mit dem **Teilwert nach § 6a EStG** anzusetzen sind, § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.

Abweichend vom Ansatz zum gemeinen Wert gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG **kann** die übernehmende Kapitalgesellschaft **auf Antrag** gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen **einheitlich** mit seinem **Buchwert oder** einem höheren **(Zwischen-)Wert**¹ ansetzen. Der Antrag ist **unwiderruflich** und kann alleine **nur** durch die **übernehmende Kapitalgesellschaft** ausgeübt werden.² Er ist spätestens bis zur **erstmaligen** Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz³ bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen FA zu stellen und bedarf **keiner besonderen Form** (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

© StB Timo Unterberg, LL.M.

¹ ist der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens gleich oder höher als der gemeine Wert der betrieblichen Sachgesamtheit, ist der gemeine Wert nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG von der übernehmenden Kapitalgesellschaft anzusetzen (BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz 20.18 i. V. m. Tz. 1.57 und Tz. 03.12).

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 20.21 ff.

³ §§ 20 und 21 UmwStG kennen im Gegensatz zu §§ 3 und 11 UmwStG keine eigenständige steuerliche Schlussbilanz. Mit der „steuerlichen Schlussbilanz“ ist vielmehr die nächste auf den Einbringungszeitpunkt folgende (reguläre) steuerliche Jahresschlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft gemeint, in der der Einbringungsgegenstand erstmals anzusetzen ist (BFH-Urteil vom 15.06.2016, BStBl. 2017 II S. 75); siehe hierzu auch ausführlich Bayerisches Landesamt für Steuern vom 11.11.2014, S 1978d.2.1-17/10 St32.

Das Wahlrecht auf abweichenden Wertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist an folgende **kumulativ** zu erfüllende **Voraussetzungen** geknüpft:

- Nr. 1: Es ist sichergestellt, dass das übernommene Betriebsvermögen auch später bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegt.
- Nr. 2: Die Passivposten (ohne Eigenkapital) übersteigen nicht die Aktivposten des eingebrachten Betriebsvermögens (kein negatives Betriebsvermögen).
- Nr. 3: Das Recht Deutschlands hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.
- Nr. 4: Der gemeine Wert sonstiger Gegenleistungen, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht, bestimmte Werte nicht übersteigt.

Ein **verbleibender Verlustabzug** i. S. d. § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG geht nicht auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über, sondern verbleibt beim Einbringenden.¹ Gem. § 23 Abs. 5 UmwStG gilt dies ebenfalls für einen **vortragsfähigen Gewerbeverlustr** (Fehlbetrag nach § 10a GewStG).

Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Vermögen ansetzt, gilt gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG grundsätzlich gleichzeitig als **AK der neuen erhaltenen Gesellschaftsanteile** des Einbringenden. Hierbei handelt es sich um kein Wahlrecht, welches im Ermessen des Einbringenden oder der übernehmenden Kapitalgesellschaft steht.

Die Einbringung nach § 20 Abs. 1 UmwStG ist grundsätzlich zu dem **Zeitpunkt** wirksam, in dem das **wirtschaftliche Eigentum** am eingebrachten Betriebsvermögen auf die Kapitalgesellschaft **übergeht**. Dies ist regelmäßig der im Einbringungsvertrag vereinbarte Zeitpunkt zum Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten.²

Gem. § 20 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. Abs. 6 UmwStG **kann** jedoch **auf Antrag** ein **abweichender** bis zu acht Monate zurückbezogener **steuerlicher Einbringungsstichtag** bestimmt werden. Erfolgt die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge darf der steuerliche Einbringungsstichtag höchstens **acht Monate vor der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister** liegen. Erfolgt die Übertragung im **Wege der Einzelrechtsnachfolge** darf der steuerliche Übertragungsstichtag höchstens **acht Monate vor dem Zeitpunkt** liegen, an dem das wirtschaftliche Eigentum an dem eingebrachten Betriebsvermögen auf die Kapitalgesellschaft übergeht.

Nach erfolgter Einbringung des Betriebsvermögens könnte der Einbringende daher die (erhaltenen) Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußern und somit für die Realisation der stillen Reserven die Begünstigung nach § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG in Anspruch nehmen. Daher sind zur Vermeidung von **Missbräuchen** die Regelungen zu § 22 UmwStG (**Sperrfristbehaftete Anteile**) zu beachten.

Nach den Regelungen zu § 22 Abs. 1 UmwStG (Einbringungsgewinn I) sind die erhaltenen Anteile für **sieben Jahre nach Einbringung** steuerverhaftet, wobei sich das Nachversteuerungspotential ratierlich pro Jahr um 1/7 vermindert. **Ein steuerlicher Vorteil lässt sich damit bereits dann erreichen, wenn die Veräußerung der erhaltenen Anteile nach Ablauf von einem Jahr nach Einbringung erfolgt!**

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 23.02.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 20.13.

Beispiel 30:

Der C überlegt seinen Gewerbebetrieb altersbedingt zu verkaufen. Es ist bereits Mitte des Jahres 2025. Da der C die Vergünstigungen des § 34 Abs. 3 EStG in den nächsten Jahren nicht in Anspruch nehmen kann¹, rät ihm sein Steuerberater seinen Gewerbebetrieb in eine GmbH durch Einbringung (§ 20 Abs. 1 UmwStG) steuerneutral umzuwandeln.

Zum **30.08.2025** überträgt der C daher mit separatem Einbringungsvertrag vom gleichen Tag seinen Gewerbebetrieb auf die neu gegründete C-GmbH. Der Steuerberater des C beantragt im Namen und Auftrag der C-GmbH gem. § 20 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Fortführung der Buchwerte und den Rückbezug des **Einbringungsstichtags auf den 31.12.2024** (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG → 8 Monate vor dem 30.08.2025).

Zum 31.12.2024 ergeben sich folgende Werte:

Gemeiner Wert BV:	2.500.000 EUR
Buchwert BV:	500.000 EUR

Zum 01.01.2026 veräußert der C sämtliche Anteile an der C-GmbH an den D für insgesamt 3.000.000 EUR.

Lösung zu Beispiel 30:

Die Anteile des C an der C-GmbH sind gem. § 22 Abs. 1 UmwStG für 7 Jahre sperrfristbehaftet. Die Veräußerung der Anteile zum 01.01.2026 führt daher zu einem Sperrfristverstoß und rückwirkender Besteuerung eines Einbringungsgewinns I zum 31.12.2024.

Einbringungsgewinn I (Gewinn i.S.v. § 16 EStG):

GW des eingebrachten Betriebsvermögens z. Einbringungszeitpunkt:	2.500.000 EUR
- BW des eingebrachten Betriebsvermögens:	500.000 EUR
= Zwischensumme	2.000.000 EUR
- Minderung um 1/7	285.714 EUR
= Einbringungsgewinn I	<u>1.714.286 EUR</u>

Für die Frage der rückwirkenden Besteuerung ist allein der **gemeine Wert** zum Einbringungsstichtag maßgeblich. Später entstehende Wertsteigerungen sind allein i. R. d. Besteuerung der Anteile der Kapitalgesellschaft zu erfassen. Die **500.000 EUR Wertsteigerung** bis zum Veräußerungszeitpunkt unterliegen damit dem Teileinkünfteverfahren!

Für die **Berechnung** der bereits abgelaufenen Zeitjahre ist der regelmäßig **zurückbezogene Einbringungsstichtag** (hier: 31.12.2024) und nicht der Tag des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs (hier: 30.08.2025) **maßgeblich**. **Daher ist zum Verkaufszeitpunkt bereits ein volles Zeitjahr (01.01.2025 - 31.12.2025) abgelaufen, auch wenn die Übertragung erst im August 2025 erfolgte!**

¹ Alternativ hat der C die Vergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG bereits schon einmal in Anspruch genommen.

Ein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG sowie die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG ist dem C zwar nicht zu gewähren (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG), diese wäre letztlich aber auch nicht zum Tragen gekommen. **GewSt** entsteht **keine**, da die ursprüngliche Veräußerung ebenfalls gewerbesteuerfrei gewesen wäre.

Gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG gilt der Einbringungsgewinn I als **nachträgliche AK** der bei der Einbringung erhaltenen Anteile. Ein Nachweis über die gezahlte Steuer auf den Einbringungsgewinn I oder ein separater Antrag ist nicht erforderlich.

Die AK der erhaltenen Anteile an der C-GmbH des C zum 31.12.2024 betragen gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 500.000 EUR (Buchwert eingebrachtes Betriebsvermögen). Gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG erhöhen sich die AK der Anteile an der C-GmbH um den Einbringungsgewinn I i. H. v. 1.285.714 EUR auf 1.785.714 EUR.

Die Veräußerung der Anteile an der C-GmbH zum 01.01.2026 stellt eine Veräußerung i.S. des § 17 EStG dar (§ 17 Abs. 6 EStG).

Der Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis	3.000.000 EUR
- Veräußerungskosten	0 EUR
- AK	2.214.286 EUR
= Veräußerungsgewinn	785.714 EUR
- 40 % (§ 3 Nr. 40 EStG)	314.286 EUR
= steuerpflichtige VG	471.428 EUR

Der Veräußerungsgewinn ist zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Buchstabe c i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG). Letztlich versteuert der C somit **2.185.714 EUR**, wobei ein Betrag von 1.714.286 EUR im VZ 2024 und ein Betrag von 471.428 EUR im VZ 2026 zu versteuern ist. Würde er den Betrieb hingegen verkaufen, wäre ein Veräußerungsgewinn von **2.500.000 EUR** (KP 3.000.000 EUR - AK 500.000 EUR) zu versteuern gewesen. **Dies ist ein Unterschied bei lediglich 4 Monaten von rd. 315.000 EUR BMG!**



Praktikerhinweis

- Selbst wenn der Unternehmenswert bei 3.000.000 EUR geblieben wäre, würde dies ebenfalls einen Unterschied von rd. Rd. 142.000 EUR machen!
- Regelmäßig ergibt sich schon ein **Steuervorteil** bei **Ablauf nur eines Sperrjahres**, wobei dies aufgrund der Rückwirkung nach § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG kein ganzes Jahr sein muss! Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmenswert nach Einbringung steigt.
- Darüber hinaus ist zu beachten, dass der Zuwachs von **stillen Reserven ab Einbringungszeitpunkt** ausschließlich nur noch nach § 8b KStG bzw. im Teileinkünfteverfahren besteuert wird! Gerade bei Unternehmen, die sich noch im Wachstum befinden, kann sich alleine aus diesem Grund schon eine Umwandlung lohnen.
- Desto früher eine Umwandlung durchgeführt wird, desto größer werden die Steuervorteile, die bei der Veräußerung berücksichtigt werden können!

Implementierung eines Kapitalgesellschafts-Holding-Modells

Die vorstehenden Überlegungen werden in der Praxis regelmäßig noch dadurch **ergänzt**, dass angestrebt ist, dass der Einbringende bei einem späteren Verkauf des Unternehmens nicht die Anteile an dem Unternehmen unmittelbar veräußert, sondern die Anteile über eine persönliche **Kapitalgesellschafts-Holding** gehalten werden und diese die Anteile verkauft. Ein entsprechender Veräußerungsgewinn wäre daher zu 95 % steuerbefreit und der Kaufpreis könnte daher – ohne wesentliche Steuerbelastung – weiter investiert werden.

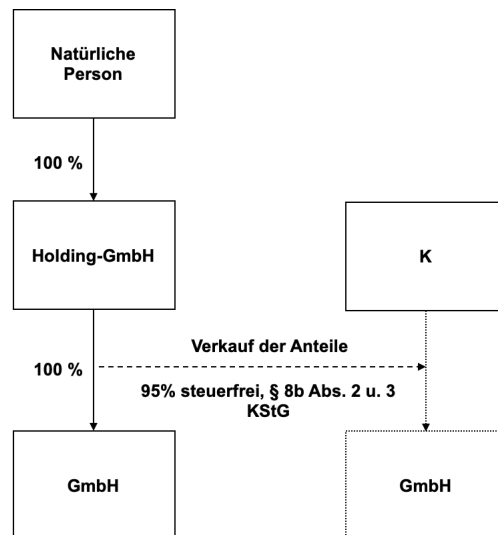


Abb. 23: Holding-Kapitalgesellschaft



Praktikerhinweis

Ob die Implementierung einer Kapitalgesellschafts-Holding für das Halten und Veräußern von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen steuerlich sinnvoll ist, ist mit dem Mandanten detailliert zu besprechen. Hierbei kommt es insbesondere auf die **Verwendungsabsicht des erzielten Veräußerungserlöses** an. Bei ausschließlich privater Verwendung kann es u.U. ungünstiger sein eine Holding-Kapitalgesellschaft zu implementieren, da in diesem Fall eine Zwischenbesteuerungsebene hinzukommt.

Grundlage für die **ertragsteuerneutrale** Gründung einer Kapitalgesellschafts-Holding sind die **Regelungen zum Anteilstausch nach § 21 UmwStG**. § 21 UmwStG regelt die steuerliche Behandlung der isolierten **Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften** oder Genossenschaften **in eine** andere **Kapitalgesellschaft** oder Genossenschaft gegen Gewährung von **neuen** Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, sog. **Anteilstausch**). Die zivilrechtliche Übertragungsform spielt für die Anwendung des § 21 UmwStG keine Rolle.¹ Auch spielt es keine Rolle, ob sich die Anteile im Privatvermögen oder Betriebsvermögen befinden.²

§ 21 Abs. 1 UmwStG unterscheidet tatbestandlich zwischen dem „einfachen“ Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) und dem „qualifizierten“ Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG). Im Gegensatz zum einfachen Anteilstausch wird beim qualifizierten Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG eine **stimmrechtsmehrheitsvermittelnde** Beteiligung in die übernehmende Gesellschaft eingebracht und nur diese kann auch steuerneutral erfolgen.

¹ der Anteilstausch kann im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgen.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 21.02 UmwStE.

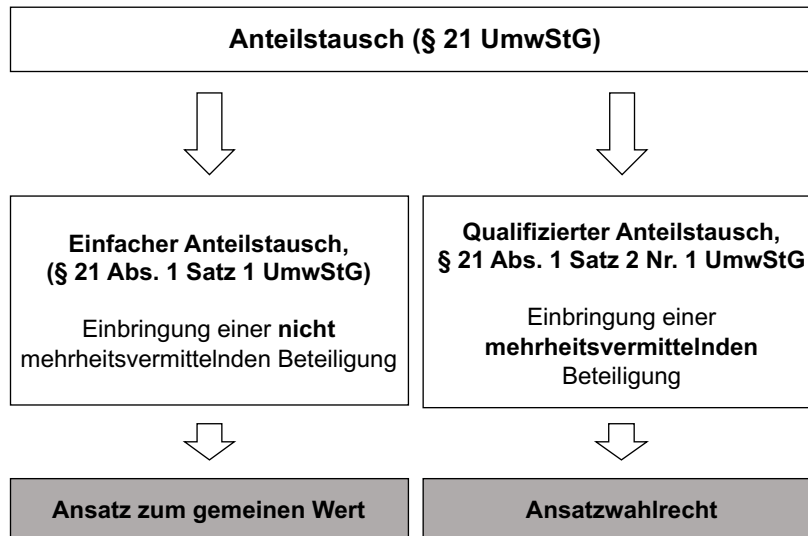


Abb. 43: Anteilstausch § 21 UmwStG

Während beim **einfachen** Anteilstausch die eingebrachten Anteile **zwingend** mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen sind (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) besteht im Fall des qualifizierten Anteilstauschs ein Wahlrecht auf Fortführung des Buchwerts bzw. der AK der eingebrachten Anteile oder der Ansatz eines Zwischenwerts (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

Damit die Voraussetzungen des qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG) vorliegen, muss die übernehmende Gesellschaft

- nach der Einbringung,
- nachweisbar,
- unmittelbar,
- auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile die **Mehrheit der Stimmrechte** an der erworbenen Gesellschaft hat.

Die übernehmende Gesellschaft hat die eingebrachten Anteile grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert**¹ anzusetzen. Dies gilt sowohl im Fall des einfachen als auch des qualifizierten Anteilstauschs, § 21 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UmwStG. Der gemeine Wert ist zugleich **Höchstgrenze** der Bewertung, auch wenn der Buchwert der Anteile oder dessen AK höher sind.² **Abweichend** kann die übernehmende Gesellschaft im Falle des qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) **auf Antrag** den Buchwert (§ 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG) oder einen Zwischenwert (Wert zwischen Buchwert und gemeinen Wert) ansetzen. Falls die eingebrachten Anteile nicht zu einem Betriebsvermögen, sondern zum **Privatvermögen** gehören, tritt an die Stelle des Buchwerts die steuerlichen **AK** (§ 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).

¹ der gemeine Wert (§ 11 BewG) ist zum Einbringungszeitpunkt zu ermitteln, BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 21.08.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 21.09.

Die **Ausübung des Ansatzwahlrechts** auf Antrag liegt nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG **ausschließlich** bei der **übernehmenden Gesellschaft** und **nicht** beim Einbringenden.¹ Der Antrag ist – wie bei der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG – **spätestens** bis zur erstmaligen Abgabe der **steuerlichen Schlussbilanz** bei dem für die übernehmende Gesellschaft zuständigen FA zu stellen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Der Ansatz ist in der steuerlichen Schlussbilanz entsprechend zu dokumentieren. Eine Änderung oder nachträgliche Beantragung eines abweichenden Wertansatzes nach Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz ist somit nicht mehr möglich. Für die Frage des Ansatzes in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft ist der **handelsrechtliche Wertansatz unmaßgeblich**, da der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht zu beachten ist.²

Im Gegensatz zur steuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG bei der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) kennt der Anteilstausch nach § 21 UmwStG **keine steuerliche Rückwirkungsfiktion**. § 2 UmwStG ist ebenfalls nicht auf den Anteilstausch nach § 21 UmwStG anzuwenden.³ **Maßgeblich** ist daher stets der Zeitpunkt der **Übertragung** des zivilrechtlichen oder – sofern abweichend – des **wirtschaftlichen Eigentums** (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) der eingebrachten Anteile auf die übernehmende Gesellschaft.⁴ Unmaßgeblich hingegen ist der Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung auf den Einbringenden übergeht

Ergänzung und Abwandlung zu Beispiel 30:

Einbringung des Betriebs wie in Beispiel 29. Am 01.09.2019 (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) bringt der C seine Anteile an der C-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vollständig in die C-Holding GmbH ein (Qualifizierter Anteilstausch, § 21 UmwStG).

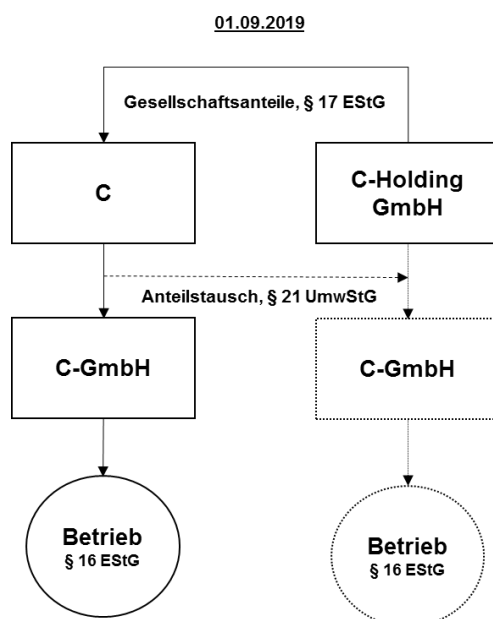


Abb. 44: Anteilstausch § 21 UmwStG

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 21.12 i. V. m. Tz. 20.21.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 21.07, Tz. 21.11.

³ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 21.17.

⁴ BFH-Urteile vom 17.02.2004, VIII R 26/01, BStBl. II 2004 S. 651; vom 11.07.2006, VIII R 32/04, BStBl. 2007 II S. 296.

Lösung zur Ergänzung und Abwandlung zu Beispiel 30:

Die **Weitereinbringung** der Anteile an der C-GmbH in die C-Holding GmbH i. R. d. qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 UmwStG) am 01.09.2019 kann ebenfalls zum **Buchwert/AK** erfolgen, da die C-Holding GmbH nach der Einbringung die **Mehrheit der Stimmrechte** an der C-GmbH hat. **Die eingebrachten Anteile an der C-GmbH** sind somit nach § 22 Abs. 2 UmwStG für **sieben Jahre sperrfristbehaftet**. Der Zeitraum läuft vom **02.09.2019 bis zum 01.09.2026**.

Fraglich ist, ob die Einbringung der Anteile an der C-GmbH in die C-Holding GmbH einen **Sperrfristverstoß** darstellt, da die Einbringung eine **Veräußerung** (= tauschähnlicher Vorgang) darstellt.¹ Ein Sperrfristverstoß liegt jedoch gem. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG **nicht** vor, da die Einbringung der erhaltenen Anteile an der C-GmbH **steuerneutral nach § 21 UmwStG** erfolgt. **Rechtsfolge** hiervon ist jedoch, dass

- a) die **Anteile an der C-GmbH sperrfristbehaftet** nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 UmwStG **bleiben**; es gilt die ursprüngliche Sperrfrist vom 01.01.2019 bis 31.12.2025 und
- b) die **Anteile an der C-Holding GmbH** sind nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 5 UmwStG ebenfalls sperrfristbehaftet; es gilt ebenfalls die Sperrfrist für die ursprüngliche Einbringung vom 01.01.2019 bis 31.12.2025.

Faktisch sind die **Anteile an der C-GmbH** somit **doppelt sperrfristbehaftet**!

Aber ab dem 02.09.2026 kann die C-Holding GmbH die Anteile an der C-GmbH zu 95 % steuerfrei veräußern, wobei der Zuwachs stiller Reserven ab dem 02.09.2019 bereits in die Begünstigung nach § 8b KStG fällt!

**Praktikerhinweis**

- Auf die jährliche **Nachweisverpflichtung** nach § 22 Abs. 3 UmwStG über den Verbleib der sperrfristbehafteten Anteile **bis spätestens zum 31.05.** wird hingewiesen.
- Im Zusammenhang mit dem Anteilstausch nach § 21 UmwStG ist zu beachten, dass sich eine Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG nur in den Fällen ergibt, in dem eine natürliche Person oder Mitunternehmerschaft mit natürlichen Personen als Mitunternehmer die Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft überträgt, da diese nicht die Begünstigung nach § 8b KStG in Anspruch nehmen können. Wenn hingegen eine Kapitalgesellschaft Anteile nach § 21 UmwStG überträgt und dies zum Buchwert erfolgt, ergibt sich keine Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG, sodass eine nachträgliche Veräußerung keine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung II auslöst.

¹

BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 00.02, 22.23.

Gestaltung zur Umgehung der Sperrfrist nach § 22 UmwStG („Doppel-Holding-Modell“)

In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob sich die Sperrfristen nach § 22 UmwStG durch geschickte Gestaltung „umgehen“ lassen, sodass letztlich der Verkauf auch vor Ablauf der Siebenjahresfrist der vollen Steuerbegünstigung (§ 8b KStG oder TEV) unterliegt. Der **praktische Befund** an dieser Stelle ist, dass sich die Sperrfrist nach § 22 UmwStG regelmäßig nicht umgehen lassen wird. Es besteht letztlich vielmehr das Risiko, dass eher unbeabsichtigt ein Sperrfristverstoß mit rückwirkender Einbringungsgewinnbesteuerung ausgelöst wird.¹

In der **Literatur**² wurde z. B. folgende Gestaltung zur Umgehung der Sperrfristen vorgeschlagen. Nach § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG sind die Sätze 1 bis 4 des § 22 Abs. 2 UmwStG **nicht** anzuwenden, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat. Dies wird damit begründet, dass in diesen Fällen wegen der Wertverknüpfung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einbringungsgewinn aus dem Anteils-tausch bereits in Form des Veräußerungsgewinns aus den erhaltenen Anteilen versteuert wurde. Durch den Verweis des § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG auf § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG gilt die Suspendierung des Einbringungsgewinns II durch vorherige Veräußerung der erhaltenen Anteile auch im Hinblick auf die Ersatzrealisationstatbestände.

§ 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG stellt auf die „**Veräußerung**“ der „**erhaltenen Anteile**“ ab. Die Suspendierung nach § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG soll **unabhängig** davon greifen, **ob** anlässlich der Veräußerung der Anteile auch ein **Gewinn entsteht**.³ § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG spricht schlicht davon, dass der Einbringende die erhaltenen Anteile „veräußert“ hat. Zum Veräußerungsbegriff i. S. d. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG wird kontrovers diskutiert, inwieweit Folgeumwandlungen solche Veräußerungen darstellen können. Die **Finanzverwaltung** ordnet **Folgeumwandlungen** generell und unabhängig vom Bewertungsansatz als **Veräußerungen** ein und will dieses Verständnis auch i. R. d. § 22 UmwStG anwenden.⁴ Daher müssten **Folgeumwandlungen in Bezug auf die erhaltenen Anteile** nach Verwaltungsansicht konsequenterweise auch Veräußerungen i. S. d. § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG sein, und zwar unabhängig davon, ob sie zu Buch- oder Zwischenwerten oder zum gemeinen Wert erfolgen.

Beispiel 31:

Die natürliche Personen A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH. A ist mit einem Interessenten in Verkaufsverhandlungen betreffend der Anteile an der A-GmbH. Vor der Anteilsveräußerung bringt A die Anteile an der A-GmbH zu AK in eine ihm zu 100 % gehörende Tochterkapitalgesellschaft (A-Holding GmbH) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 21 UmwStG ein. Anschließend bringt A alle Anteile an der A-Holding GmbH zu AK in eine weitere 100 %ige Tochterkapitalgesellschaft (A-Holding II GmbH) des A nach § 21 UmwStG ein. Anschließend veräußert die A-Holding GmbH den Anteil an der A-GmbH unter Nutzung des § 8b Abs. 2, Abs. 3 KStG an den Interessenten.

¹ siehe hierzu zuletzt BFH-Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15, BStBl 2019 II S. 45.

² Patt in: D/P/M, UmwStG, § 22 UmwStG Rz. 75; Stangl in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 22 UmwStG Rz. 159 ff.; Böttcher, GStB 2021 S. 71; Ott, GStB 2022 S. 279.

³ Patt in: D/P/M, UmwStG, § 22 UmwStG Rz. 75.

⁴ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 00.02, 22.23.

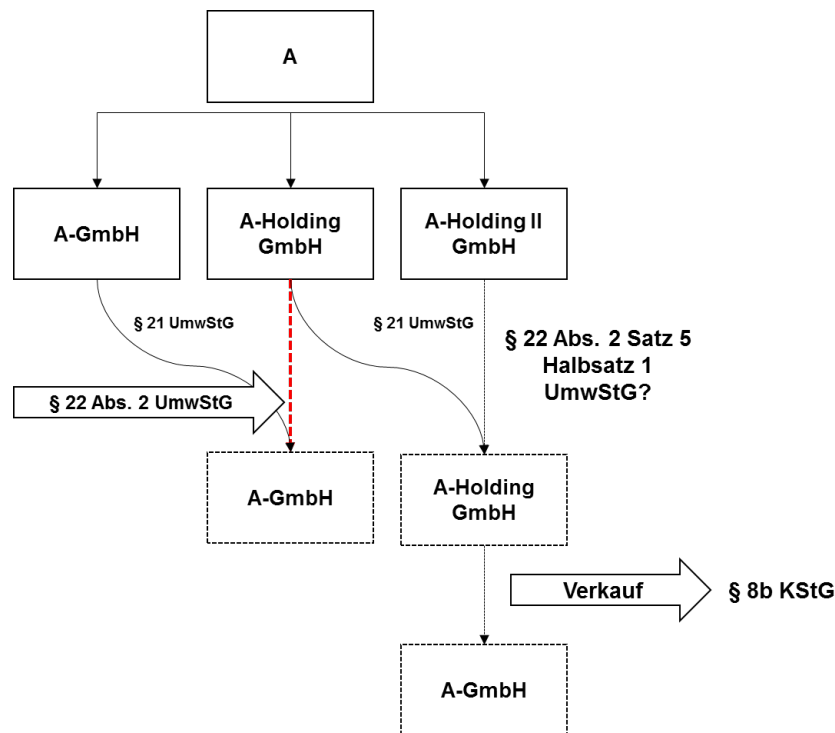


Abb. 45: Beispiel 31 – Gestaltung zur Umgehung der Sperrfrist, § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG



Hinweis

Durch das **JStG 2024** wurde für alle offenen Fälle eine gesetzliche „**Klarstellung**“ in § 22 Abs. 2 **Satz 5** UmwStG aufgenommen, wonach es nur zu einem Entfall der Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG kommt, wenn die Veräußerung „**unter Aufdeckung der stillen Reserven**“ erfolgt.

Nach Ansicht des **FG Niedersachsen**¹ setzt **§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG** auch bereits für die Vergangenheit die Aufdeckung der stillen Reserven voraus. Das Verfahren ist in der **Revision** beim BFH anhängig (**Az. X R 26/24**). Sollte der BFH im Sinne des FG Niedersachsen entscheiden, würde es sich damit – wie vom Gesetzgeber angestrebt – nur um eine gesetzliche Klarstellung handeln.

¹ FG Niedersachsen, Urteil vom 02.09.2024, BeckRS 2024, 31290

Modifizierung des „Doppel-Holding-Modells“ bei Vorab-Einbringung nach § 20 UmwStG

Gestaltung: Haase/Nürnberg, Ubg 2022 S. 642.

Die nach **§ 8b KStG begünstigte Veräußerung** im Doppel-Holding-Modell ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach der Regelung zum **qualifizierten Anteilstausch steuerneutral** (§ 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG) eingebracht werden.

Sofern die Anteile an der einzubringenden Kapitalgesellschaft jedoch durch eine **steuerneutrale Einbringung nach § 20 UmwStG** nach der Regelung des **§ 22 Abs. 1 UmwStG** sperrfristbehaftet sind, ist eine Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung nach § 20 UmwStG nicht ohne Versteuerung eines Einbringungsgewinns I möglich, da die eingebrachten Anteile weiterhin nach **§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 UmwStG sperrfristbehaftet** sind.

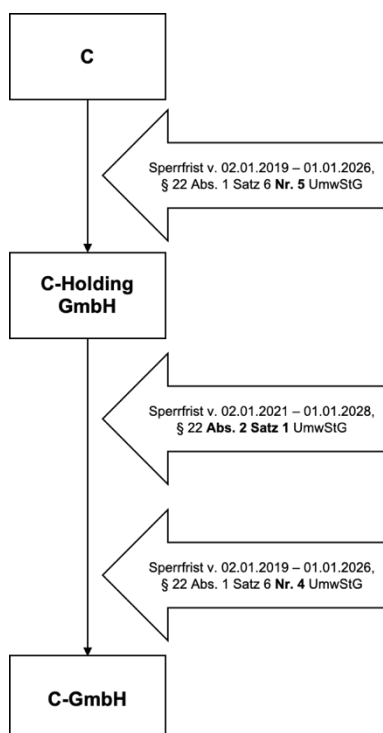


Abb. 45a: Doppelt sperrfristbehaftete Anteile

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Als **Alternative** wird daher in der Literatur (Haase/Nürnberg, Ubg 2022 S. 642) eine Modifizierung vorgeschlagen, um zum **§ 8b KStG begünstigten Verkauf** zu gelangen.

Beispiel 31a:

X, der Inhaber eines wertvollen **Einzelunternehmens** mit einem Buchwert von 100.000 € will dieses zum Kaufpreis von 5 Mio. € veräußern.

Zu diesem Zweck gründet er zunächst die Holding-GmbH mit einem Stammkapital i.H.v. 100.000 € durch Bareinlage. Die Holding-GmbH gründet anschließend die X-GmbH mit einem Stammkapital von ebenfalls 100.000 € durch Bareinlage.

Anschließend bringt X sein **Einzelunternehmen gem. § 20 Abs. 1 UmwStG** zu Buchwerten in die **X-GmbH** ein, die zu diesem Zweck **unter Ausschluss der Bezugsrechte der Holding-GmbH** ihr Stammkapital von 100.000 auf **101.000 €** erhöht. Der das Stammkapital

übersteigende Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens des Einzelunternehmens wird als Agio in der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB ausgewiesen.

X ist nach der Einbringung **unmittelbar zu 1 %** an der X-GmbH (gemeiner Wert der Anteile: 1 % von 5,1 Mio. € = 51.000 €) beteiligt, während die **Holding-GmbH die restlichen 99 %** der Anteile an der X-GmbH mit einem **Wert von 99 % von 5,1 Mio. € = 5.049.000 €** hält.

Die unter Ausschluss der Bezugsrechte der Holding-GmbH erfolgte Kapitalerhöhung bei der X-GmbH führt dazu, dass die stillen Reserven des i.R.d. Sacheinlage nach § 20 UmwStG von X eingebrachten Einzelunternehmens auf die von der Holding-GmbH gehaltene Beteiligung an der X-GmbH verlagert werden. Die Anteile des X an der X-GmbH sind nach § 22 Abs. 1 UmwStG sperrfristbehaftet.

Darüber hinaus tritt eine **Mitverstrickung der Anteile an der X-GmbH nach § 22 Abs. 7 UmwStG** bei der Holding-GmbH ein.

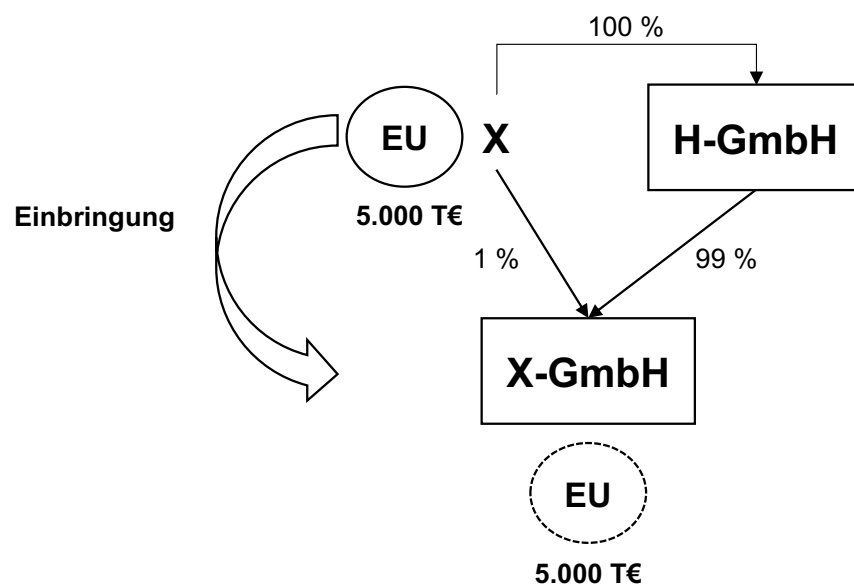


Abb. 45b: Modifizierung Doppel-Holding-Modell

Ergebnis:

Die Argumentation, dass die Veräußerung der Anteile an der X-GmbH durch die Holding-GmbH zu **keinem Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 1 und 7 UmwStG** führt, liegt darin begründet, dass **§ 22 Abs. 7 UmwStG nur auf den Einbringenden selbst** anwendbar sein soll, aber nicht auf andere Personen (hier: Holding-GmbH).

Dies ist jedoch **unzutreffend**.¹ Es besteht auch vielmehr das **Risiko**, dass die ursprüngliche Einbringung nach § 20 UmwStG in die X-GmbH zu 99 % nicht begünstigt ist, da die Verlagerung der stillen Reserven als eine **gewinnrealisieren verdeckte Einlage** in die Holding-GmbH darstellt.²

¹ So auch Ott, DSz 2023 S. 334, 342 m.w.N.

² BFH-Urteil vom 14.09.2022, I R 47/19, HFR 2023 S. 222; Bilitewski in: Haritz/Menner/Bilitewski, 5. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 342.

Probleme bei der Gründung einer Kapitalgesellschaftsholding wegen fehlender mehrheitsvermittelnder Beteiligung – Formwechsel-Modell

Für die steuerneutrale Gründung einer Kapitalgesellschafts-Holding ist jeweils eine **mehrheitsvermittelnde Beteiligung** an den jeweils einzubringenden Kapitalgesellschaften nach der Einbringung erforderlich (§ 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG). In der Praxis ergeben sich aber häufig Situationen (insbesondere bei Investitionen in Start-Ups), in denen der Steuerpflichtige lediglich zu 50 % oder weniger an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die zukünftig unter einer Kapitalgesellschafts-Holding gehalten werden soll. Ein steuerneutraler qualifizierter Anteilstausch nach § 21 UmwStG ist in diesen Fällen daher nicht möglich.

Beträgt die Beteiligung des Einbringenden an der Kapitalgesellschaft nahezu 51 %¹ könnte es sich anbieten, dass in einem **ersten Schritt** die fehlenden Anteile zu einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung hinzuerworben werden und anschließend in einem **zweiten Schritt** dann die mehrheitsvermittelnde Beteiligung in die Kapitalgesellschaftsholding nach § 21 UmwStG steuerneutral eingebracht wird.²

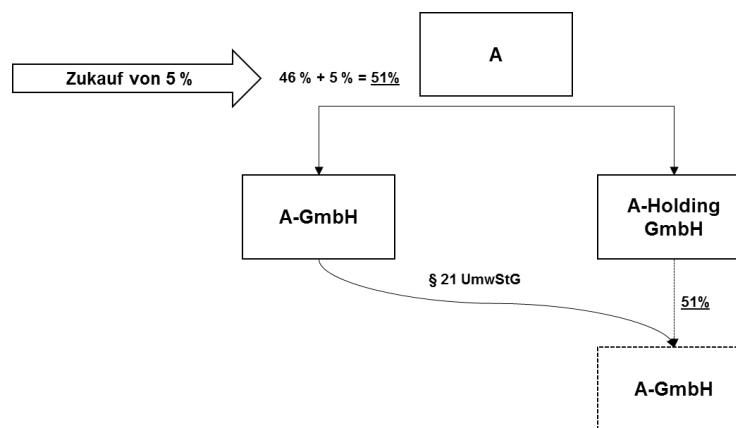


Abb. 46: Zukauf zur Aufstockung auf eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung

Aus praktischer Sicht stellt sich jedoch in einigen Fällen das Problem, dass der Steuerpflichtige von dem oder den anderen Gesellschaftern die Anteile **zum Verkehrswert** abkaufen müsste und dies u. U. erhebliche Kaufpreise, je nach Unternehmenswert, zur Folge haben könnte. Aber auch aus Sicht der anderen Gesellschafter könnten diese etwas dagegen haben, dass einer der Gesellschafter – wenn auch nur kurzfristig – eine **beherrschende Stellung** durch die Mehrheit der Stimmrechte einnimmt.



Praktikerhinweis

- Die Voraussetzungen der mehrheitsvermittelnden Beteiligung müssen zum Zeitpunkt des Anteilstauschs vorliegen.
- Geht die Stimmenmehrheit **nach** dem Anteilstausch durch Veräußerung der Anteile oder Teilen davon verloren, hat dies nachträglich keine Auswirkungen auf die Sacheinlage.

¹ ggf. auch 50,01 %, aber immer > 50 %.

² die restlichen Anteile können auch direkt durch die Holding erworben werden, da die Holding nach der Einbringung die Mehrheit der Stimmrechte haben muss. Die Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung ist daher nicht zwingend notwendig, siehe auch BFH-Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15, BStBl 2019 II S. 45.

- Einen **Gestaltungsmissbrauch** i. S. d. § 42 AO soll auch dann **nicht** vorliegen, wenn ein zur Mehrheitsbeteiligung i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG fehlender (geringer) Beteiligungsanteil vor der Einbringung von der Übernehmerin erworben und alsbald wieder veräußert wird.¹ Dies soll auch dann gelten, wenn vorab bereits eine Rückgewährverpflichtung abgeschlossen wird.² Dies kann aber m. E. nur dann der Fall sein, wenn tatsächlich das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen auch übergeht.

Fraglich ist daher, ob dem Steuerpflichtigen in den Fällen, wo ein Hinzuerwerb – aus welchen Gründen auch immer – nicht möglich ist, noch eine andere Alternative verbleibt, die Kapitalgesellschaftsanteile steuerneutral auf eine Holding-Kapitalgesellschaft zu übertragen.³

In diesen Fällen könnte sich folgendes Modell (**Formwechsel-Modell**) anbieten:

1. **Gründung einer GmbH & Co. KG (NewCo)**, deren einziger Kommanditist der Steuerpflichtige selbst ist. Gegenstand der NewCo ist die Verwaltung eigenen Vermögens sowie der Erwerb, die Veräußerung und das Halten von Beteiligungen. Die NewCo ist gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.
2. **Einlage des GmbH-Anteils in das Gesamthandsvermögen** der NewCo ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Buchung gegen das variable Kapitalkonto II (gesellschafterbezogenes Rücklagenkonto, EK). Die Einlage ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG zwingend mit den AK des GmbH-Anteils zu bewerten und ist somit steuerneutral, da es sich um einen unentgeltlichen Vorgang handelt.⁴



Hinweis

Wird hingegen die Einlage auf dem gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto verbucht, wird dies durch die Finanzverwaltung grundsätzlich auch bei einer „Ein-Mann-KG“ anerkannt, steht jedoch unter der besonderen Beobachtung eines gesamtplanerischen Handelns.⁵ Ob die Finanzverwaltung diese Regelung auch bei der Verbuchung auf dem Kapitalkonto II anwendet, ist nicht bekannt. Vor diesem Hintergrund sollte zur Vermeidung von Streitigkeiten mit dem FA **zwischen Schritt zwei und drei eine Schamfrist von mindestens einem Jahr** eingehalten werden.

3. Schließlich scheidet der Steuerpflichtige aus der NewCo aus und erhält als Abfindung einen neu gebildeten Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH, sodass Anwachsung gem. § 738 BGB eintritt (**erweitertes Anwachsungsmodell, § 20 UmwStG**). Die erweiterte Anwachsung fällt unter den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG.⁶

¹ Behrens in: Haritz/Menner, UmwStG, 3. Auflage, § 21 UmwStG Rz. 162; Patt in: D/P/M, UmwStG, § 21 UmwStG Rz. 40.
² Rabback in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 21 UmwStG Rz. 70.
³ eine verdeckte Einlage ist ausgeschlossen, da diese gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG ebenfalls als Veräußerung behandelt wird.
⁴ BMF-Schreiben vom 26.07.2016, BStBl I S. 684.
⁵ BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713 unter II.2.c).
⁶ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 01.44.

Rechtsfolgen

Die für die Sachkapitalerhöhung gewährten Geschäftsanteile an der GmbH sind dann sperrfristbehaftet nach § 22 Abs. 1 UmwStG, die der angewachsenen GmbH (ursprünglich in die KG eingelegte Anteile) nach § 22 Abs. 2 UmwStG.¹ Nach Ablauf der Sperrfrist von sieben Jahren kann die NewCo die Anteile an der GmbH ohne das Auslösen eines Einbringungsgewinns II nach § 22 Abs. 2 UmwStG veräußern und die Begünstigung nach § 8b KStG in Anspruch nehmen.

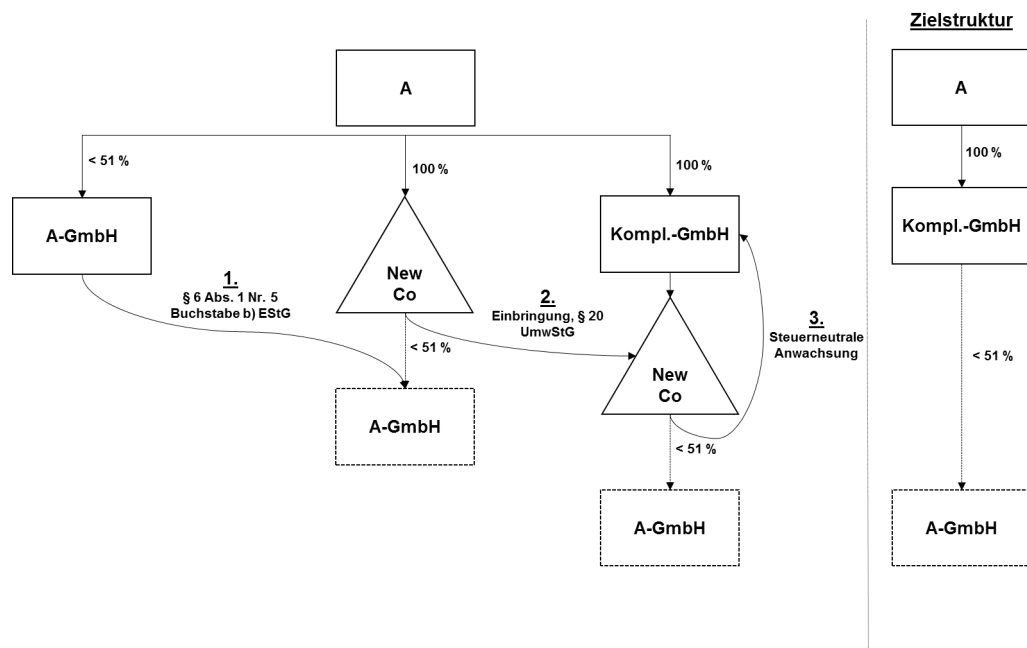


Abb. 47: Formwechsel-Modell

Alternativ kommt auch die Einbringung der NewCo-Beteiligung in eine GmbH nach § 20 Abs. 1 UmwStG in Betracht. Oder ein Formwechsel nach §§ 190 UmwG.

Steuerbegünstigter Verkauf durch Rückbeteiligung am Käuferunternehmen (sog. „Roll-Over“-Modelle)

Vor dem Hintergrund eines Steuerbegünstigten Verkaufs im Teileinkünfteverfahren und der Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG stellen sich in der Praxis häufig Fragen, wie mit Fällen umzugehen ist, wo der Verkauf unmittelbar angedacht ist, aber noch die Begünstigung des § 8b KStG oder TEV weitestgehend in Anspruch genommen werden soll. In diesen Fällen kann dann darüber nachgedacht werden, dass im Gegensatz zu einem klassischen Verkauf der Kaufpreis nicht nur in Geldeswert, sondern zum Teil auch **in Anteilen an dem Käuferunternehmen** in Form einer Rückbeteiligung erfolgt (sog. **Roll-Over-Modelle**). Der Kaufpreis daher faktisch aus einer **Bar-Komponente** und **Anteilen an der Erwerber-Gesellschaft** besteht.

¹

da der Mitunternehmeranteil mit Ausnahme der Beteiligung an der GmbH aber über keine erheblichen stillen Reserven verfügt, ist die Sperrfrist bezogen auf die erhaltenen Anteile nach § 22 Abs. 1 UmwStG regelmäßig unbeachtlich.

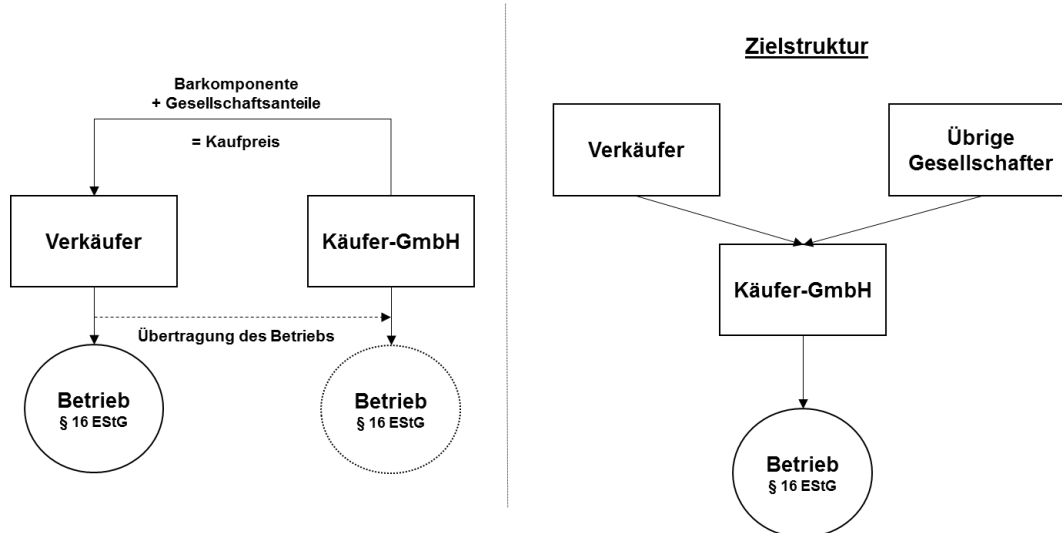


Abb. 48: Roll-Over-Modell

Die **Bar-Komponente** und die **Geschäftsanteile an der Käufergesellschaft** können hierbei entweder (i) von der Käufergesellschaft selbst oder aber (ii) von den Gesellschaftern der Käufergesellschaft kommen. Aus Verkäufersicht kann das Roll-Over-Modell wirtschaftlich vorteilhaft sein, wenn mit dem Verkauf der Anteile an der Käufergesellschaft ein höherer Kaufpreis erzielt werden kann, als durch die bloße Veräußerung des Betriebs allein (z. B. durch Synergieeffekte). Das Roll-Over-Modell bietet hier auch den Vorteil, dass der Verkäufer vorab schon einmal eine Bar-Komponente erhält.

Aus steuerlicher Sicht stellt sich die Frage, wie das Roll-Over-Modell steuerlich günstig für den Verkäufer implementiert werden kann. Im Regelfall wird es sich je nach Einbringungsgegenstand um eine Einbringung nach § 20 UmwStG (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) oder um einen Anteilstausch nach § 21 UmwStG (mehrheitsvermittelnde Beteiligung) handeln.

Hierbei ist aber zu beachten, dass für die Anwendung der §§ 20 und 21 UmwStG stets zumindest ein **neuer Anteil an der übernehmenden Gesellschaft** gewährt werden muss. Dies kann nur durch eine **Kapitalerhöhung** erfolgen. Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Gegenleistung für die Sacheinlage ausschließlich in neuen Anteilen bestehen muss.¹ Ein darüber hinausgehender Vermögensausgleich kann auch in die **Kapitalrücklage** eingestellt werden.²

Keine neuen Anteile werden insbesondere in den folgenden Fällen gewährt:

- Die übernehmende Kapitalgesellschaft gewährt ausschließlich **bestehende eigene Anteile**.
- Die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft übertragen von diesen gehaltene Anteile auf den Einbringenden.
- Sacheinlage in Form der **verdeckten Einlage**.

Da regelmäßig neben der Anteilsgewährung eine Bar-Komponente erfolgen soll, stellt sich die Frage, ob die Bar-Komponente zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn für den Einbringenden führt.

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. E20.09.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. E20.11.

Durch das Steueränderungsgesetz 2015¹ wurden die Vorschriften hinsichtlich des Erhalts von **sonstigen Gegenleistungen** (z. B. Bar-Komponente) bei Einbringungen (§§ 20, 21 und 24 UmwStG) für ab dem 01.01.2015 beschlossene Einbringungen neu geregelt. Zuvor waren sonstige Gegenleistungen **bis zur Höhe des Buchwerts** des eingebrachten Betriebs, Teilbetriebs bzw. Mitunternehmeranteils oder des Buchwerts der KapGes-Beteiligung zulässig.

Als sonstige Gegenleistungen kommen u. a. in Betracht:

- I. R. d. Einbringung gewährte **Gesellschafterdarlehen**.
- Die Übernahme von (privaten) Schulden des Einbringenden.
- Geld oder andere dem Einbringenden gewährte Sachwerte.

Die Zuführung zur Kapitalrücklage ist keine sonstige Gegenleistung.² Auch die Übernahme einer betrieblichen Verbindlichkeit der eingebrachten Sachgesamtheit i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG stellt keine schädliche sonstige Gegenleistung i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG dar; die Verbindlichkeit ist unselbstständiger Bestandteil des Sacheinlagegegenstands. Die Übernahme von Verbindlichkeiten, die zur Finanzierung der Beteiligung dienen, stellen bei § 21 UmwStG hingegen eine sonstige Gegenleistung dar.

Nach der Neuregelung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG sind Einbringungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen nur noch steuerneutral möglich, **soweit** neben den neuen Anteilen nur sonstige Gegenleistungen gewährt werden, deren gemeiner Wert

- **25 % des Buchwerts** des eingebrachten Betriebsvermögens (relative Grenze) oder
- **500.000 EUR, höchstens jedoch** den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens (absolute Grenze)

nicht übersteigt.³ Übersteigt der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung den sich nach § 20 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG ergebenden Wert, so ist das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem Wert der sonstigen Gegenleistungen nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG anzusetzen.

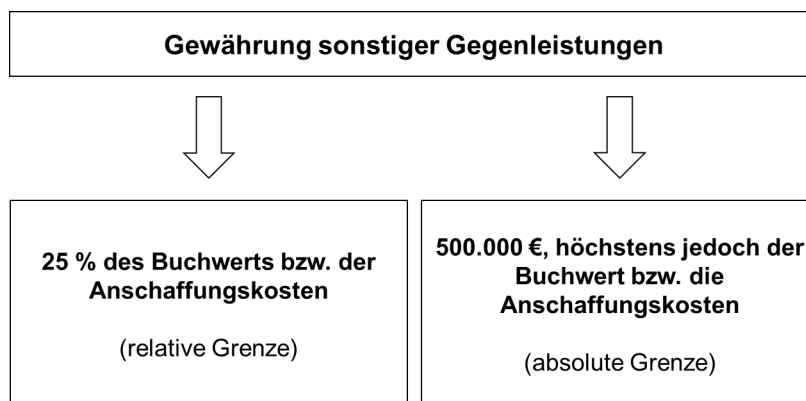


Abb. 49: Grenzen bei sonstiger Gegenleistung

¹ Steueränderungsgesetz vom 02.11.2015, BGBl 2015 I S. 1834, BStBl 2015 I S. 846.

² BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. E20.11.

³ Dies gilt auch für die Fälle des qualifizierten Anteilstausches nach § 21 UmwStG, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG.

Die Möglichkeit zur steuerunschädlichen Gewährung sonstiger Gegenleistungen ist damit gegenüber zur Vorgängerregelung **deutlich eingeschränkt**, soweit der gemeine Wert die absolute Grenze (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe a UmwStG) der sonstigen Gegenleistungen von 500.000 EUR übersteigt.

Erst ab einem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens von mehr als 2.000.000 EUR kommt die relative Grenze (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe b UmwStG) von 25 % des Buchwerts zum Tragen.

Buchwert der Sacheinlage (EUR)	Relative Grenze (25 % des BW)	Absolute Grenze 500.000 EUR, höchstens BW	Unschädliche sonstige Gegenleistung (EUR)
1 bis 499.999		X	1 bis 499.999
500.000		X	500.000
500.001 bis 1.999.999		X	500.000
2.000.000	X	X	500.000
2.000.001 + x	X		25 % von 2.000.001 + x

Beispiel 32:

Der S möchte sein Einzelunternehmen (gW: 500.000 EUR, BW: 100.000 EUR) möglichst steuergünstig verkaufen. Die Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG kommt nicht in Betracht. Daher möchte der S wenigstens die Steuerbegünstigung des TEV in Anspruch nehmen. Der K ist bereit das Einzelunternehmen des S durch seine K-GmbH zu kaufen. Da der S erst nach Ablauf der sieben Jahre (§ 22 Abs. 1 UmwStG) das TEV voll in Anspruch nehmen kann, vereinbaren der K und der S, dass der S sein Einzelunternehmen in die K-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 20 UmwStG einbringt und daneben von dem K vorab bereits eine Kaufpreiszahlung von

Alt. 1: 100.000 EUR

Alt. 2: 200.000 EUR

erhält. Die dem S neu gewährten Anteile haben einen gemeinen Wert von 400.000 EUR bzw. 300.000 EUR.

Lösung zu Beispiel 32:

Die Zahlung des K ist als **sonstige Gegenleistung** i. S. v. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG zu werten, auch wenn diese nicht von der übernehmenden K-GmbH erfolgt.¹ Zuerst sind die Wertgrenzen nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG zu prüfen. Die **relative Grenze** (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe a UmwStG) beträgt 25.000 EUR (100.000 EUR x 25 %). Die **absolute Grenze** (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe b UmwStG) liegt bei 100.000 EUR (Buchwert des Betriebsvermögens), da der Buchwert des Betriebsvermögens von 100.000 EUR geringer ist als der absolute Wert von 500.000 EUR. Somit liegt der Höchstbetrag einer steuerunschädlich zu gewährenden sonstigen Gegenleistung i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG lediglich bei 100.000 EUR.

¹ streitig Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 UmwStG Rz. 182; Patt in: D/P/M/, UmwStG, § 20 UmwStG Rz. 187d; Schießl in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 11 UmwStG Rz. 88; BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 11.10 i. V. m. Tz. 03.21.

Alt. 1:

In der ersten Alternative beträgt die Zahlung des K 100.000 EUR, sodass die Grenze der Schädlichkeit nicht erreicht ist. Die Einbringung führt für S zu keinem Einbringungsgewinn. Die AK der erhaltenen Anteile betragen nach § 20 Abs. 3 Satz 1 und 3 UmwStG 0 EUR.

Alt. 2:

Da die gewährte sonstige Gegenleistung von 200.000 EUR die zulässige Höhe der sonstigen Gegenleistung **um 100.000 EUR überschreitet**, ist in einem zweiten Schritt der Anteil der Buchwertfortführung zu bestimmen. Die anteilige Buchwertfortführung liegt bei 80 % und ergibt sich aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens (500.000 EUR) abzgl. der schädlichen sonstigen Gegenleistung (100.000 EUR) im Verhältnis zum gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens ($80 \% = 400.000 \text{ EUR} : 500.000 \text{ EUR}$).

Der Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens der übernehmenden Kapitalgesellschaft beträgt 180.000 EUR und ergibt sich somit aus der anteiligen Buchwertfortführung von 80.000 EUR ($100.000 \text{ EUR Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens} \times 80 \% = 80.000 \text{ EUR}$) zuzüglich des gemeinen Werts der sonstigen Gegenleistung, soweit er die Grenze des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG übersteigt von 100.000 EUR. In diesem Zusammenhang ist zur Vermeidung negativer AK jedoch der **Mindestwertansatz** nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG i. H. d. gemeinen Werts der sonstigen Gegenleistung zu beachten, sodass das eingebrachte Betriebsvermögen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft mit **200.000 EUR** anzusetzen ist.

Für den Einbringenden ergibt sich ein Einbringungsgewinn i. H. d. gemeinen Werts der die zulässige Grenze übersteigenden sonstigen Gegenleistung von 100.000 EUR. Die AK der erhaltenen Anteile nach § 20 Abs. 3 Satz 1 und 3 UmwStG betragen 0 EUR.

**Hinweis**

Zur Vermeidung eines Einbringungsgewinns im Roll-Over-Modell können daher nur Zuzahlungen i. H. d. Buchwerts bzw. der AK des Einbringungsgegenstands gewährt werden, wenn dieser 500.000 EUR nicht überschreitet. Bei Betriebsvermögen ist zu beachten, dass sich der Buchwert durch Betriebsprüfungen nachträglich noch ändern kann. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften wird regelmäßig eine Zuzahlung als Bar-Komponente aufgrund von lediglich geringen AK ausscheiden.

Bei dem Roll-Over-Modell ist weiter zu beachten, dass der **Wertansatz** des Einbringungsgegenstands und somit auch der Veräußerungspreis des Einbringenden von der übernehmenden Gesellschaft abhängig ist (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Es ist daher in die Beteiligungsvereinbarung bzw. den Einbringungsvertrags zwingend eine **Regelung** aufzunehmen, dass sich die übernehmende Gesellschaft dazu verpflichtet den Antrag auf Fortführung der Buchwerte bzw. der AK wirksam und rechtzeitig zu stellen.

Beispiel 33:

A (natürliche Person) bringt seinen Betrieb im Jahr 02 rückwirkend zum 31.12.01 in die bereits bestehende B-GmbH ein. Zwischen den Parteien besteht Einigkeit, dass die Einbringung für den A steuerneutral erfolgen soll. In der Steuerbilanz der B-GmbH zum 31.12.01 bewertet diese das eingebrachte Betriebsvermögen **entgegen der Absprachen** mit dem A, mit dem gemeinen Wert und reicht diese bei der Finanzverwaltung ein.

Lösung zu Beispiel 33:

Die Möglichkeit einen Antrag auf abweichenden Bewertungsansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu stellen, liegt ausschließlich bei der aufnehmenden B-GmbH. Die B-GmbH hat das übernommene Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert in der Steuerbilanz angesetzt. Da die B-GmbH die Steuerbilanz bei der Finanzverwaltung eingereicht hat, ist ein anschließender Antrag nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht mehr möglich, § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.¹ **Der A hat aufgrund der Einbringung die stillen Reserven im eingebrachten Betriebsvermögen zu versteuern, § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG!**

**Hinweise**

Auch wenn sich die aufnehmende Kapitalgesellschaft im Einbringungsvertrag dazu verpflichtet einen Antrag auf Buchwertfortführung nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu stellen, ist jedoch der alleinige tatsächliche Wertansatz bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft in der Steuerbilanz für den Einbringenden maßgeblich. Dem Einbringenden steht ggf. bei nicht vertragsmäßigen Verhalten ein **zivilrechtlicher Schadensersatzanspruch** zu.

Darüber hinaus ist bei der Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 21 UmwStG durch eine natürliche Person zu beachten, dass nicht die erhaltenen, sondern die eingebrachten Anteile sperrfristbehaftet i. S. d. § 22 Abs. 2 UmwStG sind. Dies bedeutet, dass wenn die übernehmende Gesellschaft die Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert, dies rückwirkend für den Einbringenden zu einem steuerpflichtigen Einbringungsgewinn II führt. Es ist daher zwingend eine Regelung in den jeweiligen Vertrag (z. B. Einbringungsvertrag) aufzunehmen, dass die übernehmende Gesellschaft nicht ohne vorherige Zustimmung des Einbringenden über die eingebrachten Anteile verfügen kann. Bei einem Verstoß muss die übernehmende Gesellschaft und ggf. ergänzend die Gesellschafter (mit Ausnahme des Einbringenden) zum Schadensersatz gegenüber dem Einbringenden verpflichtet sein.

**Praktikerhinweis**

Da i. R. d. Roll-Over-Modelle letztlich der komplette Ankauf der Anteile des Einbringenden aus Sicht des Erwerbers beabsichtigt ist, werden regelmäßig eine **Doppel-Option** (Put- und Call-Option) auf die erhaltenen Anteile des Einbringenden gewährt. Dabei ist jedoch sicherzustellen, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen nicht bereits auf den Erwerber übergeht, da ansonsten ein Sperrfristverstoß durch Veräußerung vorliegt.

¹ BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 20.21.

D. BESTEUERUNG DES KÄUFERS

I. Asset Deal – Kauf von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

1. Transformation des Kaufpreises in AfA-Volumen

Der Erwerber ermittelt den Kaufpreis regelmäßig als Gesamtkaufpreis, wobei der Wert des Unternehmens sich regelmäßig aus seiner Ertragskraft ableitet, die sich aus dem Einsatz der Gesamtheit aller positiven und negativen Wirtschaftsgüter ergibt. Der Substanzwert der einzelnen positiven und negativen Wirtschaftsgüter ist nur in Ausnahmefällen ausschlaggebend für die Kaufpreisfindung.

Demgegenüber basiert die steuerliche Gewinnermittlung auf Betriebsvermögensvergleich und dem dabei zu beachtenden Grundsatzes der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG). Daher besteht die Notwendigkeit der **Aufteilung des Gesamtkaufpreises** auf die erworbenen Einzel-Wirtschaftsgüter.¹ I. R. d. Asset Deals werden aus Sicht des Käufers die einzelnen Wirtschaftsgüter unmittelbar erworben, sodass der Käufer grundsätzlich den gezahlten Kaufpreis als AK ansetzen kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Dieser kann zu AfA-Volumen führen, je nach Art der übernommenen Wirtschaftsgüter. Ist der Kaufpreis höher als das steuerbilanzielle Eigenkapital und wurden somit stille Reserven vergütet, stellt sich die Frage, wie der Mehr-Kaufpreis auf die übernommenen Wirtschaftsgüter zu verteilen ist.



Hinweise

- Bei einem Einzelunternehmen erfolgt die Verteilung unmittelbar in einer Übernahmebilanz des Käufers.
- Bei dem **Erwerb eines Mitunternehmeranteils** erfolgt die Aufstockung der Buchwerte regelmäßig in einer **Ergänzungsbilanz** des Erwerbers.

Beispiele der i. R. e. Asset Deals übernommenen Wirtschaftsgüter:²

Positive Wirtschaftsgüter	Negative Wirtschaftsgüter
- Grund und Boden und Gebäude - Beteiligungen - Technische Anlagen und Maschinen - Vorratsvermögen - Auftragsbestand (Gewinnerwartungen!) - Forderungen - Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG) - Immaterielle Wirtschaftsgüter - Geschäfts- oder Firmenwert	- Verbindlichkeiten - Rückstellungen; beachte insb. Rückstellungen mit steuerlichen Ansatz- oder Bewertungsvorgehalten

¹ vgl. statt vieler BFH-Urteil vom 15.01.1985, IX R 81/83, BStBl 1985 II S. 252.

² Aufzählung nicht abschließend.

Grundsätzlich kann für Zwecke der **Verteilung des Kaufpreises** auf die einzelnen Wirtschaftsgüter auf die **Vereinbarungen der Parteien im Kaufvertrag** zurückgegriffen werden, wenn zwischen den Parteien ein **echter Interessensgegensatz** besteht.¹

Von einem Interessensgegensatz ist insbesondere dann auszugehen, wenn im übertragenen Betriebsvermögen **Anteile an Kapitalgesellschaften** enthalten sind, da der Verkäufer in diesem Fall versuchen wird einen größeren Anteil des Kaufpreises auf diesen zu allokalieren, da dieser die Begünstigungen des TEV bzw. § 8b KStG in Anspruch nehmen kann. Der Erwerber wird eher versuchen einen niedrigen Teil des Kaufpreises auf Anteile an Kapitalgesellschaften zu allokalieren, da insoweit kein abschreibbares AfA-Volumen gegeben ist. Ein Interessensgegensatz kommt aber auch z. B. dann in Betracht, wenn es um **unterbewertete Wirtschaftsgüter** geht (= TW-AfA) und der Veräußerer sicherstellen will, dass der Kaufpreis bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut nicht oberhalb des geminderten Buchwerts liegt, da ansonsten eine Zuschreibung mit Verzinsung (§ 233a AO) drohen könnte. Der Käufer hingegen wird versuchen auch hier einen möglichst großen Kaufpreisanteil zwecks schnellerer Abschreibung zu allokalieren.

Die **Kaufpreisaufteilung** ist auch dann **nicht zu akzeptieren**, wenn diese nur zum **Schein** getroffen wurde oder die realen Wertverhältnisse verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.²



Praktikerhinweis

Aus Sicht des Erwerbers, ist es steuerlich sinnvoll den Kaufpreis auf Wirtschaftsgüter zu verteilen, die möglichst **kurzfristig abgeschrieben** werden können, wie z. B. geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG), Vorratsvermögen, bereits abgeschriebene Wirtschaftsgüter mit kurzer Restnutzungsdauer. Die Verteilung auf einen **Geschäfts- oder Firmenwert** ist steuerlich regelmäßig **wenig attraktiv**, da die Abschreibung über einen Zeitraum von **fünfzehn Jahren** erfolgt (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Soweit die **Kaufpreisaufteilung** aus Sicht des Verkäufers nicht relevant ist (z. B. bei Grundstücken wegen der Verteilung auf Grund und Boden und Gebäude) sollte der Verkäufer eine Klarstellung in den Vertrag mit aufnehmen, dass dieser nicht für die Aufteilung des Kaufpreises haftet.

Enthält der Kaufvertrag keine Kaufpreisaufteilung oder ist die Kaufpreisaufteilung aus anderen Gründen steuerlich nicht anzuerkennen, stellt sich die Frage, wie der Kaufpreis auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen ist. In Betracht kommen hierbei die **Stufentheorie** und die **modifizierte Stufentheorie**.

Nach der **Stufentheorie**³ erfolgt die **Aufteilung des gezahlten Gesamtkaufpreises** wie folgt:

1. Alle bisher beim Verkäufer **bilanzierten Wirtschaftsgüter** werden bis zum Teilwert aufgestockt.
2. Ansatz bisher **nicht bilanzierter Wirtschaftsgüter** (selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter z. B. Patente oder bestehende Auftragsbestände) mit dem Teilwert, da diese nunmehr entgeltlich erworben wurden (§ 5 Abs. 2 EStG).
3. Ein danach noch verbleibender Kaufpreis wird als Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert.

¹ BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 12/14, BFH/NV 2016 S. 266; Urteil des FG Rheinland-Pfalz, 23.02.2011, 2 K 1903/09, DStRE 2012 S. 854 rkr.

² BFH-Urteile vom 01.04.2009, IX R 35/08, BFHE 2009 S. 224; vom 04.12.2008, IX B 149/08, BFH/NV 2009 S. 365.

³ Meyering, DStR 2008 S. 1008; Blumers/Beinert, DB 1995 S. 1043.

Nach der **modifizierten Stufentheorie**¹ erfolgt die Aufteilung des Kaufpreises wie folgt:

1. Es erfolgt eine **einheitliche Verteilung** des Kaufpreises auf die bereits **aktivierten Wirtschaftsgüter** sowie die bisher noch **nicht bilanzierten** Wirtschaftsgüter.
2. Ein danach noch verbleibender Kaufpreis wird als Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert.

Bei der modifizierten Stufentheorie werden die Stufen 1 und 2 der „klassischen“ Stufentheorie zusammengefasst. Letztlich ist jede im Einzelfall sachgemäße Methode steuerlich anzuerkennen, wobei zu beachten ist, dass die Methoden zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. **Vor allem dann, wenn durch den Kaufpreis nicht sämtliche immateriellen Wirtschaftsgüter und ein Firmenwert vergütet werden.** In diesem Fall ist auch noch nicht geklärt, ob die Aufteilung des Kaufpreises anhand der stillen Reserven² oder anhand der **Teilwerte**³ zu erfolgen hat.

Vergleich der Stufentheorie mit der modifizierten Stufentheorie (Verteilung nach Teilwerte):

Kaufpreis	Teilwerte	Stufentheorie	modifizierte Stufentheorie
280.000 EUR (= 80 % TW)			
bilanzierte immaterielle WG	50.000 EUR	50.000 EUR	40.000 EUR
bisher nicht bilanzierte WG	80.000 EUR	10.000 EUR	64.000 EUR
Gebäude	100.000 EUR	100.000 EUR	80.000 EUR
Maschinen	80.000 EUR	80.000 EUR	64.000 EUR
Vorräte	40.000 EUR	40.000 EUR	32.000 EUR
Summe	350.000 EUR	280.000 EUR	280.000 EUR

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Wie das vorliegende Beispiel zeigt, können sich in beiden Fällen hinsichtlich der AfA-Laufzeit unterschiedliche steuerliche Ergebnisse ergeben.

Ein über den Gesamtbetrag der stillen Reserven hinaus gezahlter Kaufpreis ist **sofort abziehbare Betriebsausgabe**. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn der Käufer das Vorhandensein eines Geschäfts- und Firmenwerts in der Höhe **nachweislich** ausschließen kann. Dies wird im Regelfall nicht möglich sein. Ausnahmsweise kann dies in der Praxis aber bei **Abfindungszahlungen an Arbeitnehmer**, bei Zahlungen an einen lästigen Gesellschafter, um diesem zum Austritt zu bewegen, oder Abstandszahlungen für Miet- und Pachtverhältnisse oder sonstiger nachteiliger Verträge sein.

Unabhängig von der gewählten Methode zur Verteilung des Gesamtkaufpreises ist **aus Sicht des Erwerbers** praktisch gesehen eine **Wertermittlung** jedes einzelnen erworbenen Wirtschaftsguts notwendig. Bei Grundstücken oder größeren Maschinen muss in diesen Fällen regelmäßig ein **Sachverständigengutachten** angefertigt werden. Bei Vorratsvermögen kann von dem Verkaufspreis abzgl. noch anfallender Kosten ausgegangen werden.⁴

¹ Kulosa in: Schmidt, EStG, § 6 EStG Rz. 577; Ley, KÖSDI 2001 S. 12985 f.

² Ley, KÖSDI 2001 S. 12985 f.; Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 487 f.

³ BFH-Urteil vom 21.04.1994, IV R 70/92, BStBl 1994 II S. 745; Meyering, DStR 2008 S. 1008 und 1011.

⁴ Ettinger in: Ettinger/Jaques, Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, B. 142 m. w. N.

2. Berücksichtigung eines „Bad Wills“ (Negativer Firmenwert)

In der Praxis kann es auch vorkommen, dass

- (1) der gezahlte Kaufpreis niedriger ist als das übernommene steuerbilanzielle Eigenkapital oder
- (2) der Verkäufer dem Käufer eine **Zuzahlung** leistet für die Übernahme des Betriebs.

In diesen Fällen wird regelmäßig ein negativer Firmenwert („Bad Will“) aufgrund von negativen Ertragsaussichten oder zukünftig anfallenden Kosten vorliegen.

Beispiel 34: (1) Kaufpreis unterhalb der Buchwerte

Der K erwirbt einen Betrieb mit einem bilanzierten Eigenkapital von 100.000 EUR. Aufgrund negativer Ertragsaussichten beträgt der **Kaufpreis 60.000 EUR**.

Aktiva		Passiva	
div. Aktiva	150.000 EUR	Kapital	100.000 EUR
		div. Passiva	50.000 EUR
	<u>150.000 EUR</u>		<u>150.000 EUR</u>

Lösung Beispiel 34:

Liegt der Kaufpreis unterhalb des steuerbilanziellen Eigenkapitals hat eine Abstockung der Einzelwirtschaftsgüter in der Übernahmebilanz des Erwerbers zu erfolgen.¹ Der Ausweis eines negativen Firmenwerts ist steuerlich **nicht** möglich. Die **Abschreibungsbasis verringert** sich entsprechend.

Aktiva		Übernahmebilanz		Passiva	
div. Aktiva	110.000 EUR	Kapital		60.000 EUR	
		div. Passiva		50.000 EUR	
	<u>110.000 EUR</u>			<u>110.000 EUR</u>	

Beispiel 35: (2) Negativer Kaufpreis

Der K erwirbt einen Betrieb mit einem bilanzierten Eigenkapital von 100.000 EUR. Aufgrund negativer Ertragsaussichten zahlt der Veräußerer dem K eine **Zuzahlung von 100.000 EUR (negativer Kaufpreis)**.

Aktiva		Passiva	
div. Aktiva	150.000 EUR	Kapital	100.000 EUR
		div. Passiva	50.000 EUR
	<u>150.000 EUR</u>		<u>150.000 EUR</u>

¹ BFH-Urteil vom 12.12.1996, IV R 77/93, BStBl 1998 II S. 180.

Lösung Beispiel 35:

Die Zahlung des negativen Kaufpreises von 50.000 EUR führt bei dem K **nicht** zu dem Ausweis eines **Erwerbsgewinns**. Vielmehr hat der K den negativen Kaufpreis als **passiven Ausgleichsposten** anzusetzen.¹

Aktiva	Übernahmebilanz		Passiva
div. Aktiva	0 EUR	Kapital	0 EUR
negativer KP	100.000 EUR	passiver AP	50.000 EUR
		div. Passiva	50.000 EUR
	<u>100.000 EUR</u>		<u>100.000 EUR</u>

Fraglich ist, wie der passive Ausgleichsposten zukünftig beim K zu behandeln ist. Klar ist, dass irgendwann eine Ausbuchung gegen Gewinn zu erfolgen hat. Fraglich ist jedoch der Zeitpunkt. In der Literatur wird vertreten, dass dieser erst bei Verkauf, bei Liquidation oder bei **Wegfall der Ursachen**, für den Grund eines negativen Geschäftswert, gewinnerhöhend aufzulösen.² Vertreten wird aber auch, dass dieser mit den **zukünftigen Verlusten** zu verrechnen ist.³

3. Haftung des Betriebsübernehmers (§ 25 HGB, § 75 AO)

Auch wenn aus Sicht des Erwerbers i. R. d. Asset Deals lediglich einzelne Wirtschaftsgüter durch Einzelrechtsnachfolge übernommen werden, ist es nicht ausgeschlossen, dass nicht der Erwerber für Alt-Verbindlichkeiten des Veräußerers als Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird. Dieses Risiko ist im Vorfeld einer Transaktion i. R. e. Due Diligence zwingend **zu prüfen**.⁴ Als für den Erwerber haftungsrelevante Regelungen bei der Übernahme eines Betriebs bzw. Teilbetriebs⁵ für Alt-Verbindlichkeiten kommen zum einen § 25 HGB sowie § 75 AO in Betracht.

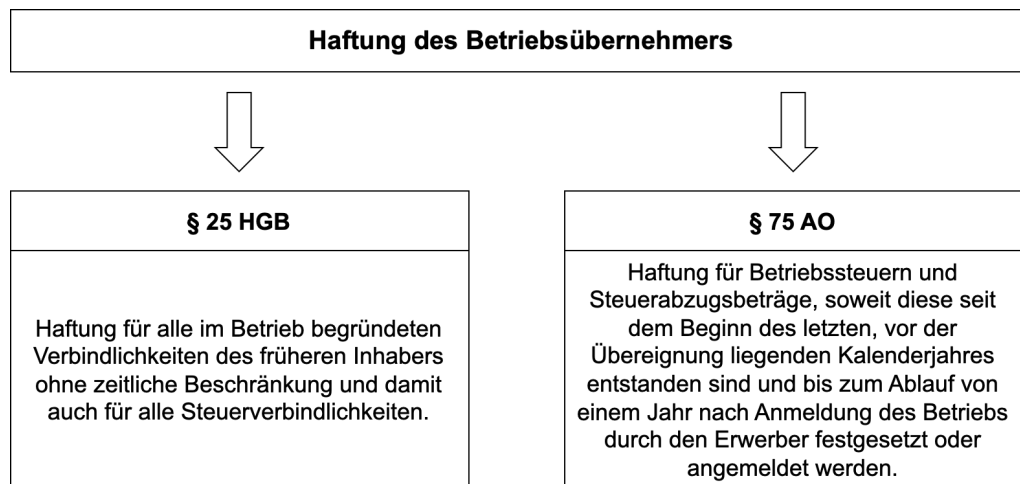


Abb. 50: Haftung des Betriebsübernehmers

¹ BFH-Urteile vom 19.02.1981, IV R 41/78, BStBl 1981 II S. 730; vom 21.04.1994, IV R 70/92, BB 1994 S. 1602.

² Roser/Haupt, GmbHR 2007 S. 78; Preißer, DStR 2011 S. 133; Meier/Geberth, DStR 2011 S. 733

³ Urteil des FG Düsseldorf, 15.12.2010, 15 K 2784/09, DStR 2011 S. 112 rkr.

⁴ ein Anspruch des Käufers auf Durchführung einer Betriebsprüfung beim Veräußerer zur Haftungsbegrenzung besteht nicht, Loose in: Tipke/Kruse, AO, § 75 AO Rz. 39.

⁵ bei dem Erwerb von Anteilen an Personengesellschaften werden automatisch die Verbindlichkeiten des Betriebs der Personengesellschaft mit übernommen, sodass eine Haftungsregelung hier nicht notwendig ist.

Die **Haftung nach § 25 HGB** ist in der Praxis **weniger relevant**, da diese gem. § 25 Abs. 2 HGB **abdingbar** ist. In diesem Fall ist die Betriebsübernahme in das Handelsregister einzutragen bzw. alternativ durch gesonderte Einzelmitteilung gegenüber allen oder einzelnen Gläubigern anzuzeigen. Die Eintragung ins Handelsregister und Einzelmitteilung sollten zeitnah nach Erwerb erfolgen.

In der Praxis relevant ist in jedem Fall die Haftung für Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge nach § 75 AO.



§ 75 Abs. 1 AO

„Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber für **Steuern**, bei denen sich die **Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet**, und für **Steuerabzugsbeträge**, vorausgesetzt, dass die Steuern seit dem Beginn des letzten, **vor** der Übereignung liegenden Kalenderjahrs entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr **nach Anmeldung** des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden. Die Haftung beschränkt sich auf den Bestand des übernommenen Vermögens. Den Steuern stehen die Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen gleich.“ (Hervorhebungen durch Verfasser)

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im pflichtgemäßen **Ermessen** der Finanzbehörden. Die Haftung des Betriebsübernehmers beschränkt sich **sachlich** allein auf die mit dem Betrieb verbundenen **Betriebssteuern** (= GewSt, USt, betriebliche Verbrauchsteuern, ggf. auch Kfz-Steuer) sowie **Steuerabzugsbeträge** (= LSt, KapEst oder Steuerabzugsbeträge nach § 50a EStG).¹ Für die Ansprüche auf **steuerliche Nebenleistungen** wird **nicht** gehaftet.² Ebenso wenig für Einkommen- oder Körperschaftsteuerschulden.³

Als **Betrieb** i. S. von § 75 AO⁴ gilt jede organisatorische Zusammenfassung von persönlichen und sachlichen Mitteln zur Verfolgung eines wirtschaftlichen oder ideellen Zwecks.⁵ Der weit gefasste Betriebsbegriff umfasst nicht nur gewerbliche Betriebe, sondern auch Unternehmen eines Selbständigen oder einen LuF-Betrieb. Sogar Grundstücke, Gebäude oder Gebäudeteile, mit denen lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, können als Betrieb i. S. von § 75 AO qualifizieren.⁶

§ 75 AO ist daneben auch **zeitlich begrenzt**. Die Haftung begrenzt sich zeitlich auf die Steuern, die seit dem Beginn des letzten, vor dem Vollzugsstichtag (= wirtschaftlicher Eigentumsübergang)⁷ liegenden Kalenderjahres in dem erworbenen Betrieb entstanden sind (Haftungszeitraum) und die innerhalb eines Jahres seit der **Anmeldung des Betriebs** durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden (Anmeldungs- und Festsetzungszeitraum). Die reguläre Anmeldung des Betriebs i. S. v. § 75 AO ist die **Anzeige nach § 138 Abs. 1 AO**. Hieraus muss die Finanzverwaltung erkennen können, dass es sich um eine Betriebsübernahme i. S. des § 75 AO handelt.

¹ Loose in: Tipke/Kruse, AO, § 75 AO Rz. 38 ff.

² BFH-Urteil vom 05.10.2004, VII R 76/03, BStBl 2006 II S. 3.

³ BFH-Urteil vom 06.04.2016, I R 19/14, BFH/NV 2016 S. 1491.

⁴ Für weitergehende Ausführungen siehe Bruschke, BB 2019 S. 2139 f.

⁵ BFH-Urteil vom 11.05.1993, VII R 86/92, BStBl. 1993 II S. 700.

⁶ BFH-Urteil vom 11.05.1993, VII R 86/92, BStBl. 1993 II S. 700; BFH-Urteil vom 05.06.2014, V R 10/13, BFH/NV 2014 S. 1600; dazu Ellerbrock/Pelzer/Wolter, BB 2015 S. 1180.

⁷ BFH-Urteil vom 27.11.1979, VII R 12/79, BStBl 1980 II S. 258.

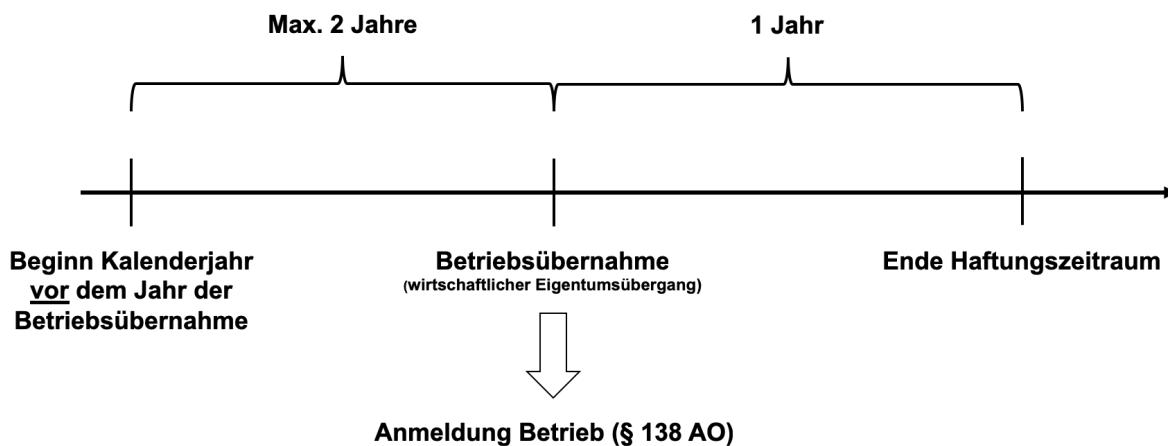


Abb. 51: Haftungszeitraum nach § 75 AO

Der **Haftungszeitraum** ist begrenzt auf maximal zwei Jahre, umfasst aber mindestens einen Zeitraum von einem Jahr. Der **Anmeldungs- und Festsetzungszeitraum** beträgt hingegen stets ein Jahr. Wann hingegen der Haftungsbescheid erlassen wird, ist hiervon unabhängig und kann auch nach dem einjährigen Anmeldungs- und Festsetzungszeitraum erfolgen. Zwingende Voraussetzung eines Haftungsbescheids ist gemäß § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO jedoch, dass eine Festsetzung bzw. Anmeldung der Steuer erfolgt ist.

Darüber hinaus ist die Haftung nach § 75 AO beschränkt auf den Bestand des übernommenen Vermögens, § 75 Abs. 1 Satz 2 AO. Hierbei handelt es sich um eine **gegenständliche Haftung**, die auch zu Vollstreckungsmaßnahmen des Finanzamts führen kann. Daher müssen die Gegenstände, mit denen gehaftet wird, im Haftungsbescheid ggf. als Anlage einzeln aufgeführt werden. Dabei ist es ausreichend, wenn Bezug auf den Kaufvertrag genommen wird, aus denen die Gegenstände eindeutig erkennbar sind. Zum Vorhandensein der Gegenstände ist das Finanzamt beweispflichtig. Ist es verkauft worden, ist auch eine Vollstreckung in das Geldvermögen möglich.

Im Gegensatz zu § 25 HGB ist § 75 AO **nicht abdingbar**. Die **Kenntnis** des Erwerbers vom Vorhandensein von Steuerschulden des Verkäufers ist für eine Haftung nach § 75 AO **nicht erforderlich**. Der Erwerber hat jedoch keinen Rechtsanspruch auf die Vornahme einer Außenprüfung zur Feststellung von bisher nicht bekannter Steuerschulden. Der Käufer muss sich somit im Rahmen einer Due Diligence selbst ein Bild des Verkäufers machen. Sofern der Verkäufer seine Zustimmung erteilt, kann der Käufer das **FA des Verkäufers** um Auskunft über Steuerrückstände nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO ersuchen.¹ Sollte das Finanzamt auf eine zulässige Anfrage des Käufers nur einen Teil der tatsächlich bestehenden und bekannten Steuerschulden mitteilen, ist eine Haftungsinanspruchnahme des Käufers nach § 75 AO für die nicht mitgeteilten Steuerschulden ermessensfehlerhaft.²

Wenn der Verkäufer keine Zustimmung zur Einsichtnahme erteilt, kann der Käufer nur bedingt Einfluss auf die Haftung nach § 75 AO nehmen. Zum einen kann durch eine **schnelle Anzeige nach § 138 AO** die Jahresfrist schnellstmöglich in Gang gesetzt werden. Auf der anderen Seite kann durch einen Vollzugsstichtag auf den 01.01. eines Jahres ebenfalls die **Frist verkürzt** werden.

¹ AEAO zu § 75 Nr. 6.

² Bruschke, BB 2019 S. 2139, 2144.



Praktikerhinweis

Zur Absicherung des Käufers empfiehlt es sich in den Kaufvertrag eine Regelung zur **Freistellung der Haftung nach § 75 AO im Innenverhältnis** aufzunehmen.¹ Da die Haftung nach § 75 AO jedoch immer nur dann greift, wenn der Verkäufer nicht mehr zahlen kann, ist die bloße Haftungsfreistellung gegenüber dem Verkäufer allein häufig nicht ausreichend. Daher ist dem Käufer dringend zu **empfehlen zusätzliche Sicherungsmechanismen** zu implementieren. Können evtl. Steuerrisiken vorab identifiziert werden, kann eine Sicherungsmaßnahme darin bestehen, das i. H. d. steuerlichen Risikos ein Kaufpreiseinbehalt erfolgt oder ein bestimmter Teil des Kaufpreises auf einem Treuhandkonto hinterlegt wird. Dies wird jedoch regelmäßig seitens des Verkäufers nicht gewünscht sein. Eine andere – aber wesentlich unsicherere – Sicherungsmaßnahme ist die Bürgschaft oder Patronatserklärung der Gesellschafter (vorausgesetzt diese haben eine gute Bonität) ggf. begrenzt auf einen vorher zu bestimmenden Höchstbetrag. Die Gesellschafter des Verkäufers werden in diesem Fall jedoch nur dazu bereit sein, wenn der Zeitraum für eine mögliche Haftungsinanspruchnahme absehbar ist. In der Praxis wird daher regelmäßig vereinbart, dass der Käufer die Betriebsübernahme innerhalb von einem Monat anzuzeigen hat und nach Ablauf des Jahres beim FA des Verkäufers eine **Unbedenklichkeitsbescheinigung** beantragt wird. Danach erlischt die entsprechende Bürgschaft oder Patronatserklärung. Daneben sollte eine Regelung aufgenommen werden, dass soweit aus Sicht des Erwerbers eine Haftungsinanspruchnahme droht, der Veräußerer den Erwerber hierüber zu informieren hat.

4. Besonderheiten bei dem Erwerb von Mitunternehmerschaften

a) GewSt auf den Veräußerungsgewinn des Verkäufers

Siehe hierzu ausführlich die Ausführungen und Beispiele auf Seite 24 ff.



Praktikerhinweis

In den Fällen, wo bei der Veräußerung GewSt auf den Veräußerungsgewinn anfällt, sind daher zwingend entsprechende **Freistellungsregelung im Unternehmenskaufvertrag** zu vereinbaren, sodass der Veräußerer die GewSt aus dem Verkauf wirtschaftlich trägt. Hierbei verpflichtet sich der Veräußerer, den Käufer sowie die Gesellschaft sowie ggf. nicht veräußernde Mitgesellschafter, von jeglicher GewSt-Belastung freizustellen, die sich aus dem Veräußerungsvorgang ergibt. Als weiterer Sicherungsmechanismus des Käufers sollte darauf hingewirkt werden, dass die Freistellung in der Art erfolgt, dass die zu erwartende GewSt vom Kaufpreis abgezogen wird, ein **Kaufpreiseinbehalt** erfolgt.

b) Ergänzungsbilanzen und GewSt

Für die Frage der Kaufpreisaufteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter gelten bei dem Asset Deal in Form des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils die oben dargestellten Grundsätze entsprechend.²

¹ zur Formulierung einer Kaufvertragsklausel zu § 75 AO, siehe Sinewe/Witzel in: Brück/Sinewe, Steueroptimierter Unternehmenskauf, § 5 Rz. 314 f.

² BFH-Urteil vom 20.11.2014, IV R 1/11, DB 2015 S. 348.

Die Aufstockung der Buchwerte um die mit dem Kaufpreis vergüteten stillen Reserven erfolgt jedoch im Gegensatz zum Erwerb eines Betriebs bzw. Teilbetriebs nicht in einer Übernahmebilanz sondern in einer dem Gesellschafter zuzurechnenden **positiven Ergänzungsbilanz** zur Gesamthandsbilanz.¹ Die (positive) Ergänzungsbilanz enthält in dem Fall die zusätzlichen AK zu den in der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft ausgewiesenen Wirtschaftsgütern und ggf. bisher nicht bilanzierter Wirtschaftsgüter.

Ergänzungsbilanzen sind immer dann steuerlich von Interesse des Käufers, wenn dieser nicht die gesamten Mitunternehmeranteile erwirbt, sondern neben weiteren Mitunternehmern beteiligt wird.

Beispiel 36:

Der K erwirbt von dem D seinen 50 %igen Gesellschaftsanteil an der CD-oHG zum 31.12.02 (24:00 Uhr). Weiterer Gesellschafter der CD-oHG ist der C mit einer Beteiligung von ebenfalls 50 %. Der Kaufpreis für den 50 %igen Gesellschaftsanteil beträgt 550.000 EUR. Die **steuerliche Gesamthandsbilanz** der CD-oHG zum 31.12.02 hat folgendes Aussehen:

Aktiva		31.12.02	Passiva	
div. Aktiva	200.000 EUR	Kapital C	50.000 EUR	
		Kapital D	50.000 EUR	
		div. Passiva	100.000 EUR	
	<u>200.000 EUR</u>		<u>200.000 EUR</u>	

Lösung zu Beispiel 36:

Der K erwirbt zum 01.01.03 somit den Mitunternehmeranteil des D. Der über das Kapitalkonto des D hinausgehende Teil des Kaufpreises ist in einer positiven Ergänzungsbilanz des K als zusätzliche AK des Anteils an der CD-oHG zu erfassen. Die Ansätze in der Gesamthandsbilanz blieben unverändert.

Aktiva		Ergänzungsbilanz K zum 01.01.03	Passiva	
div. Aktiva	500.000 EUR	Mehrkapital K	500.000 EUR	
	<u>500.000 EUR</u>		<u>500.000 EUR</u>	

Die Bildung von Ergänzungsbilanzen dient im Wesentlichen dazu, den Erwerb eines Mitunternehmeranteils dem eines Einzelunternehmens steuerlich gleichzustellen. Daher sind nach **neuerer Rechtsprechung des BFH²** die in der Ergänzungsbilanz erfassten (zusätzlichen) AK so fortzuführen, als wären diese neu angeschafft worden. Mithin ist für jedes Wirtschaftsgut eine neue Restnutzungsdauer – ggf. im Wege der Schätzung – zu bestimmen. **Die Abschreibungsreihen der Gesamthandsbilanz sind für den neu eintretenden Gesellschafter somit unbeachtlich!**

Für Zwecke der GewSt ist zu beachten, dass die zukünftige **Mehr-Abschreibung in der Ergänzungsbilanz** den Gewbeertrag der Mitunternehmerschaft als eigenständiges Steuerobjekt mindern und somit auch die GewSt-Belastung der Mitunternehmer. Werden daher nicht 100 % der Mitunternehmeranteile erworben, werden die übrigen Gesellschafter durch die geringere GewSt-Belastung ebenfalls entlastet.

¹ Kahle, FR 2013 S. 873 ff.

² BFH-Urteil vom 20.11.2014, IV R 1/11, BStBl 2017 II S. 34.

Der Käufer des Mitunternehmeranteils sollte daher auf eine **Ausgleichsregelung** durch abweichende Ergebnisverteilung drängen, dass die GewSt-Entlastung ausschließlich ihm zusteht. Dies werden die übrigen Gesellschafter aber nur dann akzeptieren, wenn diesen keine Minderung der ESt nach § 35 EStG zusteht (i. d. R. bei KapGes), da die weniger GewSt für diese zu einer Minderung des Anrechnungspotentials und somit zu einer Mehr-Steuerbelastung führt. **In diesen Fällen entfällt häufig eine entsprechende Ausgleichsregelung.**

Fortführung zu Beispiel 36:

Für den Erhebungszeitraum (EHZ) 03 ergibt sich ohne Berücksichtigung des Ergebnisses aus der positiven Ergänzungsbilanz des K ein Gewerbeertrag der CD-oHG von 100.000 EUR. Aus der Fortschreibung der Ergänzungsbilanz des K auf den 31.12.03 ergibt sich eine Mehr-Abschreibung i. H. v. 20.000 EUR.

Lösung zur Fortführung des Beispiels 36:

Die Mehrabschreibung von 20.000 EUR ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der CD-oHG zu berücksichtigen, sodass der Gewerbeertrag für den EHZ 03 letztlich 80.000 EUR beträgt. Diese Minderung kommt damit zu 50 % ebenfalls dem C zu Gute.

Für den Fall, dass das Ausscheiden eines der Gesellschafter oder der Verkauf des Betriebs durch die Mitunternehmerschaft GewSt auslöst, sollten ebenfalls Regelungen getroffen werden, dass sich die Aufteilung der GewSt-Belastung anhand der jeweiligen AK/Buchwerte der einzelnen Mitunternehmer bestimmt.

Fortführung zu Beispiel 36:

Zum 01.01.04 veräußert die CD-oHG ihren gesamten Betrieb an den V für insgesamt 1.100.000 EUR. Der Betrag entspricht der Bewertung zu der auch der K damals die Anteile von dem D erworben hat (50 % = 550.000 EUR). Die Bilanzen zum 01.01.04 sehen wie folgt aus:

Aktiva	GHB 01.01.04		Passiva
div. Aktiva	200.000 EUR	Kapital C	50.000 EUR
		Kapital D	50.000 EUR
	<u>200.000 EUR</u>		<u>200.000 EUR</u>

Da der Gewinn für 03 von 100.000 EUR direkt entnommen wurde, entspricht das Kapital insgesamt 100.000 EUR.

Aktiva	Ergänzungsbilanz K zum 01.01.04		Passiva
div. Aktiva	480.000 EUR	Mehrkapital K	480.000 EUR
	<u>480.000 EUR</u>		<u>480.000 EUR</u>

Annahme: Die Veräußerung löst auf Ebene der CD-oHG eine GewSt-Belastung aus. Daneben erzielt die CD-oHG in 04 kein weiteres Ergebnis. Veräußerungskosten sind keine angefallen.

Lösung zur Fortführung des Beispiels 36:

Der **Gewerbeertrag für den EHZ 04** der CD-oHG ermittelt sich wie folgt:

Kaufpreis	1.100.000 EUR
Kapital Gesamthandsbilanz	- 100.000 EUR
Kapital Ergänzungsbilanz	- 480.000 EUR
Gewerbeertrag 04	520.000 EUR

x rd. 14 % GewSt-Satz¹ = 72.800 EUR GewSt

Ohne entsprechende Ausgleichsregelung im damaligen Kaufvertrag bzw. neuem Gesellschaftsvertrag würde die GewSt-Belastung zwischen dem K und dem C zu 50 % verteilt werden. **Letztlich würde der K daher 36.400 EUR GewSt auf den Veräußerungsgewinn zahlen, wobei er letztlich nur den Kaufpreis erhält, den er auch damals aufgewendet hat! Richtigerweise dürfte der K nur die GewSt auf die zwischenzeitlich erfolgte Mehr-AfA lt. Ergänzungsbilanz bezahlen.**

Kontrolle: Kaufpreis (50 %):	550.000 EUR
Kapital K	50.000 EUR
Mehr-Kapital EB:	480.000 EUR
Gewinn des K	20.000 EUR

Die GewSt-Last, die von K zu tragen ist, liegt daher bei rd. **2.800 EUR** (= 20.000 EUR x 14 %)!

c) Übernahme eines negativen Kapitalkontos

Übernimmt der in eine KG eintretende Kommanditist das **negative Kapitalkonto** des auscheidenden Kommanditisten, entsteht bei ihm auch dann kein sofort ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust, wenn die stillen Reserven im Betriebsvermögen der Gesellschaft einschließlich des Geschäftswerts **niedriger sind, als das übernommene negative Kapitalkonto**.²

Veräußert der Kommanditist mit negativem Kapitalkonto seinen Anteil an der KG gegen Übernahme dieses negativen Kapitalkontos sowie Zahlung eines zusätzlichen Entgelts, so bestehen die AK des Erwerbers dieses Kommanditanteils gleichwohl nur in der Zahlung des vereinbarten Entgelts. **AK für die Übernahme des negativen Kapitalkontos entstehen dagegen nicht!** Denn durch die Übernahme des negativen Kapitalkontos wendet der Erwerber nichts aus seinem Vermögen auf. Er ist weder zum Nachschuss verpflichtet, noch haftet er gegenüber den Gesellschaftsgläubigern (§ 171 Abs. 1 HGB). Er ist lediglich damit einverstanden, dass in Zukunft auf ihn entfallende Gewinnanteile zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet werden.³

Kommt es zu solchen Gewinnen, dürfen diese allerdings beim Erwerber nicht versteuert werden, weil sie bereits der Veräußerer in seinem Veräußerungsgewinn versteuert hat. Dafür ist es ohne Bedeutung, ob das negative Kapitalkonto des ausgeschiedenen Gesellschafters durch ausgleichs- und abzugsfähige oder lediglich durch verrechenbare Verlustanteile entstanden ist.

¹ Annahme.

² BFH-Urteil vom 14.06.1994, VIII R 37/93, BStBl 1995 II S. 246; kürzlich bestätigt Urteil des FG Düsseldorf, 17.04.2018, 10 K 3929/15, DStRE 2019 S. 476 rkr.

³ BFH-Urteil vom 19.02.1998, IV R 59/96, BStBl 1999 II S. 266.

Ein bei dem Erwerb eines Kommanditanteils übernommenes – nicht durch die anteiligen stillen Reserven abgedecktes – negatives Kapitalkonto ist daher durch einen **Ausgleichsposten in einer Ergänzungsbilanz** zu erfassen.

Fortführung zu Beispiel 4 auf Seite 37:

Zum 01.01.04 veräußert der X seinen Kommanditanteil an der XY GmbH & Co. KG für 100.000 EUR (= stille Reserven) an den Z. Die im Handelsregister eingetragene Hafteinlage beträgt 150.000 EUR und wurde von X voll eingezahlt. Durch Verluste der vergangenen Wje ergibt sich beim X zum 01.01.04 ein **negatives Kapitalkonto von insgesamt 200.000 EUR**.

Lösung zu Fortführung von Beispiel 4:

Da X seinen gesamten Mitunternehmeranteil veräußert, liegt ein begünstigter Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Der Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 2 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis:	100.000 EUR
- Veräußerungskosten:	0 EUR
- Wert des BV	+ 200.000 EUR
(Kapitalkonto)	
Vorl. VG	300.000 EUR
- <u>Verr. Verlust</u>	<u>230.000 EUR</u>
VG, § 16 Abs. 2 EStG	<u>70.000 EUR</u>

Dem Z entstehen **AK i. H. d. Kaufpreises von 100.000 EUR**, die in einer positiven Ergänzungsbilanz zu aktivieren sind. Das übernommene negative Kapitalkonto des X i. H. v. 200.000 EUR ist **als Ausgleichsposten in der Ergänzungsbilanz (= Mehrkapital)** zu erfassen und ist mit **zukünftigen Gewinnanteilen** aus der XY-GmbH & Co. KG verrechenbar, da der X bereits die 200.000 EUR beim Ausscheiden versteuert hat.



Praktikerhinweis

Ist ein solcher Merkposten bei der Übernahme des Kommanditanteils nicht gebildet und in bestandskräftigen Veranlagungsjahren nicht mit entsprechenden Gewinnanteilen verrechnet worden, kann er in einem nachfolgenden Verlustjahr nicht zu einer Verminderung der Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG führen.¹

5. Abzug von Finanzierungsaufwendungen

Da die meisten Unternehmenskäufe nicht ohne eine Fremdfinanzierung auskommen, stellt sich die Frage, ob und wie die Fremdfinanzierungsaufwendungen (z. B. Zinsen) steuerlich optimal genutzt werden können. Im Grundsatz sind sämtliche **Fremdfinanzierungsaufwendungen** steuerlich abziehbar, da sie im unmittelbaren Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen (§ 4 Abs. 4 EStG).² **Gewerbesteuerlich** ist zu beachten, dass die Fremdfinanzierungsaufwendungen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG unterliegen.

¹ Urteil des FG Düsseldorf, 17.04.2018, 10 K 3929/15, DStRE 2019 S. 476 rkr.

² ist Erwerber eine natürliche Person oder Mitunternehmerschaft ist die Regelung des § 4 Abs. 4a EStG zu beachten.



Hinweis

Die Regelungen zur **Zinsschranke** nach § 4h EStG und § 8a KStG spielen in mittelständischen Käufer-Strukturen regelmäßig **keine Rolle**, da diese erst bei einem Zinssaldo (= Zinsertrag - Zinsaufwand) von **mehr als 3 Mio. EUR** greifen.

a) Betrieb, Teilbetrieb

Bei dem Erwerb **eines Betriebs oder Teilbetriebs** ergeben sich regelmäßig keine Probleme bei der steuerlichen Berücksichtigung der Fremdfinanzierungsaufwendungen, da diese unmittelbar mit den Erträgen des erworbenen Betriebs verrechnet werden können. Eine **Optimierung** der Erwerbsstruktur ist in diesem Fall regelmäßig **nicht notwendig**.

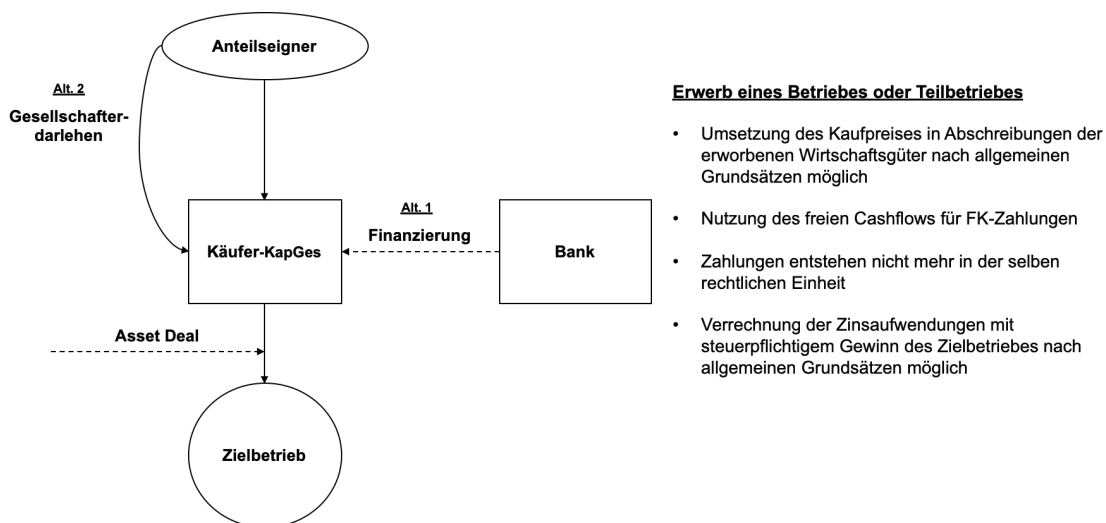


Abb. 52: Abzug von Finanzierungsaufwendungen bei Erwerb Betrieb, Teilbetrieb

Erwerb durch eine Käufer-Kapitalgesellschaft

Erfolgt die Finanzierung über Gesellschafterdarlehen, sind diese steuerlich ebenfalls anzuerkennen. Es gilt der **Grundsatz der Finanzierungsfreiheit**.¹ Der Gesellschafter kann frei darüber entscheiden, **ob** und **wie** (EK oder FK) er seiner Kapitalgesellschaft Geldmittel zur Verfügung stellt.



Praktikerhinweis

Neben der Abzugsfähigkeit der Zinsen oder der freien Nichtvereinbarung von Zinsen wegen fehlender Abzinsungsverpflichtung in der Steuerbilanz ab 2023 sprechen auch andere steuerliche Gründe für die **Gewährung eines Gesellschafterdarlehens**. Zum einen ist festzuhalten, dass der Darlehensbetrag steuerneutral an die Gesellschafter zurückgeführt werden kann. Bei einer Einlage wird diese zwar im steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) erfasst und kann somit ebenfalls steuerneutral zurückgewährt werden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Hier ist aber die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu beachten, der besagt, dass zuerst alle Gewinne ausgeschüttet werden, bevor es zu einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr kommt.

¹ BFH-Urteil vom 05.02.1992, I R 127/90, BStBl 1992 II S. 532.

Die Fremdfinanzierung muss zwar nicht unbedingt auf Basis eines schriftlichen Darlehensvertrags erfolgen, da zivilrechtlich kein Schriftformerfordernis besteht. In der Praxis empfiehlt es sich aber zur **Nachweisbarkeit eines fremdüblichen Darlehens** die Darlehensbedingungen, wie z. B. Höhe der Zinsen, Begebung von Sicherheiten, Darlehenslaufzeit und Kündigungsmöglichkeiten schriftlich festzuhalten. Ansonsten besteht das Risiko, dass die Finanzverwaltung in der Zahlung der Zinsen eine **vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG** erblicken könnte.

b) Mitunternehmeranteil

Alle mit dem Anteilserwerb zusammenhängenden Aufwendungen, insbesondere Zinsen aus der Akquisitionsfinanzierung, sind bei dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils grundsätzlich steuerlich absetzbar. Dabei ist es unerheblich, ob die Finanzierung auf Ebene des Käufers oder auf Ebene der Mitunternehmerschaft angesiedelt ist, denn bei Finanzierungsaufnahme durch den Mitunternehmer (= Käufer) stellen die Aufwendungen Sonderbetriebsausgaben dar und sind damit unmittelbar steuerlich mit dem Ergebnis der Mitunternehmerschaft sowohl für Zwecke der ESt/KSt und der GewSt verrechenbar.¹ Der Ausweis des aufgenommenen Darlehens erfolgt in diesem Fall als negatives Sonderbetriebsvermögen in der Sonderbilanz des erwerbenden Mitunternehmers. Daher sind die Finanzierungsaufwendungen unmittelbar mit den Erträgen verrechenbar, sodass eine **Optimierung** der Erwerbsstruktur in diesem Fall regelmäßig **nicht notwendig** ist.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

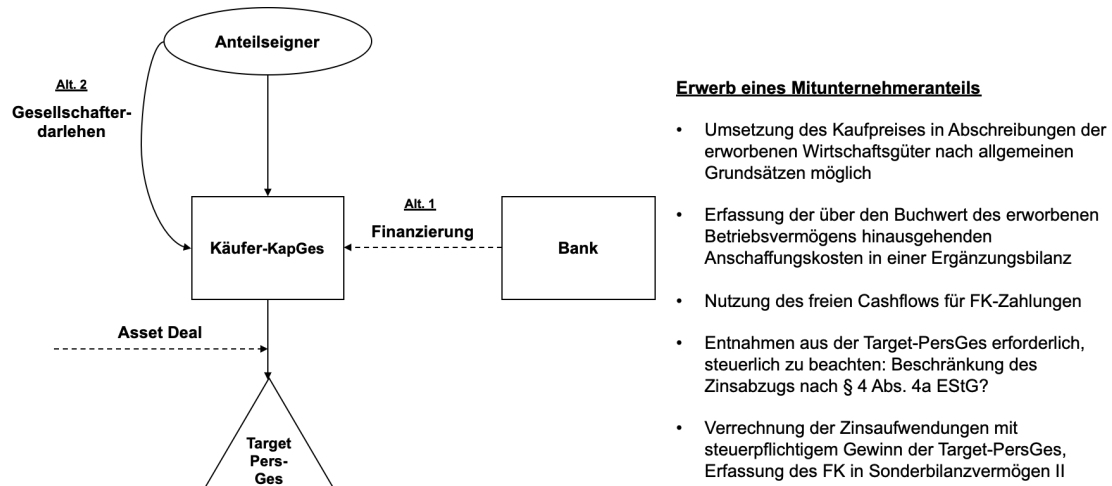


Abb. 53: Abzug von Finanzierungsaufwendungen bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils



Hinweis

Wie auch bei der Erfassung des Kaufpreises in der Ergänzungsbilanz, ist für Zwecke der GewSt zu beachten, dass wenn neben dem Erwerber noch weitere Mitunternehmer beteiligt sind, die Finanzierungsaufwendungen in Form von Sonderbetriebsausgaben die GewSt-Belastung der Mitunternehmerschaft mindern. In diesem Fall sollten ebenfalls geeignete Ausgleichsvereinbarungen getroffen werden.

¹ soweit sich im GHV der Mitunternehmerschaft Anteile an Kapitalgesellschaften befinden, sind bei natürlichen Personen die Besonderheiten des § 3c Abs. 2 EStG (60 %iger Abzug) zu beachten. Bei Kapitalgesellschaften sind die Finanzierungsaufwendungen voll abziehbar, § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG.

II. Share Deal – Kauf Anteile an Kapitalgesellschaften

1. AfA-Volumen auf Kaufpreis

Unabhängig von der Tatsache, ob die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten werden oder, ob Anteilseigner eine natürliche Person, Mitunternehmerschaft oder eine Kapitalgesellschaft ist, können die AK der erworbenen Anteile **nicht planmäßig abgeschrieben** werden.



Praktikerhinweis

Wie bereits mehrfach aufgezeigt besteht hinsichtlich des Erwerbs von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zwischen dem Erwerber und dem Veräußerer ein Interessensgegensatz in der Form vor, dass der Erwerb für den Erwerber mangels Absetzbarkeit regelmäßig ungünstiger ist. Aus diesem Grund wird in der Praxis – zur **Verminderung** des steuerlichen Nachteils des Käufers – häufig vereinbart, dass sich der **Kaufpreis** um eine **fiktive Steuerlast** vermindert, die ausgelöst worden wäre, wäre der Verkauf im Asset Deal durchgeführt worden.

Aus diesem Grund ist es aus Sicht des steuerlichen Beraters des Käufers unerlässlich zu prüfen, welche mit der Anschaffung zusammenhängenden Kosten (z. B. Beratungskosten, Kosten für eine Due Diligence) als **Anschaffungsnebenkosten** (§ 255 HGB, § 5 EStG) zu aktivieren sind.¹

Voraussetzungen für das Vorliegen von AK ist, dass diese dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. Ist der **Entschluss zum Erwerb des Unternehmens grundsätzlich** gefallen, stellen die Kosten ab diesem Zeitpunkt Anschaffungsnebenkosten dar.² Daher ist bei der Erstellung eines Letter of intent (= Absichtserklärung) und die Durchführung einer Due Diligence regelmäßig davon auszugehen, dass ein **Erwerbsentschluss grundsätzlich getroffen** worden ist.³



Hinweis

Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft letztlich nicht erworben, stellen diese keinen aktivierungspflichtigen Aufwand dar und sind bei Betriebsvermögen abziehbare Betriebsausgabe. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ist nicht anwendbar.⁴

Aus Sicht des Käufers ist es daher erstrebenswert Aufwand im Zusammenhang mit dem Erwerb nicht als Anschaffungs(neben)kosten zu behandeln, sondern als voll abziehbare Betriebsausgabe. Daher werden in einigen Fällen sog. **Beraterverträge** mit den Verkäufern geschlossen. Der Käufer kann den Aufwand für die Beraterhonorare sofort als Betriebsausgabe abziehen. Aus Verkäufersicht werden die Beraterhonorare hingegen regelmäßig steuerlich ungünstiger sein, da diese voll versteuert werden (§§ 15 und 18 EStG).

¹ Siehe hierzu ausführlich Happe, BBK 2022 S. 848.

² BFH-Urteile vom 27.03.2007, VIII R 62/05, BStBl 2010 II S. 159; vom 28.10.2009, VIII 22/07, BStBl 2010 II S. 469.

³ Urteil des FG Köln, 06.10. 2010, 13 K 4188/07, EFG 2011 S. 264 rkr.

⁴ BFH-Urteil vom 09.01.2013, I R 72/11, BStBl 2013 II S. 343.



Hinweis

Auch stellt sich häufig die Frage, ob die Beraterverträge steuerlich anzuerkennen sind oder ob nicht im Einzelfall **verdeckte Kaufpreiszahlungen** vorliegen. Daher müssen die Beratungsleistungen auch entsprechend erbracht und abgerechnet werden.

2. Abzug von Finanzierungskosten

a) Erwerb durch natürliche Person

Wird die Beteiligung im steuerlichen **Privatvermögen** gehalten, sind Werbungskosten im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften (z. B. Finanzierungsaufwendungen) grundsätzlich nach § 20 Abs. 9 EStG (Werbungskostenpauschbetrag von 1.000 EUR) nicht abziehbar. Dem gegenüber steht der gesonderte Steuertarif von 25 % zzgl. SolZ nach § 32d Abs. 1 EStG.

Liegt hingegen eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von

- a) mindestens 25 % vor
oder
- b) eine Beteiligung von mindestens 1 % und wird für die Kapitalgesellschaft durch den Steuerpflichtigen eine **qualifizierte berufliche Tätigkeit** ausgeübt,

kann der Steuerpflichtige **auf Antrag** nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG die WK i.R.d. TEV **zu 60 %** abziehen. § 20 Abs. 9 EStG gilt somit nicht mehr. Dividenden/Gewinnausschüttungen sind dann auch zu 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG.

In der **Alternative a** ist eine Beteiligung i. H. v. **mindestens 25 %** zu irgendeinem Zeitpunkt im VZ ausreichend.¹ Eine berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft ist nicht erforderlich. In der **Alternative b** genügte bis Ende VZ 2016 eine **einfache** berufliche Tätigkeit.² Ab dem VZ 2017 muss durch die Tätigkeit des Steuerpflichtigen ein **maßgeblicher unternehmerischer Einfluss ausgeübt** werden können. Welche Art von Tätigkeit hiervon erfasst ist, ist bisher unklar. Zumindest die Tätigkeit eines GF und Prokuristen sollten begünstigt sein.



Praktikerhinweis

Bei **vorweggenommenen Werbungskosten** ist ein Abzug zu 60 % **nicht möglich**, wenn in dem **VZ**, in dem die Werbungskosten anfallen, die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft **nicht erworben** wird.³

Der Antrag ist **spätestens mit Abgabe der erstmaligen ESt-Erklärung** zu stellen und ist nicht nachholbar.⁴ Eine Wiedereinsetzung in die Frist ist nur bei nicht fachkundig beratenen Steuerpflichtigen möglich.⁵ Zur Not muss daher der Antrag **vorsorglich** gestellt werden.⁶ Der Antrag gilt für fünf VZ, **ohne** dass die Voraussetzungen in den **folgenden 4 VZ noch zu erfüllen** wären.⁷

¹ BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl. I 2022 I S. 741 Rz. 139.

² BFH-Urteil vom 25.08.2015, VIII R 3/14, BStBl. 2015 II S. 892.

³ FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 03.05.2021 – 7 K 7191/19, DStRE 2022 S. 525 (Rev. VIII R 17/21).

⁴ BFH-Urteil vom 28.07.2015, VIII R 50/14, BStBl. 2015 II S. 894.

⁵ BFH-Urteil vom 28.07.2015, VIII R 33/15, BStBl. 2018 II S. 69; zur Frage der nachträglichen Antragstellung bei vGA-Feststellung, siehe Urteil des FG München, 9 K 190/16, Revision eingelegt, Az. des BFH VIII R 20/16.

⁶ BFH-Urteil vom 14.05.2019, VIII R 20/16, BStBl. II 2019 S. 586.

⁷ BFH-Urteil vom 12.12.2023 – VIII R 2/21, BStBl. II 2024 S. 350; BFH-Urteil vom 17.07.2024 – VIII R 37/23, BStBl. II 2024 S. 745.



Praktikerhinweis

Der Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG lohnt sich regelmäßig dann, wenn im Zusammenhang der Beteiligung erhebliche **Finanzierungsaufwendungen** anfallen. Die Antragstellung sollte daher mit dem Mandanten besprochen werden.

Wird die Beteiligung hingegen im **steuerlichen Betriebsvermögen** gehalten, greift das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG nicht, § 20 Abs. 8 EStG. In diesem Fall gilt ebenfalls das **Teileinkünfteverfahren**, sodass 60 % der Finanzierungsaufwendungen abziehbar sind. Im Gegenzug sind Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen zu 40 % steuerfrei. Gewerbesteuerlich ist die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG zu beachten.

§ 3c Abs. 2 EStG umfasst alle Arte von den steuerfreien Einnahmen/Vermögensmehrungen i. S. v. § 3 Nr. 40 EStG korrespondierenden Formen von „Ausgaben“ im Betriebsvermögen. Für das 40 %ige Abzugsverbot reicht jede objektive kausale oder finale Verknüpfung mit den Einnahmen und zwar **unabhängig** davon, **ob tatsächlich Einnahmen erzielt worden sind**. Die Absicht Einnahmen zu erzielen ist ausreichend, § 3c Abs. 2 Satz 7 EStG. Hiervon ist auszugehen, wenn eine der in § 3 Nr. 40 EStG aufgeführten Beteiligungen erworben bzw. gehalten wird. Damit führt nicht nur die abstrakte Möglichkeit sondern bereits die Absicht, irgendwann steuerfreie Zuflüsse zu erhalten, zum Abzugsverbot.

Ein Zusammenhang i. S. v. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG mit teilweise steuerfreien Einnahmen besteht u. a. bei

- AK,
- Beratungskosten im Zuge der laufenden Verwaltung einer Beteiligung,
- Buchwerten,
- BV-Minderungen,
- TW-Abschreibungen auf Beteiligungen,
- Veräußerungskosten (z. B. Bankgebühren, Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Vertragsvereinbarung in Veräußerungsfällen, Gutachterkosten, Maklergebühren, Notargebühren, Registergerichtsgebühren, Rechtsberatungskosten),
- Zinsaufwand auf zur Finanzierung einer Beteiligung aufgenommenes Fremdkapital.



Hinweis

Gem. § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG sind Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten ebenfalls nur zu 60 % abziehbar, wenn Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen werden. Eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit Einnahmen, die unter § 3 Nr. 40 EStG fallen, bedarf es nicht. Dies ist regelmäßig in Betriebsaufspaltungsstrukturen der Fall.

b) Erwerb durch eine Kapitalgesellschaft

Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft sind bei der Kapitalgesellschaft für Zwecke der Körperschaftsteuer vollständig steuerlich absetzbar, § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG. Lediglich in dem Fall, in dem die Kapitalgesellschaft Gewinnausschüttungen vereinnahmt, gelten 5 % der Gewinnausschüttung fiktiv als nicht abziehbare Betriebsausgaben, § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG. Dies gilt auch dann, wenn die Körperschaft nachweisen kann, dass im Zusammenhang mit der Beteiligung keine oder nur sehr geringe Aufwendungen angefallen sind.¹



Hinweis

Auch wenn eine Streubesitzbeteiligung i. S. v. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG vorliegt (Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahr < 10 %), sind die Finanzierungsaufwendungen voll abziehbar. Die 5 %ige Pauschalierung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG gilt in diesem Fall nicht, § 8b Abs. 4 Satz 7 KStG.

Gewerbesteuerlich unterliegen die Finanzierungsaufwendungen als Entgelte für Schulden der **Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG, § 2 Abs. 2 GewStG**.

3. Optimierung der Erwerbsstruktur zur Verrechnung der Finanzierungsaufwendungen

Bei dem **Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften** sind insbesondere die Fälle problematisch, in denen die **erwerbende Kapitalgesellschaft** selbst **keinen operativen Geschäftsbetrieb** unterhält (Holding-Kapitalgesellschaft).

In diesem Fall sind die **Finanzierungsaufwendungen** zwar voll abziehbar (s. o.), Dividenden aber zu 95 % steuerfrei. Im Ergebnis erzielt die Erwerberin daher kein positives sonstige Einkommen, das gegen die Finanzierungsaufwendungen steuerlich verrechnet werden könnte. Die Abziehbarkeit läuft in diesem Fall steuerlich leer und es würde nur zu einem Aufbau steuerlicher Verlustvorträge auf Ebene der Erwerber-Kapitalgesellschaft kommen, während die erworbene operative Kapitalgesellschaft Gewinne zu versteuern hat. Das Trennungsprinzip verbietet in diesem Fall die Verrechnung der steuerlichen Ergebnisse zwischen Anteilseigner und Gesellschaft.

Daneben besteht ein **Liquiditätsnachteil** bei Dividendenausschüttungen durch die einzu-behaltende **KapEst**, die erst später i. R. d. Veranlagung anrechenbar ist, § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 31 Abs. 1 KStG.



Praktikerhinweis

Der Liquiditätsnachteil kann durch Beantragung einer **Freistellungsbescheinigung nach § 44a Abs. 5 EStG** eliminiert werden.

¹ Urteil des BVerfG, 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BGBl 2010 I S. 1766.

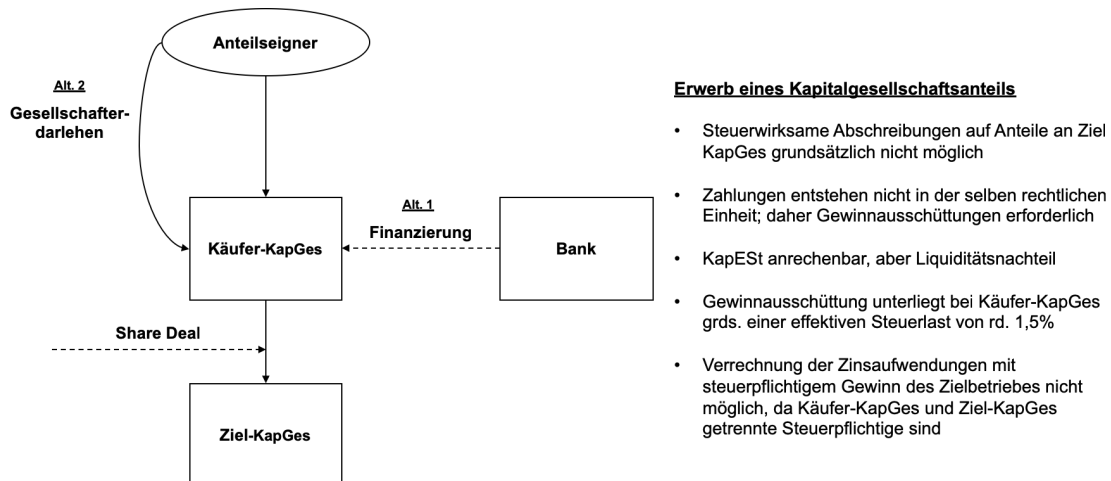


Abb. 54: Share Deal – Steuerliche Optimierung

In diesem Fall gilt es Überlegungen anzustrengen, wie das Einkommen der Zielgesellschaft mit dem – meist negativen – Einkommen der Erwerberin steuerlich verrechnet werden kann.

a) Verschmelzung von Zielgesellschaft und Erwerberin

Ein Weg zur Konsolidierung der steuerlichen Ergebnisse ist die Verschmelzung von der Zielgesellschaft und Akquisitionsgesellschaft. Im Wesentlichen besteht die Möglichkeit

- die Zielgesellschaft auf die Akquisitionsgesellschaft (**Aufwärtsverschmelzung** oder Up-Stream-Merger)
- oder
- die Akquisitionsgesellschaft auf die Zielgesellschaft (**Abwärtsverschmelzung** oder Down-Stream-Merger)

zu verschmelzen.

Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass es sich um die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften handelt.

(i) Up-Stream-Merger

Grundsätzlich sind die **übergehenden Wirtschaftsgüter** bei der übertragenden Kapitalgesellschaft in der steuerlichen Schlussbilanz mit ihren **gemeinen Werten** anzusetzen (§ 11 Abs. 1 UmwStG). Auf **Antrag** können allerdings auch **Buch- oder Zwischenwerte** angesetzt werden. Die Antragsmöglichkeit (§ 11 Abs. 2 UmwStG) setzt allerdings voraus,

- dass die spätere Besteuerung, der in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven, bei der übernehmenden Körperschaft sichergestellt ist und
- dass das Besteuerungsrecht von Deutschland hinsichtlich der übertragenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird und
- eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Die Verschmelzung von **inländischen Kapitalgesellschaften** ist daher im Regelfall stets **steuerneutral** möglich.

Die Übernehmerin hat die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Werten zu übernehmen (**Wertverknüpfung**).

Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist der **Übernahmegewinn bzw. Übernahmeverlust** durch Gegenüberstellung des Wertes des übernommenen Vermögens und des Buchwertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu ermitteln.

Schema:

$$\begin{aligned}
 &\text{Wertansatz der übergegangenen Wirtschaftsgüter} \\
 &\quad (\text{Aktiva ./. Verbindlichkeiten}) \\
 &- \text{Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft} \\
 &- \text{Umwandlungskosten} \\
 &= \underline{\underline{\text{Übernahmegewinn bzw. Übernahmeverlust}}}
 \end{aligned}$$

Übernahmegewinn und Übernahmeverlust bleiben bei der steuerlichen Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft außer Ansatz und im Ergebnis somit **in voller Höhe steuerfrei** bzw. steuerlich nicht abziehbar (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Die Steuerfreiheit des Übernahmegewinns verhindert die Besteuerung der in den untergehenden Anteilen an der übertragenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven. Durch den Verschmelzungsvorgang sollen nur die im Vermögen der übertragenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven – bei Ansatz aufgestockter Werte – für die Besteuerung erfasst werden.

Auf den Übernahmegewinn findet **im Übrigen** § 8b KStG Anwendung. § 12 Abs. 2 UmwStG enthält diesbezüglich einen ausdrücklichen Verweis. Damit sind dem Einkommen der übernehmenden KapGes nichtabziehbare Betriebsausgaben i. H. v. 5 % des steuerfreien Gewinns hinzuzurechnen.

Beispiel 37:

Die B-GmbH hat die Beteiligung an der A-GmbH für 40.000.000 EUR erworben. Zur steuerlichen Optimierung wird die A-GmbH zum 31.12.01 (= steuerlicher Übertragungstichtag) **steuerneutral** auf die B-GmbH als Alleingesellschafterin verschmolzen.

Bei der A-GmbH ergibt sich zum 31.12.01 - ohne Berücksichtigung der Verschmelzung - folgende Schlussbilanz:

Aktiva	A-GmbH 31.12.01		Passiva
Besitzposten	26.000.000 EUR	Stammkapital	2.500.000 EUR
		Kapitalrücklage	3.000.000 EUR
		Jahresüberschuss	10.000.000 EUR
		Verbindlichkeiten	10.500.000 EUR
Summe	<u>26.000.000 EUR</u>	Summe	<u>26.000.000 EUR</u>

Zum 31. Dezember 01 ergibt sich bei der B-GmbH - ohne Berücksichtigung der Vermögensübernahme infolge Verschmelzung - folgende Steuerbilanz:

Aktiva	B-GmbH 31.12.01		Passiva
Beteiligung A GmbH	40.000.000 EUR	Stammkapital	1.000.000 EUR
		Kapitalrücklage	9.000.000 EUR
		Verbindlichkeiten	30.000.000 EUR
Summe	<u>40.000.000 EUR</u>	Summe	<u>40.000.000 EUR</u>

Lösung zu Beispiel 37:

Die übernehmende B-GmbH hat die **Buchwerte** der A-GmbH nach § 12 Abs. 1 UmwStG i. H. v. **15.500.000 EUR** zu übernehmen. Gleichzeitig sind die Anteile an der A-GmbH mit ihrem Buchwert von 40.000.000 EUR auszubuchen. Der Unterschiedsbetrag ist ein Übernahme-gewinn oder -verlust, der jedoch bei der Besteuerung unberücksichtigt bleibt (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH:	40.000.000 EUR
- übernommenes Buchwert-EK der B-GmbH:	15.500.000 EUR
= Übernahmeverlust:	24.500.000 EUR

Der Übernahmeverlust von 24.500.000 EUR ist in voller Höhe steuerlich nicht abziehbar, § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG. Insoweit kommt es zu einer **Vernichtung von AK!**

Das vorliegende Beispiel zeigt deutlich die Problematik der Aufwärtsverschmelzung nach Beteiligungserwerb, da sich in diesen Fällen aufgrund der höheren Kaufpreise regelmäßig ein steuerlich nicht berücksichtigungsfähiger Übernahmeverlust ergeben wird. Dies kommt einer **Vernichtung der AK** gleich. Insoweit ist die § 8b KStG-Begünstigung nicht mehr anzuwenden. Lediglich bei der Veräußerung der Anteile an der Akquisitionsgesellschaft kann dann wieder die § 8b KStG-Begünstigung in Frage kommen, wobei die AK bzw. Buchwerte der Beteiligung regelmäßig niedriger sein werden, als der Kaufpreis für die Anteile an der Ziel-Kapitalgesellschaft.



Praktikerhinweis

- Zu beachten ist, dass durch die Aufwärtsverschmelzung bestehende **Verlustvorträge** der Ziel-Kapitalgesellschaft gem. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG **verloren gehen**.
- Besitzt die Ziel-Kapitalgesellschaft inländischen **Grundbesitz** ist zu beachten, dass die Aufwärtsverschmelzung regelmäßig **GrESt** nach **§ 1 Abs. 3 GrEStG** auslösen wird. Diese GrESt ist mangels Regelung **nicht mehr nach § 1 Abs. 6 GrEStG** auf die Grunderwerbsteuer aus der Aufwärtsverschmelzung **anrechenbar**, da **§ 1 Abs. 2b GrEStG** nicht in **§ 1 Abs. 6 GrEStG** aufgeführt ist.
- Auch der Verkauf im Wege des **Unterpreisgeschäfts¹** im **steuerlichen Rückwirkungszeitraum** an die übernehmende Kapitalgesellschaft ist aufgrund der nunmehr (01.07.2021) geltenden **Mindestbemessungsgrundlage (Bedarfswert nach BewG)** nach **§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 GrEStG** nicht mehr möglich.
- Nach neuester Rechtsprechung des BFH² kann unter Beachtung der entsprechenden Voraussetzungen die **Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG** greifen.
- Die steuerlichen Ansatzwahlrechte können unabhängig von den **handelsrechtlichen Ansätzen** gewählt werden. Zur Verbesserung des **Bilanzbildes** bei der Akquisitionsgesellschaft können daher **handelsrechtlich** anstatt der Buchwerte auch die **Verkehrswerte** der übernommenen Vermögensgegenstände angesetzt werden.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

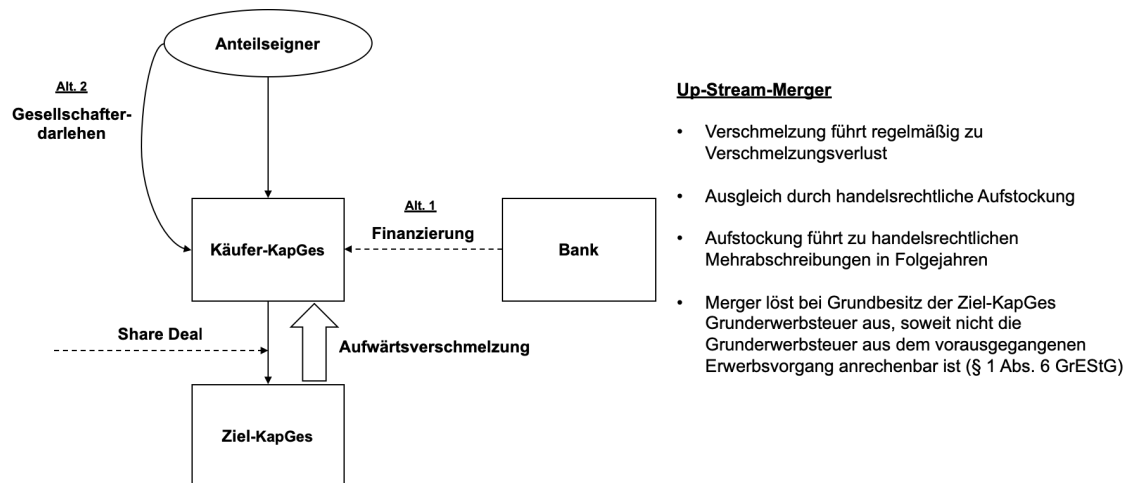


Abb. 55: Share Deal – Up-Stream-Merger

¹ Viskorf in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 8 Rz. 74, BFH-Urteil vom 06.12.1989 - II R 95/86, BStBl. II 1990 S. 186.

² BFH-Urteil vom 22.08.2019, II R 18/19, II R 62/14, BStBl. II 2020, 352; Gl. Erlasse v. 25.05.2023, BStBl. I 2023 S. 995.

(ii) Down-Stream-Merger

Bei der Abwärtsverschmelzung gelten im Grundsatz die gleichen Voraussetzungen, wie bei der Aufwärtsverschmelzung. Daher ist bei reinen Inlandssachverhalten grundsätzlich eine steuerneutrale Umstrukturierung möglich.¹

**Praktikerhinweis**

Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 30.05.2018² ist derzeit unklar, ob es für Buchwertfortführung nach § 11 UmwStG schädlich ist, wenn der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft eine **einkommensteuerpflichtige natürliche Person** ist.³ Die **Position der FinVerw.** in dieser Frage ist weiterhin nicht eindeutig. Zumindest der **UmwSt-Erlass** lässt vermuten, dass die Einkommensteuerpflicht der Anteilseigner ausreichend ist, da es beim Down-Stream-Merger für die Frage des Ansatzes in der steuerlichen Schlussbilanz auf die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG ankommt.⁴ In der Gestaltungsberatung ist es hingegen anzuraten, beim Finanzamt eine **verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO)** zu beantragen.

In der Praxis wird sich jedoch regelmäßig die Frage nach der **gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit** der Umwandlungsrichtung stellen. Denn insbesondere wenn die Akquisitionsgesellschaft neben der Beteiligung an der Zielgesellschaft kein weiteres Vermögen besitzt, **mindert** der Verschmelzungsverlust das **Eigenkapital der Zielgesellschaft**. Eine Aufstockung der Buchwerte in den Vermögensgegenständen ist handelsrechtlich nicht zulässig, da die Zielgesellschaft nicht übertragende Gesellschaft ist. Soweit die Finanzierung des Erwerbs daher im Anschluss der Verschmelzung das bestehende Eigenkapital der Zielgesellschaft übersteigt, liegt ein **Verstoß gegen die Kapitalerhaltung** nach §§ 30 und 31 GmbHG vor.⁵ Daneben ist zu beachten, dass die **Finanzverwaltung**⁶ für diesen Fall insoweit von einer **vGA** ausgeht.

**Praktikerhinweis**

Darüber hinaus ist zu beachten, dass soweit die Ziel-KapGes über **inländischen Grundbesitz** verfügt, die Abwärtsverschmelzung nach der Neuregelung **§ 1 Abs. 2b GrEStG** ab dem 01.07.2021 ein weiteres Mal GrESt auslösen kann, wenn der **Anteilseigner der Käufer-KapGes mind. 90%** der Anteile hält. Denn dieser gilt gerade **nicht** als „Alt-Gesellschafter“.

Eine **Steuerbefreiung** wäre daher nur nach den **Regelungen des § 6a GrEStG** möglich.

b) Begründung einer Organschaft zwischen Akquisitionsgesellschaft und Zielgesellschaft

Ein für steuerliche Zwecke effektiver Weg zur Verrechnung der steuerlichen Ergebnisse zwischen Akquisitions- und Zielgesellschaft ist die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft (§§ 14 ff. KStG, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

¹ beachte jedoch die Ausnahme bei ausländischen Anteilseignern, BFH-Urteil vom 30.05.2018, I R 31/16, BStBl 2019 II S. 136.

² BFH-Urteil vom 30.05.2018, I R 31/16, BStBl 2019 II S. 136.

³ Ebenso Rödder in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Auflage 2019, § 11 UmwStG Rz. 260.

⁴ BMF vom 02.01.2025, BStBl. I 2025 S. 92 Tz. 11.19.

⁵ Hörtnagl in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 24 UmwStG Rz. 52.

⁶ Urteile der OFD Koblenz, 09.01.2006, GmbHR 2006 S. 503; der OFD Hannover, 05.01.2007, DB 2007 S. 428; ebenso Dötsch in: D/P/M, UmwStG, Vor §§ 11–13 Rz. 30.

Hierfür ist eine **finanzielle** Eingliederung (Mehrheit der Stimmrechte, § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG) sowie der Abschluss eines **Gewinnabführungsvertrags von mindestens fünf Jahren** notwendig (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG).



Hinweis

Durch den Abschluss des Gewinnabführungsvertrags verpflichtet sich die Organgesellschaft (Zielgesellschaft) ihren ganzen Gewinn an den Organträger (Akquisitionsgesellschaft) abzuführen, wozu es faktisch zu einem positiven Cash-Flow in Bezug auf die Verrechnung von Gewinnen und Akquisitionsaufwendungen kommt.

Der Organträger muss ein gewerbliches Unternehmen sein, § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG. Ein **gewerbliches Unternehmen** liegt vor, wenn die Voraussetzungen des § 2 GewStG erfüllt sind. Als Organträger kommen **natürliche Personen, Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften** in Frage. Zusätzliche Voraussetzung ist hier, dass die Personengesellschaft eine **originäre** gewerbliche Tätigkeit ausüben muss. Gewerblichkeit alleine über die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG reicht daher nicht aus.

Rechtsfolge der ertragsteuerlichen Organschaft ist die Einkommenszurechnung der Organgesellschaft an den Organträger, der dieses zu versteuern hat, § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG. Somit kommt es faktisch zu einer Verrechnung der Akquisitionsaufwendungen mit den Erträgen des Unternehmens.

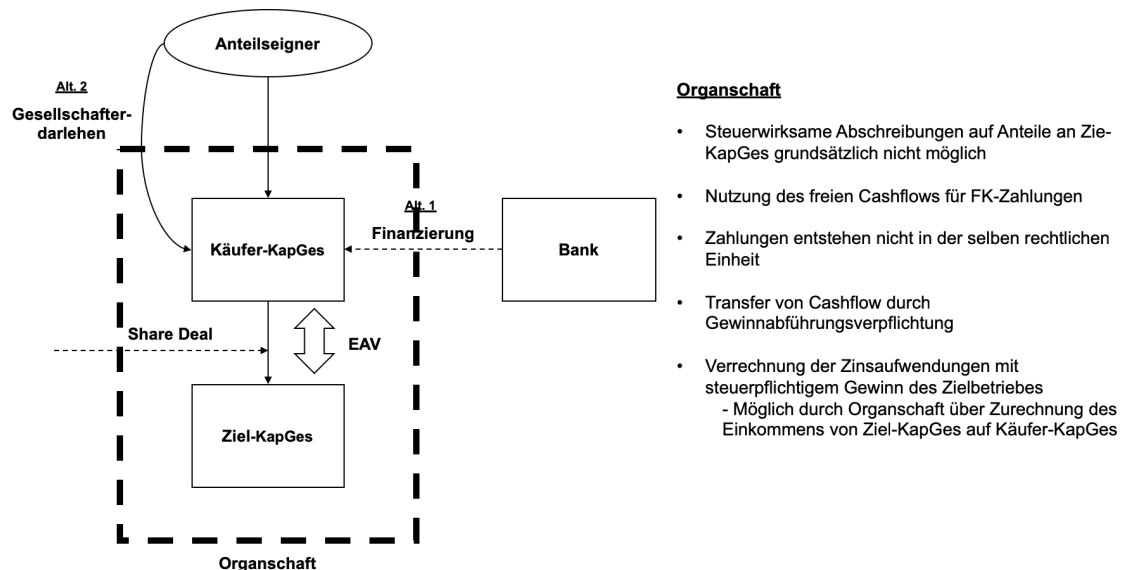


Abb. 56: Share Deal – Organschaft

In der Praxis stellen sich häufig Probleme im Zusammenhang mit der Begründung der Organschaft, wenn diese **unterjährig** – während des Wj der Organgesellschaft – erfolgen soll. Denn nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG muss die Organgesellschaft von Beginn des Wj an **ununterbrochen** finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. Das bedeutet, dass die **Eingliederungsvoraussetzungen vom Beginn bis zum Ende des Wj der OG ohne Unterbrechung** vorliegen müssen.¹

Da das Wj auch ein **Rumpfwirtschaftsjahr** sein kann, muss für Zwecke einer unmittelbaren organschaftlichen Eingliederung der Zielgesellschaft, gestalterisch tätig geworden werden.

¹

R 14.4 Abs. 1 Satz 2 KStR.

Gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG ist für die Umstellung des Wj auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wj stets für die steuerliche Wirksamkeit die Zustimmung der Finanzverwaltung erforderlich. Im Wj der Begründung des Organschaftsverhältnisses wird ausnahmsweise die **Bildung von zwei Rumpfwirtschaftsjahren** durch zweimalige Umstellung des Wj seitens der Finanzverwaltung zugelassen, und zwar

- zunächst auf den Zeitpunkt, an dem das Organschaftsverhältnis beginnt und
- anschließend auf den im Organkreis üblichen Abschlusstag.¹

Beispiel 38:

Die E-GmbH will 100 % der Anteile an der Z-GmbH (Wj = Kalenderjahr) erwerben. Im notariellen Kaufvertrag vom 20.05.08 wird vereinbart, dass der bisherige Gesellschafter der Z-GmbH das Wj vom Kalenderjahr auf den Zeitraum 01.07. - 30.06. ändert und die E-GmbH die Zustimmung beim FA hierzu bis zum wirtschaftlichen Eigentumsübergang am 30.06.08, 24:00 Uhr/01.07.08, 00:00 Uhr einzuholen hat.

Lösung zu Beispiel 38:

Für die handelsrechtliche Wirksamkeit der Umstellung des Wj ist die Änderung des Gesellschaftsvertrags vor wirtschaftlichen Eigentumsübergang am 30.06.08, 24:00 Uhr im Handelsregister einzutragen. In diesem Fall ist die Z-GmbH zum 01.07.08, 00:00 Uhr finanziell in die E-GmbH eingegliedert, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG. Im Anschluss an die Anteilsübertragung kann die Z-GmbH ihr Wj wieder auf das Kalenderjahr umstellen, sodass im VZ 08 eine zweimalige Umstellung des Wj erfolgt, welches von der Finanzverwaltung durch R 14.4 Abs. 3 KStR akzeptiert wird. Für das **Rumpfwirtschaftsjahr 01.07. - 31.12.08** besteht somit eine **ertragsteuerlich wirksame Organschaft**.

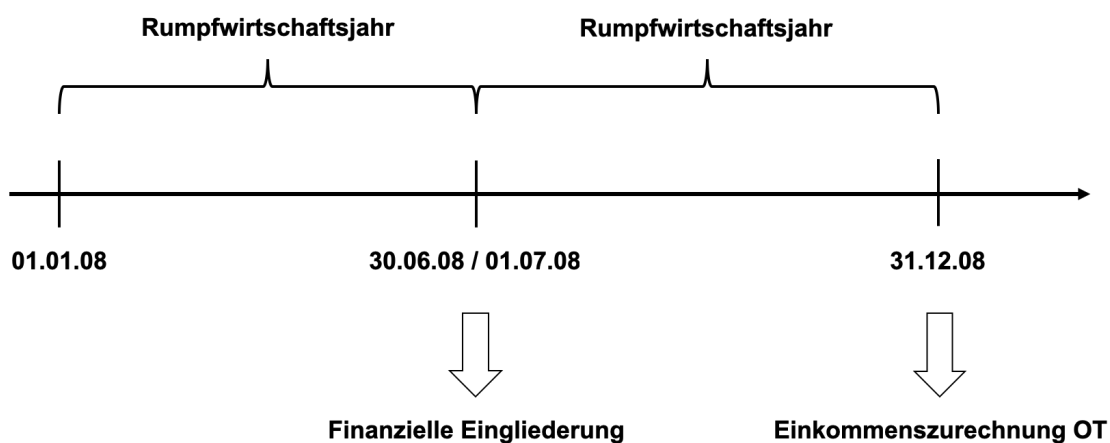


Abb. 57: Organschaft – Finanzielle Eingliederung bei unterjährigem Erwerb

d) Weitere Überlegungen der Ergebniskonsolidierung

- Anwachsung, wenn es sich bei Zielgesellschaft um Personengesellschaft handelt.
- Fremdfinanzierte Dividende/Einlagenrückgewähr der Zielgesellschaft.
- **Rückkauf eigener Anteile** der Zielgesellschaft durch Darlehensaufnahme.

¹ R 14.4 Abs. 3 KStR; siehe zur technischen Umsetzung und mit wertvollen steuerlichen Hinweisen Fügner/Rieder/Schell, DStZ 2015 S. 404; Kußmaul/ Klauck, DB 2020 S. 1754.

4. Haftung beim Share-Deal

Eine besondere Haftungsnorm für Steuern ist beim Share-Deal nicht erforderlich, da die Kapitalgesellschaft mit all ihren Steuerverbindlichkeiten übernommen wird. Über die potentiellen – bisher nicht i. R. von Steuerrückstellungen oder -verbindlichkeiten – Steuerschulden sollte sich der potentielle Erwerber im Rahmen einer Tax Due Diligence Klarheit verschaffen und ggf. geeignete Maßnahmen (z. B. Kaufpreisreduktion) ergreifen. Darüber hinaus sollte der Käufer im Rahmen des Kaufvertrags eine Freistellungsverpflichtung für Steuerschulden bis zum Übertragungstichtag vereinbaren. Bei potentiellen Risiken sollte jedoch Bedacht werden, dass auch ein werthaltiger Anspruch bestehen muss. Bei einem wahrscheinlichen Steuerrisiko sollte daher aus Sicht des Käufers eher eine Kaufpreisreduktion angestrebt werden.



Praktikerhinweis

Ausnahmeweise kommt eine **Haftung** auch beim Share Deal in Frage, wenn es sich bei der erworbenen Gesellschaft um eine (ehemalige) Organgesellschaft handelt. Nach **§ 73 AO** haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Der BFH¹ hat entschieden, dass Aufwendungen einer Organgesellschaft aufgrund der Haftungsinanspruchnahme für Steuerschulden des Organträgers nach § 73 AO als **vGA** qualifizieren. Im Rahmen einer Due Dilligence muss daher auch der Organträger auf mögliche Haftungsrisiken überprüft werden.

¹ BFH-Urteil vom 24.10.2018, I R 78/16, DStR 2019 S. 787; BStBl 2019 II S. 570.

III. Nutzung von Verlusten

Aus Sicht des Erwerbers stellt sich häufig die Frage, ob bestehende Verluste der Zielgesellschaft oder aber beim Erwerber bestehende Verluste mit Gewinnen der Zielgesellschaft verrechnet werden können.

Aber auch aus Sicht des Verkäufers stellt sich die Frage, wie bestehende Verluste für den Käufer gerettet werden können, um so noch zusätzliches Kaufpreiserhöhungspotential auszuschöpfen. Die Erfahrung der Praxis zeigt jedoch, dass die Käufer nur in seltenen Fällen dazu bereit sind, für Verluste zusätzlich in die Tasche zu greifen. Dies liegt letztlich auch daran, dass nicht mit Sicherheit bestimmt werden kann, dass sich die Verluste nicht durch zukünftige Betriebsprüfungen noch verringern könnten.

1. **Verlustuntergang nach § 8c KStG**

a) Rückwirkende Neuregelung von § 8c KStG ab VZ 2008

Der Bundesrat hat am 23.11.2018 das Gesetz zur Vermeidung von USt-Ausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals JStG 2018) verabschiedet. Während im ursprünglichen Regierungsentwurf vom 01.08.2018 noch vorgesehen war, dass die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für quotale schädliche Beteiligungserwerbe für die Jahre 2008 bis 2015 ersatzlos gestrichen werden sollte, ist im nun verabschiedeten Gesetz die **Regelung ersatzlos gestrichen** worden. Damit fällt die **Regelung zum quotalen schädlichen Beteiligungserwerb** insgesamt weg und damit auch für Fälle nach 2015. Die Streichung gilt auch für die GewSt (§ 36 Abs. 2d GewStG). Das Gesetz wurde am 14.12.2018 im BGBl I¹ veröffentlicht.

Von der gesetzlichen Neuregelung profitieren alle Fälle des ehemaligen § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, in denen verfahrensrechtlich noch eine Änderung möglich ist. Bei Anteilsübertragungen von mehr als 50 % bleibt es hingegen bei der Anwendung von § 8c KStG. Für Fälle des vollständigen Verlustuntergangs nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG liegt bisher keine Entscheidung des BVerfG vor. Die Finanzverwaltung wendet daher § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG uneingeschränkt ab dem VZ 2008 an.²



Praktikerhinweis

Bitte beachten Sie die Vorlageentscheidung des FG Hamburg vom 29.08.2017³ an das BVerfG hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (vollständiger Verlustuntergang) ab dem VZ 2008. Daneben sind zur gleichen Frage auch zwei Verfahren beim BFH⁴ anhängig, die allerdings wegen der vom BVerfG eingeforderten gesetzlichen Neuregelung nach § 74 FGO bis zum 31.12.2018 ausgesetzt wurden. Es empfiehlt sich die entsprechenden Bescheide offen zu halten.

¹ BGBl 2018 I S. 2338.

² zur Anwendung von § 8c KStG durch die Finanzverwaltung, siehe BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645.

³ 2 K 245/17, BB 2017 S. 2654 (Az. 2 BvL 19/17); zu dem Vorlagebeschluss, siehe auch Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017 S. 2385; Dreßler, DB 2017 S. 2629.

⁴ Az. I R 31/11 und I R 63/16.

b) Maßgebliche Verluste

Die Abzugsbeschränkung ist auf alle noch **nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen negativen Einkünfte** (nicht genutzte Verluste) anwendbar und umfasst neben den Verlustrück- und -vorträgen nach § 10d EStG auch **Verluste nach § 2a, § 15 Abs. 4, § 15a, § 15b EStG und § 8d KStG**. Auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge ist § 8c KStG über § 10a Satz 10 GewStG entsprechend anzuwenden.¹

**Praktikerhinweis**

Nach der Rechtsprechung des **BFH**² sind nur **verrechenbare Verluste i.S. von § 15a EStG** auf Ebene einer Mitunternehmerschaft **nicht** vom Verlustuntergang nach **§ 8c KStG** betroffen.

c) Anwendungsbereich von § 8c KStG

§ 8c KStG erfasst die unmittelbare und mittelbare Anteilsübertragung oder einen vergleichbaren Vorgang **innerhalb von 5 Jahren** auf **einen Erwerber** oder diesem nahestehende Personen (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F.). Als ein Erwerber gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit **gleichgerichteten Interessen** (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG n. F.).³ Über § 10a Satz 10 GewStG gilt § 8c KStG auch für die GewSt.

Beispiel 39:

A plant sämtliche Anteile an der V-GmbH von dem V zu erwerben. Die V-GmbH verfügt über erhebliche Verlustvorträge für Zwecke der KSt und GewSt. Damit die Verluste der V-GmbH erhalten bleiben erwirbt der A 50 % der Anteile unmittelbar. Die restlichen Anteile von 50 % erwirbt sein **Sohn**.

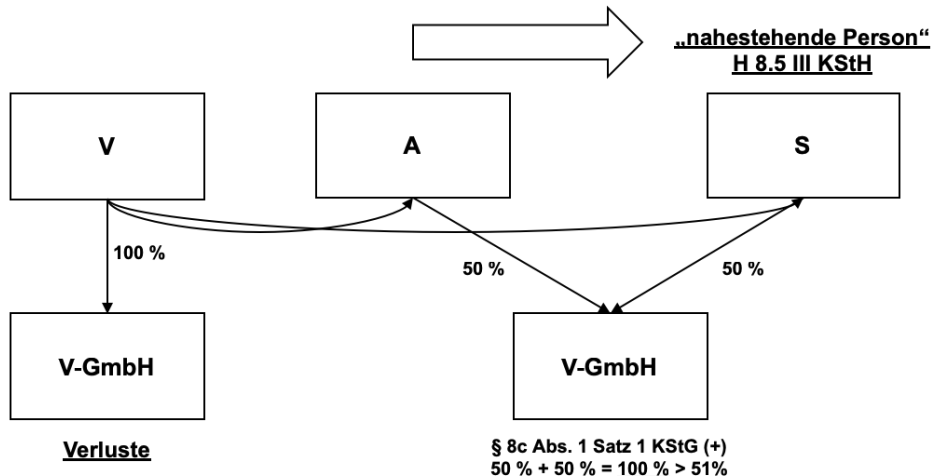


Abb. 58: Nahestehende Person i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645 Tz. 2.

² BFH-Urteil vom 24.04.2024 – IV R 27/21, DStR 2024 S. 1291

³ siehe hierzu BFH-Urteile vom 22.11.2016, I R 30/15, BStBl 2017 II S. 921 und Tz. 28 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017 a. a. O.; nach Auffassung des BFH liegt eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen dann vor, wenn mehrere Erwerber bei und im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen an einer Verlustgesellschaft zusammenwirken und diese Gruppe im Anschluss an den Erwerb (durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden) einen beherrschenden einheitlichen Einfluss bei der Verlustgesellschaft ausüben kann.

Nach dem Wortlaut des § 8c KStG sind **nahestehende** Personen als **ein** Erwerber anzusehen. Weil das Gesetz keine Definition zu den nahestehenden Personen beinhaltet, greift die **Finanzverwaltung**.¹ auf die Definition im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen zurück (H 8.5 III „Nahestehende Person“ KStH). Danach reicht jede Art von Beziehung zu einer anderen Person aus. Danach kämen in Betracht: Ehegatten, Angehörige, enge persönliche Freunde, Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft, eine Schwestergesellschaft, eine Personenhandelsgesellschaft.

Lösung zu Beispiel 39:

Der Sohn ist eine dem A nahestehende Person, da sie familiär miteinander verbunden sind. Für Zwecke der Ermittlung des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sind die beiden Erwerbe von je 50 % zusammenzurechnen. Da mehr als 50 % durch einen Erwerber erworben wurden, liegt somit ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vor, der zu einem vollständigen Verlustuntergang auf Ebene der V-GmbH führt. Gem. § 10a Satz 10 GewStG gilt dies auch für die GewSt.



Hinweis

Die Gleichziehung mit der Definition der „nahestehenden Person“ bei der vGA ist nicht zwangsläufig.²

Aber auch vollkommen Fremde können für Zwecke des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG als Erwerbergruppe berücksichtigt werden, wenn die Personen **gleichgerichtete Interessen** haben, § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG.

Zum Vorliegen gleichgerichteter Interessen hatte der BFH mit Urteil vom 22.11.2016³ wie folgt gegen die Auffassung der Finanzverwaltung im ursprünglichen BMF-Schreiben vom 04.07.2008 entschieden. Denn diese ging davon, dass schon alleine der **gemeinsame Erwerb** für gleichgerichtete Interessen spreche.



Leitsatz

*„Eine Erwerbergruppe (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG) im Hinblick auf einen schädlichen Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG liegt nur dann vor, wenn mehrere Erwerber bei dem (auch mittelbaren) Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft zusammenwirken und sie auf der Grundlage einer **im Erwerbszeitpunkt bestehenden Absprache** im Anschluss an den Erwerb einen **beherrschenden Einfluss** in dieser Gesellschaft ausüben können. Die Möglichkeit des Beherrschens genügt nicht. Die Feststellungs- und Beweislast trägt die Finanzbehörde.“ (Hervorhebungen durch Verfasser).*

Nach Auffassung des BFH liegt eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen nur dann vor, wenn mehrere Erwerber bei und im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen an einer Verlustgesellschaft zusammenwirken und diese Gruppe im Anschluss an den Erwerb **(durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden) einen beherrschenden einheitlichen Einfluss** bei der Verlustgesellschaft ausüben kann.

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645 Tz. 26.

² kritisch Meisel/Bokeloh, BB 2008 S. 812; Schnitzger/Fehrenbacher, KStG, § 8c KStG Rz. 140; Hinder/Hentschel, GmbHR 2015 S. 19.

³ I R 30/15, BStBl 2017 II S. 921

Zwar wird das vorstehende Urteil in Tz. 28 des BMF-Schreibens zitiert, aber der Inhalt nur **unzureichend** umgesetzt.¹

„Von einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen ist regelmäßig auszugehen, wenn eine **Abstimmung zwischen den Erwerbern** stattfindet, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Die Abstimmung darf jedoch nicht nur auf Absprachen beschränkt sein, die sich auf den Erwerb als solchen beziehen – z. B. mit Blick auf die Preisfindung oder das Bewahren eines bisher vorliegenden Verhältnisses im Anteilsbesitz (BFH-Urteil vom 22.11.2016, I R 30/15, BStBl 2017 II S. 921, DStR 2017 S. 1318). Die **Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks** i. S. d. § 705 BGB reicht zur Begründung gleichgerichteter Interessen **aus**, ist aber nicht Voraussetzung. Die gleichgerichteten Interessen müssen sich nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags der Körperschaft richten. Gleichgerichtete Interessen liegen z. B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken. Indiz gleichgerichteter Interessen ist auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft; vgl. H 8.5 Beherrschender Gesellschafter – Gleichgerichtete Interessen KStH 2015.“ (Hervorhebungen durch Verfasser)

Die **Darlegungs- und Beweislast** für das Vorliegen gleichgerichteter Interessen liegt auf Seiten der **Finanzverwaltung**!

d) Möglichkeiten des Verlusterhalts

In der Praxis gibt es mehrere Möglichkeiten zu versuchen, die Verluste der Kapitalgesellschaft zu retten. Selbst § 8c KStG sieht von Gesetzeswegen zwei Möglichkeiten vor, dass die Verluste erhalten bleiben. Während die Konzernklausel in § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG beim Unternehmenskauf eher eine untergeordnete Rolle spielt, kommt der **Stillen-Reserven-Klausel** (§ 8c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG) erhöhte Bedeutung zu.

Stille-Reserven-Klausel

Nach einem schädlichen Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c KStG gehen die negativen Einkünfte insoweit nicht unter als in diesem Zeitpunkt (= wirtschaftlicher Eigentumsübergang) **steuerpflichtige** stille Reserven vorhanden sind, § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG.

Nach der gesetzlichen Definition in § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG sind **stille Reserven** in diesem Sinne der Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital laut Steuerbilanz und dem **gemeinen Wert der Anteile** (§ 8c Abs. 1 S. 6 KStG). Der gemeine Wert der Anteile entspricht in den Fällen eines entgeltlichen Erwerbs grundsätzlich dem **Entgelt**.²



Hinweis

Ein **Wahlrecht** des Steuerpflichtigen im Fall eines entgeltlichen Erwerbs den gemeinen Wert der Anteile **alternativ** auch durch ein **Verkehrswertgutachten** nachzuweisen besteht – zumindest derzeit – nicht.³

Da nur die im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven berücksichtigt werden dürfen, sind u. a. stille Reserven in Anteilen an Kapitalgesellschaften wegen der 100 %igen Steuerfreistellung bei der Ermittlung der stillen Reserven auszuschneiden.⁴ Dies soll nach Ansicht der Finanzverwaltung auch für die pauschalierten 5 %igen nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gelten.⁵

¹ siehe hierzu auch Gläser/Zöller, BB 2018 S. 87; Neumann/Heuser GmbH 2018 S. 21 und 23.

² BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645 Tz. 50.

³ Urteil des FG Köln, 31.08.2016, 10 K 85/15, EFG 2017 S. 57; das Revisionsverfahren I R 4/19 (I R 76/16) wurde durch Beschluss vom 24.01.2019 bis zur Entscheidung des BVerfG über das mit Beschluss des FG Hamburg vom 29.01.2017 2 K 245/17 eingeleitete Normenkontrollverfahren (2 BvL 19/17) zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 2 KStG i. d. F. des UntStRefG 2008 ausgesetzt.

⁴ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645 Tz. 52; Urteil des FG Niedersachsen, 26.02.2015, 6 K 424/13, EFG 2015 S. 1297; a. A. Watermeyer, GmbH-StB 2010 S. 136.

⁵ A. A. Bien/Wagner, BB 2009 S. 2631; Schneider/Roderburg, FR 2010 S. 60.

Ermittlung der stillen Reserven:

Gemeiner Wert der Anteile (= Kaufpreis der Anteile)

- Eigenkapital lt. Steuerbilanz
- = Zwischensumme
- steuerfreie stille Reserven
 - z. B. DBA-Betriebsstätte mit Freistellung
 - Anteile an KapGes (§ 8b Abs. 2 KStG)
- = **Stille Reserven i. S. v. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG**

Stille Reserven in einem Mitunternehmeranteil sind für Zwecke der KSt zu berücksichtigen. **Nicht** hingegen für Zwecke der **GewSt**, da die Mitunternehmerschaft für Zwecke der GewSt ein eigenständiges Steuersubjekt ist.¹

Die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven sind zunächst für die Erhaltung des laufenden Verlustes und anschließend für die Erhaltung des Verlustvortrags zu nutzen.

Verlustrettung durch Beantragung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG

Zur Anwendung von § 8d KStG siehe hierzu auch **BMF-Schreiben vom 18.03.2021** (Beck-Verw 513780).

Mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 (BGBl. I 2016 S. 2998) ist **ab dem VZ 2016 § 8d KStG (Fortführungsgebundener Verlustvortrag)** eingeführt worden, der im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.v. § 8c KStG die weitere Nutzung ermöglichen soll, sofern der Geschäftsbetrieb der Körperschaft erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist.

Zweck der Regelung ist die Vermeidung steuerlicher Hemmnisse für Unternehmen, bei denen die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern zur Finanzierung notwendig wird. Die Neuregelung hat besondere Bedeutung für Krisenunternehmen, bei denen die stillen Reserven durch aufgelaufene Verluste verbraucht sind, und für junge Wachstumsunternehmen, deren Potenzial sich noch nicht zu einer greifbaren und selbständigen Geschäftschance verdichtet hat.

Voraussetzung für die Anwendung von § 8d KStG ist

- ein **schädlicher Beteiligungserwerb** nach § 8c KStG,
- ein **Antrag** nach § 8d KStG in der Steuererklärung des schädlichen Beteiligungserwerbs,
- dass die Verlustgesellschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit Beginn des dritten VZ, der dem des schädlichen Beteiligungserwerb vorgeht, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb immer **denselben Geschäftsbetrieb** unterhält (sog. Beobachtungszeitraum A),

¹ Oberste Finanzbehörden der Länder vom 29.11.2017, BStBl 2017 I S. 1643.

- dass im Beobachtungszeitraum A bis zum Ende des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs (Beobachtungszeitraum B) **kein schädliches Ereignis i.S.v. § 8d Abs. 2 KStG** eingetreten ist,
- dass die Verlustgesellschaft zu Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerb vorausgeht, nicht Organträger und nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist und
- dass der Geschäftsbetrieb vor dem 01.01.2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war.

Sollten die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sein, wird auf **Antrag** der **zum Schluss des VZ** des schädlichen Beteiligungserwerbs verbleibende Verlustvortrag als sogenannter **fortführungsgebundener Verlustvortrag** gesondert festgestellt, der in späteren Jahren **vorrangig** abzuziehen ist (§ 8d Abs. 1 Satz 6 u. 7 KStG).

Auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Regelung werden bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch Verluste, die danach bis zum Ende des VZ entstehen mit zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag.

Tritt ein schädliches Ereignis i.S.v. § 8d Abs. 2 KStG ein, geht der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter, soweit er nicht durch stille Reserven gedeckt ist.

Grundsätzlich gilt die gesetzliche Neuregelung für alle schädlichen Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015.

Fall ¹	Geschäftsbetrieb eingestellt oder ruhend gestellt	Rechtsfolge	Vorschrift
1	vor dem 01.01.2016	§8d KStG ist nie anzuwenden	§ 34 Abs. 6a S. 1 KStG
2	im Beobachtungszeitraum	kein § 8d KStG für den jeweiligen schädlichen Beteiligungserwerb	§ 8d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 u. 2 Nr. 1 KStG
3	nach dem 31.12.2015 und nur vor Beginn des Beobachtungszeitraums	§ 8d KStG ist auf Verluste vor Einstellung oder Ruhendstellung nicht anzuwenden	§§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1, 34 Abs. 6a S. 2 KStG, 36 Abs. 2c GewStG
4	nach Ende des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs	zuletzt festgestellter fortführungsgebundener Verlustvortrag geht unter, soweit er nicht durch stille Reserven gedeckt ist	§ 8d Abs. 2 S. 1 u. 2 Nr. 1 KStG

Aufgrund verschiedener Unsicherheiten in Bezug zu § 8d KStG wird die Regelung in der Praxis eher zurückhalten in Anspruch genommen, da insbesondere die theoretisch bis in die Unendlichkeit gehende Frist des § 8d Abs. 2 KStG zu beachten ist. Insbesondere ist die Definition des Geschäftsbetriebs i.S. des § 8d Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG aufgrund der Verschiedenheit der möglichen Fälle, schwer zu bestimmen.

¹ Förster, DStR 2017 S. 8, 9.

Auszüge aus dem BMF-Schreiben vom 18.03.2021

- Tz. 6 Die Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG schließt einen schädlichen Beteiligungserwerb nicht aus. Sie suspendiert ganz oder teilweise den Verlustuntergang nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG. Nach § 8d Absatz 1 KStG ist § 8c KStG insgesamt und damit auch die Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG) nicht anzuwenden. Reichen die stillen Reserven i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG nicht aus, um die vorhandenen Verlustvorträge vollständig zu erhalten, können die verbleibenden und vom Abzugsverbot bedrohten Verluste nicht zusätzlich durch einen Antrag i. S. d. § 8d KStG fortgeführt werden. Der Steuerpflichtige hat ein **Wahlrecht** zwischen der **Anwendung der Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG** oder einem **Antrag nach § 8d KStG**.

Beispiel 1:

Für die V-GmbH wurde zum 31.12.2018 ein Verlustvortrag i. H. v. 300.000 € festgestellt. Zum **01.01.2019 veräußert** der bisherige Alleingesellschafter V sämtliche Anteile an den Z. Die V-GmbH verfügt zu diesem Zeitpunkt über **stille Reserven i. H. v. 200.000 €**, die im Inland steuerpflichtig sind. Außerdem liegen die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 8d KStG vor. Im **Veranlagungszeitraum 2019** erzielt die V-GmbH einen weiteren **laufenden Verlust i. H. v. 50.000 €**. Es wird kein Antrag nach § 8d KStG gestellt.

Variante: Für den Veranlagungszeitraum 2019 wird ein **Antrag nach § 8d KStG** gestellt.

Lösung:

Die Anteilsübertragung stellt einen schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c Absatz 1 KStG dar. Da kein Antrag nach § 8d KStG gestellt wird, greift die **Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG** i. H. v. 200.000 €, so dass die **nicht genutzten Verluste** lediglich i. H. v. **100.000 €** untergehen. Zum 31.12.2019 wird dann ein Verlustvortrag nach § 10d EStG i. H. v. 250.000 € (= 200.000 € zzgl. 50.000 € laufender Verlust 2019 nach dem schädlichen Beteiligungserwerb) festgestellt.

Lösung zur Variante:

Da die V-GmbH einen Antrag nach § 8d KStG stellt, werden zum 31.12.2019 die bisher nicht genutzten Verluste zum 31.12.2018 i. H. v. 300.000 € zuzüglich des laufenden Verlusts 2019 i. H. v. 50.000 € als fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. **350.000 € festgestellt**.

Anmerkung

Das Beispiel 1 zeigt deutlich die **Wechselwirkungen** zwischen der Ausnahmenregelung der Stillen-Reserven-Klausel sowie dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG. Zwar gehen in der **Variante der Stillen-Reserven-Klausel** 100.000 € Verluste ungenutzt nach § 8c KStG unter. Jedoch sind die verbleibenden Verluste in Form des Verlustvortrags zum 31.12.2019 in Höhe von 250.000 € – anders als bei § 8d KStG – von keinem weiteren Verlustuntergang bedroht. Hinsichtlich der untergehenden Verluste nach § 8c KStG in Höhe von 100.000 € ist vor dem Hintergrund der Vorlageentscheidung des FG Hamburgs vom 29.08.2017¹ an das BVerfG hinsichtlich der Frage der **Verfassungsmäßigkeit** von § 8c KStG der Einspruch mit dem Antrag der Ruhe des Verfahrens geboten. In der **Variante des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG** bleiben zwar sämtliche Verluste erhalten. Jedoch darf in Zukunft kein schädliches Ereignis i.S. von § 8d Abs. 2 KStG eintreten. Denn ansonsten fällt der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag – vorbehaltlich etwaig bestehender stiller Reserven – weg. Vor dem Hintergrund der hierbei bestehenden Unsicherheiten muss abgewogen werden, ob der Antrag gestellt werden soll oder nicht. Auch ist zu bemerken, dass die Verluste des VZ 2019 i.H.v. 50.000 € nicht von § 8c KStG betroffen waren, jedoch nach § 8d Abs. 1 Satz 6 KStG in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag mit einbezogen werden und den Restriktionen des § 8d Abs. 2 KStG unterliegen.

¹ 2 K 245/17, BB 2017 S. 2654 (Az. 2 BvL 19/17); zu dem Vorlagebeschluss siehe auch Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017 S. 2385; Dreßler, DB 2017 S. 2629

- Tz. 48 Wenn § 8d KStG Anwendung findet, sind für die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, **zunächst die Regelungen zum Verlustrücktrag** (§ 10d Absatz 1 EStG) anzuwenden.

Beispiel 18:

Die V-GmbH erzielt im Jahr 2019 einen Verlust i. H. v. 25.000 €. Zum 30.06.2019 werden 100 % der Anteile an der V-GmbH an einen Erwerber veräußert. Auf die Zeit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entfällt ein Verlust i. H. v. 10.000 €. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der V-GmbH im Veranlagungszeitraum 2018 beträgt 20.000 €. Die V-GmbH stellt für den Veranlagungszeitraum 2019 keinen Antrag nach § 8d KStG.

Variante: Die V-GmbH stellt für den Veranlagungszeitraum 2019 einen Antrag nach § 8d KStG.

Lösung:

Der bis zum 30.06.2019 erwirtschaftete Verlust geht nach § 8c KStG grundsätzlich vollständig unter. **Ein Verlustrücktrag scheidet i. H. v. 10.000 € entsprechend der Rn. 31 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) aus.** Der auf die Zeit nach dem schädlichen Beteiligungserwerb entfallende Verlust (15.000 €) kann nach § 10d Absatz 1 EStG in das Vorjahr zurückgetragen werden.

Lösung zur Variante:

Aufgrund des Antrags der V-GmbH findet § 8c KStG keine Anwendung. Somit kann der im Jahr 2019 erwirtschaftete Verlust i. H. v. 20.000 € nach § 10d Absatz 1 EStG in das Vorjahr zurückgetragen werden. **Zum 31.12.2019 wird ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 5.000 € gesondert festgestellt.**

Anmerkung

Die Auffassung der Finanzverwaltung entspricht dem Wortlaut des § 8d Abs. 1 Satz 6 KStG, dass der zum Schluss des Beteiligungserwerbs bestehende Verlustvortrag i.S. des § 10d EStG zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag wird. Dabei ist auch entsprechender **Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG** zu berücksichtigen. Nur der noch nach dem Verlustrücktrag weiter bestehende Verlustvortrag wandelt sich gemäß § 8d Abs. 1 Satz 6 KStG in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Dies bedeutet, dass in Fällen, in denen der **Verlustrücktrag zu einem vollständigen Verlustausgleich** führt, ein Antrag nach § 8d KStG – soweit möglich – stets sinnvoll ist, da in diesen Fällen die Restriktionen des § 8d Abs. 2 KStG unbeachtlich sind. Da die allgemeinen Regelungen des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG anwendbar sein sollen, ist davon auszugehen, dass die **Regelungen zur Mindestbesteuerung** ebenfalls anwendbar sein sollten.

Die Regelungen des § 8d KStG gelten über **§ 10a Satz 10 GewStG** auch für die **Gewerbesteuer**.

Änderung des § 10a Satz 10 GewStG durch das JStG 2020

Vor dem Hintergrund eines „**Sonderproblems**“ in § 10a Satz 10 GewStG mit Blick auf einen schädlichen Beteiligungserwerbs i.S. des § 8c KStG sah sich der Gesetzgeber gezwungen eine **Antragstellung für einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG** auch dann möglich zu machen, wenn für **Zwecke der Körperschaftsteuer keine Verluste** von § 8c KStG betroffen sind.

§ 10a Satz 10 GewStG wird durch die folgenden Sätze 10 bis 12 ersetzt:



§ 10a Satz 10 bis 12 GewStG nF

„...“

10 Auf die Fehlbeträge ist § 8c des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; dies gilt auch für den **Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft**, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist. 11 Auf die Fehlbeträge ist § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt worden ist. **12 Unterbleibt eine Feststellung nach § 8d Absatz 1 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes, weil keine nicht genutzten Verluste nach § 8c Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes vorliegen, ist auf Antrag auf die Fehlbeträge § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; für die Form und die Frist dieses Antrags gilt § 8d Absatz 1 Satz 5 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.“**

(Hervorhebung durch Verfasser)

Anmerkungen zur Gesetzesergänzung im Gewerbesteuergesetz

Die Gesetzesergänzung ist zu begrüßen, **erweitert** diese doch den **Anwendungsbereich** des **§ 8d KStG** und somit der Rettung von Verlusten aufgrund eines Verlustuntergangs nach § 8c KStG. Ob es einer Gesetzesergänzung bedurfte ist jedoch nicht ganz klar, da die h.M. in der Literatur (Suchanek/Rüsch, Ubg 2017 S. 7, 13; Neumann/Heuser, GmbHR 2017 S. 281, 291) bereits eine Antragstellung nach § 8d KStG auch in den Fällen bejahte, in dem diese ausschließlich für vom Untergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10a Satz 10 GewStG betroffene gewerbesteuerliche Fehlbeträge gelten sollte.

Die Regelung gilt auch für **Erhebungszeiträume vor 2020** soweit die Veranlagung noch offen ist (§ 36 Abs. 5a GewStG).

ME greift die **Neuregelung** auch für **Mitunternehmerschaften**, die mangels Besteuerung mit Körperschaftsteuer bisher allein für Zwecke der Gewerbesteuer keinen Antrag auf fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG stellen konnten.

© StB Timo Unterberg, LL.M.



§ 10a Satz 10 GewStG aF

„...“

10 Auf die Fehlbeträge sind § 8 c des Körperschaftsteuergesetzes und, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8 d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt wird, § 8 d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; **dies gilt mit Ausnahme des § 8 d des Körperschaftsteuergesetzes auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser**

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist.“

(Hervorhebung durch Verfasser)

Nunmehr können mE die von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10a Satz 10 GewStG betroffenen Mitunternehmerschaften allein für Zwecke der Gewerbesteuer die Anwendung von § 8d KStG beantragen. Siehe hierzu auch *Neumann/Höffer* (GmbHR 2021 S. 247) die jedoch eine Ausweitung der Antragstellung auf Mitunternehmerschaften **ablehnen**.

Unterjähriger Beteiligungserwerb

Tz. 33 BMF

„Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb, unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG. Ein bis zum Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann nach den Grundsätzen der Rz. 34 mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden (BFH-Urteil vom 30.11.2011, BStBl 2012 II S. 360). Maßgebend ist dabei der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte. Ein unterjähriger Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn die Übertragung zum Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres erfolgt.“

Tz. 35 BMF

„Das Ergebnis des gesamten Wj ist nach wirtschaftlichen Kriterien aufzuteilen. Dies kann durch einen nach den Regeln eines Jahresabschlusses erstellten Zwischenabschluss auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und getrennte Einkommensermittlungen für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt wird, ist die Aufteilung des Ergebnisses sachlich und wirtschaftlich begründet zu schätzen (z. B. BWA oder zeitanteilige Aufteilung).“



Hinweis

Die Vereinfachungsregelung (= zeitanteilige Aufteilung des Jahresergebnisses, auf Antrag eine andere Aufteilung nach wirtschaftlichen Kriterien) ist mit dem neuen BMF-Schreiben weggefallen. Der praktische Befund ist jedoch, dass weiterhin eine zeitanteilige Aufteilung vorgenommen wird, wobei durch die neue Sichtweise der Finanzverwaltung dem Prüfer mehr Werkzeuge zur Verschiebung von Gewinnen und Verlusten an die Hand gegeben werden.

Beispiel 40:

Die V-GmbH verfügt zum 31.12.01 über einen verbleibenden Verlustabzug i. H. v. 100.000 EUR. Im Laufe des Jahres 02 erwirtschaftet die V-GmbH bis zum schädlichen Beteiligungserwerb i.S. v. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG am 01.12.02 einen **Gewinn i.H.v. 100.0000 EUR**.

Lösung zu Beispiel 40:

Der Gewinn von 100.000 EUR im Jahr 02 kann mit den zum 31.12.01 bestehenden Verlustvorträgen vollständig verrechnet werden.

Beispiel 41:

Die V-GmbH verfügt zum 31.12.01 über zVE i. H. v. 400.000 EUR. Im Laufe des Jahres 02 erwirtschaftet die GmbH bis zum schädlichen Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG am 01.12.02 einen laufenden **Verlust i. H. v. 200.0000 EUR**. In der Zeit vom 02.12.02 bis 31.12.02 wird ebenfalls ein Gewinn von 50.000 EUR erzielt.

Lösung zu Beispiel 41:

Nach Ansicht der Finanzverwaltung geht der Verlust zum 01.12.02 von 200.000 EUR nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vollständig unter, ohne dass dieser mit dem Gewinn zum 31.12.01 von 400.000 EUR verrechnet werden kann.

**Praktikerhinweis**

Für die Praxis zu beachten ist, dass im Rahmen von Einspruchs- und Klageverfahren als steuerlicher Berater **alle denkbar möglich Verwaltungsakte mit genauer Bezeichnung** angegriffen werden sollten.

Verlusttretung durch Forderungsverzicht mit BesserungsscheinBeispiel 42:

Die V-GmbH (Wj = Kalenderjahr) hat eine betrieblich veranlasste verzinsliche Gesellschafterdarlehensforderung von 500.000 EUR ihres Gesellschafters V bilanziert. Das Darlehen hat eine unbestimmte Laufzeit. Daneben verfügt sie über Verlustvorträge zum 31.12.02 i. H. v. ebenfalls 500.000 EUR. Der V plant seine gesamte Beteiligung von 100 % auf den Erwerber E zu übertragen. Die Darlehensforderung ist nicht mehr werthaltig. Aus diesem Grund verzichtet der V zum 30.12.03 auf die Darlehensforderung unter Besserungsvorbehalt. Zum 01.01.04 veräußert der V seine gesamte Beteiligung an der V-GmbH sowie die „Besserungsanwartschaft“ an den E. Da der E noch Anteile an einer erfolgreichen E-GmbH besitzt, verschmilzt dieser die E-GmbH zum 31.12.04 auf die V-GmbH, sodass der Besserungsfall bei der V-GmbH wieder eintritt.

Der Verzicht auf eine Forderung des Gesellschafters ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH¹ nur i. H. d. **Teilwerts** eine **verdeckte Einlage**. I. H. d. werthaltigen Teils liegt steuerpflichtiger Ertrag auf Ebene der Gesellschaft vor. Verbindet man den Verzicht auf eine betrieblich veranlasste Forderung mit einem Besserungsvorbehalt (auflösende Bedingung i. S. v. § 158 Abs. 2 BGB), so kann eine solche Gestaltung im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs i. S. v. § 8c KStG zweckmäßig sein, wenn die durch den Forderungsverzicht bewirkte Verlustkompensation nach dem schädlichen Beteiligungserwerb durch einen korrespondierenden laufenden Aufwand aus dem Besserungsvorbehalt kompensiert wird. Die **Finanzverwaltung**² steht dieser Gestaltung **kritisch** gegenüber.

Demgegenüber hat der **BFH**³ entschieden, dass eine auf Dauer angelegte Veräußerung einer Besserungsanwartschaft mit einem nicht nur formalen Risikotransfer **keinen Gestaltungsmissbrauch** darstellt, weil die alte Mantelkauf-Regelung des § 8 Abs. 4 KStG wie auch § 8c KStG nur die Verlustverrechnung beschränken, aber keine allgemeine Abzugsbeschränkung im Falle eines schädlichen Anteilseignerwechsels begründen.

Lösung zu Beispiel 42:

Die V-GmbH bucht die Verbindlichkeit von 500.000 EUR gegen Ertrag aus. Mangels Werthaltigkeit bleibt es bei dem Ertrag von 500.000 EUR im VZ 03. Der Ertrag von 500.000 EUR kann in voller Höhe mit dem Verlustvortrag i. H. v. 500.000 EUR verrechnet werden, sodass zum 31.12.03 keine Verluste mehr auf Ebene der V-GmbH bestehen. Zwar stellt der Anteilserwerb durch den E einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG dar. Mangels Verluste zum 01.01.04 ist dieser jedoch unbeachtlich. Tritt nun später der Bes-

¹ BFH-Beschluss vom 09.06. 1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307.

² BMF-Schreiben vom 02.12.2003, BStBl 2003 I S. 648; ebenso Neumann/Stimpel, GmbHR 2007 S. 1194.

³ BFH-Urteil vom 12.07.2012, I R 23/11, BFHE 238 S. 344.

serungsfall durch die Verschmelzung ein, ist die Verbindlichkeit voll wirksam **gegen Aufwand** einzubuchen. Eine außerbilanzielle Korrektur erfolgt nicht.

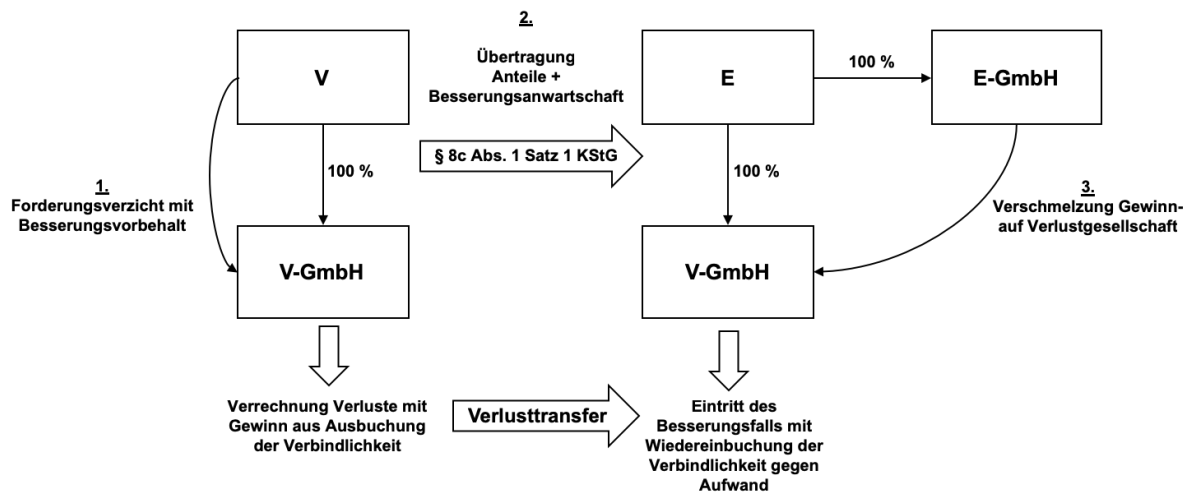


Abb. 59: Forderungsverzicht mit Besserungsschein



Praktikerhinweis

Auch wenn die Finanzverwaltung diese Art von Gestaltung zum Transfer von Verlusten kritisch sieht, ist dies eine häufig gewählte Art der Gestaltung. Letztlich hat sich die Finanzverwaltung auch noch nicht für Fälle unter dem Regime des § 8c KStG geäußert. Es bleibt daher nur abzuwarten und gegen entsprechende Entscheidungen vorzugehen.

Ein gleiches Ergebnis würde sich auch dann ergeben, wenn der Gesellschafter zwar keinen Forderungsverzicht ausspricht, aber einen **Rangrücktritt** erklärt, der die Voraussetzungen des **§ 5 Abs. 2a EStG** erfüllt und somit ertragswirksam auszubuchen ist.¹

In beiden Fällen nimmt der BFH² **keinen Gestaltungsmissbrauch** i.S. des § 42 AO an. Es ist jedoch zu beachten, dass sollte eine **Zahlung vor Eintritt des Besserungsfalls** erfolgen, der BFH in diesem Fall eine **vGA** i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG annimmt. Es sollte daher genau geprüft werden, ob der Besserungsfall tatsächlich eingetreten ist und erst anschließend die Zahlung erfolgen.

¹ BFH-Urteil vom 15.04.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015 S. 769.

² Zum Rangrücktritt siehe BFH-Urteil vom 11.12.2018, VIII R 21/15, BFH/NV 2019 S. 542.

Verlusttretung durch unverzinsliche Gesellschafterdarlehensforderung (letztmalig 2022)

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Ausgenommen von der Abzinsung sind u. a. Verbindlichkeiten, die verzinslich sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Eine **verzinsliche Verbindlichkeit** in diesem Sinne liegt vor, wenn das Darlehen mit einer **Zinsvereinbarung** verbunden ist.¹ Dabei steht die Nichtzahlung der vereinbarten Zinsen einer Verzinslichkeit **nicht** entgegen².

Wird ein zunächst unverzinsliches Darlehen später in ein verzinsliches Darlehen umgewandelt, führt die spätere (unbedingte) Verzinsungsabrede zu einer verzinslichen Verbindlichkeit i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, sodass ab dem folgenden Bilanzstichtag die Abzinsung zu unterbleiben hat.³ **Ob die tatsächliche Verzinsung erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt, ist dabei unerheblich.**⁴ Da bereits bei der Ermittlung des anzusetzenden Betrags für die Verbindlichkeit (= Zeitpunkt des Bilanzstichtags) Zinsaspekte der Zukunft zu berücksichtigen sind, greift bereits zu diesem Zeitpunkt auch die Befreiung vom Abzinsungsgebot.

Beispiel 43:

Wie Beispiel 42, mit der Abwandlung, dass die Verlustvorträge lediglich 250.000 EUR betragen. Anstatt des Verzichts stellt der V das Darlehen zum 30.12.03 **unverzinslich**. Der E übernimmt von dem V die Forderung und stellt diese am 31.12.04 wieder **verzinslich**.

Lösung zu Beispiel 43:

Durch die Umstellung ist das Darlehen in der Bilanz der V-GmbH gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit dem Faktor 0,503⁵ abzuzinsen. Es kommt mithin zu einem **Ertrag von 248.500 EUR** (= 500.000 EUR ./ 500.000 EUR x 0,503). Der Ertrag kann mit den Verlustvorträgen verrechnet werden, sodass letztlich zum 31.12.03 ein Verlust von 1.500 EUR übrig bleibt, der zum 01.01.04 nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG untergeht. Durch die Verzinslichkeit zum 31.12.04 ist das Darlehen wieder mit dem vollen Nennbetrag von 500.000 EUR anzusetzen, sodass es zu einem **abziehbaren Aufwand von 248.500 EUR** kommt.



Hinweis

Eine Verzinslichkeit liegt bereits dann vor, wenn ein Zins von mehr als 0 % p. a. vereinbart wird.⁶ Eine **geringe Verzinslichkeit** von z.B. 0,5 % ist somit bereits **ausreichend**.

¹ BFH-Urteil vom 27.01.2010, I R 35/09, BStBl 2010 II S. 478, Rz 15.

² BFH-Beschluss vom 29.06.2009, I B 57/09, BFH/NV 2009 S. 1804.

³ BFH-Beschluss vom 22.07.2013, I B 183/12, BFH/NV 2013 S. 1779, Rz. 7, zum umgekehrten Fall eines zunächst verzinslichen Darlehens, das später durch eine Vereinbarung in ein unverzinsliches Darlehen umgewandelt wurde.

⁴ BFH-Urteil vom 18.09.2018, XI R 30/16, BFH/NV 2019 S. 69.

⁵ BMF-Schreiben vom 26.05.2005, DStR 2005 S. 1005 Tz. 7.

⁶ BMF-Schreiben vom 26.05.2005, DStR 2005 S. 1005 Tz. 13.

Verlustrettung durch Verschmelzung

Bei dem Erwerb von Verlustgesellschaften, die grundsätzlich unter § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG fallen, könnte zur Vermeidung eines Verlustuntergangs die steuerliche Rückwirkungsfiktion nach § 2 Abs. 1 UmwStG bei Verschmelzungen in Betracht gezogen werden.

In diesem Zusammenhang sind jedoch die Regelung in § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG zu beachten.

Beispiel 44:

Die M-GmbH ist Alleingesellschafterin der V-GmbH, die zum 31.12.08 über steuerliche Verlustvorträge verfügt. Die M-GmbH veräußert zum 30.06.09 die V-GmbH an die E-GmbH. Im Anschluss daran wird die V-GmbH zum steuerlichen Übertragungsstichtag 31.12.08 upstream auf die E-GmbH verschmolzen. In der steuerlichen Schlussbilanz der V-GmbH werden die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem **gemeinen Wert** angesetzt. Die V-GmbH erzielt demgemäß einen **steuerlichen Übertragungsgewinn**, der mit ihren Verlustvorträgen verrechnet werden soll.

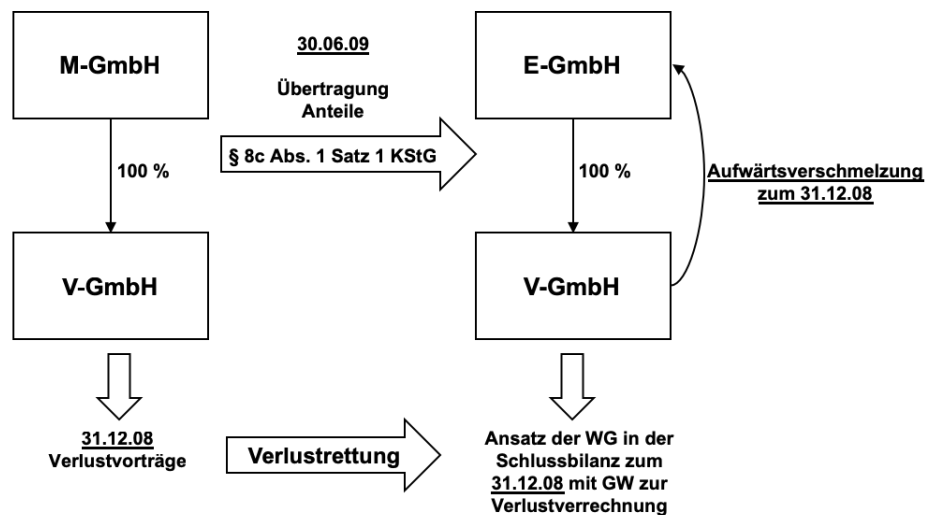


Abb. 60: § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG

Lösung zu Beispiel 44:

Nachdem zum 30.06.09 (und damit im Rückwirkungszeitraum) eine schädliche Übertragung der Anteile an der V-GmbH i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG erfolgte, sind die Verlustvorträge der V-GmbH zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verschmelzung durch Eintragung im Handelsregister der E-GmbH (oder ggf. einem vorgelagerten Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am übertragenden Betriebsvermögen) nicht mehr abziehbar. Sie könnten daher ohne die Rückwirkungsfiktion aus § 2 Abs. 1 UmwStG nicht mehr zur Verrechnung mit dem Übertragungsgewinn herangezogen werden. Ein rückwirkender Abzug der Verlustvorträge zum 31.12.08 ist somit nach § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ausgeschlossen. Der Übertragungsgewinn gilt nach § 2 Abs. 1 UmwStG als zum 31.12.08 (steuerlicher Übertragungsstichtag) realisiert, und ist im VZ 08 noch von der übertragenden V-GmbH zu versteuern.



Hinweis

Ggf. könnte in diesen Fällen für Zwecke der Rettung der Verluste auch über die Nutzung der **Stillen-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG** nachgedacht werden. Probleme wird es in diesem Bereich allerdings dann geben, wenn der Kaufpreis für die Anteile an der Kapitalgesellschaft, welcher maßgebliche Größe für die stillen Reserven i.R. der **Stillen-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG** ist¹, niedriger ist als der gemeine Wert der Sachgesamtheit der Kapitalgesellschaft, welcher für die Verlustnutzung nach § 11 UmwStG maßgeblich ist. Denn der Steuerpflichtige hat insofern **kein Wahlrecht** auf den gemeinen Wert der Sachgesamtheit durch ggf. alternative Unternehmensbewertung zurückzugreifen.²

Nach § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG soll der Ausgleich oder die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit Verlusten bzw. Verlustvorträgen und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG des übertragenden Rechtsträgers nur dann zulässig sein, wenn die Verlustnutzung auch ohne Anwendung der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 und 2 UmwStG möglich gewesen wäre.

Gem. § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG gilt dies für negative Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum entsprechend. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll auf diese Weise verhindert werden, dass aufgrund der steuerlichen Rückwirkungsfiktion eine Verlustnutzung oder ein Erhalt des Zinsvortrags erreicht werden kann, obwohl der Verlust oder Zinsvortrag wegen § 8c KStG bereits untergegangen ist. Die Vorschrift soll (insbesondere) in den Fällen greifen, in denen Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum übertragen werden.

Beispiel 45:

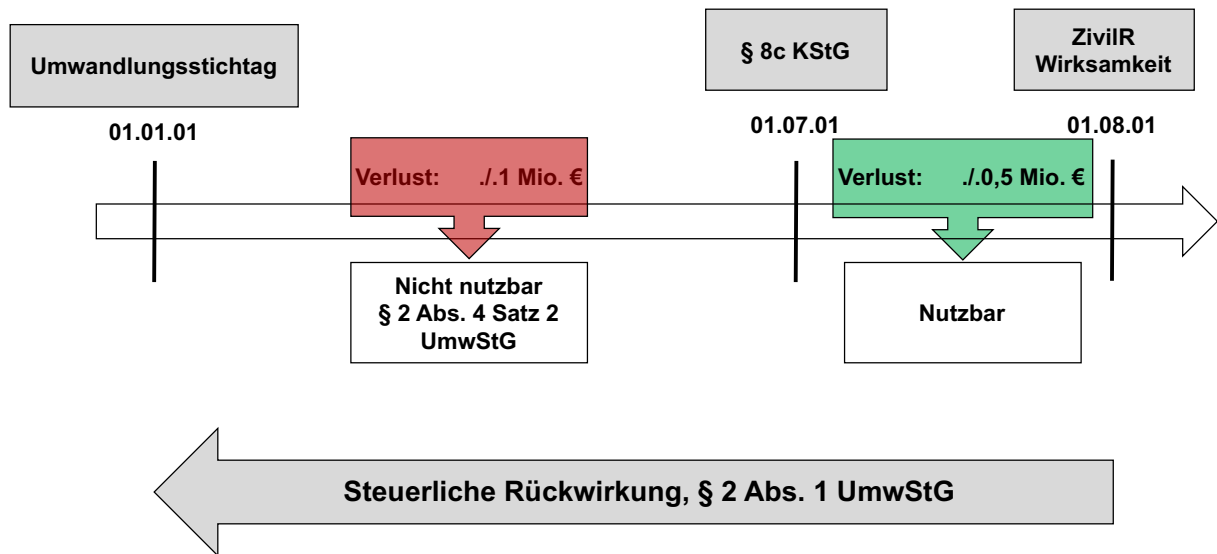
Die K-GmbH erwirbt am 01.07.01 sämtliche Anteile an der V-GmbH (schädlicher Anteilsinhaberwechsel i. S. v. § 8c KStG). Die V-GmbH erwirtschaftet in der Zeit von 01.01.01 bis zum 30.06.01 einen Verlust i. H. v. 1 Mio. EUR. Die V-GmbH wird am 01.08.01 (Wirksamwerden) mit steuerlicher Rückwirkung auf den 01.01.01 auf die K-GmbH verschmolzen. In der Zeit von 01.07.01 bis zum 01.08.01 hat die V-GmbH einen weiteren Verlust i. H. v. 0,5 Mio. EUR erwirtschaftet.

Lösung zu Beispiel 45:

Aufgrund der steuerlichen Rückwirkung wäre der von der V-GmbH in der Zeit von 01.01.01 bis zum 30.06.01 erwirtschaftete Verlust i. H. v. 1 Mio. EUR steuerlich bei der K-GmbH bereits als eigener Verlust zu erfassen. Damit könnte die K-GmbH den zivilrechtlich von der V-GmbH erwirtschafteten Verlust trotz des Untergangs aufgrund des schädlichen Anteilsinhaberwechsels am 01.07.01 noch nutzen. Dies will § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG verhindern. Demgegenüber kann die K-GmbH nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aufgrund des Zusammenhangs mit § 8c KStG, den ab dem 01.07.01 bis zum 01.08.01 erzielten Verlust aufgrund der Rückwirkung, als eigenen Verlust nutzen. Denn Verluste, die nach dem Anteilsinhaberwechsel entstehen, gehen nicht unter.

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645 Tz. 50.

² FG Köln, Urteil vom 31.08.2016 – 10 K 85/15, EFG 2017 S. 57, Revision beim BFH unter Az. I R 4/19.



2. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

Es kann im Einzelfall erwägenswert sein, eine sich in der Krise befindliche Gesellschaft mit einer profitablen Gesellschaft zusammen zu führen, um dadurch einerseits das in der Krise befindliche Unternehmen zu stärken und andererseits etwa vorhandene Verlustvorträge zu nutzen.

Um die Verluste einer Kapitalgesellschaft zu nutzen, wird in der Praxis häufig der Weg gewählt, eine gewinnbringende Gesellschaft oder gewinnbringende Tätigkeit auf eine Verlustgesellschaft zu verschmelzen oder in die Verlustgesellschaft einzubringen.

Das „Zusammenführen“ von Verlust und Gewinngesellschaft kann durch Verschmelzung der beiden Gesellschaften erfolgen. Denkbar ist eine Verschmelzung der Verlustgesellschaft auf die Gewinngesellschaft und umgekehrt.

a) Verschmelzung der Verlust- auf die Gewinngesellschaft

Allgemein

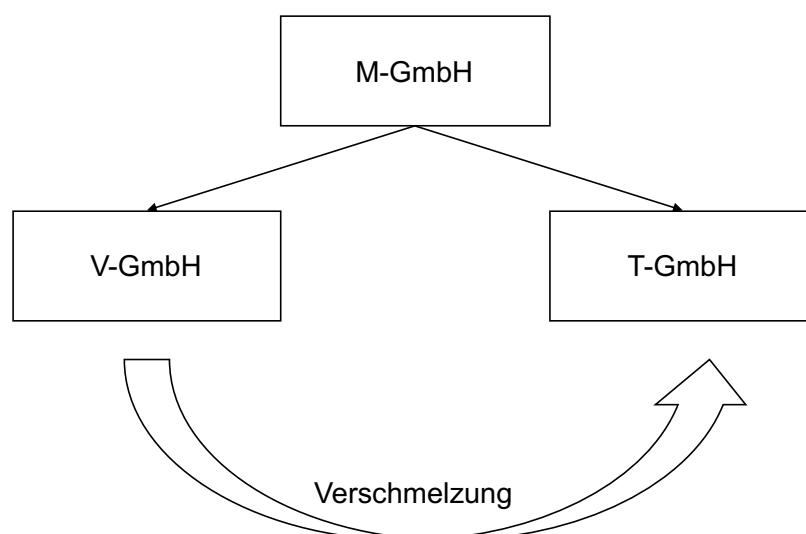


Abb. 61: Verschmelzung von KapGes – Verlust- auf Gewinngesellschaft

Gem. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist der **Übergang von steuerlichen Verlusten bzw. Verlustvorträgen** des übertragenden Rechtsträgers (hier: V-GmbH) bei der Verschmelzung **ausgeschlossen**. Die Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ist für Umwandlungsvorgänge nicht einschlägig ist. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist lex specialis. Gem. § 19 Abs. 2 i. V. m. § 12 Abs. 3 UmwStG gilt dies auch für die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge nach § 10a GewStG.

In konzerninternen Umwandlungsfällen droht somit der Untergang von Verlusten und Verlustvorträgen, wenn die Verlust- auf die Gewinngesellschaft verschmolzen wird (z. B. bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften).



Hinweis

- Daneben ist zu beachten, dass die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften **keine Auswirkungen auf den Gewinn**, den die übertragende Gesellschaft im Verschmelzungsjahr **bis zum steuerlichen Übertragungsstichtag** erzielt hat.
- Dies gilt auch für eine unterjährige Verschmelzung, beispielsweise zum 29.12. Insbesondere wird der bis zum Übertragungsstichtag erwirtschaftete Gewinn der übertragenden Gesellschaft infolge der Verschmelzung nicht zu einem Gewinn der übernehmenden Gesellschaft. Es kann folglich nicht mit einem von der aufnehmenden Gesellschaft erwirtschafteten Verlust verrechnet werden.
- Die Kapitalgesellschaften sind bis zum steuerlichen Umwandlungsstichtag **getrennt** zu veranlagen. Die Bescheide sind an die übernehmende Gesellschaft als Rechtsnachfolgerin zu richten.

Rettung der Verluste durch Ansatz eines Zwischenwerts oder des gemeinen Werts in der steuerlichen Schlussbilanz?

In Anbetracht des drohenden Untergangs des Verlustvortrags kann erwogen werden, in der **umwandlungssteuerlichen Schlussbilanz (§ 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)** der übertragenden Verlustgesellschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter mit einem **Zwischenwert** oder den **gemeinen Werten** anzusetzen.

Die durch den Ansatz des Zwischenwert oder gemeinen Werts aufgedeckten stillen Reserven führen zu einem **laufenden Gewinn** beim **übertragenden** Rechtsträger, der diesen Gewinn mit seinen ungenutzten Verlusten – i. R. d. Mindestbesteuerung – verrechnen kann. Durch den Ansatz zu Zwischenwerten, erhöht sich gleichzeitig das Abschreibungspotenzial der jeweiligen Wirtschaftsgüter. Die übernehmende Gesellschaft hat die erhöhten Werte zu übernehmen, sodass die erhöhten Abschreibungen den Gewinn der übernehmenden Körperschaft in den nächsten Jahren mindern können. So gehen die Verluste nicht gänzlich verloren, auch wenn die zeitliche Streckung der Verlustnutzung nicht optimal ist.



Praktikerhinweis

Bei der Aufdeckung der stillen Reserven i. R. d. Aufstockung der Buchwerte auf den Zwischenwert bzw. den gemeinen Wert zur Verlustnutzung ist aus praktischer Sicht folgendes zwingend zu beachten:

Sind die vom Untergang bedrohten **Verluste** der übertragenden Kapitalgesellschaft **belastbar zu beziffern**?

- Nicht selten ist es in der Praxis der Fall, dass steuerliche Verlustvorträge vor Durchführung oder Abschluss einer BP nicht gesichert beziffert werden können. Mithin muss bei einer Aufstockung der Buchwerte zur Verlustnutzung immer bedacht werden, dass die in dem letzten Steuerbescheid ausgewiesenen Verluste sich aufgrund einer Betriebsprüfung – teilweise auch erheblich – ändern können.
- Bei dem Antrag auf Zwischenwertansatz nach § 11 Abs. 2 UmwStG (bei anteiliger Aufdeckung von stillen Reserven) ist zu beachten, dass dieser unwiderruflich ist (Tz. 11.02 i. V. m. Tz. 03.01 UmwSt-Erlass). Daher kann im Nachhinein nicht eine Reduzierung des Zwischenwertansatz beantragt werden!
- Auch ist zu beachten, dass der Antrag auf Buchwert- bzw. Zwischenwertansatz gem. § 11 Abs. 3 i. V. m. § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu erfolgen hat. Ein nachträgliches Ausüben des Wahlrechts ist somit nicht mehr möglich, wenn man dem FA signalisiert hat, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert zu berücksichtigen sind.

In welcher Höhe liegen **stille Reserven** tatsächlich vor?

- Hierbei ist zu beachten, dass es gem. Tz. 03.07 UmwSt-Erlass eine **Bewertung der Sachgesamtheit** vorzunehmen ist, d. h. die Bewertung zum gemeinen Wert hat nicht bezogen auf jedes einzelne übergehende Wirtschaftsgut zu erfolgen, sondern bezogen auf die Gesamtheit der übergehenden aktiven und passiven WG. Dies bedeutet, dass – gerade bei Verlustgesellschaften – **negative Ertragsaussichten** den Wert der Sachgesamtheit mindern können, obwohl vielleicht die einzelnen übergehenden Wirtschaftsgüter insgesamt stille Reserven enthalten. Eine Aufdeckung von stillen Reserven ist dann nicht möglich!

Ist für die Verrechnung des Übertragungsgewinns aus der Aufdeckung der stillen Reserven die **Mindestbesteuerung** zu beachten?

- Gerade bei Verschmelzungen sind auf Ebene der übertragenen Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG (sog. Mindestbesteuerung) zu beachten. Danach können 1 Mio. EUR unbegrenzt mit Verlusten verrechnet werden. Wenn der verrechenbare Verlust größer als 1 Mio. EUR ist, können nur 60 % der 1 Mio. EUR übersteigenden Einkünfte zur Verlustverrechnung herangezogen werden. Im Ergebnis unterliegt somit 40 % des Übertragungsgewinns, der die 1 Mio. übersteigt, der Besteuerung auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft.¹

¹ nach der Rechtsprechung des BFH ist die Beschränkung der Verlustverrechnung durch die Mindestbesteuerung nicht verfassungsgemäß, sofern es i. R. e. Umstrukturierung von Gesellschaften (wie hier die Verschmelzung) zu einem finalen

Hat zwischen steuerlichem Übertragungstichtag und Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister ein **schädlicher Beteiligungserwerb** stattgefunden?

- Gem. § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ist die Verrechnung eines Übertragungsgewinns der übertragenden Kapitalgesellschaft mit einem Verlustvortrag nur insoweit möglich, als dass die Verlustverrechnung auch möglich gewesen wäre, ohne dass die steuerliche Rückwirkungsfiktion greift. Dies bedeutet, dass wenn die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft zwischen steuerlichem Übertragungstichtag und Eintragung der Verschmelzung ins HR vollständig erworben wurden und dies gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem vollständigen Verlustuntergang führen würde. Auch eine Verrechnung auf den steuerlichen Übertragungstichtag nicht möglich wäre.

Stimmen die KSt-Verluste mit den GewSt-**Verlusten** überein?

- Aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8 und 9 GewStG) ist es nicht selten der Fall, dass die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge nach § 10a GewStG nicht unwesentlich von den körperschaftsteuerlichen Verlusten (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d EStG) abweichen. Es ist daher stets zu prüfen, in welcher Höhe stille Reserven aufgedeckt werden sollen.

Verlustrettung durch Forderungsverzicht mit Besserungsschein mit anschließender Verschmelzung der Verlustgesellschaft (Schuldnerwechsel)?

Einleitung

Bei dem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein handelt es sich um eine vertragliche Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner mit aufschiebender bzw. **auflösender Bedingung** auf den Eintritt des Besserungsfalls. Der Gläubiger verzichtet daher nur solange auf seine Forderung, als dass sich die finanzielle Situation des Schuldners nicht verbessert (Krise). Sobald der Schuldner wieder Gewinne erzielt und die Krise überwunden ist, lebt die Forderung wieder auf (§ 158 Abs. 2 BGB).

Im Fall des Verzichts durch einen Gesellschafter ergibt sich für den wertlosen Teil der Forderung auf Ebene der Gesellschaft ein **steuerpflichtiger** Ertrag. Wenn der Verzicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt, liegt i. H. d. **werthaltigen Teils der Forderung** eine **erfolgsneutrale Einlage** des Gesellschafters vor, die gleichzeitig auch das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG) erhöht und zu nachträglichen AK des Gesellschafters auf die Beteiligung führt.

Tritt später der **Besserungsfall** ein lebt die **Verbindlichkeit** wieder auf und ist zu diesem Zeitpunkt in die Bilanz des Schuldners wieder **einzubuchen**.

- Insoweit die Ausbuchung im Verzichtszeitpunkt mangels Werthaltigkeit der Forderung erfolgswirksam erfolgte, hat die Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit **aufwandswirksam** zu erfolgen.
- I. H. d. damals **werthaltigen Teils** der Einlage liegt bei Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit entgegen der allgemeinen Grundsätze eine **erfolgsneutrale Einlagerückgewähr** und keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Verlustuntergang kommt (BFH-Urteil vom 26.08.2010, I B 49/10, BStBl 2011 II S. 826). Das BMF gewährt mit Schreiben vom 19.10.2011 (BStBl 2011 I S. 974) in bestimmten Fällen einen Antrag auf Adv. Zwischenzeitlich hat der BFH dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 2 Satz 1 KStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (BFH-Urteil vom 26.02.2014, BStBl 2014 II S. 1016; anhängig BVerfG – 2 BvL 19/14).

Die vorstehenden Grundsätze gelten nach Auffassung des BFH¹ auch in Fällen, in denen der **Besserungsschein im Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der Schuldnerkapitalgesellschaft** an einen Erwerber übertragen wird und anschließend der Besserungsfall eintritt. Auch in diesem Fall ist die wiederauflebende Gesellschafterforderung i. H. d. damals nicht werthaltigen Teils erfolgswirksam wieder einzubuchen. Der Aufwand aus der Wiedereinbuchung stellt eine abzugsfähige Betriebsausgabe und insbesondere keine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar.

- Auf diesem Weg könnten Verluste i. H. d. wertlosen Teils der Darlehensforderung gerettet werden, die ansonsten nach den allgemeinen Grundsätzen des § 8c KStG (früher Mantelkauf § 8 Abs. 4 KStG) untergehen würden.



Praktikerhinweis

- Die Finanzverwaltung² hatte diesbezüglich im Zusammenhang mit der alten Mantelkaufsregelung einen anderen Standpunkt vertreten und wollte § 42 AO anwenden. Dem ist der BFH³ entgegen getreten.
- Das Urteil wurde nicht im BStBl II veröffentlicht. Daher ist zu vermuten, dass die Finanzverwaltung weiterhin ihren gegenteiligen Standpunkt vertritt. Zumal zwischenzeitlich die Mantelkaufsregelung durch §§ 8c und 8d KStG ersetzt wurde und auch § 42 AO zwischenzeitlich geändert wurde.

In der Praxis werden oftmals Überlegungen angestellt, im Anschluss an einen Forderungsverzicht mit Besserungsschein eine Verschmelzung der – ggfs. vermögenslosen und inaktiven – Schuldnergesellschaft auf eine andere Gesellschaft vorzunehmen. Neben der Nutzung von vorhandenen Verlustvorträgen ist das Ziel der Verschmelzung regelmäßig, den Besserungsfall herbeizuführen, um damit die Verbindlichkeiten wieder einzubuchen.



Hinweis

Diese Gestaltung – Verschmelzung der Verlust- auf die Gewinngesellschaft nach Forderungsverzicht mit Besserungsabrede – führt jedoch nicht zum gewünschten steuerlichen Ergebnis der „Verlustrettung“, wie das BFH-Urteil vom 21.02.2018, I R 46/16⁴ zeigt!

Sachverhalt

Bei der Klägerin, einer GmbH, und der V-GmbH (= Verlustgesellschaft) handelte es sich um Schwesterkapitalgesellschaften, die rückwirkend zum 31.12.1995 miteinander verschmolzen wurden. Während die Klägerin als übernehmender Rechtsträger finanziell gut ausgestattet war und Gewinne erzielte (= Gewinngesellschaft), war es um die wirtschaftliche Situation der Verlustgesellschaft (übertragender Rechtsträger) schlecht bestellt. Die Verlustgesellschaft erzielte bis zur Verschmelzung ausschließlich Verluste und besaß darüber hinaus auch kein eigenes Vermögen. Den Geschäftsbetrieb hatte die Verlustgesellschaft zum Zeitpunkt der Verschmelzung bereits eingestellt.

Im zeitlichen Zusammenhang aber noch vor dem Verschmelzungstichtag, verzichteten zwei der Gesellschafter der Verlustgesellschaft gegen Besserungsschein auf ihre bei der Verlustgesellschaft unstreitig betrieblich veranlassten Darlehensforderungen. Nach der mit der Ver-

¹ BFH-Urteil vom 12.07.2012, I R 23/11, GmbHR 2012 S. 1188 mit Kommentar Wolf-Dieter Hoffmann.

² BMF-Schreiben vom 02.12.2013, a. a. O.

³ BFH-Urteil vom 12.07.2012, a. a. O.

⁴ DStR 2018 S. 1284.

lustgesellschaft vereinbarten Besserungsklausel sollten die Darlehensforderungen der Gesellschaft wieder aufleben, wenn die Verlustgesellschaft wieder Gewinne erzielen würde, aus denen diese die Darlehensverpflichtungen tilgen könnte.

In Folge des Übergangs der Besserungsvereinbarung durch Verschmelzung auf die finanziell gut ausgestattete Gewinngesellschaft, wurde durch die Gewinngesellschaft der Eintritt des Besserungsfalls angenommen, da nunmehr wieder ausreichend Gewinne und liquide Mittel zur Tilgung der Gesellschafterdarlehensforderungen vorhanden waren. Daher buchte die Gewinngesellschaft die Darlehensverbindlichkeiten erfolgswirksam in ihre Bilanz ein. Das FA ging hingegen davon aus, dass die aus der Wiedereinbuchung der Gesellschafterdarlehen resultierende Gewinnminderung eine verdeckte Gewinnausschüttung der Gewinngesellschaft an die Gesellschafter darstellt, die außerbilanziell gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu korrigieren ist.

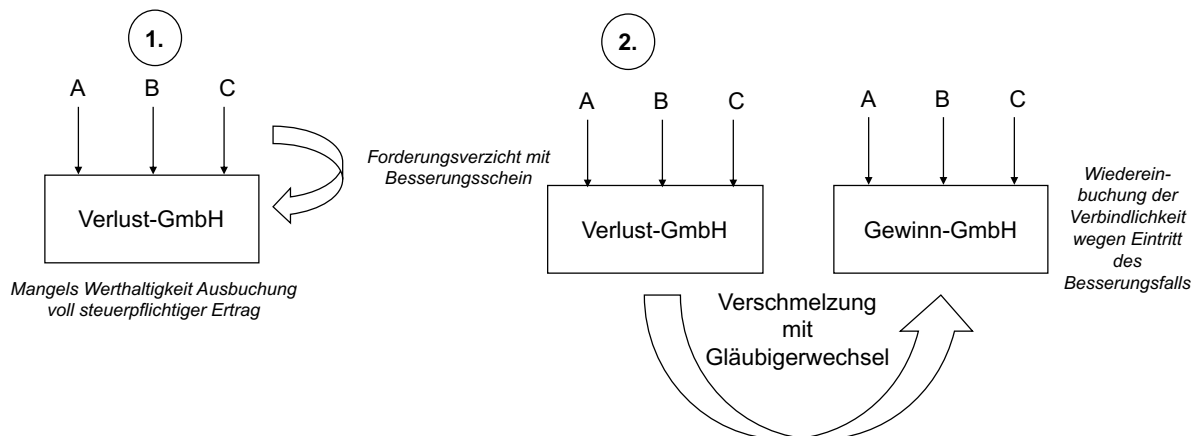


Abb. 62: Verschmelzung von KapGes – Gläubigerwechsel

© StB Timo Unterberg, LL.M.

Lösung des Gerichts

Der BFH hat schlussendlich die Rechtsauffassung des FA bestätigt und das **Vorliegen der Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Streitfall bejaht**.

Der verschmelzungsbedingte Übergang des Besserungsscheins und der damit verbundenen Verbindlichkeiten bewirke bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die **Neubegründung einer Schuld** bei der übernehmenden Gewinngesellschaft (**Schuldnerwechsel**).

Da i. R. d. Verschmelzung auf die Gewinngesellschaft ausschließlich die Verpflichtungen aus dem Besserungsschein im Zusammenhang mit den Darlehensforderungen übergegangen sind und ansonsten **kein zur Tilgung der Verpflichtungen nutzbares Vermögen** bei der Verlustgesellschaft vorhanden war, muss nach Ansicht des BFH der **Anlass** der Schuld begründung bei der Klägerin **neu festgestellt** werden.

Die im Streitfall erfolgte verschmelzungsbedingte Übernahme der Schuld durch die Gewinngesellschaft sei daher gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen, da die Übernahme **einzig und allein der Sicherstellung der Rückführung der Darlehen** an die Gesellschafter diene und ansonsten keinen betrieblichen Zweck verfolgte. Auch stünden umwandlungsteuerrechtliche Sonderregelungen der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegen.

Rechtliche Würdigung und Einordnung

Das vorstehende Urteil setzt die bisherige Rechtsprechung des BFH zu den steuerlichen Konsequenzen des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein auf Ebene der Schuldnerkapitalgesellschaft konsequent fort und bewegt sich in den bekannten Bahnen.

Im Unterschied zu den bisher entschiedenen Fällen handelt es sich im vorliegenden Fall jedoch nicht bloß um das Wiederaufleben einer zwischen denselben Personen bestehenden Verbindlichkeit¹ oder um einem Gläubigerwechsel mit im Anschluss wiederauflebender Verbindlichkeit². Der vorliegende Fall betrifft diesmal **den Wechsel der Schuldnerkapitalgesellschaft durch Umwandlung mit anschließendem Eintritt des Besserungsfalles**.

Mit Blick auf die konkreten Umstände des Streitfalls, ist die Entscheidung des BFH im Ergebnis wenig überraschend (siehe hierzu auch Tiedchen, EFG 2016 S. 1725).

Einziger Zweck der von den Gesellschaftern im Streitfall gewählten Gestaltung war die wertlos gewordenen Forderungen gegenüber der Verlustgesellschaft durch Verschmelzung auf die finanziell gut ausgestattete Gewinngesellschaft, einer Schwestergesellschaft, wieder werthaltig werden zu lassen und so die Rückführung des Gesellschafterkapitals zu sichern.

Da die Verlustgesellschaft weder über einen aktiven Geschäftsbetrieb noch über ausreichend Vermögen verfügte, die Gesellschafterforderungen bedienen zu können, gab es **aus Sicht der Gewinngesellschaft keine betriebliche Veranlassung die Verpflichtungen der Verlustgesellschaft aus den Besserungsvereinbarungen i. R. d. Verschmelzung zu übernehmen**. Der ursprünglich betriebliche Charakter der Darlehensverbindlichkeit ist insoweit unbeachtlich (Durchbrechung des Veranlassungszusammenhangs). Ein fremder Dritter hätte sich stets die „Schuldübernahme“ entsprechend vergüten lassen.

Die Verschmelzung der Verlustgesellschaft auf die Gewinngesellschaft lag somit ausschließlich im Interesse der Gesellschafter und war daher **gesellschaftsrechtlich** veranlasst.

© StB Timo Unterberg, LL.M.



Hinweis

An diesem Umstand konnte im Streitfall auch der Vorrang der spezialgesetzlichen Regelungen des UmwStG (§§ 11 ff. UmwStG) nichts ändern, da das vGA-auslösende Ereignis – die Vermögensminderung durch Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit – eine Reaktion des Schuldübergangs auf die Gewinngesellschaft war und somit der Umwandlung zeitlich nachfolgte.



Praktikerhinweis

- Wie das vorstehende Urteil zeigt, wird die Verschmelzung einer Verlust- auf eine Gewinngesellschaft regelmäßig nicht zielführend für die Rettung von Verlusten sein!
- Obwohl in dem vorliegenden Urteil des BFH nicht ausdrücklich erwähnt, war wesentlicher Grund der Gesellschafter für den Forderungsverzicht gegen Besserungsschein vor Verschmelzung die **Übertragung von Verlusten auf die übernehmende Schwesterkapitalgesellschaft**. Zwar bezieht sich das Besprechungsurteil auf die Streitjahre 1995 und 1996, in denen ein Übergang von Verlusten bei Verschmelzungen unter § 12 Abs. 3 UmwStG 1995 teilweise noch zulässig war. Jedoch hätten im Streitfall die Verlustvorträge der Verlustgesellschaft auf Ebene der übernehmenden

¹ BFH-Urteil vom 30.05.1990, I R 41/87, BStBl 1991 II S. 588.

² BFH-Urteil vom 12.07.2012, I R 23/11, GmbHR 2012 S. 1188 m. Komm. Wolf-Dieter Hoffmann.

Gewinnsgesellschaft nicht fortgeführt werden können, da der Geschäftsbetrieb der Verlustgesellschaft bei Eintragung der Verschmelzung bereits eingestellt war (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995). Auch eine Aufdeckung stiller Reserven bei der Verlustgesellschaft war mangels Geschäftsbetrieb oder sonstigem Vermögen nicht möglich.

- Das für die Gewinnsgesellschaft und die Gesellschafter unerfreuliche Ergebnis des BFH ist jedoch maßgeblich den **konkreten Umständen des Einzelfalls** geschuldet.
- M. E. ist die vorliegende Entscheidung des BFH aber nicht so verstehen, dass bei jeder Verschmelzung oder anderer Art der Übertragung, bei der eine Verpflichtung aus einer Besserungsvereinbarung auf eine Schwesterkapitalgesellschaft übergeht, im Fall des späteren Wiederauflebens der Verpflichtung zwangsläufig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.
- Im vorliegenden Fall war für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung für den BFH ausschlaggebend, dass auf die übernehmende Schwesterkapitalgesellschaft weder ein aktiv tätiger Geschäftsbetrieb noch sonstiges Vermögen übergegangen war, mit dem die Verpflichtung im Zusammenhang stand. Daher muss zumindest **in Fällen von betriebswirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierungen**, in denen ein aktiver mit ausreichend finanziellen Mitteln ausgestatteter Geschäftsbetrieb übergeht, von einer betrieblichen Veranlassung der Schuldübernahme bei der übernehmenden Gesellschaft ausgegangen werden. Für die Anwendung der VGA-Grundsätze bleibt insoweit kein Raum. In diesen Fällen hat die übertragende Gesellschaft in ihrer steuerlichen Schlussbilanz die entsprechende Verbindlichkeit nicht mehr auszuweisen.
- Die aus dem Besserungsversprechen sich ergebende bedingte Verpflichtung geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Körperschaft über.¹ Bei späterem Eintritt des Besserungsfalls hat diese die Verbindlichkeit aufwandswirksam einzubuchen.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

3. Fazit

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die Verschmelzung der Verlust- auf die Gewinn-Gesellschaft steuerlich regelmäßig nicht zielführend sein wird und daher nicht empfohlen werden kann. **Es ist daher die umgekehrte Verschmelzungsrichtung der Gewinn- auf die Verlust-Gesellschaft zu prüfen.**

¹ siehe hierzu auch Bildstein/Dallwitz, DStR 2009 S. 1177 und 1180.

b) Verschmelzung der Gewinn- auf die Verlust-Gesellschaft

Die Verluste der Verlustgesellschaft können indes erhalten bleiben, wenn die Verschmelzungsrichtung geändert wird und die Gewinn- auf die Verlustgesellschaft verschmolzen wird.

Seitwärtsverschmelzung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft

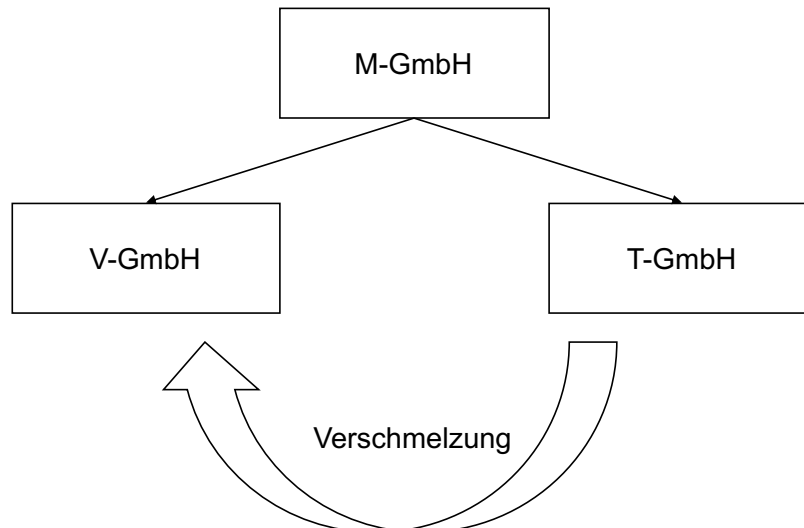


Abb. 63: Verschmelzung von KapGes – Gewinn- auf Verlustgesellschaft

Bei der Seitwärtsverschmelzung der Gewinngesellschaft (hier: T-GmbH) auf die Verlustgesellschaft (hier: V-GmbH) bleiben die steuerlichen Verlustvorträge beim übernehmenden Rechtsträger (V-GmbH) – mangels besonderer Regelungen im UmwStG – grundsätzlich erhalten.

Die Verluste können daher grundsätzlich durch die ertragreichen Aktivitäten der Gewinngesellschaft weiter genutzt werden.

Praktikerhinweis

- Bitte beachten Sie, dass auch bei der Seitwärtsverschmelzung die Vorschrift des § 8c KStG zur Anwendung kommen kann, wenn hierdurch eine Anteilsverschiebung in schädlichem Umfang herbeigeführt wird. Denn eine Kapitalerhöhung einer Anteilsübertragung gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vergleichbaren Sachverhalt darstellt, der gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (i. V. m. § 10a Satz 10 GewStG) zu einem (Wegfall des körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Verlustvortrags führt, soweit es hierdurch zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten an der Verlustgesellschaft als übernehmenden Rechtsträger kommt.
- Die Verschmelzung von beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften ist jedoch unproblematisch, da es nicht zu einer Quotenverschiebung kommen kann. Etwas anderes gilt jedoch, wenn an den Schwesterkapitalgesellschaften Gesellschafter mit unterschiedlichen Beteiligungsquoten beteiligt sind und daher i. R. d. Verschmelzung bei der übernehmenden Verlustgesellschaft eine Kapitalerhöhung erforderlich wird, um die Beteiligungsverhältnisse unter Berücksichtigung des jeweiligen Wertes der verschmolzenen Gesellschaften richtig darzustellen.

- Daneben ist zu beachten, dass durch die Verschmelzung es insbesondere dann zu einem **steuerpflichtigen Übernahmefolgegewinn** kommen kann, wenn die Verlustgesellschaft (übernehmender Rechtsträger) Verbindlichkeiten gegenüber der Gewinngesellschaft (übertragender Rechtsträger) hat und die entsprechenden Forderungen dort abgewertet wurden. Häufig verbergen sich derartige Konstellationen hinter für die Rechtsbeziehung mit der jeweils anderen Gesellschaft geführten Verrechnungskonten. Durch die Verschmelzung erlöschen Forderung und Verbindlichkeit durch Konfusion. Der durch den Wegfall der Verbindlichkeit entstehende Ertrag wird in diesem Fall durch den Wegfall der Forderung nicht neutralisiert. In diesem Zusammenhang ist es wichtig zu beachten, dass die in § 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG vorgesehene Möglichkeit, den durch die Konfusion entstehenden Übernahmefolgegewinn in eine steuerfreie Rücklage einzustellen, die in den drei Folgejahren gewinnerhöhend aufzulösen ist, bei einer Verschmelzung von Schwestergesellschaften nicht eingreift, d. h. der Übernahmefolgegewinn in voller Höhe im ersten laufenden Geschäftsjahr nach der Verschmelzung zu versteuern ist. Gem. § 12 Abs. 4 UmwStG besteht die Möglichkeit zur Verteilung des Übernahmefolgegewinns nur, soweit die Übernehmerin an der Übertragerin beteiligt ist, also bei Verschmelzungen der Tochter- auf die Muttergesellschaft.

Abwärtsverschmelzung der Gewinn- auf Verlustgesellschaft

Unter Umständen könnte auch darüber nachgedacht werden die Gewinn- auf die Verlustgesellschaft abwärts zu verschmelzen, wenn keine weitere Tochtergesellschaft vorhanden ist.

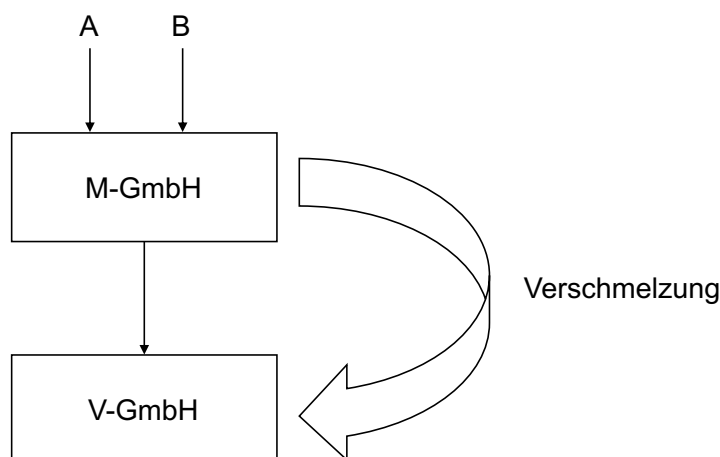


Abb. 64: Abwärtsverschmelzung der Gewinn- auf Verlustgesellschaft

Bei der Abwärtsverschmelzung überträgt die Gewinngesellschaft (hier: M-GmbH) ihr Vermögen als Ganzes auf die Verlustgesellschaft (hier: V-GmbH) mit der Folge, dass die Gesellschafter der Gewinngesellschaft (hier: A und B) unmittelbar Gesellschafter der Verlustgesellschaft werden.

Wird das Vermögen der Gewinngesellschaft im Wege der Abwärtsverschmelzung auf die Verlustgesellschaft übertragen, so sollte der Verlustvortrag nach früherer Ansicht der Finanzverwaltung auf Grund der eingetretenen Verkürzung der Beteiligungskette nach § 8c KStG untergehen.¹ Auch das BMF-Schreiben vom 28.11.2017² sieht – vorbehaltlich der Konzern-

¹ BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl 2008 I S. 736, Rz. 11.

klausel nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG – als **schädliche Anteilsübertragung** die Umwandlung auf eine Verlustgesellschaft an, wenn durch die Umwandlung ein Beteiligungserwerb durch einen Erwerberkreis stattfindet.

Dagegen hatten das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 18.10.2011¹ sowie das FG Düsseldorf vom 09.02.2015² den zu weit geratenen Wortlaut des § 8c KStG teleologisch reduziert und – gegen die Verwaltungsauffassung – entschieden, dass weder die Verkürzung noch die Verlängerung der Beteiligungskette einen schädlichen Erwerbsvorgang darstellt und somit der steuerliche Verlustvortrag nicht untergeht. Schließlich bleiben die Identität des Anteilseigners und dessen Einfluss auf die Verlust-Kapitalgesellschaft in solchen Fällen unverändert.



Hinweis

- Offensichtlich will der BFH aber der Ansicht des FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 18.10.2011 nicht folgen, denn er hat das anhängige Revisionsverfahren I R 79/11 bis zur (inzwischen vorliegenden) Entscheidung des BVerfG vom 29.03.2017 (BVerfG vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11, BStBl II 2017 S. 1082; zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) ausgesetzt.³
- Eine solche Aussetzung wäre aber nicht erforderlich gewesen, wenn auch der BFH die Revision bereits durch eine teleologische Reduktion des Wortlauts des § 8c Abs. 1 KStG für begründet angesehen hätte. Ob der BFH das Verfahren vor dem Hintergrund des neuen Vorlagebeschlusses des FG Hamburg vom 29.08.2017 (2 K 245/17, DStR 2017 S. 2377) an das BVerfG nunmehr überhaupt wieder aufnimmt, ist derzeit fraglich.⁴

Unterstellt man, dass § 8c KStG grundsätzlich auf die Abwärtsverschmelzung anwendbar ist, bleibt die Frage, ob der Verlustuntergang auf Grund der Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG nach deren rückwirkender Änderung für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 verhindert wird.

Nach Rz. 41 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017 werden i. R. d. Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG die Begriffe „übertragender“ und „übernehmender“ Rechtsträger **normspezifisch** verwendet und nicht im umwandlungssteuerrechtlichen Sinne. Im Einzelnen sind die Begriffe wie folgt zu verstehen:

- „Übertragender Rechtsträger“ bzw. „Veräußerer“ ist der Rechtsträger, der die Anteile an der Verlustgesellschaft vor der Anteilsübertragung unmittelbar oder mittelbar hält (hier: M-GmbH)
- „Übernehmender Rechtsträger“ bzw. „Erwerber“ ist der Rechtsträger, der die Anteile nach der Anteilsübertragung unmittelbar oder mittelbar hält (hier: A und B).

Da § 8c Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 KStG eine 100 %ige Beteiligung des Erwerbers voraussetzt, ist die **Konzernklausel nicht anwendbar**, wenn – wie im vorliegenden Fall – mehrere natürliche Personen Erwerber sind.

² BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl 2017 I S. 1645, Rz. 7 sowie Tz. 43 explizit für die Auf- oder Abwärtsverschmelzung.

¹ DStR 2012 S. 8.

² Urteil des FG Berlin-Brandenburg, 18.10.2011, 8 K 8311/10, DStRE 2012 S. 1189, das im Wege der teleologischen Reduktion die Vorschrift des § 8c KStG nicht anwenden will; Revision eingelegt, Az. des BFH I R 79/11; vgl. dazu Neyer, FR 2012 S. 858; vgl. Urteil des FG Düsseldorf, 09.02.2015, 6 K 3339/12 K, F, DStR 2015 S. 744; Revision eingelegt, Az. des BFH I R 16/15.

³ dies wird von Neumann/Heuser, GmbHR 2018 S. 21 und 22, berichtet.

⁴ Neumann/Heuser, GmbHR 2018 S. 21 und 22.

- Die Abwärtsverschmelzung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft kann daher zu einem schädlichen Anteilseignerwechsel i. S. d. führen, wenn einer der Gesellschafter der Gewinngesellschaft zu mehr als 25 % bzw. 50 % beteiligt ist. Bei einem Gesellschafter mit einer 100 %-Beteiligung sind jedoch die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt.

Zur Auslegung der Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 KStG hat inzwischen auch das FinMin Schleswig-Holstein¹ Stellung genommen.

- Danach treten die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 KStG auch in Fällen eines schädlichen Beteiligungserwerbs durch eine **Erwerbergruppe** ein, wenn die Voraussetzungen der Konzernklausel bezogen auf jeden einzelnen Erwerber erfüllt sind. Vor dem Hintergrund, dass die Erwerbergruppe nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG dem Wortlaut nach nur „Erwerber i. S. d. Satzes 1“ anspricht, dürfte der Beteiligungserwerb durch eine Erwerbergruppe von der Konzernklausel nicht erfasst werden.



Gut zu wissen

Sind bei einer Abwärtsverschmelzung **mehrere** Gesellschafter am **übertragenden** Rechtsträger beteiligt und hält einer von diesen eine Beteiligung im schädlichen Umfang von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, **führt die Verschmelzung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers zu einem Verlustuntergang.**



Praktikerhinweis

- Vor dem Hintergrund des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg vom 29.08.2017 (siehe weiter oben) sollten jedoch die Bescheide in einschlägigen Fällen bis zur Entscheidung des BVerfG offen gehalten werden.
- Die Verschmelzung kann im Übrigen bei der Gewinngesellschaft zu einem **Beteiligungskorrekturgewinn** durch Wertaufholung auf die Beteiligung an der Verlustgesellschaft bis maximal zum gemeinen Wert führen. Denn bei der Abwärtsverschmelzung sind nach § 11 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG die Anteile an der übernehmenden Verlustgesellschaft mindestens mit dem Buchwert anzusetzen, erhöht um Teilwertabschreibungen, Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam (also vor Inkrafttreten des § 8b KStG) vorgenommen worden sind, wenn bisher – ausnahmsweise – eine Zuschreibung unterblieben ist.
- Der Beteiligungskorrekturgewinn erfährt jedoch eine Deckelung, da die Beteiligung an der Verlustgesellschaft höchstens mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist, sodass bei einem fehlenden Wertaufholungspotenzial (mangels stiller Reserven in materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern) keine Zuschreibung erfolgt. Sofern sich in anderen Fällen eine Zuschreibung bis maximal zum gemeinen Wert ergibt, führt der Beteiligungskorrekturgewinn nach § 8b Abs. 2 Sätze 4 und 5 KStG zu einem voll steuerpflichtigen Gewinn.

¹ FinMin Schleswig-Holstein, Kurzinformation KSt 2018 Nr. 1 vom 05.04.2018, DB 2018 S. 861.

Verlustverrechnungsbeschränkung im Rückwirkungszeitraum gem. § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG

Darüber hinaus sind bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft die **Verlustverrechnungsbeschränkungen im Rückwirkungszeitraum des § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG** zu beachten.

Handelsrechtlich ist bei der Verschmelzung nach § 17 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG eine **Rückwirkung** von bis zu acht Monaten möglich. Insoweit handelt es sich um eine schuldrechtliche Rückwirkung, denn dinglich wirkt die Umwandlung immer erst mit Eintragung im Handelsregister. Nach § 2 Abs. 1 UmwStG ist – unter den Einschränkungen des § 2 Abs. 3 und 4 UmwStG – auch eine steuerliche Rückbeziehung der Verschmelzung für bis zu 8 Monate zulässig.

Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen der übertragenden Körperschaft bereits mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die übernehmende Körperschaft übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Die Rückwirkung gilt auch für die GewSt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

Nach dem Übertragungstichtag anfallende Geschäftsvorfälle, die sich zivilrechtlich gesehen noch bei dem übertragenden Rechtsträger ereignen, werden steuerlich bereits der übernehmenden Rechtsträger zugeordnet und sind bei ihr zu besteuern. Die Rückwirkungsfiktion gilt jedoch nicht gegenüber weiteren Rechtsträgern, an denen die übertragende Körperschaft beteiligt ist, oder gegenüber sonstigen Dritten oder den Anteilseignern.

Bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft ist die Vorschrift des § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG zu beachten.

- § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG sieht vor, dass ein **Ausgleich** oder die **Verrechnung von positiven Einkünften** des **übertragenden** Rechtsträgers **im Rückwirkungszeitraum** mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG des übernehmenden Rechtsträgers **nicht zulässig** ist. Unter Rückwirkungszeitraum wird dabei die Zeitspanne zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister verstanden (§ 2 Abs. 1 UmwStG).



Hinweis

Die Regelung in § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG betrifft **ausschließlich** den übernehmenden Rechtsträger und führt dort zu einer **Verlustverrechnungssperre**, soweit positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum auf Grund der steuerlichen Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen.

- Zuvor hatte der BFH entschieden, dass Gewinne des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden können.¹ § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG stellt somit eine klassische **rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung** dar.

§ 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG erfasst auf Seiten des übernehmenden Rechtsträgers neben anderen Verlustpositionen (z. B. verrechenbare Verluste i. S. d. § 15a Abs. 4 EStG oder § 15b Abs. 4 EStG) v. a. der verbleibende Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG, laufende Verluste des übernehmenden Rechtsträgers sowie der Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG. Mittler-

¹ BFH-Urteil vom 07.08.2002, I R 64/01, BFH/NV 2003 S. 205.

weile sollte dies auch für einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag i.S. des § 8d KStG gelten.



Hinweis

- Dagegen wird ein **Verlustrücktrag** des übernehmenden Rechtsträgers auf den Gewinn im Rückwirkungszeitraum **nicht eingeschränkt**, da § 2 Abs. 4 UmwStG nur den Verlustausgleich und die Verlustverrechnung anspricht.
- Ebenfalls vom Ausgleichs- und Verrechnungsverbot nicht erfasst, sind originäre positive Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers, die weiterhin mit dessen eigenen Verlusten ausgeglichen oder verrechnet werden können.

Gem. § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG ist eine sog. **Ausnahme für Konzernsachverhalte** vorgesehen. Danach ist die Verlustverrechnungssperre nicht anwendbar, wenn der übertragende und der übernehmende Rechtsträger vor Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags **verbundene Unternehmen** i. S. d. § 271 Abs. 2 HGB sind.

Beispiel 46:

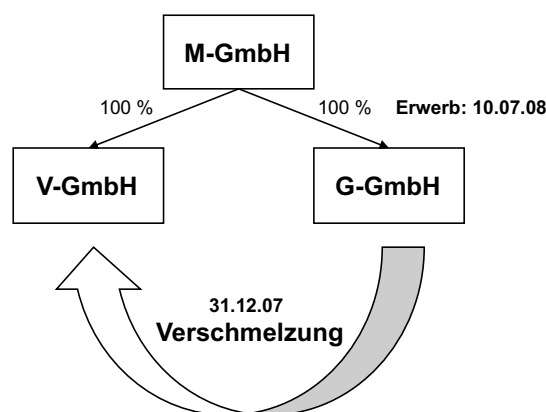
Die M-GmbH hat am 10.07.2018 die Anteile an der G-GmbH erworben, die in der Zeit vom 01.01.2018 bis zum 30.06.2018 einen steuerpflichtigen Gewinn von 1 Mio. EUR erzielt hat.

Die M-GmbH hält ebenfalls eine 100 %ige Beteiligung an der V-GmbH, die zum 31.12.2017 über körperschaft- und gewerbesteuerliche Verlustvorträge i. H. v. 1 Mio. EUR verfügt.

Am 14.08.2018 wird die Seitwärtsverschmelzung der G-GmbH mit der V-GmbH, einer 100 %igen Tochter der M-GmbH beschlossen und am selben Tag zur Eintragung im Handelsregister angemeldet.

Als handelsrechtlicher Verschmelzungsstichtag wird der 01.01.2018 gewählt, sodass nach Tz. 02.02. UmwSt-Erlass der 31.12.2017 der steuerliche Übertragungsstichtag ist.

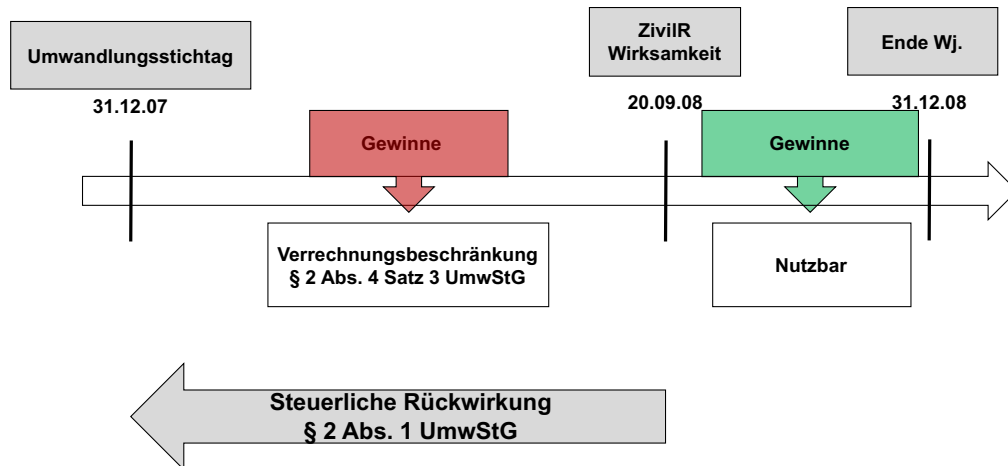
Die Eintragung der Verschmelzung erfolgt am 20.09.2018.



Lösung zu Beispiel 46:

Da der Erwerb nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgt ist, sind die G-GmbH und die V-GmbH keine verbundenen Unternehmen i. S. d. § 271 Abs. 2 HGB, sodass die Konzernausnahme nach § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG keine Anwendung findet. Nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG können die im Rückwirkungszeitraum (Zeitraum vom 31.12.2017 - 20.09.2018) erzielten Einkünfte der übertragenden G-GmbH nicht mit dem körperschaftsteu-

erlichen bzw. gewerbesteuerlichen Verlustvortrag der V-GmbH verrechnet werden. Die „gesperrten“ Verlustpositionen der übernehmenden V-GmbH können aber i. R. d. Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG mit eigenen positiven Einkünften verrechnet werden. Dazu gehören auch die positiven Einkünfte, die erst nach der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister (d. h. außerhalb des steuerlichen Rückwirkungszeitraums) realisiert werden und die z. B. aus der Realisierung stiller Reserven aus dem von der G-GmbH übernommenen Betriebsvermögen resultieren. Da die Verlustverrechnungssperre nur während des steuerlichen Rückwirkungszeitraums greift, müssen die positiven Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers auf den Zeitpunkt der Handelsregistereintragung z. B. durch einen steuerlichen Zwischenabschluss ermittelt werden.



Praktikerhinweis

- Losgelöst von den gesetzgeberischen Aktivitäten, die nur den Ausschluss des Ausgleichs und der Verrechnung der positiven und negativen Einkünfte der an der Verschmelzung beteiligten Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum betreffen, bleibt die Gestaltung der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft auch in Zukunft interessant, um (außerhalb des Rückwirkungszeitraums) eine Saldierung von Verlusten und Gewinnen erreichen zu können.
- Wird die Beteiligung an der Verlustgesellschaft von einem Gesellschafter in einem BV gehalten und wurde auf diese zuvor eine steuerwirksame TW-AfA auf die Beteiligung an der Verlustgesellschaft vorgenommen, kann die Verschmelzung eine Werterhöhung der Beteiligung auslösen und damit ggf. zu einer Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. Nr. 1 Satz 4 EStG führen, die voll steuerpflichtig ist.

Liegt in der Verschmelzung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft ein Gestaltungsmissbrauch vor?

Zum Teil versucht die Finanzverwaltung der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft mit dem **Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs i. S. v. § 42 AO** zu begegnen.

Das Thüringer FG ist im Urteil vom 28.09.2011¹ bei der Seitwärtsverschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft im zeitlichen Anwendungsbereich des § 8 Abs. 4 KStG a. F. von einem solchen Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO ausgegangen. Dem ist jedoch der BFH mit Urteil vom 18.12.2013² im sog. **Autohausfall** mit aller Deutlichkeit entgegengetreten. Er hat das Urteil des Thüringer FG aufgehoben und entschieden, dass weder § 8 Abs. 4 KStG a. F. noch § 12 Abs. 3 UmwStG der Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Verlustvträge der GmbH entgegenstehen.

- Auch die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs i. S. d. § 42 AO hat der BFH abgelehnt, denn nach der Vorschrift des § 12 Abs. 3 UmwStG gehen bei der Verschmelzung lediglich die steuerlichen Verlustvträge des übertragenden Rechtsträgers unter. Mit den Verlustvträgen des übernehmenden Rechtsträgers befasst sich § 12 Abs. 3 UmwStG indes nicht, da der Gesetzgeber auf eine diesbezügliche Sonderregelung verzichtet hat. Der BFH hat schließlich auch darauf hingewiesen, dass gerade die Vorschrift des § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG eine Nutzung von Verlustpositionen des übernehmenden Rechtsträgers nur im Rückwirkungszeitraum ausschließt, sie aber nicht generell verhindert.
- Im entschiedenen Fall erfolgte die Verschmelzung einer wirtschaftlich gesunden Gewinngesellschaft (Autohaus) auf eine Verlustgesellschaft, die ihren Geschäftsbetrieb seit fast einem Jahr eingestellt und das Gewerbe abgemeldet hatte.
- Darüber hinaus verfügte die Verlustgesellschaft im Jahr der Verschmelzung über keine Geschäftsräume mehr und hatte auch keine Lohnkosten mehr, sondern erzielte nur noch nachgelagerte Umsätze. Schließlich war auch die Geschäftsleitung an den Ort der gemeinsamen Muttergesellschaft verlegt worden. Faktisch befand sich die Verlustgesellschaft in Abwicklung. Nach der Verschmelzung ist die Verlustgesellschaft wirtschaftlich untergegangen, da der Name, Sitz, der Geschäftsführer, die Buchhaltung und das wirtschaftliche Betätigungsfeld komplett von der Gewinngesellschaft übernommen worden sind.

Im Ergebnis sollte die Gewinngesellschaft unverändert fortbestehen, während die Verlustgesellschaft abgewickelt werden sollte.

Dieses Ziel wäre mit der Verschmelzung der Verlustgesellschaft auf die Gewinngesellschaft einfach und wirtschaftlich nachvollziehbar erreichbar gewesen. Dagegen war nach der – **vom BFH abgelehnten** – Ansicht des Thüringer FG die gewählte Gestaltung nach den Wertungen des Gesetzgebers, die der Regelung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG zu Grunde liegen, ungewöhnlich und sollte nur der Steuerumgehung dienen. Auch eine Sanierungsfusion lag nicht vor, weil die Verlustgesellschaft gerade nicht saniert, sondern abgewickelt werden sollte.



Praktikerhinweis

- Durch die klaren Worte des BFH ist wieder Gestaltungssicherheit eingetreten.
- Auch wenn § 42 AO zwischenzeitlich neu gefasst wurde, dürfte das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs nach wie vor zu verneinen sein. – vgl. dazu nachfolgende Ausführungen.

¹ Urteil des Thüringer FG, 28.09.2011, 3 K 1086/09, EFG 2013 S. 274.

² BFH-Urteil vom 18.12.2013, I R 25/12, BFH/NV 2014 S. 904.

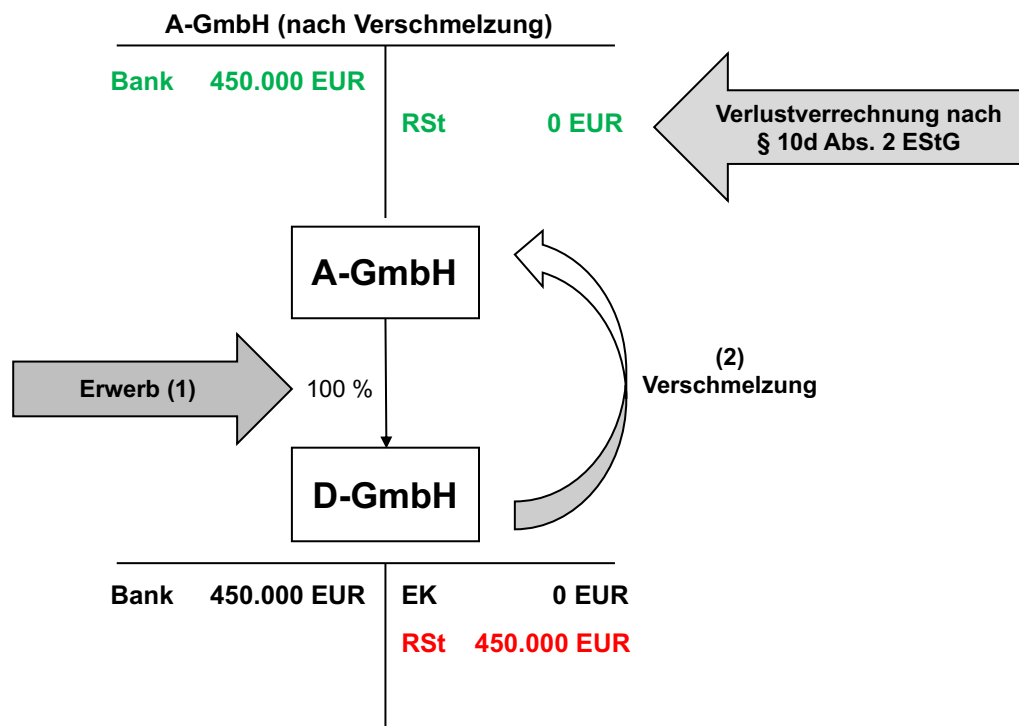
BFH-Urteil vom 17.11.2020

Kein Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer „Gewinngesellschaft“ auf eine „Verlustgesellschaft“

Leitsätze	1. Einzelsteuergesetzliche Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen, die tatbestandlich nicht einschlägig sind, schließen die Anwendung des § 42 AO <u>nicht</u> aus. 2. Bei der Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs i.S.d. § 42 Abs. 2 AO sind diejenigen Wertungen des Gesetzgebers, die den von ihm geschaffenen <u>einzelsteuergesetzlichen Vorschriften</u> zur Verhinderung von Steuerumgehungen zugrunde liegen, zu berücksichtigen. 3. Wird eine „Gewinngesellschaft“ auf eine „Verlustgesellschaft“ verschmolzen und verrechnet diese die positiven Einkünfte der „Gewinngesellschaft“ des Rückwirkungszeitraums mit ihren eigenen Verlusten, dann stellt dies nach der Rechtslage des Jahres 2008 <u>keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten</u> dar. Dies gilt auch dann, wenn die „Gewinngesellschaft“ die Gewinne des Rückwirkungszeitraums bereits an ihre frühere Muttergesellschaft ausgeschüttet hatte.
Der Fall	Die A-GmbH befand sich Ende 2008 in Liquiditätsschwierigkeiten. Die C bot der A-GmbH zum Zwecke der Finanzierung an, eine 100 % Tochtergesellschaft der C, die D-GmbH, zu erwerben. Die D GmbH erzielte für das Jahr 2008 einen handelsrechtlichen Gewinn in Höhe von 1.000.000 €. Mit Gesellschafterbeschluss vom 29.01.2009 wurde dieser Gewinn an die C ausgeschüttet. Im Januar 2009 wurde ein handelsrechtlicher Gewinn (nach Abzug von Ertragsteuern) von 500.000 € realisiert, der am 17.02.2009 in Form einer Vorabausschüttung an die C ausgekehrt wurde. Das Vermögen der D-GmbH bestand nach der Ausschüttung vom 29.01.2009 und der Vorabausschüttung vom 17.02.2009 laut Bilanz vom 23.02.2009 im Wesentlichen aus liquiden Mitteln in Höhe von 450.000 € (Bankguthaben). Die Steuerrückstellungen (KSt/GewSt) beliefen sich ebenfalls auf 450.000 €. Das Eigenkapital belief sich somit auf rd. 0 €. Mit Verschmelzungsvertrag vom 24.02.2009 wurde die D-GmbH auf die A-GmbH aufwärts verschmolzen. Die Verschmelzung rückwirkend auf den 30.06.2008 (steuerliche Schlussbilanz nach § 11 UmwStG). Die übertragenen Wirtschaftsgüter der D-GmbH wurden darin zu Buchwerten angesetzt und von der A-GmbH entsprechend mit dem Buchwert übernommen (§§ 11 Abs. 2 und 12 Abs. 1 UmwStG). Die Verschmelzung führte dazu, dass der A-GmbH das Einkommen und das Vermögen der D-GmbH zum steuerlichen Übertragungstichtag (30.06.2008) zugerechnet wurde, § 2 Abs. 1 UmwStG.

Problem	Das auf den Rückwirkungszeitraum entfallende positive Einkommen der D-GmbH wurde mit den Verlustvorträgen der A-GmbH verrechnet. Das hatte die Auflösung der bei der D-GmbH gebildeten Steuer-rückstellungen in Höhe von 450.000 € zur Folge. Der A-GmbH gingen damit im Rahmen der Verschmelzung liquide Mittel in Höhe von 450.000 € zu. Stellt die Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesell-schaft einen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO nF dar? Wäre dies der Fall müsste die D-GmbH das von ihr im zweiten Halbjahr 2008 sowie im Zeitraum vom 01.01.2009 bis zum 23.02.2009 erzielte Einkommen (Rückwirkungszeitraum) von ihr als Steuersubjekt selbst versteuert werden.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Anwendung eines Gestaltungsmissbrauchs i.S. des § 42 Abs. 2 AO nF abgelehnt .
Bemerkung	Der Nachweis eines außersteuerlichen Grundes ist nicht notwen-dig , da der Verlustausgleich im Kern mit den gesetzlichen Zielsetzungen (Leistungsfähigkeitsprinzip, § 10d EStG) übereinstimmt (BFH-Urteil v. 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001 S. 43). Die Finanzverwaltung kann insoweit keinen entsprechenden Nachweis vom Steuerpflichtigen fordern.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 17.11.2020 – I R 2/18, BStBl. II 2021 S. 580 .

© StB Timo Unterberg, LL.M.



Anmerkungen

Hintergrund

Hintergrund des Urteils ist der in der Praxis damals verbreitete **Handel mit Gewinnmänteln**, die vorab fast vollständig ausgeschüttet wurden (bis auf Steuerschulden), zur Finanzierung von sich in der Krise befindlichen Gesellschaften. Auf diese Weise konnte bei den kriselnden Gesellschaften durch die Verrechnung von **eigenen** Verlusten **zusätzliche Liquidität** zur Verfügung gestellt werden. Der Veräußerer der Gewinnmäntel hat in der Gewinngesellschaft lediglich Liquidität für die **Steuerzahlungen** auf die erzielten Gewinne zurückgelassen, die jedoch wegen der Verrechnung mit den Verlusten der übernehmenden Gesellschaft **entfallen**.



Hinweis

Bei dem **Handel mit Gewinnmänteln** handelte es sich um eine in der Vergangenheit durchaus übliche Gestaltung, die von diversen **Banken** als **alternative Finanzierung** von Krisen-Gesellschaften getrieben war.

Der Gesetzgeber hat auf diese Vorgehensweise (erst) mit dem **AmtshilfeR-LUmsG vom 26.03.2013** (BGBl. I 2013 S. 1809) und der Einführung des **§ 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG** reagiert, sodass die nunmehr zu **§ 42 AO nF** vorliegende Entscheidung des BFH erhebliche Bedeutung für vergleichbare Fälle haben dürfte.

Bereits im Jahr 2013 hatte der BFH (Urteil vom 18.12.2013 – I R 25/12, BFH/NV 2014 S. 904) für die Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf ihre **Schwester-Verlustgesellschaft (Konzern-Sachverhalt)** vor Anwendung des § 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG entschieden, dass es sich hierbei **nicht** um eine **unangemessene Gestaltung** i.S. des § 42 AO a.F. handelt. Begründet hat das Gericht dies damals allerdings so, dass die **spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften** des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. und des § 8 Abs. 4 KStG a.F. gegenüber § 42 AO in der **vor dem JStG 2008** geltenden Fassung **Sperrwirkung** entfalten, mithin der Annahme einer **unangemessenen rechtlichen Gestaltung entgegenstehen**.

§ 42 AO nF

Im **Unterschied zu § 42 AO aF** enthält § 42 AO nF in Abs. 1 Satz 2 und 3 nunmehr eine **ausdrückliche Regelung zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen** gegenüber der Missbrauchsklausel der AO.



§ 42 AO Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

„(1) 1Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. 2Ist der Tatbestand einer Regelung in einem **Einzelsteuergesetz** erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. 3Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim **Vorliegen eines Missbrauchs** im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.“

(2) 1Ein **Missbrauch** liegt vor, wenn eine **unangemessene rechtliche Gestaltung** gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. 2Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

Entscheidung und Einordnung des BFH

Daher hat der BFH zu § 42 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO nF (Jahressteuergesetzes 2008 v. 20.12.2007, welcher seit dem 1.1.2008 für Kalenderjahre anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2007 beginnen) nunmehr entschieden, dass die **allgemeine Missbrauchsvorschrift** – im Unterschied zu ihrer früheren Fassung – nunmehr eine **ausdrückliche Regelung zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen** gegenüber der allgemeinen Missbrauchsvorschrift enthält und nach ihrem Wortlaut solche einzelsteuergesetzlichen Vorschriften die Anwendung des § 42 AO nur dann **verdrängen** können, wenn sie **tatbestandlich einschlägig** sind.

Sind die **einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsregelungen** hingegen tatbestandlich **nicht einschlägig**, dann soll **§ 42 AO** nach Ansicht des BFH **nicht verdrängt** werden.

**Hinweis**

Vorliegend kamen damit die **Regelungen zum Verlustuntergang nach § 12 Abs. 3 Hs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sowie § 8c KStG** in Betracht, die jedoch sämtlich **tatbestandlich nicht einschlägig** waren. § 42 AO war damit aus Sicht des BFH nicht „gesperrt“.

Im weiteren sei jedoch – so der BFH – zu beachten, dass bei der **Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs i.S. des § 42 Abs. 2 AO** diejenigen **Wertungen des Gesetzgebers**, die den von ihm geschaffenen **einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschriften** zugrunde liegen (§ 12 Abs. 3 Hs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sowie § 8c KStG), zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen **im Rahmen der Auslegung** berücksichtigt werden.

Gemessen an diesen Maßstäben sei daher die Berücksichtigung des im Rückwirkungszeitraum von der D-GmbH erzielten positiven Einkommens mit der Verrechnung von Verlusten der A-GmbH, die auf § 2 Abs. 1 UmwStG beruht, **nicht rechtsmissbräuchlich**.

© StB Timo Unterberg, LL.M.

**Praktikerhinweis**

Tragender **Grund** für die **Ablehnung eines Gestaltungsmissbrauchs i.S. des § 42 Abs. 2 AO** des BFH war, dass Gestaltungen, die darauf abzielen, dem Steuerpflichtigen die **Nutzung eines von ihm erwirtschafteten Verlusts** zu ermöglichen, in der **höchststrichterlichen Rechtsprechung** in zahlreichen Entscheidungen **nicht als rechtsmissbräuchlich bewertet** worden sind (u.a.):

- ✓ Anerkennung **inkongruenter Gewinnausschüttungen** zur Verlustverrechnung → BFH-Urteil v. 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001 S. 43;
- ✓ Verlagerung von Zinserträgen → BFH-Urteil v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFHE 197 S. 63

Dass die **Gewinnsgesellschaft (hier: D-GmbH)** vorab „**Leergeschüttet**“ wurde und nur eine „**leere Hülle**“ an die A-GmbH verkauft wurde, ist hingegen **unbeachtlich**. Denn die A-GmbH habe „**echte**“ **betriebswirtschaftliche Verluste** erzielt, deren **steuerliche Effektivierung** grundsätzlich **nicht zu beanstanden** sei.

Damit kann es auch **keinen Unterschied** machen, ob es sich um die Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft im **Konzern** oder durch vorherigen **(entgeltlichen) Erwerb der Gewinngesellschaft** handelt.

Des Weiteren ist zu beachten, dass der **Nachweis eines außersteuerlichen Grundes nicht notwendig** ist, da der Verlustausgleich im Kern mit den gesetzlichen Zielsetzungen (Leistungsfähigkeitsprinzip, § 10d EStG) übereinstimmt (BFH-Urteil v. 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001 S. 43). Die Finanzverwaltung kann insoweit keinen entsprechenden Nachweis vom Steuerpflichtigen fordern.

Forderungsverzicht mit Besserungsschein mit anschließender Verschmelzung der Gewinn-gesellschaft (Gläubigerwechsel)

Dass bei dem **Gestaltungsmodell** – Forderungsverzicht mit Besserungsschein und anschließender Verschmelzung – die Verschmelzungsrichtung von entscheidender Bedeutung ist, zeigt das BFH-Urteil vom 12.07.2012¹.

Das Urteil hatte folgendes Gestaltungsmodell in **drei Schritten** im Zusammenhang mit einem Gläubigerwechsel zum Gegenstand:

Schritt 1

Der Gesellschafter verzichtet auf die Rückzahlung seines wertlosen Gesellschafterdarlehens gegenüber der Verlustgesellschaft unter Vereinbarung einer Besserungsabrede. Der steuerpflichtige Ertrag aus dem Wegfall der entsprechenden Verbindlichkeit kann bei der Verlustgesellschaft mit laufenden Verlusten oder – i. R. d. Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG bzw. § 10a GewStG – mit steuerlichen Verlustvorträgen verrechnet werden.

Schritt 2

Die Anteile an der Verlustgesellschaft sowie die Besserungsanwartschaft werden an einen Erwerber veräußert. Da im idealtypischen Fall nach der Verrechnung mit dem Ertrag aus dem Forderungsverzicht im ersten Schritt keine Verlustvorträge mehr bestehen, kann § 8c KStG nicht greifen.

Schritt 3

Der Erwerber der Anteile an der Verlustgesellschaft führt den Besserungsfall herbei, in dem er im Wege der Verschmelzung das Betriebsvermögen einer ertragreichen GmbH auf die erworbene Verlustgesellschaft überträgt. Durch den Eintritt des Besserungsfalls lebt die alte Verbindlichkeit wieder auf und wird – spiegelbildlich zu ihrer erfolgswirksamen Ausbuchung – wieder erfolgswirksam eingebucht.

Die Vorinstanz war noch von einer verdeckten Gewinnausschüttung und zusätzlich von einem Gestaltungsmissbrauch i. S. v. § 42 AO ausgegangen. Der BFH hat mit dem o. a. Urteil vom 12.07.2012 sowohl

- die Annahme einer **vGA** als auch
- einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO)

abgelehnt.

Vielmehr darf die übernehmende Kapitalgesellschaft die Zahlung auf eine betrieblich begründete Gesellschafterforderung auch dann als Betriebsausgabe abziehen kann, wenn

- die Forderung zwischenzeitlich wertlos geworden ist,
- der frühere Gesellschafter und Forderungsinhaber gegen Besserungsschein auf die Forderung verzichtet und die Besserungsanwartschaft später im Zusammenhang mit der Veräußerung des GmbH-Mantels an einen Erwerber (Gläubigerwechsel) veräußert hat und
- sodann im Anschluss an eine Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft der Besserungsfall eingetreten ist.

¹ BFH-Urteil vom 12.07.2012, I R 23/11, BFH/NV 2012 S. 1901

**Praktikerhinweis**

- Im Schrifttum¹ wird darauf hingewiesen, dass besondere **Vorsicht** bei der **Bewertung der Forderung** geboten ist, auf die verzichtet wird. Erfolgt nämlich der Ablauf der Gestaltung nach einem Gesamtplan, könnte im Zeitpunkt des Forderungsverzichts deren Werthaltigkeit unterstellt werden, wenn dann bereits feststeht, dass nach der Anteilsveräußerung eine Verschmelzung stattfindet und der Besserungsfall eintritt.
- Noch **nicht abschließend geklärt** ist die Rechtslage nach Einführung des § 8c KStG, der seinem Wortlaut nach nur den Wegfall des Verlustabzugs behandelt und nicht etwa den Wegfall einer Verbindlichkeit. Auch hier ist in vergleichbaren Fällen die Verbindlichkeit bei Eintritt des Besserungsfalls wieder einzubuchen.

Fazit

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, kann in der Verschmelzung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft weitestgehend zu einer Nutzung von Verlusten i. R. v. Umwandlungen genutzt werden.

¹ Schulze zur Wiesche, GmbHR 2013 S. 458; Dörr/Eggert, NWB 2013 S. 22.

E. UMSATZSTEUER

I. USt beim Asset Deal

Werden i. R. e. inländischen Asset Deals Wirtschaftsgüter entgeltlich veräußert unterliegt dieser Umsatz regelmäßig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der USt.

Ausnahmsweise unterliegt der Asset Deal nicht der USt, wenn es sich um eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** nach § 1 Abs. 1a UStG handelt. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird, § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG.¹ Der Umsatz ist dann nicht steuerbar, § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG. In diesem Fall tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers, § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG.

Im Fall der Geschäftsveräußerung im Ganzen erfolgt die Abrechnung der Transaktion ohne USt-Ausweis. Wird hingegen **fälschlicherweise** mit **USt** abgerechnet, liegt ein **unrichtiger Steuerausweis** nach § 14c Abs. 1 UStG vor und der leistende Unternehmer schuldet den ausgewiesenen Steuerbetrag.² Der Erwerber hat spiegelbildlich keinen VoSt-Abzug nach § 15 UStG.

Wie bei der Betriebsübertragung nach §§ 16 und 34 EStG muss für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen das **gesamte Unternehmen mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen** auf den Erwerber übergehen. Werden einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ist dies für die Anwendung von § 1 Abs. 1a UStG schädlich.³ Werden hingegen ausschließlich unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten ist die unbeachtlich.

Eine **Ausnahme** besteht hingegen bei der **Betriebsimmobilie**. Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt auch dann vor, wenn einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter, insbesondere auch die **dem Unternehmen dienenden Grundstücke** (Betriebsimmobilie), nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an den **Erwerber vermietet oder verpachtet**⁴ werden und eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs durch den Erwerber gewährleistet ist.⁵ Hierfür reicht eine **langfristige Vermietung** oder Verpachtung für z. B. **acht Jahre** aus.⁶ **Ebenfalls ausreichend** ist eine Vermietung oder Verpachtung auf **unbestimmte Zeit**, wobei die Möglichkeit, den Miet- oder Pachtvertrag kurzfristig zu kündigen, hierbei unschädlich ist.⁷ Eine langfristige Vermietung ist somit nicht erforderlich. Verfügt der Erwerber hingegen bereits über eine geeignete Betriebsimmobilie – ist die Übertragung auf den Erwerber daher nicht notwendig – liegt ebenfalls eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1 UStG vor, da es für die Anwendung von § 1 Abs. 1a UStG ausreichend ist, wenn das übertragende Vermögen dazu ausreicht, dass der Erwerber die umsatzsteuerliche Tätigkeit des Veräußerers fortführen kann.⁸

¹ in der Praxis wird sich für die Begriffe „Unternehmen“ und „gesondert geführter Betrieb“ regelmäßig an den ertragsteuerlichen Begriffen des „Betriebs“ und „Teilbetriebs“ orientiert. Für Zwecke des gesondert geführten Betriebs sieht dies die Finanzverwaltung, ebenso, Abschnitt 1.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

² Abschnitt 14c.1 Satz 5 Nr. 4 UStAE.

³ Abschnitt 1.5 UStAE.

⁴ die Verpachtung muss nicht zwangsweise durch den Veräußerer erfolgen, BFH-Urteil vom 03.12.2015, V R 36/13, DB 2016 S. 318.

⁵ BFH-Urteile vom 15.10.1998, V R 69/97, BStBl 1999 II S. 41, vom 04.07.2002, V R 10/01, BStBl 2004 II S. 662.

⁶ BFH-Urteil vom 23.08.2007, V R 14/05, BStBl 2008 II S. 165.

⁷ EuGH-Urteil, 10.11.2011, C-444/10, Schriever, BStBl 2012 II S. 848; BFH-Urteil vom 18.01.2012, XI R 27/08, BStBl 2012 II S. 842.

⁸ Zugmaier/Salder, DStR 2011 S. 2199 und 2200; BFH-Urteil vom 18.01.2012, XI R 27/08, BStBl 2012 II S. 842.

Der **Erwerber** muss umsatzsteuerlich **Unternehmer** (§ 2 UStG) sein. Hierfür ist ausreichend, dass die unternehmerische Tätigkeit des Erwerbers erst mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs beginnt.¹ Auch ist nicht entscheidend, dass der Erwerber den Namen des übernommenen Unternehmens weiterführt. Es ist vielmehr entscheidend, dass der Erwerber die Tätigkeit des Veräußerers nunmehr im Rahmen seiner bisherigen eigenen Geschäftstätigkeit fortführt.²

In der Praxis ergeben sich häufig Schwierigkeiten in den Fällen, in denen nicht mit Rechtssicherheit davon ausgegangen werden kann, dass eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegt. Da grundsätzlich von einem steuerpflichtigen Umsatz auszugehen ist und nur ausnahmsweise von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, ist eine Regelung hierzu im Kaufvertrag zwingend notwendig. Wird im **Kaufvertrag** hierzu keine Regelung aufgenommen, ist der vereinbarte Kaufpreis stets ein „**Bruttobetrag**“.³ In diesen Fällen trägt der Verkäufer daher das Risiko, dass dieser später aus dem bereits erhaltenen Kaufpreis noch USt an das FA abzuführen hat. Umgekehrt ergeben sich aber auch Probleme auf Käuferseite und zwar dann, wenn Käufer und Verkäufer von einer steuerpflichtigen Veräußerung ausgehen, sich aber im Nachhinein herausstellt, dass der Umsatz nicht steuerbar war. In diesem Fall hat der Erwerber die geltend gemachte **VorSt** an das FA **zurückzuzahlen** und muss sich den Betrag beim damaligen Verkäufer wiederholen. Die Probleme, die sich hierbei ergeben können liegen auf der Hand.



Praktikerhinweis

In der Praxis empfiehlt sich daher zwingend eine Regelung zur umsatzsteuerlichen Behandlung in den Kaufvertrag mit aufzunehmen. Wenn beide Parteien übereinstimmen von einem nicht steuerbaren Umsatz i. R. e. Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen, wird das bestehende Risiko einer abweichenden Ansicht der Finanzverwaltung regelmäßig in der Art begegnet, dass dem Verkäufer das Recht gegeben wird nachträglich mit USt durch separate Rechnung (§ 14 UStG) abzurechnen. Der Verkäufer sollte in diesem Fall nur darauf achten, dass der entsprechende Anspruch auch später noch werthaltig ist, der Erwerber daher noch greifbar für den Verkäufer ist.

Bei großer Ungewissheit empfiehlt es sich eine frühzeitige Prüfung durch die Finanzverwaltung anzuregen, um letztlich schnellstmöglich Rechtssicherheit zu haben.

Daneben ist zu beachten, dass der Erwerber in die steuerliche Stellung des Verkäufers tritt (§ 1 Abs. 1a UStG) und somit die Berichtigungsfristen nach § 15a Abs. 10 UStG übernimmt. In diesen Fällen ist regelmäßig vorab – z. B. i. R. e. Due Diligence – eine entsprechende **§ 15a UStG-Korrekturliste** beim Verkäufer anzufragen, die auf Vollständigkeit und Richtigkeit geprüft werden sollte. Nur so kann der Käufer sicherstellen, dass ihn keine bösen Überraschungen bei späterer Änderung der Verwendungsabsicht ereilen.⁴

Für die Frage des VoSt-Abzugs (§ 15 UStG) des Verkäufers aus den **Transaktionskosten** ist auf die bisherige Verwendung der Wirtschaftsgüter abzustellen.⁵ Maßgeblich sind daher die Ausgangsumsätze im Jahr der Veräußerung.

¹ Abschnitt 1.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

² BFH-Urteil vom 29.08.2012, XI R 1/11, BStBl 2013 II S. 301.

³ Streck/Mack, BB 1992 S. 1398 und 1401.

⁴ für weitergehende Ausführungen, siehe Rödder/Hötzel/Müller-Thuns, Unternehmenskauf/Unternehmensverkauf, § 27 Rz. 113 f.

⁵ Urteil des OFD Münster, 06.11.2006, UR 2007 S. 196.

Aus Sicht des Erwerbers kommt es für die Frage des VoSt-Abzugs aus den Transaktionskosten auf die Verwendungsabsicht des erworbenen Unternehmens an und in welchen Verhältnis die Ausgangsumsätze zueinander stehen, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 UStG.¹

II. USt beim Share Deal (Anteile an Gesellschaften, auch PersGes)

Beim Share Deal ist im ersten Schritt zu entscheiden, ob die zu veräußernde Beteiligung dem **unternehmerischen** oder **nicht unternehmerischen Bereich** zuzuordnen ist.² Das bloße Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist keine unternehmerische Tätigkeit.³

Wird die Beteiligung im nicht unternehmerischen Bereich gehalten, ist der Umsatz nicht steuerbar. Ein VoSt-Abzug aus den Transaktionskosten ist insofern auch nicht möglich.⁴

Wird die Beteiligung im unternehmerischen Bereich gehalten, ist der Umsatz zwar regelmäßig steuerbar, aber grundsätzlich nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG **steuerbefreit**.⁵ Nach § 9 Abs. 1 UStG ist eine Option zur USt-Pflicht möglich, wobei in der Praxis der Erwerber sich regelmäßig mit der Forderung durchsetzen kann, dass sich der Verkäufer verpflichtet, die Option zur Steuerpflicht nicht auszuüben.⁶ Denn bei Ausübung der Option würde dies zu einer Erhöhung des Kaufpreises kommen, und das Risiko beim Erwerber besteht in der Frage des VoSt-Abzugs. Dem Verkäufer sollte daher im Kaufvertrag ein Verbot zur Option auferlegt werden zu optieren oder eine Regelung aufgenommen werden, dass der Kaufpreis brutto zu verstehen ist. In diesen Fällen wird der Verkäufer daher regelmäßig auch keinen VoSt-Abzug aus den Transaktionskosten geltend machen können, da der Umsatz steuerfrei ist.



Hinweis

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH stellt die Veräußerung von GmbH-Anteilen, auch wenn diese im unternehmerischen Bereich gehalten werden, keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen dar. Nach neuerer BFH-Rechtsprechung⁷ kann dies jedoch ausnahmsweise der Fall sein, wenn eine Organschaft begründet wird. Auch ist es vorstellbar, dass die Beteiligung Bestandteil eines zu veräußernden Betriebs ist und damit ebenfalls nicht steuerbar ist.

Der VoSt-Abzug des Erwerbers aus den Transaktionskosten hängt ebenfalls von der Frage ab, ob dieser die Beteiligung im unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich hält.⁸

Für weitergehende Hinweise: *Wollweber/Ruske*, GmbH-StB 2022 S. 222-224.

¹ Slapio in: Kneip/Jänisch, Tax Due Diligence S. 513 f.

² siehe hierzu ausführlich bei Holding-Kapitalgesellschaften Balbinot/Berner, DStR 2018 S. 648.

³ Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

⁴ Abschnitt 15.22 Abs. 2 Satz 4 UStAE.

⁵ zur Ausnahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, siehe EuGH-Urteil, 29.10.2009. Rs. C-29/08 - SKF, DB 2009 S. 2695.

⁶ Eggers/Korf, DB 2009 S. 2685 und 2689.

⁷ BFH-Urteil vom 18.09.2019, XI R 33/18 DStR 2020 S. 273

⁸ für weitergehende Ausführungen, siehe Balbinot/Berner, DStR 2018 S. 648.

F. GRUNDERWERBSTEUER

I. Asset Deal

Bei einem Asset Deal mit **inländischen** Grundstücken fällt regelmäßig GrESt an, § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. **Bemessungsgrundlage** der GrESt ist die Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG), wobei dies regelmäßig im Asset Deal, der auf das Grundstück entfallende **Kaufpreis** sein wird. Es empfiehlt sich daher regelmäßig Grundstücken i. R. d. Unternehmenskaufvertrags einen Kaufpreis zuzuordnen. Lediglich in Fällen, in denen die Aufteilung nur zum Schein vorgenommen wurde oder den realen Wertverhältnissen in grundsätzlicher Weise zuwiderläuft, kann die Finanzverwaltung eine abweichende Zuordnung vornehmen.¹ Ist keine Aufteilung vorgenommen worden erfolgt die Aufteilung des Kaufpreises nach dem **Verhältnis der Teilwerte** der übernommenen Wirtschaftsgüter.² In diesem Fall ist ein **Sachwertgutachten** einzuholen.

Zwar beträgt der allgemeine GrESt-Satz 3,5 %, die Länder sind aber frei in der Entscheidung über die Höhe des Steuersatzes.

Aktuelle Übersicht: Stand 2026

Bundesland	Steuersatz
Baden-Württemberg	5,0 %
Bayern	3,5 %
Berlin	6,0 %
Brandenburg	6,5 %
Bremen	5,5 % (1.7.25)
Hamburg	5,5 %
Hessen	6,0 %
Mecklenburg-Vorpommern	6,0 %
Niedersachsen	5,0 %
Nordrhein-Westfalen	6,5 %
Rheinland-Pfalz	5,0 %
Saarland	6,5 %
Sachsen	5,5 %
Sachsen-Anhalt	5,0 %
Schleswig-Holstein	6,5 %
Thüringen	5,0 %

© StB Timo Unterberg, LL.M.

¹ BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 12/14, DStR 2016 S. 33.

² Loose in: Boruttau, GrEStG, § 9 GrEStG Rz. 113, BFH-Urteil vom 22.11.1995, II R 26/92, BStBl 1996 II S. 162.

II. Share Deal

I. R. d. GrESt sind Share Deals die Veräußerung von Anteilen an Kapital- und Personengesellschaften. Es gilt die **zivilrechtliche Betrachtungsweise**.¹

I. R. v. mittelständischen Unternehmenskäufen ist häufig der Erwerb des gesamten Unternehmens (= 100 % Beteiligung) erwünscht. Wenn also in dem Unternehmensvermögen einer inländischen Gesellschaft ein inländisches Grundstück vorhanden ist, wird sich bei dem Erwerb von 100 % der Anteile regelmäßig die Grunderwerbsteuer nicht vermeiden lassen. Denn die

1. Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft an neue Gesellschafter innerhalb von 10 Jahren (§ 1 Abs. 2a GrEStG),
2. Übertragung von mindestens 90% der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft an neue Gesellschafter innerhalb von 10 Jahre (§ 1 Abs. 2b GrEStG),
2. Anteilsvereinigung i. H. v. mindestens 90 % an einer grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft in der Hand eines Erwerbers (§ 1 Abs. 3 GrEStG),
3. wirtschaftliche Anteilsvereinigung von mindestens 90 % der Anteile bei einem Erwerber (§ 1 Abs. 3a GrEStG),

unterliegen der GrESt. **Bemessungsgrundlage** nach § 8 Abs. 2 GrEStG ist der **Grundbesitzwert** nach § 157 Abs. 1 Nr. 3 BewG).²

¹ BFH-Urteil vom 13.11.1974, II R 26/74, BStBl 1975 II S. 249.

² Urteil des BVerfG, 23.06.2015, 1 BvL 13/11, BeckRS 2015 48572.

Anlage

SEMINAR 2026

**UNTERNEHMENSKAUF/-VERKAUF
IM STEUERRECHT**

ANLAGE

**AKTUELLE GESETZESÄNDERUNGEN, RECHT-
SPRECHUNG UND VERLAUTBARUNGEN DER
FINANZVERWALTUNG**

Dipl.-Finw. Fred Unterberg, Steuerberater, Partner

Timo Unterberg, Steuerberater, LL.M., Partner

Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Spezialkanzlei „Beratung für Berater“

E-Mail: t.unterberg@unterberg-partner.de

April 2026

Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Die Referenten übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

A.	AKTUELLES ZUR BESTEUERUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN UND GESELLSCHAFTER	6
I.	Aktuelles aus der Gesetzgebung	6
1.	Jahressteuergesetz 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387).....	6
1.1	Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen zur Umgehung der Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG.....	6
1.2	Kein Wegfall der Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG bei Veräußerung unterhalb des gemeinen Werts.....	7
1.3	Wegfall sog. „alleinbringungsgeborener Anteile“ nach § 21 UmwStG a.F.	9
2.	Standortförderungsgesetz.....	10
2.1	EStG: Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen	10
3.	Regierungsentwurf eines Neunten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes	12
3.1	Änderungen in der Gewerbesteuer: Erhöhung des Mindesthebesatzes	12
3.2	Änderungen in der Grunderwerbsteuer: Abschaffung der Signing-Closing Problematik.....	13
II.	Aktuelles zur Besteuerung von Gewinnausschüttungen sowie Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.....	25
1.	BFH: Mehrere unterjährige Anteilserwerbe (sog. Blockerwerb) können § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG unterfallen	25
2.	FinVerw: Versteuerung von sog. Earn-Out-Zahlungen (variable Kaufpreiskomponenten)	28
III.	Aktuelles zu Verlusten	35
1.	BFH: Aussetzung der Vollziehung von auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gestützten Bescheiden.....	35
2.	FG: Rückausnahme für Beteiligung an Mitunternehmerschaft nach § 8d Abs. 1 Satz 2 KStG gilt nicht für die Gewerbesteuer	37
3.	BFH: Zur Anwendung des § 8c KStG a.F. auf Verluste gemäß § 15a EStG	41
4.	BFH: § 8c KStG und Wirkung auf ein Verlustausgleichsvolumen des Vorjahres	46
IV.	Aktuelles zur Besteuerung beim Gesellschafter	54
1.	BFH: Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG.....	54
2.	BFH: Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gemäß § 17 EStG.....	64
3.	BFH: Zur Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und § 20 Abs. 2 EStG – Kein Wahlrecht bezüglich der BFH-Vertrauensschutzregelung	68

3a.	BFH: Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein.....	74
3b.	FG: Ausfall eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens.....	80
4.	BFH: Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren	83
5.	BFH: Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren	90
6.	BFH: Entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchs an dem Nießbrauchsberechtigten nicht zuzurechnenden GmbH-Anteilen nicht steuerbar.....	94
7.	FG: Veräußerung eines GmbH-Anteils bei bedingtem Mindest-Fortbestand der Geschäftsführungstätigkeit.....	98
8.	BFH: Rückabwicklung einer Anteilsübertragung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage	100
9.	BFH: Kein Zufluss von Darlehenszinsen bei Prolongation vor Fälligkeit	104
10.	BFH: Steuerberatungskosten keine Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG	109
11.	FG: VGA bei Übertragung eigener Anteile einer GmbH an den Alleingesellschafter	112
12.	BFH: Keine Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG auf Körperschaften als Gesellschafter.....	117
V.	Aktuelles zur ertragsteuerlichen Organschaft.....	126
1.	FG: Nachträgliche Anpassung der Laufzeit eines zivilrechtlich wirksamen GAV.....	126
2.	BFH: Ertragsteuerrechtliche Organschaft – Anforderungen an die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags.....	130
B.	AKTUELLES ZUR BESTEUERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN....	137
I.	Aktuelles aus der Gesetzgebung	137
1.	Jahressteuergesetz 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387)	137
1.1	Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften	137
1.2	Körperschaftsklausel bei Kapitalgesellschaften.....	145
II.	Aktuelles zur Übertragung von Wirtschaftsgütern.....	147
1.	BFH: Gewinnerhöhung durch Verzicht des Mitunternehmers auf unter Nennwert erworbene Genussrechtsforderung	147
2.	BFH: Anwendung der sog. modifizierten Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG	151
III.	Aktuelles zur Gewinnermittlung	159
1.	BFH: Versteuerung von "Earn-Out-Zahlungen" im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	159

2.	BFH: Teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei als Sonderbetriebsausgaben zu qualifizierenden Zinszahlungen des Mitunternehmers an die Gesellschaft.....	164
3.	BFH: Behandlung von GmbH-Anteilen des Mitunternehmers als Sonderbetriebsvermögen II bei der Mitunternehmerschaft.....	167
4.	BFH: Zur Einbringung „quoad sortem“ – Anteile an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen I	175
5.	FG: Kein einheitlicher Veräußerungsgewinn aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung an einer Personengesellschaft.....	180
IV.	Aktuelles zur Gewerbesteuer	184
1.	BFH: Gewerbesteuerpflicht für eine juristische Sekunde	184
2.	BFH: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahrs.....	186
3.	FG: Unterjähriges Ausscheiden aus einer Personengesellschaft bei Veräußerung des Anteils zum Ablauf des 31. 12. des Streitjahres?.....	193
4.	BFH: Gewerbesteuerrechtliche Zurechnung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften.....	194
C.	AKTUELLES ZUR GRUNDERWERBSTEUER BEI UNTERNEHMEN	198
I.	BFH: Keine Steuerbefreiung der Einbringung von Kommanditanteilen in erst kurz zuvor erworbene Vorrats-GmbHs	198
II.	BFH: AdV wegen zweimaliger Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von Signing und Closing.....	201
III.	FG: Zu den Voraussetzungen einer Aufhebung bzw. Änderung der Steuerfestsetzung gem. § 16 Abs. 4a GrEStG	205
D.	AKTUELLES ZU UMSTRUKTURIERUNGEN	208
I.	Aktuelles zu Einbringungen	208
1.	FG: Teleologische Reduktion des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG bei Sperrfristverstößen innerhalb des ersten Zeitjahres	208
2.	FG Niedersachsen: Keine nachträglichen fiktiven Anschaffungskosten im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG durch einen nicht versteuerten Einbringungsgewinn II.....	212
II.	Aktuelles zur Umwandlung von Kapitalgesellschaften	215
1.	BFH: § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nicht sog. neu gebildetes Betriebsvermögen	215
2.	BFH: Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG; Feststellung eines Übernahmeverlusts i.S. des § 4 Abs. 6 UmwStG.....	219
3.	FG Münster: Untergang von Verlustvorträgen im Rahmen einer Verschmelzung verfassungskonform und mit unionsrecht vereinbar.....	227

A. AKTUELLES ZUR BESTEUERUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN UND GESELLSCHAFTER

I. Aktuelles aus der Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387)

1.1 Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen zur Umgehung der Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG

Regelung: § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG

Anwendung: Für alle **steuerlichen Übertragungsstichtage** ab Verkündung des Referentenentwurfs (17.05.2024)



§ 18 (Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft)

„(3) ...Veräußert eine mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligte natürliche Person einen Anteil an der die **Beteiligung vermittelnden Personengesellschaft** oder gibt sie diesen auf, unterliegt ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf Ebene der vermittelnden Personengesellschaft der Gewerbesteuer, soweit dieser auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Nach **§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG** unterliegt ein **Veräußerungs- oder Aufgabegewinn** der Gewerbesteuer, wenn der **Betrieb einer Personengesellschaft** oder einer natürlichen Person **innerhalb von 5 Jahren nach der Umwandlung** einer Körperschaft in die Personengesellschaft oder der Verschmelzung auf die natürliche Person aufgegeben oder veräußert wird. Entsprechendes gilt nach **§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG** für die **Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs** oder eines Anteils an der übernehmenden Personengesellschaft. Die auf den Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn entfallende Gewerbesteuer ist **nicht** im Rahmen von **§ 35 EStG anrechenbar**, § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG.



Praktikerhinweis

§ 18 Abs. 3 UmwStG **geht den allgemeinen Regelungen** zur Gewerbesteuer **vor**, sodass auch der Verkauf bzw. die Aufgabe durch eine **natürliche Person** innerhalb der fünf Jahre – abweichend von den allgemeinen Grundsätzen – zu einem gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn führt.

Anders als bei sonstigen steuerlichen Sperrfristen, die rückwirkend auf den Umwandlungsstichtag die steuerliche Begünstigung versagen, führt § 18 Abs. 3 UmwStG dazu, dass **sämtliche stillen Reserven im Zeitpunkt der Veräußerung** bzw. Aufgabe und nicht bloß die stillen Reserven im Zeitpunkt der Umwandlung erfassen (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 18.09). Der „Nachversteuerung“ unterliegen damit auch **neu gebildete stille Reserven** (BFH-Urteil vom 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004 S. 474).

§ 18 Abs. 3 **Satz 3 UmwStG** regelt, dass ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auch der Gewerbesteuer unterliegt, soweit ein Anteil an einer die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft **vermittelnden Personengesellschaft** von einer natürlichen Person veräußert oder aufgegeben wird und soweit dieser Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt.

Beispiel:

Die natürliche Person A ist an der Personengesellschaft 1 (PG 1) zu 100 % beteiligt. PG 1 ist an der PG 2, PG 2 ist an der PG 3 und PG 3 ist an der PG 4 zu jeweils 100 % beteiligt (mehrstöckige Personengesellschaft). Daneben ist eine Kapitalgesellschaft zu jeweils 0 % an PG1 bis PG4 beteiligt.

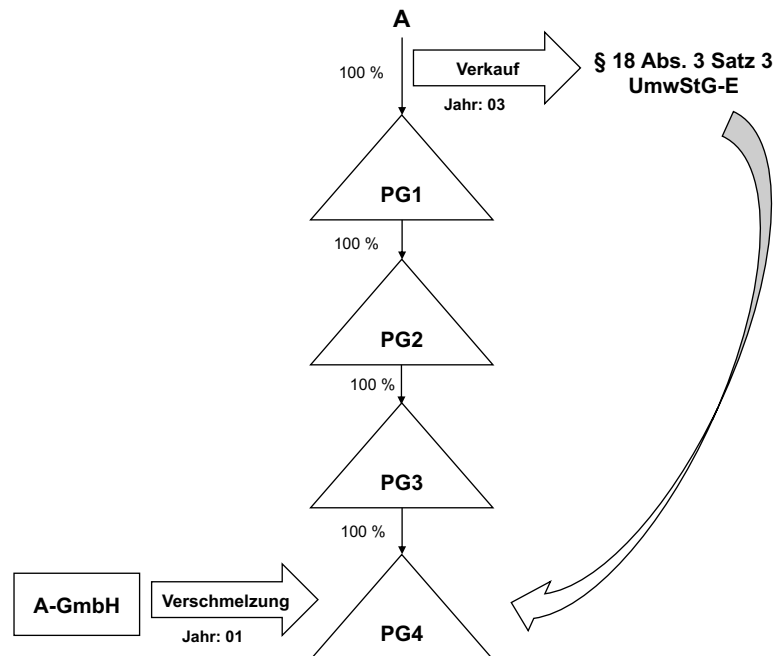
Im **Jahr 01** wird die **A GmbH auf die PG 4** (übernehmende Personengesellschaft) unter Ansatz der **Buchwerte nach § 3 Abs. 2 UmwStG verschmolzen**.

Im **Jahr 03** veräußert **A seine 100%-Beteiligung an der PG 1** an einen Dritten und erzielt daraus einen Veräußerungsgewinn von 1.000.000 EUR. In der **Beteiligung der PG 3 an der PG 4** ruhen **stille Reserven** i.H.v. 400.000 EUR.

Lösung:

Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft **vermittelnden Personengesellschaft (PG 1)** unterliegt nach § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG der Gewerbesteuer.

Dies gilt allerdings nur, **soweit** der Veräußerungsgewinn auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt (hier: **400.000 EUR**).



1.2 Kein Wegfall der Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG bei Veräußerung unterhalb des gemeinen Werts

Regelung: § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG

Anwendung: In **allen offenen** Fällen.

In § 22 Abs. 2 Satz 5 werden nach dem Wort „Anteile“ die Wörter **„unter Aufdeckung der stillen Reserven“** eingefügt.

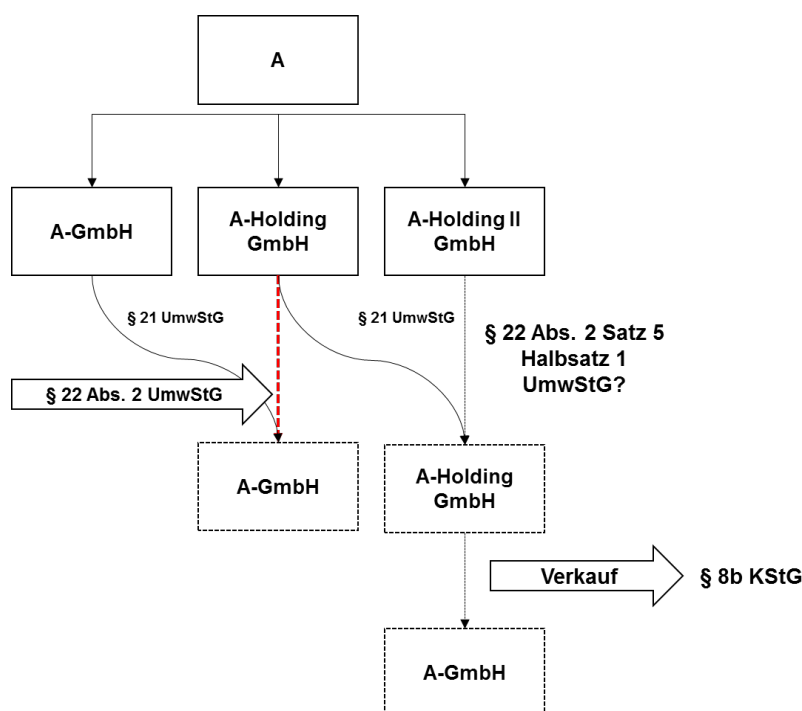
Es handelt sich bei der Ergänzung um eine **klarstellende Formulierung** der gesetzgeberischen Intention. § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG regelt eine Ausnahme von der Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns II, wenn zwar unter dem gemeinen Wert (mit-)eingebrachte Anteile durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von 7 Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert werden, aber der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits vor dem schädlichen Ereignis veräußert hat.

Auch **Umwandlungen und Einbringungen** stellen zwar grundsätzlich **Veräußerungsvorgänge** dar. Es ergibt sich jedoch in **systematischer und teleologischer Auslegung** von § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG eindeutig, dass nur **Veräußerungen unter Aufdeckung der stillen Reserven** unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen.

Zur Umgehung der Sperrfrist wurde daher bisher folgende **Gestaltung** zur Umgehung der Sperrfristen vorgeschlagen.

Beispiel:

Die natürliche Personen A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH. A ist mit einem Interessenten in Verkaufsverhandlungen betreffend der Anteile an der A-GmbH. Vor der Anteilsveräußerung bringt A die Anteile an der A-GmbH zu AK in eine ihm zu 100 % gehörende Tochterkapitalgesellschaft (A-Holding GmbH) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 21 UmwStG ein. Anschließend bringt A alle Anteile an der A-Holding GmbH zu AK in eine weitere 100 %ige Tochterkapitalgesellschaft (A-Holding II GmbH) des A nach § 21 UmwStG ein. Anschließend veräußert die A-Holding GmbH den Anteil an der A-GmbH unter Nutzung des § 8b Abs. 2, Abs. 3 KStG an den Interessenten.



© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Lösung:

Mit der ersten Anteilseinbringung entsteht eine **Sperrfrist auf die Anteile an der A-GmbH** i.S.d. § 22 Abs. 2 UmwStG. Die Anteile an der A-Holding GmbH sind nicht sperrfristbehaftet. Die anschließende Anteilseinbringung in die A-Holding II GmbH kann nach § 21 UmwStG zu AK erfolgen (Qualifizierter Anteilstausch).

Dennoch liegt eine **Veräußerung der Anteile an der A-Holding GmbH** durch den Einbringenden A an die A-Holding II GmbH vor. Da somit A die Anteile an der A-Holding GmbH – wenn auch zu AK – „veräußert“ hat, geht die Sperrfrist an den Anteilen an A-GmbH nach § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG unter und die anschließende Veräußerung der Anteile an der A-GmbH durch die A-Holding GmbH kann **keine Besteuerung des Einbringungsgewinns II** mehr auslösen.

Dies ist nunmehr nicht mehr der Fall!



Praktikerhinweis

Auch für die Vergangenheit setzt **§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG** die Aufdeckung der stillen Reserven nach Ansicht des **FG Niedersachsen** (Urteil vom 02.09.2024, BeckRS 2024, 31290) voraus. Das Verfahren ist in der **Revision** beim BFH anhängig (**Az. X R 26/24**). Sollte der BFH im Sinne des FG Niedersachsen entscheiden, würde es sich damit – wie vom Gesetzgeber angestrebt – nur um eine gesetzliche Klarstellung handeln.

1.3 Wegfall sog. „alleinbringungsgeborener Anteile“ nach § 21 UmwStG a.F.

Regelung: Neufassung von § 27 Abs. 3 UmwStG

Anwendung: Ab 01.01.2025.

Die ehemals alleinbringungsgeborenen Anteile nach § 21 UmwStG a.F. werden in den **Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG** überführt.

Aufgrund der **Beendigung der Fortgeltung des § 21 UmwStG** in der Fassung des StSenkG durch die Neufassung von § 27 Abs. 3 UmwStG und der **Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 17 Abs. 6 EStG** unterliegt der **Veräußerungsgewinn** aus den (ehemals einbringungsgeborenen) Anteilen genauso wie der Gewinn aus der Veräußerung auf einer Sacheinlage oder einem Anteilstausch nach §§ 20, 21 UmwStG in der Fassung des SEStEG beruhenden Anteilen (sperrfristbehaftete Anteile) einer **Besteuerung nach § 17 EStG**.

2. Standortförderungsgesetz

Fundstelle: BGBl. I 2026 vom 09.02.2026 Nr. 33

Hintergrund: Förderung privater Investitionen insbesondere in Infrastruktur und erneuerbare Energien sowie in kleinere Unternehmen und Start-ups (Venture Capital).

Anwendung: Wirtschaftsjahre, beginnend ab dem **01.03.2026**

2.1 EStG: Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen

Regelung: § 6b Abs. 10 EStG:



§ 6b EStG **(Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter)**

„(10)

1Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter oder auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Gebäude nach Maßgabe der Sätze 2 bis 10 übertragen. 2Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrags von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden. 3Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrags. 4Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. 5Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 einschließlich des nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrags bilden. 6Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. 7Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in gleicher Höhe um den nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrag aufzulösen. 8Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. 9Soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des nicht nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen. 10Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personengesellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Die Möglichkeit zur **Übertragung von stillen Reserven aus der Veräußerung** von Anteilen an Kapitalgesellschaften in § 6b Abs. 10 EStG (sog. Roll-Over) soll von 500.000 EUR auf **2 Mio. EUR erhöht** werden.



Praktikerhinweis

Es handelt sich bei dem **Höchstbetrag** um den aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen erzielten Gesamtgewinn **vor** Anwendung des **Teileinkünfteverfahrens**, so dass bei der Reinvestition in angeschaffte oder hergestellte Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter künftig **maximal 1.200.000 EUR** übertragen werden können.

Beispiel:

X ist alleiniger Gesellschafter der X-GmbH. Er überlässt der GmbH das Betriebsgrundstück (wesentliche Betriebsgrundlage). Es besteht unstreitig eine Betriebsaufspaltung und die Anteile an der X-GmbH stellen notwendiges Betriebsvermögen in dem Besitz(einzel-)unternehmen dar. X veräußert mit Wirkung zum 01.01.2027 sämtliche Anteile an der X-GmbH. Das Betriebsgrundstück wird nicht veräußert. Damit es nicht aufgrund der personellen Entflechtung zu einer Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens kommt, bringt er dieses noch im Dezember 2026 zu Buchwerten in die X-GmbH & Co. KG ein. Folglich entsteht der Veräußerungsgewinn in Höhe von 2,5 Mio. EUR aus dem Verkauf der Anteile an der X-GmbH in dem Betriebsvermögen der X-GmbH & Co. KG.

Variante a: Die X-GmbH & Co. KG hat den Veräußerungsgewinn noch im Jahr 2027 in ein neues Gebäude (AK: 3 Mio. EUR) reinvestiert.

Variante b: Die X-GmbH & Co. KG hat den Veräußerungsgewinn noch im Jahr 2027 in eine Beteiligung an der Start-Up-GmbH (AK: 3 Mio. EUR) reinvestiert.

Lösung:

Der Veräußerungsgewinn aus den Anteilen der X-GmbH i. H. v. 2,5 Mio. EUR wäre nach Teileinkünftegrundsätzen im Ergebnis zu 60 % (= 1,5 Mio. EUR) steuerpflichtig.

Variante a: Aufgrund der begünstigten Reinvestition in ein Gebäude, kann eine Übertragung der stillen Reserven nach § 6b Abs. 10 Satz 2 EStG bis zu 1,2 Mio. EUR (60 % von 2 Mio. EUR) erfolgen. Nur der den Höchstbetrag übersteigende Teil des Veräußerungsgewinns unterliegt der sofortigen Besteuerung (hier: 500.000 EUR). Davon sind nach Teileinkünftegrundsätzen 60 %, also 300.000 EUR, steuerpflichtig. Sofern das Reinvestitionsobjekt später z. B. für 3,2 Mio. EUR wieder veräußert wird, kommt es auch zu einer Besteuerung der übertragenen stillen Reserven (1,2 Mio. EUR).

Variante b: Aufgrund der begünstigten Reinvestition in eine GmbH-Beteiligung, kann eine Übertragung der stillen Reserven nach § 6b Abs. 10 Satz 3 EStG i. H. v. 2 Mio. EUR erfolgen. Nur der den Höchstbetrag übersteigende Teil des Veräußerungsgewinns unterliegt der sofortigen Besteuerung (hier: 500.000 EUR). Davon sind nach Teileinkünftegrundsätzen 60 %, also 300.000 EUR, steuerpflichtig. Sofern die Beteiligung an der Start-Up-GmbH später z. B. für 3,2 Mio. EUR wieder veräußert wird, kommt es auch zu einer Besteuerung der übertragenen stillen Reserven (2,0 Mio. EUR). Davon wären dann nach Teileinkünftegrundsätzen wiederum nur 60 %, mithin 1,2 Mio. EUR steuerpflichtig.

3. Regierungsentwurf eines Neunten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes

14.01.2026: Beschluss Bundesregierung

07.08.2025: BMF veröffentlicht Referentenentwurf

Anwendung: Wirtschaftsjahre, beginnend ab dem **01.03.2026**

3.1 Änderungen in der Gewerbesteuer: Erhöhung des Mindesthebesatzes

Anwendung: ab EHZ 2027

- Erhöhung des **Mindesthebesatz** von 200 % auf **280 %**.

3.2 Änderungen in der Grunderwerbsteuer: Abschaffung der Signing-Closing Problematik

3.2.1 Hintergrund

BFH: AdV wegen zweimaliger Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von Signing und Closing

Regelung	§ 1 Abs. 2b, 3, § 16 Abs. 4a, 5, § 19 GrEStG.
Leitsätze des BFH	Es ist rechtlich zweifelhaft, ob bei einem <u>Erwerb von Anteilen an einer GmbH</u>, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (<u>Signing</u>) und die Übertragung der GmbH-Anteile (<u>Closing</u>) <u>zeitlich auseinanderfallen</u>, <u>zweimal</u> Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem Finanzamt im <u>Zeitpunkt der Festsetzung</u> der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG <u>bekannt</u> ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (<u>Closing</u>) bereits <u>erfolgt</u> ist.
Der Fall	Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11.03.2024 (sog. Signing) hat der X 100 % der Geschäftsanteile an der grundbesitzenden Z-GmbH erworben. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile an der Z-GmbH (sog. Closing) erfolgte nach Kaufpreiszahlung am 29.03.2024. Der Grundstücksbestand der GmbH blieb bis dahin unverändert. Den Kaufvertrag vom 11.03.2024 zeigte der beurkundende Notar am 04.04.2024 beim Finanzamt an. Eine Anzeige über den Übergang der Geschäftsanteile an der Z-GmbH am 29.03.2024 auf den X erfolgte nicht.
Problem	Das Finanzamt setzte jeweils mit Bescheiden vom 30.05.2024 zweimal GrESt fest. - Zum einen gegenüber der Z-GmbH aufgrund des Wechsels im Gesellschafterbestand am 29.03.2024 nach § 1 Abs. 2b GrEStG und - zum anderen gegenüber dem X wegen der Anteilsvereinigung am 11.03.2024 nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass nach dem Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG ein Vorrang des Tatbestands des § 1 Abs. 2b GrEStG gegenüber einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nur besteht, soweit die Verwirklichung des § 1 Abs. 3 Nr. 2 oder 4 GrEStG gleichzeitig erfolgt. Soweit die Besteuerungszeitpunkte des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG auseinanderfallen, sollen beide Tatbestände erfüllt sein und der Vorrang durch § 16 Abs. 4a und 5 GrEStG umgesetzt werden (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vom 05.03.2024, BStBl. I 2024 S. 383 Rn. 30). Entsprechend hat das FA im vorliegenden Fall eine zweifache Besteuerung des Erwerbs der GmbH-Anteile nach § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorgenommen und eine Aufhebung der Besteuerung nach § 16 Abs. 4a GrEStG wegen der Verletzung der Anzeigepflicht in Bezug auf die Übertragung der Z-GmbH-Anteile abgelehnt.

Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Die Beschwerde ist begründet. Zu Unrecht habe das Finanzamt die beantragte AdV abgelehnt, denn der Antrag ist begründet. Die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 30.05.2024 in Bezug auf die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sei aufzuheben. Ernstliche Zweifel bei zweimaliger Grunderwerbsteuer Der BFH hat bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids. Die Rechtslage ist in Bezug auf die Frage rechtlich zweifelhaft, ob bei einem Erwerb von Anteilen an einer GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (Signing) und die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen, zweimal GrESt nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem Finanzamt im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) bereits erfolgt ist. Diesbezüglich bestehen – auch unter Berücksichtigung der Regelung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG – im Hinblick auf den Wortlaut der Regelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG und der Kritik der Literatur an der Finanzverwaltungspraxis rechtliche Bedenken. Der BFH habe über die streitige Rechtsfrage noch nicht entschieden. Keine zeitliche Beschränkung bei Anwendung von § 1 Abs. 3 GrEStG Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt nur in Betracht, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt. Eine zeitliche Beschränkung lasse sich der Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht entnehmen. Auch aus der Gesetzesbegründung zum Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG lasse sich keine „zeitliche Konkurrenz“ der Besteuerung nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG entnehmen. Neueinfügung von § 16 Abs. 4a GrEStG unbeachtlich Auch die Einfügung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG habe den im Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG bestehenden Vorrang nicht beseitigt. Nach dieser Regelung ist eine Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG möglich, wenn der in § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG bezeichnete Erwerbsvorgang in allen Teilen vollständig angezeigt wurde. Rechtliche Zweifel aufgrund von Kenntnis der Finanzverwaltung vom Tatbestand nach § 1 Abs. 2b GrEStG Rechtliche Zweifel hinsichtlich der Steuerfestsetzung ergeben sich zudem daraus, dass dem Finanzamt beim Erlass des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids am 30.05.2024 aufgrund des Anteilserwerbs nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (Signing) bekannt war, dass der vom Notar angezeigte Erwerb der Anteile an der GmbH (Closing) am 29.03.2024 bereits erfolgt war und eine Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2b GrEStG bestand.

Bemerkung	Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine doppelte Grunderwerbsteuer bei Grundstücksidentität in Betracht kommt ist klar abzulehnen. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH seine Sichtweise im Hauptsacheverfahren bestätigen wird. Entsprechende Bescheide sind daher mit Einspruch offen zu halten. Es ist darauf hinzuweisen, dass sich die rechtlichen Zweifel alleine auf die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG beziehen, jedoch nicht auf die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b GrEStG (vgl. BFH-Beschluss vom 16.09.2025, II B 23/25, BStBl. II 2025 S. 876). Ob der BFH die weitere wichtige Frage klären können wird, wie § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sich zu § 16 Abs. 4a, 5 Satz 2 GrEStG verhalten, insbesondere, unter welchen Voraussetzungen eine Änderung/Aufhebung des Bescheids über das Closing in Fällen erfolgen kann, in denen der Bescheid nach den allgemeinen Korrekturvorschriften nicht mehr änderbar ist (notwendige Anzeige der Rechtsakte Signing und Closing nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG oder nur notwendige Anzeige des Signing, wenn dem FA der Vollzug des Closing bei Festsetzung der Steuer für das Signing bekannt war), bleibt einem Hauptsacheverfahren vorbehalten. Für die Praxis heißt es bis dahin weiterhin die beiden Vorgänge nach § 18, § 19 GrEStG rechtzeitig (14 Tage bzw. einen Monat) und vollständig anzuzeigen. Zwischenzeitlich sind die AdV-Beschlüsse des BFH im BStBl. II veröffentlicht worden. Welche Schlüsse hieraus zu ziehen sind bleibt leider offen. Es ist zu erwarten, dass diese lediglich bedeuten, dass eine AdV allgemein zu gewähren ist. In der Sache wird die Finanzverwaltung wohl erst einmal weiterhin an ihrer Ansicht festhalten.
Fundstelle	BFH-Beschluss vom 09.07.2025 – II B 13/25 (AdV), DStR 2025 S. 1752; BStBl. II 2025 S. 874. <i>Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg vom 09.01.2025 – 12 V 12130/24.</i>

Anmerkungen

Beim **Erwerb von mindestens 90 %** der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft kann es zu einem Auseinanderfallen von Signing (Unterzeichnung des Kaufvertrags) und Closing (dinglicher Anteilsübergang) kommen.

Bereits mit dem **Signing** wird regelmäßig der **Tatbestand der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 GrEStG** erfüllt. **Steuerschuldner** ist im Regelfall der **Erwerber** der Anteile.

Erfolgt später das **Closing**, also die tatsächliche Übertragung der Anteile, wird zusätzlich ein **Gesellschafterwechsel von mind. 90 % nach § 1 Abs. 2b GrEStG** verwirklicht werden, der zur Grunderwerbsteuer auf der **Ebene der Zielgesellschaft** führt.

Aufgrund **ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung** sind die Erwerbstatbestände des § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG nur **subsidiär** anwendbar, d.h. nur, falls eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt (**Vorrangverhältnis**).



Praktikerhinweis

Die **Finanzverwaltung** geht bisher davon aus, dass **beide Erwerbsvorgänge grundsätzlich unabhängig voneinander steuerbar** sind, sodass einmal Grunderwerbsteuer (regelmäßig) gegen die kaufende Partei und einmal gegen die Zielgesellschaft festgesetzt wird (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vom 05.03.2024, BStBl. I 2024 S. 383 Rn. 30). Nach der Sichtweise der Finanzverwaltung greift das in § 1 Abs. 3 GrEStG normierte **Vorrangverhältnis** jedoch nur in den Fällen, in denen das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (Signing) und das dingliche Verfügungsgeschäft (Closing) **zeitgleich** stattfinden und somit die Erwerbsvorgänge im selben Zeitpunkt verwirklicht werden.

Auf **Antrag** kann aber die **Steuerfestsetzung für das Signing** aufgehoben werden (§ 16 Abs. 4a GrEStG). Wird eine der **Anzeigen der beiden Grunderwerbsteuertatbestände** jedoch **nicht fristgerecht und vollständig erstattet**, schließt § 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG eine Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung für das Signing aus.

3.2.2 Geplante Lösung der „Signing-Closing-Problematik“

Regelung: § 1 Abs. 3, 3a und 3b GrEStG

Anwendung: Rechtsgeschäfte, die nach dem Tag der Verkündung verwirklicht werden



§ 1 GrEStG (Erwerbsvorgänge)

„(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer:

1. ein Rechtsgeschäft, das den **Anspruch auf Übertragung** eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die **Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers** oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden;
2. die **Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 vom Hundert der Anteile** der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 1 vorausgegangen ist;
3. ein **Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft begründet**;
4. der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 3 vorausgegangen ist.“

„(3a) Soweit ein Rechtsvorgang nicht nach Absatz 3 der Steuer unterliegt, gilt als Rechtsvorgang im Sinne des Absatzes 3 auch ein solcher, aufgrund dessen ein Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 90 vom Hundert an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, innehat.“

„(3b) **Absatz 2a oder Absatz 2b gilt nicht, soweit** Anteile in Erfüllung eines Rechtsgeschäfts im Sinne des Absatz 3 Nummer 1 oder Nummer 3 oder des Absatz 3a nach Abschluss dieses Rechtsgeschäfts übergehen oder die Anteile nach Absatz 3 Nummer 2 oder Nummer 4 oder nach Absatz 3a übergehen.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Die Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes sollen dazu beitragen, eine **mögliche zweifache Besteuerung desselben Lebenssachverhaltes** beim Auseinanderfallen von Verpflichtungs- (Signing) und Verfügungsgeschäft (Closing) **auszuschließen**.



Hinweis

Die Vereinigung von mindestens 90 % der Anteile einer grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft oder der Übergang bereits vereinigter Anteile erfüllen den Tatbestand nach **§ 1 Abs. 3 GrEStG**. Auf Grundlage eines Kaufvertrags oder eines anderen Rechtsgeschäfts entsteht die Grunderwerbsteuer regelmäßig mit dem **Abschluss des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts (Signing)**.

Nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG werden außerdem Anteilseignerwechsel in Höhe von mindestens 90 % im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personenbeziehungsweise Kapitalgesellschaft innerhalb von zehn Jahren besteuert. Für Zwecke der **§ 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG** entsteht die Grunderwerbsteuer erst mit der Vornahme des dinglichen Rechtsgeschäfts (**Verfügungsgeschäft**), also der Abtretung der Anteile (**Closing**).

Das GrEStG besteuert in § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grundsätzlich vorrangig das **Verpflichtungsgeschäft**, das heißt den **Abschluss eines Grundstückskaufvertrags**. **Nachrangig** erfolgt die Besteuerung des Übergangs des Grundstücks (**Verfügungsgeschäft**) in Fällen, in denen kein Verpflichtungsgeschäft vorausgegangen ist.

Dieser **Grundsatz** der Besteuerungsreihenfolge wird mit dem neuen **§ 1 Abs. 3b GrEStG** auf **Anteilsübergänge an Grundstücksgesellschaften** übertragen. Zukünftig soll grundsätzlich nur noch **eine Anzeige zum Zeitpunkt des Signing** notwendig sein und der **Erwerbsvorgang zu diesem Zeitpunkt abschließend besteuert** werden.

Die neue **Nachrangregelung** in **§ 1 Abs. 3b GrEStG** sieht vor, dass § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG nicht mehr gelten, „soweit“ Anteile „in Erfüllung“ eines Rechtsgeschäfts i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG oder Abs. 3a GrEStG übergehen (Alt. 1) oder sie nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 oder 4 GrEStG oder Abs. 3a GrEStG übergehen (Alt. 2).

Beispiel 1:

X ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt. Die X-GmbH verfügt über inländischen Grundbesitz.

*Mit **Kaufvertrag** vom **01.03.** überträgt der X 100 % der Anteile an der X-GmbH auf den Y. Die Übertragung der Anteile erfolgt **aufschiebend bedingt** auf die vollständige **Kaufpreiszahlung** am **15.04.***

Lösung:

*Die Anteilsübertragung unterliegt mit Abschluss des Verfügungsgeschäfts (= Kaufvertrag) am **01.03.** gemäß **§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG** der GrESt.*

*Die dingliche Übertragung der Anteile an der X-GmbH am 15.04. unterliegt **nicht** nach **§ 1 Abs. 2b GrEStG** der GrESt, § 1 Abs. 3b GrEStG.*

Beispiel 1a:

X hat im Jahr 02 50 % der Anteile an der grundbesitzenden X-GmbH erworben, am 01.07.06 schließt er einen Kaufvertrag über die restlichen 50 % ab (Signing), das Closing erfolgt am 01.09.06. Der Grundstücksbestand hat sich seit dem Jahr 02 nicht geändert.

Lösung:

Beim Signing am 01.07.06 wird § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht und die Steuer abschließend festgesetzt. Beim Closing liegen zwar die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2b GrEStG vor, es kommt aber zu keiner Besteuerung, da der am 01.09.06 erworbene 50 %-Anteil „in Erfüllung“ des o.g. Rechtsgeschäfts erworben wurde.

Die für den **Zeitpunkt des Closings maßgeblichen § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG** finden den **nachrangig** weiterhin Anwendung, soweit keine Steuerbarkeit nach den vorrangigen § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG eingetreten ist.

Beispiel 1b:

A ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden A-GmbH. Mit notariellem Vertrag vom 15.01. werden 80 % der Anteile an den B und die restlichen 20 % der Anteile auf den C mit dinglichem Übergang zum 18.02. übertragen.

Lösung:

Es liegt keine Anteilsvereinigung i.S. von § 1 Abs. 3 GrEStG vor. Jedoch unterliegt der dingliche Anteilsübergang am 18.02. nach § 1 Abs. 2b GrEStG der GrESt.



Praktikerhinweis

Die nachrangige Anwendung von § 1 Abs. 2b GrEStG betrifft z.B. auch **Grundstücke**, die im Zeitraum **zwischen Signing und Closing hinzuerworben** wurden! Im Zeitpunkt des Closings werden nur die Grundstücke nach § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG besteuert, die im Zeitpunkt des Signing noch nicht zum Gesellschaftsvermögen gehörten.

Beispiel 2:

X ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt.

Mit Kaufvertrag vom 01.03. überträgt der X 100 % der Anteile an der X-GmbH auf den Y. Die Übertragung der Anteile erfolgt **aufschiebend bedingt** auf die vollständige Kaufpreiszahlung am 15.04.

Am 15.03. schließt die X-GmbH einen Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück ab.

Lösung:

Die Anteilsübertragung unterliegt mit Abschluss des Verfügungsgeschäfts (= Kaufvertrag) am 01.03. gemäß **§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG nicht** der GrESt, da dieser zu diesem Zeitpunkt noch **kein inländischer Grundbesitz** zuzurechnen ist.

Mit **Abschluss des Kaufvertrags** über das Grundstück am 15.03. ist dieser gemäß **§ 1 Abs. 4a GrEStG** der Grundbesitz zuzurechnen.

Die dingliche Übertragung der Anteile an der X-GmbH am 15.04. unterliegt nach **§ 1 Abs. 2b GrEStG** in Bezug auf das am **15.03. erworbene Grundstück** der GrESt, § 1 Abs. 3b GrEStG.

Beispiel 3:

X ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt. Die X-GmbH verfügt über inländischen Grundbesitz.

Mit **Kaufvertrag** vom **01.03.** überträgt der X **90 %** der Anteile an der X-GmbH auf den Y. Die Übertragung der Anteile erfolgt **aufschiebend bedingt** auf die vollständige **Kaufpreiszahlung** am **15.04.**

Mit **Kaufvertrag** vom **01.06.** überträgt der X die restlichen **10 %** der Anteile an der X-GmbH auf den Y. Die Übertragung der Anteile erfolgt **aufschiebend bedingt** auf die vollständige **Kaufpreiszahlung** am **15.06.**

Lösung:

Die Anteilsübertragung unterliegt mit Abschluss des Verfügungsgeschäfts (= Kaufvertrag) am **01.03.** gemäß **§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG** der GrESt, da der Y bereits vereinigte Anteile erwirbt.

Die dingliche Übertragung der Anteile an der X-GmbH am 15.04. unterliegt **nicht** nach **§ 1 Abs. 2b GrEStG** der GrESt, § 1 Abs. 3b GrEStG.

Es ist **fraglich**, ob die dingliche Übertragung der Anteile an der X-GmbH am 15.06. nach **§ 1 Abs. 2b GrEStG** der GrESt unterliegt, da der **Y kein Altgesellschafter** sein könnte.



Hinweis

In Fällen, in denen allein aufgrund des Vorrangs von § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG der Tatbestand nach § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG nicht zur Anwendung kommt, dürfte bereits unter Berücksichtigung der derzeitigen Verwaltungsgrundsätze eine **Altgesellschafterstellung der Gesellschafter abgeleitet werden können**. Denn nach diesen führt die Verwirklichung des § 1 Abs. 2b GrEStG zu einer Altgesellschafterstellung. Der in § 1 Abs. 3b GrEStG angeordnete Besteuerungsvorrang ändert nichts daran, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 2b GrEStG erfüllt sind. Der Tatbestand wurde verwirklicht, aber er „gilt nicht“, d.h., die Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG erfolgt vorrangig.

Nach **§ 23 Abs. 29 GrEStG** erfolgt eine Besteuerung für Erwerbsvorgänge, bei denen die Anteile in Erfüllung eines vor dem [einfügen: Tag nach Verkündung] abgeschlossenen Rechtsgeschäfts i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder des § 1 Abs. 3a GrEStG erst nach dem [einfügen: Tag der Verkündung] übergehen, ausschließlich nach § 1 Abs. 3 und Abs. 3a in der Fassung am [einfügen: Tag der Verkündung]. Die Anwendung des § 16 Abs. 4a GrEStG ist ausgeschlossen. Hierdurch wird gewährleistet, dass auch in Fällen, in denen der Vertrag vor Umkehr des Besteuerungsvorrangs abgeschlossen, aber die Anteile erst danach übergegangen sind, nur das Signing besteuert wird. Die Verfahrensvorschriften des § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG gelten in diesen Fällen nicht, um eine Besteuerung des Signing sicherzustellen.

Beispiel 4:

X ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt. Die X-GmbH verfügt über inländischen Grundbesitz.

Mit **Kaufvertrag** vom **01.03.** überträgt der X 100 % der Anteile an der X-GmbH auf den Y.
Der 01.03. liegt zeitlich vor der Gesetzesverkündung.

Die Übertragung der Anteile erfolgt **aufschiebend bedingt** auf die vollständige **Kaufpreiszahlung** am **15.04.**

Der 15.04. liegt zeitlich nach der Gesetzesverkündung.

Lösung:

Die Anteilsübertragung unterliegt mit Abschluss des Verfügungsgeschäfts (= Kaufvertrag) am **01.03.** gemäß **§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG** der GrESt.

Die dingliche Übertragung der Anteile an der X-GmbH am 15.04. unterliegt **nicht** nach **§ 1 Abs. 2b GrEStG** der GrESt, § 1 Abs. 3b GrEStG.

Da ansonsten in Bezug auf **§ 1 Abs. 3b GrEStG** keine besonderen Anwendungsregelungen gesetzlich vorgesehen sind, kommt (ggf.) auch eine **rückwirkende Anwendung auf noch offene Fälle** in Betracht.

Beispiel 5:

X ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt. Die X-GmbH verfügt über inländischen Grundbesitz.

Mit **Kaufvertrag** vom **01.03.** überträgt der X 100 % der Anteile an der X-GmbH auf den Y.
Der 01.03. liegt zeitlich vor der Gesetzesverkündung.

Die Übertragung der Anteile erfolgt **aufschiebend bedingt** auf die vollständige **Kaufpreiszahlung** am **15.04.**

Der 15.04. liegt zeitlich vor der Gesetzesverkündung.

Lösung:

Die Anteilsübertragung unterliegt mit Abschluss des Verfügungsgeschäfts (= Kaufvertrag) am **01.03. gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG** der GrESt.

Die dingliche Übertragung der Anteile an der X-GmbH am 15.04. unterliegt **nicht** nach **§ 1 Abs. 2b GrEStG** der GrESt, § 1 Abs. 3b GrEStG.



Praktikerhinweis

Dies dürfte sich jedoch m.E. **nicht negativ** auf die Signing-Closing-Fälle auswirken, in denen nur der GrESt-Bescheid nach § 1 Abs. 3 GrEStG und nicht der GrESt-Bescheid nach § 1 Abs. 2b GrEStG angegriffen wurde. Eine **gesetzliche Klarstellung** wäre allerdings wünschenswert.

Die Neuregelung in § 1 Abs. 3b GrEStG hat auch unmittelbare **Auswirkungen auf Umwandlungsvorgänge** und führt hierbei ebenfalls zu einer **Verbesserung der derzeitigen Situation**.

Beispiel 6: Verschmelzung mit Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften

Die A-GmbH hält sämtliche Anteile an der G-GmbH, zu deren Vermögen inländischer Grundbesitz gehört. Gemäß notariellem Verschmelzungsvertrag vom 01.07.06 wird die A-GmbH auf die B-GmbH verschmolzen. Die Verschmelzung wird am 15.08.06 in das Handelsregister eingetragen und hierdurch wirksam.

Lösung:

Bei Umwandlungen i.S. des UmwG erfolgt der Anteilsübergang durch Gesamtrechtsnachfolge.

Der **Abschluss des Verschmelzungsvertrags** ist daher **kein Rechtsgeschäft** i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG.

Im **Zeitpunkt der Wirksamkeit des Eigentumsübergangs** durch Eintragung in das Handelsregister am 15.08.06 wird **§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG** verwirklicht, der gemäß § 1 Abs. 3b GrEStG **Vorrang gegenüber § 1 Abs. 2b GrEStG** hat.

Beispiel 7: Verschmelzung mit Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG

Die A-GmbH erwirbt sämtliche Anteile an der grundbesitzenden G-GmbH. Anschließend wird die G-GmbH auf die A-GmbH verschmolzen.

Lösung:

Der Anteilserwerb unterliegt der Steuer gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG. Die spätere Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG.

Gemäß **§ 1 Abs. 6 GrEStG** ist auf die GrESt aus der Verschmelzung die GrESt aus der Anteilsvereinigung vollständig anzurechnen, sodass keine weitere GrESt-Belastung entsteht.



Praktikerhinweis

Aufgrund von **§ 1 Abs. 2b GrEStG** konnte die Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG **nicht** mehr erfolgen, da § 1 Abs. 2b GrEStG nicht in den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 6 GrEStG fällt.

Der Gesetzgeber hatte § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG nicht in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 6 GrEStG mit einbezogen, da es an der für die Anrechnung erforderlichen **Erwerberidentität** mangelte.

Beispiel 7a: Verschmelzung mit Verkürzung der Beteiligungskette

Die X ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt, die wiederum zu 100 % an der grundbesitzenden G-GmbH beteiligt ist.

Mit notarieller Urkunde vom 05.08. wird die X-GmbH abwärts auf die G-GmbH verschmolzen. Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister erfolgt am 15.10.

Lösung:

Die Verschmelzung unterliegt nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht der Grunderwerbsteuer, da die vereinigten Anteile des X lediglich verstärkt werden (gl. Erlasse zu § 1 Abs. 3 GrEStG vom 05.03.2024, BStBl. I 2024 S. 383, Tz. 6).

Jedoch unterliegt der Vorgang nach § 1 Abs. 2b GrEStG der GrESt, da der X als Neugesellschafter zu mind. 90 % Anteile an der G-GmbH erhält.

§ 1 Abs. 3b GrEStG hat hiermit **keine (positive) Auswirkung** auf die Anwendung von § 1 Abs. 2b GrEStG.

Die Neuregelung in § 1 Abs. 3b GrEStG führt auch wieder zur **Berücksichtigung der Steuerbefreiungsnormen nach §§ 3 und 5 GrEStG**.

Beispiel 8: Steuerbefreiung nach § 5 GrEStG

Die A-GmbH bringt sämtliche Anteile an der grundbesitzenden G-GmbH in die B-KG ein, an der die A-GmbH zu 100 % beteiligt ist.

Lösung:

Die Einbringung der Anteile an der G-GmbH stellt einen nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbaren Vorgang dar. Da die Übertragung vereinigter Anteile für Zwecke der Steuerbefreiung in § 5 GrEStG der Übertragung eines Grundstücks gleichgestellt wird, ist für diese Übertragung die Steuerbefreiung gemäß **§ 5 Abs. 2 GrEStG** (Übertragung eines Grundstücks auf eine Gesamthand) anwendbar (BFH-Urteil vom 22.02.2017 – II R 52/14, BStBl. II 2017 S. 653; Viskorf in Viskorf, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 5 Rn. 34.).



Praktikerhinweis

Seit Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG konnte die Steuerbefreiung nicht mehr beansprucht werden, da der nun nach § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbare Vorgang nicht von § 5 Abs. 2 GrEStG erfasst wurde. Hintergrund hierfür ist, dass in der Grunderwerbsteuerlichen Fiktion des § 1 Abs. 2b GrEStG eine Übertragung des Grundbesitzes von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf eine fiktiv neue Kapitalgesellschaft (und nicht auf den Anteilserwerber) unterstellt wird.

Beispiel 9: Steuerbefreiung nach § 3 GrEStG

X hält sämtliche Anteile an der **grundbesitzenden X-GmbH**. Er veräußert/schenkt 100 % der Anteile an der X-GmbH an seinen **Sohn**.

Lösung:

Die Veräußerung/Schenkung der Anteile an der X-GmbH stellt einen nach **§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG steuerbaren Vorgang** dar.

Da die Übertragung vereinigter Anteile für Zwecke der Steuerbefreiung in § 3 GrEStG der Übertragung eines Grundstücks gleichgestellt wird, kann für diese Übertragung die Steuerbefreiung gemäß **§ 3 Nr. 2 (Schenkung) bzw. Nr. 6 (Verwandtschaft in gerader Linie) GrEStG** in Anspruch genommen werden (Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 3 Rn. 56).

**Praktikerhinweis**

Seit Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG gewährt die Finanzverwaltung die Steuerbefreiung nicht mehr. Dies wird damit begründet, dass die personenbezogenen Steuerbefreiungen in § 3 GrEStG bei Anwendungsfällen des § 1 Abs. 2b GrEStG nicht zu gewähren seien, da mit § 1 Abs. 2b ein fiktiver Grundstückserwerb von der „alten“ Kapitalgesellschaft durch eine „neue“ Kapitalgesellschaft fingiert werde. Bei § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG liegt hingegen eine fiktive Grundstücksübertragung zwischen den Anteilsinhabern (hier A und dessen Sohn) vor.

3.2.3 BMG bei noch zu errichtenden Gebäuden**Regelung: § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG****Anwendung: Tag nach der Verkündung****§ 8 GrEStG (Grundsatz)**

„...Erstreckt sich der Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Absatz 1, 2, 3 oder 3a auf ein **noch zu errichtendes Gebäude**, ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 157 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes **nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes** maßgebend. Dies gilt ebenso, wenn die Änderung des Gesellschaftsbestandes im Sinne des § 1 Absatz 2a oder 2b oder das Rechtsgeschäft oder der Anteilsübergang im Sinne des § 1 Absatz 3 oder 3a auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruht.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Es handelt sich um eine **Folgeänderung** aufgrund der mit dem neuen **§ 1 Abs. 3b GrEStG** geregelten Besteuerungsvorrangs des Signings vor dem Closing im Rahmen der Ergänzungstatbestände. Damit Grundstücke, deren **zukünftige Bebauung** im Zeitpunkt des Signing oder Closing vorgesehen ist, weiterhin mit ihrem **Wert im bebauten Zustand der Besteuerung** unterliegen, wird § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG entsprechend angepasst. Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG wird die Steuer in den Fällen des § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG nach dem Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen.

**Praktikerhinweis**

Die Regelung stellt darüber hinaus eine Verschärfung dar, da das Tatbestandsmerkmal „**vorgefasster Plan**“ entfällt.

3.2.4 Änderungen bei der Steuerschuldnerschaft

Regelung: § 13 Nr. 5, Nr. 8 EStG

Anwendung: Rechtsgeschäfte, die nach dem Tag der Verkündung verwirklicht werden



§ 13 GrEStG (Steuerschuldner)

„...“

5.

a) bei der **Vereinigung von mindestens 90 vom Hundert der Anteile** an einer Gesellschaft in der Hand

aa) des Erwerbers: der **Erwerber und die Gesellschaft**, der das Grundstück gehört;

bb) mehrerer Unternehmen oder Personen: diese **Beteiligten und die Gesellschaft**, der das Grundstück gehört;

b) bei der **Übertragung vereinigter Anteile von mindestens 90 vom Hundert** an einer Gesellschaft: die an dem **Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen** und die **Gesellschaft**, der das Grundstück gehört;...

8. bei der wirtschaftlichen Beteiligung von mindestens 90 vom Hundert an einer Gesellschaft: der Rechtsträger, der die wirtschaftliche Beteiligung innehat und die Gesellschaft, der das Grundstück gehört.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Bei den Ergänzungstatbeständen des § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG ist **Steuerschuldner** der **anteilserwerbende Gesellschafter**, bei § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG ist **Steuerschuldnerin** die **grundbesitzende Gesellschaft**.

Aufgrund der geplanten **Umkehr des Besteuerungsvorrangs** von § 1 Abs. 3 und § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG wird die **Steuerschuldnerschaft** des **Gesellschafters**, die bisher die Ausnahme ist, zum **Regelfall**. Die **Steuerschuldnerschaft** der **grundbesitzenden Gesellschaft**, die bisher die Regel ist, wird zur **Ausnahme**.



Praktikerhinweis

Grundsätzlich hat die Finanzverwaltung den Regelungen des **Kaufvertrags** in Bezug auf die **wirtschaftliche Tragung der GrESt zu folgen** (vgl. BFH-Urteil vom 02.07.2025 – II R 19/22, DStR 2025 S. 2776). Die **Übernahme der GrESt durch die Gesellschaft dürfte damit keine vGA** darstellen. Denn wer **gesetzlicher Steuerschuldner** ist, sollte richtigerweise auch als Aufwandsträger anzuerkennen sein.

Der **Betriebsausgabenabzug** bleibt von der Gesetzänderung unberührt, da der BFH die **Grunderwerbsteuer nach allen Ergänzungstatbeständen** (nicht nur bei § 1 Abs. 2a GrEStG, sondern auch bei § 1 Abs. 3 GrEStG) als **sofort abziehbare Betriebsausgabe** ansieht.

Um einen Zugriff auf die grundbesitzende Gesellschaft beizubehalten, wird die in § 13 Nr. 5 und 8 GrEStG geregelte Steuerschuldnerschaft entsprechend angepasst. Dies dient der Sicherung des Steueraufkommens, da über die grundbesitzende Gesellschaft auf das Grundstück zugegriffen werden könnte.

3.2.5 Aufhebung von § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG

- § 16 Abs. 4a GrEStG wird gestrichen.
- § 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG wird gestrichen.

Da bei Anteilsübergängen von grundbesitzenden Gesellschaften vorrangig das Verpflichtungsgeschäft besteuert wird, sind die Verfahrensvorschriften des § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG nicht mehr erforderlich und werden aufgehoben.

3.2.6 Verlängerung der Anzeigepflichten

Regelung: § 19 Abs. 3 GrEStG

Anwendung: Tag nach der Gesetzesverkündung



§ 19 GrEStG (Anzeigepflicht der Beteiligten)

(3) Die Anzeigepflichtigen haben **innerhalb von einem Monat**, nachdem sie von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben, den Vorgang anzuzeigen, und zwar auch dann, wenn der Vorgang von der Besteuerung ausgenommen ist.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Die Anzeigefristen der Beteiligten für inländische Sachverhalte betragen nach § 19 GrEStG **bisher zwei Wochen**. Insbesondere bei Anteilsübergängen mit komplexen Beteiligungsstrukturen kann die Frist nicht immer eingehalten werden. Die Frist wird daher auf einen Monat verlängert.



Hinweis

Mangels ausdrücklicher Anwendungsregelung dürfte die Neuregelung dann auch für **Altfälle** anwendbar sein. Somit wären **Rückgängigmachungen nach § 16 GrEStG** im Einzelfall wieder geheilt.

Durch die Verlängerung wird zugleich ein Gleichklang der Fristenlänge bei Sachverhalten hergestellt, in denen der Steuerpflichtige keinen Inlandsbezug (Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz, Geschäftsleitung, Geschäftsführung) hat.



Praktikerhinweis

Darüber hinaus wird die Anzeigepflicht in Fällen des **§ 1 Abs. 3 und 3a GrEStG** nun auch auf **die grundbesitzende Gesellschaft** erweitert.

Damit sind bei Erwerben von mind. 90 % Anteilen vier Parteien anzeigepflichtig:

- der Anteilsveräußerer,
- der Anteilserwerber,
- die grundbesitzende Gesellschaft (jeweils § 19 i.V.m. § 13 Nr. 5 GrEStG) und
- der Notar (§ 18 Abs. 2 Satz 2 GrEStG).

II. Aktuelles zur Besteuerung von Gewinnausschüttungen sowie Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

1. BFH: Mehrere unterjährige Anteilserwerbe (sog. Blockerwerb) können § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG unterfallen

Regelung	§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG.
Leitsatz des BFH	Die in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG angeführte Beteiligungsschwelle (10 % des Grund- oder Stammkapitals) kann durch einen aus Sicht des <u>Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang</u> auch dann erreicht werden, wenn an diesem Vorgang <u>mehrere Veräußerer</u> beteiligt sind.
Der Fall	Kommanditisten der gewerblichen Z-GmbH & Co. KG sind A (5%), B (5%), C (30%) und der D (60 %). Die Z-GmbH & Co. KG ist zu 100 % an der D-GmbH beteiligt. Mit einheitlichem Vertrag vom 15.02.2014 veräußerten der A und der B zeitgleich jeweils ihren gesamten Kommanditanteil von 5 % (= 10 %) an die A-GmbH. Die D-GmbH nimmt zum 03.04.2014 eine Gewinnausschüttung in Höhe von 100.000 EUR an die Z-GmbH & Co. KG vor.
Problem	Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass soweit die Gewinnausschüttung der D-GmbH steuerlich der A-GmbH über die Kommanditbeteiligung an der Z-GmbH & Co. KG zuzurechnen ist (§§ 179, 180 AO), diese gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Satz 1 KStG in voller Höhe der Körperschaftsteuer unterliegt. Das Finanzamt begründet ihre Auffassung damit, dass die A-GmbH zum 01.01.2014 noch nicht an der Z-GmbH & Co. KG beteiligt war und der Erwerb der Kommanditanteile von A und B jeweils nur ein Erwerb von (mittelbar) 5 % und damit nicht mindestens 10 % an der D-GmbH sei und § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG damit nicht anwendbar sei. Dass der Erwerb in einer einheitlich Urkunde zum gleichen Zeitpunkt erfolgte ist, sei unbeachtlich, da für § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG auf die Perspektive des Veräußerers abzustellen sei (vgl. OFD Frankfurt am Main vom 02.12.2013, DStR 2014 S. 427).

Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Denn die in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG angeführte Beteiligungsschwelle von mindestens 10 % wird durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind (sog. „Blockerwerb“). Der Wortlaut des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG lasse es nach Ansicht des BFH ohne Weiteres zu, die Frage nach dem „Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %“ aus Sicht des Erwerbers zu beurteilen und darauf abzustellen, ob ein wirtschaftlich einheitlicher Erwerbsvorgang vorliegt oder nicht. Der Erwerb der Kommanditanteile von A und B von jeweils 5 % sei vorliegend in einer einheitlichen Urkunde auf einen einheitlichen Erwerbszeitpunkt erfolgt und damit als wirtschaftlich einheitlicher Vorgang zu beurteilen und damit für Zwecke des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG als Erwerb „einer Beteiligung von mindestens 10 %“ zu verstehen. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG sei damit nicht anwendbar und die Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG vollständig steuerfrei. 5 % der Gewinnausschüttung gelten als nicht abziehbare Betriebsausgabe.
Bemerkung	Die Entscheidung des BFH widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Frankfurt am Main vom 02.12.2013, DStR 2014 S. 427). Es bleibt abzuwarten, ob und in welcher Weise die Finanzverwaltung zu der Rechtsauffassung des BFH Stellung nehmen wird. Leider hat der BFH nicht zur Auffassung der Vorinstanz (FG Hessen, Urteil vom 15.03.2021 – 6 K 1163/17, DStR 2021 S. 2447) Stellung genommen, dass für § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG alle unterjährigen Erwerbe zu berücksichtigen sind, die eine Beteiligung von mindestens 10 % erreichen, auch wenn der einzelne Erwerb nicht die Mindestbeteiligung von 10 % erreicht. Hier war bisher die Revision unter dem Az. I R 30/21 beim BFH anhängig. Zwischenzeitlich liegt die Entscheidung des BFH (Urteil vom 13.03.2024 – I R 30/21, BeckRS 2024, 13112) vor. Dort spricht sich der BFH aber im Sinne der o.g. Rechtsprechung lediglich für den wirtschaftlich einheitlichen Erwerb aus.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 06.09.2023 – I R 16/21, BStBl. II 2024 S. 778 .

Anmerkungen

Abweichend von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG sind Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft (Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bei der Ermittlung des Einkommens nach **§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG** zu berücksichtigen, wenn die **ausschüttungsvermittelnde Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals** der ausschüttenden Körperschaft betragen hat.



Hinweis

Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) sind dem **Mitunternehmer anteilig zuzurechnen** (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG), wobei eine dem Mitunternehmer insoweit zugerechnete Beteiligung i.S. des § 8b Abs. 4 KStG als **unmittelbare Beteiligung** gilt (§ 8b Abs. 4 Satz 5 KStG).

Für **unterjährige Erwerbe** an einer Kapitalgesellschaft sieht **§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG** jedoch eine **Ausnahmeregelung** vor. Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt (= Fiktion) für Zwecke des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG der **Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %** als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt.

Für die **Gewerbsteuer** gibt es eine entsprechende Regelung zur **Steuerpflicht von Streubesitzdividenden** in § 8 Nr. 5 GewStG. Danach sind die Gewinnausschüttungen bzw. Dividenden aus inländischen Kapitalgesellschaften voll gewerbsteuerpflichtig, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG nicht erfüllt werden. Eine Steuerfreiheit tritt daher nur in den Fällen ein, in denen die Kapitalgesellschaft **zu Beginn des Erhebungszeitraums** (Kalenderjahr, § 14 GewStG) zu **mindestens 15 %** an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist.



Praktikerhinweis

Die Regelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG sind **nicht aufeinander abgestimmt** und unabhängig voneinander zu prüfen, was sich insbesondere bereits aus der **maßgeblichen Beteiligungsquote von 10 % bzw. 15 %** ableiten lässt.

Auch enthält **§ 9 Nr. 2a GewStG keine vergleichbare Rückwirkungsfiktion** bei unterjährigen Beteiligungserwerben wie § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG.

Beispiel: Unterjähriger Erwerb einer Beteiligung, die das Beteiligungsquorum erfüllt

Die A-GmbH erwirbt am 01.04.2023 **15 %** der Anteile an der B-GmbH. Am 01.10.2023 erfolgt eine Gewinnausschüttung der B-GmbH an die A-GmbH.

Lösung:

Gemäß **§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG** gilt der Erwerb der 15 %igen Beteiligung als zum 01.01.2023 erfolgt. Da die A-GmbH somit zum 01.01.2023 eine mindestens 10 %ige Beteiligung an der B-GmbH innehat, ist § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG nicht anwendbar. Die Gewinnausschüttung ist unstreitig nach **§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei**.

Für Zwecke der **Gewerbsteuer** ist jedoch zu beachten, dass die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG nicht erfüllt sind, da es im GewStG keine entsprechende Regelung wie § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gibt und diese Regelung alleine für die Körperschaftsteuer maßgeblich ist. Somit unterliegt die Gewinnausschüttung in **voller Höhe der Gewerbsteuer** (§ 8 Nr. 5 GewStG).

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

Regelung	§ 16 Abs. 2, § 17 Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 2 KStG .
Inhalt	Die Finanzverwaltung unterscheidet bei Kaufpreisen in Form von sog. Earn-Out-Zahlungen zwischen ➤ rückwirkenden Earn-Out-Klauseln und ➤ rückwirkungslosen Earn-Out-Klauseln. Rückwirkende Earn-Out-Klauseln Rückwirkende Earn-Out-Klausel liegen vor, wenn nur das Entstehen der sich hieraus ergebenden bereits betragsmäßig festgelegten Kaufpreiskomponenten vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist. Rückwirkende Earn-Out-Klauseln sind als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bezogen auf den Veräußerungstatbestand (z.B. § 16 Abs. 2 EStG, § 17 Abs. 2 EStG oder § 8b Abs. 2 KStG) und auf den Veräußerungsgewinn materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken. Rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln Rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden <u>variablen</u> Kaufpreiskomponenten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist. Rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln sind wie gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen (vgl. H 16 Abs. 11 „Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis“ EStH) im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern (§ 24 Nr. 2 EStG, § 8b Abs. 2 KStG) und wirken nicht auf den ursprünglichen Veräußerungszeitpunkt zurück.
Anwendung	Anwendung in allen offenen Steuerfällen.
Bemerkung	Mit Urteil vom 09.11.2023 (IV R 9/21, BStBl. II 2024 S. 510) hat der BFH für den Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entschieden, dass neben gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisen (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002 S. 532; H 16 Abs. 11 „Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis EStH“) auch für sog. Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreiskomponenten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (sog. rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln), zwingend erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen gem. § 16, § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern sind (sog. obligatorische Zuflussbesteuerung). Das Urteil ist mit der Veröffentlichung im BStBl. II von der Finanzverwaltung über den Einzelfall hinaus anzuwenden. Der BFH hat in dem Urteil vom 09.11.2023 in Rn. 29 ausdrücklich offen gelassen wie Fälle steuerlich zu behandeln sind, in denen nur das Entstehen einer bereits <u>betragsmäßig festgelegten</u> Zahlung

	vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist, also nur das „ob“ im Veräußerungszeitpunkt noch nicht feststeht (vgl. <i>Geiger/Kurrle</i>, Ubg 2019 S. 495, 498; a.A. <i>Frey/Wind</i>, GmbHR 2021 S. 1122; <i>Feld</i>, FR 2023 S. 647, 653). Die Finanzverwaltung in Schleswig-Holstein vertritt nunmehr die Auffassung, dass es sich in diesem Fall um sog. rückwirkende Earn-Out-Klauseln handelt, die auf den Veräußerungszeitpunkt materiell-rechtlich „Kaufpreiserhöhend“ zurückwirken. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltungen in den anderen Bundesländern zu dieser Frage positionieren werden.
Fundstelle	FinMin Schleswig-Holstein vom 20.08.2024, DB 2024 S. 2196.

Anmerkungen

Die **Veräußerungsgewinne i.S. der**

- **§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2, Abs. 2 EStG (Betriebsveräußerung),**
- **§ 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EStG (Verkauf KapGes-Anteil) oder**
- **§ 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG (Verkauf KapGes-Anteil)**

entstehen grundsätzlich im **Veräußerungszeitpunkt**, d.h. mit der **Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums** an den wesentlichen Betriebsgrundlagen bzw. des Personen- oder Kapitalgesellschaftsanteils (**Stichtagsprinzip**). Der Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 2 EStG, § 17 Abs. 2 EStG oder § 8b Abs. 2 KStG ist **stichtagsbezogen** auf den **Veräußerungszeitpunkt** zu ermitteln.



Hinweis

Ob der vereinbarte Kaufpreis

- sofort fällig,
- in Raten zahlbar oder
- langfristig gestundet ist

ist dabei **unbeachtlich**.

Später eintretende **Veränderungen** beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis sind solange und soweit **materiell-rechtlich** auf den Zeitpunkt der Veräußerung **zurückzubeziehen**, als der Erwerber seine **Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises** noch **nicht erfüllt** hat (BFH-Beschluss vom 19.07.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993 S. 897). Dies gilt auch für die **Veräußerung von Mitunternehmeranteilen** (BFH-Urteil vom 19.03.2009 – IV R 20/08, BStBl. II 2010 S. 528).



Gut zu wissen

Diese Rechtsprechung gilt typischerweise für den **Ausfall der Kaufpreisforderung** gegenüber dem Erwerber, die auf den Veräußerungszeitpunkt zurückzubeziehen ist.

Ist die **Gegenleistung (= Kaufpreiszahlung)** bereits **erbracht** und die **Anteilsveräußerung vollzogen**, liegt eine **materiell-rechtliche** und deshalb nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch verfahrensrechtliche Rückwirkung nur vor, wenn der **Rechtsgrund** für die später geleistete Zahlung **im ursprünglichen Rechtsgeschäft** (= Anteilsveräußerung) angelegt ist

(BFH-Urteil vom 04.10.2016 – IX R 8/15, BStBl. II 2017 S. 316, Rn. 12; BFH-Urteil vom 04.02.2020 – IX R 7/18, BeckRS 2020, 12522 Rn. 27; beide zum Tatbestand des § 17 EStG, dem allerdings dieselben Grundsätze zugrunde liegen wie § 16 EStG; dazu BFH-Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2006 S. 15, unter II.2.a).

Eine **Ausnahme** gilt bei **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen**. Nach **ständiger Rechtsprechung** des BFH ist in diesen Fällen auf die **Realisation des Veräußerungsentgelts** abzustellen, da der Veräußerer die **Gewinne** erst im **Zuflusszeitpunkt** erzielt (vgl. anstelle vieler BFH-Urteil vom 06.05.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011 S. 261, Rn. 29; BFH-Urteil vom 17.09.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015 S. 717, Rn. 42; BFH-Urteil vom 19.12.2018 – I R 71/16, BStBl. II 2019 S. 493, Rn. 27). Dies liegt darin begründet, dass es sich bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um **aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche** (§ 158 Abs. 1 BGB) handelt, bei denen im **Zeitpunkt der Veräußerung** weder feststeht, **ob** rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch, **wie hoch** diese sein wird.



Hinweis

Dies **entspricht** auch im Grundsatz der **Auffassung der Finanzverwaltung** (vgl. H 16 Abs. 11 „Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis“ EStH). Die **Rechtsgrundsätze** des **BMF-Schreibens vom 24.07.2015** (BStBl. I 2015 S. 612) beziehen sich ausdrücklich nur auf **nachträgliche Kaufpreisveränderungen** mit **materiell-rechtlichem Rückbezug** i.S. der vorgenannten Rechtsprechung und gerade **nicht** auf **gewinn- oder umsatzabhängige variable Kaufpreisforderungen**.



Praktikerhinweis

Die Finanzverwaltung wendet nunmehr diese Rechtsprechung auf **variable Earn-Out-Zahlungen** an. Der Begriff des Earn-out ist weder rechtlich noch steuerlich oder bilanziell definiert. In der Praxis wird als Earn-out regelmäßig ein **variabler Kaufpreisbestandteil** bezeichnet,

- der zu einem bestimmten Zeitpunkt nach der Anteilsübertragung fällig wird, und
- dessen Höhe vom Grad des Eintritts vertraglich definierter Erfolgsparameter abhängig ist.

Als **Erfolgsfaktoren** kommen sowohl finanzielle Zielgrößen (z.B. **Umsatz, Rohertrag, EBIT, EBITDA, Jahresüberschuss**) als auch nicht finanzielle Zielgrößen (z.B. erfolgreiche Markteinführung eines Schlüsselprodukts, Erteilung von Patenten, Anzahl neu generierter Kunden, Verbleib bestimmter Schlüsselpersonen im Management der Zielgesellschaft) in Betracht. Die Earn-out-Komponente tritt daher bei Erreichung der vertraglich definierten Zielgrößen zusätzlich zu einem festen Kaufpreis (Grund- bzw. Basiskaufpreis) hinzu und hängt von der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung des veräußerten Unternehmens ab.

Beispiel zu § 8b KStG: Variabler Kaufpreisanteil – Earn-Out-Zahlung (Umsatzabhängig)

Die M-GmbH veräußert im Wj 01 die 5%ige Beteiligung an der T-GmbH, die mit 100.000 EUR bilanziert ist, zu einem

- (i) **Fest-Kaufpreis von 500.000 EUR** sowie
- (ii) einem **variablen Kaufpreis (Earn-Out)**, der sich anhand **zukünftig** von der T-GmbH noch zu **verkaufenden Einheiten** in den Wj 02 bis 04 richtet. Über die Höhe der verkauften Einheiten wird im Anschluss an das abgelaufene Wj zwischen der M-GmbH und der Käuferin eine verbindliche Größe bestimmt und an diese ausgezahlt. Anhand dessen wurde in den Wj 03 bis 05 (vereinfacht) jeweils ein variabler Kaufpreis von 25.000 EUR bestimmt.

Lösung:

Für den Fest-Kaufpreis ist der nach § 8b Abs. 2 KStG nicht zu berücksichtigende Veräußerungsgewinn außerbilanziell im Jahr der Veräußerung = 01 zu berücksichtigen und ermittelt sich nach Erhöhung des Kaufpreises wie folgt:

Wj 01: Fest-Kaufpreis

Veräußerungspreis	500.000 EUR
Veräußerungskosten	0 EUR
Buchwert	- 100.000 EUR
Gewinn	400.000 EUR

Der variable Kaufpreis ist im jeweiligen Zuflusszeitpunkt, hier also Wj 03 bis 06, zu erfassen, da sowohl dessen Entstehung als auch dessen Höhe bei Vertragsabschluss ungewiss ist. Auf diesen ist im Anschluss die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.

Wj 03 bis 05 jeweils: Earn-Out-Zahlung

VP	25.000 EUR
VK	0 EUR
BW	- 0 EUR
VG	25.000 EUR

Darstellung	<u>01</u>	<u>03</u>	<u>04</u>	<u>05</u>
Bilanz	400.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR
§ 8b Abs. 2 KStG	- 400.000 EUR	- 25.000 EUR	- 25.000 EUR	- 25.000 EUR
§8b Abs. 3 KStG	+ 20.000 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR
	20.000 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR	1.250 EUR

Fortführung zu Beispiel: Gesetzesänderung Streubesitzbeteiligung

Im Jahr 04 wird § 8b Abs. 2 KStG derart **angepasst**, dass ab 04 nur noch der Verkauf einer **mindestens 10%igen Beteiligung** zu Beginn des Kalenderjahres begünstigt ist (Streubesitzbeteiligung).

Lösung zur Fortführung:

Für den Fest-Kaufpreis ist der nach § 8b Abs. 2 KStG nicht zu berücksichtigende Veräußerungsgewinn außerbilanziell im Jahr der Veräußerung = 01 zu berücksichtigen und ermittelt sich nach Erhöhung des Kaufpreises wie folgt:

Wj 01: Fest-Kaufpreis

Veräußerungspreis	500.000 EUR
Veräußerungskosten	0 EUR
Buchwert	- 100.000 EUR
Gewinn	400.000 EUR

Der variable Kaufpreis ist im jeweiligen Zuflusszeitpunkt, hier also Wj 03 bis 06, zu erfassen, da sowohl dessen Entstehung als auch dessen Höhe bei Vertragsabschluss ungewiss ist. Auf diesen ist im Anschluss für die Jahre 01 und 03 die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden. Für das Jahr 04 und 05 gilt die neue Rechtslage, sodass für diese Veräußerungsentgelte aufgrund einer fehlenden Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres eine Steuerpflicht eintritt.¹

Wj 03 bis 05 jeweils: Earn-Out-Zahlung

VP	25.000 EUR
VK	0 EUR
BW	- 0 EUR
VG	25.000 EUR

Darstellung	<u>01</u>	<u>03</u>	<u>04</u>	<u>05</u>
Bilanz	400.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR	+ 25.000 EUR
§ 8b Abs. 2 KStG	- 400.000 EUR	- 25.000 EUR	-	-
§ 8b Abs. 3 KStG	+ 20.000 EUR	1.250 EUR	-	-
	20.000 EUR	1.250 EUR	25.000 EUR	25.000 EUR

Nach Ansicht des BFH (Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21, BStBl. II 2024 S. 510) gehören zu den **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen** im Grundsatz auch „**Earn-Out-Zahlungen**“, die hinsichtlich der **Höhe des Kaufpreises variabel** ausgestaltet sind. Gründe für eine **unterschiedliche Behandlung** von **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen** im Allgemeinen und sog. variablen **Earn-Out-Zahlungen** im Besonderen sind aus Sicht des BFH **nicht** ersichtlich (anders dagegen Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rn. 195 f., allerdings speziell zu § 8b KStG; Bahns/Vogel, Ubg 2015 S. 634, 636;

¹ Dieses Risiko ebenfalls sehend und mit weiteren Beispielen Geiger/Kurrle, Ubg 2019 S. 495, 498 f.

kritisch auch Geiger/Kurrle, Ubg 2019 S. 495). Denn auch bei variablen Earn-Out-Zahlungen handele es sich um **aufschiebend bedingte Kaufpreisbestandteile**, deren **Entstehen** im Veräußerungszeitpunkt sowohl dem **Grunde als auch der Höhe nach ungewiss** ist; eine **Schätzung** ihres Kapitalwerts ist im Veräußerungszeitpunkt **nicht möglich**.

Diese Unsicherheit rechtfertigt es nach Ansicht des BFH, derartige „Earn-Out-Zahlungen“ unter Berücksichtigung des **Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** und in – jedenfalls gedanklicher – Anlehnung an das **Realisationsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB) von der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns **auszunehmen**. Die **Entstehung** derartiger Kaufpreisbestandteile ist im **Veräußerungszeitpunkt** noch **nicht** „so gut wie **sicher**“. Damit sind nach Auffassung des BFH „Earn-Out-Zahlungen“, die dem Grunde **und** der Höhe nach unsicher sind, erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu besteuern.

Beispiel zu § 16 EStG: Variabler Kaufpreisanteil – Earn-Out-Zahlung (Umsatzabhängig)

Der Gesellschafter **X (60 Jahre)** veräußert im Wj 01 seine gesamte Beteiligung an der XY-OHG. Das Kapitalkonto des X auf den Veräußerungszeitpunkt in 01 beträgt 100.000 EUR.

Der Veräußerungspreis für den Verkauf der Beteiligung an der XY-OHG setzt sich wie folgt zusammen:

- (i) **Fest-Kaufpreis von 500.000 EUR** sowie
- (ii) einem **variablen Kaufpreis (Earn-Out)**, der sich anhand zukünftig von der XY-OHG noch zu **verkaufenden Einheiten in den Wj 02 bis 04** richtet. Über die Höhe der verkauften Einheiten wird im Anschluss an das abgelaufene Wj zwischen dem X und dem Käufer eine verbindliche Größe bestimmt und an diese ausgezahlt. Anhand dessen wurde in den Wj 03 bis 05 (vereinfacht) jeweils ein variabler Kaufpreis von 25.000 EUR bestimmt.

Lösung:

Der Verkauf der Beteiligung an der XY-OHG stellt die **Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** im **VZ 01** dar. Der **Veräußerungsgewinn** im VZ 01 ermittelt sich gemäß **§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG** wie folgt:

Wj 01: Fest-Kaufpreis

Veräußerungspreis	500.000 EUR
Veräußerungskosten	0 EUR
Buchwert (KapKonto)	- 100.000 EUR
Gewinn	400.000 EUR

Der Veräußerungsgewinn unterliegt gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Umkehrschluss auf Ebene der XY-OHG **nicht** der **Gewerbsteuer**.



Praktikerhinweis

Es ist bisher höchstrichterlich nicht geklärt, ob der X in diesem Fall die **Steuervergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 und 3 EStG** für den erhaltenen **Festkaufpreis im Jahr des Verkaufs (01)** erhält, da dieser nicht alle stillen Reserven im VZ 01 versteuert (zur Problematik und möglichen **Lösungsansätzen** Sabellek/Broemel, NWB 2024 S. 2836 f.; Ketteler-Eising, DStR 2022 S. 1633, 1638; Kompolsek/Veil, Ubg 2024 S. 631 f.).

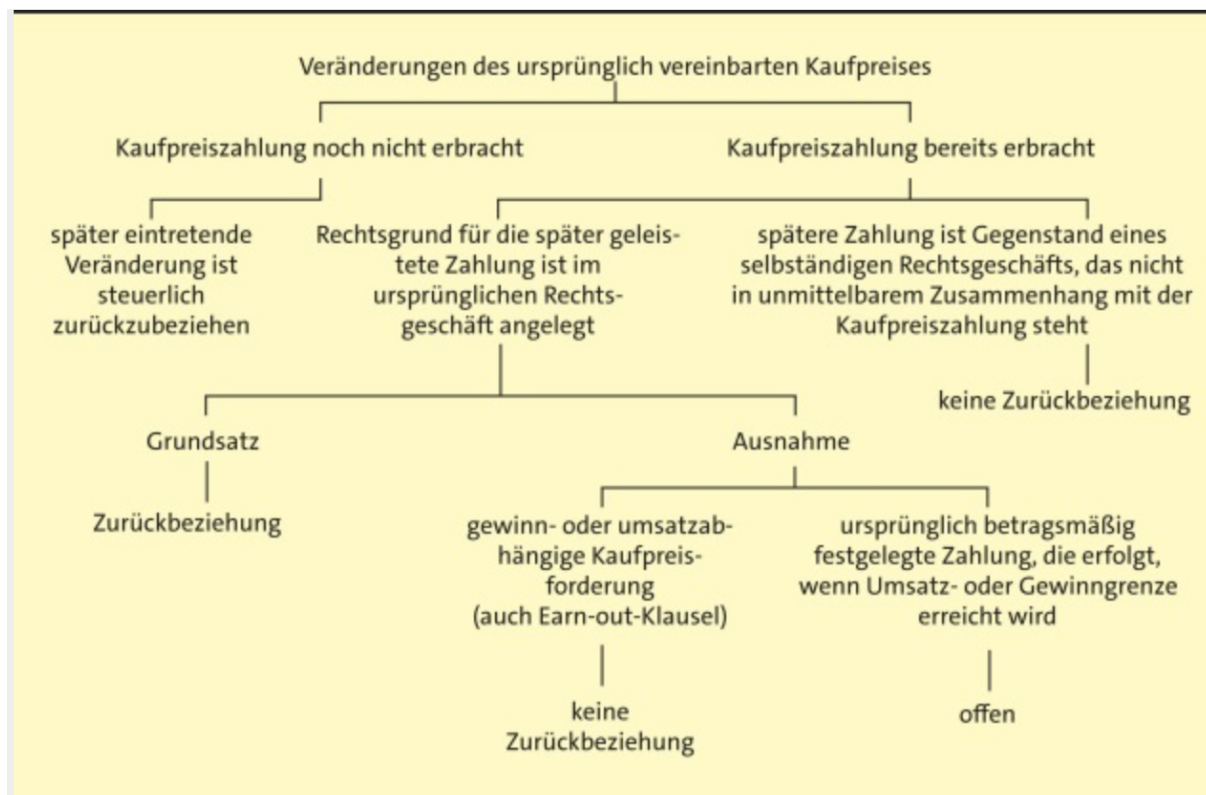
In der **gestaltenden Beratung** könnte daher ggf. die Vereinbarung einer **auflösenden Bedingung i.S. des § 158 Abs. 2 BGB** bzw. einer Beschaffheitsgarantie nach § 443 BGB in Betracht gezogen werden. In diesem Fall entsteht der Kaufpreisanspruch zunächst unabhängig von den betriebswirtschaftlichen Größen wie EBITDA, Umsatz oder Gewinn im Zeitpunkt des Verkaufs (**kritisch** sofern **variabel ausgestaltet Kompolsek/Veil**, Ubg 2024 S. 631, 636 mit Ergebnis einer nachträglichen Betriebsausgabe im Rückzahlungsjahr ohne Rückwirkung).

Als **weitere** – aber wirtschaftlich zu bedenkende – **Alternative** könnte ein **betragsmäßig bereits feststehender Earn-Out** vereinbart werden, der nach Auffassung der Finanzverwaltung (zumindest Schleswig-Holstein) auf den **Veräußerungszeitpunkt zurückwirkt**. In diesem Fall werden alle stillen Reserven im selben VZ aufgedeckt, sodass die **Steuervergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 und 3 EStG** zu gewähren sind.

Der **variable Kaufpreis** ist im jeweiligen **Zuflusszeitpunkt**, hier also Wj 03 bis 06, als **nachträgliche Betriebseinnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG** des X im Rahmen seiner persönlichen **Einkommensteuererklärung** zu erfassen (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2023 – X R 14/21, BStBl. II 2024 S. 48; s. dazu Strahl, NWB 41/2023 S. 2782), da sowohl dessen Entstehung als auch dessen Höhe bei Vertragsabschluss ungewiss ist. Der **Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG** sowie die **Tarifbegünstigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG** sind auf die variablen Kaufpreise **nicht** anwendbar (Wacker in: Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 16 EStG Rn. 348).

Mangels Gewerbebetrieb unterliegen die variablen Kaufpreiszahlungen im Wj 03 bis 06 bei X **nicht** der **Gewerbsteuer**.

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater



(Quelle: Strahl, NWB 2024 S. 150)

III. Aktuelles zu Verlusten

1. BFH: Aussetzung der Vollziehung von auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gestützten Bescheiden

Regelung	§ 8c Satz 1 und 2 KStG aF; § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG.
Leitsätze des BFH	War dem Gesetzgeber – hier aufgrund des zu § 8c (später: Abs. 1) Satz 1 KStG aF ergangenen BVerfG-Beschlusses vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 (BVerfGE 145, 106, BStBl. II 2017, 1082, DStR 2017, 1094) und dessen möglicher Ausstrahlungswirkung auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG/§ 8c (später: Abs. 1) Satz 2 KStG aF – ohne weiteres gewiss, dass als Reaktionsmöglichkeit auf fortbestehende Verfassungszweifel eine generelle Neuausrichtung des Tatbestands des § 8c KStG im Raum stand, muss die <u>Interessenabwägung zugunsten</u> des wegen der Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG eine <u>AdV beantragenden Betroffenen</u> ausfallen, auch wenn das BVerfG § 8c (später: Abs. 1) Satz 1 KStG aF als „ähnliche Norm“ nicht für nichtig erklärt, sondern dem Gesetzgeber „lediglich“ aufgegeben hat, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend mit Geltung ab dem 01.01.2008 (dem Inkrafttretenszeitpunkt der Regelung) zu beseitigen.
Der Fall	Bei der V-GmbH kam es im Veranlagungszeitraum 2016 zu einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG . Daraufhin kürzte das Finanzamt die Verluste der V-GmbH bis zum schädlichen Beteiligungserwerb im VZ 2016 vollständig.
Problem	Die V-GmbH hat gegen die in Rede stehenden Steuerbescheide aufgrund des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg vom 29.08.2017 (2 K 245/17, DStR 2017 S. 2377, anhängig unter BVerfG, 2 BvL 19/17) Einspruch eingelegt und die Aussetzung der Vollziehung beantragt. Das Finanzamt hat die Aussetzung der Vollziehung abgelehnt .
Entscheidung des BFH	Nach Ansicht des BFH bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG , da sie in ihrer Tatbestandlichkeit durch die alleinige Anknüpfung an den Umstand einer Anteilsübertragung nicht am typischen Missbrauchsfall (der auch nicht bei einem besonders qualifizierten Erwerbsquorum - im Streitfall: 99 % - vermutet werden kann) ausgerichtet ist. Die Vollziehung des Verwaltungsaktes ist ohne Sicherheitsleistung (§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 FGO) auszusetzen.
Bemerkung	Die Entscheidung ist in der Praxis von erheblicher Bedeutung , da ein durch § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG untergegangener Verlust(-vortrag) im späteren Körperschaftbescheid zu einer höheren Steuerschuld führt. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung die Entscheidung des BFH über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anwendet (BMF-Schreiben vom 20.11.2024 – IV C 2 – S 2745).
Fundstelle	BFH-Beschluss vom 12.04.2023 – I B 74/22 (AdV), DStR 2023 S. 1466.

Anmerkungen

In seiner **Entscheidung aus dem Jahr 2017** hatte das **BVerfG** die Verfassungswidrigkeit von **§ 8c Satz 1 KStG aF** bestätigt (BVerfG vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, FR 2017 S. 587) und die Entscheidung auf Grundlage von § 78 Satz 2 BVerfGG auf die Fassungen von § 8c KStG bis zum 31.12.2015 ausgedehnt, weil auch die Konzern-, Stille-Reserven und Sanierungsklausel nichts an der Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG für den Fall des anteiligen Verlustuntergangs ändern würde. **Zeiträume ab dem Jahr 2016** wurden wegen der **Einfügung von § 8d KStG** ausgeklammert.



Hinweis

Der Gesetzgeber hat daraufhin **§ 8c Satz 1 KStG a.F.** (quotaler schädlicher Beteiligungserwerb) rückwirkend für alle offenen Jahre und mit Blick auf die Zukunft **ersatzlos gestrichen**.

Auf Grundlage der Entscheidung des BVerfG zum anteiligen Verlustuntergang hat im Jahr 2017 sodann erneut das FG Hamburg für das **Streitjahr 2008** ein Normenkontrollverfahren zum vollständigen Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG eingeleitet (FG Hamburg vom 29.08.2017 - 2 K 245/17, DStR 2017 S. 2377). Die **Entscheidung des BVerfG** steht allerdings noch aus (Az. 2 BvL 19/17).



Praktikerhinweis

Mit einer **Entscheidung des BVerfG** ist **frühestens ab dem Jahr 2024** zu rechnen.

2. FG: Rückausnahme für Beteiligung an Mitunternehmerschaft nach § 8d Abs. 1 Satz 2 KStG gilt nicht für die Gewerbesteuer

Regelung	§§ 8c, 8d KStG; § 10a Satz 10 GewStG.
Leitsatz (nicht amtlich)	Die <u>§§ 8c und 8d KStG</u> sind gemäß § 10a Satz 10 bis 12 GewStG nur „entsprechend“ für den Gewerbeverlust anzuwenden. Sie sind daher für <u>gewerbsteuerliche Zwecke</u> ggf. <u>einschränkend</u> bzw. <u>angepasst anzuwenden</u> , um gewerbsteuerlichen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Danach kommt die Rückausnahme in § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG, wonach u.a. dann kein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG vorliegt, wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG vorausgeht, an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, nicht zum Tragen, weil Verluste einer Mitunternehmerschaft gewerbsteuerlich nicht dem Mitunternehmer zugewiesen werden können, so dass keine Missbrauchsgefahr besteht.
Der Fall	Der V war alleiniger Gesellschafter der V-GmbH. Die V-GmbH war wiederum zu 67,41 % an der gewerblichen T GmbH & Co. KG beteiligt. Die Kommanditbeteiligung an der T GmbH & Co. KG wurde von der V-GmbH mit Gewinn im Jahr 2020 veräußert. Mit Vertrag vom 15. März 2021 veräußerte der V sämtliche Gesellschaftsanteile an der V-GmbH an den G. <pre> graph TD V[V] -- 100 % --> VGmbH[V-GmbH] VGmbH -- 67,41 % --> TKG[T-KG] V -- "Verkauf (2021)" --> G[G] VGmbH -- "Verkauf (2020)" --> TKG </pre>
Problem	Bei der V-GmbH wurde auf den 31.12.2020 ein gewerbsteuerlicher Verlustvortrag i.H.v. 210.900 EUR festgestellt. Die V-GmbH beantragte zur Rettung des Verlustvortrags aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG durch den G im Jahr 2021 den fortführungsgebundenen Verlustvortrag gemäß § 8d Abs. 1 KStG (i.V.m. § 10a Satz 10 GewStG). Das Finanzamt lehnte aufgrund der Beteiligung der V-GmbH an der gewerblichen T GmbH & Co. KG den Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG (i.V.m. § 10a Satz 10 GewStG) ab.

Entscheidung des FG	Das FG Düsseldorf hat der Ansicht der Finanzverwaltung eine Ab-sage erteilt. Der festgestellte Gewerbeverlust sei aufgrund des gestellten Antrags nach § 8d Abs. 1 KStG nicht nach § 8c Abs. 1 KStG untergegangen. Die Voraussetzungen des § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG seien erfüllt und die Rückausnahme gemäß § 8 d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG greife nicht ein. Die bloße Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft habe für Zwecke der Gewerbesteuer keinen Verlustuntergang zur Folge. Denn nach § 10a Sätze 10 bis 12 GewStG seien die §§ 8c und 8d KStG nur „entsprechend“ und daher unter Berücksichtigung gewerbesteuerlicher Besonderheiten anzuwenden. Ein Missbrauch sei dabei gewerbesteuerlich aufgrund der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft nicht zu befürchten, da diese selber Subjekt und Schuldner der Gewerbesteuer sei. Die V-GmbH könne daher die ihr von der T GmbH & Co. KG zuzurechnenden Verluste zwar abziehen, diese würden aber bei der Festsetzung der Gewerbesteuer dem Gewerbeertrag wieder zugerechnet (§ 8 Nr. 8 GewStG). Die beteiligte Gesellschaft könne also von den Verlusten der Beteiligungsgesellschaft weder über eine Verlustzurechnung „profitieren“, noch sei ein „Mantelkauf“ mit dem Ziel der Verlustübernahme zur Reduzierung der eigenen Gewerbesteuerbelastung möglich.
Bemerkung	Die Entscheidung des FG Düsseldorf ist nicht rechtskräftig. Der Fall ist beim BFH in der Revision anhängig. Es bleibt abzuwarten wie der BFH den Fall entscheiden wird.
Fundstelle	FG Düsseldorf, Urteil vom 07.03.2024 – 9 K 382/23 G F, Rev. eingelegt, Az. BFH: XI R 9/24 .

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Anmerkungen

Mit dem **Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung** bei Körperschaften vom 20.12.2016¹ ist § 8d KStG eingeführt worden, der im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.v. § 8c KStG die weitere Nutzung ermöglichen soll, sofern der Geschäftsbetrieb der Körperschaft erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist. Grundsätzlich gilt die **gesetzliche Neuregelung** für alle schädlichen Beteiligungserwerbe **nach dem 31.12.2015**. **Zweck der Regelung** ist die Vermeidung steuerlicher Hemmnisse für Unternehmen, bei denen die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern zur Finanzierung notwendig wird.

Voraussetzung für die Anwendung von § 8d KStG ist

- ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG,
- ein Antrag nach § 8d KStG in der Steuererklärung des schädlichen Beteiligungserwerbs,
- dass die Verlustgesellschaft **seit ihrer Gründung** oder zumindest seit Beginn des dritten VZ, der dem des schädlichen Beteiligungserwerb vorgeht, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb immer **denselben Geschäftsbetrieb** unterhält (sog. Beobachtungszeitraum A),

¹ BGBl. I 2016 S. 2998.

- dass im Beobachtungszeitraum A bis zum Ende des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs (Beobachtungszeitraum B) kein schädliches Ereignis i.S.v. § 8d Abs. 2 KStG eingetreten ist,
- dass die Verlustgesellschaft **zu Beginn des dritten VZ**, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerb vorausgeht, nicht Organträger und **nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist** und
- dass der Geschäftsbetrieb vor dem 01.01.2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war.



Hinweis

Mit **BMF-Schreiben vom 18.03.2021** (BStBl. I 2021 S. 363) hat die Finanzverwaltung **umfassend** zu § 8d KStG Stellung bezogen.

Die **Rückausnahme des § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG** gilt für den Fall, „wenn die Körperschaft **zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums**, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder **an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist**“. Der Wortlaut impliziert, dass die bloße Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft – im Falle der V-GmbH die KG-Beteiligung – jedenfalls **körperschaftssteuerrechtlich** zur Folge hat, dass wieder die Grundannahme des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gilt, also nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte **vollständig nicht mehr abziehbar** sind.



§ 10a GewStG (Gewerbeverlust)

„...“

10 Auf die Fehlbeträge ist **§ 8c** des Körperschaftsteuergesetzes **entsprechend** anzuwenden; dies gilt auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist. 11 Auf die Fehlbeträge ist **§ 8d** des Körperschaftsteuergesetzes **entsprechend** anzuwenden, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt worden ist. 12 Unterbleibt eine Feststellung nach § 8d Absatz 1 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes, weil keine nicht genutzten Verluste nach § 8c Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes vorliegen, ist auf Antrag auf die Fehlbeträge § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; für die Form und die Frist dieses Antrags gilt § 8d Absatz 1 Satz 5 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Die Regelungen gelten über **§ 10a Satz 10 GewStG** auch für die Gewerbesteuer. Nach **§ 10a Satz 11 und 12 GewStG** ist des Weiteren **§ 8d KStG „entsprechend“ anzuwenden**. § 10a Satz 12 GewStG sieht einen isolierten Antrag für die Gewerbesteuer unabhängig von der steuerlichen Behandlung bei der Körperschaftsteuer vor.

Das FG Düsseldorf hat nunmehr (ausschließlich) nur für die **Gewerbesteuer** entschieden, dass die **Rückausnahme des § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GewStG (Beteiligung an Mitunternehmerschaft) nicht anwendbar** sei. Denn bei der Gewerbesteuer ist Steuerschuldner und Steuersubjekt allein der Unternehmer, also derjenige, auf dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 und Abs. 2 GewStG). Für **Personengesellschaften** gilt dies gleichermaßen (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

Die V-GmbH könne damit die ihr aus der **Mitunternehmerschaft zuzurechnenden Verluste** zwar abziehen, sie werden aber bei der **Festsetzung der Gewerbesteuer** ihrem Gewerbeertrag **zugerechnet** (vgl. § 8 Nr. 8 GewStG) und damit neutralisiert. Die beteiligte Gesellschaft kann von den Verlusten der Beteiligungsgesellschaft daher weder über eine Verlustzurechnung „profitieren“ noch ist eine Art „Mantelkauf“ (zum Begriff vgl. Tipke/Kruse/Drüen, Kommentar zur AO, § 42 Rn. 138) mit dem Ziel der Verlustübernahme zur Reduzierung der eigenen Gewerbesteuerbelastung möglich.

3. BFH: Zur Anwendung des § 8c KStG a.F. auf Verluste gemäß § 15a EStG

Regelung	§ 15a EStG; § 8c Abs 1 KStG.
Leitsätze des BFH	§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der für das Streitjahr 2014 maßgeblichen Fassung ist nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG anwendbar, die einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer Kommanditgesellschaft zugerechnet werden (entgegen BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl. I 2008 S. 736, Tz. 2).
Der Fall	Die B-GmbH ist zu 10 % als Kommanditistin vermögensmäßig an der B-GmbH & Co. KG beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der B-GmbH ist die A-GmbH, deren alleinige Gesellschafterin wiederum die A-AG ist. Bei der B-GmbH & Co. KG wurde zum 31.12.2014 aufgrund eines negativen Kapitalkontos für die B-GmbH ein nur verrechenbarer Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG in Höhe von 150.000 EUR festgestellt. Auf Ebene der A-AG ist es im Jahr 2015 aufgrund eines Gesellschafterwechsels zu einem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gekommen.
Problem	Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der für die B-GmbH gesondert festgestellte nur verrechenbare Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG zum 31.12.2014 in Höhe von 150.000 EUR aufgrund des mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vollständig zu kürzen sei (BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Rn. 2).

Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung – Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG auf den nur verrechenbaren Verlust gemäß § 15a Abs. 4 EStG – abgelehnt. Der nur verrechenbaren Verlust gemäß § 15a Abs. 4 EStG der B-GmbH aus der Beteiligung als Mitunternehmerin an der B-KG ist damit zum 31.12.2014 weiterhin in Höhe von 150.000 EUR gesondert festzustellen. Die von der Finanzverwaltung auf § 8c Abs. 1 KStG gestützte Kürzung des nur verrechenbaren Verlustes ist rechtswidrig, da die Regelung – mangels gesetzlicher Anordnung – nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG, die einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer KG zugerechnet werden, anwendbar ist. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ist auf jene Verluste nicht anwendbar, denn es handelt sich • weder um Verluste einer Körperschaft, • noch handelt es sich um nicht genutzte Verluste im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Die für den Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs angeordnete Rechtsfolge – das heißt die Nichtabziehbarkeit und damit der Wegfall nicht genutzter Verluste – kann folglich nur Verluste der Körperschaft betreffen (vgl. auch <i>Zerwas/Fröhlich</i>, DStR 2007 S. 1933, 1936) und nur auf der Ebene der Körperschaft eintreten. Dementsprechend können Verluste, die eine Körperschaft als Mitunternehmerin einer KG erleidet, erst auf der Ebene der Körperschaft den Beschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG unterliegen (vgl. <i>Mühlhausen</i>, Ubg 2015 S. 207).
Bemerkung	Die Entscheidung des BFH befindet sich auf einer Linie mit der überwiegenden Mehrheit der Stimmen in der Literatur (vgl. nur <i>Roser</i> in Gosch, 4. Auflage 2020, § 8c KStG Rn. 24). Es bleibt abzuwarten wie die Finanzverwaltung mit der Entscheidung des BFH umgehen wird, da diese derzeit (noch) der Finanzverwaltungsmeinung entgegen steht (BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 2). Es ist darauf hinzuweisen, dass der Einspruch in den entsprechenden Fällen gegen den Untergang des nur verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG im gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids (§§ 179, 180 AO) zur gesonderten Feststellung des nur verrechenbaren Verlustes erhoben werden. Gewerbesteuerlich ist zu beachten, dass gemäß § 10a Satz 10 2. HS Nr. 1 GewStG die Anwendung des § 8c KStG auf Ebene einer Mitunternehmerschaft – anders als i.R. von § 15a EStG – ausdrücklich angeordnet wird. Da der BFH § 8c KStG nicht angewendet hat, erübrigt sich insoweit die derzeit noch ungeklärte Rechtsfrage der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift (vgl. BVerfG, 2 BvL 19/17).
Fundstelle	BFH-Urteil vom 24.04.2024 – IV R 27/21, DStR 2024 S. 1291.

Anmerkungen

Hintergrund

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** einer **Kapitalgesellschaft** beginnt mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und endet grundsätzlich mit der Löschung im Handelsregister. In dieser Zeit handelt es sich rechtlich immer um **dasselbe Steuersubjekt**. Ohne **Sonderregelung** wären demnach die negativen Einkünfte unabhängig davon, wer Gesellschafter ist und welchen Geschäftszweck die Gesellschaft verfolgt, in der Zeit der Steuerpflicht berücksichtigungsfähig.

Damit dieser Umstand **nicht missbräuchlich** eingesetzt wird, hat der Gesetzgeber seit 1988 verschiedene Regelungen zur Verlustabzugsbeschränkung bei einem **sog. Mantelkauf** getroffen (vormals § 8 Abs. 4 KStG, heute § 8c KStG).

Der **schädliche Beteiligungserwerb** nach § 8c KStG erfasst die **unmittelbare und mittelbare Anteilsübertragung** oder einen vergleichbaren Vorgang **von mehr als 50 % (> 50 %) innerhalb von fünf Jahren auf einen Erwerber** oder diesem nahestehende Personen (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG).



Praktikerhinweis

Bitte beachten Sie daher die **Vorlageentscheidung des FG Hamburgs** vom 29.08.2017 (2 K 245/17, BB 2017 S. 2654 (Az. 2 BvL 19/17) an das BVerfG (**BVerfG, 2 BvL 19/17**); zu dem Vorlagebeschluss siehe auch *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017 S. 2385; *Dreßler*, DB 2017 S. 2629).

Zur Frage der **Zulässigkeit der AdV** siehe BFH-Beschluss vom 12.04.2023 – I B 74/22 (**AdV**), DStR 2023 S. 1466.

Die Finanzverwaltung hat mit **BMF-Schreiben vom 28.11.2017** (BStBl. I 2017 S. 1645) ein Anwendungsschreiben zu § 8c KStG veröffentlicht. Danach ist die Abzugsbeschränkung auf alle noch **nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen negativen Einkünfte** (nicht genutzte Verluste) anwendbar und umfasst neben den **Verlustrück- und -vorträgen** nach **§ 10d EStG** auch **laufende Verluste** sowie Verluste nach (**Rn. 2**)

- § 2a EStG,
- § 15 Abs. 4 EStG,
- **§ 15a EStG**,
- § 15b EStG und
- **§ 8d KStG (BMF-Schreiben vom 18.03.2021, BStBl. I 2021 S. 363 Tz. 2 u. 72).**



Hinweis

Ab dem **VZ 2010** hat der Gesetzgeber die Regelung dadurch entschärft, dass der Abzug von Verlusten bei Umstrukturierungen innerhalb von verbundenen Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen wird (sog. **Konzernklausel**, § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG) und der Übergang von Verlusten in Höhe vorhandener stiller Reserven möglich ist (sog. **Stille-Reserven-Klausel**, § 8c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG). Ab dem **VZ 2016** besteht weiterhin die Möglichkeit, die negativen Einkünfte nach einem schädlichen Beteiligungserwerb unter bestimmten Voraussetzungen auf **Antrag** als sog. **fortführungsgebundener Verlustvortrag** im Rahmen von **§ 8d KStG** weiter zu nutzen.

Gewerbesteuer

Bei Körperschaften und Mitunternehmerschaften, an denen Körperschaften beteiligt sind, gelten unter den Voraussetzungen des **§ 10a Satz 10 GewStG** die Regelungen des § 8c KStG (Verlustabzug bei Körperschaften) für die **Gewerbesteuer entsprechend**. Die Frage danach, **ob** und in welchem **Umfang** § 8c KStG Anwendung findet, entscheidet sich dabei zunächst allein nach den **Verhältnissen auf Ebene der Körperschaft**.



Hinweis

Für Zwecke der **Gewerbesteuer** (§ 10a Satz 10 i.V.m. § 8c KStG) sind die im BMF-Schreiben vom 28.11.2017 (BStBl. I 2017 S. 1645) zur Anwendung des § 8c KStG enthaltenen Grundsätze **uneingeschränkt anzuwenden** (Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleichlautende Erlasse vom 29.11.2017, DStR 2017 S. 2678).

Dabei ist jedoch zu beachten, dass § 8c KStG gemäß **§ 10a Satz 10 2. HS GewStG** auch auf die **gewerbesteuerlichen Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft** Anwendung findet, soweit an dieser

1. einer **Körperschaft unmittelbar** oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften

beteiligt ist.

Beispiel: Anwendung von § 8c KStG auf Ebene einer Mitunternehmerschaft

Die **X-GmbH** ist zu **50 %** an der **XY-GmbH & Co. KG** beteiligt. Weiterer Gesellschafter der **XY-GmbH & Co. KG** ist der **Y**. Der **X** ist alleiniger Gesellschafter der **X-GmbH**.

Die **XY-GmbH & Co. KG** verfügt über einen vortragsfähigen gewerbesteuerlichen Fehlbetrag gemäß § 10a GewStG i.H.v. 100.000 €.

Der **X** verkauft sämtliche Anteile an der **X-GmbH** an den **G**.

Lösung:

Auf **Ebene der X-GmbH** liegt grundsätzlich ein **schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** vor, da mehr als 50 % der Anteile von einem Erwerber (hier: **G**) erworben werden.

Gemäß § 10a Satz 10 2. HS GewStG gehen damit **50 % der gewerbesteuerlichen Fehlbeträge der XY-GmbH & Co. KG (= 50.000 €) unter**.



Praktikerhinweis

Die Ausnahmegvorschrift zur **Stillen-Reserven-Klausel** nach § 8c Abs. 1 Sätze 5 ff. KStG i.V.m. § 10a Satz 10 GewStG ist zu beachten.

Eine **Antragstellung der Mitunternehmerschaft** nach **§ 8d KStG** ist jedoch **nicht möglich** (vgl. *Neumann/Höffer*, GmbHHR 2021 S. 247).

Weitere Anmerkung zum Urteil

Die **Entscheidung** des BFH ist für den Steuerpflichtigen **positiv**. Aus **systematischen Erwägungen** ist es nachvollziehbar, dass § 8c KStG auf einen nur verrechenbaren Verlust nach § 15a EStG nicht anwendbar ist. Denn die **nur verrechenbaren Verluste** stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit dem **Nachversteuerungspotential, das im negativen Kapitalkonto** eines Kommanditisten widergespiegelt wird (*Dennisen/Otto*, Ubg 2022 S. 93, 94).

Der Kommanditist muss demnach in der Vergangenheit angefallene Verluste nachversteuern, wenn und soweit das negative Kapitalkonto (z.B. bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils) aufgelöst wird. Diesem Nachversteuerungspotential stehen dann die nur verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG gegenüber, so dass es im Regelfall zu keiner Versteuerung kommt.

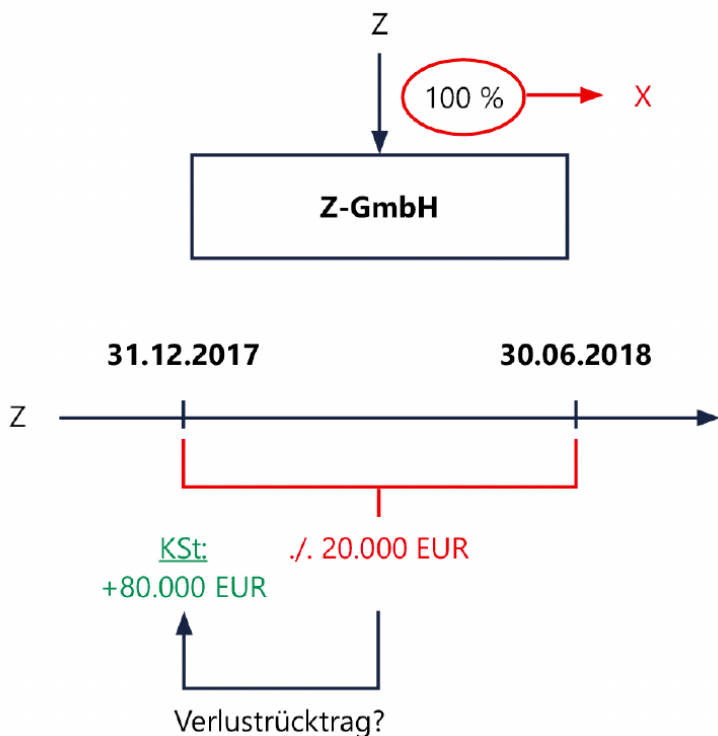
Da jedoch **§ 8c KStG keine Auswirkung auf ein negatives Kapitalkonto** hat, würde es bei einer abweichenden Sichtweise bei einem Untergang der nur verrechenbaren Verluste i.S. des § 15a EStG aufgrund von § 8c KStG bei der Körperschaft zu einer **Nachversteuerung** in der Vergangenheit angefallener Verluste der Personengesellschaft kommen, obwohl sich diese zu keinem Zeitpunkt steuerlich ausgewirkt haben (*Dennisen/Frankus*, DB 2017 S. 443).



Praktikerhinweis

Es bleibt abzuwarten, ob sich die Entscheidung auch auf Fälle des **§ 15 Abs. 4 EStG** sowie **§ 15b EStG** übertragen lässt.

4. BFH: § 8c KStG und Wirkung auf ein Verlustausgleichsvolumen des Vorjahres

Regelung	§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG; § 10d Abs. 1 Satz 1 und 5 EStG.
Leitsatz des BFH	Negative Einkünfte, die im Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs <u>vor</u> diesem Zeitpunkt angefallen sind, unterliegen zwar insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c KStG, als sie z.B. nicht in die danach folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden können. § 8c KStG schließt es aber nicht aus, solche Einkünfte mit einem im <u>Vorjahr erwirtschafteten Verlustausgleichsvolumen</u> (positiver Gesamtbetrag der Einkünfte) steuermindernd zu <u>verrechnen</u>.
Der Fall (vereinfacht)	 Der X erwirbt am 30.06.2018 sämtliche Anteile an der Z-GmbH. Das Wirtschaftsjahr der Z-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Im Zeitpunkt des Anteilserwerbs hat die Z-GmbH einen laufenden Verlust von 20.000 EUR erzielt. Im VZ 2017 hat die Z-GmbH einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 80.000 EUR erzielt.
Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass zum 30.06.2018 auf Ebene der Z-GmbH ein unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vorliegt, der zu einem vollständigen Untergang der laufenden Verluste von 20.000 EUR führt. Gemäß Tz. 31 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017 (BStBl. I 2017 S. 1645) sei ein Rücktrag des Verlustes zum 30.06.2018 von 20.000 EUR in den VZ 2017 nicht möglich.

Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Verlustrücktrag mangels Antrag gesetzlich vorgeschrieben Im Streitfall wurde von der Antragsmöglichkeit nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG kein Gebrauch gemacht. Damit verblieb es grundsätzlich bei dem verpflichtenden Regelabzug nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in Gestalt des von Amts wegen vorzunehmenden Verlustrücktrags im höchstmöglichen Umfang. Dem Verlustrücktrag zugänglich seien dabei sämtliche steuerbaren und steuerpflichtigen negativen Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG, soweit sie nicht bereits bei der Ermittlung des gdE, also im Rahmen des Verlustausgleichs im Entstehungsjahr, ausgeglichen wurden. Der Verlustrücktrag wird nicht durch § 8c KStG ausgeschlossen Der BFH ist der Auffassung, dass negative Einkünfte, die im Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs dem Zeitraum vor dem Zeitpunkt dieses schädlichen Erwerbs zuzuordnen sind, zwar insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG unterlägen, als sie nicht in die danach folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden könnten, es aber § 8c KStG nicht verbiete, die im Wirtschaftsjahr des schädlichen Anteilserwerbs dem Zeitraum vor dem Zeitpunkt dieses Erwerbs zuzuordnenden Verluste in das Wirtschaftsjahr vor der Anteilsübertragung zurückzutragen sind. Bisherige BFH-Rechtsprechung zum unterjährigen Gewinn mit Verlustvortrag Was nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012 S. 360) für einen unterjährigen Gewinn für den Ausgleich mit einem in den Vorjahren erwirtschafteten Verlust(-Vortrag) gelte, müsse konsequenterweise auch auf einen unterjährigen Verlust übertragen werden, da im Falle seines Rücktrags ebenfalls keine Verlustübertragung in den Zeitraum nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolge. Begründung: Sinn und Zweck des § 8c KStG Nach der Begründung des Gesetzentwurfs geht es bei § 8c KStG um die Situation, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen in folgender Zeit unberücksichtigt bleiben, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners entfallen (vgl. BT-Drs. 16/4841, 75 f.) Erkennbar sei, dass der Gesetzgeber die Verlustnutzung mit der „wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft“, die ausschließlich auf den Anteilseignerkreis zurückzuführen ist, so dass die Körperschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb eine neue „wirtschaftliche Identität“ eingenommen hat, verknüpfen wollte. Fallen die wirtschaftliche Identität und die Erwirtschaftung des Verlusts aber – wie im Streitfall – zusammen, bestehe für eine Beschränkung des Verlustabzugs kein Anlass. Danach werde ein Verlustrücktrag (im Wirtschaftsjahr bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erzielter Verlust) ausgehend vom Regelungszweck des § 8c KStG insgesamt nicht berührt, weil durch den Verlustrücktrag lediglich diejenigen Anteilseigner den Verlust nutzen, die ihn während ihres eigenen wirtschaftlichen Engagements auch

	erzielt haben. Es ergebe sich weder aus der Systematik des § 8c KStG noch aus den Gesetzesmaterialien, dass der Gesetzgeber die Verlustnutzung durch eine Kapitalgesellschaft für Zeiträume einschränken wollte, in denen unverändert dieselben Anteilseigner an ihr beteiligt gewesen sind wie im Zeitraum der Verlustentstehung .
Bemerkung	Mit der vorliegenden Entscheidung bestätigt der BFH die Vorinstanz (FG Köln) sowie das FG Münster (Urteil vom 21.07.2016, 9 K 2794/15, EFG 2016 S. 1546), wonach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG die Möglichkeit eines Verlustrücktrags in Bezug auf unterjährig bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielte Verluste nicht einschränkt. Tragend für diese Sichtweise ist der Zweck des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, das wirtschaftliche Engagement vor und nach dem schädlichen Beteiligungswechsel voneinander zu trennen. In diesem Sinne hat bereits der BFH mit Urteil vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl II 2012 S. 360) entschieden, dass für laufende Gewinne bis zum schädlichen Beteiligungserwerb bei bestehenden Verlustvortrag aus dem vorangegangenen VZ eine Verlustverrechnung durch Verlustvortrag ohne Anwendung der Mindestbesteuerung möglich ist. Bis zu einer Anwendung des BFH-Urteils sollten entsprechende Fälle durch Einspruch gegen die Ablehnung des Verlustrücktrags in den vorangegangenen VZ offen gehalten werden. Da i.R. der Gewerbsteuer ein Verlustrücktrag nach § 10a GewStG ausgeschlossen ist, ist die vorstehende Rechtsprechung für die Gewerbesteuer unbeachtlich.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 16.07.2025 – I R 1/23, DStR 2025 S. 2597.

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Anmerkungen

Werden **innerhalb von fünf Jahren** unmittelbar oder mittelbar **mehr als 50 %** der Anteile an einer Verlustkörperschaft durch einen Erwerber erworben, geht der **Verlust** gemäß § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG **vollständig (= 100 %)** unter.

Die Rechtsfolge tritt in dem **Wirtschaftsjahr** ein, in dem 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.

Beispiel: Schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

Die V-GmbH verfügt zum **31.12.01** über einen verbleibenden **Verlustabzug i.H.v. 100.000 €** nach § 10d Abs. 2 u. 4 EStG.

Zum **01.01.02** werden **100 % der Anteile** an der V-GmbH an den G verkauft.

Im **Wirtschaftsjahr 02** erzielt die V-GmbH einen **Gewinn in Höhe von 100.000 €**.

Lösung:

Aufgrund des Erwerbs zum **01.01.02** kommt es jedoch zu einem **vollständigen Verlustuntergang** nach **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG**, da **mehr als 50 % der Anteile (= 100 %)** durch einen Erwerber innerhalb von fünf Jahren erworben werden.

Der Verlustvortrag zum 31.12.01 nach § 10d Abs. 2 u. 4 EStG i.H.v. 100.000 € geht **vollständig** unter. Im VZ 02 hat die V-GmbH einen Gewinn i.H.v. 100.000 € zu versteuern.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes gehen die negativen Einkünfte **im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs** unter. Der Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs oder des vergleichbaren Sachverhalts bestimmt sich nach dem **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums**.¹ Die Übertragung der Anteile an der Verlustkörperschaft kann damit auch **unterjährig** erfolgen.



Gut zu wissen

Zur **Bestimmung der Höhe des Verlustuntergangs** im Fall des **unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs** ist der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb **erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE)**² maßgebend.³

Die **Finanzverwaltung**⁴ sieht daher vor, dass das steuerliche Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahrs **nach wirtschaftlichen Kriterien** aufzuteilen ist; dies **könne** durch einen nach den Regeln eines Jahresabschlusses erstellten **Zwischenabschluss** auf den **Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs** und **getrennte Einkommensermittlungen (GdE)** für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Sofern ein **Zwischenabschluss nicht** erstellt wird, soll die Aufteilung des Ergebnisses **sachlich und wirtschaftlich begründet zu schätzen** sein (z.B. **BWA oder zeitanteilige Aufteilung**).

Der **Steuerpflichtige** hatte damit ein **faktisches Wahlrecht** die Aufteilung des Ergebnisses des Wirtschaftsjahrs **zeitanteilig** („zwölfteln“) vorzunehmen oder aber eine **wirtschaftliche Aufteilung** (z.B. durch Erstellung eines Zwischenabschlusses) vorzunehmen.

M.E. ist **nicht** davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung nunmehr die Aufstellung eines **Zwischenabschlusses** sowie eine darauf aufbauende getrennte Einkommensermittlung im Falle eines unterjährigen schädlichen Anteilserwerbs i.S. des § 8c KStG vom Steuerpflichtigen **fordern** kann.⁵ Im Fall der „**Zwölftelung**“ ist jedoch darauf zu achten, dass die Finanzverwaltung eine Korrektur nach „wirtschaftlichen Kriterien“ des Ergebnisses vornehmen kann.

Bei einem **unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb** unterliegt auch ein bis zu diesem **Zeitpunkt erzielter Verlust** der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG.⁶

Beispiel: Laufender Verlust bis zum schädlichen Beteiligungserwerb

Die V-GmbH verfügt zum 31.12.01 über einen verbleibenden Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 u. 4 EStG i.H.v. 100.000 €.

Im Laufe des Wirtschaftsjahres 02 erwirtschaftet die V-GmbH bis zum schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % am **01.12.02** einen **weiteren Verlust i.H.v. 90.0000 €**.

Lösung:

Aufgrund des Erwerbs zum **01.12.02** kommt es zu einem **vollständigen Verlustuntergang** nach **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG**, da **mehr als 50 %** der Anteile (= 100 %) durch einen Erwerber innerhalb von fünf Jahren erworben werden.

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 13.

² Zur Ermittlung des GdE siehe auch R 7.1 KStR.

³ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 33.

⁴ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 35.

⁵ Gl.A. Neumann/Heuser, GmbHHR 2018 S. 21, 27.

⁶ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 33.

Die **Verluste** der V-GmbH zum **01.12.02 i.H.v. 190.000 €** (= 100.000 € + 90.000 €) gehen **vollständig** nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG unter.

Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein bis zum **schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** erzielter Gewinn noch mit **nicht genutzten Verlusten verrechnet** werden.¹ Maßgebend ist dabei der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb **erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte**.²

Beispiel: Laufender Gewinn bis zum schädlichen Beteiligungserwerb

Die V-GmbH verfügt zum 31.12.01 über einen verbleibenden Verlustabzug i.H.v. 100.000 € nach § 10d Abs. 2 u. 4 EStG. Zum **30.06.02** werden 100 % der Anteile an der V-GmbH an den G verkauft.

Die V-GmbH erzielt im **Jahr 02** ein steuerliches **Ergebnis von 0 €**, das sich wie folgt auf das Jahr 02 verteilt:

01.01. - 30.06.: + 100.000 € (Gewinn)

01.07. - 31.12.: - 100.000 € (Verlust)

Lösung:

Auf Ebene der V-GmbH liegt zum **30.06.02** ein **schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** vor, da mehr als 50 % der Anteile von einem Erwerber (hier: G) erworben werden.

Ermittlung der untergehenden Verluste:

Verlustvortrag zum 31.12.01:	- 100.000 €
Gewinn v. 01.01. - 30.06.:	+ 100.000 €
= untergehende Verluste	0 €

Fortentwicklung des Verlustvortrags:

Verlustvortrag zum 31.12.01:	- 100.000 €
Steuerliches Ergebnis 02:	+ 0 €
Verlustvortrag zum 31.12.02:	- 100.000 €



Praktikerhinweis

Die **Regelungen der Mindestgewinnbesteuerung** sind für die Ermittlung der Höhe des verbleibenden Verlustvortrags **unbeachtlich**.³

Nach (bisheriger) **Auffassung der Finanzverwaltung**⁴ dürfen Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden sind, weder

- mit **danach entstandenen Gewinnen** ausgeglichen noch
- in **vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen** (§ 10d Abs. 1 EStG) werden.

¹ BFH-Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012 S. 360.

² BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 33.

³ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 34.

⁴ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017 S. 1645 Tz. 31.

Beispiel: Laufender Verlust bis zum schädlichen Beteiligungserwerb

Die V-GmbH hat im VZ 01 ein **positives zvE i.H.v. + 100.000 €** erzielt. Zum **30.06.02** werden **100 % der Anteile** an der V-GmbH an den G verkauft.

Die V-GmbH erzielt im **Jahr 02** ein **steuerliches Ergebnis von 0 €**, das sich wie folgt auf das Jahr 02 verteilt:

01.01. - 30.06.: - 100.000 € (Verlust)

01.07. - 31.12.: + 100.000 € (Gewinn)

Lösung: Auffassung der Finanzverwaltung (Tz. 31)

Auf Ebene der V-GmbH liegt zum **30.06.02** ein **schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** vor, da mehr als 50 % der Anteile von einem Erwerber (hier: G) erworben werden.

Ermittlung der untergehenden Verluste (Tz. 31):

<u>Verlust v. 01.01. - 30.06.:</u>	<u>- 100.000 €</u>
= untergehende Verluste	- 100.000 €

Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gehen die **laufenden Verluste bis zum 30.06.02 i.H.v. 100.000 € vollständig** unter.

Ein **Verlustrücktrag** (§ 10d Abs. 1 EStG) der laufenden Verluste bis zum 30.06.02 in den VZ 01 ist **nicht möglich**.

Im **VZ 01** ist daher weiterhin ein **zvE i.H.v. 100.000 €** von der **V-GmbH** zu versteuern.

Für den VZ 02 ist ein **zvE i.H.v. 100.000 €** von der V-GmbH zu versteuern:

Verlust v. 01.01. - 30.06.:	+	0 € (Untergang nach § 8c KStG)
Gewinn v. 01.07. - 31.12.:	+	100.000 €
zvE 02:		+ 100.000 €

**Hinweis**

Mit **Urteil vom 21.07.2016¹** hatte bereits das **FG Münster** den **Verlustrücktrag** nach § 10d Abs. 1 EStG in Fällen des unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs ausdrücklich **zugelassen** hat.

Dieser Rechtsprechung hat sich nunmehr der **BFH vollumfänglich angeschlossen**. Gegen eine abweichende Auffassung der Finanzverwaltung ist daher nunmehr mit **Einspruch** zu begegnen. Jedoch ist zu beachten, dass der Verlustrücktrag über § 10a GewStG nicht für die **Gewerbsteuer** gilt und damit gewerbsteuerlich **Verlust untergehen**.

**Praktikerhinweis**

Aus **verfahrensrechtlicher Sicht** ist zu beachten, dass der **Einspruch** gegen die **Ablehnung des Verlustrücktrags** in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum als eigenständiger Verwaltungsakt erfolgen muss, da das Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs gemäß § 8c KStG nicht zutreffend ist (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2018 – I R 61/16, BFH/NV 2019, 898; BFH-Zwischenurteil vom 28.11.2018 – I R 41/18, BFH/NV 2019, 1109).

¹ FG Münster vom 21.07.2016, 9 K 2794/15 K, F EFG 2016 S. 1546.

Erfasst werden lt. Auffassung der Finanzverwaltung nur **unterjährige** schädliche Beteiligungserwerbe. **Nicht** betroffen sind jedoch Fälle, in denen der **schädliche Beteiligungserwerb mit Ablauf des VZ (31.12.)** erfolgt, da die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG erst nach dem Verlustrücktrag einsetzen (vgl. *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, KStG, § 8c KStG Rn 159 m.w.N.).

Beispiel: Verlust im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs mit Verlustrücktrag

Die V-GmbH hat im VZ 01 ein **positives zvE i.H.v. + 100.000 €** erzielt. Mit wirtschaftlicher Wirkung zum Ablauf des **31.12.02, 24.00 Uhr** werden **100 % der Anteile** an der V-GmbH an den G verkauft.

Die V-GmbH erzielt im **Jahr 02 ein steuerliches Ergebnis von - 100.000 €**.

Lösung:

Auf Ebene der V-GmbH liegt zum **31.12.02** ein **schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** vor, da mehr als 50 % der Anteile von einem Erwerber (hier: G) erworben werden.

Ermittlung der untergehenden Verluste (Tz. 31):

Verlust v. 01.01. - 31.12.:	- 100.000 €
Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG:	+ 100.000 €
= untergehende Verluste	0 €

Im **VZ 01** ist daher ein **zvE i.H.v. 0 €** von der V-GmbH zu versteuern.

Gestaltung zur Rettung der Verluste i.S. der Auffassung der Finanzverwaltung¹

Wenn jedoch für das **Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs** nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG die **Voraussetzungen zur Beantragung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags** nach § 8d KStG erfüllt sind.

Denn wenn § 8d KStG Anwendung findet, sind für die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, **zunächst die Regelungen zum Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)** anzuwenden.

Beispiel: § 8d KStG und Verlustrücktrag

Die V-GmbH hat im VZ 2019 ein **positives zvE i.H.v. + 100.000 €** erzielt. Die V-GmbH erzielt im **Jahr 2020** insgesamt einen **Verlust i.H.v. 150.000 €**. Zum **30.06.2020** werden **100 % der Anteile** an der V-GmbH an den G veräußert.

Die steuerliche Ergebnis der V-GmbH verteilt sich in 2020 wie folgt:

01.01. - 30.06.: - 100.000 € (Verlust)

01.07. - 31.12.: - 50.000 € (Verlust)

Die V-GmbH stellt für den **VZ 2020** einen **Antrag nach § 8d KStG**.

Lösung:

Auf Ebene der V-GmbH liegt zum **30.06.02** grundsätzlich ein **schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** vor, da mehr als 50 % der Anteile von einem Erwerber (hier: G) erworben werden.

Aufgrund des **Antrags nach § 8d KStG** (§ 8d Abs. 1 Satz 5 KStG) der V-GmbH findet **§ 8c KStG jedoch keine Anwendung**.

¹ BMF-Schreiben vom 18.03.2021, BStBl. I 2021 S. 363 Tz. 53.

Verlust v. 01.01. - 30.06.:	- 100.000 €
Verlust v. 01.07. - 31.12.:	- 50.000 €
GdE 02:	- 150.000 €

+ Verlustabzug nach § 10d Abs. 1 EStG + 100.000 € (Rücktrag in das Jahr 2019)

zvE 02: - 50.000 €

Verlustvortrag § 10d Abs. 2 EStG zum 31.12.2020: - 50.000 €

Umwandlung in § 8d KStG-Vortrag: + 50.000 € (§ 8d Abs. 1 Satz 6 KStG)

Verlustvortrag § 10d Abs. 2 EStG zum 31.12.2020: 0 € (final)

Verlustvortrag nach § 8d KStG zum 31.12.2020: 50.000 €



Praktikerhinweis

Es ist zu beachten, dass die **Gestaltung** jedoch nur dann in Betracht kommt, wenn im **Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs insgesamt ein Verlust** entsteht, der zurückgetragen werden kann.

Auch ist die Regelung **gewerbesteuerliche unbeachtlich**, da dort kein Verlustrücktrag nach § 10a GewStG vorgesehen ist.

IV. Aktuelles zur Besteuerung beim Gesellschafter

1. BFH: Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

Regelung	§ 17 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 4, Abs. 2a, § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, § 52 Abs. 25a, § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG; § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG 2008; § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB.
Leitsätze des BFH	1. Ein <u>in der Krise stehen gelassenes Darlehen</u> ist im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a EStG mit dem zum <u>Zeitpunkt des Eintritts der Krise</u> bestehenden <u>Teilwert</u> zu bewerten. 2. Der bei § 17 EStG nicht abziehbare Verlust aus dem Ausfall eines stehen gelassenen Gesellschafterdarlehens wird nicht bei § 20 EStG berücksichtigt, wenn der Darlehensverlust vor dem 31.12.2008 eingetreten ist.
Der Fall	Herr D ist alleiniger Gesellschafter (= 100 %) der D-GmbH und hat dieser im Jahr 1998 ein Darlehen zu einem Nennbetrag von 120.000 DM gewährt. Der Darlehensvertrag sah keine Krisenbestimmungsklausel vor. Im Jahr 2004 fiel die D-GmbH in Insolvenz und stellte daraufhin im Jahr 2005 ihren Geschäftsbetrieb vollständig ein. Die Auflösung der D-GmbH erfolgte im Jahr 2009. Eine Darlehensrückzahlung erfolgte bis zu diesem Zeitpunkt nicht.
Problem	Im Rahmen der Ermittlung des Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG im VZ 2009 berücksichtigte der D nachträgliche Anschaffungskosten aufgrund des ausgefallenen Gesellschafterdarlehens in Höhe von 120.000 DM auf seine Beteiligung an der D-GmbH. Das Finanzamt versagte die Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten i.R. des § 17 EStG aufgrund des ausgefallenen Gesellschafterdarlehens, da es sich um ein sog. „in der Krise stehen gelassenes“ Darlehen handle, so dass sich die nachträglichen Anschaffungskosten nach dem Teilwert der Darlehensforderung im Kriseneintrittszeitpunkt der D-GmbH bestimmen. Das Finanzamt ging daher von nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe von 0 EUR aus. Ein Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG kam auch nicht in Betracht, da das Darlehen vor dem 01.01.2009 gewährt worden ist. Daraufhin beantragte der D nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG die Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG auch für Fälle vor dem 01.08.2019.
Streitfrage	Streitig ist im Wesentlichen, ob der Verlust aus einem <u>in der Krise stehen gelassenen</u> Gesellschafterdarlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG mit dem Nennwert <u>oder</u> Teilwert zu nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters an seiner Beteiligung führt.

Entscheidung des BFH	Der BFH hat entschieden, dass der Darlehensverlust weder bei den Einkünften aus § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG noch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG anerkannt werden kann. Damit bestätigt der BFH die Rechtsprechung der Vorinstanz sowie die Ansicht der Finanzverwaltung, die nachträgliche Anschaffungskosten aufgrund des Darlehensausfalls des D auf seine Beteiligung an der D-GmbH abgelehnt hatten. Da es sich um einen Fall aus dem Jahr 2009 handelt (Vertrauensschutzregelung des BFH), war noch die alte Rechtsprechung des BFH zum Ausfalls von Gesellschafter-Finanzierungshilfen vor MoMiG anwendbar und der BFH ging mangels Krisenbestimmungsklausel von einem sog. stehengelassenen Darlehen aus und berücksichtigte daher nur nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe von 0 EUR (= Teilwert der Darlehensforderung im Kriseneintrittszeitpunkt). Aufgrund des Antrags des D nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG war für den Fall die Neuregelung des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG anschließend anwendbar. Der BFH ist der Ansicht, dass die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitaleretzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG, insbes. hinsichtlich stehen gelassener Darlehen, nach der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG weitergelten. Damit betrugen die nachträglichen Anschaffungskosten gemäß § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2, Satz 4 EStG ebenfalls nur 0 EUR. Ein Kapitalverlust gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG kam nicht in Betracht, da die Darlehensforderung vor dem 01.01.2009 begründet wurde.
Bemerkung	Die nun vorliegende BFH-Entscheidung ist die erste Entscheidung zu der Neuregelung zu den Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a EStG nach dessen Einführung zum 01.08.2019. Da § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG für den Fall der gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehensverluste keine Bemessung der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten vorsieht, kommt der BFH (wie die Vorinstanz) zu dem Ergebnis, dass für deren Bestimmung die alte BFH-Rechtsprechung vor Geltung des MoMiG mit den entsprechenden „Fallgruppen“ zum Tragen kommen müsse und versagte damit faktisch dem D den steuerlichen Abzug des Darlehensverlustes als nachträgliche Anschaffungskosten i.R. des § 17 Abs. 2a EStG. Der BFH bestätigt damit die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Rn. 17). Damit ist das stehen gelassene Darlehen i.R. des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG mit dem (gemeinen) Wert zu berücksichtigen ist, der dem Darlehen im Zeitpunkt der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung, also dem Zeitpunkt der Entscheidung über das Stehenlassen zuzumessen ist.

	Der BFH hat im weiteren entschieden, dass soweit der Wertverlust nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, mithin auf den Zeitraum zwischen Hingabe des Darlehens und der Entscheidung über das Stehenlassen entfällt, der Verlust nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG berücksichtigt werden kann. Dies sieht die Finanzverwaltung ebenso (BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Rn. 17). Hierbei ist zu beachten, dass die Verlustberücksichtigungszeitpunkte nach § 17 EStG (Abs. 1: Verkauf, Abs. 4: Auflösung) und § 20 EStG (Un-einbringlichkeit der Forderung) regelmäßig auseinanderfallen dürften.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 18.07.2023 – IX R 21/21, BStBl. II 2024 S. 169.

Anmerkungen

Hintergrund

Mit Urteil vom 11.07.2017¹ hat der BFH entschieden, dass **Darlehensverluste** bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften **nach MoMiG**² (ab 01.11.2008) nur noch nach den Grundsätzen der **verdeckten Einlage** (= werthaltiger Teil der Forderung führt zu nachträglichen Anschaffungskosten³) als nachträgliche Anschaffungskosten auf die **Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG** berücksichtigt werden können.



Gut zu wissen

Das Urteil vom 11.07.2017 hat der BFH in drei weiteren Entscheidungen vom 06.12.2017⁴, 20.07.2018⁵ und vom 14.01.2020⁶ bestätigt. Man kann also mittlerweile von einer **gefestigten Rechtsprechung** sprechen.

Mit **BMF-Schreiben vom 05.04.2019**⁷ hat sich die Finanzverwaltung der BFH-Rechtsprechung des BFH angeschlossen.

Auf Basis der **bisherigen BFH-Rechtsprechung**⁸ konnten nicht nur offene und verdeckte Einlagen als **nachträgliche Anschaffungskosten** i.S. des § 17 EStG berücksichtigt werden, sondern auch nachträgliche Aufwendungen des Gesellschafters auf die Beteiligung, wenn diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren und weder Werbungskosten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen noch zu den Veräußerungskosten gehörten. Als Aufwendungen des Gesellschafters konnte daher auch der **Ausfall eines eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens**⁹ als **nachträgliche Anschaffungskosten** berücksichtigt werden, obwohl es sich bei der Kapitalgesellschaftsbeteiligung und der Darlehensforderung steuerlich um zwei unterschiedliche Wirtschaftsgüter handelt.

¹ BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208; mit Folgeurteilen vom 06.12.2017 – IX R 7/17, BStBl. II 2019 S. 213; BFH-Urteil vom 20.07.2018 – IX R 5/15, BStBl. II 2019 S. 194.

² BGBl. I 2008 S. 2026.

³ BFH vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998 S. 307.

⁴ BFH-Urteil vom 06.12.2017 – IX R 7/17, BStBl. 2019 II S. 213.

⁵ BFH-Urteil vom 20.07.2018 – IX R 5/15, BStBl. 2019 II S. 194.

⁶ BFH-Urteil vom 14.01.2020 – IX R 9/18, DStR 2020 S. 1489, BStBl. II 2020 S. 490.

⁷ BMF-Schreiben vom 05.04.2019 - IV C 6 - S 2244/17/10001 BStBl. 2019 I S. 257.

⁸ BFH-Urteil vom 16.04.1991 – VIII R 100/87, BStBl. II 1992 S. 234; BFH-Urteil vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999 S. 348; BFH-Urteil vom 04.03.2008 – IX R 80/06, BStBl. II 2008 S. 577.

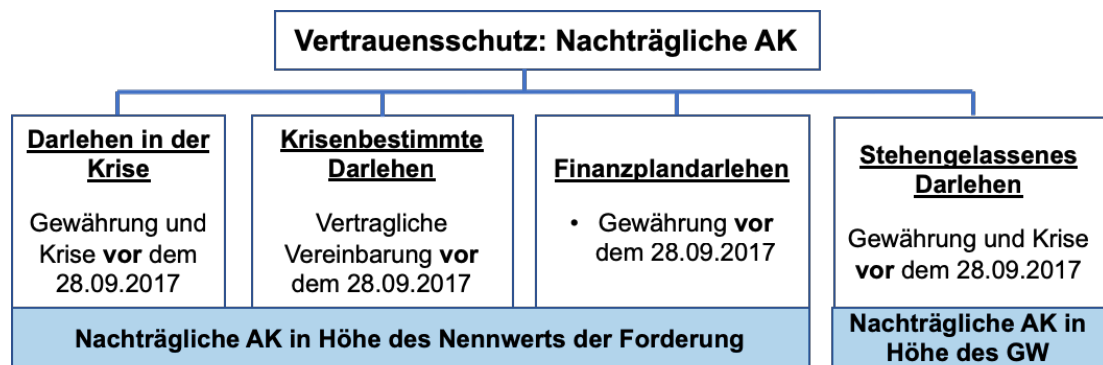
⁹ Nachfolgende Grundsätze galten auch für eigenkapitalersetzende Gesellschafterbürgschaften. Im Folgenden wird jedoch nur auf die Gesellschafterdarlehen weiter eingegangen.

Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechungsgrundsätze¹ bisher ebenfalls angewendet. **Somit konnte der Darlehensausfall zu 60% im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3c Abs. 2 EStG) geltend gemacht werden.**

Aus **Vertrauensschutzgründen** vor dem Hintergrund der gravierenden neuen Rechtsprechung hatte der BFH im Urteil vom 11.07.2017² – **erstmalig** – eine **Übergangsregelung** erlassen. Die neue BFH-Rechtsprechung gilt daher erst für **nach** dem 27.09.2017 (= Tag der Verkündung der Entscheidung des BFH auf der Internetseite des BFH) also **bis einschließlich 27.09.2017**³ gewährte Finanzierungshilfen des Gesellschafters (Darlehen und Bürgschaften).

Somit können **Darlehen in der Krise** als nachträgliche Anschaffungskosten weiterhin in Höhe des Nennwerts der Darlehensforderung berücksichtigt werden, wenn die Krise sowie die Darlehensgewährung vor dem 28.09.2017 erfolgt ist.

Nicht entscheidungserheblich ist entgegen, dass die Darlehensforderung bis einschließlich zum 27.09.2017 auch ausgefallen ist. Der Darlehensausfall kann auch nach dem 27.09.2017 erfolgen. Dies spielt für die Frage der Berücksichtigung des Darlehensausfalls als nachträgliche Anschaffungskosten aufgrund der Vertrauensschutzregelung keine Rolle. Bei **krisenbestimmten Darlehen** und **Finanzplandarlehen** kommt es hingegen nur darauf an, dass die Krisenbestimmung bzw. die Gewährung vor dem 28.09.2017 erfolgt ist.



Gesetzesänderungen durch JStG 2019⁴ – Erstmalige Definition von Anschaffungskosten für § 17 EStG (§ 17 Abs. 2a EStG)

§ 17 Abs. 2a EStG definiert nunmehr in Anlehnung an § 255 HGB einen **eigenständigen Anschaffungskostenbegriff** von Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke des § 17 EStG.

Danach gehören zu den Anschaffungskosten Aufwendungen, die vom Gesellschafter geleistet werden, um die Anteile i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu erwerben, § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG.

§ 17 Abs. 2a EStG definiert nunmehr in Anlehnung an § 255 HGB einen **eigenständigen Anschaffungskostenbegriff** von Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke des § 17 EStG. Danach gehören zu den Anschaffungskosten Aufwendungen, die vom Gesellschafter geleistet werden, um die Anteile i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu erwerben, § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG.

¹ Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 21.10.2010, BStBl. I 2010 S. 832.

² BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208

³ Zur unterschiedlichen Auffassung der Reichweite der Vertrauensschutzregelung zwischen BFH und Finanzverwaltung siehe *Ott*, DStZ 2019 S. 412, 414.

⁴ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl. 2019 I S. 2451.

Gem. § 17 Abs. 2a Satz 2 EStG gehören zu den Anschaffungskosten auch die Nebenkosten sowie die **nachträglichen Anschaffungskosten**. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören gemäß § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG **insbesondere**

Nr. 1: offene oder verdeckte Einlagen,

Nr. 2: **Darlehensverluste**, soweit die **Gewährung des Darlehens** oder das **Stehenlassen** des Darlehens **in der Krise¹** der Gesellschaft **gesellschaftsrechtlich** veranlasst war, und

Nr. 3: Ausfälle von **Bürgschaftsregressforderungen** und vergleichbaren Forderungen soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.



Hinweis

Mit **BMF-Schreiben vom 07.06.2022** (BStBl. I 2022 S. 897) hat die Finanzverwaltung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Gesellschafterdarlehen nach **§ 17 Abs. 2a EStG** Stellung bezogen.

Während auch nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH offene und verdeckte Einlagen (Nr. 1) stets als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind, sollen – entgegen der Ansicht des BFH – (wieder) **Darlehensverluste** (Nr. 2) sowie der **Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen** (Nr. 3) als nachträgliche Anschaffungskosten auf Anteile i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigt werden, soweit diese **gesellschaftsrechtlich veranlasst** sind.



Hinweis

Gemeint ist wohl die „**Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis**“ und nicht die gesellschaftsrechtliche Veranlassung.

Die Aufzählung ist beispielhaft („**insbesondere**“) und nicht abschließend zu verstehen.²



Praktikerhinweis

Der Begriff der **Darlehensverluste** für Zwecke des § 17 Abs. 2a EStG ist gesetzlich nicht definiert.

Fraglich ist, ob es sich um jede Art von Darlehensverlust handelt, also auch aus einer **Veräußerung³**, dem **Forderungsverzicht (= wertloser Teil)⁴** oder nur Verluste aus der Uneinbringlichkeit einer Darlehensforderung durch deren **Ausfall⁵**.

¹ Im JStG 2019 findet sich keine Definition der Krise, sodass mE auf die bisherige BFH-Rechtsprechung vor Geltung des MoMiG zurückgegriffen werden kann; so auch *Weber-Grellet*, DB 2021 S. 81, 86.

² So auch *Weber-Grellet*, DB 2021 S. 81, 85; auch das krisenbestimmte Darlehen fällt unter die Neuregelung.

³ So *Förster*, DB 2020 S. 353, 356.

⁴ *Levedag*, GmbHR 2021 S. 14, 20; BMF-Schreiben vom 19.05.2022 Rz. 60.

⁵ Siehe hierzu auch *Ott*, DStR 2020 S. 313, 318.

Nach **Ansicht der Finanzverwaltung**¹ fallen unter § 17 Abs. 2a EStG nur Darlehensverluste aus der **(1) Uneinbringlichkeit** der Darlehensforderung sowie **(2) dem Darlehensverzicht**. Dabei spielt es auch **keine Rolle zu welchem Zeitpunkt** die Darlehen gewährt worden sind.²

Damit betrifft die Neuregelung auch Gesellschafterdarlehen, die **vor dem 01.08.2019** gewährt worden sind. Lediglich bei Darlehensverlusten, die bereits **vor dem VZ 2019** als **negative Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG) berücksichtigt wurden, unterbleibt aus Sicht der Finanzverwaltung i.R. einer **Billigkeitsmaßnahme**³ die spätere Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten. Eine Berücksichtigung sollte dann vorliegen, wenn bereits ein entsprechender **Einkommensteuerbescheid ergangen** ist.

Unter § 17 Abs. 2a EStG sollen hingegen jedoch **nicht** der Verlust aus der **Veräußerung** der Darlehensforderung fallen⁴. Damit verbliebe nur noch eine Berücksichtigung als Kapitalverlust nach **§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG**, der ab dem VZ 2021 nach **§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG** nur mit 20.000 EUR pro VZ mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar ist, da die Regelung des **§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG** für diese Fälle **ausscheidet**.⁵ Hier kommt lediglich eine Verlustberücksichtigung i.R. der **Übergangsfrist** bis zum **31.12.2023** in Betracht.⁶

Der Gesetzgeber verfolgt mit der Einführung von § 17 Abs. 2a EStG das Ziel die o. g. BFH-Rechtsprechung wieder umzukehren und so die **ursprüngliche Rechtslage vor MoMiG wiederherzustellen**, sodass letztlich Aufwendungen des Gesellschafters aus Darlehensverlusten oder dem Ausfall von Regressforderung gegenüber der Kapitalgesellschaft im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3c Abs. 2 EStG) zu 60 % berücksichtigt werden können.⁷



Hinweis

Die rein **gesellschaftsintern wirkende Umgliederung** einer freien Rücklage führt hingegen **nicht** zu nachträglichen Anschaffungskosten.⁸

Voraussetzung für eine Berücksichtigung der Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten ist eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung**.

Gem. § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG liegt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung regelmäßig vor, wenn ein **fremder Dritter** das Darlehen oder Sicherungsmittel i. S. v. § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 oder 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte (**Fremdvergleichsgrundsatz**).⁹ Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten (insbesondere einem Kreditinstitut) noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte.

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 11.

² BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 32.

³ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 32.

⁴ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 19.

⁵ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 31.

⁶ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 30.

⁷ So auch Förster, DB 2020 S. 353, 355; Ott, DSz 2019 S. 648, 651; Gragert, NWB 2019 S. 2842, 2846; a.A. Levedag, GmbHHR 2021 S. 14, 17 m.w.N.

⁸ BFH-Urteil vom 06.12.2017 – IX R 7/17, BStBl. 2019 II S. 213.

⁹ Zum Fremdvergleichsgrundsatz i.R. des § 17 EStG siehe ausführlich Levedag, GmbHHR 2021 S. 14, 17.

Eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung** des **Stehenlassens** eines Darlehens ist insbesondere dann gegeben, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Nach **Ansicht der Finanzverwaltung**¹ ist ein Darlehen dann gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn **im Zeitpunkt seiner Gewährung (Krisendarlehen) oder Weitergewährung (sog. stehengelassenes Darlehen) die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft** in dem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das **Risiko einer Darlehensgewährung zu denselben Bedingungen** wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. **Krise**). Bei sog. **krisenbestimmten Darlehen** und **Finanzplandarlehen** soll **unabhängig von einer tatsächlichen Krise** stets von einer **gesellschaftsrechtlichen Veranlassung** auszugehen sein.



Hinweis

Nach dieser **Definition der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung** dürfte damit im Grunde **jedes Gesellschafterdarlehen** gesellschaftsrechtlich veranlasst sein, da auch bei einem nicht krisenbestimmten Darlehen spätestens mit Eintritt der Krise und dem Stehenlassen dieses Darlehens eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung i.S. des § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG vorliegt.² Eine **Verlustberücksichtigung** nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG dürfte damit **regelmäßig ausscheiden**.

Wie bisher ist die **Definition der sog. Krise** aus Sicht der Finanzverwaltung recht überschaubar. Es ist in diesem Fall auf die einschlägig **bisher ergangene Rechtsprechung** zurückzugreifen.³ Danach liegt eine Krise insbesondere dann vor, wenn ein fremder Dritter keinen Kredit mehr zu marktüblichen Bedingungen gewähren würde und ohne Kapitalzufuhr das Unternehmen liquidiert werden müsste, wobei jedoch keine Insolvenzreife vorliegen muss.

Es verbleibt damit auch hier in der **Praxis** das **Risiko**, den konkreten **Krisen-eintrittszeitpunkt** zutreffend zu **identifizieren**. Im Regelfall wird sich hier anbieten eine **Bestätigung der bisher finanzierenden Bank** einzuholen, dass eine Darlehensgewährung unter den Bedingungen nicht weiter möglich ist.

Da mit § 17 Abs. 2a EStG die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt werden soll, war bisher schon davon auszugehen, dass auch hinsichtlich der **Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten** die **alten Grundsätze** wieder Anwendung finden sollen.⁴ Dies ergibt sich jedoch nicht unmittelbar aus der Regelung. Daher war es auch möglich, dass die Neuregelung so zu verstehen sein könnte, dass **stets der Nennwert** der Forderung als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist.⁵

Nach Ansicht der Finanzverwaltung⁶ soll die **alte BFH-Rechtsprechung** zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten („Fallgruppen“) auch für Zwecke des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG anzuwenden sein.

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 9.

² i.d.S. *Ott*, StuB 2019 S. 649, 651; *Levedag*, GmbHR 2021 S. 14.

³ vgl. nur BFH-Urteil vom 14.01.2020 – IX R 9/18, BStBl. II 2020 S. 490.

⁴ So auch *Ott*, GStB 2019 S. 330, 334; *Ott*, DStR 2020 S. 313, 321; *Förster*, DB 2020 S. 353, 355 m.w.N.; *Weber-Grellet*, DB 2021 S. 81, 86; BFH-Urteil vom 18.07.2023 – IX R 21/21, DStR 2023 S. 2483.

⁵ So auch *Strahl*, KöSDi 2019 S. 21392, 21396; *Korn/Strahl*, NWB 2019 S. 3538, 3554; *Demuth*, KöSDi 2020 S. 21771; *Levedag*, GmbHR 2021 S. 14, 18; a. A. wohl *Fuhrmann*, NWB 2020 S. 150, 154; *Werth*, FR 2020 S. 530, 540.

⁶ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 11 ff.



Praktikerhinweis

Dies hat der **BFH** nunmehr mit Urteil vom 18.07.2023 (IX R 21/21, DStR 2023 S. 2483) **bestätigt**.

Hingabe des Darlehens in der Krise (Krisendarlehen)¹

Im Falle der **Hingabe des Darlehens in der Krise** ist bei **Verlust** der **Nennwert des Darlehens** als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG).

Entsprechendes soll bei **Darlehensverzicht** gelten (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG).

Krisenbestimmtes Darlehen²

Ein krisenbestimmte Darlehen ist ein Darlehen, bei dem der Gesellschafter schon **vor dem Eintritt der Krise** mit **bindender Wirkung** gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch im **Falle einer Krise stehen lassen** werde.

Auch für diesen Fall gelten bei Uneinbringlichkeit und Verzicht der **Nennwert des Darlehens** als nachträgliche Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG).



Praktikerhinweis

Krisenbestimmte Darlehen sind Darlehen, die vor Eintritt der Krise der Kapitalgesellschaft gewährt worden sind und bei denen der Gesellschafter mit bindender Wirkung³, die **nicht widerrufen** worden sein darf, zu erkennen gegeben hat, dass er das Darlehen auch im Fall einer **künftigen Krise stehen lassen** werde⁴.

Stehen gelassenes Darlehen

Was im Fall der Hingabe des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gilt, soll grundsätzlich auch bei einem der Gesellschaft vor der Krise gewährten fremdüblichen Darlehen gelten, wenn der **Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl** er es hätte **abziehen können** und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die **Rückzahlung gefährdet** sein wird (sog. stehen gelassenes Darlehen).⁵

Im Falle eines stehen gelassenen Darlehens führt bei **Verlust** nur der im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil** des stehen gelassenen Darlehens zu **nachträglichen Anschaffungskosten** (§ 17 Absatz 2a Satz 3 Nr. 2 EStG).⁶



Hinweis

Bei einem stehen gelassenen Darlehen fehlt es zunächst an einer **gesellschaftsrechtlichen Veranlassung**. Vielmehr tritt diese erst ein, wenn ein **fremder Dritter** das Darlehen bei Eintritt in die Krise **zurückgefordert** hätte (§ 17 Abs. 2a **Satz 4** EStG). Daher liegt auch nur in Höhe des Teilwerts des Darlehens zu diesem Zeitpunkt die für eine steuermindernde Berücksichtigung erforderliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor.

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 11.

² BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 12.

³ z.B. durch **Unkündbarkeit**, BFH-Urteil vom 25.05.2011 – IX R 54/10, BFH/NV 2011, 2029.

⁴ z.B. durch **Rangrücktrittserklärung**, FG Köln, Urteil vom 18.03.2014 – 1 K 3127/11, EFG 2014 S. 1093.

⁵ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 16.

⁶ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 17.

Der **Verlust** des im Zeitpunkt des Eintritts der Krise **nicht mehr werthaltigen Teils** des stehen gelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der **Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG)** unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.¹



Praktikerhinweis

Folgerichtig weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass der **nicht mehr werthaltige Teil der Darlehensforderung** im **Kriseneintrittszeitpunkt** zu einem **Verlust aus Kapitalvermögen** nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG im Zeitpunkt des **tatsächlichen Darlehensverlustes** führt (z.B. **endgültige Nicht-rückzahlung** des Darlehens). Dies hat der **BFH** nunmehr mit Urteil vom 18.07.2023 (IX R 21/21, DStR 2023 S. 2483) **bestätigt**.

Die in **§ 20 Abs. 8 EStG** enthaltene **Sperrwirkung** der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gegenüber den Einkünften aus § 20 EStG erstreckt sich nur auf den von § 17 EStG erfassten gesellschaftsrechtlich veranlassten Wertverlust des Darlehens. Der **eingetretene Darlehensverlust**, der **nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst** (= Zeitraum bis zum Kriseneintritt) ist, wird von § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG erfasst. Dies gilt – wie der BFH ausdrücklich bestätigt – auch im **Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG**, bei dem der Darlehensausfall in Höhe des nicht werthaltigen Teils bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, DStR 2023 S. 1882).

Im Regelfall dürfte sich dieser Darlehensverlust – nach Auffassung der Finanzverwaltung – jedoch steuerlich aufgrund von **§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG** nur geringfügig auswirken, da die Anwendung von § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG für Darlehen ab dem VZ 2021 ausgeschlossen sein soll.² Fraglich ist jedoch ob aufgrund der Änderung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG mit dem **JStG 2020 (BGBl. I 2020 S. 3096)** eine **vollständig verrechenbare Verlustberücksichtigung ab dem 01.01.2021 ausscheidet** (zur Diskussion siehe Ott, DStR 2020 S. 2337, 2339; Levedag, GmbHR 2021 S. 14).

Zur **Sicherung** von **nachträglichen Anschaffungskosten** in Höhe des **Nennwerts der Darlehensforderung** nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG dürfte es sich daher regelmäßig anbieten in den Darlehensvertrag eine **Krisenbestimmungsklausel** (z.B. Rangrücktrittserklärung) aufzunehmen, um eine sog. krisenbestimmtes Darlehen zu erhalten.³

Beispiel:⁴

A hält einen Geschäftsanteil in Höhe von 100 % des Stammkapitals an der A-GmbH. Im Jahr **01** gewährte A der A-GmbH ein fremdüblich vereinbartes **Darlehen** in Höhe 100.000 Euro. Im Jahr **04** gerät die A-GmbH in die **Krise**. **A lässt das Darlehen stehen**. Das Darlehen ist bei **Kriseneintritt nur noch zu 50 % (50.000 Euro) werthaltig**. Im Jahr **05** wird die A-GmbH insolvenzfähig liquidiert. Eine Rückzahlung des Darlehens erfolgt nicht.

Mit dem **Stehenlassen** des Darlehens in der Krise wird das Darlehen gesellschafts- **rechtlich veranlasst**. Der zum Eintritt der Krise (Stehenlassen des Darlehens) **nicht mehr werthaltige Teil** der Forderung (50.000 Euro) kann im Verlustzeitpunkt (Veranlagungszeitraum **05**) bei den **Einkünften aus Kapitalvermögen** unter den dortigen Voraussetzungen berücksichtigt werden.

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 17.

² BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 31.

³ ebenso Levedag, GmbHR 2021 S. 14, 19.

⁴ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 17.

Der zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise **noch werthaltige Teil der Forderung** (50.000 Euro) ist im Veranlagungszeitraum der Liquidation (Veranlagungszeitraum **05**) als Darlehensverlust als **nachträgliche Anschaffungskosten** nach § 17 Absatz 2a Satz 3 Nummer 2 EStG berücksichtigungsfähig.

Im Falle des **Verzichtes** führt nur der im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil** des stehen gelassenen Darlehens zu **nachträglichen Anschaffungskosten**. Dabei stellt der im Zeitpunkt des Verzichtes noch werthaltige Teil eine **verdeckte Einlage** nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG und der **nicht mehr werthaltige Teil** einen **Darlehensverlust** i.S. von § 17 Abs. 2a Satz 3 **Nr. 2 EStG** dar.¹

Der Verzicht auf den bereits im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltigen Teil** des stehen gelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG) unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.

Beispiel:²

A hält einen Geschäftsanteil in Höhe von 100 % des Stammkapitals an der A-GmbH. Im Jahr **01** gewährte A der A-GmbH ein fremdüblich vereinbartes **Darlehen** in Höhe von 100.000 Euro. Im Jahr **04** gerät die A-GmbH in die **Krise**. A lässt das Darlehen stehen. Das Darlehen ist bei **Kriseneintritt nur noch zu 50 % (50.000 Euro) werthaltig**. Im Jahr **05 verzichtet** A auf die Darlehensforderung. Zu diesem **Zeitpunkt** ist die Darlehensforderung nur noch zu **20 % (20.000 Euro) werthaltig**. Im Jahr **07 veräußert** A seinen Geschäftsanteil.

Mit dem **Stehenlassen** des Darlehens **in der Krise** wird das Darlehen **gesellschaftsrechtlich** veranlasst. Der zum **Eintritt der Krise** (Stehenlassen des Darlehens) **nicht werthaltige Teil** der Forderung (50.000 Euro) kann im **Verzichtszeitpunkt** (Veranlagungszeitraum **05**) bei den **Einkünften aus Kapitalvermögen** unter den dortigen Voraussetzungen berücksichtigt werden. Der im Zeitpunkt des Verzichtes **noch werthaltige Teil (20.000 Euro)** ist im **Zeitpunkt der Veräußerung** (Veranlagungszeitraum **07**) nach § 17 Absatz 2a Satz 3 **Nummer 1 EStG** als **verdeckte Einlage** und damit als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Der zum **Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltige Teil** der Forderung (30.000 Euro) ist im **Veranlagungszeitraum 07** als Darlehensverlust als **nachträgliche Anschaffungskosten** nach § 17 Absatz 2a Satz 3 **Nummer 2 EStG** zu berücksichtigen.

Anwendungszeitraum – § 17 Abs. 2a EStG

Gemäß § 52 Abs. 25a EStG ist § 17 Abs. 2a EStG grundsätzlich auf Veräußerungen oder der der Veräußerung nach dem 31.07.2019 und somit **ab dem 01.08.2019** anzuwenden.

Im Gegensatz zur bisherigen BFH-Rechtsprechung zum Ausfall eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen vor MoMiG kommt es nach der Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG nicht mehr darauf an, ob der Gesellschafter eine bestimmte Mindestbeteiligung innehat. Auch Kleinanleger (Beteiligungshöhe von weniger als 10 %) können nunmehr gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensverluste zu 60 % gewinnmindernd geltend machen.

Aus diesem Grund kann der Steuerpflichtige auf **Antrag** § 17 Abs. 2a Sätze 1 bis 4 EStG auch für Veräußerungen vor dem Stichtag angewendet werden, **§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG**. Damit soll sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige Darlehensverluste weiterhin unbeschränkt nach § 17 EStG gewinnmindernd berücksichtigen kann, auch wenn die Beteiligung **weniger als 10 %** beträgt und daher nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 6 EStG) hätte berücksichtigt werden können.

¹ BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 18.

² BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897 Tz. 18.

2. BFH: Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gemäß § 17 EStG

Regelung	§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c, § 3c Abs. 2 Satz 1 und Satz 7, § 17 Abs. 4 Satz 1, § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4, Abs. 8 Satz 1 EStG.																
Leitsätze des BFH	1. Der Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG unterliegt dem Teileinkünfteverfahren und Teilabzugsverbot (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c Satz 1, § 3c Abs. 2 Satz 1 und Satz 7 EStG). 2. Verluste aus dem Ausfall einer <u>in der Krise</u> der Kapitalgesellschaft <u>stehen gelassenen Finanzierungshilfe</u> des Gesellschafters (Darlehen oder Bürgschaft) sind nur i.H.d. zum <u>Zeitpunkt des Stehenlassens</u> zu bestimmenden <u>gemeinen Werts</u> den Einkünften aus § 17 Abs. 1 und 4 EStG und im Übrigen den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß <u>§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG</u> zuzuordnen (Anschluss an BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, BFHE 280, 531, DStR 2023 S. 1882).																
Der Fall	Z ist zu 50 % als Gesellschafter an der Z-GmbH beteiligt. Das Stammkapital der Z-GmbH beläuft sich auf 600.000 EUR, wobei ein Anteil von 300.000 EUR auf den Z entfällt. Der Z hat der Z-GmbH im Jahr 2014 ein unbesichertes Gesellschafterdarlehen im Nennwert von 99.432 EUR gewährt. Eine Krisenbestimmungsklausel enthielt die Darlehensvereinbarung nicht. Darüber hinaus hat der Z der für die Z-GmbH im Jahr 2014 selbstschuldnerische Bürgschaften im Gesamtbetrag von 219.791 EUR gegenüber Banken abgegeben. Eine Krisenbestimmungsklausel enthielten die Bürgschaftsvereinbarungen nicht.																
Problem	Im Jahr 2016 wurde über das Vermögen der Z-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Z wurde aus den Bürgschaften in Anspruch genommen. Der Insolvenzverwalter teilte im April 2016 mit, der Z werde für seine Rückgriffsforderungen aufgrund der an die Banken geleisteten Bürgschaftszahlungen sowie das gewährte Gesellschafterdarlehen <u>keine</u> Zahlungen aus der Masse der Z-GmbH erhalten. In seiner Einkommensteuererklärung für den VZ 2016 erklärte der Z einen Auflösungsverlust gemäß § 17 Abs. 4, Abs. 2 EStG in der Anlage G i.H.v. 619.818 EUR, da mit einer wesentlichen Veränderung des Verlustes nicht mehr zu rechnen sei. <u>Ermittlung:</u> <table> <tr> <td>Veräußerungspreis:</td> <td>0 EUR</td> </tr> <tr> <td>./. Veräußerungskosten:</td> <td>0 EUR</td> </tr> <tr> <td>./. Anschaffungskosten</td> <td></td> </tr> <tr> <td> Stammkapital: 300.000 EUR</td> <td></td> </tr> <tr> <td> Darlehen: 99.432 EUR</td> <td></td> </tr> <tr> <td> Bürgschaften: <u>219.791 EUR</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>619.223 EUR</u></td> </tr> <tr> <td>= Veräußerungsverlust</td> <td><u>619.223 EUR</u></td> </tr> </table>	Veräußerungspreis:	0 EUR	./. Veräußerungskosten:	0 EUR	./. Anschaffungskosten		Stammkapital: 300.000 EUR		Darlehen: 99.432 EUR		Bürgschaften: <u>219.791 EUR</u>			<u>619.223 EUR</u>	= Veräußerungsverlust	<u>619.223 EUR</u>
Veräußerungspreis:	0 EUR																
./. Veräußerungskosten:	0 EUR																
./. Anschaffungskosten																	
Stammkapital: 300.000 EUR																	
Darlehen: 99.432 EUR																	
Bürgschaften: <u>219.791 EUR</u>																	
	<u>619.223 EUR</u>																
= Veräußerungsverlust	<u>619.223 EUR</u>																

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

	Das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c, § 3c Abs. 2 EStG) wurde von Z nicht angewendet. Das Finanzamt berücksichtigte lediglich einen Auflösungsverlust i.H.v. 447.023 EUR, da es zwei Bürgschaften (172.200 EUR) nicht als eigenkapitalersetzend i.S. von § 17 Abs. 1 und 4 EStG – und damit Anschaffungskosten erhöhend – wertete. Das Teileinkünfteverfahren wurde von der Finanzverwaltung ebenfalls nicht angewendet.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Sache ohne Entscheidung an das FG zur weiteren Sachverhaltsaufklärung und Entscheidung zurückverwiesen. Für den BFH sei nicht ersichtlich, ob es sich bei dem Darlehen sowie der Bürgschaftsinspruchnahme des Z um eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe i.S. des § 17 EStG gehandelt habe, die zu einer vollständigen Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten i.R. der Veräußerungsgewinnermittlung führen. Dies sei nur dann der Fall, wenn es sich um eine Darlehensgewährung bzw. Bürgschaftsversprechen in der Krise gehandelt habe oder die Finanzierung in die Finanzplanung der Z-GmbH wie Eigenkapital eingeplant gewesen sei. Sofern die Finanzierungshilfen im Zeitpunkt des Eintritts der Krise lediglich stehen gelassen wurden, komme ein Abzug als nachträgliche Anschaffungskosten i.R. des § 17 EStG nur in Höhe gemeinen Werts der Darlehensforderung bzw. der Bürgschaftsregressforderung zu diesem Zeitpunkt (Eintritt der Krise) in Betracht. Der nicht mehr werthaltige Teil der Darlehensforderung sowie der Regressforderungen führe insoweit als Ausfall von Kapitalforderungen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG jeweils zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG, der bei dem Z aufgrund von § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG vollständig (= 100 %) bei der Ermittlung seiner Summe der Einkünfte abziehbar sei. § 20 Abs. 6 EStG ist insoweit nicht anzuwenden. Sofern eine vollständige bzw. teilweise Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. von § 17 EStG zu erfolgen habe, wären diese jedoch nur zu 60 % (= 371.533 EUR, § 3c Abs. 2 Satz 1 und 7 EStG) abziehbar. Der Verlust wäre damit geringer als der vom Finanzamt bereits anerkannte Verlust (= 447.023 EUR, Verböserungsverbot). Es müsse aber eine Saldierung zu Lasten des Z vorgenommen werden.
Bemerkung	Wenig überraschend hat der BFH für den Fall eines Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG das Teileinkünfteverfahren (= 60 %iger Abzug des Verlustes) für anwendbar erklärt. Das Teilabzugsverbot ist auch verfassungsgemäß (BFH-Urteil vom 02.09.2014 – IX R 43/13, BStBl. II 2015 S. 257). BFH bestätigt mit der vorliegenden Entscheidung seine Rechtsprechung zum Ausfall von Gesellschafterfremdfinanzierungshilfen (BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208; BFH-Urteil vom 27.10.2020 – IX R 5/20, BStBl. II 2021 S. 600; BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, DStR 2023 S. 1882 zuletzt zum Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen).

	Der BFH wendet im Streitjahr 2016 seine vor MoMiG ergangene Rechtsprechung zum Ausfall eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten i.R. des § 17 EStG an, obwohl er diese Rechtsprechung infolge des MoMiG mit Beginn zum 01.11.2008 aufgegeben hat (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208). Denn der BFH hat seine Rechtsprechung aus Vertrauensschutzgründen für wirtschaftliche Dispositionen, die der Gesellschafter in Bezug auf zuvor als eigenkapitalersetzend zu qualifizierende Finanzierungshilfen bis zur Veröffentlichung des vorgenannten Urteils am 27.09.2017 getroffen hat, für weiterhin anwendbar erklärt. Dies steht im Einklang des BFH mit der Entscheidung vom 20.02.2024 (IX R 12/23 , DStR 2024 S. 1712).
Fundstelle	BFH-Urteil vom 14.11.2023 – IX R 3/23, NV, DStRE 2024 S. 341.

Anmerkungen

Mit Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208; mit Folgeurteilen vom 06.12.2017 – IX R 7/17, BStBl. II 2019 S. 213; BFH-Urteil vom 20.07.2018 – IX R 5/15, BStBl. II 2019 S. 194) hat der BFH entschieden, dass **Darlehensverluste** bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften **nach MoMiG** (BGBl. I 2008 S. 2026) (ab 01.11.2008) nur noch nach den Grundsätzen der **verdeckten Einlage** (= werthaltiger Teil der Forderung führt zu nachträglichen Anschaffungskosten) als nachträgliche Anschaffungskosten auf die **Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG** berücksichtigt werden können.



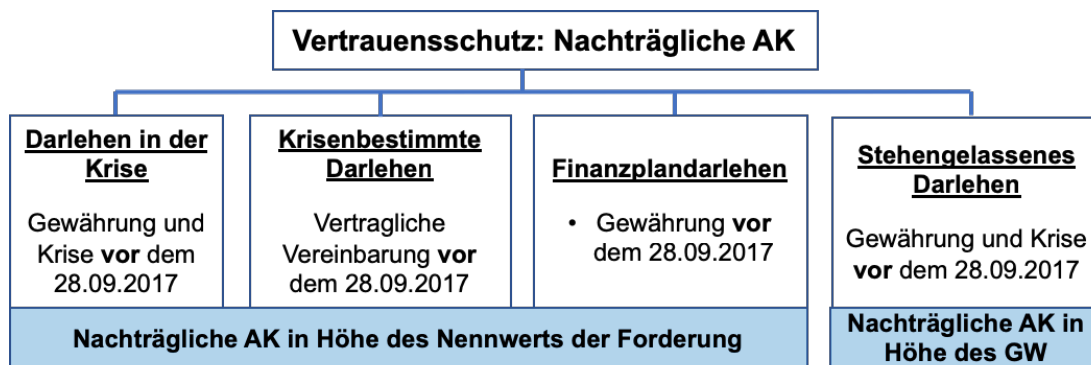
Gut zu wissen

Mit **BMF-Schreiben vom 05.04.2019** (BStBl. I 2019 S. 257) hat sich die Finanzverwaltung der BFH-Rechtsprechung des BFH angeschlossen.

Aus **Vertrauensschutzgründen** hat der BFH eine **Übergangsregelung** erlassen. Die neue BFH-Rechtsprechung gilt daher erst für **nach** dem 27.09.2017 (= Tag der Verkündung der Entscheidung des BFH auf der Internetseite des BFH) also **bis einschließlich 27.09.2017** gewährte Finanzierungshilfen des Gesellschafters (Darlehen und Bürgschaften).

Somit können **Darlehen in der Krise** als nachträgliche Anschaffungskosten weiterhin in Höhe des Nennwerts der Darlehensforderung berücksichtigt werden, wenn die Krise sowie die Darlehensgewährung vor dem 28.09.2017 erfolgt ist.

Nicht entscheidungserheblich ist entgegen, dass die Darlehensforderung bis einschließlich zum 27.09.2017 auch ausgefallen ist. Der Darlehensausfall kann auch nach dem 27.09.2017 erfolgen. Dies spielt für die Frage der Berücksichtigung des Darlehensausfalls als nachträgliche Anschaffungskosten aufgrund der Vertrauensschutzregelung keine Rolle. Bei **krisenbestimmten Darlehen** und **Finanzplandarlehen** kommt es hingegen nur darauf an, dass die Krisenbestimmung bzw. die Gewährung vor dem 28.09.2017 erfolgt ist.



Darüber hinaus hat der BFH entschieden, dass insoweit keine nachträglichen Anschaffungskosten nach der Vertrauensschutzregelung in Betracht kommen, bei Forderungen, die ab dem 01.01.2009 begründet wurden, eine Verlustberücksichtigung i.R. der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG** in Betracht kommt (BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, DStR 2023 S. 1882), die ggf. aufgrund von **§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG bis einschließlich 2023** zum vollständigen Ausgleich mit den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen führt.

3. **BFH: Zur Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und § 20 Abs. 2 EStG – Kein Wahlrecht bezüglich der BFH-Vertrauensschutzregelung**

Regelung	§ 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1, § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4, Abs. 8, § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG.
Leitsätze des BFH	1. Die Existenz des mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geschaffenen Wahlrechts des Steuerpflichtigen, auch für Veräußerungen vor dem 31.7.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Anspruch zu nehmen (§ 52 Abs. 25a Satz 2 EStG), lässt die im Senatsurteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15 (BStBl. II 2019 S. 208 Rn. 41) angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen. 2. Steuerpflichtige können im Fall der Nichtausübung des Wahlrechts nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG nicht auf die Anwendung dieser Fortgeltungsanordnung verzichten.
Der Fall	X war seit dem Jahr 2006 zu 80 % am Stammkapital der X-GmbH beteiligt. Mit Vertrag vom 27.12.2015 gewährte der X der X-GmbH ein Darlehen im Nennbetrag von 150.000 EUR. Zu diesem Zeitpunkt hat sich die X-GmbH unstreitig bereits in der Krise befunden. Im Jahr 2016 wurde über das Vermögen der X-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Zu diesem Zeitpunkt ist erkennbar, dass eine Rückzahlung der Darlehen an den X nicht erfolgen wird.
Problem	Streitig ist die Frage, ob der Verlust aus einem in der Krise gewährtem Gesellschafterdarlehen ➤ i.R. der Vertrauensschutzregelung des BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 EStG i.H. des Nennwert der Darlehensforderung auf seine Beteiligung führt oder ➤ aber der Steuerpflichtige auf die Vertrauensschutzregelung verzichten kann und damit den Kapitalverlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG in voller Höhe nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG mit anderen Einkünften verrechnen kann, da dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Vertrauensschutzregelung des BFH zwingend anzuwenden ist und kein Verzicht des X zu Gunsten von § 20 EStG erfolgen könne.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt und einen Verzicht auf die Vertrauensschutzregelung i.R. von § 17 EStG für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen abgelehnt. Vorrangig sei damit nach Ansicht des BFH der Verlust den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG zuzuordnen, sofern die Finanzierungshilfe bis einschließlich zum 27.09.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist.

	Der BFH erteilt damit der gegenteiligen Ansicht, der Verlust aus dem Ausfall der Darlehensrückzahlungsansprüche gegen die Kapitalgesellschaft müsse nicht als nachträgliche Anschaffungskosten den Einkünften aus § 17 Abs. 4 EStG, sondern könne wahlweise – steuerlich günstiger – den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zugeordnet werden, sofern kein Antrag nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG gestellt werde, eine Absage. Da der X keinen Antrag nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG gestellt habe, findet infolgedessen die bis dahin gültige Rechtslage, mithin auch die Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nach der bisherigen Rechtsprechung i.R. des § 17 EStG, Anwendung. Daher sind die Verluste aus dem Ausfall von Finanzierungshilfen des X nur insoweit dessen Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG) zuzuweisen, als sie nicht gesellschaftsrechtlich i.S. von § 17 EStG nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung veranlasst sind. Im Übrigen greife die Sperrwirkung des § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG (BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, DStR 2023 S. 1882 Rn. 37). Dies gelte – so der BFH ausdrücklich – auch, wenn sich für Zeiträume, für die die in dem BFH-Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208 Rn. 41) angeordnete Fortgeltung der bisherigen Rechtslage noch anwendbar war, ein steuerlich günstigeres Ergebnis bei Zuweisung des Verlusts zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ergäbe.
Bemerkung	Damit hat der BFH die Befürchtungen, die sich bereits mit dem BFH-Urteil vom 14.11.2023 (IX R 3/23, NV, DStRE 2024 S. 341) abgezeichnet haben, für Altfälle (bis 27.09.2017) bestätigt. Der BFH hält an seiner Rechtsprechung zur Fortgeltung der bisherigen Rechtslage (BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208 Rn. 41) fest. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen i.R. von § 17 EStG sind damit weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist (vgl. auch insoweit BMF-Schreiben vom 05.04.2019, BStBl. I 2019 S. 257). Dem stehe nicht entgegen, dass es im Einzelfall für den Steuerpflichtigen – wie im vorliegenden Fall für den X – günstiger sein möge, auf die Fortgeltung der bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu verzichten, da der Darlehensausfall dann bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt werden kann. Im Fall eines zu mindestens 10 % beteiligten Gesellschafters wäre nämlich der Verlust über § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG zu 100 % zu berücksichtigen gewesen, ohne dass es zu einer Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 EStG gekommen wäre.

	Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass dieser bei seiner damaligen Entscheidungsfindung (IX R 36/15) davon ausgehen musste, dass der Ausfall eines im Privatvermögen befindlichen Gesellschafterdarlehens allenfalls i.R. von § 17 EStG steuerliche Berücksichtigung finden und sich ansonsten nicht steuerlich auswirken kann. Die Fortgeltung wirke sich damit regelmäßig vorteilhaft aus. Erst zeitlich nachfolgend hat der VIII. Senat des BFH entschieden, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Darlehensforderungen ab dem 01.01.2009) in der privaten Vermögenssphäre nach der Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führen kann (BFH-Urteil vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, BStBl. II 2020 S. 831 Rn. 10). Mithin war es das Ziel der Fortgeltung, <u>übergangsweise</u> den Rechtszustand vor der Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts zu konservieren, um Steuerpflichtige vorübergehend vor der Situation zu schützen, dass ihre Finanzierungsverluste keine steuerliche Berücksichtigung finden. Die aufgestellten Rechtsgrundsätze beruhen damit auf Vertrauensschutzgesichtspunkten. Die Entscheidung des BFH bestätigt damit die Auffassung der Finanzverwaltung. Mittlerweile erfolgte die Veröffentlichung der Entscheidung im BStBl. II. Für die Praxis sind damit die Grundsätze der BMF-Schreiben vom 05.04.2019 (BStBl. I 2019 S. 257) zur Vertrauensschutzregelung sowie des BMF-Schreibens vom 07.06.2022 (BStBl. I 2022 S. 897) zu beachten.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 20.02.2024 – IX R 12/23, BStBl. II 2025 S. 13 .

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Anmerkungen

Mit Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208; mit Folgeurteilen vom 06.12.2017 – IX R 7/17, BStBl. II 2019 S. 213; BFH-Urteil vom 20.07.2018 – IX R 5/15, BStBl. II 2019 S. 194) hat der BFH entschieden, dass **Darlehensverluste** bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften mit Beteiligung im Privatvermögen **nach MoMiG** (BGBl. I 2008 S. 2026) (ab 01.11.2008) nur noch nach den Grundsätzen der **verdeckten Einlage** (= werthaltiger Teil der Forderung führt zu nachträglichen Anschaffungskosten) als nachträgliche Anschaffungskosten auf die **Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG** berücksichtigt werden können. Die Berücksichtigung von **nachträglichen Anschaffungskosten** aufgrund des Darlehensverlustes war damit **ausgeschlossen**.

Die **bisherigen Grundsätze** zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind nach dem BFH-Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208) allerdings weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine **eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 geleistet** hat oder wenn eine **Finanzierungshilfe** des Gesellschafters bis zu diesem Tag **eigenkapitalersetzend** geworden ist. Dem schloss sich im Ergebnis auch die Finanzverwaltung an (BMF-Schreiben vom 05.04.2019, BStBl. I 2019 S. 257).

Mit der **Einführung von § 17 Abs. 2a EStG** hat der Gesetzgeber im Jahr **2019** auf die Änderung der Rechtsprechung des BFH reagiert und die Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. von § 17 EStG in Anlehnung an § 255 HGB definiert. Nach § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG ist § 17 Abs. 2a EStG erstmals für **Veräußerungen** i.S. von § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG **nach dem 31.07.2019** anzuwenden. Auf **Antrag** ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG auch bereits für Veräußerungen **vor** dem 01.08.2019 anzuwenden.



Hinweis

Ziel der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG war es **sicherzustellen**, dass Darlehensverluste als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden, wenn bereits die **Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen bei einer Krise der Kapitalgesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst** war, selbst wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist. Dementsprechend sollte durch die Einführung des Wahlrechts für eine rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige Darlehensverluste weiterhin unbeschränkt nach § 17 EStG gewinnmindernd berücksichtigen kann und diese bei Beteiligungen von unter 10 % nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen in einem gesonderten Verlustverrechnungskreis eingesperrt werden (BR-Drs. 356/19, 134). Hingegen kommt in den Gesetzesmaterialien nicht zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber mit § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG die Vertrauensschutzregelung entfallen lassen wollte. Vielmehr tritt das Wahlrecht aus § 52 Abs. 25a S. 2 EStG neben die Vertrauensschutzregelung.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die nunmehr vorliegende Entscheidung des BFH (IX R 12/23) lediglich nur noch **Bedeutung für Altfälle bis einschließlich 31.07.2019** hat. Ab dem 01.08.2017 ist der Vorrang der Berücksichtigung von Verlusten von Darlehensverlusten i.R. von § 17 Abs. 2a EStG über § 20 Abs. 8 EStG unstreitig.

Aufgrund des **Vorrangs der Vertrauensschutzregelung** sind nunmehr die **Grundsätze der BMF-Schreiben vom 05.04.2019** (BStBl. I 2019 S. 257) anzuwenden und sofern ein Antrag auf rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 07.06.2022 (BStBl. I 2022 S. 897). Eine Verlustberücksichtigung nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG ist daher beim **sog. stehengelassenen Darlehen** nur möglich für den **Wertverlust zwischen Hingabe des Darlehens und Eintritt der Krise** der Kapitalgesellschaft.

Übersicht zur Verlustberücksichtigung von „**stehen gelassenen**“ **Finanzierungshilfen** (Ott, StuB 2024, S. 626, 629):

Übersicht: Fallkonstellationen			
Fallgruppe	Hingabe der Finanzierungshilfe	Eintritt des Verlusts	Rechtsfolgen im Hinblick auf die Finanzierungshilfe im Zeitpunkt des Kriseneintritts
1	Vor dem 1.1.2009	Bis zum 1.1.2009	Werthaltiger Teil: Nachträgliche AK nach § 17 EStG a. F. nach Vertrauensschutzregelung oder wahlweise nach § 17 Abs. 2a i. V. mit § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG Nicht werthaltiger Teil: Kein Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG (Darlehen unterliegt nicht der Abgeltungsteuer)
2	Nach dem 31.12.2008 bis zum 27.9.2017	Bis zum 31.7.2019	Werthaltiger Teil: Nachträgliche AK nach § 17 EStG a. F. nach Vertrauensschutzregelung oder wahlweise nach § 17 Abs. 2a i. V. mit § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG Nicht werthaltiger Teil: Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG
3	Nach dem 27.9.2017	Bis zum 31.7.2019	Werthaltiger Teil: Nachträgliche AK nach § 17 Abs. 2a i. V. mit § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG Nicht werthaltiger Teil: Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG Nicht-Inanspruchnahme des Wahlrechts nach § 17 Abs. 2a i. V. mit § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG: Vollständiger Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG
4	Nach dem 31.12.2008	Nach dem 31.7.2019	Werthaltiger Teil: Nachträgliche AK nach § 17 Abs. 2a EStG Nicht werthaltiger Teil: Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG
5	Nach dem 31.12.2008	Vom 1.1.2021 bis 31.12.2023	Werthaltiger Teil: Nachträgliche AK nach § 17 Abs. 2a EStG Nicht werthaltiger Teil: Bei Altdarlehen (Gewährung vor 1.1.2021): Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG Bei Neudarlehen (Gewährung nach 31.12.2020): Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG mit Verrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG
6	Nach dem 31.12.2008	Nach dem 31.12.2023	Werthaltiger Teil: Nachträgliche AK nach § 17 Abs. 2a EStG Nicht werthaltiger Teil: Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG mit Verrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG

Da das FG Düsseldorf (Vorinstanz) diese Rechtsgrundsätze nicht berücksichtigt hat, wurde der Fall vom BFH zur weiteren Sachverhaltsermittlung und Entscheidung an das FG Düsseldorf zurückgewiesen. Denn es ist nicht klar, ob es sich um stehengelassene Darlehen handelte, die nur mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Kriseneintritts zu bewerten wären, oder aber um krisenbestimmte oder in der Krise gewährte Darlehen, die mit dem Nennwert anzusetzen wären. Folgende Feststellungen sind dabei nachzuholen:

- ✓ Zunächst muss ermittelt werden, wann der **Eintritt der Krise der GmbH** erfolgte. Sollte die Krise **vor** der Gewährung der streitgegenständlichen Darlehen eingetreten sein, wären diese als **krisenbedingte Darlehen** mit ihrem **Nennbetrag** als nachträgliche Anschaffungskosten bei den Einkünften aus § 17 EStG zu berücksichtigen.
- ✓ Sofern die Krise dagegen erst **nach** der Darlehensgewährung eingetreten sein sollte, ist zu ermitteln, inwiefern die Darlehen für die Krise bestimmt gewesen wären und somit eine Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten als **krisenbestimmte Darlehen** zu erfolgen hätte.
- ✓ Sollte das Darlehen weder vor Eintritt der Krise gewährt worden sein noch ein krisenbestimmtes Darlehen vorliegen, muss der **Wert des Rückzahlungsanspruchs** des Darlehens im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise** ermittelt werden. Mit diesem Wert wäre der Ausfall als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen (sog. **stehen gelassenes Darlehen**). In Höhe des **nicht werthaltigen Teils** kommt die Anwendung von **§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG** in Betracht. Dem steht auch die Regelung in § 20 Abs. 8 EStG nicht entgegen. Da im Streitfall die Darlehensgewährung durch den zu 80 % beteiligten Gesellschafter im Jahr 2016 erfolgte (also vor der zeitlichen Anwendung des geänderten § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b i. V. mit § 52 Abs. 33b Satz 1 EStG), wäre der Ausfall des stehen gelassenen Darlehens in Höhe des nicht werthaltigen Teils zu 100 % als Kapitalverlust nach § 20 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

3a. BFH: Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

Regelung	§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 1, Abs. 8 Satz 1 EStG; § 255 Abs. 1 HGB.
Leitsätze des BFH	1. Der Verlust aus einem <u>auflösend bedingten Forderungsverzicht</u> ist bereits im <u>Zeitpunkt des Verzichts</u> zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (Anschluss an Urteil des BFH vom 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019 S. 34). 2. Die Anschaffungskosten der Darlehensforderung, auf die unter Besserungsvorbehalt verzichtet worden ist, sind nicht, auch nicht anteilig, der Besserungsanwartschaft zuzuordnen. 3. Bei der Prüfung, ob die im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer anzunehmende Vermutung der <u>Einkünfteerzielungsabsicht</u> im Einzelfall widerlegt ist, ist eine <u>Gesamtbeurteilung</u> von <u>Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbeteiligung</u> vorzunehmen (Anschluss an BFH v. 20.6.2023 – IX R 2/22, BFHE 280, 531, DStR 2023, 1882). 4. § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG ist dahin auszulegen, dass § 20 Abs. 2 EStG von § 17 EStG nur verdrängt wird, wenn und soweit sich der Verlust im zu <u>beurteilenden Zeitraum</u> bei der <u>Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt</u>. Das setzt insbesondere voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im <u>selben Veranlagungszeitraum</u> verwirklicht werden.
Der Fall	Der X ist mit 12,8 % am Stammkapital der Z-GmbH i.H.v. 600.000 EUR beteiligt. Der X hält die Anteile an der Z-GmbH in seinem steuerlichen Privatvermögen. Die Z-GmbH geriet in den Jahren 2008 und 2009 in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Der X gewährte der Z-GmbH mit Darlehensvertrag vom 05.02.2009 ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen i.H.v. 128.000 EUR. Mit Vertrag vom 18.10.2009 hat der X einen Darlehensverzicht unter der auflösenden Bedingung erklärt, dass die Z-GmbH wirtschaftlich und finanziell in der Lage sei, sämtliche Darlehen in vollständiger Höhe aus einem Bilanzgewinn oder einem Liquidationsüberschuss zurückzuzahlen („Besserungsschein“). Für den Fall, dass die auflösende Bedingung eintreten sollte, verpflichtete sich der X, der Z-GmbH von ihr zurückerhaltene Beträge unverzüglich durch Einzahlung als Einlage in die freie Rücklage wieder zur Verfügung zu stellen. Der Darlehensrückzahlungsanspruch war im Zeitpunkt des Darlehensverzichts am 18.10.2009 unstreitig noch zu 34 %, also i.H.v. 43.520 EUR, werthaltig. Der nicht mehr werthaltige Teil beläuft sich damit auf 84.480 EUR.

	Da der Verzicht des X gegenüber der Z-GmbH durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, liegt in Höhe des werthaltigen Teils der Darlehensforderung von 43.520 EUR eine verdeckte Einlage i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG vor, die zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung des X an der Z-GmbH nach § 17 EStG führt (H 8.9 „Forderungsverzicht gegen Besserungsschein“ KStH). Auch in den Folgejahren erzielte die Z-GmbH Verluste. Am 12.03.2013 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Z-GmbH eröffnet.
Problem	Streitig ist die steuerliche Behandlung des Darlehensverlustes des nicht mehr werthaltigen Teils i.H.v. 84.480 EUR im Jahr 2009.
Entscheidung des BFH	Kapitalverlust i.H. des nicht mehr werthaltigen Teils der Darlehensforderung in 2009 Der BFH hat entschieden, dass der X im Jahr 2009 in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung i.H.v. 84.480 EUR einen Kapitalverlust gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 EStG erzielt hat, der gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG zu 100% mit den sonstigen Einkünften des X verrechnet werden kann. Die Subsidiaritätsregelung des § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG stehe nicht entgegen, da eine Berücksichtigung des Darlehensverlustes als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. von § 17 EStG im Jahr 2009 ausscheide. Forderungsverzicht gegen Besserungsschein ist Abtretungsverlust Nach der Rechtsprechung des BFH führt auch der Forderungsverzicht zu einem Abtretungsverlust in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung (vgl. BFH-Urteil vom 18.06.2024 – VIII R 25/23, BStBl. II 2024 S. 691 Rn. 15; BFH-Urteil vom 06.08.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020 S. 833). Der Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt führt zivilrechtlich ebenfalls zum sofortigen Wegfall der Forderung (z.B. BFH-Urteil vom 12.07.2012 – I R 23/11, DStR 2012 S. 2058 Rn. 15). Tritt der Besserungsfall ein, lebt die ursprüngliche Forderung gemäß § 158 Abs. 2 BGB wieder auf. Der Eintritt der Bedingung entfaltet jedoch keine Rückwirkung (BFH-Urteil vom 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019 S. 34 Rn. 29). Auf Ebene der Gesellschaft treten die Rechtsfolgen aus einem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein im Zeitpunkt des Verzichts ein. Dann wird das Darlehen von Fremdkapital in Eigenkapital umqualifiziert. Es gelten die Grundsätze der verdeckten Einlage gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG. Erst bei Eintritt des Besserungsfalls wird das wiederauflebende Gesellschafterdarlehen wieder zu Fremdkapital. Dem hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen (vgl. BMF-Schreiben vom 02.12.2003, BStBl. I 2003 S. 648).

	Dies bedeutet aus Sicht des BFH, dass für die Besteuerung des unter Besserungsvorbehalt verzichtenden Gesellschafters als Gläubiger nichts anderes gelten kann. Auch bei ihm sei der Verlust aus dem Verzicht auf den nicht mehr werthaltigen Teil seiner Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entstanden und damit zu berücksichtigen. Der Besserungsvorbehalt ändere nichts daran, dass die Forderung, auf die verzichtet wird, im Zeitpunkt des Verzichts entfällt. Keine Abspaltung der Anschaffungskosten auf die Besserungsanwartschaft Im Unterschied zum Surrogationsgedanken fehlt es beim Verzicht auf eine wertlos gewordene Forderung gegen Besserungsschein und der Entstehung einer Besserungsanwartschaft an einer Substanzabspaltung. Die Besserungsanwartschaft ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut und nicht als Surrogat des nicht mehr werthaltigen Teils der untergegangenen Forderung anzusehen. Die Besserungsanwartschaft ist damit eigenständig mit einem Wert von 0 EUR zu bewerten. Denn dieser entspricht dem, was der X für den Erwerb aufgewendet hat. § 17 EStG im Jahr 2009 nicht anwendbar Nach der Rechtsprechung des BFH ist § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG dahin auszulegen, dass § 20 Abs. 2 EStG nur insoweit gesperrt ist, als sich der Verlust bei § 17 EStG auswirkt (BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, DStR 2023 S. 1882 Rn. 37; BFH-Urteil vom 14.11.2023 – IX R 3/23, DStRE 2024 S. 341 Rn. 29). Wirkt sich der Verlust bei der Anwendung von § 17 EStG i.H.v. 0 EUR aus, kann er gleichwohl bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.07.2023 – IX R 21/21, BStBl. II 2024 S. 169). Der BFH bestätigt die in der Literatur vertretene Sichtweise, dass § 20 Abs. 2 EStG danach von § 17 EStG nur verdrängt wird, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt. Das setze insbesondere voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im selben Veranlagungszeitraum (hier: 2009) verwirklicht werden (vgl. <i>Levedag</i> in: Schmidt, EStG, 38. Auflage 2024, § 20 Rn. 255; <i>Jachmann-Michel</i>, StuW 2018 S. 9, 18). Aus diesem Grund komme in 2009 nur die Berücksichtigung eines Kapitalverlustes nach § 20 Abs. 2 EStG in Betracht, da nach den Feststellungen des FG der X seine Beteiligung an der Z-GmbH in 2009 weder veräußert hat noch wurde die Z-GmbH in 2009 aufgelöst (veranlagungszeitraum bezogene Sichtweise).
Bemerkung	Der BFH hat mit dem vorliegenden Urteil entschieden, dass ein Kapitalverlust aus dem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein bereits im Jahr des Forderungsverzichts steuerlich zu berücksichtigen ist. Die Entscheidung steht damit der Auffassung der Finanzverwaltung entgegen, die einen Verlust erst dann berücksichtigen möchte, wenn die Besserung endgültig ausgeblieben ist (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.22, BStBl. I 2022 S. 742 Tz. 62).

	Fraglich ist jedoch, ob der X letztlich wirklich „gewonnen“ hat. Denn der BFH weist in der Rn. 48 der Urteilsbegründung ausdrücklich daraufhin, dass der im Jahr 2009 bei § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigte Darlehensverzicht des X in einem späteren Veranlagungszeitraum (ganz oder zum Teil) auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG zu berücksichtigen sein könnte und dass die Berücksichtigung bei § 17 EStG nach Maßgabe des § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG dann Vorrang gegenüber der Berücksichtigung bei § 20 Abs. 2 EStG hätte. Sollte es dadurch zu einer im Ergebnis nicht gerechtfertigten Doppelberücksichtigung ein und desselben Verlusts kommen, müsse die Berücksichtigung bei § 20 Abs. 2 EStG auf verfahrensrechtlicher Grundlage korrigiert werden. Welche verfahrensrechtliche Grundlage dies ist, lässt der BFH jedoch offen. Dies ist jedoch insofern von Relevanz, als dass auch der nicht mehr werthaltige Teil der Darlehensforderung i.H.v. 84.480 EUR bei Ermittlung des Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG in voller Höhe als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. von § 17 EStG zu berücksichtigen ist, da es sich im vorliegenden Fall unstreitig um ein in der Krise gewährtes Gesellschafterdarlehen handelt (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208; BMF-Schreiben vom 05.04.2019, BStBl. I 2019 S. 257; BFH-Urteil vom 20.02.2024 – IX R 12/23, BStBl. II 2025 S. 13). Mangels Entscheidungserheblichkeit musste der BFH jedoch nicht entscheiden, wie der Fall zu behandeln ist, sollte es zum Eintritt des Besserungsfalls kommen. Da eine Rückwirkung steuerlich nicht in Betracht kommt, sollte es uE zu diesem Zeitpunkt zu ✓ einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung um den werthaltigen Teil der Darlehensforderung („negative Einlage“) sowie ✓ im Fall der Tilgung der Darlehensforderung zu einem Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG in Höhe des nicht werthaltigen Teils, da insoweit keine Anschaffungskosten mehr vorliegen (ebenso <i>Ott</i>, DStZ 2025 S. 151, 161).
Fundstelle	BFH-Urteil vom 19.11.2024 – VIII R 8/22, DStR 2025 S. 256. <i>Vorinstanz: FG München, Urteil vom 17.02.2022 – 11 K 2371/18, DStRE 2022, 1415.</i>

Anmerkungen

Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Mit der vorliegenden Entscheidung **bestätigt** der BFH seine Rechtsprechung zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Wie der BFH bereits mehrfach entschieden hat, wird die **Einkünfteerzielungsabsicht** im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer **widerlegbar vermutet** (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2017 – VIII R 38/15, BStBl. II 2017 S. 1040; BFH-Urteil vom 18.06.2024 – VIII R 32/20, DStR 2024 S. 2571).

Da der X das Darlehen verzinslich gewährt hat und aus der Z-GmbH mittel- bis langfristig **positive Beteiligungserträge oder einen Veräußerungsgewinn** erzielen konnte, liegt eine Einkünfteerzielungsabsicht vor. Denn bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht hat eine **Gesamtbetrachtung** von **Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbeteiligung** zu erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, DStR 2023 S. 1882 Rn. 32 m.w.N.).

Stillschweigende Bestätigung der zwangsweisen Anwendung der Vertrauensschutzregelung

Ohne es ausdrücklich zu erwähnen, bestätigt der VIII. Senat des BFH die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH zur zwangsweisen Anwendung der Vertrauensschutzregelung, in dem er für das **Jahr 2009** auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH zur **Fortgeltung der bisherigen Grundsätze zum normspezifischen Anschaffungskostenbegriff bei § 17 EStG** gemäß BFH-Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208) verweist.



Hinweis

Der BFH hat mit Urteil vom 20.02.2024 (IX R 12/23, **BStBl. II 2025 S. 13**) entschieden, dass die **Anwendung der Vertrauensschutzregelung** im Kontext von § 17 EStG für den Steuerpflichtigen verpflichtend ist und dieser nicht auf die Anwendung verzichten kann, selbst wenn diese für diesen steuerlich besser wäre. **Dies wäre nämlich im vorliegenden Fall des X der Fall!**

Steuerliche Behandlung des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein auf Ebene der Gesellschaft (BMF-Schreiben vom 02.12.2003, BStBl. I 2003 S. 648)

Der Erlass einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft (§ 397 Abs. 1 BGB) führt aus Sicht der Gesellschaft zum **Erlöschen einer Verbindlichkeit**. Die Vereinbarung, dass die Forderung bei Eintritt der im Besserungsschein genannten Bedingungen wieder auflebt, steht dem nicht entgegen (H 8.9 „Forderungsverzicht gegen Besserungsvereinbarung“ KStH).

Behandlung bei Verzicht:

Die bisher bei der Gesellschaft ausgewiesene Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter ist in Höhe des Betrags des Forderungsverzichts **gegen Ertrag** auszubuchen. Dies führt bei der Gesellschaft in Höhe des Betrags des Forderungsverzichts zu einer **Vermögensmehrung**.

Ist der Forderungsverzicht **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst**, liegt in Höhe des **werthaltigen Teils** der Forderung eine verdeckte Einlage des Gesellschafters vor, die außerbilanziell nach **§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG** zu **kürzen** ist; gleichzeitig liegt in **gleicher Höhe** ein **Zugang** zum steuerlichen Einlagekonto nach **§ 27 KStG** vor.

Der dann noch ggf. verbleibende Gewinn kann dann mit eventuell vorhandenen Verlustvträgen verrechnet werden.

Behandlung bei Eintritt der Besserungsfalls:

Der ursprünglich ausgebuchte Betrag des Forderungsverzichts ist im Zeitpunkt des Eintritts des Besserungsfalls (auflösende Bedingung) wieder als **Verbindlichkeit vermögensmindernd** als **Aufwand** einzubuchen.



Hinweis

Soweit die ursprüngliche Ausbuchung als **verdeckte Einlage** zu beurteilen war, gilt diese als **zurückgewährt**.

Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ist der Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG entsprechend zu korrigieren. Im Ergebnis wirkt sich der Vorgang damit einkommensmindernd aus.

Es erfolgt ein **Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto**.

Beispiel:

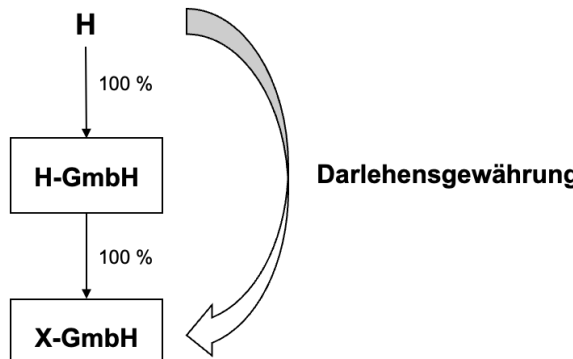
Die A-GmbH erzielt seit einigen Jahren Verluste. Der Gesellschafter A hat der GmbH eine **Darlehen i.H.v. 300.000 EUR** gewährt.

In Anbetracht der Verlustsituation wird am 20.06.**01** eine Vereinbarung getroffen, wonach der Gesellschafter zunächst auf seine **Forderung verzichtete**. Der Verzicht steht allerdings unter der **auflösenden Bedingung, der Besserung** der finanziellen Situation der Gesellschaft.

Daraufhin wurde die Verbindlichkeit von der A-GmbH **gewinnerhöhend** + 300.000 EUR ausgebucht; eine **Einkommenskorrektur erfolgt mangels Werthaltigkeit nicht**.

Da sich die finanzielle Situation der Gesellschaft im Laufe des **Jahres 05 erheblich gebessert** hat, wurde die **Verbindlichkeit wieder in Höhe von ./. 300.000 EUR** von der A-GmbH **gewinnmindernd** passiviert.

3b. FG: Ausfall eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens

Regelung	§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 EStG.
Leitsätze des FG (redakt.)	1. Gibt der Steuerpflichtige einer Kapitalgesellschaft, an der er nur <u>mittelbar</u> beteiligt ist, ein <u>zinsloses</u> Darlehen, ist bei Ausfall der Darlehensforderung <u>kein Verlust</u> nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen. Denn da mangels Vereinbarung von Zinsen keine positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden konnten, <u>fehlt</u> es an der <u>Einkünfteerzielungsabsicht</u>. 2. Der bei endgültigem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht aus Kapitalvermögen geltende <u>Gesamtbetrachtungsansatz</u>, d.h. die Einbeziehung <u>aller aus der Beteiligung erzielten Einkünfte</u> einschließlich <u>Wertsteigerungen und Ausschüttungen</u>, findet für die mittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft <u>keine Anwendung</u>. 3. Bei der gebotenen Einzelbetrachtung widerlegt daher die Unverzinslichkeit der Darlehensvergabe durch einen mittelbar beteiligten Gesellschafter die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht. 4. Entsprechendes gilt für den Ausfall von Regressforderungen aus unentgeltlich übernommenen Bürgschaften.
Der Fall	 Der H ist mit 100 % am Stammkapital der H-GmbH beteiligt. Der H hält die Anteile an der H-GmbH in seinem steuerlichen Privatvermögen. Alleinige Gesellschafterin der X-GmbH ist die H-GmbH. Die X-GmbH geriet in den Jahren 2015 bis 2019 in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Der H gewährte der X-GmbH (mittelbare) Gesellschafterdarlehen i.H.v. insgesamt 488.000 EUR. Eine Verzinsung wurde nicht vereinbart. Im Jahr 2019 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der X-GmbH eröffnet. Die Darlehen wurden von der X-GmbH insgesamt nicht an den H zurückbezahlt.

Problem	Streitig ist die steuerliche Behandlung des Darlehensverlustes i.H.v. 488.000 EUR bei H.
Entscheidung des FG	Nach Ansicht des FG sind die Darlehensverluste steuerlich nicht abzugsfähig. Keine Verluste nach § 17 EStG Es liege weder ein Veräußerungsverlust noch eine nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten auf die Beteiligung i.S. des § 17 EStG vor, da § 17 Abs. 1 EStG nur in Bezug auf unmittelbare Beteiligungen anzuwenden ist. Denn auch wenn der Gesetzeswortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auf mittelbare Beteiligungen Bezug nimmt, erlangt eine mittelbare Beteiligung in diesem Kontext nur dann rechtliche Relevanz, soweit auch eine unmittelbare Beteiligung bestand, diese veräußert wird und zu prüfen ist, ob der Veräußerer insgesamt zu mindestens 1 % beteiligt war (vgl. <i>Oellerich</i> in: Bordewin/Brandt, EStG, § 17 Rn. 151). Keine Verluste nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG mangels Einkünfteerzielungsabsicht Eine Berücksichtigung der Darlehensverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen scheide aufgrund der fehlenden Verzinsung der Darlehensforderungen ebenfalls aus. Zwar kann der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre grundsätzlich zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG führen (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2020 – IX R 5/20, BStBl. II 2021 S. 600). Die für die Anerkennung solcher Einkünfte erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht liege jedoch nach Ansicht des FG nicht vor. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist für jede Kapitalanlage getrennt zu beurteilen. Wird die Anerkennung eines Forderungsverlustes i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG begehrt, kommt es entscheidend darauf an, ob der Steuerpflichtige mit der Kapitalforderung – wenn sie nicht ausgefallen wäre – positive Einkünfte aus Kapitalvermögen hätte erzielen können. Dies ist nach Ansicht des FG nur bei verzinslichen Kapitalforderungen der Fall. Denn wer einem anderen Kapital überlasst, ohne dass für die Überlassung Zinsen oder ein anderes Entgelt vereinbart wurde, kann das Kapital bestenfalls vollständig zurückerlangen, jedoch schlechterdings keinen Überschuss erwirtschaften und folglich auch keine positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen. Die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht ist in einem solchen Fall widerlegt. Gesamtbetrachtung bei mittelbaren Beteiligungen unbeachtlich Eine Ausnahme von der vorgenannten Einzelbetrachtung macht die Rechtsprechung des BFH lediglich in Bezug auf Darlehen und Bürgschaften, die ein Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft gewährt hat (BFH-Urteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, BFH/NV 2023, 1257). In einem solchen Fall bedürfe es einer Gesamtbetrachtung von Beteiligung und Darlehens- bzw. Regressforderung.

	Maßgebend seien die gesamten „aus der Beteiligung“ erzielten Einkünfte, das heißt sowohl Wertsteigerungen als auch Ausschüttungen (§ 17 Abs. 1, 4; § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht sei nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften insgesamt ausscheide. Nach Ansicht des FG ist der vom BFH entwickelte Gesamtbetrachtungsansatz nur für unmittelbare Beteiligungen anwendbar und ist auf mittelbare Gesellschafter schon deshalb nicht zu übertragen, weil diese aus der mittelbaren Beteiligung keine eigenen Einkünfte erzielen. Eine mittelbare Beteiligung diene mithin nicht dem mittelbar beteiligten Steuerpflichtigen, sondern nur der unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft zur Einkünfteerzielung. Infolgedessen führen Finanzierungsmaßnahmen des mittelbar beteiligten Gesellschafters allenfalls zur Erhöhung der Einkünfte der zwischengeschalteten, unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft.
Bemerkung	Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Das Verfahren ist beim BFH in der Revision anhängig. Bis zu diesem Zeitpunkt ist die Rechtsprechung des FG bei Finanzierung von mittelbaren Unternehmensstrukturen (insbesondere Holding-Strukturen) zu beachten. Gerade der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung kann steuerlich von Vorteil sein, liegt doch keine verdeckte Einlage vor (H 8.9 Nutzungsvorteil KStH). Unabhängig von einer Verzinsung ist es jedoch empfehlenswert die Darlehensvereinbarung durch die Kette (Gesellschafter → Holding → operative Gesellschaft) zu vereinbaren. Denn für den Fall des Ausfalls der Darlehensforderung kommt in mittelbaren Strukturen allenfalls ein Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG in Betracht, der gemäß § 20 Abs. 6 EStG nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden kann. Die Ausnahme zum tariflichen Steuersatz nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG ist seit dem VZ 2024 ausgeschlossen. Bei einer unmittelbaren Darlehensgewährung kommt im Fall des Ausfalls hingegen die Berücksichtigung des vollen Nennwerts der Darlehensforderung als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG in Betracht, der zu 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG) mit allen positiven Einkünften verrechnet werden kann. Im Fall der Darlehensgewährung vor der Krise ist darauf zu achten, dass es sich um ein sog. „krisenbestimmtes Darlehen“ i.S. der Rn. 12 des BMF-Schreibens vom 07.06.2022 (BStBl. I 2022 S. 897) handelt.
Fundstelle	FG Düsseldorf, Urteil vom 27.09.2024 – 3 K 3054/20, EFG 2025 S. 249; Rev. Az. des BFH: VIII R 32/24.

4. BFH: Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren

Regelung	§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.
Leitsatz des BFH	Nach einer <u>wirksamen erstmaligen Antragstellung</u> ist das Vorliegen der <u>materiell-rechtlichen</u> Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt <u>zu unterstellen</u> . Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr <u>Wegfall</u> in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist <u>unerheblich</u> .
Der Fall	Der X ist in den Jahren 2013 bis 2015 zu 12,5 % an der Y-GmbH beteiligt. Bis zum 31.03.2013 war er darüber hinaus als Geschäftsführer für die Y-GmbH tätig. Der X erhielt in den Jahren 2013 bis 2015 jeweils Gewinnausschüttungen aus der Y-GmbH. Darüber hinaus sind dem X im Zusammenhang mit seiner Beteiligung an der Y-GmbH in den Jahren 2013 bis 2015 Werbungskosten (u.a. Fahrtkosten, Beratungskosten, Kosten für ein Arbeitszimmer) entstanden. In seiner Einkommensteuererklärung 2013 stellt der X erstmalig den Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG.
Problem	Das Finanzamt versagte dem X die Antragsmöglichkeit nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für die Jahre 2014 und 2015, da X nicht mehr beruflich für die Y-GmbH tätig sei. Auch erfülle X nicht die Voraussetzungen einer mindestens 25 %igen Beteiligung. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG diene lediglich der Verwaltungsvereinfachung; zwar sei gesetzlich normiert, dass die Antragsvoraussetzungen in den Folgejahren nach der Antragstellung nicht erneut zu belegen seien, dies schließe eine erneute Überprüfung der Voraussetzungen der Norm in den Folgejahren jedoch nicht aus.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Nach Ansicht des BFH ist § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b und § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG dahingehend auszulegen, dass nach einer <u>wirksamen erstmaligen Antragstellung</u> in den folgenden 4 Veranlagungszeiträumen zu unterstellen ist, dass die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gegeben sind. Aufgrund des wirksamen erstmaligen Antrags von X gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe b EStG im Jahr 2013 und der gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG in den Jahren 2014 und 2015 zu unterstellenden Erfüllung der Antragsvoraussetzungen ist unerheblich, dass X in den Streitjahren nicht mehr beruflich für die X-GmbH im Sinne des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG tätig war. Die Gewinnausschüttungen an den X sind, obwohl es sich um private Kapitalerträge handelt, gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d EStG zu 40 % steuerfrei.

	Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG ist das Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG nicht anzuwenden , sondern sind die Werbungskosten des X gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte in Höhe von 60 % der Ausgaben abzuziehen .
Bemerkung	Die Entscheidung des BFH ist insoweit nicht überraschend, als dass diese der h.M. im Schrifttum entspricht (vgl. <i>Moritz/Strohm</i>, BB 2012 S. 3107, 3111; <i>Neumann/Stimpel</i>, GmbHR 2008 S. 57, 61; <i>Graf/Paukstadt</i>, FR 2011 S. 249, 261; <i>Levedag</i> in Schmidt: EStG, 42. Auflage, § 32d EStG, Rn. 19). Man hätte dies jedoch auch mit guten Gründen aufgrund des Wortlauts anders sehen können. Die positive Entscheidung des BFH bedeutet, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Option zur tariflichen Besteuerung lediglich im Erstjahr der Antragstellung vorliegen müssen und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen – unabhängig davon, ob die Voraussetzungen dann noch vorliegen – fingiert werden. Die Entscheidung des BFH stand der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung entgegen (BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl. I 2022 S. 742 Tz. 139). Mittlerweile wurde die Entscheidung des BFH im BStBl. II veröffentlicht und ist damit über den entschiedenen Einzelfall hinaus von der Finanzverwaltung anzuwenden.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 12.12.2023 – VIII R 2/21, BStBl. II 2024 S. 350 .

Anmerkungen

Natürliche Personen, die ihre Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in ihrem **Privatvermögen** halten, versteuern erhaltene **Gewinnausschüttungen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) grundsätzlich mit dem **gesonderten Steuertarif von 25 %** nach § 32d Abs. 1 EStG (**Abgeltungsteuer**).



Gut zu Wissen

Die **nach § 32d Abs. 1 EStG zu besteuern** Einkünfte aus Kapitalvermögen sind bei der Ermittlung der „Summe der Einkünfte“ aufgrund des besonderen Steuersatzes nicht zu berücksichtigen, **§ 2 Abs. 5b EStG**. Soweit die Kapitalerträge nach § 20 EStG dem **Kapitalertragsteuerabzug** (§§ 43, 43a EStG) unterliegen habe, entfaltet dieser gemäß § 43 Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz EStG **Abgeltungswirkung**.

Gemäß **§ 20 Abs. 9 Satz 1 2. Halbsatz EStG** dürfen jedoch **tatsächliche Werbungskosten (§ 9 EStG)** bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen **nicht abgezogen** werden. Stattdessen wird zur Abgeltung der Werbungskosten der sog. **Sparer-Pauschbetrag** von **801 EUR (zukünftig 1.000 EUR)** und bei Zusammenveranlagung **1.602 EUR (zukünftig 2.000 EUR)** abgezogen, **§ 20 Abs. 9 Satz 1 1. Halbsatz, Satz 2 EStG**.

Abweichend hiervon, kann der Steuerpflichtige einen **Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG** stellen, sodass die Gewinnausschüttungen in dem Fall, in dem der persönliche Steuersatz niedriger als der gesonderte Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG ist, mit dem persönlichen Steuersatz besteuert werden.

**Praktikerhinweis**

Ein **Werbungskostenabzug** ist jedoch weiterhin **nicht** möglich.

Anlage KAP, Zeile 4: Günstigerprüfung

Anträge	
4	Die Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge wird beantragt für: (Bei Zusammenveranlagung ist der Antrag einheitlich für beide Ehegatten zu stellen.) ☒ Stpfl./Ehemann

**Hinweis**

Mit Urteil vom 29.08.2017 (VIII R 33/15, BStBl. II 2018 S. 69) hat der BFH entschieden, dass allein der „erfolgreiche“ **Antrag auf Günstigerprüfung nicht** zu einer anteiligen Steuerfreistellung von Beteiligungseinkünften gemäß dem **Teileinkünfteverfahren** nach § 3 Nr. 40 Buchstabe d) EStG führt. Denn die Beteiligungseinkünfte sind im Privatvermögen angefallen, sodass die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens grundsätzlich ausgeschlossen ist, § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG.

Erst der **Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** eröffnet für die Beteiligungseinkünfte die Anwendung des **Teileinkünfteverfahrens**, da § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG für diesen Fall bestimmt, dass § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG keine Anwendung findet.

Die **Abgeltungsteuer** des § 32d Abs. 1 EStG wird insbesondere durch die **Ausnahmen des § 32d Abs. 2 EStG** ausgeschlossen.

In dem dort hinterlegten Katalog finden **sich nach § 32d Abs. 2 Nr. 1, 2 und 4 EStG zwingende Ausnahmen** (z.B. Zinsen bei einer Beteiligung von mind. 10 % an der Kapitalgesellschaft). Daneben aber auch die **Option** zum Teileinkünfteverfahren nach **§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (Wahlrecht)**.

**§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG**

„**Absatz 1 gilt nicht...**

...Nr. 3

auf Antrag für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 2 aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige **im Veranlagungszeitraum**, für den der **Antrag erstmals gestellt** wird, unmittelbar oder mittelbar

a) **zu mindestens 25 Prozent** an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist **oder**

b) **zu mindestens 1 Prozent** an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist **und** durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann.

Insoweit finden § 3 Nummer 40 Satz 2 und § 20 Absatz 6 und § 20 Absatz 9 keine Anwendung. Der Antrag gilt für die jeweilige Beteiligung erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt worden ist. Er ist **spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung** für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und **gilt**, solange er nicht widerrufen wird, **auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind**. Die Widerrufserklärung muss dem Finanzamt spätestens mit der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zugehen, für den die Sätze 1 bis 4 erstmals nicht mehr angewandt werden sollen. Nach einem Widerruf ist ein erneuter Antrag des Steuerpflichtigen für diese Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht mehr zulässig.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Rechtsfolge des Antrags nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ist

- **keine Anwendung** des **gesonderten Steuertarifs** nach § 32d Abs. 1 EStG (25 %);
- **Anwendung** des tariflichen Einkommensteuersatzes unter Berücksichtigung des **Teileinkünfteverfahrens** nach §§ 3 Nr. 40 Buchstabe d), 3c Abs. 2 EStG;
- keine Anwendung des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG), sondern Ansatz der **tatsächlichen Werbungskosten zu 60 %** (§ 3c Abs. 2 EStG).



Praktikerhinweis

Damit ist eine **Antragstellung** auch in den Fällen **erwägenswert**, in denen zwar **keine Gewinnausschüttungen** bezogen werden, jedoch **Werbungskosten** im Zusammenhang mit der Kapitalgesellschaftsbeteiligung (z.B. Fremdfinanzierungszinsen) anfallen. Denn in diesen Fällen können die Werbungskosten zu **60 %** geltend gemacht werden.

Nach Ansicht der **Finanzverwaltung** kann der Antrag auch in den Fällen gestellt werden, in denen keine Gewinnausschüttungen bezogen werden und der Antrag damit nur dem **Werbungskostenabzug** dient (BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016 S. 85 Tz. 143).

Voraussetzung für die **erfolgreiche Antragstellung** ist, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar entweder

- ✓ **zu mindestens 25 %** an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- ✓ **zu mindestens 1 %** an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist **und** durch eine **berufliche Tätigkeit** für diese **maßgeblichen unternehmerischen Einfluss** auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann.

Eine Beteiligung von 25 % an der Kapitalgesellschaft **zu irgendeinem Zeitpunkt während des Veranlagungszeitraums**, für das der Antrag gestellt wird, ist ausreichend (BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. II 2016 S. 85 Tz. 139). Damit erfolgt auch bei unterjährigem Hinzuerwerb keine Aufteilung der Gewinnausschüttung. Für zu mindestens **25 % beteiligte Gesellschafter** ist **keine berufliche Tätigkeit** für die Kapitalgesellschaft erforderlich.

Wenn die Voraussetzungen einer mindestens 25 %igen Beteiligung nicht erfüllt sind, kommt eine **Antragstellung** dennoch bei einer **mindestens 1 %igen Beteiligung** und **qualifizierter beruflicher Tätigkeit mit unternehmerischen Einfluss** in Betracht.



Hinweis

Unter den Begriff der **beruflichen Tätigkeit** fallen sowohl **selbständig** als auch **nichtselbständig ausgeübte Tätigkeiten**. Ob es sich bei der beruflichen Tätigkeit um eine gewerbliche, freiberufliche oder um eine andere unter die Gewinneinkünfte fallende Tätigkeit handelt, ist unerheblich (BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. II 2016 S. 85 Tz. 138).

Die Anforderungen an die berufliche Tätigkeit i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b EStG sind ab dem **VZ 2017** (§ 52 Abs. 33a EStG) **verschärft** worden. Seither ist eine berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft erforderlich, durch die der Antragsteller „**maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann**“.

Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 25.08.2015 (VIII R 3/14, BStBl. II 2015 S. 892). Der BFH hat mit diesem Urteil entschieden, dass der Antrag nicht erfordert, dass der Anteilseigner aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft einen maßgeblichen Einfluss ausüben muss. Jedwede Art der beruflichen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft wurde für die Antragstellung als ausreichend erachtet.

Auf welche **Art die Einflussnahme** auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen hat oder in welchem Umfang eine Einflussnahme erfolgen muss ist **unklar** (siehe hierzu auch *Weiss*, BB 2017 S. 2071, 2072 m.w.N.; *Mannefeld*, GmbH-StB 2017 S.154). Auch bleibt die Finanzverwaltung bisher eine Auslegung zum „maßgeblichen Einfluss“ in ihrem Abgeltungsteuererlass schuldig.



Praktikerhinweis

Ein solcher „maßgeblicher Einfluss“ dürfte jedenfalls bei einer **Tätigkeit in leitender Position** innerhalb der Kapitalgesellschaft, z.B. als **Prokurist** oder **Geschäftsführer**, zu bejahen sein. In Zweifelsfällen dienen sicherlich u.a. **Arbeitsverträge** als **Nachweis** für den Umfang der Verantwortung. Ob der maßgebliche unternehmerische Einfluss innerhalb der Geschäftsführung, im operativen Geschäft oder in der Produktion ausgeübt wird, dürfte nicht entscheidend sein.

Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 **Satz 4** EStG ist der Antrag **spätestens** zusammen mit der Abgabe der **erstmaligen Einkommensteuererklärung** für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen (BFH-Urteil vom 28.07.2015 – VIII R 50/14, BStBl. II 2015 S. 894). Ein **nach Abgabe** der erstmaligen Einkommensteuererklärung gestellter Antrag ist – zumindest für diesen VZ – **unwirksam**. Dies gilt auch dann, wenn noch kein Bescheid ergangen ist. Hierbei handelt es sich um eine **Ausschlussfrist**, wobei es auf die erstmalige Abgabe der Steuererklärung für das **jeweilige Jahr** ankommt.



Praktikerhinweis

Eine **nachträgliche Antragstellung** ist auch **nicht** in den Fällen **möglich**, in denen erst im Rahmen einer späteren **Betriebsprüfung vGAs** erkannt werden (BFH-Urteil vom 14.05.2019 – VIII R 20/16, BStBl. II 2019 S. 586). In diesen Fällen muss **vorsorglich** ein **Antrag** gestellt werden.

Eine **Nachholung** ist nur unter den **Voraussetzungen des § 110 AO** möglich (BFH-Urteil vom 28.07.2015 – VIII R 50/14, BStBl. II 2015 S. 894; BFH-Urteil vom 29.08.2017 – VIII R 33/15, BStBl. II 2018 S. 69).

Die Rechtsprechung **unterscheidet** bei der Antragsfrist zwischen steuerlich beratenen Steuerpflichtigen und steuerlich **nicht** beratenen Steuerpflichtigen.

Steuerlich beratener Steuerpflichtiger

Bei fachkundig steuerlich beratenen Steuerpflichtigen kommt eine Beantragung nach Abgabe der Steuererklärung **nicht** in Betracht.

Steuerlich nicht beratener Steuerpflichtiger

Bei einem nicht beratenen Steuerpflichtigen ist der Antrag grundsätzlich spätestens mit Abgabe der Steuererklärung zu stellen. Nach Auffassung des BFH kommt jedoch die **Wiedereinsetzung** der Antragsfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG i.V.m. **§ 110 AO in Betracht**.

Dies gilt selbst dann, wenn die in Bezug auf die Antragsrechte unzureichende Anleitung zur Anlage KAP bei Anfertigung der Steuererklärung nicht vollständig gelesen wurde!

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Die **Antragsmöglichkeit** ist in **Zeile 31** der **Anlage KAP** vorgesehen.

Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen	
Anlage KAP Zeile	EUR, Ct
27 Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG:	
28 Laufende Einkünfte aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, aus stiller Gesellschaft und partiarischen Darlehen (ohne Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung lt. Zeile 49):	
29 Gewinne aus der Veräußerung oder Einlösung von Kapitalanlagen aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, aus stiller Gesellschaft und partiarischen Darlehen, Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit der Kapitalforderungen:	
30 Kapitalerträge aus Lebensversicherungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 EStG:	
31 Der Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) wird durch die Erfassung von laufenden Einkünften in Zeile 32 automatisch gestellt.	
☐ Der Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) soll auch ohne die Erfassung von laufenden Einkünften in Zeile 32 gestellt werden.	
Die Antragstellung erfolgt erstmalig für den Veranlagungszeitraum . Liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) auch in den Folgejahren vor, gilt der Antrag auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.	
32 Laufende Einkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft:	

Der **einmal gestellte Antrag** gilt, solange er nicht widerrufen wird **die gesamten fünf Veranlagungszeiträume**. Sofern der Steuerpflichtige nach Ablauf des 5-Jahreszeitraums weiterhin eine tarifliche Besteuerung seiner Beteiligungserträge begehrt, ist der Antrag erneut – zusammen mit der ESt-Erklärung – zu stellen und das Vorliegen der Voraussetzungen nachzuweisen.

Nach bisheriger **Auffassung der Finanzverwaltung** (BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl. I 2022 S. 742 **Tz. 139**) sollte die vorher ausgeübte Option keine Wirkung mehr entfalten, wenn die Beteiligungsquote in einem auf die erstmalige Antragstellung folgenden Jahr nicht mehr erreicht wird. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG beinhaltet insoweit lediglich eine **Nachweiserleichterung** und **ersetze nicht die Tatbestandsvoraussetzungen**.



Praktikerhinweis

Dies sollte aus Sicht der **Finanzverwaltung** auch für den Fall gelten, dass **keine qualifizierte berufliche Tätigkeit** mit unternehmerischen Einfluss i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG im Optionszeitraum mehr ausgeübt wird. In der **Literatur** werden auch **Gegenmeinungen** vertreten (siehe u.a. *Fuhrmann*, NWB 2010 S. 2942).

Der BFH hat nunmehr mit Urteil vom 12.12.2023 (VIII R 2/21, **BStBl. II 2024 S. 350**) entschieden, dass der Antrag, das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, vorbehaltlich eines Widerrufs auch für die nachfolgenden 4 Veranlagungszeiträume gilt, sofern **im Jahr der Antragstellung** die **materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt** sind. Und zwar **unabhängig** davon, ob auch in den nachfolgenden 4 Veranlagungszeiträumen die **Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG erfüllt** sind.

Der **unklare Wortlaut** des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG mit den Aussagen des ersten Satzteils, dass der Antrag für das Antragsjahr und die Folgejahre **"gilt"** und des zweiten Satzteils, dass die Antragsvoraussetzungen **"nicht erneut zu belegen"** sind, sei angesichts des **Normzwecks** und des **fehlenden Bedürfnisses für eine restriktive Auslegung** in dem Sinne zu verstehen, dass das Finanzamt das **Vorliegen der Antragsvoraussetzungen für die vier Folgejahre zum Jahr der erstmaligen Antragstellung zu unterstellen** hat. Diese Auslegung wird nach Ansicht des BFH entscheidend durch die Gesetzesmaterialien gestützt.



Praktikerhinweis

Die **Entscheidung des BFH** wird nunmehr von der **Finanzverwaltung in allen offenen Fällen angewendet**.

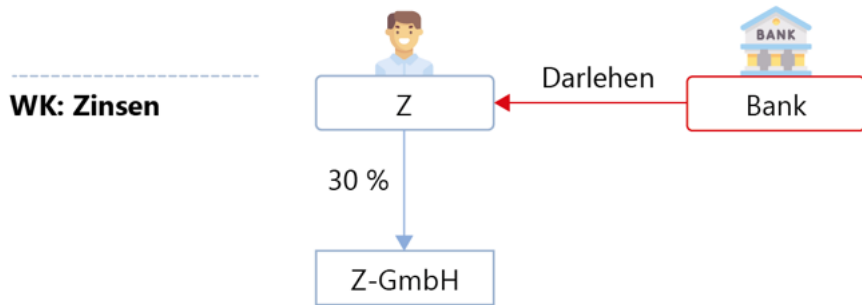
Nach einem **Widerruf des Antrags** für eine konkrete Beteiligung ist ein erneuter Antrag für diese Beteiligung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 **Satz 6 EStG nicht mehr zulässig** und die „Rückkehr“ zum progressiven Einkommensteuertarif für die Erträge aus **dieser Beteiligung** nicht mehr möglich.



Hinweis

Vor diesem Hintergrund kann es **vorteilhaft** sein, **einen einmal gestellten Antrag** in Folgejahren auch dann **nicht zu widerrufen**, wenn die Anwendung der Abgeltungsteuer für einzelne Veranlagungszeiträume günstiger wäre, wenn relativ geringen Vorteilen durch den Widerruf und den Wechsel des Besteuerungsregimes der Verlust des künftigen Antragsrechts und damit die dauerhafte Besteuerung nach den Regelungen zur Abgeltungsteuer gegenübersteht (*Hahne*, Stbg 2008 S. 477, 483 und 485).

5. BFH: Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren

Regelung	§ 3 Nr. 40 Buchstabe a, § 17, § 20, § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.
Leitsätze	1. Ein Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 i.V.m. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a EStG kann für denjenigen Veranlagungszeitraum, in dem eine Beteiligung veräußert wird, als erstes Antragsjahr gestellt werden, wenn der Antragsteller in diesem Veranlagungszeitraum bis zur Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt in ausreichendem Umfang an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Das Erzielen von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in diesem Veranlagungszeitraum ist nicht erforderlich; es genügt die abstrakte Möglichkeit, aus der Beteiligung Kapitalerträge erzielen zu können. 2. Nach einer wirksamen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen. Die Beteiligungsvoraussetzungen müssen nur für das erste Antragsjahr erfüllt sein; ihr Wegfall in einem der folgenden vier Veranlagungszeiträume ist unerheblich. 3. <u>Nachlaufende Beteiligungsaufwendungen</u> sind unter Beachtung des Teilabzugsverbots als Werbungskosten auch dann abziehbar, wenn der Anteilseigner die Beteiligung im <u>ersten Antragsjahr veräußert</u> und in den <u>folgenden vier Veranlagungszeiträumen ausschließlich Aufwendungen</u> anfallen.
Der Fall	 WK: Zinsen Z war zu 30 % als Gesellschafter an der Z-GmbH beteiligt. Die Anschaffungskosten des Geschäftsanteils an der Z-GmbH hat der Z im Jahr 2000 bei der X-Bank fremdfinanziert. Im Jahr 2010 hat der Z seinen 30 %igen Geschäftsanteil an der Z-GmbH veräußert. Der Veräußerungspreis reichte nicht vollständig zur Tilgung des Finanzierungsdarlehens bei der X-Bank aus, sodass ein Schuldüberhang bei dem Z verblieb. In seiner Einkommensteuererklärung für den VZ 2010 hat der Z einen Verlust aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der Z-GmbH gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1, Absatz 2 Satz 1 EStG erklärt.

	Der Z stellte für seine Beteiligung an der Z-GmbH ebenfalls den Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG , um den 60 %igen (§ 3c Abs. 2 EStG) Abzug der angefallenen Schuldzinsen als Werbungskosten (§ 9 EStG) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) sicherzustellen.
Problem	In den Jahren 2011, 2012, 2013 und 2014 vielen weiterhin Schuldzinsen an, die der Z im Rahmen seiner jeweiligen Einkommensteuererklärung aufgrund der im Jahr 2010 ausgeübten Option zu 60 % als abziehbare (nachträgliche) Werbungskosten zu den Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärte. In den Jahren war der Z nicht mehr an der Z-GmbH beteiligt. Die Finanzverwaltung lehnte eine Berücksichtigung der Schuldzinsen als Werbungskosten ab, da die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG in den Jahren 2011 bis 2014 von Z zu keinem Zeitpunkt erfüllt gewesen seien.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Die von Z in den Jahren 2011 bis 2014 gezahlten Schuldzinsen sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen aus der früheren Beteiligung des Z an der Z-GmbH i.H.v. 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG) antragsgemäß zu berücksichtigen. Dabei sei unerheblich, dass der Z in den Jahren 2011 bis 2014 an der Z-GmbH nicht mehr beteiligt gewesen sei und infolgedessen keine Einnahmen aus der Beteiligung mehr zugeflossen sind. Denn nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG werden die Tatbestandsvoraussetzungen für die folgenden vier Veranlagungszeiträume fingiert. Der Z hat für den Veranlagungszeitraum 2010 die Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a EStG erfüllt. Denn im Veranlagungszeitraum 2010 war der Z bis zur Veräußerung zu 30 % zivilrechtlicher Inhaber der Beteiligung an der Z-GmbH, die ihm als wirtschaftlicher Eigentümer steuerlich zuzurechnen war. Die unterjährige Veräußerung der Beteiligung an der Z-GmbH steht der Antragstellung nicht nach Ansicht des BFH entgegen. Ein Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 i.V.m. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a EStG kann für denjenigen Veranlagungszeitraum, in dem die Beteiligung veräußert wird, als erstes Antragsjahr gestellt werden, wenn der Antragsteller in diesem Veranlagungszeitraum bis zur Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt in ausreichendem Umfang an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (ebenso BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl. I 2022 S. 742 Rn. 139; <i>Levedag</i> in: Schmidt, EStG, 43. Aufl. 2024, § 32d Rn. 18). Das Erzielen von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in diesem Veranlagungszeitraum ist nicht erforderlich; es genügt die abstrakte Möglichkeit aus der Beteiligung in diesem Veranlagungszeitraum Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG erzielen zu können (BFH-Urteil vom 27.03.2018 – VIII R 1/15, BStBl. II 2019 S. 56 Rn. 27; BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl. I 2022 S. 742 Rn. 143). Der BFH hält es für unerheblich, dass der Z nach der wirksamen Antragstellung für den Veranlagungszeitraum 2010 innerhalb des gesetzlichen Antragszeitraums von vier Jahren nicht mehr an der Z-GmbH beteiligt war. Denn Nach einer wirksamen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2

	Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a und b EStG gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG in den dem Erstjahr folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen . Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich (BFH-Urteil vom 12.12.2023 – VIII R 2/21, BStBl. II 2024 S. 350). Dies gilt nach einer wirksamen Antragstellung für alle materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen, einschließlich des Wegfalls der Beteiligung innerhalb des Fünfjahreszeitraums.
Bemerkung	Die Entscheidung des BFH setzt die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 12.12.2023 – VIII R 2/21, BStBl. II 2024 S. 350) fort. Der BFH versteht damit die Regelung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG als „ Vollfiktion “ für die nächsten 4 VZ . Ob eine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 EStG weiterhin besteht oder diese vollständig veräußert worden ist, ist unbeachtlich, sofern die Voraussetzungen der Option im Erstjahr erfüllt wurden. Beachte auch die Parallelentscheidung vom selben Tag → BFH-Urteil vom 17.07.2024 – VIII R 2/24, BeckRS 2024 S. 24190.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 17.07.2024 – VIII R 37/23, BStBl. II 2024 S. 745 .

Anmerkungen

Schuldzinsen für die Finanzierung der Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach Beendigung der Beteiligung entfallen, sind nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich **auch nach der Veräußerung** der Beteiligung als **Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abzugsfähig**, wenn sie mit den aus der Beteiligung erzielten früheren Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in einem **wirtschaftlichen Zusammenhang** stehen. Durch die Beendigung der Einkünfteerzielung aus Kapitalvermögen wird dieser ursprüngliche Veranlassungszusammenhang nicht zwingend unterbrochen. **Nachträgliche Schuldzinsen** sind nach wie vor durch die zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aufgenommenen Schulden ausgelöst, wenn diese **Schulden bei der Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung aus dem Erlös oder der Abfindung nicht abgelöst werden können** (BFH-Urteil vom 16.03.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010 S. 7872 Rn. 26 f.; BFH-Urteil vom 01.07.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014 S. 975 Rn. 9).



Praktikerhinweis

Die Fälle zu den „nachträglichen“ Werbungskosten i.R. von § 32d Abs. 2 Nr. 3 **Satz 4** EStG sind **abzugrenzen** von den Fällen der „**vorweggenommenen**“ Werbungskosten, da in diesen Fällen tatsächlich noch keine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft bestanden hat. Aus diesem Grund hat das FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 03.05.2021 (7 K 7191/19, DStRE 2022 S. 525) entschieden, dass eine Anwendung von **§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** auch **nicht auf vorweggenommene Werbungskosten**, mithin auf Werbungskosten, die bereits entstanden sind, obwohl der Steuerpflichtige noch nicht an der betreffenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist und auch in dem betreffenden Jahr des Abflusses der Werbungskosten nicht mehr beteiligt sein wird, nicht im Wege einer **Auslegung** von § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG unter **teleologischen Gesichtspunkten** in Betracht kommt. Auch wenn viel für die Rechtsansicht des FG Berlin-Brandenburg spricht, bleibt die Entscheidung des BFH in der **Revision** (Az. **VIII R 17/21**) abwarten, da eine konkrete Entscheidung des BFH zu dieser Frage bisher fehlt.

Letztlich wird sich diese Entscheidung des BFH auch **positiv** auf die Fälle von **nachträglichen Gewinnausschüttungen** i.S. des **BFH-Urteils vom 13.03.2018** (IX R 35/16, BFH/NV 2018 S. 936) auswirken, da die Gewinnausschüttung empfangenen Gesellschafter im Zeitpunkt des Zuflusses aufgrund des Verkaufs der Anteile nicht mehr i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG beteiligt sein dürften.

Beispiel:

Der B ist 100 %iger Gesellschafter der B-GmbH und hält die Anteile in seinem Privatvermögen. Das Wj der B-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Der B veräußert seine gesamte Beteiligung an der B-GmbH zum 31.12.05 (Übergang wirtschaftliches Eigentum) an den C für einen **Veräußerungspreis 1.000.000 EUR**. Die AK des B betragen 100.000 EUR. Veräußerungskosten sind keine angefallen.

Im **notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 31.10.05** haben der B und der C vereinbart, dass die **Gewinne der B-GmbH für das Wj 2005 sowie etwaige Gewinnvorträge und -rücklagen** dem B zustehen und dass der **C nach Feststellung des Jahresabschlusses** für das Wj 05 eine **entsprechende Gewinnausschüttung** an den B **beschließen** wird. Aus dem festgestellten Jahresabschluss der B-GmbH für das Wj 05 ergibt sich ein endgültiger **Jahresüberschuss i. H. v. 125.000 EUR** sowie ein **Gewinnvortrag i. H. v. 75.000 EUR**. Vereinbarungsgemäß beschließt der C am **15.04.06** eine **Gewinnausschüttung** an den B i.H.v. **200.000 EUR** mit Fälligkeit zum 30.04.06. Die Gewinnausschüttung erfolgt pünktlich zum **30.04.06** an den B i. H. v. **netto 150.000 EUR** (25 % KapEst-Einbehalt).

Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für den B und den C?

B:

Der B erzielt aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der B-GmbH im VZ 05 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 17 EStG, da Stichtag der Übertragung der 31.12.05 ist.

Der Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis:	1.000.000 EUR
Veräußerungskosten:	0 EUR
<u>AK:</u>	<u>100.000 EUR</u>
= Veräußerungsgewinn:	900.000 EUR

Der B hat im VZ 05 somit 540.000 EUR (= 900.000 EUR x 60 %) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17 EStG zu versteuern.

Aufgrund des **Zuflussprinzips** ist davon auszugehen, dass der B im **VZ 06** eine **Gewinnausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen** i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. H. v. **200.000 EUR** zu versteuern hat, da der B im **Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses** i.S. des § 20 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG am **31.10.05** an der B-GmbH als **Gesellschafter** beteiligt war (vgl. BFH-Urteil vom 13.03.2018 – IX R 35/16, BFH/NV 2018 S. 936). Die KapEst von 50.000 EUR ist bei dem B anrechenbar.

Die Besteuerung der Gewinnausschüttung im VZ 06 erfolgt grundsätzlich nach dem **gesonderten Steuertarif von 25 % nach § 32d Abs. 1 EStG**.

Sofern der B jedoch (**spätestens**) im **VZ 05** einen **Antrag** nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt hat, ist die **Gewinnausschüttung im VZ 06** i.R. des Teileinkünfteverfahrens zu versteuern.

C:

Der C erwirbt eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG. Zu den **AK** des C zählt nur der gezahlte Veräußerungspreis i.H.v. 1.000.000 EUR.

Da die **Gewinnausschüttung** von 200.000 EUR dem B als Alt-Gesellschafter zuzurechnen ist, sind **keine nachträglichen AK** zu berücksichtigen.

6. BFH: Entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchs an dem Nießbrauchsberechtigten nicht zuzurechnenden GmbH-Anteilen nicht steuerbar

Regelung	§ 17 Abs. 1 EStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 20 Abs. 5 Satz 3, § 24 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2 EStG.
Leitsätze des BFH	1. Ob das wirtschaftliche Eigentum an GmbH-Anteilen dem Nießbrauchsberechtigten zuzurechnen ist, ist Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung durch das FG und daher wegen § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend. 2. Ist der Vorbehaltsnießbraucher <u>nicht wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile</u>, ist die <u>Ablösung des Nießbrauchs</u> ein für ihn <u>nicht steuerbarer Vorgang</u>.
Der Fall	M ist mit 20 % am Stammkapital der Z-GmbH beteiligt. Gemäß notarieller Urkunde vom 15.03.2012 hat M ihre 20 %ige Beteiligung an der Z-GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihren Sohn (S) unentgeltlich übertragen (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) und sich den Nießbrauch an den künftigen Gewinnausschüttungen der Z-GmbH auf den 20 %igen Anteil vorbehalten (Vorbehaltsnießbrauch). Zudem hat sich M die unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht in Gesellschafterversammlungen und, im Falle des Vorversterbens von S, ein Rückübertragungsrecht einräumen lassen. Mit notariellem Vertrag vom 12.10.2018 veräußerte S 20 %ige Beteiligung an der Z-GmbH zu einem Kaufpreis von 2,4 Mio. EUR. Es wurde vereinbart, dass das Nießbrauchsrecht der M an den veräußerten Geschäftsanteilen aufgehoben wird. Die Aufhebung erfolgte gegen Zahlung eines Betrages i.H.v. 1,9 Mio. EUR von S an M.
Problem	In der Einkommensteuererklärung 2018 erklärte M, dass es sich bei der Ablösezahlung i.H.v. 1,9 Mio. EUR um eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung i.S. des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 (BStBl. I 2013 S. 1189) handele, die nicht zu steuerbaren Einkünften führen würde. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Zahlung i.H.v. 1,9 Mio. EUR von der M gemäß §§ 24 Nr. 1 Buchstabe a i.V.m. 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Ersatz für entgehende Einnahmen zu versteuern ist.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Der S hat im Jahr 2012 das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der Z-GmbH erworben, sodass der Ablösebetrag in 2018 nicht von M als Entschädigung für entgehende Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG) zu versteuern sei. Denn bei der Annahme fehlenden wirtschaftlichen Eigentums von M an den Anteilen an der Z-GmbH scheidet eine Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund des Nießbrauchsvorbehalts aus. Da § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG keine die Einkünfte erweiternde Bedeutung hat, liegen bei M insoweit keine steuerbaren Einkünfte vor. Auch sei der Ablösebetrag weder bei den Einkünften aus § 17 EStG noch unterliegt er aus anderen Gründen der Besteuerung.

Bemerkung	Nach Ansicht des BFH setzt § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG mithin für eine Zurechnung der Einnahmen aus einer Beteiligung an einer GmbH zum Nießbrauchsberechtigten voraus, dass dem Nießbrauchsberechtigten auch das wirtschaftliche Eigentum i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Geschäftsanteilen, an denen der Nießbrauch eingeräumt wurde, zusteht (so im Ergebnis auch Brandis/Heuermann/Ratschow, EStG § 20 Rn. 455; Buge in H/H/R, EStG § 20 Rn. 25). Hierfür reicht es nicht aus, wenn an einem GmbH-Geschäftsanteil unentgeltlich ein Nießbrauch zugunsten eines Dritten bestellt wurde, der dem Nießbrauchsberechtigten lediglich einen Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil gemäß § 1068 Abs. 2, § 1030 i.V.m. § 99 Abs. 2, § 100, § 101 Nr. 2 BGB einräumt. Erforderlich ist vielmehr, dass der Nießbrauchsberechtigte eine Rechtsposition innehat, die ihm entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft und ihn insofern dem zivilrechtlichen Gesellschafter gleichstellt (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2012 – IX R 51/10, BStBl. II 2012 S. 308 Rn. 15; BFH-Urteil vom 14.02.2022 – VIII R 29/18, BStBl. II 2022 S. 544 Rn. 16). Leider lässt das BFH-Urteil weitere Ausführungen dazu vermissen, unter welchen Voraussetzungen das wirtschaftliche Eigentum an den unentgeltlich übertragenden GmbH-Anteilen beim Nießbraucher verbleibt. Es ist daher mehr als fraglich, ob eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht in Bezug auf die Nießbrauchs belasteten GmbH-Anteile ausreichen würde. In der Praxis sollte daher davon ausgegangen werden, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 ESt stets dem zivilrechtlichen Anteilseigner zuzurechnen sind. Der BFH bestätigt damit auch die Entscheidung des FG Köln mit Urteil vom 29.02.2024 (7 K 95/23, ErbStB 2024 S. 244), welches eine Ablösezahlung keiner steuerbaren Einkunftsart zugeordnet hat, sofern die Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums an den GmbH-Anteilen nicht dem Nießbraucher zuzurechnen sind. Steuerlich ist darüber hinaus interessant, dass aus Sicht des Anteilseigners die Ablösezahlung für den Nießbrauch als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 17 Abs. 2a Satz 2 EStG zu berücksichtigen ist und zwar unabhängig von der Frage der Besteuerung dieser Ablösezahlung beim Nießbraucher (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. II 2015 S. 224). Diese wirken sich damit zu 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG) steuerwirksam aus.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 20.09.2024 – IX R 5/24, DStR 2024 S. 2682.

Anmerkungen

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den **Tatbestand der Erzielung der Einkünfte** erfüllt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG). **Einnahmen aus Kapitalvermögen** erzielt derjenige, der die **rechtliche und tatsächliche Macht** hat, das in § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG genannte Kapitalvermögen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen wobei das **Rechtsverhältnis** maßgebend ist, auf dem die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung beruht (BFH-Urteil vom 29.03.2001 – IV R 71/99, DStRE 2001 S. 1086).



§ 20 EStG

(Einkünfte aus Kapitalvermögen)

„(5) **1Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1** und 2 erzielt der **Anteilseigner**. 2Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 im **Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses** zuzurechnen sind. 3Sind einem **Nießbraucher** oder Pfandgläubiger die **Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 oder 2 zuzurechnen**, gilt er als **Anteilseigner**.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Zurechnungssubjekt einer Gewinnausschüttung ist danach grundsätzlich der **Anteilseigner** (§ 20 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG). Einem **zivilrechtlich hiervon abweichenden Gläubiger** der Ausschüttung aufgrund einer **Nießbrauchbestellung** gemäß § 1068 BGB ist die Ausschüttung nur dann nach § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG **einkommensteuerlich zuzurechnen**, wenn ihm die **Dispositionsbefugnis** über die **Einkunftsquelle eingeräumt** ist und seine **Rechtsposition somit über das bloße Empfangen** der Einkünfte hinausgeht (BFH-Urteil vom 14.02.2022 – VIII R 30/18, BStBl. II 2022 S. 548, Rn. 16 m.w.N.). § 20 Abs. 5 S. 3 EStG setzt nunmehr nach Auffassung des BFH für eine Zurechnung der Einnahmen aus einer Beteiligung an einer GmbH zum Nießbrauchsberechtigten voraus, dass diesem **auch das wirtschaftliche Eigentum i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Geschäftsanteilen**, an denen der Nießbrauch eingeräumt wurde, zusteht (BFH-Urteil vom 20.09.2024 – IX R 5/24, DStR 2024 S. 2682).



Praktikerhinweis

Der BFH hält es für **möglich**, dass bei Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs an einem GmbH-Anteil nach Maßgabe der zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen und der tatsächlichen Durchführung durch die Vertragsbeteiligten die Annahme wirtschaftlichen Eigentums beim Nießbraucher anstelle des zivilrechtlichen Anteilsinhabers möglich sein kann.

Hierfür **reicht** es allerdings **nicht** aus, wenn an einem GmbH-Geschäftsanteil unentgeltlich ein Nießbrauch zugunsten eines Dritten bestellt wurde, der dem Nießbrauchsberechtigten **lediglich einen Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil** gemäß § 1068 Abs. 2, § 1030 i.V.m. § 99 Abs. 2, § 100, § 101 Nr. 2 BGB **einräumt**.

Wenn der **Nießbrauchsbesteller** hingegen **nicht wirtschaftlicher Eigentümer** der GmbH-Anteile bleibt, sind ihm **steuerlich auch nicht die Gewinnausschüttungen** als Einkünfte i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG **zuzurechnen**. Die Einräumung des Nießbrauchs ist damit als **ertragsteuerlich unbeachtliche Vorausabtretung künftiger Ertragnisansprüche** zu werten, sodass der Nießbraucher lediglich eine Forderung des Stammrechtsinhabers einzieht. Die Gewinnausschüttungen sind damit dem **zivilrechtlichen Anteilseigner** gemäß § 20 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG **zuzurechnen**.



Praktikerhinweis

Grundsätzlich erlangt der **Nießbraucher keine Dispositionsbefugnis**, da ihm lediglich ein Recht zur Ziehung der Nutzungen, d.h. zur Vereinnahmung möglicher Kapitalerträge zusteht, ohne dass er über die zugrundeliegende Kapitalforderung disponieren könnte.

In den **entsprechenden Fällen** ist es angeraten den **Nießbrauch** derart auszugestalten, dass sich dieser nur auf die „**Netto-Gewinnausschüttung**“ nach **Abzug der Kapitalertragsteuer sowie SolZ und ggf. KiSt** bezieht.

Nach **Auffassung des BFH** ist die Übertragung einer **wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG unter Vorbehalt eines Nießbrauchrechts** im Wege der vorweggenommenen Erbfolge eine **unentgeltliche Vermögensübertragung** und damit **keine Veräußerung i.S. des § 17 EStG** (BFH-Urteil vom 14.6.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2006 S. 15). Die unentgeltliche Übertragung der Anteile löst grundsätzlich **keine ertragsteuerlichen Folgen** aus.



Hinweis

§ 17 Abs. 1 **Satz 4 EStG** ist jedoch zu beachten. Danach hat bei dem **Rechtsnachfolger** eine Besteuerung eines Veräußerungsgewinns auch dann zu erfolgen, wenn er selbst innerhalb der letzten 5 Jahre nicht zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft beteiligt war, er die Kapitalgesellschaftsanteile jedoch innerhalb von 5 Jahren vor Veräußerung der Anteile unentgeltlich erworben hat und die entsprechenden Voraussetzungen vom Rechtsvorgänger erfüllt worden sind.

Aus **erbschaft- bzw. schenkungsteuerlicher Sicht** wird der **Nießbrauch** hingegen wie eine **Gegenleistung** behandelt, so dass sich der **Wert der Schenkung entsprechend mindert**.



Praktikerhinweis

§ 10 Abs. 6 **ErbStG** ist jedoch zu berücksichtigen. Danach können die Verbindlichkeiten nur berücksichtigt werden, soweit das übertragene Vermögen steuerpflichtig ist. Die Übertragung von GmbH-Anteilen kann jedoch auch der Verschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG unterliegen und damit anteilig bzw. vollständig steuerbefreit sein.

Zur **Wertermittlung des Nießbrauchsrechts** an Kapitalgesellschaftsanteilen siehe von Oertzen/Helios, ZEV 2004 S. 485.

Siehe auch Hahn/Olles, ErbStB 2025 S. 47 f.

7. FG: Veräußerung eines GmbH-Anteils bei bedingtem Mindest-Fortbestand der Geschäftsführungstätigkeit

Regelung	§ 17 Abs. 1 EStG; § 19 EStG.
Leitsätze des FG (nicht amtl.)	1. Die Abgrenzung zwischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 EStG und solchen aus der Veräußerung von Anteilen aus Kapitalgesellschaften i.S. des § 17 EStG ist unter Einbeziehung aller <u>Umstände des Einzelfalls</u> zu treffen. 2. Die subjektiven Einschätzungen der Beteiligten sind dabei unerheblich. 3. Für die <u>Annahme von Arbeitslohn</u> spricht, wenn der Verbleib eines <u>Anteilsübertragungsgewinns</u> rechtlich und tatsächlich an die <u>weitere Ausübung der Geschäftsführertätigkeit</u> geknüpft ist.
Der Fall	Der A ist zu 50 % an der A-GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer. Im Jahr 2020 (Streitjahr) hat der A seine gesamte 50 %ige Beteiligung an der A-GmbH veräußert. Die Beteiligung zählte zu seinem Privatvermögen. Kaufpreisbestandteile waren u.a. auch • der im Geschäftsjahr 2019 erwirtschaftete und noch nicht ausgeschüttete Gewinn sowie der Gewinn für das Geschäftsjahr 2020. • „In den Kaufpreisbestandteilen ist zugunsten jedes Verkäufers jeweils ein Teilbetrag 625.000 EUR für die Fortsetzung der Geschäftsführung der Gesellschaft durch die Verkäufer über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren ab dem Stichtag (... 2020) enthalten. Die Zahlung dieser Kaufpreisbestandteile steht unter dem Vorbehalt der Erstattung durch die Verkäufer und der Hinterlegung von Bankbürgschaften durch die Verkäufer bei der Käuferin zur Besicherung dieser möglichen Erstattungspflicht nach Maßgabe der hierzu ... getroffenen Bestimmungen.“ Zur Absicherung einer möglichen Rückzahlungsverpflichtung hat der A mit der H-Bank eine Avalbürgschaft abgeschlossen, für die eine entsprechende Avalprovision von 1 % p.a. zu zahlen war. In seiner Einkommensteuererklärung 2020 erklärte der A einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 Abs. 1, Abs. 2 EStG, wobei er auch den Kaufpreisbestandteil für die Fortsetzung der Geschäftsführungstätigkeit als Veräußerungspreis i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG berücksichtigte. Die Avalprovision berücksichtigte der A als Veräußerungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG.
Problem	Das Finanzamt ist der Auffassung, dass es sich bei dem Kaufpreisbestandteil, welcher auf die Fortsetzung der Geschäftsführungstätigkeit entfällt, um eine Gegenleistung für die mehrjährige Geschäftsführertätigkeit handele und diese mithin nach §§ 19 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG zu versteuern sei. Streitig ist die Frage der Qualifikation eines Betrags als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG oder als Teil des Veräußerungspreises i.R.d. Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 17 EStG. Gleichzeitig geht es um die Frage über den Zeitpunkt der steu-

	erlichen Berücksichtigung damit in Zusammenhang stehender Aufwendungen .
Entscheidung des FG	Das FG hat die Auffassung des Finanzamts bestätigt. Arbeitslohn liegt nach Ansicht des FG dann vor, wenn ein Teil eines Veräußerungspreises für Gesellschaftsanteile dafür gezahlt wird, dass der (dann ehemalige) Gesellschafter weiterhin als Geschäftsführer für einen bestimmten Zeitraum tätig werden soll. Das Vorliegen von Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass ein geldwerter Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Ob es sich bei entsprechenden Bezügen um Arbeitslohn handele, sei nach dem Veranlassungsprinzip zu entscheiden. Im jeweiligen Einzelfall sei zu entscheiden, ob sich der Vorteil gleichermaßen als „Frucht“ der nichtselbständigen Arbeit darstelle. Kein Arbeitslohn liege aber u.a. vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bzw. zwischen Arbeitnehmer und Drittem gewährt wird. Für den konkreten Streitfall hat das FG Köln das Vorliegen von Arbeitslohn bejaht, weil der Verbleib des Betrages beim A rechtlich und dadurch auch tatsächlich an die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit bei der A-GmbH geknüpft war. Das (Fort-)Bestehen des Geschäftsführer-Dienstverhältnisses sei notwendige Voraussetzung für die Vorteilsgewährung in Form der Zahlung und später der Nichtrückzahlung des streitbefangenen Teilbetrags gewesen. Diese rechtliche und tatsächliche Verknüpfung sei auch nicht durch die Rechtsbeziehung in Form des Kaufvertrages und der darin vereinbarten Anteilsübertragung überlagert worden, denn prägende Gegenleistung des A sei seine Arbeitsleistung im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses in Form des Geschäftsführerdienstverhältnisses und nicht die Anteilsübertragung gewesen. Im Hinblick auf die gezahlte Avalprovision könne diese nur insoweit zu Werbungskosten in Bezug auf Arbeitslohn (§ 19 EStG) führen, wie sie im Veranlagungsjahr tatsächlich gezahlt und damit abgeflossen sei (§ 11 Abs. 2 EStG). Die Provisionsgebühren für die Folgejahre seien erst entsprechend in den späteren Veranlagungsjahren zu berücksichtigen.
Bemerkung	Der vorliegenden Entscheidung des FG Köln dürfte – vorbehaltlich einer abweichenden Auffassung des BFH in der Revision (Az. IX R 1/25) – besondere Bedeutung für die Gestaltungspraxis von Unternehmenskaufverträgen haben. Die Entscheidung zeigt, dass die Kaufpreisallokation je nach Vertragsausgestaltung auch Einfluss auf die Einkunftsart mit weitreichenden Steuerfolgen auf Ebene des Verkäufers haben kann. Es bleibt jedoch abzuwarten wie der BFH entscheidet .
Fundstelle	FG Köln, Urteil vom 04.12.2024 – 12 K 1271/23, EFG 2025 S. 567; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 1/25.

8. BFH: Rückabwicklung einer Anteilsübertragung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage

Regelung	§ 17 EStG; § 313 BGB.
Leitsätze des BFH	1. Wird die Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch die Parteien des Kaufvertrags wegen <u>Wegfalls der Geschäftsgrundlage</u> rückgängig gemacht, kann dieses <u>Ereignis</u> steuerlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung <u>zurückwirken</u> (Anschluss an Senatsurteil vom 28.10.2009 – IX R 17/09, BStBl. II 2010 S. 539). 2. Die <u>Umstände</u>, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, müssen sich weder aus dem Vertragswortlaut ergeben noch zeitnah mit Vertragsabschluss gegenüber der <u>Finanzverwaltung</u> <u>offengelegt</u> werden. 3. Ein Steuerpflichtiger, der sich auf den Wegfall der Geschäftsgrundlage beruft, muss <u>darlegen</u> und <u>nachweisen</u>, dass <u>vor</u> oder <u>beim Abschluss</u> des gestörten <u>Rechtsgeschäfts</u> ein <u>Umstand</u> erörtert worden ist, dessen Eintritt nach der gemeinsamen Vorstellung der <u>Vertragspartner</u> derart evident ist, dass mit ihm der Vollzug des Rechtsgeschäfts „<u>steht und fällt</u>“.
Der Fall	Die Eheleute Schmitz sind verheiratet (Zugewinnngemeinschaft). Herr Schmitz war zu 50 % an der X-GmbH beteiligt und hielt die Beteiligung in seinem Privatvermögen (Anteile i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zur Umsetzung der sog. „Güterstandsschaukel“ vereinbarten die Eheleute Schmitz notariell die Gütertrennung. Der Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau sollte durch Übertragung der Anteile an der X-GmbH erfüllt werden. Der Steuerberater der Eheleute Schmitz teilte diesen mit, dass die Übertragung keine Einkommensteuer auslösen würde.
Problem	Das Finanzamt besteuerte aufgrund der Übertragung der Anteile an der X-GmbH auf die Ehefrau und dem damit verbundenen Ausgleich der Zugewinnausgleichsforderung einen Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens (§§ 3 Nr. 40 Buchstabe c, 3c Abs. 2 EStG). Daraufhin schlossen die Eheleute Schmitz eine notarielle Änderungsvereinbarung. Dort hielten sie eingangs fest, dass sie bei Abschluss des Ehevertrags übereinstimmend die Vorstellung gehabt hätten, „dass die Übertragung der Anteile an der X-GmbH zum Ausgleich der Zugewinnausgleichsforderung <u>keine</u> einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen haben würde“. Die Eheleute Schmitz seien übereinstimmend davon ausgegangen, dass der rechtliche Grund für die Abtretung der Geschäftsanteile entfallen sei. Zur Erfüllung des „Bereicherungsanspruches nach § 812 BGB“ übertrug die Ehefrau die Geschäftsanteile an der X-GmbH mit allen Rechten, Pflichten und dem Gewinnbezugsrecht für das abgelaufene Geschäftsjahr und für das gesamte derzeit laufende Geschäftsjahr einschließlich aller etwa unter die Gesellschafter noch nicht verteilter Gewinne vorangegangener Geschäftsjahre an

	den Ehemann zur Alleinberechtigung zurück und trat die Geschäftsanteile ab.
Frage	• Stellt die Rückübertragung aufgrund der Änderungsvereinbarung aufgrund des „Wegfalls der Geschäftsgrundlage“ ein rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) dar, welches zu einem Entfallen eines Veräußerungsvorgangs i.S. von § 17 Abs. 1 EStG führt? • Kommt es dabei darauf an, dass die Vorstellungen der Parteien im ursprünglichen Vertrag genannt wurden?
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Übertragung der Anteile zum Ausgleich der Zugewinnausgleichsforderung stellt Veräußerung dar Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG vor, wenn ein Ehegatte zum Ausgleich des wegen der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft dem anderen Ehegatten zustehenden Ausgleichsanspruchs eine solche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft überträgt (BFH-Beschluss vom 30.03.2011 – IX B 114/10, BeckRS 2011, 95536 Rn. 3). Korrekturnorm nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (vorliegend) unbeachtlich Da gegen den Einkommensteuerbescheid zulässig Klage erhoben wurde, ist nach materiell-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob der Abschluss der Änderungsvereinbarung steuerlich zurückwirkt. Materiell-rechtlicher Rückbezug bei § 17 EStG Ein Ereignis wirkt auf den bereits entstandenen materiellen Steueranspruch des § 17 Abs. 1 EStG zurück, wenn es sich materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung bezieht. So verhält es sich nach der ständigen BFH-Rechtsprechung bei späteren Veränderungen des Veräußerungspreises (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993 S. 897). Ist der Kaufpreis schon beglichen, wirkt eine spätere Änderung auf den Veräußerungstatbestand nur ein, wenn der Rechtsgrund für diese Änderung <u>im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt</u> war (BFH-Urteil vom 19.08.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004 S. 107). Rückwirkung bei Wegfall der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB Dabei kann das Fehlen oder der Wegfall der Geschäftsgrundlage steuerrechtlich ein rückwirkendes Ereignis auslösen. Grundlage hierfür ist § 313 BGB. Nach § 313 Abs. 1 BGB kann eine Anpassung des Vertrags verlangt werden, wenn sich Umstände, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, nach Vertragsschluss schwerwiegend verändert haben und die Parteien den Vertrag nicht oder mit anderem Inhalt geschlossen hätten, wenn sie diese Veränderung vorausgesehen hätten. Nach § 313 Abs. 2 BGB steht es einer Veränderung der <u>Umstände</u> gleich, wenn wesentliche Vorstellungen, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, sich als falsch herausstellen. In Frage kommen in Ausnahmefällen dabei auch rechtliche Bewertungen, wozu auch steuerrechtliche Folgen gehören (BFH-Urteil vom 28.10.2009 – IX R 17/09, BStBl. II 2010 S. 539 Rn. 16 m.w.N.).

	Diese lagen nach Ansicht des BFH im vorliegenden Fall vor. Die Eheleute seien bei Abschluss ihres Ehevertrags (Änderung des Güterstands) davon ausgegangen, die Übertragung der Anteile an der X-GmbH führe nicht zu einer Einkommensteuerlast. Das Risiko der – vorliegend erheblich hohen – Einkommensteuerbelastung trage der Ehemann auch nicht allein, weil beide Eheleute als nach §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagte Eheleute gemäß § 44 AO Gesamtschuldner der Einkommensteuer sind. Damit lag die Störung nicht ausschließlich im Risikobereich nur einer Partei, was dazu geführt hätte, dass es zu keiner materiell-rechtlichen Rückwirkung gekommen wäre. Ursprüngliche Vorstellungen müssen nicht Inhalt des Vertrags sein Nach Ansicht des BFH ist es nicht erforderlich, dass sich die Anhaltspunkte für die Vertragsgrundlage im Wortlaut des Vertrags niederschlagen müssen. Dies widerspräche den zivilrechtlichen Anforderungen nach § 313 BGB.
Bemerkung	Der BFH äußert sich mit der Entscheidung umfangreich zur Anwendung der Grundsätze des Wegfalls der Geschäftsgrundlage im Steuerrecht. Für den Fall dieser Rückabwicklung aufgrund eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage bejaht der BFH das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses. Wichtig ist dabei, dass die Voraussetzungen für den Wegfall der Geschäftsgrundlage tatsächlich vorliegen müssen. Es reicht nicht aus, dass sich die Vertragsbeteiligten darüber verständigen. Der Steuerpflichtige, der sich auf einen Wegfall der Geschäftsgrundlage beruft, muss nach Maßgabe der objektiven Darlegungs- und Beweislast darlegen und nachweisen, dass vor oder beim Abschluss des Rechtsgeschäfts ein Umstand erörtert worden ist, dessen Eintritt nach der gemeinsamen Vorstellung der Vertragspartner derart evident ist, dass mit ihm der Vollzug des Rechtsgeschäfts "steht und fällt". Ein (ggf. nur einseitiger) Irrtum über steuerliche Folgen reicht dafür nicht aus. Vielmehr ist erforderlich, dass - wie bei der Güterstandsschaukel - die steuerliche Gestaltung den Kern der Maßnahme bildet. Die steuerliche Ersparnis muss für beide Vertragsbeteiligten der Rechtsgrund und damit die wesentliche Bedingung für das Rechtsgeschäft sein, d.h. ohne die Steuerersparnis wäre das Rechtsgeschäft gar nicht erst durchgeführt worden. Damit bleibt festzuhalten, dass die Entscheidung des BFH einen Ausnahmefall betrifft und gerade nicht (Dritt-)Fälle, in denen es um die generelle Frage der Steuerbarkeit des Veräußerungsvorgangs ankommt. Alternativ zur ertragsteuerauslösenden Übertragung an Erfüllungsstatt sehen Stimmen in der Literatur einen Ausweg über die Vereinbarung eines gegenstandsbezogenen Zugewinnausgleichs (Stein/Dorn, ZEV 2023 S. 725; Stein, DStR 2012 S. 1063).
Fundstelle	BFH-Urteil vom 09.05.2025 – IX R 4/23, DStR 2025 S. 1923.

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Anmerkungen

Hintergrund der von den Eheleuten gewählten Gestaltung ist die sog. **Güterstandsschaukel**. Die Güterstandsschaukel ist ein gängiges Gestaltungsmodell, Vermögenswerte zwischen Eheleuten, die im gesetzlichen Güterstand der **Zugewinnsgemeinschaft** verheiratet sind, zu übertragen. Dabei wird der gesetzliche Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft zunächst beendet (z.B. durch Wechsel in die Gütertrennung) und anschließend wieder begründet. Ziel ist es, **Vermögen steu-**

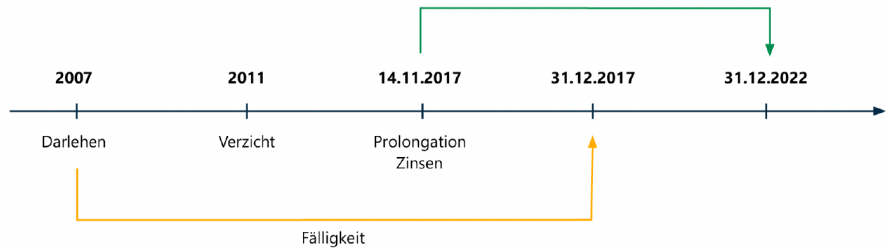
erfrei zwischen den Ehegatten zu übertragen, da der Zugewinnausgleichsanspruch gemäß **§ 5 Abs. 2 ErbStG von der Schenkungsteuer** befreit ist. Dies ermöglicht eine steueroptimierte Vermögensübertragung, die auch zur Reduzierung von Pflichtteilsansprüchen oder zur Nutzung von Freibeträgen bei der vorweggenommenen Erbfolge genutzt werden kann (vgl. z.B. *Demuth/Neuffer*, *köski* 2023, 23297). Auch können so steuerpflichtige Schenkungen aus der Vergangenheit steuerfrei gestellt werden, wenn diese auf die Zugewinnausgleichsforderung angerechnet werden, § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Sofern es jedoch zu **keinem Barausgleich** kommt und zur Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs zur Übertragung von

- **Wertpapieren** i.S. von § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG oder
- nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG **steuerverhafteten Grundstücken** oder
- **Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG**

kann dies zu einem steuerbaren Veräußerungsgewinn führen.

9. BFH: Kein Zufluss von Darlehenszinsen bei Prolongation vor Fälligkeit

Regelung	§ 11, § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.
Leitsätze des BFH	Vereinbart ein beherrschender Gesellschafter mit seiner Gesellschaft, dass seine Zinsansprüche aus einem der Gesellschaft gewährten Darlehen später fällig werden sollen (Prolongation), führt die Vereinbarung nicht zum Zufluss der Zinsen beim beherrschenden Gesellschafter, wenn sie <u>vor der ursprünglich vereinbarten Fälligkeit</u> der Zinsen zustande gekommen ist. Das gilt <u>unabhängig</u> davon, ob die Prolongation <u>fremdüblich</u> ist.
Der Fall	Der S ist zu 80 % an der S-GmbH beteiligt. Im Jahr 2007 hat der S der S-GmbH ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von 400.000 EUR mit einem jährlichen Zinssatz von 5 % gewährt. Die Zinsen waren Rückzahlung des Darlehens fällig. Das Darlehen hatte eine Laufzeit von zehn Jahren und war am 31.12.2017 in voller Höhe zurückzuzahlen. Im Jahr 2011 verzichtete der S auf die Darlehensrückzahlungsforderung gegenüber der S-GmbH. Ein Verzicht auf die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen Zinsen in Höhe von 90.000 EUR erfolgte nicht. Am 14.11.2017 haben der S und die S-GmbH vereinbart, dass sich die Fälligkeit der Darlehenszinsen um weitere fünf Jahre und somit bis zum 31.12.2022 verschiebt. 
Problem	Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei die Verlängerung der Laufzeit der Fälligkeit <u>nicht fremdüblich</u> vereinbart, da unter fremden Dritten eine gänzlich vorbehaltlose Laufzeitverlängerung nicht üblich sei, insbesondere nicht ohne die Gewährung von Sicherheiten bzw. Gegenleistungen oder Ratenzahlungsvereinbarungen wegen drohender Zahlungsstörung ab Fälligkeit. Demnach wäre die Zinsschuld entsprechend ursprünglicher Vereinbarung mit Ablauf des 31.12.2017 fällig geworden. Die Forderung eines Mehrheitsgesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft gelte bereits mit der Fälligkeit der Forderung als zugeflossen, da ein beherrschender Gesellschafter es regelmäßig selbst in der Hand habe, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Die S-GmbH gelte auch nicht als zahlungsunfähig, solange kein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt worden sei. Damit sind die Zinserträge in Höhe von 90.000 EUR zum 31.12.2017 dem S zugeflossen und unterlägen als Einkünfte aus Kapitalvermögen der tariflichen Einkommensteuer, da der S zu mindestens 10% an der S-GmbH beteiligt sei.

Frage	• Sind die Zinsen dem S zum 31.12.2017 i.S. der Zuflussfiktion zugeflossen und daher zu versteuern?
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Die Zinsen sind dem S im Jahr 2017 nicht zugeflossen und daher nicht zu versteuern. Zufluss von Kapitaleinkünften Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hat. Das Innehaben von (fälligen) Ansprüchen oder Rechten führt nach ständiger Rechtsprechung dagegen noch nicht zum Zufluss von Kapitaleinkünften, da dieser grundsätzlich erst mit der Erfüllung des Anspruchs eintritt (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2015 – VIII R 40/13, BStBl. II 2016 S. 342). Novation (Schuldumwandlung) bewirkt Zufluss Der Zufluss kann auch durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger bewirkt werden, dass der Betrag „fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet sein soll“. In einer solchen Schuldumwandlung (Novation) kann, wenn sie im überwiegenden Interesse des Gläubigers liegt, eine Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung liegen, die aus einkommensteuerrechtlicher Sicht so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch Zahlung beglichen und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag in Erfüllung des neu geschaffenen Schuldgrundes dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt hätte. Die Novation stellt sich dann als eine bloße Abkürzung des Leistungswegs dar. Die Vereinbarung vom 14.11.2017 stelle keine zum Zufluss der Zinsen führende Novation dar. Weder aus der Vereinbarung selbst noch aus den Umständen ihres Zustandekommens ergeben sich Anhaltspunkte, dass anstelle der eindeutig vereinbarten Prolongation des Zinsanspruchs vor Eintritt der Fälligkeit eine Schuldumschaffung gewollt gewesen sein könnte. Sie diene damit allein dazu, die Fälligkeit des Zinsanspruchs vor Eintritt des zunächst vereinbarten Fälligkeitstermins zu prolongieren. Es sollten auch weiterhin Darlehenszinsen geschuldet werden. Angrenzung Prolongation Davon abzugrenzen ist das einvernehmliche Hinausschieben der Fälligkeit des Zinsanspruchs. Eine Vertragsänderung dieses Inhalts bewirkt steuerlich lediglich eine Stundung und rechtfertigt nicht die Annahme einer den Zufluss begründenden Verfügung des Gläubigers über die Kapitalerträge (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2015 – VIII R 40/13, BStBl. II 2016 S. 342). Das Hinausschieben der Fälligkeit eines schuldrechtlichen Anspruchs des Gesellschafters gegen die Gesellschaft – wie hier des nicht fälligen Zinsanspruchs aus dem ursprünglichen Gesellschafterdarlehen des S – vor Eintritt des vorherigen Fälligkeitsdatums stellt sich hingegen nicht als eine zuflussbegründende wirtschaftliche Vorausverfügung über den Anspruch dar. Ob zivilrechtlich eine Novation oder lediglich eine Prolongation des Darlehensvertrags vorliegt, ist im Zweifel durch Auslegung zu bestimmen.

	Vorheriger Darlehensverzicht für Prolongation unbeachtlich Ein Rechtssatz, dass die Prolongation eines Darlehensvertrags nicht möglich sei, wenn die Darlehensrückzahlungspflicht bereits erloschen ist, ist nach Ansicht des BFH zivilrechtlich nicht erkennbar. Ist hinsichtlich der Zinsen vereinbart, dass diese am Ende der Laufzeit des Darlehens fällig werden sollen und wird die Rückzahlung des Darlehens vor Fälligkeit bewirkt, bleibt der Darlehensvertrag nach Ansicht des BFH bis zur Fälligkeit der Zinsen bestehen. Die Zinsen werden solange nicht fällig; die Fälligkeitsvereinbarung beziehe sich dann nur noch auf den Zinsanspruch. Zuflussfiktion bei beherrschenden Gesellschaftern Gewinnausschüttungen fließen einem beherrschenden Gesellschafter in der Regel bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung zu, weil es der beherrschende Gesellschafter regelmäßig in der Hand hat, sich die ihm von der Gesellschaft geschuldeten Beträge (jederzeit) auszahlen zu lassen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sein Gewinnauszahlungsanspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Der BFH hat diese Grundsätze auch auf schuldrechtliche Vergütungen wie Darlehenszinsen erstreckt (vgl. BFH-Urteil vom 14.02.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984 S. 480). Voraussetzung war aber jeweils, dass der gegen die Gesellschaft gerichtete Anspruch fällig war. Einen Zugriff des beherrschenden Gesellschafter auf einen noch nicht fälligen Anspruch hat die Rechtsprechung dagegen nicht unterstellt. Kein fiktiver Zinszufluss vor hinausgeschobener Fälligkeit (Prolongation) Der S und die S-GmbH haben noch vor dem Eintritt der Fälligkeit des Zinsanspruchs dessen Fälligkeit einvernehmlich und zivilrechtlich wirksam auf den 31.12.2022 durch Prolongation hinausgeschoben. Eine solche Vereinbarung löst auch bei einem beherrschenden Gesellschafter keinen Zufluss aus. Gründe dafür, den Zuflusszeitpunkt auf den Zeitpunkt einer Prolongationsvereinbarung vorzuverlagern, die vor Eintritt des ursprünglichen Fälligkeitszeitpunkts getroffen wird, sieht der BFH nicht.
Bemerkung	Der BFH stellt in der vorliegenden Entscheidung klar, dass eine Prolongation vor Fälligkeit keinen Zufluss von Darlehenszinsen bewirkt, auch wenn es sich um einen beherrschenden Gesellschafter handelt und unabhängig von der Fremdüblichkeit der Prolongation. Die Zuflussfiktion greift für Zinsen, wenn ✓ sie fällig sind und ✓ die Kapitalgesellschaft leistungsfähig und leistungsbereit (unbestrittener Anspruch) ist. Zivilrechtlich ist eine Prolongation nach Auffassung des BFH noch möglich, wenn die Darlehensrückzahlungspflicht bereits erloschen ist und nur der Anspruch auf Zahlung der Zinsen bestehen bleibt und noch nicht fällig geworden ist. Die Entscheidung wäre sicherlich anders ausgegangen, wenn keine Fälligkeit der Zinsen im ursprünglichen Darlehensvertrag mit Rückzahlung des Darlehens vereinbart worden wäre. Darüber hinaus ist bemerkenswert, dass eine solche Prolongationsvereinbarung nicht fremdüblich sein muss, sondern auch zur Stützung der Gesellschaft getroffen werden kann, also durch das Gesellschaftsverhältnis ver-

	anlasst sein. Insoweit liege in der zinslosen Stundung des Anspruchs mangels eines einlagefähigen Wirtschaftsguts keine verdeckte Einlage, welche beim Gesellschafter den Zufluss auslösen könnte. Die Entscheidung ist nicht zu verwechseln mit dem Zufluss von Tantiemenzahlungen bei beherrschenden Gesellschafter. Denn der BFH hat in diesem Fall entschieden, dass diese mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig werden, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine davon abweichende Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2024 – VI R 20/22, DStR 2024 S. 1537 Rn. 12 m.w.N.). Um diesen – originären – Fälligkeitszeitpunkt der Tantieme abweichend davon bestimmen zu können, bedarf es einer zivilrechtlich wirksamen fremdüblichen Vereinbarung im Anstellungsvertrag.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 17.09.2025 – VIII R 30/23, BStBl. II 2026 S. 106. <i>Vorinstanz: FG Nürnberg, Urteil vom 24.02.2022 – 6 K 720/21, BeckRS 2022, 47865.</i>

Anmerkung

Von der Zuflussfiktion nach Ansicht des BFH nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der **Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt** haben (BFH-Urteil vom 05.06.2024 – VI R 20/22, DStR 2024 S. 1537; BFH-Urteil vom 12.07.2021 – VI R 3/19, BeckRS 2021, 35786 Rn. 11; BFH-Urteil vom 28.04.2020 – VI R 44/17, BStBl. II 2021 S. 392, Rn. 25).



Praktikerhinweis

Die **Finanzverwaltung** (BMF-Schreiben vom 12.05.2014, BStBl. I 2014 S. 860) vertritt hingegen **bisher** die Ansicht, dass es auf die **Auswirkung bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft nicht** ankommt.

Ob sich der Vorgang in der **Bilanz der Kapitalgesellschaft** tatsächlich gewinnmindernd ausgewirkt hat, etwa durch die **Bildung einer Verbindlichkeit**, sei für die Anwendung dieser sog. Zuflussfiktion unerheblich, sofern eine solche Verbindlichkeit nach den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hätte gebildet werden müssen**.

Dieser Ansicht hat der **BFH** mit den vorgenannten Entscheidungen eine eindeutige **Absage** erteilt. Es bleibt daher **abzuwarten**, wie die Finanzverwaltung mit der Entscheidung des **BFH umgehen** wird.

Zuflussfiktion bei Gewinnausschüttungen

Gewinnausschüttungen an den **beherrschenden Gesellschafter** (= Mehrheit der Stimmrechte) einer **zahlungsfähigen Kapitalgesellschaft** fließen diesem i.d.R. bereits im **Zeitpunkt der Beschlussfassung** über die Gewinnverwendung zu (BFH-Urteil vom 14.02.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984 S. 480; H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ – Beherrschender Gesellschafter/Alleingesellschafter EStH).



Hinweis

Es kommt hingegen dann zu **keinem Zufluss** und Versteuerung der Gewinnausschüttung im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung, wenn die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt dazu **wirtschaftlich nicht in der Lage** ist (BFH-Urteil v. 22.05.1973, VIII R 97/70, BStBl. II 1973 S. 815).

Dies gilt **auch** dann (= Zuflussfiktion), wenn die **Gesellschafterversammlung** eine **spätere Fälligkeit** des Zahlungsanspruchs **beschlossen** hat (BFH-Urteil vom 17.11.1998 – VIII R 24/98, BStBl. II 1999 S. 223; H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ – Beherrschender Gesellschafter/Alleingesellschafter EStH).

Beispiel:

X ist zu **80 %** an der X-GmbH beteiligt. Er hält die Beteiligung an der X-GmbH in seinem Privatvermögen.

Für das Geschäftsjahr 2020 beschließt die **Gesellschafterversammlung** am **15.11.2021** eine **Gewinnausschüttung** in Höhe von 100.000 EUR, wobei ein Anteil von 80.000 EUR auf X entfällt. Die **Fälligkeit** der Gewinnausschüttung wird für den **10.01.2022** bestimmt.

Die X-GmbH ist zur sofortigen Zahlung der Gewinnausschüttung jederzeit in der Lage.

Die **Satzung** der X-GmbH enthält in Bezug auf die **Fälligkeit** von Gewinnausschüttungen **keine Regelungen**.

Lösung:

Die **Gewinnausschüttung** ist von X bereits im **VZ 2021** zu versteuern, da die Gewinnausschüttung dem X als **beherrschenden Gesellschafter** zum **Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses** (15.11.2021) als zugeflossen gilt. Die spätere Fälligkeit im VZ 2022 (10.01.2022) ist unerheblich.

Auch wenn die **Kapitalertragsteuer** gemäß § 44 EStG erst in 2022 einbehalten wird, ist diese für **Besteuerungszwecke des X in 2021** zu berücksichtigen.



Praktikerhinweis

Soll jedoch die **Versteuerung** erst zu einer **späteren Fälligkeit** erfolgen, muss die **Fälligkeitsbestimmung** hinsichtlich der Auszahlung des Gewinnanteils im **Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung** der Kapitalgesellschaft enthalten sein. Dies gilt auch für den **beherrschenden Gesellschafter** (BFH-Urteil vom 21.10.1981 – I R 230/78, BStBl. II 1982 S. 139; H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ – Verschiebung des Auszahlungstags EStH).

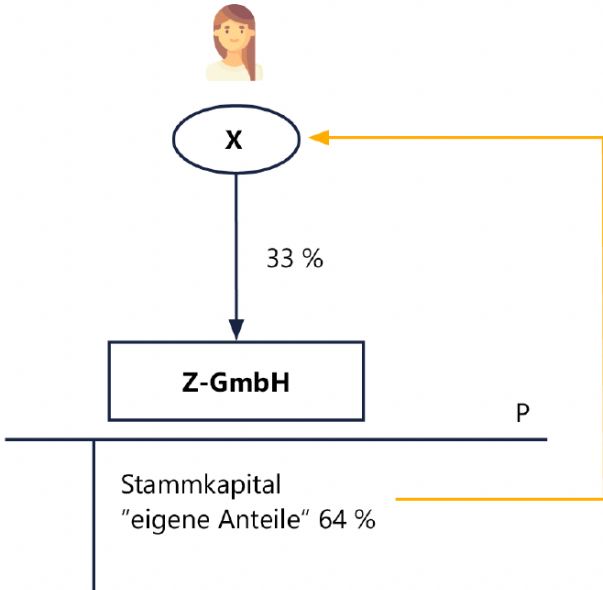
10. BFH: Steuerberatungskosten keine Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG

Fundstelle	BFH-Urteil vom 09.09.2025 – IX R 12/24, BStBl. II 2026 S. 105. <i>Hessisches FG, Urteil vom 22.02.2024 – 10 K 1208/23, EFG 2024, 1379</i>
Regelung	§ 17 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG.
Leitsätze des BFH	Steuerberatungskosten, die für die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Zusammenhang mit der Erstellung der Steuererklärung anfallen, stellen keine Veräußerungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG dar.
Zusammenfassung	• Steuerberatungskosten, die für die Ermittlung und Erklärung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG anfallen, sind keine Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. • Maßgeblich für die Qualifikation als Veräußerungskosten ist, ob die Aufwendungen ihr auslösendes Moment in der Veräußerung selbst haben und eine größere Nähe zur Veräußerung als zur laufenden Besteuerung aufweisen. • Zwar genügt grundsätzlich auch ein mittelbarer Veranlassungszusammenhang; bei Steuerberatungskosten liegt das auslösende Moment jedoch in der Steuerpflicht und der Erklärungspflicht, nicht im Veräußerungsvorgang. • Der BFH stellt klar, dass der Begriff der Veräußerungskosten im gesamten Ertragsteuerrecht einheitlich auszulegen ist (u.a. auch für § 16 EStG, § 23 EStG, § 8b KStG). • Rechts- und Beratungskosten, die unmittelbar oder mittelbar durch die Durchführung der Veräußerung veranlasst sind (z.B. Vertragsprüfung), stellen weiterhin Veräußerungskosten dar.
Der Fall	Die Klägerin veräußerte im Jahr 2021 eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung von 5,93 % an einer AG. Die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG waren erfüllt. Für die Erstellung der Einkommensteuererklärung beauftragten die Kläger einen Steuerberater. Dieser ermittelte den Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG und stellte hierfür Gebühren in Rechnung. Diese Steuerberatungskosten für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG wurden bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG in Abzug gebracht. <pre> graph TD Z[Person Z] -.-> PV ≥ 1% AG[AG] AG -- Verkauf --> EStE[EStE „Anlage G“ Kosten?] </pre>

Problem	Die Finanzverwaltung lehnte eine Berücksichtigung der Kosten als Veräußerungskosten ab. Die Kosten für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der Einkommensteuererklärung der Klägerin sei Folge der Steuererklärungspflicht. Das auslösende Moment liege damit nicht in der Veräußerung selbst, sondern in der Verpflichtung zur Erklärung steuerpflichtiger Einkünfte. Die Klägerin sind jedoch der Meinung, dass ohne die Veräußerung die Kosten nicht entstanden wären und die Steuerberatungskosten damit zumindest mittelbar durch die Veräußerung veranlasst sein. Das auslösende Moment liege somit im Veräußerungsvorgang selbst.
Frage	• Sind Steuerberatungskosten, die ausschließlich für die Ermittlung und Erklärung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG anfallen, durch die Veräußerung veranlasst und damit als Veräußerungskosten abzugsfähig?
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. • Steuerberatungskosten zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 EStG entstehen aufgrund der Steuerpflicht und der Entscheidung, einen Steuerberater zur Erfüllung der Erklärungspflichten zu beauftragen. • Die Veräußerung ist lediglich der steuerbegründende Vorgang, nicht aber die Ursache der Aufwendungen. Die Steuerpflicht überlagert die Veräußerung als Veranlassungsgrund. Einheitliche Auslegung des Begriffs „Veräußerungskosten“ Der BFH stellt klar, dass der Begriff der Veräußerungskosten im gesamten Ertragsteuerrecht einheitlich auszulegen ist. Dies entspricht ständiger Rechtsprechung (u.a. BFH-Urteil vom 27.10.1977, IV R 60/74; BFH vom 09.04.2014, I R 52/12). Maßgeblich ist das „auslösende Moment“ Veräußerungskosten sind solche Aufwendungen, die bei wertender Betrachtung ihr auslösendes Moment in der Veräußerung und eine größere Nähe zur Veräußerung als zu den laufenden Einkünften aufweisen. Dabei genügt grundsätzlich auch ein mittelbarer Veranlassungszusammenhang. Kein zwingender unmittelbarer Zusammenhang erforderlich Der BFH betont ausdrücklich, dass ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft ist nicht zwingend erforderlich. Auch mittelbar veranlasste Kosten können Veräußerungskosten sein. Entscheidend ist jedoch, ob das auslösende Moment tatsächlich in der Veräußerung liegt. Dies war vorliegend nicht der Fall.
Bemerkung	Nach dem BFH-Urteil sind Steuerberatungskosten, die ausschließlich für die Ermittlung, Aufbereitung und Erklärung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG anfallen, bei der Gewinnermittlung nicht als Veräußerungskosten anzusetzen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Steuerberater bereits im Vorfeld der Veräußerung eingebunden war. Der BFH stellt entscheidend darauf ab, dass diese Kosten nicht durch die Veräußerung selbst, sondern durch die steuerliche Erklärungspflicht ausgelöst werden. Damit überlagert die Steuerpflicht als auslösendes Moment die wirtschaftliche Veranlassung durch den

	Veräußerungsvorgang. Für die Praxis bedeutet dies, dass entsprechende Kosten nicht mehr in der Anlage G bzw. im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen sind. Dies gilt auch dann, wenn die Steuerberatungskosten gesondert abgerechnet oder nach der StBVV explizit der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zugeordnet wurden. Von zentraler Bedeutung für die Beratungspraxis ist die saubere Abgrenzung zwischen nicht abzugsfähigen Steuerberatungskosten und potenziell abzugsfähigen Veräußerungskosten. Rechtsanwaltskosten für die Prüfung, Gestaltung oder Verhandlung des Anteilskaufvertrags, Notarkosten, soweit sie vom Veräußerer getragen werden, Maklerprovisionen oder Vermittlungsgebühren, Kosten der Rechtsverfolgung im Zusammenhang mit der Durchsetzung oder Abwehr von Ansprüchen aus dem Veräußerungsgeschäft gehören regelmäßig zu den abzugsfähigen Veräußerungskosten. Der BFH weist darauf hin, dass der Begriff der Veräußerungskosten im gesamten Ertragsteuerrecht einheitlich auszulegen ist. Die Entscheidung entfaltet daher über § 17 EStG hinaus erhebliche Breitenwirkung, insbesondere für: • § 16 Abs. 2 EStG (Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen), • § 23 Abs. 3 EStG (private Veräußerungsgeschäfte) und • § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG (Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Betriebsvermögen). Auch in diesen Fällen sind Steuerberatungskosten, die der steuerlichen Ermittlung und Erklärung des Veräußerungsergebnisses dienen, keine Veräußerungskosten.

11. FG: VGA bei Übertragung eigener Anteile einer GmbH an den Alleingesellschafter

Regelung	§ 9, § 11 BewG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
Leitsätze des FG (red.)	1. Die Übertragung eigener Anteile einer GmbH an den Alleingesellschafter führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. 2. Die Zuwendung ist mit 0 EUR zu bewerten, da faktisch nichts Substantielles hinzugewonnen wurde.
Der Fall	 X, Y und Z sind zu jeweils 1/3 an der Z-GmbH beteiligt. Im Jahr 2015 erwarb die Z-GmbH von dem Y und Z deren Anteile (Erwerb eigener Anteile). Im Jahr 2016 wurde die eigenen Anteile von der Z-GmbH wieder an den X als nunmehr Alleingesellschafter veräußert.
Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der Kaufpreis für die Anteile im Jahr 2016 zu gering sei und deswegen eine vGA der Z-GmbH an den X in Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert der Anteile und Kaufpreis vorliege.
Frage	In welcher Höhe ist eine vGA i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auf Ebene des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft beim Erwerb von eigenen Anteilen zu bewerten, wenn es sich um den Alleingesellschafter handelt?
Entscheidung des FG	Das FG hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass ✓ vorliegend zwar aus Sicht des X eine vGA vorliege, ✓ diese aber – anders als die Finanzverwaltung meint – mit 0 EUR zu bewerten sei.

	Vorliegen einer vGA bei Erwerb eigener Anteile auf Ebene des Gesellschafters X habe durch die Anteilsübertragung ein veräußerbares Wirtschaftsgut erhalten, welches er zuvor nicht gehabt hat. Er kann den Anteil veräußern oder anderweitig über ihn verfügen. Das war ihm nicht möglich, solange die Z-GmbH Inhaberin des Anteils war. Darin liegt für ihn dem Grunde nach ein Vorteil. Da der übertragene Anteil nicht Gegenstand einer offenen Ausschüttung war, ist aus der Sicht des Gesellschafters der Tatbestand einer vGA (Sachzuwendung) dem Grunde nach erfüllt. Da die Z-GmbH dieses Wirtschaftsgut auch nicht unentgeltlich einem Dritten überlassen hätte, hat der Anlass dafür im Gesellschaftsverhältnis gelegen. Bewertung der vGA bei Ausgabe eigener Anteile an den Alleingesellschafter Der BFH hat in früheren Entscheidungen mehrfach entschieden, dass die Übertragung eigener Anteile auf einen Gesellschafter bei diesem zu einer vGA in Höhe des gemeinen Werts der Anteile führt (vgl. BFH-Urteil vom 16.07.1965 – VI 71/64 U; BFH-Urteil vom 14.05.1969 – VI R 174/68, BStBl. II 1969 S. 501; BFH-Urteil vom 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985 S. 227). Vorliegend sei jedoch zu berücksichtigen, dass es sich bei dem X im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Anteile um den Alleingesellschafter gehandelt habe. Die Position von X habe sich weder rechtlich-wirtschaftlich (im Verhältnis zur Z-GmbH, zu deren Geschäftspartnern sowie zu Dritten) noch steuerrechtlich durch den Anteilserwerb in einer Weise verändert, die es gebieten würde, den erworbenen Anteilen einen Wert oberhalb von 0 EUR beizumessen. Der Wert der unentgeltlich überlassenen Anteile sei daher mit 0 EUR anzusetzen, da der Gesellschafter vor der Übertragung bereits Alleingesellschafter war. Sämtliche Gewinnbezugs- und Stimmrechte standen damit schon vor der Übertragung dem Gesellschafter zu, da eigene Anteile nicht mit Stimm- und Gewinnbezugsrechten ausgestattet sind. Der Gesellschafter musste auch nicht befürchten, dass die GmbH ihre eigenen Anteile an einen Dritten veräußert; denn die GmbH konnte ihre eigenen Anteile aufgrund der konkreten Regelung in der Satzung i.V. mit § 15 Abs. 5 GmbHG nicht ohne Zustimmung des Gesellschafters übertragen. Mit Blick auf das Gebot der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit müsse berücksichtigt werden, wenn sich ein aus Sicht eines fiktiven objektiven Empfängers werthaltiges Wirtschaftsgut ausnahmsweise für den tatsächlichen Empfänger als wertlos (oder weniger werthaltig) darstellt, weil er es in seiner Situation nicht oder nur geringfügig wirtschaftlich nutzen und verwerten kann.
Bemerkung	Das FG hat die Revision zum BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Ob diese eingelegt wurde, ist zurzeit noch nicht bekannt. In seiner jüngeren Entscheidung vom 13.05.2025 (VIII B 33/24) hat der BFH demgegenüber offengelassen, wie ein solcher Vorteil beim Ge-

	sellschafter zu bewerten ist, und ausgeführt, dass er es grundsätzlich für nachvollziehbar hält, dass der Alleingesellschafter einer GmbH durch den Erwerb zuvor von der GmbH gehaltener Anteile nichts Substantielles hinzugewonnen hat, da er bereits vor der Übertragung (faktisch) Alleingesellschafter gewesen ist. Der Vorteil könne daher gering, möglicherweise sogar mit Null zu bewerten sein. Der BFH weist lediglich darauf hin, dass eine Mehrfachbesteuerung, zu der es kommen könnte, wenn im ersten Schritt eine vGA und im zweiten Schritt ein Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG (zum Beispiel bei Anschaffungskosten von 0 EUR) besteuert wird, vermieden werden müsse.
Fundstelle	FG Münster, Urteil vom 29.10.2025 – 9 K 1180/22 Kap, BeckRS 2025, 30868.

Anmerkungen

Mit der Einfügung von **§ 272 Abs. 1a und Abs. 1b HGB** hat der Gesetzgeber **rechtsform-unabhängig** angeordnet, dass eigene Anteile in der **Handelsbilanz** der Gesellschaft auf der Passivseite als Fall der **Kapitalherabsetzung** auszuweisen sind. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers liegt beim Erwerb eigener Anteile wirtschaftlich eine **Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen** an den oder die Anteilseigner vor und bei der Veräußerung eigener Anteile - spiegelbildlich - eine **Kapitalerhöhung**. Dies beruht auf der Annahme, dass die mit dem Anteil verbundenen Gesellschafterrechte leerlaufen, solange die Gesellschaft den Anteil selbst hält. Für die Gesellschaft hat der eigene Anteil wirtschaftlich keinen Wert; für sie ist er folglich auch kein Wirtschaftsgut.

1. Erwerb eigener Anteile

Handelsrechtlich führt der Erwerb der eigenen Anteile bei der Kapitalgesellschaft dazu, dass deren Nennbetrag offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzuziehen ist (§ 272 Abs. 1a Satz 1 HGB). Die Anteile sind daher – anders als vor Anwendung des BilMoG – nicht mehr zu aktivieren. Der den Nennbetrag der erworbenen Anteile übersteigende Betrag ist von den sonstigen Rücklagen (Kapital- oder Gewinnrücklage) abzuziehen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG gilt dies auch für die **Steuerbilanz** auf Ebene der Kapitalgesellschaft. Im **steuerlichen Einlagekonto** gilt im Fall des Erwerbs eigener Anteile **§ 28 Abs. 2 KSt**. Werden die eigenen Anteile nachfolgend veräußert, stellt dies daher folgerichtig bei der Kapitalgesellschaft kein Veräußerungsgeschäft dar, sondern wäre auch im Rahmen des § 28 Abs. 1 KStG zu erfassen.



Hinweis

Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 27.11.2013 (BStBl. I 2013 S. 1615).

Ebene der Kapitalgesellschaft

Betrag des ausgezahlten Nennkapitals:

Soweit der **Kaufpreis** den **Nennbetrag der Anteile** abdeckt, kommt es nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu einem **Zugang zum steuerlichen Einlagekonto**. Dabei ist ein etwaiger Betrag des Sonderausweises irrelevant, d.h. dieser wird abweichend von der herkömmlichen Vorgehensweise nach § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht vorrangig gemindert und bleibt unverändert bestehen. In Höhe des nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG unterstellten Zugangs, kommt es anschließend nach § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG zu einem unmittelbaren Abgang beim Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Dieses bleibt somit betragsmäßig unverändert.

Übersteigender Betrag:

Der den Nennbetrag der Anteile übersteigende Betrag gilt als **Leistung** an den Gesellschafter, welche im Rahmen der herkömmlichen **Verwendungsreihenfolge** i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu berücksichtigen ist. Abweichend von den allgemeinen Grundsätzen unterliegt diese Leistung aber **nicht dem Kapitalertragsteuerabzug**, weil es sich lediglich um eine „technische“ Leistung handelt, um den zutreffenden Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu ermitteln.



Hinweis

Dies auch deshalb, weil sich die Auswirkungen auf Ebene des Anteilseigners nach den Veräußerungsgrundsätzen orientieren.

Beispiel

Die A-GmbH erwirbt in 2025 den 20 %igen Anteil des X (**Nennbetrag: 10.000 EUR, Anschaffungskosten: 120.000 EUR**) für einen angemessenen **Kaufpreis von 200.000 EUR**. Der ausschüttbare Gewinn i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG soll 800.000 EUR betragen.

Lösung:

Der Erwerb der eigenen Anteile wird auf Ebene der A-GmbH nach den Grundsätzen einer **Kapitalherabsetzung** behandelt, weil es auch handelsrechtlich an einem Erwerbsstatbestand mangelt. Dabei wird das **Nennkapital** der A-GmbH um **10.000 EUR verringert** und in der **restlichen Höhe von 190.000 EUR** werden die **offenen Rücklagen gemindert**.

Für Zwecke der Feststellung des **steuerlichen Einlagekontos** kommt daher auch nur der Tatbestand des **§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG** zur Anwendung. Daher ist der Teil des Kaufpreises, welcher den Nennbetrag der Anteile abdeckt (= **10.000 EUR**), nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zunächst dem steuerlichen Einlagekonto **hinzuzurechnen**. Gleichzeitig erfolgt aber nach § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG ein Abgang von demselben Bestand, weil dem Anteilseigner dieser Betrag auch tatsächlich ausbezahlt worden ist. Letztlich bleibt der **Bestand des steuerlichen Einlagekontos unverändert**.

Der **Überhang des Kaufpreises** (= 190.000 EUR) stellt aus Sicht der A-GmbH eine **Leistung an den Anteilseigner** dar. Dies erfolgt aber **nur für Zwecke der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos**, welches sich unter Berücksichtigung der allgemeinen Verwendungsreihenfolge i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG **mindern** würde. Dies ist vorliegend nicht vorzunehmen, weil der ausschüttbare Gewinn den Betrag der Leistung übersteigt. Daher bleibt das steuerliche Einlagekonto auch hiervon unberührt.



Praktikerhinweis

Leistet die Kapitalgesellschaft dem Anteilseigner aus **gesellschaftsrechtlichen Gründen** einen **überhöhten Kaufpreis**, führt dies in aller Regel in Höhe des **überhöhten Betrags** zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl. I 2013 S. 1615 Tz. 12). Die verdeckte Gewinnausschüttung gilt dabei als „normale“ Leistung, welche zwar grundsätzlich auch in die Verwendungsreihenfolge i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG einzubeziehen wäre, wobei hierfür in aller Regel die Verwendungsfestschreibung i.S. des § 27 Abs. 5 KStG greifen dürfte. Daher ist diesbezüglich auch der Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen. Beim Anteilseigner kommt es insoweit zur Entstehung von Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

Ebene der Anteilseigner

Beim Anteilseigner gelten die handelsrechtlichen Grundsätze zur Kapitalherabsetzung nicht. Es findet ein **allgemeiner Veräußerungsvorgang** von Anteilen an Kapitalgesellschaften statt (BFH-Urteil vom 06.12.2017, BStBl. II 2019 S. 213; BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl. I 2013 S. 1615 Tz. 20). Der geleistete angemessene Veräußerungspreis wirkt sich nur im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (z.B. § 17 EStG) aus.

Beispiel (Fortsetzung):

Der X hat im Rahmen von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 80.000 EUR im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Buchstabe c, § 3c Abs. 2 EStG) zu versteuern.

2. Veräußerung eigener Anteile

Ebene der Kapitalgesellschaft

Analog zum Erwerb der eigenen Anteile führt auch die Veräußerung derselben **nicht** zur Annahme eines **Veräußerungstatbestandes i.S. des § 8b Abs. 2 KStG**, sondern auch dieser Vorgang wird als **Kapitalmaßnahme** (Kapitalerhöhung) behandelt. Denn auch handelsrechtlich erfolgt in dieser Situation wieder eine Zurechnung beim Nennkapital (§ 272 Abs. 1b Satz 2 HGB), wodurch letztlich der Erwerb der eigenen Anteile wieder rückabgewickelt wird. Der Überhang des den Nennbetrag übersteigenden Veräußerungspreises ist zur **Wiederauffüllung der sonstigen Rücklagen**, notfalls der Kapitalrücklage, zu verwenden.

Daher ist steuerrechtlich der für die Anteile erhaltene Kaufpreis wieder wie folgt aufzuteilen:

Nennbetrag der Anteile:

Soweit der Kaufpreis den Nennbetrag der Anteile abdeckt, erfolgt ein unmittelbarer Zugang beim Nennkapital. Dadurch wird das steuerliche Einlagekonto nicht berührt.

Übersteigender Betrag:

Der über den Nennbetrag der Anteile hinausgehende Betrag des Veräußerungspreises ist dem **steuerlichen Einlagekonto zuzurechnen** und wird letztlich wie ein Aufgeld des Anteilseigners behandelt. Dadurch erhöht sich der Bestand des steuerlichen Einlagekontos bereits nach den allgemeinen Grundsätzen des § 27 Abs. 1 KStG und stellt demnach ein Tatbestand der externen Kapitalerhöhung dar.

Beispiel:

Die A-GmbH veräußert in 2027 den zuvor erworbenen eigenen 20 %igen Anteil (Nennbetrag: 10.000 EUR) für einen angemessenen Kaufpreis von 300.000 EUR an den Y.

Lösung:

Die steuerliche Behandlung der Veräußerung der eigenen Anteile orientiert sich nach der handelsrechtlichen Vorgehensweise. Danach kommt es in Höhe des **Nennbetrags von 10.000 EUR** wiederum zur Herstellung des **Nennkapitals**, was keine Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto entfaltet.

In Höhe des Überhangs des Veräußerungspreises liegt ein **Aufgeld** des Anteilseigners vor, welches nach § 27 Abs. 1 KStG das **steuerliche Einlagekonto um 290.000 EUR** erhöht.

Ebene der Anteilseigner

Beim Anteilseigner gelten die allgemeinen Anschaffungsgrundsätze.

Beispiel (Fortsetzung):

Der Y hat Anschaffungskosten in Höhe von 300.000 EUR.

12. BFH: Keine Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG auf Körperschaften als Gesellschafter

Fundstelle	BFH, Urteil vom 19.11.2025 – I R 40/23, DStR 2026 S. 474. <i>Vorinstanz: FG Mecklenburg-Vorpommern vom 16.05.2023 – 1 K 330/18, BeckRS 2023, 17753</i>
Regelung	§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG; § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG
Leitsätze des BFH	Aus § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG ergibt sich keine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Vorschrift nur auf Körperschaften als Gesellschafter; folglich fallen auch <u>natürliche Personen</u> als Gesellschafter unter die Vorschrift. Die auf der Ebene des Gesellschafters versäumte Besteuerung des durch § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG fingierten Veräußerungsgewinns bei der verdeckten Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen ist <u>keine Einkommensminderung</u> i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG.
Der Fall	L war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der H-GmbH, deren Anteile stille Reserven enthielten (GW/TW: 4.225.000 EUR). Im Jahr 2010 gründete L die L-GmbH im Wege der Bargründung. In einem Übertragungs- und Abtretungsvertrag vom gleichen Tag übertrug L die Anteile an der H-GmbH zum 01.01.2011 unentgeltlich, auflagenfrei und ausdrücklich ohne Gegenleistung auf die L-GmbH. Die L-GmbH buchte im Jahresabschluss 2011 die Anteile mit dem Wert des Stammkapitals der H-GmbH gegen Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ein. <pre> graph TD L[L] -- "100 %" --> HGmbH1[H-GmbH] L -- "100 %" --> LGmbH[L-GmbH] LGmbH -- "100 %" --> HGmbH2[H-GmbH] HGmbH1 -- "(2) Übertragung" --> HGmbH2 </pre>
Problem	Mangels Gewährung neuer Anteile i.R. der Übertragung der Anteile an der H-GmbH auf die L-GmbH liegt kein steuerneutraler Anteilstausch nach § 21 UmwStG vor. Da die unentgeltliche Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, liegt eine verdeckte Einlage i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG im Jahr 2011 vor, die bei dem L zu einer Versteuerung sämtlicher stiller Reserven in den Anteilen an der H-GmbH führen würde (§ 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 EStG).

	Jedoch ist der Einkommensteuerbescheid des L für den VZ 2011 nicht mehr änderbar und der (fiktive) Veräußerungsgewinn aus den Anteilen an der H-GmbH wurde nicht erklärt. Dies gilt ebenso für die Veranlagung zur KSt der L-GmbH für den VZ 2011, in dem die Anteile an der H-GmbH in der Steuerbilanz mit 25.000 EUR aktiviert wurden. Daraufhin vertrat die Finanzverwaltung, dass der Buchwert der Anteile an der H-GmbH in der Steuerbilanz der L-GmbH zum 31.12.2012 (erstes offenes Jahr) erfolgswirksam auf 4.225.000 EUR im Wege der Bilanzberichtigung aufzustocken sei. Gewinnauswirkung (innerbilanziell): + 4.200.000 EUR Da der L die verdeckte Einlage nach § 17 EStG im VZ 2011 nicht versteuert hat, muss die Besteuerung nunmehr im VZ 2012 auf Ebene der L-GmbH nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG nachgeholt werden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass 40 % nach § 3 Nr. 40 Buchstabe c) EStG steuerfrei gewesen wären. Gewinnauswirkung (außerbilanziell): <u>/J. 1.680.000 EUR (40 %)</u> Summe der Gewinnauswirkungen: <u>+ 2.520.000 EUR</u>
Frage	Ist § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG auch in Fällen anwendbar, in denen auf Ebene des Gesellschafters keine Einkommensminderung, sondern eine verhinderte Einkommenserhöhung vorliegt, auch wenn dies nicht im Wortlaut der Norm enthalten ist?
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Anteilsübertragung kein Anwendungsfall von § 21 UmwStG Der BFH bestätigt die Auffassung der Finanzverwaltung sowie der Vorinstanz, dass es sich bei der Anteilsübertragung auf die L-GmbH mangels Gewährung von Gesellschaftsrechten um eine verdeckte Einlage und keinen unter § 21 UmwStG fallenden Vorgang handelt. Jedoch kein Anwendungsfall von § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG Der BFH ist allerdings der Ansicht, dass vorliegend – insbesondere aufgrund des Wortlauts der Vorschrift – die Voraussetzung des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG nicht erfüllt sind. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG auch auf natürliche Personen als Gesellschafter anwendbar Der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG sei nicht auf Sachverhalte mit Körperschaften als Gesellschaftern beschränkt. Folglich fallen auch natürliche Personen als Gesellschafter unter diese Vorschrift. Keine „Einkommensminderung“ beim Gesellschafter sondern fehlende Einkommenserhöhung Nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG erhöht sich das Einkommen der Kapitalgesellschaft, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Diese Voraussetzung sei in der Konstellation des Streitfalls nicht erfüllt.

	Die verdeckte Einlage habe das Einkommen des L nicht i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG "gemindert", da vorliegend die Besteuerung des L als fiktiven Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG unterblieben ist und es damit lediglich zu einer „fehlenden Einkommenserhöhung“ gekommen ist, die jedoch tatbestandlich nicht in § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG erwähnt ist. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG erfasst nur Fälle der Einkommensminderung § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG stelle seinem eindeutigen Wortlaut nach auf eine Minderung des Einkommens des die verdeckte Einlage bewirkenden Gesellschafters ab. Die verdeckte Einlage müsse demnach im Rahmen der Besteuerung des Gesellschafters zu einer Minderung dessen Einkommens als steuerlicher Bemessungsgrundlage geführt haben, wie es z.B. der Fall ist, wenn die verdeckte Einlage beim Gesellschafter als Werbungskosten oder Betriebsausgabe steuermindernd berücksichtigt worden ist. Die Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile an die L-GmbH hat auf der Ebene des L indessen nicht zu einer Minderung dessen steuerlicher Bemessungsgrundlage geführt. Vielmehr ist es infolge der versäumten Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG zu einer Nichterfassung einer (fiktiven) Einkommenserhöhung gekommen. Damit sei die auf der Ebene des Gesellschafters versäumte Besteuerung des durch § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG fingierten Veräußerungsgewinns bei der verdeckten Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen keine Einkommensminderung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG keiner erweiternden – über den Wortlaut hinausgehenden – Auslegung zugänglich Das Telos der Norm erzwingt nach Ansicht des BFH keine über den Wortlaut der Norm hinausgehende Auslegung. Danach sollen Besteuerungslücken verhindert und sichergestellt werden, dass eine Einkommenskorrektur nicht erfolgt, soweit die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters "gemindert hat" (BT-Drucks 16/2712, S. 70). Es sei zwar zutreffend, dass in der Begründung des Regierungsentwurfs auch der Fall einer unentgeltlichen beziehungsweise verbilligten Überlassung von Wirtschaftsgütern angesprochen wird. Diese Vorstellung hat indessen im Wortlaut der Norm keinen Niederschlag gefunden (<i>Mückl/Schnorberger</i>, DStR 2017 S. 2145, 2147). Nachholung der Besteuerung bei späterer Veräußerung der Anteile Bezogen auf versehentlich nicht erfasste fiktive Veräußerungsgewinne nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG kommt hinzu, dass keine Besteuerungslücke droht, weil die Versteuerung später im Fall der echten Veräußerung der Anteile nachgeholt werden kann (<i>Tiedchen</i>, EFG 2023, 1465, 1466).
Bemerkung	Die Entscheidung des BFH ist im Ergebnis überraschend. Der Sinn und Zweck von § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG hätte es sicherlich auch gerechtfertigt eine fehlende Besteuerung beim Gesellschafter in Form der „verhinderten Einkommenserhöhung“ auf Ebene der Gesellschaft nachzuholen. Dies maßgeblich auf Grundlage des Wortlauts abzulehnen ist u.E. nicht nachvollziehbar, jedoch nicht überraschend aus Sicht des I. Senats, der immer wieder Fälle aufgrund des bloßen Wortlauts einer Norm löst.

	Es ist u.E. auch fraglich, ob der letzte Hinweis des BFH zur Nachholung der Besteuerung der stillen Reserven bei tatsächlicher Veräußerung der verdeckt eingelegten Anteile durch die Gesellschaft zutreffend sein kann. Im ersten Schritt müsste man natürlich ausblenden, dass ein Veräußerungsgewinn durch eine Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei ist und ein Gewinn i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG dem Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 EStG, 3c Abs. 2 EStG) und damit zu 60% der Einkommensteuer unterliegt. Denn zur Einlagebewertung der verdeckten Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zum Teilwert (R 8.9 Abs. 4 Satz 2 KStR) verliert der BFH kein Wort. Denn richtigerweise müsste auch in diesem Fall der Teilwert im ersten Schritt gewinnerhöhend angesetzt werden und im Anschluss der Gewinn nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG außerhalb der Bilanz wieder gekürzt werden, unabhängig davon, ob der Gesellschafter nach § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 EStG die stillen Reserven versteuert hat oder nicht. Zu einer Berücksichtigung von stillen Reserven käme es aufgrund des Ansatzes mit dem Teilwert auf Ebene der Gesellschaft erst gar nicht. Dies wäre nur dann anders, wenn der BFH in diesem eine Bewertung der verdeckten Einlage zu den Anschaffungskosten der Anteile nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. Halbsatz Buchstabe b) befürworten würde, was er jedoch im Urteil nicht kundtut. Auch dürfte der Gesellschafter weiterhin nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts der verdeckt eingelegten Anteile erhalten. Auch hier ließe sich eine spätere Besteuerung dann nicht nachholen. Auch hierzu verliert der BFH kein Wort. Man bleibt daher an dieser Stelle etwas ratlos zurück. Hiervon losgelöst dürfte § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG natürlich neben nicht erkannten Fällen nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG auch nicht in Fällen von § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG (vE von Grundstücken) oder § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG (vE aus dem BV) anwendbar sein, da es in diesen beiden Fällen auch um Versteuerung von stillen Reserven in den verdeckt eingelegten Wirtschaftsgütern geht. Damit verblieben für § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG nur die <u>seltenen Fälle</u>, in den der Gesellschafter steuerlich abziehbaren Aufwand in Form von Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt hat, der zu einer verdeckten Einlage führt (z.B. zu hohe Zinsen für ein Darlehen, welches ihm die Gesellschaft gewährt hat).

Anmerkung

Abgrenzung § 21 UmwStG vs. verdeckte Einlage

Die **Grundproblematik** des vorliegenden Falles liegt in der aus **Sicht des L nicht steuerneutralen Übertragung der Anteile an der H-GmbH** auf die L-GmbH. Der L war vorliegend der irrigen Annahme, dass eine Übertragung der Anteile an der H-GmbH gegen „**Verbuchung der Anschaffungskosten**“ in der **Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB** steuerneutral möglich ist.



Praktikerhinweis

Eine **steuerneutrale Übertragung** von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft ist nur i.R. von **§ 21 UmwStG** möglich. Dazu müssen im **Gegenzug für die Übertragung** von der übernehmenden Kapitalgesellschaft **neue Anteile** entweder i.R. der Gründung oder Kapitalerhöhung **gewährt** werden. Wenn **keine neuen Anteile** gewährt werden, ist **§ 21 UmwStG nicht** anwendbar.

Die Problematik der fehlenden Anteilsgewährung hat der L auch im Nachgang mit der Diskussion mit der Finanzverwaltung erkannt und versucht sich über den Weg der „**Barkapitalerhöhung mit Sachagio**“ zu retten.



Gut zu Wissen

Bei der **Bargründung bzw. Barkapitalerhöhung mit Sachagio** verpflichtet sich der Einbringende neben der Barleistung auf das Stammkapital das **Einbringungsobjekt** (Betrieb, Teilbetrieb, MU-Anteile oder KapGes-Anteile) als **zusätzliche Gegenleistung für die Übernahme des Stammkapitals** als **korporationsrechtliche Pflicht nach § 3 Abs. 2 GmbHG** auf die übernehmende Kapitalgesellschaft zu übertragen. Die Verbuchung des Sachagios hat in der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB zu erfolgen.

Der **BFH hat mit Urteil vom 07.04.2010** (BStBl. II 2010 S. 1094) entschieden, dass die Bargründung bzw. Barkapitalerhöhung mit Sachagio unter §§ 20, 21 UmwStG fällt und eine Gewährung von neuen Anteilen darstellt. Die Finanzverwaltung folgt der Auffassung des BFH (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 01.44, 01.46).

Im **vorliegenden Fall** lag mangels gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung **keine korporationsrechtliche Aufgeldverpflichtung gemäß § 3 Abs. 2 GmbHG** vor. Damit kam lediglich die Möglichkeit einer **schuldrechtlichen Aufgeldverpflichtung** in Betracht.



Hinweis

Bei einer **schuldrechtlichen Verpflichtung** wird eine Abrede zur Leistung eines Sachagios **außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Regelungen** (notariell) vereinbart.¹ Die Verpflichtung kann gegenüber den Mitgesellschaftern und/oder der übernehmenden Kapitalgesellschaft aussprechen. Aufschiebende oder auflösende Bedingungen sind möglich. Mangels Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag wird jedoch die Beschaffenheit des geleisteten Aufgelds nicht publik.

Im **Schrifttum** werden **unterschiedliche Auffassungen** vertreten, sodass ausreichend Rechtssicherheit im Fall des schuldrechtlichen Sachagios nicht gewährleistet sein kann.² Sollte die **schuldrechtliche Verpflichtung** des Sachagios für Zwecke der §§ 20, 21 UmwStG seitens der **Finanzverwaltung nicht akzeptiert** werden, besteht das Risiko, dass die Übertragung des Einbringungsobjekts im Wege der verdeckten Einlage zu einer **Totalgewinnrealisierung** führt.³

¹ *Lubberich*, DNotZ 2016 S. 164, 176.

² Ablehnend: *Heinze*, ZNotP 2012 S. 87; Bejahend: *Lubberich*, DNotZ 2016 S. 164; einschränkende Bejahung bei bestimmten Voraussetzungen *Patt*, GmbH-StB 2017 S. 148.

³ *Schmitt* in: *Schmitt/Hörtnagl*, UmwStG, 9. Auflage 2020, § 20 UmwStG Rn. 186.

Die Frage, ob auch eine schuldrechtliche Aufgeldverpflichtung für §§ 20, 21 UmwStG ausreichend ist, konnte das FG sowie der BFH, der an die Würdigung des SV durch das FG gebunden war, jedoch vorliegend unbeantwortet lassen, da das FG vorliegend nicht von einer schuldrechtlichen Aufgeldverpflichtung ausgegangen ist, da die Übertragung nach den Regelungen des Vertrags „**unentgeltlich, auflagenfrei und ausdrücklich ohne Gegenleistung**“ erfolgen sollte.

Verdeckte Einlage von Anteilen i.S. des § 17 EStG in eine Kapitalgesellschaft

Gemäß **§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG** gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Die **verdeckte Einlage** von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft steht der **Veräußerung der Anteile gleich** (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Veräußerungsgewinn ist dabei der Betrag, um den der Veräußerungspreis und der **gemeine Wert der verdeckt eingelegten Anteile** nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigen (vgl. auch BFH-Urteil vom 06.12.2016 – IX R 7/16, DStR 2017 S. 1315).



Praktikerhinweis

Der gemeine Wert der Anteile ist nach **§ 11 Abs. 2 BewG** zu bestimmen und kann daher auch im Wege des **vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. BewG)** ermittelt werden.

Eine **verdeckte Einlage i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG** (aber auch § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG) liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese **Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** ist (R 8.9 Abs. 1 KStR).



Hinweis

Das **Gesellschaftsverhältnis** ist ursächlich für die Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte (BFH-Urteil vom 20.01.2016 – II R 40/14, BStBl. II 2018 S. 284). **Maßgeblicher Zeitpunkt** für die **Prüfung** der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung (**Durchführung des Fremdvergleichs**) ist der **Abschluss des Vertrags**, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt, also das **Verpflichtungsgeschäft**, nicht hingegen der Erfüllungszeitpunkt (BFH-Urteil vom 13.12.2022 – IX R 5/22, DStR 2023 S. 507; R 8.9 Abs. 4 und 5 KStR).

Liegt eine verdeckte Einlage vor, tritt bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der **gemeine Wert der Anteile** gemäß § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG an die Stelle des **Veräußerungspreises**. Maßgebend ist der **Zeitpunkt der Zuführung des einlagefähigen Vorteils**, d.h. die Übertragung der Anteile auf die Kapitalgesellschaft. Dieser **Zeitpunkt korrespondiert** mit dem für die **Bewertung der Einlage auf der Ebene der Kapitalgesellschaft** nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG** maßgebenden Zeitpunkt.



Praktikerhinweis

Die **Bewertungsvorschrift nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b) EStG** (Bewertung mit den Anschaffungskosten) ist aus Sicht der Kapitalgesellschaft **nicht** anwendbar, R 8.9 Abs. 4 Satz 2 KStR. Die verdeckte Einlage von Anteilen i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist **stets mit dem Teilwert** nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu bewerten (H 8.9 „Einlage von Beteiligungen i.S. des § 17 EStG“ KStH).

Beispiel:

C ist Alleingesellschafter der X-GmbH und der Y-GmbH. Beide Beteiligungen gehören zu seinem Privatvermögen. Die Beteiligung an der X-GmbH hat C im Juli 04 erworben (AK = 50.000 €). Im Juli 10 legt er die Beteiligung an der X-GmbH verdeckt in die Y-GmbH ein. Die Beteiligung an der X-GmbH hat zu diesem Zeitpunkt einen Teilwert (= gemeiner Wert) von 75.000 €.

Lösung:

Die verdeckte Einlage ist mit dem Teilwert (= 75.000 €) anzusetzen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, R 8.9 Abs. 4 Satz 2 KStR).

Buchung der Y-GmbH:

Beteiligung X-GmbH 75.000 € an s. b. Ertrag 75.000 €

Der Ertrag ist außerbilanziell bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).

Außerbilanzielle Korrektur ./. 75.000 €

Die verdeckte Einlage führt zu einem Zugang auf dem steuerlichen Einlagekonto in Höhe von 75.000 € (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG).



Praktikerhinweis

Sollten in der Praxis **Unsicherheiten hinsichtlich des Werts der Anteile** bestehen, empfiehlt es sich die Anteile im Wege des **qualifizierten Anteilstausches nach § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG** auf Antrag steuerneutral einzubringen.

Materielles Korrespondenzprinzip bei verdeckter Einlage – § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG

Der **Ertrag** aus der **verdeckte Einlage** ist gemäß **§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG** auf Ebene der vorteilsempfangenen Kapitalgesellschaft **außerhalb der Steuerbilanz wieder zu kürzen**. Dies setzt aber nach § 8 Abs. 3 **Satz 4 KStG** voraus, dass die verdeckte Einlage das **Einkommen des Gesellschafters nicht** gemindert hat (**materielles Korrespondenzprinzip**).

**Praktikerhinweis**

§ 32a Abs. 2 KStG (formelles Korrespondenzprinzip) ist vorliegend **nicht** anwendbar, da in diesem Fall nur eine **Änderung der Steuerbescheide** der **vorteilsempfangenden Körperschaft** (L-GmbH) und nicht des Gesellschafters (L) möglich ist.

**§ 8 (Ermittlung des Einkommens)**

(3) ...3Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. 4Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. ...

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Das FG sowie der BFH haben vorliegend entschieden, dass § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG auch anzuwenden ist, wenn der **Gesellschafter** eine **natürliche Person** ist und das **Einlageobjekt** im **Privatvermögen** gehalten wird.

Daneben musste das FG und der BFH noch die Frage klären, ob vorliegend das „**Einkommen des Gesellschafters**“ i.S. von **§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG** „gemindert“ wurde.

Dies hat das FG noch vorliegend über den Wortlaut hinaus nach dem **Sinn und Zweck** der Vorschrift ebenfalls **bejaht**. Eine verdeckte Einlage habe demnach dann „das Einkommen des Gesellschafters gemindert“ wenn sie sich bei dem **Gesellschafter steuermindernd ausgewirkt** hat, wenn also das **zu versteuernde Einkommen** des Gesellschafters durch die verdeckte Einlage **geringer** ist, als es ohne sie gewesen wäre. Die Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters muss unterblieben sein, und es darf aus formellen oder materiellen Gründen nicht mehr möglich sein, dies nachzuholen. Dies hat der BFH offensichtlich anders gesehen und eine Anwendung von § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG nach den o.g. Gründen abgelehnt.

Unklar geblieben ist im BFH-Urteil, wie der BFH die verdeckte Einlage bewerten würde. Es ist aber davon auszugehen, dass er dem FG im Grundsatz bei dessen Würdigung zustimmen würde. Denn das **letzte** vom FG zu lösende **Problem** war, dass die **verdeckte Einlage** (= Erhöhung des Buchwerts der Anteile an der H-GmbH auf den Teilwert von 4.225.000 EUR) bei der **L-GmbH im VZ 2011 verfahrensrechtlich nicht** mehr möglich war.

Das FG hat hierzu entschieden, dass die verdeckt eingelegte Anteile an der H-GmbH bei der L-GmbH im **Wege der Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 EStG)** im ersten verfahrensrechtlich noch offenen Steuerjahr (hier **2012**) **gewinnwirksam zu korrigieren** sind.

**Hinweis**

Ob eine Bilanzberichtigung **erfolgswirksam** oder **erfolgsneutral** vorzunehmen ist, richtet sich stets nach der **Fehlerursache** (BFH-Urteil vom 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419, m.w.N.). Fehlerhafte Bilanzansätze sind grundsätzlich erfolgswirksam zu berichtigen, wenn auch der Bilanzierungsfehler sich erfolgswirksam ausgewirkt hat.

Gebietet die Fehlerursache hingegen eine erfolgsneutrale Berichtigung, so ist diese zwar innerhalb der Steuerbilanz gewinnwirksam auszuweisen, außerhalb derselben jedoch nach Einlagegrundsätzen wieder zu neutralisieren (BFH-Urteil vom 20.10.2015, VIII R 33/13, juris Rn. 35).

Damit entsteht der **Steueranspruch**, soweit die Berichtigung stattfindet, erst in demjenigen Jahr, in dem der **Fehler berichtigt wird**. Die zutreffende Erfassung des Totalgewinns hat insoweit Vorrang vor dem Grundsatz der periodischen Abschnittsbesteuerung (BFH-Urteil vom 30.03.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008 S. 171). Eine im **Einzelfall passende Änderungsvorschrift** ist dafür nicht erforderlich, weil der Grundsatz des **formellen Bilanzzusammenhangs** sich unmittelbar aus § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 29.11.1965, GrS 1/65 S, BFHE 84, 392).

Damit war der Beteiligungsansatz an der H-GmbH um **4.200.000 EUR** in der Steuerbilanz zum 31.12.2012 **gewinnerhöhend** aufzustocken. Nach Ansicht des FG unterbliebe dann die außerbilanzielle Kürzung der verdeckten Einlage insoweit nach **§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG**, als dass die Besteuerung beim L unterblieben ist.



Gut zu Wissen

Da der **Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 EStG** auf Ebene des L nur zu **60 %** zu versteuern ist (vgl. **§ 3 Nr. 40 Buchstabe c, § 3c Abs. 2 EStG**) konnte nach **§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG** bei der L-GmbH jedoch ein Betrag von **1.680.000 EUR** wieder **außerhalb** der Steuerbilanz **abgezogen** werden. Damit muss die L-GmbH „nur“ einen Betrag von **+ 2.520.000 EUR versteuern** (KSt + GewSt).

Dies hat der BFH jedoch abgelehnt, sodass davon auszugehen ist, dass der BFH nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG außerhalb der Bilanz die 4.200.000 EUR kürzen würde. In welcher Form nun die Besteuerung stiller Reserven nachgeholt werden könne, bleibt damit unklar.

Steuerliches Einlagekonto

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass trotz einer möglichen der Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG stets der Wert der verdeckten Einlage ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto darstellt.

V. Aktuelles zur ertragsteuerlichen Organschaft**1. FG: Nachträgliche Anpassung der Laufzeit eines zivilrechtlich wirksamen GAV**

Fundstelle	FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 08.07.2025 – 8 K 8150/23, BeckRS 2025, 24636, Rev. BFH: I R 19/25.
Regelung	§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 3 Satz 1, § 14 Abs. 5, § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG; § 291 Abs. 1 AktG; § 2 Abs. 2 Satz 1 und 2 GewStG.
Leitsätze des FG (red.)	1. Die Voraussetzung für eine ertragsteuerliche Organschaft, dass der Gewinnabführungsvertrag (GAV) auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) ist auch dann erfüllt, wenn während der erforderlichen Laufzeit die Laufzeit des GAV nach hinten verschoben wird (im Streitfall: statt 2019 bis 2023 auf 2020 bis 2024), soweit keine Anhaltspunkte für eine steuerlich motivierte Änderung ersichtlich sind. 2. Die Laufzeitänderung führt <u>nicht</u> zu einer <u>unzulässigen Rückwirkung</u>, wenn der GAV von Anfang an zivilrechtlich wirksam war, es zum ursprünglichen Beginn nur am Erfordernis der finanziellen Eingliederung mangelte (im Streitfall: Mehrheit der Stimmrechte nicht ab 01.01.2019).
Zusammenfassung	• Die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft, dass der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG), sind auch erfüllt, wenn während der erforderlichen Laufzeit die Laufzeit des GAV nach hinten verschoben wird. • Dies gilt jedenfalls dann, wenn keine Anhaltspunkte für eine steuerlich motivierte Änderung ersichtlich sind.
Der Fall	Mit Vertrag vom 22.11.2019 hat die OT-GmbH sämtliche Anteile an der OG-GmbH erworben. Das Wirtschaftsjahr der OG-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Am 22.11.2019 hat die OT-GmbH mit der OG-GmbH einen Gewinnabführungsvertrag (GAV) mit u.a. folgendem Inhalt geschlossen: <i>§ 5 Bestehen dieses Vertrages</i> 1. Mit Eintragung in das Handelsregister der OG-GmbH wird dieser Vertrag wirksam und gilt für den Zeitraum ab dem 01.01.2019. Im Zweifel gilt er rückwirkend ab dem Beginn des Geschäftsjahres der OG-GmbH, in dem dieser Vertrag in das Handelsregister eingetragen wird. 2. Dieser Vertrag wird für fünf Jahre geschlossen, gerechnet ab dem Beginn seiner Geltung nach Abs. 1 dieses Paragraphen. Sollten diese fünf Jahre während eines laufenden Geschäftsjahres der OG-GmbH enden, so verlängert sich die Vertragsdauer bis zum Ablauf dieses Geschäftsjahres. Ab dann gilt der Vertrag als auf unbestimmte Zeit geschlossen, sofern er nicht unter Beachtung der vorstehenden Mindestlaufzeit mit einer Frist von einem Monat schriftlich gekündigt wird.

	Am 18.12.2019 wurde der GAV in das Handelsregister der OG-GmbH eingetragen.
Problem	Das Finanzamt versagte die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft mangels finanzieller Eingliederung beginnend ab dem 01.01.2019 (= Beginn Wj. der OG-GmbH, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG). Damit sei der GAV von Anfang an nicht anzuerkennen. Für das Wirtschaftsjahr 2019 erklärte die OG-GmbH daraufhin einen Jahresüberschuss i.H.v. 107.755 EUR, der nicht durch eine Gewinnabführungsverbindlichkeit gemindert wurde. Die OG-GmbH und die Beigeladene am 09.02.2023 den GAV wie folgt geändert: <i>§ 5 (Bestehen dieses Vertrages) wird geändert und erhält folgenden Wortlaut:</i> <i>1. Mit Eintragung in das Handelsregister der OG-GmbH wird dieser Vertrag wirksam, er gilt jedoch erst für den Zeitraum ab dem 01.01.2020.</i> 2. unverändert <i>3. unverändert</i> Die Änderung des GAV wurde am 28.03.2023 im Handelsregister der OG-GmbH eingetragen. Für das Wirtschaftsjahr 2020 wies die OG-GmbH einen Jahresüberschuss i.H.v. 0 EUR aus, da sie eine Gewinnabführungsverbindlichkeit i.H.v. 58.330,89 EUR gewinnmindernd erfasste.
Frage	• Ist eine ertragsteuerliche Organschaft trotz der Nichtdurchführung des GAV im ersten Geltungsjahr für die Folgejahre anzuerkennen, wenn noch vor dem Ablauf der ursprünglichen Mindestlaufzeit eine entsprechende Verschiebung beziehungsweise Verlängerung der Mindestlaufzeit vereinbart wird?
Entscheidung des FG	Das FG hat die Ansicht der Finanzverwaltung abgelehnt. Mindestlaufzeit und Durchführungsgebot Der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG. Die ertragsteuerliche Organschaft steht damit unter der auflösenden Bedingung der tatsächlichen Durchführung des GAV auf mindestens fünf Jahre. Die Organschaft scheitert damit rückwirkend von Beginn an, wenn der GAV nicht mindestens fünf Jahre ohne Unterbrechung durchgeführt wird. Keine wirksame Organschaft im Wj. 2019 mangels Durchführung Der ursprüngliche GAV vom 22.11.2019 erfüllte nicht diese Voraussetzungen, denn dieser GAV wurde aufgrund der fehlenden Berücksichtigung der Gewinnabführungsverbindlichkeit im Wirtschaftsjahr 2019 in der Mindestlaufzeit nicht durchgeführt. Durch die Formulierung unter § 5 Nr. 1 GAV hatten die OG-GmbH und die OT-GmbH unmissverständlich wirksam einen Beginn ab dem 01.01.2019 vereinbart.

	Änderung des GAV in 2023 stellt keinen Neuabschluss dar Die Änderung des GAV sei nach Ansicht des FG kein Neuabschluss mit Rückwirkung, sondern eine Modifizierung des bestehenden GAV gewesen. Die Änderung des Beginns des GAV zum 01.01.2020 erfolgte formwirksam, durch notarielle Beurkundung, Beschluss der Gesellschafterversammlungen sowie Eintragung im Handelsregister der OG-GmbH am 28.03.2023. Anpassung der Mindestvertragslaufzeit steuerlich anzuerkennen Nach Ansicht des FG sei die Änderung des GAV mit Verschiebung der Laufzeit ausreichend für die Erfüllung der Mindestlaufzeit bei tatsächlicher Durchführung. Eine steuerliche Anerkennung des geänderten GAV ab dem 01.01.2020 sei möglich gewesen, da vor Beginn des 5. Zeitjahres bzw. Ablauf der ursprünglichen Mindestlaufzeit (31.12.2023) eine Verlängerung bis zum 31.12.2024 erfolgte. Im Streitjahr 2020 lag damit ein zivilrechtlich wirksamer GAV vor, der eine entsprechende Mindestlaufzeit hatte und in dieser Mindestlaufzeit auch tatsächlich durchgeführt wurde.
Bemerkung	Vorliegend waren im Jahr 2019 die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG offensichtlich nicht erfüllt, da die OT-GmbH die Anteile an der OG-GmbH erst im Laufe des Jahres erworben hat. Auch wenn der GAV ab dem 01.01.2019 wirksam abgeschlossen wurde, waren die Voraussetzungen der ertragsteuerlich wirksamen Organschaft für das Jahr 2019 nicht gegeben. Dies wäre jedoch für die Folgejahre 2020 ff. unschädlich gewesen, da der Verstoß gegen das Gebot der finanziellen Eingliederung innerhalb der ersten fünf Jahre nicht zu einer Aberkennung der ertragsteuerlichen Organschaft von Anfang an geführt hätte, sondern nur für das Jahr 2019; der BFH ist der Auffassung, dass nur die Voraussetzungen der tatsächlichen Durchführung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG innerhalb der ersten fünf Jahre erfüllt sein müssen (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2017 – I R 51/15, BStBl. II 2018 S. 30). Da jedoch vorliegend von der OG-GmbH im Jahresabschluss 2019 keine Gewinnabführungsverbindlichkeit berücksichtigt wurde, lag keine tatsächliche Durchführung des GAV vor, sodass (zumindest) für 2019 der GAV steuerlich nicht anzuerkennen war. Ob eine Verschiebung des Beginns des GAV (hier in 2023 auf den 01.01.2020) steuerrechtlich genügt diesen Mangel im Erstjahr 2019 „zu heilen“, hat der BFH bisher noch nicht entschieden (offengelassen ausdrücklich durch BFH, Beschluss vom 22.10.2008, I R 66/07, BStBl II. 2009 S. 972). In der Literatur wird bspw. angenommen, dass eine Vertragsänderung einen Verstoß gegen die Mindestlaufzeit nicht rückwirkend heilen kann (vgl. Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Anm. 201 a.E., m.w.N.). Eine solche rückwirkende Heilung lag nach Überzeugung des FG im Streitfall aber nicht vor, weil die Mindestlaufzeit tatsächlich von Anfang an hinreichend vereinbart wurde. Das FG sieht im Streitfall keine rückwirkende Heilung, weil der organisationsrechtliche Vertrag von Anfang an eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren vorsah. Der Fall sei nicht mit einem Fall

	gleichzustellen, in dem zunächst schon keine hinreichende Mindestlaufzeit von fünf Jahren wirksam vereinbart wurde und erst nachträglich bspw. von drei auf fünf Jahren verlängert wird. Sollte der BFH in den bereits anhängigen Revisionsverfahren die Auffassung des FG teilen, schafft dies ein Stück Rechtssicherheit für die Praxis. Die Auffassung des FG verdeutlicht, dass Unternehmen nach einer zunächst gescheiterten Organschaft durch eine zivilrechtlich wirksame Vertragsänderung und eine anschließende neue Mindestlaufzeit weiterhin Zugang zur ertragsteuerlichen Organschaft erhalten könnten. Unternehmen könnten damit bei fehlerhafter Begründung einer Organschaft „nachbessern“ und Fehler korrigieren.

Anmerkung

§ 14 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 3 Satz 1** KStG verlangt, dass der GAV auf mindestens fünf **Zeitjahre** (BFH-Urteil vom 12.01.2011 – I R 3/10, BStBl. II 2011 S. 727) abgeschlossen wird. In § 291 AktG ist gesellschaftsrechtlich hingegen kein Mindestzeitraum bestimmt, für den ein GAV abgeschlossen werden muss. Ein solches Erfordernis stellt indessen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG zur Verhinderung steuerrechtlicher Missbräuche auf. Damit soll ausgeschlossen werden, dass der GAV zum Zweck willkürlicher Beeinflussung der Besteuerung und zu Einkommensverlagerungen abgeschlossen wird.

Der 5-Jahreszeitraum beginnt mit dem **Anfang des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, in dem der GAV wirksam** wird (R 14.5 Abs. 2 Satz 2 KStR). Um sicherzustellen, dass der GAV auch zivilrechtlich über diesen Zeitraum durchgeführt werden kann, ist bei einer Eintragung des GAV in das Handelsregister im laufenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft eine Rückwirkungsklausel im GAV auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zulässig (BGH vom 05.04.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211) und erforderlich.



Praktikerhinweis

Die Parteien können des Weiteren vereinbaren, dass der GAV zivilrechtlich frühestens mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres läuft, in dem der GAV in das Handelsregister eingetragen wird (vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2005, BStBl. I 2005 S. 1038 unter Tz. 4).

2. BFH: Ertragsteuerrechtliche Organschaft – Anforderungen an die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

Fundstelle	BFH Urteil vom 05.11.2025 – I R 37/22 <i>FG Köln, Urteil vom 21.06.2022 - 10 K 1406/18</i>
Regelung	§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG
Leitsätze des BFH	1. Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG bezieht sich <u>nicht nur</u> auf die <u>Erfüllung</u> der aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten, sondern setzt zusätzlich voraus, dass diese <u>Forderungen und Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen gebucht</u> werden (Bestätigung BFH-Urteil vom 02.11.2022 – I R 37/19, BStBl. II 2023 S. 409). 2. Die <u>tatsächliche Durchführung</u> des Gewinnabführungsvertrags erfordert eine <u>zeitnahe Erfüllung</u> der hieraus resultierenden (und zivilrechtlich fälligen) <u>Ansprüche</u>. Grundsätzlich genügt hierfür eine Erfüllung <u>innerhalb von zwölf Monaten nach Fälligkeit</u>.
Der Fall	Die OT-GmbH ist zu 100% an der OG-GmbH beteiligt. Zwischen der OT-GmbH und der OG-GmbH besteht ein GAV. Nach § 3 des GAV wurden die jeweiligen Zahlungsverpflichtungen aus dem Vertrag mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig. Aufgrund des GAV verbuchte die OG-GmbH die an die OT-GmbH abzuführenden Gewinne für die Jahre 2009 bis 2011 auf dem Konto 3510 („Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“). Neben den Gewinnabführungen (und den vom Organträger zu übernehmenden Verlusten) wurden auf dem Konto 3510 nur noch die hierauf zu zahlenden Zinsen verbucht. Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen wurden dagegen nicht auf diesem Konto verbucht. Am 18.12.2017 vereinbarten die OG-GmbH und die OT-GmbH die Aufrechnung des Verbindlichkeitskontos 3510 mit dem Forderungskonto OT-GmbH ggü. der OG-GmbH.
Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die bloße Verbuchung von Gewinnabführungsansprüchen des Organträgers ggü. der Organgesellschaft auf dem Konto 3510 der Organgesellschaft nicht ausreichend sei für eine tatsächliche Durchführung, da noch eine Durchführungshandlung erforderlich sei. Zwar sei die Verbuchung auf einem laufenden Verrechnungskonto grundsätzlich zulässig. Vorliegend seien auf dem Konto 3510 aber weder Gegenforderungen noch Pauschalzahlungen verbucht worden, sodass dieses Konto nicht als Verrechnungskonto geführt wurde. Die Aufrechnung im Jahr 2017 sei damit zu spät erfolgt, da eine tatsächliche Durchführung zeitnah zu erfolgen habe. Dies könne aber eben nicht mehrere Jahre später erfolgen. Die körperschaft- sowie gewerbesteuerrechtliche Organschaft sei daher für die Jahre 2009 bis 2011 nicht anzuerkennen.

Frage	Wurde der GAV auch tatsächlich i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG durchgeführt, wenn der Ausgleich der Ansprüche erst Jahre später nach Fälligkeit erfüllt werden?
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Durchführung des GAV setzt voraus, dass die Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem GAV im Jahresabschluss des OT und der OG verbucht werden Nach der Rechtsprechung des Senats bezieht sich die in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG geforderte Durchführung des GAV nicht nur auf die Erfüllung aller aus dem GAV resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Zusätzlich müssen diese Forderungen und Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden (BFH-Urteil vom 02.11.2022 – I R 37/19, BStBl. II 2023 S. 409). Für die Voraussetzung der Buchung und Bilanzierung der aus dem GAV resultierenden Ansprüche reiche es vorliegend aus, dass die Verbindlichkeiten der OG-GmbH zur Abführung der in den Jahren 2009 bis 2011 erzielten Gewinne auf dem Konto 3510 gebucht und kumuliert – einschließlich der darauf anfallenden Zinsen – unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“ ausgewiesen worden sind. Ein Einzelausweis der jeweiligen Gewinnabführungsverpflichtungen sei nicht erforderlich (vgl. auch <i>Suchanek/Herbst</i> in Pohl/Rode/Schneider, Handbuch der Organschaft, Rn. 1156), sofern aus den Kontennachweisen objektiv nachvollzogen werden kann, dass die entsprechenden Verbindlichkeiten gebucht und in der Bilanz ausgewiesen sind. Dadurch werde hinreichend deutlich dokumentiert, dass der GAV auch tatsächlich umgesetzt werden soll. Ausgleich dieser Forderungen und Verbindlichkeiten nach mehr als zwölf Monaten nach Fälligkeit schädlich Jedoch scheitere die tatsächliche Durchführung daran, dass die Ansprüche der OT-GmbH auf Abführung der erzielten Gewinne mehrere Jahre nach deren Fälligkeit ausgeglichen und damit nicht rechtzeitig erfüllt worden sind. Die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Gewinne müssen tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. „Verrechnung“ sei in diesem Zusammenhang dahin zu verstehen, dass es sich um eine einer tatsächlichen Zahlung gleich stehende Aufrechnung handeln muss; die reine Buchung der Forderung ohne Erfüllungswirkung ist dagegen nicht ausreichend. Unter welchen zeitlichen Voraussetzungen die Ansprüche aus dem GAV tatsächlich zu erfüllen sind, war bisher nicht höchstrichterlich geklärt: • Zum Teil wird vertreten, dass eine Erfüllung der Ansprüche zum Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft bzw. innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Beendigung der Organschaft ausreiche (<i>Dötsch/Pung</i> in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 549). Zur Begründung wird vor allem auf eine fehlende gesetzliche Verankerung zeitlicher Restriktion hingewiesen.

	• Teilweise wird verlangt, dass die Ansprüche grundsätzlich sofort nach Fälligkeit, jedenfalls aber nur mit geringer Verspätung zu erfüllen seien (<i>Herkens</i> in <i>Prinz/Witt</i>, <i>Steuerliche Organschaft</i>, 3. Aufl., Rz 8.126; vgl. auch <i>Kolbe</i> in <i>Herrmann/Heuer/Raupach</i>, § 14 KStG Rz 203, der allerdings bei betrieblichen Gründen eine Ausnahme zulässt). Hierfür wird insbesondere auf die Notwendigkeit einer vertragsmäßigen Tilgung fälliger Ansprüche hingewiesen. • Nach einer dritten Auffassung müssen die Ansprüche aus dem GAV innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Feststellung des Jahresabschlusses beziehungsweise nach Fälligkeit erfüllt werden. In der Regel wird hierfür auf einen Zeitraum von 12 Monaten (<i>Brandis/Heuermann/Rode</i>, § 14 KStG Rz 138 f.; <i>BeckOK KStG/Ebber</i>, 25. Ed. 15.06.2025, KStG § 14 Rz 425; vgl. auch <i>Müller in Mössner/Oellerich/Valta</i>, <i>Körperschaftsteuergesetz</i>, 6. Aufl., § 14 Rz 537, allerdings mit Fristbeginn ab dem Ablauf des Bilanzstichtags), teilweise auch drei Monaten abgestellt (<i>Neumann in Gosch</i>, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 318c). Der BFH schließt sich der zuletzt genannten Auffassung an. Es genüge nicht, wenn die Ansprüche aus dem GAV irgendwann oder spätestens nach Beendigung der Organschaft erfüllt werden. Vielmehr erfordert das Tatbestandsmerkmal der Durchführung des GAV eine zeitnahe Erfüllung der hieraus resultierenden (und zivilrechtlich fälligen) Ansprüche. Dabei hält der Senat grundsätzlich eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten nach Fälligkeit (= Feststellung Jahresabschluss) für ausreichend. Keine Erfüllung des Gewinnabführungsanspruchs bei bloßer Buchung auf Konto #3510 Nach Ansicht des BFH sei es nicht schon durch die Buchung auf dem Konto 3510 zur Erfüllung der Ansprüche auf Abführung der erzielten Gewinne gekommen. Denn auch wenn es vorliegend als „Verrechnungskonto“ bezeichnet wurde, wurde es nicht als solches tatsächlich gelebt (sog. „unechtes Verrechnungskonto“). Denn auf dem Konto 3510 wurden nur die Ansprüche auf Gewinnabführung und Zinsen gebucht. Dagegen ist keine Buchung von Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen erfolgt. Insbesondere ist es auch nicht zu einem regelmäßigen Rechnungsabschluss gekommen, wie er in § 355 HGB für Kontokorrentkonten vorgesehen ist, was zivilrechtlich Voraussetzung für das Erlöschen der dort eingestellten Forderungen und Verbindlichkeiten wäre. Aufrechnung in 2017 erfolgt zu spät Sofern es durch die Vereinbarung vom 18.12.2017 zu einer Aufrechnung gekommen ist, war diese verspätet und könne nicht mehr zu einer Durchführung des GAV führen. Die Tilgungsfrist von zwölf Monaten nach Fälligkeit der Ansprüche auf Abführung der erzielten Gewinne war zu diesem Zeitpunkt bereits mehrere Jahre abgelaufen.
Bemerkung	Mit der vorliegenden Entscheidung hat der BFH nunmehr erstmals festgelegt, wann spätestens noch von einer tatsächlichen Durchführung eines GAV im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft ausgegangen werden kann. Der BFH hält einen Zeitraum von 12 Monaten ab Fälligkeit der Ansprüche auf Abführung der Gewinne (i.d.R. Bilanzsstichtag) für angemessen.

	Allein die Verbuchung der Forderungen auf dem Verrechnungskonto #3510 reicht hierbei allerdings nicht aus. Vielmehr müssen die • Forderungen durch Verbindlichkeiten ausgeglichen worden sein, oder • durch einen Rechnungsabschluss in ein abstraktes Schuldanerkenntnis oder • ein Darlehen überführt worden sein. Damit ist zwar die <u>anschließende</u> Buchung auf einem Verrechnungskonto grundsätzlich geeignet, eine im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erforderliche Erfüllung der Ansprüche herbeizuführen (vgl. <i>Dötsch/Pung</i> in <i>Dötsch/Pung/Möhlenbrock</i>, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 551; HHR/Kolbe, § 14 KStG Rz 204 „Verrechnung auf laufendem Konto“; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 318b; Schneider/Müller, DStR 2023, 537, 540). (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 02.11.1967 - II ZR 46/65, BGHZ 49, 24). Vorliegend handelte es sich jedoch mangels Zahlungsverkehr um ein „unechtes Verrechnungskonto“, sodass die reine Verbuchung nicht ausreichte. Ob und inwieweit aus Gründen der Verhältnismäßigkeit <u>geringfügige Unregelmäßigkeiten</u> bei der Vertragsdurchführung unschädlich sein können, brauchte der BFH nicht zu entscheiden. Da die 12-Monatsfrist für die Erfüllung der Gewinnabführungsverpflichtungen weit überschritten wurde, konnte aus Sicht des BFH offensichtlich keine nur geringfügige Unregelmäßigkeit vorliegen. Ebenso sah er sich nicht veranlasst, abschließend zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen ein Gewinnabführungsvertrag durchgeführt wird, wenn es aufgrund besonderer Umstände zu Verzögerungen bei der Fälligkeit der Ansprüche kommt.

Anmerkung

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft im Sinne des § 14 KStG setzt unter anderem nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG voraus, dass ein Gewinnabführungsvertrag (GAV) auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ist und **während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt** wird.



Hinweis

Der GAV ist **während seiner gesamten Geltungsdauer durchzuführen**, d.h. ab dem Wirtschaftsjahr, für das der GAV erstmalig gelten soll, bis zu dem Wj, in dem der GAV enden soll. Wird der GAV innerhalb der ersten fünf Zeitjahren nicht durchgeführt, ist die Organschaft von Anfang an steuerlich unwirksam.

Ein GAV wird nur dann tatsächlich durchgeführt, wenn der **ganze Gewinn** in Anwendung von **§ 301 AktG** auch tatsächlich an den Organträger abgeführt und der **Verlust** nach Maßgabe des **§ 302 AktG „in seiner jeweils gültigen Fassung“** auch tatsächlich von ihm übernommen wird. Insbesondere Gewinne müssen daher durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden.



Praktikerhinweis

Die **Höchstgrenze** des **§ 301 AktG** ist zwingend zu beachten, sodass insbesondere **handelsrechtliche vororganschaftliche Verlustvorträge ausgeglichen** werden müssen und erst ein **verbleibender Jahresüberschuss** an den Organträger abzuführen ist. Steuerlich kommt es hingegen zum „einfrieren“ der vororganschaftlichen Verluste der Organgesellschaft nach § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG.

Wird gegen **§ 301 AktG verstoßen**, ist der **GAV nicht** i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG **durchgeführt** worden. Sofern es sich um **keinen nichtigen Jahresabschluss** handelt, ist eine **Korrektur** in laufender Rechnung unter den **Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 KStG möglich**.

Regelmäßig vollzieht sich dies in **zwei Stufen** (Adrian/Fey, NWB 2023 S. 361, 362), nämlich

1. zunächst durch den **bilanziellen Ausweis der entsprechenden Forderung bzw. Verbindlichkeit aus dem GAV** in den Jahresabschlüssen von Organträgerin und Organgesellschaft (**bilanzielle Komponenten**) sowie
2. anschließend durch **zeitlich nachgelagerte Erfüllung durch Zahlung oder Verrechnung (pekuniäre Komponente)**.



Hinweis

Die **reine Verbuchung** der Forderungen auf Gewinnabführung (OT) bzw. Verlustausgleich (OG) oder Verbindlichkeit aus Gewinnabführung (OG) oder Verlustausgleich (OT) ist **nicht ausreichend** (vgl. BFH vom 26.04.2016 – I B 77/15, BFH/NV 2016, 1177; BFH-Urteil vom 02.11.2022 – I R 37/19, BStBl. II 2023 S. 409)

1. Stufe: Bilanzieller Ausweis

Folglich muss zunächst durch den **bilanziellen Ausweis der entsprechenden Forderung/Verbindlichkeit aus dem GAV** in den **Jahresabschlüssen von Organträgerin und Organgesellschaft** gemäß den diesbezüglichen gesetzlichen Vorgaben **erfolgswirksam** eine Forderung bzw. Verbindlichkeit bilanziert werden (vgl. für den Verlustausgleichsanspruch § 266 Abs. 2 B. II. Nr. 2 und § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB). Die Verbuchung erfolgt jeweils bereits zum **Ende des Wirtschaftsjahres**, sodass bei **Organgesellschaften kein Bilanzgewinn** mehr verbleibt (**Jahresüberschuss = 0 EUR**). Die Verbuchung ist notwendig, um den Durchführungswillen zu dokumentieren.



Praktikerhinweis

Die **Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 ff. KStG** zur Möglichkeit der Heilung einer fehlerhaften Durchführung des GAV sind in Fällen, in denen der Ausweis von Forderungen und/oder Verbindlichkeiten zwischen Organgesellschaft und Organträger unterbleibt, **nicht einschlägig**, da das Nichtbilanzieren der Ausgleichsansprüche keinen fehlerhaften Bilanzansatz darstelle, da darunter nur solche Bilanzansätze zu verstehen sind, die für die Bestimmung der Höhe der Ausgleichsverpflichtung bzw. der Abführungsverpflichtung maßgeblich sind.

2. Stufe: Erfüllung der Ausgleichsansprüche (innerhalb von 12 Monaten nach Bilanzstichtag!)

Grundsätzlich sind die Ansprüche aus dem GAV auf **Geldleistung** gerichtet, was aber nicht zwingend bedeutet, dass sie nur durch Geldzahlung erfüllt werden könnten. Die Erfüllung ohne Zahlung bietet in praktischer Hinsicht v.a. Liquiditätsvorteile, da es nicht zu einem Entzug der Finanzmittel auf der jeweiligen betroffenen Ebene der Organgesellschaft oder des Organträgers kommt.

Zu beachten ist, dass die **Fälligkeit** auch **bereits** zum **Bilanzstichtag** eintritt (zum **Verlustausgleich**: vgl. BGH, 11.10.1999, II ZR 120/98, DStR 1999 S. 1998; BGH, 14.02.2005, II ZR 361/02, DStR 2005 S. 750; BGH, 16.06.2015, II ZR 384/13, DStR 2015 S. 1765; zur **Gewinnabführungsverpflichtung**: **strittig**, Bott/Walter/Walter, KStG, § 14 Rn. 649 (Stand: April 2024)).

**Praktikerhinweis**

Während die **unterlassene Verzinsung** eine **Gewinnabführungsanspruchs keine verdeckte Einlage** darstellt (H 8.9 „Nutzungsvorteil“ KStH), stellt die unterlassene Verzinsung eines **Verlustausgleichsanspruchs** auch **keine vGA** dar, sondern eine sog. **vorweggenommene Gewinnabführung**, die die Organschaft nicht in Frage stellt.

Insbesondere für die Organgesellschaft bietet sich zudem der Vorteil, dass das erwirtschaftete Kapital zur Verwendung im eigenen Rahmen verbleibt. Alle diese Ergebnisse könnten auch anderweitig „zweistufig“ erreicht werden, nämlich durch Geldzahlung auf den GAV-Anspruch im ersten Schritt und Rückführung (sei es z.B. als Darlehen oder Tilgung eigener Verbindlichkeiten). Der direkte Weg durch z.B. **Novation** oder Aufrechnung führt gleichwohl zu einer Vereinfachung der Prozesse.

Novation (Handlung an Erfüllungsstatt, Schuldumschaffung)

Ein praktisch häufiger Fall der Erfüllung ohne Zahlung ist die Novation. Typischerweise wird in diesen Fällen der entsprechende Anspruch aus dem GAV in einen **anderen Anspruch, i.d.R. ein Darlehen (§ 488 BGB), umgewandelt**. Eine solche Novation wird grundsätzlich als ausreichende Maßnahme angesehen, um eine Tilgung des Anspruchs und damit die tatsächliche Durchführung der Organschaft zu erreichen.

Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Novation nur dann Erfüllungswirkung zukommt, wenn die **Werthaltigkeit des Anspruchs im Zeitpunkt der Novation** gegeben ist (FG Hamburg vom 30.06.2022, 6 K 182/20, EFG 2022 S. 1868).

**Praktikerhinweis**

Die Vereinbarung eines Darlehens müsste für die Erfüllung der Durchführung auch **nicht fremdüblich** (z.B. Verzicht auf Sicherheiten) sein, sodass sogar auf **Zinsen verzichtet** werden könnte (vgl. auch FG Hamburg vom 30.06.2022, 6 K 182/20, EFG 2022 S. 1868).

Aufrechnung (§§ 387 ff. BGB)

Die Aufrechnung ist eine weitere grundsätzlich anerkannte Möglichkeit der tatsächlichen Durchführung. Erforderlich dürfte sein, dass die Aufrechnung **zivilrechtlich wirksam** ist; es darf z.B. kein Aufrechnungsverbot entgegenstehen und die Aufrechnung darf nicht eigenkapitalersetzend wirken. Die **Werthaltigkeit** der Ansprüche ist aus Vorsichtsgründen im **Zeitpunkt der Aufrechnung** (z.B. Aufstellung der Bilanz) als auch zum **Aufrechnungszeitpunkt** (Bilanzstichtag) **zu beachten** (vgl. FG Hamburg vom 30.06.2022, 6 K 182/20, EFG 2022 S. 1868 rkr).



Praktikerhinweis

Die **Erfüllungswirkung** nach § 389 BGB tritt mit dem erstmaligen Bestehen der **Aufrechnungslage** ein, sodass die Aufrechnung auch auf den **Bilanzstichtag zurückwirken** können, da der Gewinnabführungs-/Verlustübernahmeanspruch bereits zum Bilanzstichtag fällig werden. In diesen Fällen hat in jedem Fall **keine Verzinsung** mehr zu erfolgen (insbes. wichtig für Verlustübernahmeforderungen der Organgesellschaft).

Cash Pool

Sehr häufig, gerade in größeren Gruppen, ist die Erfüllung im Rahmen des gruppeninternen Cash Pool Systems. In der Regel wird man (beim physischen Cash Pooling) beim Ausgleich der GAV-Ansprüche über den Cash Pool eine **echte Zahlung** haben, da der Cash Pool letztlich wie eine Inhouse Bank funktioniert (*Schneider/Müller*, DStR 2023 S. 537, 540).



Hinweis

Siehe hierzu ausführlich *Busemann/Gilson*, DStR 2024 S. 641 zu **Wechselwirkungspotentialen zwischen Cash Pool Systemen und ertragsteuerlicher Organschaft**.

Verrechnungskonto/Kontokorrentkonto (§ 355 HGB)

Praktisch häufiger erfolgt auch eine Einstellung der GAV-Ansprüche in ein Verrechnungskonto. Dabei handelt es sich i.d.R. um einen Fall des § 355 HGB, bei dem grundsätzlich **beiderseitige Ansprüche** in einem solchen Konto erfasst und in **regelmäßigen Zeitabschnitten (im Zweifel jährlich, § 355 Abs. 2 HGB) verrechnet** werden; auf den **Saldo** fallen dann **Zinsen** an. Im Ausgangspunkt ist zu betonen, dass die grundsätzliche organschaftskonforme Nutzung eines Verrechnungskontos der gängigen Praxis entspricht, jedenfalls sofern ein **regelmäßiger Ausgleich** der Ansprüche stattfindet.



Praktikerhinweis

Wie das Besprechungsurteil zeigt ist eine Verbuchung auf einem Verrechnungskonto dann problematisch, wenn auf diesem Konto – außer Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem GAV – keine weiteren Buchungen erfolgen. In diesen Fällen liegt keine Erfüllung vor.

Einlage („Führ-ab-hol-zurück-Verfahren“)

In Einzelfällen erfolgt die Erfüllung des Gewinnabführungsanspruchs durch Einlageleistung des Organträgers in die Organgesellschaft.

1. Sacheinlage der voll werthaltigen Forderungen auf Gewinnabführung als freiwillige Zuzahlung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB (Konfusion) oder
2. Beschluss einer Einlageforderung in bar mit anschließender Verrechnung des Anspruchs auf Gewinnabführung.

B. AKTUELLES ZUR BESTEUERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN

I. Aktuelles aus der Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387)

Das JStG 2024 ist mit Veröffentlichung am 05.12.2024 im BGBl. I 2024 Nr. 387 in Kraft getreten.

1.1 Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften

Regelung: § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG

Anwendung: In allen **offenen Fällen**, für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000. Da nicht auszuschließen ist, dass der Buchwertansatz sich im Einzelfall **zuungunsten** der **Mitunternehmer** auswirken kann, kann aus **Vertrauensschutzgründen** bei **Übertragungen vor dem 12.01.2024** von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG **abgesehen** werden, wenn die an beiden Mitunternehmerschaften beteiligten Mitunternehmer dies **gemeinsam beantragen**.



§ 6 EStG (Bewertung)

(5) ...3Satz 1 gilt entsprechend, **soweit** ein Wirtschaftsgut

...

4. unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen **verschiedener** Mitunternehmerschaften **derselben, identisch** beteiligten Mitunternehmer“.

(Hervorhebung durch Verfasser)

Der **Gesetzgeber** entscheidet sich für die **Minimallösung** der **wortgenauen Ergänzung** des § 6 Abs. 5 Satz 3 um eine **Nummer 4**, in der der **BVerfG-Fall** (BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024 S. 155) geregelt wird, wonach u.a. eine **vollständige Beteiligungsidentität** zwischen den beteiligten Personengesellschaften bestehen muss.



Praktikerhinweis

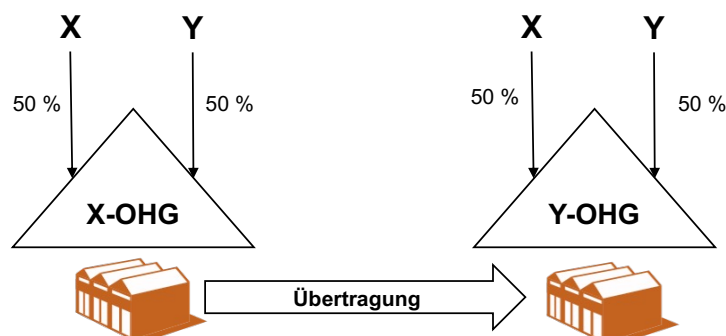
Zur **Kritik** siehe auch *Müller*, DStZ 2024 S. 749, 760; *Liedgens/Veil*, DB 2024 S. 1025.

Sicher ist damit derzeit nur der Fall, dass die Übertragung des Einzelwirtschaftsguts (**vollständig**) **unentgeltlichen** zwischen **beteiligungsidentischen** Schwesterpersonengesellschaften erfolgen muss.

Fall: „Sicherer Fall nach dem JStG 2024“

X und Y sind zu jeweils gleichen Teilen (50/50) Gesellschafter X-OHG und Y-OHG. Die X-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt** (**Buchwert: 100.000 €**, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €).

Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Ein **Kaufpreis** wird **nicht** vereinbart.



Lösung:

Die Übertragung des GrSt erfolgt mangels vereinbarter Gegenleistung **unentgeltlich**. Es liegt bei der **X-OHG eine Entnahme** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und bei der **Y-OHG eine Einlage** (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) vor.

Da die Übertragung **unentgeltlich** erfolgt und an der X-OHG und Y-OHG X und Y jeweils im **gleichen Umfang** von 50/50 **beteiligt** sind, ist die Übertragung des GrSt zwingend mit dem Buchwert von 100.000 € nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E** vorzunehmen.

Buchung X-OHG: Entnahme

Kapital X 50.000 € an GrSt 100.000 €

Kapital Y 50.000 €

Buchung Y-OHG: Einlage

GrSt 100.000 € an Kapital X 50.000 €

an Kapital Y 50.000 €

**Hinweis**

Die Übertragung des GrSt ist nach **§ 6 Abs. 3, § 24 GrEStG GrESt-frei**.

**Praktikerhinweis**

Ob im vorliegenden Fall die **Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG** mangels Ergänzungsbilanz zu **beachten** ist, bleibt abzuwarten. ME ist dies jedoch **kein Anwendungsfall**, da es ja gerade zu **keiner Verlagerung stiller Reserven** kommt.¹

Hingegen sind **folgende Fälle von dem Wortlaut des neuen § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG nicht umfasst und müssten damit als Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) bzw. Tausch (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG) zur vollständige Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven führen:**

- die Übertragung des Einzel-Wirtschaftsguts **gegen Minderung von Gesellschaftsrechten** bei der abgebenden Gesamthand und gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten** bei der übernehmenden Gesamthand erfolgt **(1)**
oder
- die **Beteiligungsverhältnisse** der Gesellschafter bei den beiden (Schwester-)Personengesellschaft **nicht exakt** übereinstimmen **(2)**
oder
- bei den (Schwester-)Personengesellschaften **keine Gesellschafteridentität** besteht **(3)**.

Das **BVerfG** hat zu diesen Konstellationen **keine eindeutige Aussage** getroffen.

Fall: „Unsicherer Fall (1)“ – Minderung und Gewährung von Gesellschaftsrechten

X und Y sind zu jeweils gleichen Teilen (50/50) Gesellschafter X-OHG und Y-OHG. Die X-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt (Buchwert: 100.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €)**.

Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Dazu wird vereinbart, dass bei der X-OHG das Kapitalkonto I von X und Y im gleichen Umfang in Höhe des Buchwerts des GrSt von 100.000 € ge-

¹ Vgl. auch zur Einmann-GmbH & Co. KG BFH-Urteil vom 31.07.2023 – I R 44/12, BStBl. II 2015 S. 450, BFH-Urteil vom 26.06.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015 S. 463.

mindert werden soll. Bei der Y-OHG soll hingegen das Kapitalkonto I von X und Y in Höhe des Buchwerts des GrSt von 100.000 € erhöht werden. Übersteigende Beträge sollen auf dem gemeinsamen Rücklagekonto erfasst werden.

Lösungsmöglichkeit (1): Keine Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt erfolgt aufgrund der vereinbarten Gegenleistung „Gesellschaftsrechte“ **voll entgeltlich**. Eine Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil hat nicht zu erfolgen.

Es liegt bei der **X-OHG eine Veräußerung des GrSt** und bei der **Y-OHG ein Tausch** vor, der gemäß § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte** (jeweils 500.000 €) zu bewerten wäre.

Buchung X-OHG: Veräußerung

Kapitalkonto I X 50.000 € an GrSt 100.000 €

Kapitalkonto I Y 50.000 € **Ertrag** **900.000 €**

Rücklage 900.000 €

Alternativ wäre auch die Verbuchung als **Aufwand** möglich, wenn kein Rücklagekonto vorhanden ist. Dieser wäre **außerhalb der Bilanz** wieder **hinzuzurechnen**.

Buchung Y-OHG: Tausch

GrSt 1.000.000 € an Kapitalkonto I X 50.000 €

an Kapitalkonto I Y 50.000 €

Rücklage 900.000 €

Alternativ wäre auch die Verbuchung als **Ertrag** möglich, wenn kein Rücklagekonto verbucht werden soll. Dieser wäre **außerhalb der Bilanz** wieder **abzuziehen**.

Lösungsmöglichkeit (2): Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt erfolgt aufgrund der vereinbarten Gegenleistung „Gesellschaftsrechte“ **voll entgeltlich**. Eine Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil hat nicht zu erfolgen.

Es liegt bei der **X-OHG eine Veräußerung des GrSt** und bei der **Y-OHG ein Tausch** vor, der gemäß § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte** (jeweils 500.000 €) zu bewerten wäre. Da jedoch zwischen der X-OHG und der Y-OHG **Gesellschafter- und Beteiligungsidentität** der Gesellschafter besteht, erfolgt die Übertragung des GrSt nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwingend zum Buchwert**.

Buchung X-OHG: Veräußerung

Kapitalkonto I X 50.000 € an GrSt 100.000 €

Kapitalkonto I Y 50.000 €

Alternativ wäre auch die Verbuchung als **Aufwand** möglich, wenn kein Rücklagekonto vorhanden

Buchung Y-OHG: Tausch

GrSt 100.000 € an Kapitalkonto I X 50.000 €

Kapitalkonto I Y 50.000 €



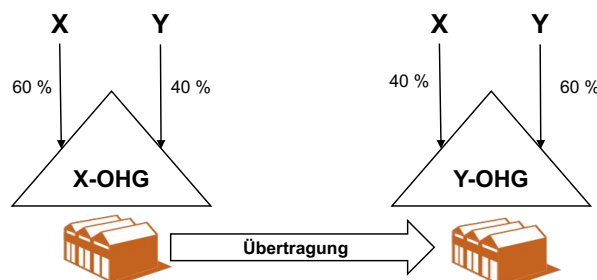
Hinweis

Das Gleiche muss mE für den **Kombinationsfall „Entnahme / Einlage“ und Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten** gelten.

Fall: „Unsicherer Fall (2)“ – Keine Beteiligungsidentität

X und Y sind zu **60/40** Gesellschafter X-OHG sowie zu **40/60** Gesellschafter der Y-OHG.

Die X-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt (Buchwert: 100.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €)**. Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Ein Kaufpreis wird nicht vereinbart.



Lösungsmöglichkeit (1): Keine Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt erfolgt aufgrund der fehlenden Gegenleistung **unentgeltlich**. Es liegt bei der **X-OHG eine Entnahme** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und bei der **Y-OHG eine Einlage** (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) vor.

Zwar erfolgt die Übertragung **unentgeltlich**, jedoch sind X und Y **nicht im gleichen Umfang** an der X-OHG und der Y-OHG **beteiligt**. Daher ist die Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG sowie die Einlage gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG **vollständig** mit dem Teilwert des GRSt von 1.000.000 € anzusetzen. **§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist insgesamt nicht** anzuwenden.

Buchung X-OHG: Entnahme

Kapital X 600.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital Y 400.000 €		Ertrag	900.000 €

Buchung Y-OHG: Einlage

GrSt 1.000.000 €	an	Kapital X	400.000 €
	an	Kapital Y	600.000 €



Praktikerhinweis

In der vorliegenden Übertragung könnte durch die **Finanzverwaltung** eine **freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** des X an den Y in Höhe von **200.000 €** gesehen werden (vgl. § 2a Sätze 2 und 3 ErbStG).

Lösungsmöglichkeit (2): Anteilige Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG **insoweit** mit dem Buchwert vorzunehmen, als dass vorliegend bei der X-OHG und der Y-OHG X und Y im gleichen Umfang beteiligt sind (= 40 % + 40 % = **80 %**).

Buchung X-OHG: Entnahme

Kapital X 168.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital Y 112.000 €		Ertrag	180.000 € (20 % von 900.000 €)

Buchung Y-OHG: Einlage

GrSt 280.000 €	an	Kapital X	112.000 €
	an	Kapital Y	168.000 €



Praktikerhinweis

In diesem Fall wäre **konsequenterweise die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG** aufgrund der Verlagerung von stillen Reserven zu Gunsten des Y zu beachten, sofern für den X und Y bei der Y-OHG **keine Ergänzungsbilanz** aufgestellt würde.

Die Übertragung des GrSt ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwingend mit dem Buchwert von 100.000 € vorzunehmen. Dass X und Y unterschiedlich an der X-OHG sowie der Y-OHG beteiligt sind, ist unerheblich, da die **Verlagerung von stillen Reserven** auch für die **derzeitige Regelung** unerheblich ist.

Kapital X 60.000 € *an* *GrSt 100.000 €*

Buchung Y-OHG: Einlage

GrSt 100.000 € an Kapital X 40.000 €

an Kapital Y 60.000 €



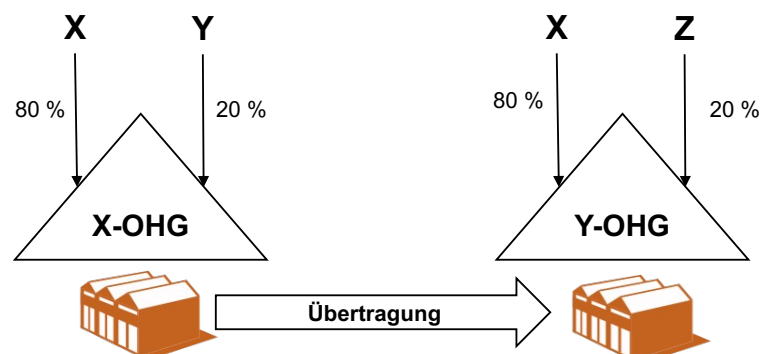
In diesem Fall wäre **konsequenterweise die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG** aufgrund der Verlagerung von stillen Reserven zu Gunsten des Y zu beachten, sofern für den X und Y bei der Y-OHG **keine Ergänzungsbilanz** aufgestellt würde.

Aktiva	Ergänzungsbilanz X		Passiva
GrSt	20.000 €	Mehr-Kapital	20.000 €
Summe	<u>20.000 €</u>	Summe	<u>20.000 €</u>

Aktiva	Ergänzungsbilanz Y		Passiva
Minder-Kapital	20.000 €	GrSt	20.000 €
Summe	<u>20.000 €</u>	Summe	<u>20.000 €</u>

X und Y sind zu 80/20 Gesellschafter X-OHG. An der Y-OHG sind der X und Z zu 80/20 beteiligt.

Die X-OHG ist Eigentümerin eines GrSt (Buchwert: 100.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €). Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Ein Kaufpreis wird nicht vereinbart. Der Y war hiermit einverstanden (Zuwendungsabsicht zu Gunsten des Z).



Die Übertragung des GrSt erfolgt aufgrund der fehlenden Gegenleistung **unentgeltlich**. Es liegt bei der **X-OHG eine Entnahme** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und bei der **Y-OHG eine Einlage** (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) vor.

Zwar erfolgt die Übertragung **unentgeltlich, jedoch** sind an der X-OHG und der Y-OHG **nicht** die gleichen Gesellschafter **beteiligt**. Daher ist die Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG sowie die Einlage gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG **vollständig** mit dem Teilwert des GrSt von 1.000.000 € anzusetzen. **§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG** ist **insgesamt nicht** anzuwenden.

Buchung X-OHG: Entnahme

Kapital X 800.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital Y 200.000 €		Ertrag	900.000 €

Buchung Y-OHG: Einlage

GrSt 1.000.000 €	an	Kapital X	800.000 €
		an Kapital Z	200.000 €

**Praktikerhinweis**

In der vorliegenden Übertragung könnte durch die **Finanzverwaltung** eine **freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** des Y an den Z in Höhe von **200.000 €** gesehen werden (vgl. § 2a Sätze 2 und 3 ErbStG).

Lösungsmöglichkeit (2): Anteilige Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG **insoweit** mit dem Buchwert vorzunehmen, als dass vorliegend bei der X-OHG und der Y-OHG **X im gleichen Umfang beteiligt ist (= 80 %)**.

Buchung X-OHG: Entnahme

Kapital X 168.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital Y 112.000 €		Ertrag	180.000 € (20 % von 900.000 €)

Buchung Y-OHG: Einlage

GrSt 280.000 €	an	Kapital X	112.000 €
		an Kapital Z	168.000 €

**Hinweis**

Die **Entnahme** ist auch dem **Y zuzurechnen**, da dieser mit der Unentgeltlichkeit einverstanden war.

Lösungsmöglichkeit (3): 100%ige Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwingend mit dem Buchwert von 100.000 € vorzunehmen. Dass X, Y und Z unterschiedlich bzw. garnicht an der X-OHG sowie der Y-OHG beteiligt sind, ist unerheblich, da die **Verlagerung von stillen Reserven** auch für die **derzeitige Regelung** unerheblich ist.

Buchung X-OHG: Entnahme

Kapital X 60.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital Y 40.000 €			

Buchung Y-OHG: Einlage

GrSt 100.000 €	an	Kapital X	40.000 €
		an Kapital Z	60.000 €

Fall: „Unsicherer Fall (4)“ – Keine Gesellschafteridentität (2)

A und B sind zu **50/50** Gesellschafter AB-OHG. Der **C** ist **alleiniger Kommanditist** der C-GmbH & Co. KG. Die C-GmbH & Co. KG hat einen gemeinen Wert von 1.000.000 €. Das Kommanditkapital beträgt 1.000 €.

Die AB-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt (Buchwert: 100.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €)**. Die AB-OHG überträgt das GrSt auf die C-GmbH & Co. KG. Im Gegenzug erhalten **A und B jeweils Kommanditanteile** an der C-GmbH & Co. KG in Höhe von **jeweils 500 €**. Damit beträgt die Beteiligung an der C-GmbH & Co. KG von A, B und C 25/25/50.

Lösungsmöglichkeit (1): Keine Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt erfolgt aufgrund der fehlenden Gegenleistung an die AB-OHG **unentgeltlich**. Es liegt bei der **X-OHG** damit **eine Entnahme** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Da A und B für die Übertragung des GrSt **Gesellschaftsrechte der C-GmbH & Co. KG** gewährt werden, liegt ein **Tausch** vor.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist mangels **Beteiligungside ntität insgesamt nicht** anwendbar.

Die Entnahme hat gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG bei der AB-OHG zum Teilwert von 1.000.000 € zu erfolgen. Der Tausch ist gemäß § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG mit dem gemeinen Wert von 1.000.000 € bei der C-GmbH & Co. KG anzusetzen.

Buchung AB-OHG: Entnahme

Kapital A 500.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital B 500.000 €		Ertrag	900.000 €

Buchung C-GmbH & Co. KG: Tausch

GrSt 1.000.000 €	an	Kapital A	500 €
	an	Kapital B	500 €
	an	Ges. RL-Konto	999.000 €

**Praktikerhinweis**

Ggf. ist die **Aufstellung von Ergänzungsbilanzen** erforderlich.

Lösungsmöglichkeit (2): Anteilige Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG **insoweit** mit dem Buchwert vorzunehmen, als dass vorliegend bei der AB-OHG und der C-GmbH & Co. KG A und B im gleichen Umfang beteiligt sind (= 25 % + 25 % = **50 %**).

Buchung AB-OHG: Entnahme

Kapital A 275.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital B 275.000 €		Ertrag	450.000 € (50 % von 900.000 €)

Buchung C-GmbH & Co. KG: Tausch

GrSt 1.000.000 €	an	Kapital A	500 €
	an	Kapital B	500 €
	an	Rücklagekonto	999.000 €

Aktiva	Ergänzungsbilanz A / B		Passiva
Minder-Kapital	<u>225.000 €</u>	GrSt	<u>225.000 €</u>
Summe	<u>225.000 €</u>	Summe	<u>225.000 €</u>

Lösungsmöglichkeit (3): 100%ige Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung des GrSt ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwingend mit dem Buchwert von 100.000 € vorzunehmen.

Buchung AB-OHG: Entnahme

Kapital A 50.000 €	an	GrSt	100.000 €
Kapital B 50.000 €			

Buchung C-GmbH & Co. KG: Tausch

GrSt 1.000.000 €	an	Kapital A	500 €
	an	Kapital B	500 €
	an	Rücklagekonto	999.000 €

Aktiva	Ergänzungsbilanz A / B		Passiva
Minder-Kapital	450.000 €	GrSt	450.000 €
Summe	<u>450.000 €</u>	Summe	<u>450.000 €</u>



Praktikerhinweis

Gesellschafteridentität sollte bei einer Übertragung zwischen GmbH & Co. KGs **unproblematisch** sein, wenn sich zwar die **Komplementär-GmbHs unterscheiden**, diese aber zu jeweils **0 %** an der KG **beteiligt** sind.

Vor dem Hintergrund der **strengen Gesellschafteridentität** des § 6 Abs. 5 Satz 3 **Nr. 4 EStG** dürfte damit die **Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG nicht** anzuwenden sein. Denn eine **unmittelbare (Neu-)Beteiligung** an dem Einzelwirtschaftsgut durch eine **Körperschaft** wäre damit **ausgeschlossen**.

Dagegen ist die **Sperrfrist von 7 Jahren zur Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG** auch auf Fälle von Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften anzuwenden.

1.2 Körperschaftsklausel bei Kapitalgesellschaften

Regelung: § 6 Abs. 5 Satz 7, § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG

Anwendung: Übertragungsvorgänge nach dem 18.10.2024.



§ 6 EStG (Bewertung)

(5) ...7 Eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut im Sinne von Satz 5 und 6 liegt auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer **anderen Körperschaft**, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.“

§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG sieht vor, dass die nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert vorzunehmende Übertragung eines Wirtschaftsguts **insoweit zum Teilwert** zu erfolgen hat, als **an der übernehmenden Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt** ist (Körperschaftsklausel). § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vervollständigt diese Missbrauchsverhinderungsregelung, indem die **gleiche Rechtsfolge** auch gelten soll, soweit sich eine **Körperschaft innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts** an der **Personengesellschaft** (und damit auch anteilig an den stillen Reserven des übertragenen Wirtschaftsguts) **beteiligt**.



Praktikerhinweis

Die Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz vermeidet die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 5 Satz 5 u. 6 EStG nicht!¹

Mit Urteil vom 15.07.2021² hat der **BFH** die **Körperschaftsklausel** des § 6 Absatz 5 Satz 5 und 6 EStG für die Fälle **teleologische reduziert**, in denen **stillen Reserven erstmals** einem **Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnen** sind. Deshalb stelle der **Wechsel** von der Zurechnung von dem einen Körperschaftsteuer-Subjekt in die Zurechnung zu einem anderen Körperschaftsteuer-Subjekt **keine Sperrfristverletzung** i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG dar. Diese Ansicht des BFH steht der **Auffassung der Finanzverwaltung entgegen**³.

Fall: Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG bei nur Körperschaften

Die **Y-GmbH** ist als Kommanditist zu **50 %** an der XY-GmbH & Co. KG beteiligt. Die **X-GmbH** ist als **Komplementärin** mit weiteren **50 %** an der XY-GmbH & Co. KG beteiligt. Y ist alleiniger Gesellschafter der Y-GmbH sowie der X-GmbH.

Die Y-GmbH überträgt ein **Grundstück** aus ihrem bisherigen **Betriebsvermögen** zum **Buchwert** von **200.000 €** gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten in Höhe von 200.000 € (angemessen)** auf die XY-GmbH & Co. KG. Der übersteigende Anteil soll dem gesamthänderischen Rücklagekonto gutgeschrieben werden. Der **Teilwert** des Grundstücks beträgt **500.000 €**. Die Beteiligung der Y-GmbH an der XY-GmbH & Co. KG beträgt nach der Übertragung **60 %**.

Lösung:

Da die Übertragung des Grundstücks gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten** erfolgt, liegt steuerlich ein **Tausch** vor. Die **Bewertung** nach **§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG scheidet aus**, da gemäß § 6 Abs. 6 **Satz 4 EStG** die Übertragung des Grundstücks nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG** (BV → GHV) **zwingend zum Buchwert** in Höhe von **200.000 €** zu erfolgen hat.

Da das **Grundstück** bereits der **Y-GmbH als Körperschaft zuzurechnen** war, erfolgt in Bezug auf die **Beteiligung der X-GmbH** an der XY-GmbH & Co. KG in Höhe von **40 % keine Anwendung der Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG**.⁴

¹ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1279 Tz. 28.

² BFH-Urteil vom 15.07.2021 – IV R 36/18, DStR 2021 S. 2575.

³ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1279 Rn. 31.

⁴ Kulosa in: Schmidt, EStG, 43. Auflage 2024, § 6 EStG Rn. 837.

II. Aktuelles zur Übertragung von Wirtschaftsgütern

1. BFH: Gewinnerhöhung durch Verzicht des Mitunternehmers auf unter Nennwert erworbene Genussrechtsforderung

Regelung	§ 118 Abs. 2 FGO; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; § 60 Abs. 2 EStDV.																																																																																					
Leitsätze des BFH	1. <u>Erwirbt der Gesellschafter eine Genussrechtsforderung gegen die Personengesellschaft unter Nennwert und verzichtet er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung, entsteht im Gesamthandsbereich ein „Wegfallgewinn“, der aus der Minderung der Verbindlichkeit resultiert.</u> 2. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen. Der <u>Ertrag</u> kann auch <u>nicht</u> durch die Bildung eines <u>steuerlichen Ausgleichspostens</u> neutralisiert werden.																																																																																					
Der Fall	Gesellschafter (Kommanditisten) der gewerblichen Y-GmbH & Co. KG (KG), sind A, B und C zu gleichen Teilen (1/3). A, B und C haben der KG insgesamt Gesellschafterdarlehen in Höhe von 28 Mio. EUR gewährt, die die KG in ihrer Gesamthandsbilanz in voller Höhe als Darlehensverbindlichkeit passiviert hat. Die Gesellschafterdarlehensforderungen wurden mit den Anschaffungskosten von insgesamt 28 Mio. EUR in den Sonderbilanzen von A, B und C aktiviert. <table><tr><th>Aktiva</th><th>→</th><th>Sonderbilanzen A + B + C</th><th>→</th><th>Passiva</th></tr><tr><td>Darlehensforderung</td><td>→</td><td>28.000.000 €</td><td>→</td><td>Kapital</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td>oooooooooooooooooooo</td><td>→</td><td>oooooooooooooooooooo</td></tr><tr><td>Summe</td><td>→</td><td>28.000.000 €</td><td>→</td><td>Summe</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td></td><td>→</td><td>28.000.000 €</td></tr></table> <table><tr><th>Aktiva</th><th>→</th><th>Gesamthandsbilanz KG</th><th>→</th><th>Passiva</th></tr><tr><td>Aktiva</td><td>→</td><td>50.000.000 €</td><td>→</td><td>Kapital</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td></td><td>→</td><td>Darlehensverbindlichkeiten A + B + C</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td></td><td>→</td><td>So. Verbindlichkeiten</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td>oooooooooooooooooooo</td><td>→</td><td>oooooooooooooooooooo</td></tr><tr><td>Summe</td><td>→</td><td>50.000.000 €</td><td>→</td><td>Summe</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td></td><td>→</td><td>50.000.000 €</td></tr></table> Die KG ist im Jahr 2009 in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten. Aus diesem Grund haben A, B und C zum 17.12.2009 ihre Darlehensforderungen (Nennwert 28 Mio. EUR) gegenüber der KG zu einem Kaufpreis von 14 Mio. EUR auf den D (fremder Dritter) übertragen, der gleichzeitig als weiterer Kommanditist in die KG eingestiegen ist. Der D hat die Darlehensforderung ggü. der KG mit den Anschaffungskosten von 14 Mio. EUR in seiner Eröffnungs-Sonderbilanz zum 17.12.2009 aktiviert. <table><tr><th>Aktiva</th><th>→</th><th>Sonderbilanz/D</th><th>→</th><th>Passiva</th></tr><tr><td>Darlehensforderung</td><td>→</td><td>14.000.000 €</td><td>→</td><td>Kapital</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td>oooooooooooooooooooo</td><td>→</td><td>oooooooooooooooooooo</td></tr><tr><td>Summe</td><td>→</td><td>14.000.000 €</td><td>→</td><td>Summe</td></tr><tr><td></td><td>→</td><td></td><td>→</td><td>14.000.000 €</td></tr></table> Zum 31.12.2010 verzichtet der D auf einen Teil seiner Darlehensforderung ggü. der KG in Höhe von 14 Mio. EUR. Der gesamte Verzichtsbeitrag soll dabei in die gesamthänderisch gebundene Rücklage der KG gemäß § 264c Abs. 2 Satz 1, § 266 Abs. 3 Buchst. A II. HGB eingestellt werden. Der Teilverzicht war Bedingung weiterer externer Kapitalgeber für eine weitere Finanzierung der KG.	Aktiva	→	Sonderbilanzen A + B + C	→	Passiva	Darlehensforderung	→	28.000.000 €	→	Kapital		→	oooooooooooooooooooo	→	oooooooooooooooooooo	Summe	→	28.000.000 €	→	Summe		→		→	28.000.000 €	Aktiva	→	Gesamthandsbilanz KG	→	Passiva	Aktiva	→	50.000.000 €	→	Kapital		→		→	Darlehensverbindlichkeiten A + B + C		→		→	So. Verbindlichkeiten		→	oooooooooooooooooooo	→	oooooooooooooooooooo	Summe	→	50.000.000 €	→	Summe		→		→	50.000.000 €	Aktiva	→	Sonderbilanz/D	→	Passiva	Darlehensforderung	→	14.000.000 €	→	Kapital		→	oooooooooooooooooooo	→	oooooooooooooooooooo	Summe	→	14.000.000 €	→	Summe		→		→	14.000.000 €
Aktiva	→	Sonderbilanzen A + B + C	→	Passiva																																																																																		
Darlehensforderung	→	28.000.000 €	→	Kapital																																																																																		
	→	oooooooooooooooooooo	→	oooooooooooooooooooo																																																																																		
Summe	→	28.000.000 €	→	Summe																																																																																		
	→		→	28.000.000 €																																																																																		
Aktiva	→	Gesamthandsbilanz KG	→	Passiva																																																																																		
Aktiva	→	50.000.000 €	→	Kapital																																																																																		
	→		→	Darlehensverbindlichkeiten A + B + C																																																																																		
	→		→	So. Verbindlichkeiten																																																																																		
	→	oooooooooooooooooooo	→	oooooooooooooooooooo																																																																																		
Summe	→	50.000.000 €	→	Summe																																																																																		
	→		→	50.000.000 €																																																																																		
Aktiva	→	Sonderbilanz/D	→	Passiva																																																																																		
Darlehensforderung	→	14.000.000 €	→	Kapital																																																																																		
	→	oooooooooooooooooooo	→	oooooooooooooooooooo																																																																																		
Summe	→	14.000.000 €	→	Summe																																																																																		
	→		→	14.000.000 €																																																																																		

Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass aufgrund der fehlenden Werthaltigkeit eine Einstellung in die gesamthänderisch gebundene Rücklage steuerlich <u>nicht</u> möglich sei und aus diesem Grund in der Gesamthandsbilanz der KG ein <u>Verzichtsgewinn</u> in Höhe von 14 Mio. EUR auszuweisen sei. Mangels Anschaffungskosten des D sei der Verzichtsgewinn auch steuerpflichtig . Die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens ist nicht möglich.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt , dass der im Gesamthandsbereich der KG durch den Forderungsverzicht ausgelöste Ertrag (handels- und steuerrechtlich!) <u>nicht</u> durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden kann.
Bemerkung	Das steuerliche Problem (steuerpflichtiger Ertrag) ließe sich dagegen vermeiden, wenn die Gesellschafter vor der Veräußerung der Darlehensforderung auf diese bereits teilweise oder vollständig verzichten würden.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 16.11.2023 – IV R 28/20, BStBl. II 2024 S. 258 .

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Anmerkungen

Allgemein

Gewährt der **Mitunternehmer** der Mitunternehmerschaft ein Darlehen (= Fremdkapital) stellt die **Darlehensforderung** beim Gesellschafter **notwendiges Sonderbetriebsvermögen I** dar und ist einer Sonderbilanz mit den **Anschaffungskosten** zu bilanzieren (R 4.2 Abs. 2 EStR). In der **Gesamthandsbilanz** der Mitunternehmerschaft ist die **Darlehensverbindlichkeit** entsprechend zu passivieren.



Hinweis

Die Zuordnung einer Forderung zum Sonderbetriebsvermögen gilt **ungeachtet** der Frage, ob die **Darlehensgewährung gesellschaftsrechtlich** als Gesellschafterbeitrag vereinbart wurde und ggf. **eigenkapitalersetzend** oder zu fremdunüblichen Konditionen gewährt wurde.¹

Sowohl für die Darlehensforderung im Sonderbetriebsvermögen als auch für die Darlehensverbindlichkeit im Gesamthandsvermögen gelten die Grundsätze der **korrespondierenden Bilanzierung**.² Darlehensforderungen eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Kapitalgewährung, die als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren sind, sind zwar in der Sonderbilanz wie eine Fremdkapitalgewährung auszuweisen. In der aus Gesamthandsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ist hingegen **funktionales Eigenkapital** gegeben.³ Folge hiervon ist, dass die zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters rechnende Darlehensforderung **während des Bestehens der Beteiligung** an der Mitunternehmerschaft nicht dem Imparitätsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB unterliegt, gemäß dem Verluste bereits dann zu erfassen sind, wenn sie drohen.⁴

¹ BFH-Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, BStBl 2001 II S. 617.

² siehe hierzu auch Wacker in: Schmidt, EStG, 42. Auflage 2023, § 15 EStG Rn. 540.

³ BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

⁴ Wacker in: Schmidt, EStG, 42. Auflage 2023, § 15 EStG Rn. 544 m.w.N.



Praktikerhinweis

Teilwertabschreibungen sind daher nicht möglich, auch wenn die Darlehensforderung uneinbringlich ist. **Wertveränderungen** wirken sich erst bei **Ausscheiden des Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft** aus.¹

Sofern der **darlehensgewährende Gesellschafter** auf die Darlehensforderung **verzichtet**, ohne hierfür eine Gegenleistung zu erhalten, ist der Forderungsverzicht bei einer Mitunternehmerschaft stets **steuerneutral**, da eine zwangsweise **Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG** vorliegt; dies gilt **anders** als bei **Kapitalgesellschaften**² auch dann, wenn die **Forderung nicht voll werthaltig** ist.³



Hinweis

Bisher fehlt es hierzu an entsprechender Rechtsprechung. Auch im vorliegenden Urteil musste sich der BFH **mangels Entscheidungserheblichkeit** nicht mit dieser Frage befassen.

Die **Besonderheit** in dem vorliegenden BFH-Fall, war jedoch, dass der Darlehensverbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz nicht ausreichend Anschaffungskosten im Sonderbetriebsvermögen gegenüber standen.

Unstreitig war durch den **Forderungsverzicht** in Höhe von 14 Mio. EUR die in der Gesamthandsbilanz der KG mit 28 Mio. EUR ausgewiesene Verbindlichkeit in entsprechender Höhe auszubuchen. Aus der Minderung dieses Passivpostens um **14 Mio. EUR** entsteht ein entsprechender Ertrag („**Wegfallgewinn**“).

Nach Ansicht des BFH steht der mit dem Wegfall der Verbindlichkeit einhergehenden Erhöhung des Gesamthandsvermögens **keine Einlage oder „Quasi-Einlage“** der Gesellschafter der KG gegenüber, da in den Sonderbilanzen nur Forderungen in Höhe von insgesamt 14 Mio. EUR aktiviert waren. Damit konnte der übersteigende Verzichtsbetrag in Höhe von 14 Mio. EUR nicht (aus dem Sonderbereich entnommen und) in das Gesamthandsvermögen eingelegt werden.

Auch die Grundsätze der **korrespondierenden Bilanzierung** stehen der Ertragswirksamkeit des Vorgangs nach Auffassung des BFH nicht entgegen. Denn die **korrespondierende Bilanzierung** kann sich nur auf den in der **Sonderbilanz** ausgewiesenen Wert der Forderung von 14 Mio. EUR beziehen, nicht auf den – vom **Anschaffungskostenprinzip** „gedeckelten“ – übersteigenden Betrag von auch 14 Mio. EUR.



Praktikerhinweis

Die von dem **D** erworbene Darlehensforderung war in der **Sonderbilanz** mit den **Anschaffungskosten in Höhe von 14 Mio. EUR** anzusetzen. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung beschränken das Anschaffungskostenprinzip also nicht.⁴ Es entsteh insbesondere **kein Erwerbsfolgegewinn**.⁵

¹ BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

² BFH GrS 1/94, BStBl. II 1998 S. 307.

³ Wacker in: Schmidt, EStG, 42. Auflage 2023, § 15 EStG Rn. 550 m.w.N.

⁴ Wendt, FR 2017 S. 957, 959.

⁵ Riedel, FR 2017 S. 949, 952.

Erst ab diesem Zeitpunkt sind die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung wieder anzuwenden; erst durch die Erfassung der Darlehensforderung in der Sonderbilanz des erwerbenden Neugesellschafters D wandelt sich die Darlehensforderung von Fremdkapital (wieder) in funktionales Eigenkapital um.¹ Die Darlehensverbindlichkeit ist ungeachtet der Übertragung auf den D in unveränderter Höhe mit 28 Mio. EUR auszuweisen.

Dies hat zur Folge, dass **spätere Zahlungen** der KG auf die Darlehensforderung bei dem D als Neugesellschafter zu einer **Gewinnrealisierung im Sonderbetriebsvermögen** führen, soweit sie die in der Sonderbilanz des Neugesellschafters D ausgewiesenen Anschaffungskosten übersteigen.

Schlussendlich kam der BFH zu dem Ergebnis, dass der Ertrag auch nicht durch die Bildung eines **(passiven) Ausgleichspostens** im **Gesamthandsbereich** neutralisiert werden kann, da eine **Rechtsgrundlage** für die Bildung eines Ausgleichspostens **nicht ersichtlich ist**.



Hinweis

Der BFH weist in diesem Zusammenhang m.E. zutreffend auf die **spiegelbildliche** Behandlung des Ertrags bei Vollerfüllung der Darlehensforderung im Sonderbetriebsvermögen hin. Eine abweichende Behandlung lässt sich hier nach Ansicht des BFH nicht rechtfertigen.

Offen bleibt jedoch die Frage, wem der **Verzichtsgewinn** auf Ebene der Gesamthand der KG steuerlich zuzurechnen ist. Nach Auffassung von *Wacker*² ist der Verzichtsgewinn, sofern die **Gesellschafter nicht abweichendes vereinbaren alleine** dem **verzichtenden Gesellschafter** zuzurechnen. Es dürfte jedoch davon auszugehen sein, dass die Finanzverwaltung den Verzichtsgewinn vorrangig allen Gesellschaftern zurechnen wird.³

¹ BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

² *Wacker* in: Schmidt, EStG, 42. Auflage 2023, § 15 EStG Rn. 550.

³ ebenso *Ley*, Körsdi 2005 S. 14815, 14823.

2. BFH: Anwendung der sog. modifizierten Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG

Fundstelle	BFH-Urteil vom 11.12.2025 – IV R 17/23, DStR 2026 S. 395 <i>FG Rheinland-Pfalz vom 14.06.2023 – 2 K 1826/20, DStRE 2024, 108</i>
Regelung	§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 3, Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG.
Leitsätze des BFH	1. Bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ist der Gewinn <u>nicht</u> nach der sog. <u>strengen</u> Trennungstheorie, sondern nach der sog. <u>modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts</u> zu ermitteln. 2. Ausschlaggebend hierfür ist der <u>Sinn und Zweck</u> des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, Umstrukturierungen bei Mitunternehmerschaften im Anwendungsbereich dieser Norm unter Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu ermöglichen, <u>ohne</u> dass eine <u>Ertragsteuerbelastung</u> ausgelöst wird.
Der Fall	A ist jeweils Kommanditist der gewerblichen X-KG sowie Y-KG. Er vermietete ein ihm gehörendes bebautes Grundstück an die X-KG (notw. Sonderbetriebsvermögen I, R 4.2. Abs. 2 EStR) und erzielte hierdurch Sonderbetriebseinnahmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Das Grundstück war im Dezember 2017 mit einem Buchwert von 920.217 EUR (GruBo: = 49.600 EUR; Gebäude: 870.617 EUR) bilanziert. Mit notariellem Vertrag vom 12.12.2017 <u>veräußerte</u> A das Grundstück zu einem <u>Kaufpreis</u> von 920.217 EUR (= Buchwert) an die Y-KG.
Problem	I.R. einer BP wurde der Verkehrswert des Grundstücks zum 12.12.2017 (Veräußerungszeitpunkt) unstreitig mit 1.028.011 EUR ermittelt, wobei auf den Grund und Boden ein Anteil von 71.288 EUR und auf das Gebäude ein Anteil von 956.723 EUR entfiel. Damit lag ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft vor.

	In Übereinstimmung mit dem BMF-Schreiben vom 08.12.2011 (BStBl. I 2011 S. 1279) sowie BMF-Schreiben vom 12.09.2013 (BStBl. I 2013 S. 1164) legte das Finanzamt bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns im Sonderbetriebsvermögen des A bei der X-KG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG die sog. strenge Trennungstheorie zugrunde. Ausgehend von dem Verkehrswert des Grundstücks in Höhe von 1.028.011 EUR betrug damit die Entgeltlichkeitsquote 89,51 % (= 920.217 EUR / 1.028.011 EUR). <u>Ermittlung Veräußerungsgewinn SBV bei X-KG:</u> Veräußerungspreis: 920.217 EUR Anteiliger Buchwert: 823.686 EUR (= 920.217 EUR x 89,51 %) Veräußerungsgewinn: 96.531 EUR Der unentgeltliche Teil der Übertragung von 96.531 EUR erfolgte nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert.
Frage	Kommt es nach den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie zur Entstehung eines VG, wenn ein Einzelwirtschaftsgut, zu einem Kaufpreis in Höhe des Buchwerts aus dem SBV in das GHV einer Mitunternehmerschaft, an der der Veräußerer beteiligt ist, veräußert wird?
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Nach Ansicht des BFH hat die zu Buchwerten erfolgte teilentgeltliche Übertragung des bebauten Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Y-KG hat nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zu keinem Sonderbetriebsgewinn geführt. Unter Zugrundelegung der allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze sowie der zur teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vertretenen Trennungstheorien geht der BFH weiterhin davon aus, dass im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die modifizierte Trennungstheorie anzuwenden sei, und zwar mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts. Strenge vs. modifizierte Trennungstheorie § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG trifft keine unmittelbare Aussage zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung einer in seinem Anwendungsbereich teilentgeltlich erfolgten Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter. Die Beurteilung derartiger Übertragungen ist streitig. Nach u.a. Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1279; v. 12.09.2013, BStBl. I 2013 S. 1164; LfSt NS vom 24.05.2023, DStR 2023 S. 1781) sind teilentgeltliche Rechtsgeschäfte nach der sog. strengen Trennungstheorie in einen entgeltlichen Teil (Veräußerung des Wirtschaftsguts unter Aufdeckung der stillen Reserven) und einen unentgeltlichen Teil (Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) aufzuteilen. Zur Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote wird das Teilentgelt ins Verhältnis zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts gesetzt. Auch der Buchwert wird in diesem Verhältnis aufgeteilt, so dass dem Teilentgelt nur ein anteiliger Buchwert gegenübergestellt wird.

	Die modifizierte Trennungstheorie teilt die teilentgeltliche Übertragung ebenso wie die strenge Trennungstheorie in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf. Sie ordnet jedoch den Buchwert des Wirtschaftsguts dem Teilentgelt in anderer Weise zu. Dabei existieren zwei unterschiedliche Arten der Zuordnung: • Nach der einen ist der Buchwert dem entgeltlichen Teil nur bis zur Höhe des Teilentgelts zuzuordnen (modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts, vgl. dazu <i>Förster</i>, DB 2013, 2047, 2051). • Nach der anderen wird der Buchwert ausschließlich dem entgeltlichen Teil des Geschäfts gegenübergestellt. Danach entsteht bei einem Entgelt unterhalb des Buchwerts aus dem entgeltlichen Teil ein Verlust, der wiederum durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil kompensiert wird (modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag, vgl. <i>Wittwer</i>, Report des Hauptverbands der landwirtschaftlichen Buchstellen 2014, 124, 125, unter 2.c)). Beide Arten der Zuordnung führen dazu, dass ein Gewinn nur entsteht, wenn und soweit das Entgelt den Buchwert übersteigt. Anwendung der modifizierte Trennungstheorie Nach Ansicht des BFH ist bei teilentgeltlichen Übertragungen betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der modifizierten Trennungstheorie der Vorzug zu geben. Das ergibt sich zwar nicht bereits aus dem Wortlaut oder aus rechtssystematischen Überlegungen, aber aus dem Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG. Im Bereich der Gewinneinkünfte entstehe bei Anwendung der modifizierten Trennungstheorie ein rechtssystematisches konsistenteres Gefüge. Denn dann wird der Gewinn bei teilentgeltlichen Übertragungen sowohl von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als auch von betrieblichen Sachgesamtheiten i.S. von § 6 Abs. 3, § 16 Abs. 1 EStG (Einheitstheorie) nach dem gleichen Grundschema ermittelt; in beiden Fällen wird dem (Teil-)Entgelt nur der Buchwert gegenübergestellt.
Bemerkung	Die Entscheidung des IV. Senats des BFH kann damit als Schlusspunkt im Rahmen der Diskussion um die Anwendung der strengen vs. modifizierten Trennungstheorie bei der teilentgeltlichen Übertragung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG betrachtet werden. Nach Ansicht des BFH ist der modifizierten Trennungstheorie der Vorzug zu gewähren. Die Sichtweise des BFH steht damit der Sichtweise der Finanzverwaltung entgegen. Es bleibt damit abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die Entscheidung des BFH reagieren wird. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2024 die strenge Trennungstheorie in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gesetzlich festgeschrieben werden sollte. Hervorzuheben ist, dass der IV. Senat eine Vorlage an den GrS des BFH für nicht erforderlich hält, auch wenn der X. Senat in der Vergangenheit der strengen Trennungstheorie den Vorzug gegeben hat (vgl. X R 18/18).

	Positiv hervorzuheben ist sicherlich die erhebliche Vereinfachung und nunmehr vollständige Steuerneutralität von Umstrukturierungsvorgängen mit Blick auf Einzelwirtschaftsgüter im Rahmen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, wenn ein Entgelt den Buchwert des Einzelwirtschaftsguts nicht übersteigt. Insbesondere müssen die übertragenen Einzelwirtschaftsgüter – wie bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten unter Anwendung der sog. Einheitstheorie – nicht (ggf. aufwendig und streitanfällig) bewertet werden. Die modifizierte Trennungstheorie vergleicht lediglich die Höhe des Entgelts mit dem Buchwert. Hinsichtlich der Anwendung der modifizierten Trennungstheorie spricht sich der BFH für die modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts aus. Die modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag sei hingegen nicht anwendbar (Danach soll bei einem Teilentgelt unter dem Buchwert der hieraus resultierende Verlust durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs kompensiert werden). Dies stünde nicht im Einklang mit dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG, wonach – zwingend – der Buchwert anzusetzen ist, „soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich [...] übertragen wird“. Danach könne aus dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts kein Gewinn realisiert werden. Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die strenge Trennungstheorie aber weiterhin bei teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens (z.B. § 17 Abs. 1 EStG) anzuwenden ist (so zuletzt BFH-Urteil vom 12.12.2023 – IX R 15/23, DStRE 2024 S. 788; BFH-Urteil vom 11.03.2025 – IX R 17/24, BStBl. II 2025 S. 550).

Anmerkung

Nach den **allgemeinen Regelungen** müsste es im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten** nach **§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG (Tausch)** zu einer Versteuerung von stillen Reserven kommen. Nach § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG ist jedoch der **Vorrang von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG** zu beachten, der bei einer Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des (Sonder-)Betriebsvermögens auf eine Gesamthand (Personengesellschaft) eine zwangsweise Bewertung sowohl des **Veräußerungsvorgangs** als auch des **Anschaffungsvorgangs** zum Buchwert vorschreibt. Bei einer **unentgeltlichen Übertragung** liegt im abgebenden Betriebsvermögen eine **Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG)** und in der aufnehmenden Gesamthand eine **Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG)** vor. **Abweichend** von der allgemeinen Bewertung von Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) erfolgt die **Bewertung** in diesen Fällen nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2, 3 und 4 EStG** zwingend zum **Buchwert**.

Wie der BFH nun entschieden hat gilt dies auch wenn eine Gegenleistung erfolgt, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht, wenn die **Gegenleistung** den **Buchwert** des Wirtschaftsguts **nicht übersteigt (modifizierte Trennungstheorie)**.



Hinweis

Bei der Übertragung von Sachgesamtheiten (Betrieben, MU-Anteile) ist die sog. **Einheitstheorie** anzuwenden. Nach dieser wird der Übertragungsvorgang entweder als eine **unentgeltliche Übertragung** oder eine **entgeltliche Übertragung** behandelt (BFH-Urteil vom 18.09.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016 S. 639; BMF, Schreiben vom 13.01.1993, BStBl. I 1993 S. 80, Rz. 38).



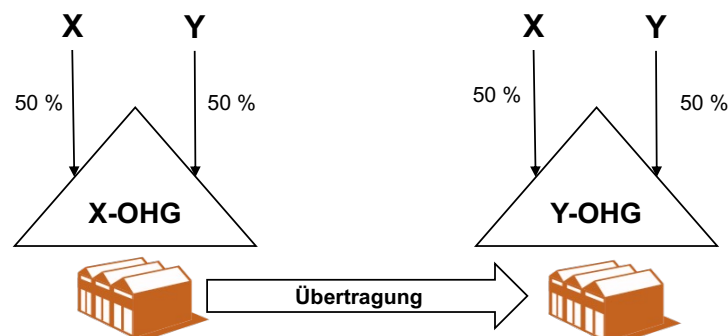
Praktikerhinweis

Eine schädliche **Gegenleistung** kann sowohl durch die **Hingabe von Aktiva** als auch durch die **Übernahme von Passiva** (z.B. Verbindlichkeiten) erfolgen.¹ Damit stellt die **Übernahme von Verbindlichkeiten** grundsätzlich eine **schädliche Gegenleistung** i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.²

Beispiel 1: Entgelt in Höhe des Buchwerts

X und Y sind zu jeweils gleichen Teilen (50/50) Gesellschafter X-OHG und Y-OHG. Die X-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt (Buchwert: 100.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €)**.

Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Ein **Kaufpreis** wird **in Höhe von 100.000 €** vereinbart.



Lösung:

Die Übertragung des GrSt erfolgt **teilentgeltlich**. Hinsichtlich des **unentgeltlichen Teils** (= 900.000 EUR) liegt bei der **X-OHG eine Entnahme** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und bei der **Y-OHG eine Einlage** (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) vor.

Aufgrund der **Anwendung der modifizierten Trennungstheorie** ist der **entgeltliche Teil** (= Kaufpreis in Höhe von 100.000 €) **vollständig dem Buchwert des GrSt in Höhe von 100.000 €** zuzuordnen. Ein **Gewinn** entsteht dadurch **nicht**.

Kaufpreis:	100.000 €	Buchwert:	100.000 €
Buchwert:	./.. 100.000 €	Kaufpreis:	./.. 100.000 €
Gewinn:	0 €	Buchwert (neu):	0 €

Für den **unentgeltlichen Teil** erfolgt eine **Bewertung** der Einlage und Entnahme zum dann noch **verbleibenden Buchwert des GrSt von 0 €** nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG, da an der X-OHG und Y-OHG X und Y jeweils im **gleichen Umfang** von 50/50 **beteiligt** sind.

Buchung X-OHG:

Forderung Y-OHG 100.000 € an GrSt 100.000 €

Buchung Y-OHG:

GrSt 100.000 € an Verbindlichkeit X-OHG 100.000 €



Praktikerhinweis

Umsatzsteuerlich liegt eine steuerbare Lieferung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Sofern im Falle der Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG) eine Umsatzsteuer entsteht, wäre diese aber bei in Rechnung Stellung zum Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) berechtigt.

¹ OFD Frankfurt v. 10.04.2019 – S 2241 A-117-St 213, ofix HE EStG/6/60, Rn. 15.

² BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl. I 1998 S. 583 Tz. 5a; BMF-Schreiben vom 07.06.2001, BStBl. I 2001 S. 367 Tz. 5; BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1279 Rn. 15;

Beispiel 2: Entgelt unterhalb des Buchwerts

X und Y sind zu jeweils gleichen Teilen (50/50) Gesellschafter X-OHG und Y-OHG. Die X-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt (Buchwert: 100.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €)**.

Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Ein **Kaufpreis** wird **in Höhe von 50.000 €** vereinbart.

Lösung:

Die Übertragung des GrSt erfolgt **teilentgeltlich**. Hinsichtlich des **unentgeltlichen Teils** (= 950.000 EUR) liegt bei der **X-OHG eine Entnahme** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und bei der **Y-OHG eine Einlage** (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) vor.

Aufgrund der **Anwendung der modifizierten Trennungstheorie** ist der **entgeltliche Teil** (= Kaufpreis in Höhe von 50.000 €) **vollständig dem Buchwert des GrSt in Höhe von bis zu 50.000 €** zuzuordnen. Ein **Verlust** entsteht dadurch **nicht**.

Kaufpreis: 50.000 € Buchwert: 100.000 €

Buchwert: ./. 50.000 € Kaufpreis: ./. 50.000 €

Verlust: 0 € Buchwert (neu): 50.000 €

Für den **unentgeltlichen Teil** erfolgt eine **Bewertung** der Einlage und Entnahme zum dann noch **verbleibenden Buchwert des GrSt von 50.000 €** nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG, da an der X-OHG und Y-OHG X und Y jeweils im **gleichen Umfang** von 50/50 **beteiligt** sind.

Buchung X-OHG:

Forderung Y-OHG 50.000 € an GrSt 100.000 €

Kapital X + Y (Entnahme) 50.000 €

Buchung Y-OHG:

GrSt 100.000 € an Verbindlichkeit X-OHG 50.000 €

an Kapital X + Y (Einlage) 50.000 €

**Hinweis**

Der BFH hat seinem Urteil vom 11.12.2025 (Rn. 35) betont, dass es zu **keiner Verlustberücksichtigung** kommt. Dies gilt selbst für den Fall (Rn. 55), wenn der **Verkehrswert unterhalb des Buchwerts** liegt.

Beispiel 3: Verkehrswert unterhalb des Buchwerts

X und Y sind zu jeweils gleichen Teilen (50/50) Gesellschafter X-OHG und Y-OHG. Die X-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt (Buchwert: 500.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 400.000 €)**.

Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Ein **Kaufpreis** wird **in Höhe von 400.000 €** vereinbart.

Lösung:

Aufgrund der **Anwendung der modifizierten Trennungstheorie** ist der **entgeltliche Teil** (= Kaufpreis in Höhe von 400.000 €) **vollständig dem Buchwert des GrSt in Höhe von 500.000 €** zuzuordnen. Ein **Verlust** entsteht dadurch **nicht**.

Kaufpreis: 400.000 € Buchwert: 500.000 €

Buchwert: ./. 400.000 € Kaufpreis: ./. 400.000 €

Verlust: 0 € Buchwert (neu): 100.000 €

Die **Bewertung** der Übertragung erfolgt für den verbleibenden Anteil von 100.000 € zum **Buchwert** nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG, da an der X-OHG und Y-OHG X und Y jeweils im **gleichen Umfang** von 50/50 **beteiligt** sind.

Buchung X-OHG:

Forderung Y-OHG 400.000 € an GrSt 500.000 €

Kapital X + Y (Entnahme) 100.000 €

Buchung Y-OHG:

GrSt	500.000 €	an	Verbindlichkeit	400.000 €
		an	Kapital X + Y (Einlage)	100.000 €

**Praktikerhinweis**

Es kommt damit zu einer **Verlagerung von stillen Lasten** von der X-OHG auf die Y-OHG in Höhe von 100.000 EUR.

Beispiel 4: Entgelt oberhalb des Buchwerts

X und Y sind zu jeweils gleichen Teilen (50/50) Gesellschafter X-OHG und Y-OHG. Die X-OHG ist Eigentümerin eines **GrSt (Buchwert: 100.000 €, gemeiner Wert/Teilwert: 1.000.000 €)**.

Die X-OHG überträgt das GrSt auf die Y-OHG. Ein **Kaufpreis** wird **in Höhe von 500.000 €** vereinbart.

Lösung:

Die Übertragung des GrSt erfolgt **teilentgeltlich**. Hinsichtlich des **unentgeltlichen Teils** (= 500.000 EUR) liegt bei der **X-OHG eine Entnahme** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und bei der **Y-OHG eine Einlage** (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) vor.

Aufgrund der **Anwendung der modifizierten Trennungstheorie** ist der **entgeltliche Teil** (= Kaufpreis in Höhe von 500.000 €) **vollständig dem Buchwert des GrSt in Höhe von 100.000 €** zuzuordnen. Es entsteht damit ein **Gewinn** in Höhe von **400.000 €**.

Kaufpreis:	500.000 €	Buchwert:	100.000 €
Buchwert (100%):	./ 100.000 €	Kaufpreis:	./ 100.000 €
Gewinn:	400.000 €	Buchwert (neu):	0 €

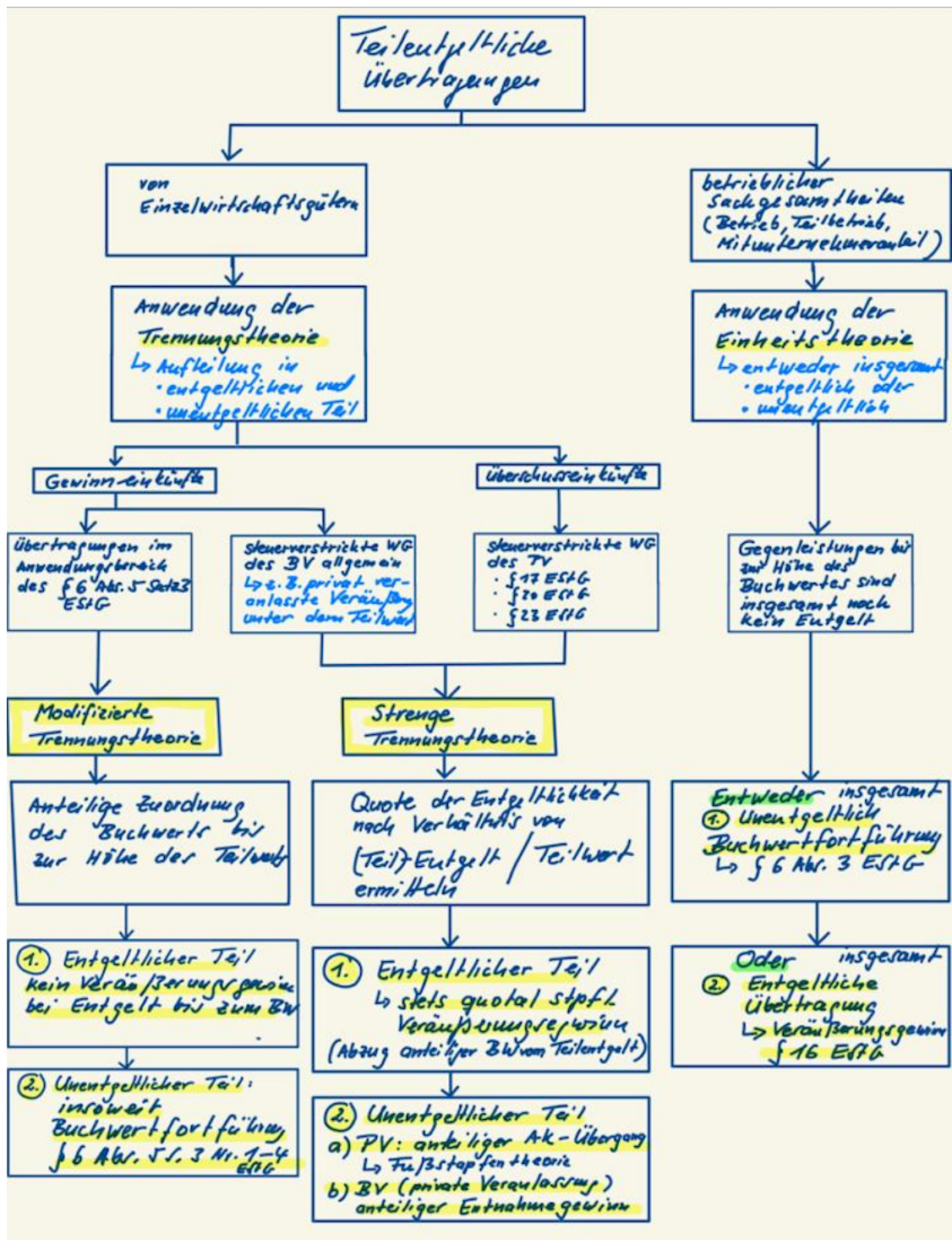
Für den **unentgeltlichen Teil** erfolgt eine **Bewertung** der Einlage und Entnahme zum dann noch **verbleibenden Buchwert des GrSt von 0 €** nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG, da an der X-OHG und Y-OHG X und Y jeweils im **gleichen Umfang** von 50/50 **beteiligt** sind.

Buchung X-OHG:

Forderung Y-OHG	500.000 €	an	GrSt	100.000 €
			an s.b. Ertrag	400.000 €

Buchung Y-OHG:

GrSt	500.000 €	an	Verbindlichkeit X-OHG	500.000 €



III. Aktuelles zur Gewinnermittlung

1. BFH: Versteuerung von "Earn-Out-Zahlungen" im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Regelung	§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.
Leitsätze des BFH	1. Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sind <u>neben dem Festkaufpreis</u> zu leistende <u>gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisbestandteile</u> erst im Zeitpunkt des <u>Zuflusses</u> als <u>nachträgliche Betriebseinnahmen</u> zu versteuern. Sie erhöhen den im Jahr der Veräußerung entstandenen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes nicht (Bestätigung der Rechtsprechung). 2. Dies gilt auch für sogenannte <u>Earn-Out-Klauseln</u>, bei denen das <u>Entstehen</u> der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem <u>Grunde als auch der Höhe nach</u> ungewiss ist.
Der Fall	K ist einzige Kommanditistin der gewerblichen Z-GmbH & Co. KG (KG). Im Jahr 2010 veräußerte K ihren gesamten Mitunternehmeranteil an der KG an die B-GmbH. Als fester Kaufpreis für wurde ein Betrag von 1.000.000 EUR vereinbart. Zusätzlich zum festen Kaufpreis wurde ein variabler Kaufpreis („Earn-Out“) vereinbart. Grundlage der Ermittlung des variablen Kaufpreises waren die in den Geschäftsjahren 2011, 2012 und 2013 erzielte Rohmarge. • Übersteigt die erzielte Rohmarge einen bestimmten Betrag, so erhält K für das betreffende Geschäftsjahr einen Betrag von 533.000 EUR. • Unterschreitet die Rohmarge einen bestimmten Betrag, so erhält K kein variables Entgelt. • In einem bestimmten Korridor der Rohmarge errechnet sich der variable Kaufpreis linear zwischen 0,00 EUR und 533.000 EUR. K erhielt folgende variable Kaufpreiszahlungen: - 2011: 136.424 EUR - 2012: 426.500 EUR - 2013: 252.895 EUR
Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die variablen Kaufpreiszahlung in den Jahren 2011 bis 2013 im Jahr der Veräußerung und somit in 2010 als Veräußerungsgewinn i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuern sein (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Nach Ansicht des BFH sind die variablen Kaufpreiszahlungen nicht im Jahr 2010 als Veräußerungspreis i.S. von § 16 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

	Denn bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen sei stets auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Dies liege darin begründet, dass es sich bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche handelt, bei denen im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, • ob rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch, • wie hoch diese sein wird. Das Entstehen der Kaufpreisforderungen war vorliegend sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss. Damit wirken diese variablen Kaufpreisbestandteile nicht auf den Veräußerungszeitpunkt zurück. Danach sind die variablen Kaufpreisforderungen im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche gewerbliche Betriebseinnahmen (§ 24 Nr. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) in voller Höhe zu versteuern.
Bemerkung	Der BFH betont in seiner Entscheidung, dass bei dem Grunde und der Höhe nach unsicheren „Earn-Out-Zahlungen“ diese erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu besteuern sind. Er bestätigt damit seine bisherige Rechtsprechung und bekräftigt, dass diese auch auf bestimmte Arten von „Earn-Out-Zahlungen“ als variable Kaufpreisbestandteile anwendbar ist. Der I. Senat des BFH wendet diese gleichen Rechtsgrundsätze ebenfalls auf steuerfreie Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG an (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2018 – I R 71/16, BStBl. II 2019 S. 493). Insoweit besteht hier ein Gleichlauf in der Rechtsprechung. Die Finanzverwaltung hat die Entscheidung zwischenzeitlich im BStBl. II 2024 S. 510 veröffentlicht und wendet damit die Grundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus in vergleichbaren Fällen an. Offen (Rn. 29 der Urteilsbegründung) bleibt hingegen, ob die Rechtsprechung des BFH auch für „Earn-Out-Zahlungen“ gilt, wenn nur das Entstehen einer bereits betragsmäßig festgelegten Zahlung vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist, also nur das „ob“ im Veräußerungszeitpunkt noch nicht feststeht (vgl. <i>Geiger/Kurrle</i>, Ubg 2019 S. 495, 498; a.A. <i>Frey/Wind</i>, GmbHR 2021 S. 1122; <i>Feld</i>, FR 2023 S. 647, 653). Die Finanzverwaltung (Erlass FinMin. Schleswig-Holstein vom 20.08.2024, DB 2024 S. 2196) hat sich zwischenzeitlich dazu positioniert, dass es sich hierbei um sog. rückwirkende Earn-Out-Klauseln handelt, die auf den Veräußerungszeitpunkt als Kaufpreisanpassung zurückwirken. Auch musste der BFH nicht entscheiden, ob durch die Verlagerung der Besteuerung eines Teils der Kaufpreiszahlungen in die Jahre 2011 bis 2013 die Steuervergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 und 3 EStG für den erhaltenen Festkaufpreis im Jahr des Verkaufs (2010) gefährdet sind (siehe hierzu <i>Ketteler-Eising</i>, DStR 2022 S. 1633, 1638). In der gestaltenden Beratung könnte daher ggf. die Vereinbarung einer auflösenden Bedingung i.S. des § 158 Abs. 2 BGB bzw. einer Beschaffenheitsgarantie nach § 443 BGB in Betracht gezogen werden. In diesem Fall entsteht der Kaufpreisanspruch zunächst unabhängig von den betriebswirtschaftlichen Größen wie EBITDA, Umsatz oder Gewinn im Zeitpunkt des Verkaufs.

	Mit Eintritt der auflösenden Bedingung <u>entfällt</u> der Anspruch auf Zahlung des anteiligen Kaufpreises dann aber wieder rückwirkend, weil dem ein Schadensersatzanspruch aus Garantieverletzungen gegenübersteht und die Ansprüche gegeneinander aufgerechnet werden. Der Ausfall des gestundeten Kaufpreises aufgrund der nicht erreichten Bezugsgrößen sollte dann als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu einer Korrektur des Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 Abs. 2 EStG im Jahr der Veräußerung führen. Nachteilig an dieser Gestaltung ist, dass der Veräußerer bereits im Veräußerungszeitpunkt den <u>gesamten</u> Veräußerungsgewinn inkl. Earn-Out zu versteuern hat, obwohl ihm die entsprechende Liquidität erst in späteren Veranlagungszeiträumen zufließt. Im Rahmen einer Beratung müssen hier der Liquiditätsnachteil und der steuerliche Vorteil aus der Risikominimierung in Bezug auf die Tarifbegünstigung des § 34 EStG gegeneinander abgewogen werden.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 09.11.2023 – IV R 9/21, BStBl. II 2024 S. 510.

Anmerkungen

Der **Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG** entsteht grundsätzlich im **Veräußerungszeitpunkt**, d.h. mit der **Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums** an den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Der Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 2 EStG ist **stichtagsbezogen** auf den **Veräußerungszeitpunkt** zu ermitteln.



Hinweis

Ob der vereinbarte Kaufpreis

- sofort fällig,
- in Raten zahlbar oder
- langfristig gestundet ist

ist dabei unbeachtlich.

Später eintretende **Veränderungen** beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis sind solange und soweit **materiell-rechtlich** auf den Zeitpunkt der Veräußerung **zurückzubeziehen**, als der Erwerber seine **Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises** noch **nicht erfüllt** hat (BFH-Beschluss vom 19.07.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993 S. 897). Dies gilt auch für die **Veräußerung von Mitunternehmeranteilen** (BFH-Urteil vom 19.03.2009 – IV R 20/08, BStBl. II 2010 S. 528).



Gut zu wissen

Diese Rechtsprechung gilt typischerweise für den **Ausfall der Kaufpreisforderung** gegenüber dem Erwerber, die auf den Veräußerungszeitpunkt zurückzubeziehen ist.

Ist die **Gegenleistung (= Kaufpreiszahlung)** bereits erbracht und die **Anteilsveräußerung vollzogen**, liegt eine **materiell-rechtliche** und deshalb nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch verfahrensrechtliche Rückwirkung nur vor, wenn der **Rechtsgrund** für die später geleistete Zahlung **im ursprünglichen Rechtsgeschäft** (= Anteilsveräußerung) angelegt ist (BFH-Urteil vom 04.10.2016 – IX R 8/15, BStBl. II 2017 S. 316, Rn. 12; BFH-Urteil vom

04.02.2020 – IX R 7/18, BeckRS 2020, 12522 Rn. 27; beide zum Tatbestand des § 17 EStG, dem allerdings dieselben Grundsätze zugrunde liegen wie § 16 EStG; dazu BFH-Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2006 S. 15, unter II.2.a).

Eine **Ausnahme** gilt bei **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen**. Nach **ständiger Rechtsprechung** des BFH ist in diesen Fällen auf die **Realisation des Veräußerungsentgelts** abzustellen, da der Veräußerer die **Gewinne** erst im **Zuflusszeitpunkt** erzielt (vgl. anstelle vieler BFH-Urteil vom 06.05.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011 S. 261, Rn. 29; BFH-Urteil vom 17.09.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015 S. 717, Rn. 42; BFH-Urteil vom 19.12.2018 – I R 71/16, BStBl. II 2019 S. 493, Rn. 27). Dies liegt darin begründet, dass es sich bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um **aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche** (§ 158 Abs. 1 BGB) handelt, bei denen im **Zeitpunkt der Veräußerung** weder feststeht, **ob** rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch, **wie hoch** diese sein wird.



Hinweis

Dies **entspricht** auch im Grundsatz der **Auffassung der Finanzverwaltung** (vgl. H 16 Abs. 11 „Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis“ EStH). Die **Rechtsgrundsätze** des **BMF-Schreibens vom 24.07.2015** (BStBl. I 2015 S. 612) beziehen sich ausdrücklich nur auf **nachträgliche Kaufpreisveränderungen** mit **materiell-rechtlichem Rückbezug** i.S. der vorgenannten Rechtsprechung und gerade **nicht** auf **gewinn- oder umsatzabhängige variable Kaufpreisforderungen**.

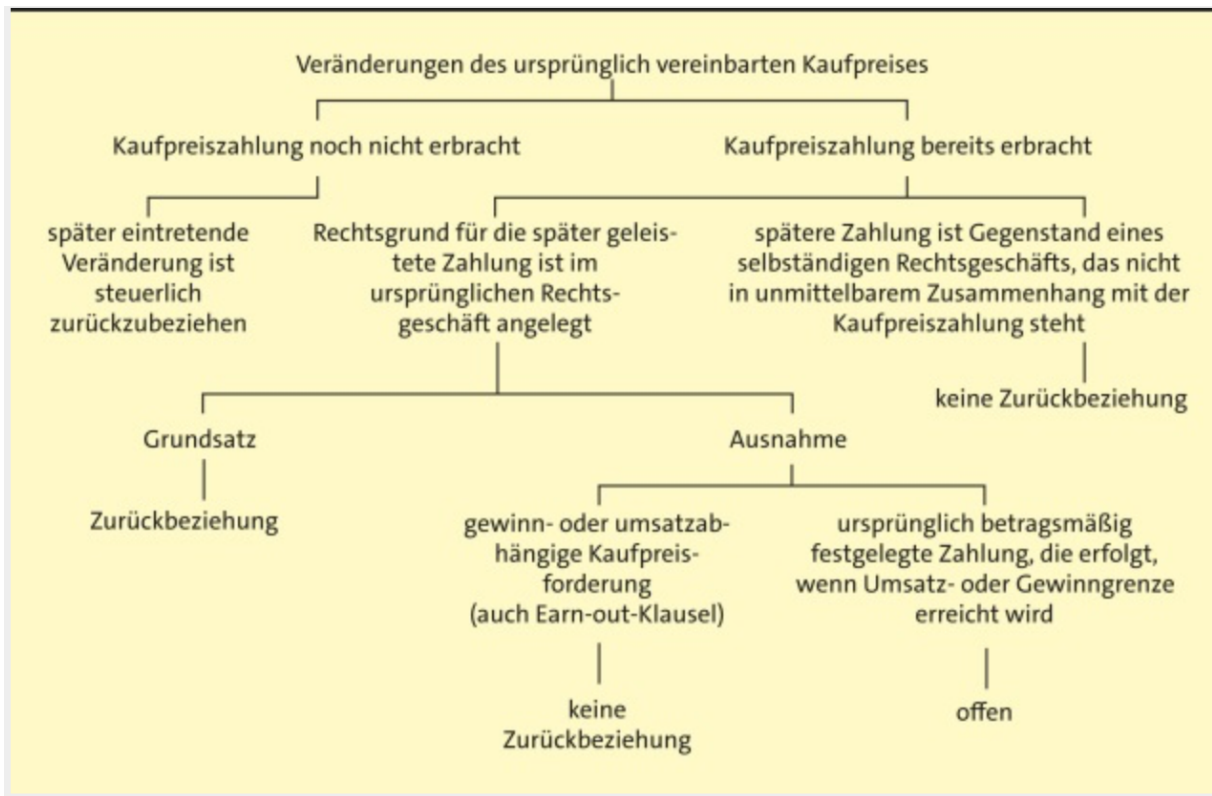
Nach **Ansicht des BFH** gehören zu den **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen** im Grundsatz auch „**Earn-Out-Zahlungen**“, zumindest wenn diese wie im Urteils-sachverhalt ausgestaltet sind. Gründe für eine **unterschiedliche Behandlung** von **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen** im Allgemeinen und sog. **Earn-Out-Zahlungen** der im Urteilsfall vorliegenden Art im Besonderen sind aus Sicht des BFH **nicht** ersichtlich (anders dagegen *Gosch*, KStG, 4. Aufl., § 8b Rn. 195 f., allerdings speziell zu § 8b KStG; *Bahns/Vogel*, Ubg 2015 S. 634, 636; kritisch auch *Geiger/Kurrle*, Ubg 2019 S. 495). Denn auch bei „**Earn-Out-Zahlungen**“ wie den im Urteilsfall vereinbarten handele es sich um **aufschiebend bedingte Kaufpreisbestandteile**, deren Entstehen im Veräußerungszeitpunkt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist; eine **Schätzung** ihres Kapitalwerts ist im Veräußerungszeitpunkt **nicht möglich**.

Diese Unsicherheit rechtfertigt es nach Ansicht des BFH, derartige „**Earn-Out-Zahlungen**“ unter Berücksichtigung des **Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** und in – jedenfalls gedanklicher – Anlehnung an das **Realisationsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB) von der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG **auszunehmen**. Die **Entstehung** derartiger Kaufpreisbestandteile ist im **Veräußerungszeitpunkt** noch **nicht** „so gut wie **sicher**“. Damit sind nach Auffassung des BFH „**Earn-Out-Zahlungen**“, die dem Grunde **und** der Höhe nach unsicher sind, erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu besteuern.



Praktikerhinweis

Ob der BFH hingegen eine **materiell-rechtliche Rückwirkung** – mangels gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreisforderung – zulassen würde, wenn nur das Entstehen einer bereits **betragsmäßig festgelegten Zahlung** vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist (*Geiger/Kurrle*, Ubg 2019 S. 495, 498, unter Hinweis darauf, dies sei die in der Praxis weitaus häufiger anzutreffende Art von „**Earn-Out-Klauseln**“), musste dieser jedoch nicht entscheiden.



(Quelle: *Strahl*, NWB 2024 S. 150)

Die **Finanzverwaltung (Erlass FinMin. Schleswig-Holstein vom 20.08.2024, DB 2024 S. 2196)** hat sich zwischenzeitlich dazu positioniert, dass es sich hierbei um sog. **rückwirkende Earn-Out-Klauseln** handelt, die auf den **Veräußerungszeitpunkt als Kaufpreisanpassung zurückwirken**.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die **variablen Kaufpreisbestandteile** (= Earn-Out-Zahlungen) als **nachträgliche Betriebseinnahmen i.S. des § 24 Nr. 2 EStG** zu versteuern sind. Der **Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG** sowie die **Tarifbegünstigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG** sind auf die variablen Kaufpreise **nicht** anwendbar (*Wacker* in: Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 16 EStG Rn. 348). Gewerbesteuer fällt nicht an, da der Veräußerer in den **Jahren des Zuflusses** der variablen Kaufpreiszahlungen keinen Gewerbebetrieb unterhält (BFH-Urteil vom 26.11.2019 – III R 110/07, BFH/NV 2010, 1304, Rn. 19). Die nachträglichen Einkünfte sind auch **nicht** mehr in das **Feststellungsverfahren** (§§ 179, 180 AO) einzubeziehen (BFH-Urteil vom 12.07.2023 – X R 14/21, BStBl. II 2024 S. 48; s. dazu *Strahl*, NWB 41/2023 S. 2782).

2. BFH: Teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei als Sonderbetriebsausgaben zu qualifizierenden Zinszahlungen des Mitunternehmers an die Gesellschaft

Regelung	§ 3c Abs. 2, § 3 Nr. 40, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG; § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG.
Leitsätze des BFH	1. <u>§ 3c Abs. 2 EStG</u> findet im Wege <u>teleologischer Reduktion</u> in dem Umfang auf <u>Betriebsausgaben</u> der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind (Bestätigung von BFH-Urteil vom 06.02.2020 – IV R 5/18, BStBl. II 2020 S. 44). Entsprechendes gilt für <u>Sonderbetriebsausgaben</u> des (Sonder-)Mitunternehmers, die Gesamthandseinkünfte der Gesellschaft sind. Maßgebend ist insoweit eine auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft bezogene Betrachtung. 2. Bei <u>mehrstöckigen Personengesellschaften oder Organschaften</u> bleibt es bei der auf den Gesamtgewinn der konkreten Mitunternehmerschaft bezogenen Betrachtung des <u>§ 3c Abs. 2 EStG</u>.
Der Fall (vereinfacht)	X und Y sind zu jeweils ½ als Kommanditisten an der gewerblich tätigen XY-GmbH & Co. KG beteiligt. Alleinige Komplementärin, ohne vermögensmäßige Beteiligung, ist die X-GmbH. X und Y erwarben im Jahr 2018 jeweils 50 % der Anteile an der D-GmbH zu einem Kaufpreis von jeweils 500.000 EUR. Zur Kaufpreisfinanzierung nahmen sie jeweils ein Darlehen i.H.v. 500.000 EUR bei der XY-GmbH & Co. KG auf. Die Beteiligung an der D-GmbH wurde zulässigerweise jeweils dem Sonderbetriebsvermögen II von X und Y bei der XY-GmbH & Co. KG zugeordnet (R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR). Aus diesem Grund wurde auch das jeweilige (Finanzierungs-)Darlehen von X und Y i.H.v. 500.000 EUR den negativen Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet. Die D-GmbH hat im Jahr 2019 jeweils eine Gewinnausschüttung i.H.v. 50.000 EUR an X und Y vorgenommen, die für X und Y bei der XY-GmbH & Co. KG als Sonderbetriebseinnahme erfasst wurde (H 4.7 „Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben“ EStH). Gemäß § 3 Nr. 40 Buchstabe d Satz 1 EStG wurde von der Gewinnausschüttung jeweils 20.000 EUR (= 40 % v. 50.000 EUR) als steuerfreier Beteiligungsertrag behandelt. Im Jahr 2019 sind (Finanzierungs-)Zinsen für die Darlehen i.H.v. jeweils 10.000 EUR entstanden, die bei X und Y jeweils in voller Höhe als Sonderbetriebsausgabe erfasst wurden. Bei der XY-GmbH & Co. KG (Gesamthandsbereich) wurden die Zinsen i.H.v. 10.000 EUR jeweils in voller Höhe als Zinsertrag erfasst.
Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Zinsaufwendungen von X und Y dem Teileinkünfteverfahren des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen und damit nur i.H.v. jeweils 6.000 EUR (= 60 % v. 10.000 EUR) als Sonderbetriebsausgabe steuermindernd berücksichtigt werden dürfen, da diese im Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfreien Einnahmen (= Gewinnausschüttung der D-GmbH) stünden.

Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Der BFH ist im Wege einer teleologischen Reduktion zu dem Ergebnis gekommen, dass die für den Erwerb der Anteile an der D-GmbH von X und Y aufgewendeten Finanzierungszinsen ggü. der XY-GmbH & Co. KG (Sonderbetriebsausgaben) nicht dem 40 %igen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen. Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG setze jedoch voraus, dass sich Ausgaben aufwandswirksam ausgewirkt haben. § 3c Abs. 2 EStG finde keine Anwendung, weil den Zinsaufwendungen im Sonderbereich von X und Y – bezogen auf den Gesamtgewinn derselben Mitunternehmerschaft – voll steuerpflichtige Zinserträge im Gesamthandsbereich der XY-GmbH & Co. KG gegenüberstehen. Denn in diesem Fall wirken sich die Zinszahlungen nicht aufwandswirksam aus, so dass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden will, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein kann. Dabei sei es aus Sicht des BFH und entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung unerheblich, dass es mitunternehmerbezogen nicht zu einem vollständigen Ausgleich zwischen (getragenen) Zinsaufwand und (zugerechnetem) Zinsertrag kommt, weil dasjenige Verhältnis, in dem die Darlehen gewährt worden sind, vom Beteiligungsverhältnis abweicht; denn dies ändert nichts daran, dass dem insgesamt angefallenen Zinsaufwand tatsächlich ein Zinsertrag in entsprechender Höhe gegenübersteht, so dass sich Zinsaufwand und Zinsertrag bezogen auf den Gesamtgewinn ausgleichen.
Bemerkung	In Bestätigung seiner Rechtsprechung entschied der BFH das Teilabzugsverfahren i.S. des § 3c Abs. 2 EStG finde keine Anwendung auf Zinszahlungen, die ein Mitunternehmer für ein Darlehen entrichte, das ihm von der Personengesellschaft gewährt worden sei, an der er (ggf. mittelbar) beteiligt sei (vgl. vorausgehend BFH-Urteil vom 06.02.2020 – IV R 5/18, BStBl. II 2020 S. 448). Dies gilt aber nur, soweit den Sonderbetriebsausgaben in Gestalt der Zinsaufwendungen bei derselben Gesamthand Zinserträge gegenüberstehen. Werden die Zinserträge demgegenüber zwar unternehmensgruppenintern, indes bei einer anderen Gesellschaft erwirtschaftet, gelangt das Teilabzugsverfahren des § 3c Abs. 2 EStG auf die Zinsaufwendungen zur Anwendung. Dem liegt zugrunde, dass die Zinszahlungen an eine andere Gesellschaft in der Unternehmensgruppe als Sonderbetriebsausgaben bei dieser Gesellschaft aufwandswirksam geworden sind, ihnen aber insoweit kein Zinsertrag bei der dieser Gesellschaft gegenübersteht (dieser ist vielmehr bei der anderen Gesellschaft in der Unternehmensgruppe erzielt worden und ist in ihren Gesamthandsgewinn eingegangen). Gleiches gelte für die ertragsteuerliche Organschaft, da Organträger und Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger bleiben und demzufolge ihr jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln haben.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 16.11.2023 – IV R 26/20, BStBl. II 2024 S. 367.

Anmerkungen

Im **Urteil vom 06.02.2020 (IV R 5/18, BStBl. II 2020 S. 448)** hatte der BFH in einer **umgekehrten Konstellation** zu entscheiden. **Kommanditisten** einer gewerblichen KG hatten dieser **verzinsliche Gesellschafterdarlehen gewährt**, um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu gewähren. Der BFH entschied, dass die **Zinsen Sondervergütungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG** seien und damit nicht § 3 Nr. 40 EStG unterlägen. Allerdings sei **§ 3c Abs. 2 EStG auf Ebene der KG nicht anwendbar**, auch wenn die Zinsaufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den „begünstigten“ Einkünften stünden.

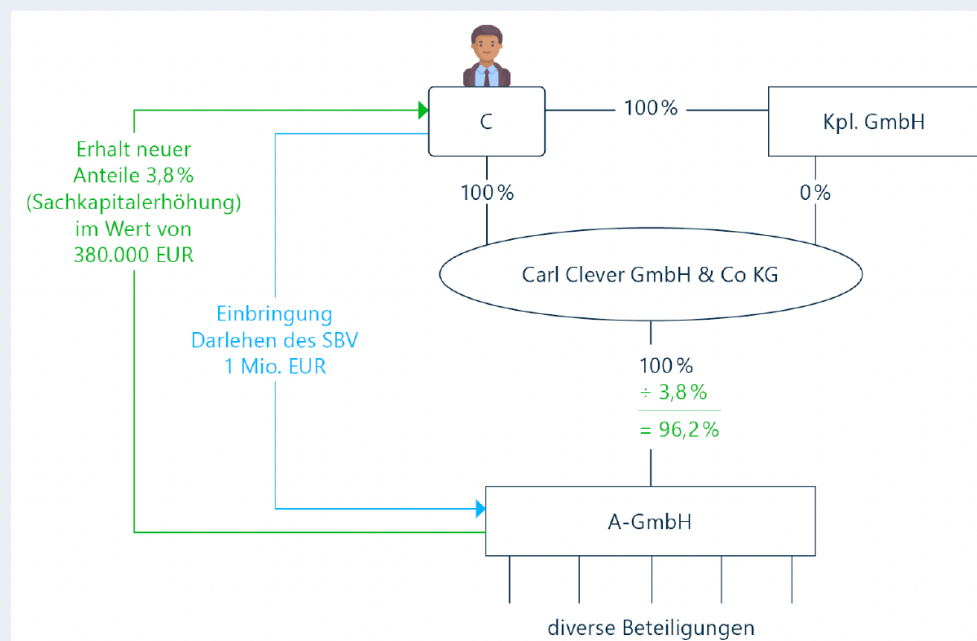
Betriebsausgaben der Gesamthand, die als **Sondervergütungen erfasst** würden, minderten nicht den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft und seien **nicht aufwandswirksam**. Letzteres sei allerdings eine aus seinem Sinn und Zweck abzuleitende Voraussetzung von § 3c Abs. 2 EStG. Ohne Erfüllung dieser Voraussetzung sei die Vorschrift teleologisch zu reduzieren.

3. **BFH: Behandlung von GmbH-Anteilen des Mitunternehmers als Sonderbetriebsvermögen II bei der Mitunternehmerschaft**

Fundstelle	BFH-Urteil vom 25.09.2025 – IV R 12/23, DStR 2026 S. 26. <i>Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 06.02.2023 – 10 K 1285/20, DStRE 2024 S. 74</i>
Regelung	§ 4 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.
Leitsätze des BFH	1. Eine Tochter-Kapitalgesellschaft erfüllt eine wesentliche wirtschaftliche Funktion ihrer Mutter-Personengesellschaft i.S. der Rechtsprechung zur Qualifizierung von Kapitalbeteiligungen als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II nicht bereits dadurch, dass sie der Muttergesellschaft allein aufgrund deren finanzieller Beteiligung die Teilhabe an den von ihr erzielten Vermögensmehrungen ermöglicht (Bestätigung von Urteil des BFH vom 07.03.1996 – IV R 12/95, BFH/NV 1996, 736). 2. Beteiligt sich der Kommanditist einer GmbH & Co. KG an einer GmbH, deren Anteile bislang die GmbH & Co. KG allein gehalten hat, führt die bestehende Beteiligung der GmbH & Co. KG an der GmbH allein nicht dazu, dass die neu erworbene Kapitalbeteiligung des Kommanditisten für das Unternehmen der Personengesellschaft als wirtschaftlich vorteilhaft und damit als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen ist. 3. Die Annahme von Sonderbetriebsvermögen II setzt neben der wirtschaftlichen Verflechtung zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft <u>kumulativ</u> voraus, dass der <u>Mitunternehmer die Kapitalgesellschaft beherrscht</u>. Er muss seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellen (Bestätigung von BFH vom 20.09.2018 – IV R 39/11, BStBl. II 2019 S. 131). 4. Ein „verlustgeneigtes“ Wirtschaftsgut, das nicht dem gewillkürten (Sonder-)Betriebsvermögen zugeordnet werden kann, liegt nicht nur vor, wenn der „innere Wert“ des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung herabgesetzt ist, sondern auch dann, wenn die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts seinen Verkehrswert erheblich übersteigen, so dass eine Vermutung dafür spricht, dass es dem Betrieb keinen Nutzen, sondern Verluste bringen wird.
Der Fall	C ist als Kommanditist alleinig am Gewinn und Vermögen der Carl Clever GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Die KG hielt 100 % der Anteile an der A-GmbH, deren Stammkapital sich zunächst auf 25.000 EUR belief. Die A-GmbH ist an einer Vielzahl inländischer Tochtergesellschaften beteiligt. Um den Liquiditätsbedarf der A-GmbH zu decken, bewilligte der C der A-GmbH am 20.12.2006 ein Darlehen i.H.v. 1 Mio. EUR. Das Darlehen wurde bei der KG als Sonderbetriebsvermögen II des C behandelt.

Am **20.05.2011** erfolgte eine **Erhöhung des Stammkapitals der A-GmbH um 1.000 EUR** auf 26.000 EUR. Den neuen Geschäftsanteil von 1.000 EUR (**3,8 % des Stammkapitals**) übernahm der C gegen eine **Sacheinlage** in Form der Einbringungsvertrag des **unstreitig voll werthaltigen Darlehens**. Die Differenz zwischen dem Einbringungswert des Darlehens von 1 Mio. EUR und dem Nennbetrag des neuen Geschäftsanteils von 1.000 EUR wurde – wie im Beschluss über die Kapitalerhöhung und Übernahme für die A-GmbH vorgesehen – in die **Kapitalrücklage der A-GmbH** eingestellt.

Der neu **erworbene Geschäftsanteil von 1.000 EUR** wurde als **Sonderbetriebsvermögen II** von C bei der KG behandelt und mit einem **Anschaffungswert von 1 Mio. EUR** aktiviert. Der **Verkehrswert** des Anteils von 3,8 % an der A-GmbH belief sich allerdings auf circa **380.000 EUR** (inkl. des Anteils an der im Zuge der Kapitalerhöhung neu gebildeten Kapitalrücklage).



© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Problem

Mit Vertrag vom **18.09.2012** **veräußerte** C den Anteil von **3,8 %** an der A-GmbH zum Kaufpreis von **250.000 EUR** an die **J-GmbH**, deren Anteilseigner die beiden **Söhne** von C sind.

Die KG erklärte daraufhin im **Sonderbetriebsvermögen des C** einen **Veräußerungsverlust von 620.000 EUR**, der zu **60 (= 372.000 EUR)** im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (§§ 3 Nr. 40 Buchstabe a), 3c Abs. 2 EStG) **steuermindernd** zu berücksichtigen sei.

Die **Finanzverwaltung versagte eine Verlustberücksichtigung** im Sonderbetriebsvermögen des C bei der KG mit der Begründung des Vorliegens eines **steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO** sowie der Begründung, dass aufgrund der Tatsache, dass von vornherein festgestanden habe, dass die neuen Anteile an der A-GmbH nur Verluste bringen könne, **keine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II** möglich sei.

Frage	Kommt eine Verlustberücksichtigung im Sonderbetriebsvermögen in Betracht, da der C die neuen Anteile an der A-GmbH wirksam dem Sonderbetriebsvermögen II der KG zuordnen konnte?
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass die neuen Anteile an der A-GmbH des C nicht zu dessen Sonderbetriebsvermögen II bei der KG zuzurechnen waren. Zuordnung von KapGes-Bet. zum notwendigen SBV II erfolgt nach Veranlassungszusammenhang Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und damit auch von Kapitalbeteiligungen zum notwendigen SBV II ist der Veranlassungszusammenhang maßgebend. Abzustellen ist insoweit nicht auf die Sicht der Personengesellschaft, sondern auf die des Geschafters, der sowohl an der Kapitalgesellschaft als auch an der Personengesellschaft beteiligt ist. Wird ein Wirtschaftsgut nicht ausschließlich zur Begründung oder Stärkung der mitunternehmerischen Beteiligung an der Personengesellschaft eingesetzt, kann auch eine außerhalb dieser Sphäre begründete Veranlassung vorliegen. So ist es gerade bei Kapitalbeteiligungen vorstellbar, dass diese nicht ausschließlich im Interesse der Personengesellschaft gehalten werden. In diesem Fall ist es für die Zuordnung der Kapitalbeteiligung zum notwendigen SBV II erforderlich, dass ein ganz überwiegender Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung an der Personengesellschaft besteht (BFH-Urteil vom 21.12.2021 – IV R 15/19, BStBl. II 2022 S. 651 Rn. 31 f. m.w.N.). Damit kommt eine Zuordnung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zum SBV II i.S. der Stärkung der Mitunternehmerstellung auch dann in Betracht wenn 1. diese für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist, - oder 2. der Mitunternehmerstellung selbst dient, weil durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Einfluss des Geschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt wird. Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft, wenn ✓ zwischen dem Unternehmen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht <u>und</u> ✓ der Mitunternehmer – ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern – die Kapitalgesellschaft beherrscht (vgl. nur BFH-Urteil vom 19.09.2024 – IV R 5/20, DStR 2025 S. 137 Rn. 62 m.w.N.).

Kein notwendiges SBV II bei eigenem Geschäftsbetrieb der KapG

Notwendiges SBV II ist dagegen nicht gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft **neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG** oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die KG **einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung** unterhält. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass bei einem derartigen eigenen Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft grds. von einer **Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften** und damit auch der Interessensbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen ist. In einem solchen Fall kann i.d.R. **nicht** davon ausgegangen werden, dass das Halten der Kapitalbeteiligung im **überwiegenden Interesse der mitunternehmerischen Beteiligung** erfolgt und damit überwiegend durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst ist (BFH-Urteil vom 21.12.2021 – IV R 15/19, BStBl. II 2022 S. 651 Rn. 34 m.w.N.).

Verwaltet die Kapitalgesellschaft **weitere Unternehmensbeteiligungen**, unterhält sie hierdurch **ebenfalls einen eigenen Geschäftsbetrieb**. Dabei ist es **unerheblich**, ob die Kapitalgesellschaft mit der Beteiligungsverwaltung eine **originär gewerbliche Tätigkeit** (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder nur eine **originär vermögensverwaltende Tätigkeit** ausübt. Denn die **Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft ist stets als gewerblich anzusehen** (§ 8 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

Beteiligung der PersGes „auch“ an der KapG für SBV II unbeachtlich

Die **wirtschaftlichen Beziehungen** zwischen der (nicht aktiv gewerblich tätigen) Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft dürfen sich nicht auf die **bloße Beteiligung** beschränken. Daher erfüllt eine Tochter-Kapitalgesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der Mutter-Personengesellschaft zur Qualifizierung von Kapitalbeteiligungen als notwendiges SBV II nicht bereits dadurch, dass sie der Muttergesellschaft allein aufgrund deren **finanzieller Beteiligung die Teilhabe an den von ihr erzielten Vermögensmehrungen** ermöglicht (BFH-Urteil vom 07.03.1996 – IV R 12/95, BFH/NV 1996, 736, unter 2.a).

Beherrschende Stellung bei der KapG für SBV II zwingend erforderlich

Die Eigenschaft der Anteile an der A-GmbH als notwendiges SBV II scheidet aus Sicht des BFH aber deshalb aus, weil neben der wirtschaftlichen Verflechtung **kumulativ** auch eine beherrschende Stellung des Mitunternehmers bei der Kapitalgesellschaft gegeben sein muss. A kann die A-GmbH aufgrund seiner **unmittelbaren Beteiligung** von 3,8 % nicht beherrschen.

Aufgrund „verlustbringender“ Eigenschaft auch kein gewillkürtes SBV II

Eine Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum SBV scheidet aus, wenn erkennbar ist, dass das Wirtschaftsgut dem Betrieb keinen Nutzen, sondern **Verluste** bringen wird (BFH-Urteil vom 17.11.2011 – IV R 51/08, DStR 2012 S. 850 Rn. 38 m.w.N.). Zwar war der Wert des Wirtschaftsguts vorliegend selbst nicht gemindert, jedoch lagen im **Vergleich zum Wert erheblich höhere Anschaffungskosten** vor. Nach Ansicht des BFH ist eine Zuordnung zum gewillkürten SBV II mithin dann nicht (mehr) möglich,

	wenn die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts seinen Verkehrswert erheblich übersteigen, so dass damit gerechnet werden muss, dass es dem Betrieb keinen Nutzen, sondern Verluste bringen wird. Keine Surrogation/Gesamtrechtsnachfolge von WG des SBV Aus der vorherigen Behandlung der Darlehensforderung als SBV, auf die im Rahmen der Sacheinlage verzichtet wurde, könne nicht hergeleitet werden, dass der im Gegenzug ausgegebene Anteil an der A-GmbH – jedenfalls für eine juristische Sekunde – ebenfalls als SBV anzusehen war. Die Voraussetzungen für die Annahme von SBV sind mit Blick auf jedes Wirtschaftsgut eigenständig zu beurteilen. Eine irgendwie geartete „Surrogation“ von SBV oder Rechtsnachfolge in die SBV finde nicht statt.
Bemerkung	Hintergrund ist eine Gestaltung, bei der ein neu geschaffener Anteil an einer Kapitalgesellschaft durch Leistung eines Aufgelds in die Kapitalrücklage mit hohen Anschaffungskosten ausgestattet wird. Im Fall des späteren Verkaufs dieses neuen Anteils zum Marktwert (bei dessen Berechnung die Kapitalrücklage nur anteilig zu berücksichtigen ist), entsteht ein Veräußerungsverlust. Der BFH hat in einer vergleichbaren Gestaltung im Anwendungsbereich des § 17 EStG (Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen) keinen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO gesehen und trotz Verlust eine Einkünfteerzielungsabsicht bejaht (BFH-Urteil vom 03.05.2023 – IX R 12/22, BStBl. II 2023 S. 964). Zwischenzeitlich wurde diese Gestaltungen für alle Veräußerungen nach dem 31.07.2019 durch den neuen § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG abgeschafft, da nunmehr die Anschaffungskosten, die auf das Agio entfallen, auf die gesamten Anteile an der Kapitalgesellschaft – und eben nicht nur die neuen – zu verteilen sind. Für den Bereich des Betriebsvermögens gibt es keine vergleichbare Vorschrift. Daher hatte der Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2024 eine an § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG angelehnte Gesetzesänderung angeregt hat (BTDrucks 20/13157, S. 6). § 6 Abs. 1 Nr. 1c EStG-E lautete wie folgt: „<i>Leistet der Stpfl. über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital einer Kapitalgesellschaft, einer optierenden Gesellschaft i.S. des § 1a KStG oder einer Genossenschaft (einschließlich der Europäischen Genossenschaft), sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf alle Anteile, die der Stpfl. in einem Betriebsvermögen hält oder die im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehalten werden, soweit der Stpfl. unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.</i>“ Diesem Vorschlag hat der Gesetzgeber im weiteren Gesetzgebungsverfahren jedoch nicht angenommen. Diese Regelung für den Bereich des Betriebsvermögens hätte sodann den vorliegenden BFH Fall getroffen. Jedoch aus anderen Gründen hat der BFH eine Verlustberücksichtigung – zumindest im betrieblichen Bereich – ausgeschlossen, da der C die neuen Anteile an der A-GmbH nicht wirksam dem SBV II bei der KG – weder notwendig noch gewillkürt – zuordnen konnte, da es sich nach Ansicht des BFH um ein „betriebsschädliches“ WG handele, das dem Betrieb nur Verluste bringe. Dies könne auch bei erheblich hohen Anschaffungskosten der Fall sein.

Anmerkung

Sonderbetriebsvermögen II

Notwendiges **Sonderbetriebsvermögen II** ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden **Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stärkung** seiner Beteiligung eingesetzt werden.

Zu diesen Wirtschaftsgütern, die Beteiligung des Mitunternehmers stärken, kann auch die **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** gehören. In diesem Fall ist für die Zuordnung der Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II erforderlich, dass ein **ganz überwiegender Veranlassungszusammenhang** mit der **Beteiligung an der Personengesellschaft** besteht.



Hinweis

Nach Auffassung des BFH ist damit stets der **Veranlassungszusammenhang** zu prüfen. So ist es gerade bei Kapitalbeteiligungen vorstellbar, dass diese **nicht** ausschließlich im **Interesse der Personengesellschaft** gehalten werden.

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die **Beteiligung des Gesellschafters** an der Personengesellschaft sowohl dadurch **stärken**, dass

- ✓ sie für das **Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft** ist,



Hinweis

Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist für das **Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft**, wenn

- ✓ zwischen dem Unternehmen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft eine **enge wirtschaftliche Verflechtung** besteht **und**
- ✓ der Mitunternehmer – ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern – die **Kapitalgesellschaft beherrscht**.

Die Voraussetzungen sind nach Ansicht des BFH **kumulativ** zu erfüllen. Damit ist stets eine unmittelbare **beherrschende Stellung (> 50%)** des Mitunternehmers bei der Kapitalgesellschaft erforderlich.

- ✓ als auch dadurch, dass sie der **Mitunternehmerstellung** selbst dient, weil durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der **Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt** wird.



Praktikerhinweis

Dies kann **insbesondere** dann gegeben sein, wenn sich der Kommanditist einer GmbH & Co. KG an der **Komplementär-GmbH** beteiligt und über seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH **Einfluss auf die Geschäftsführung** in der KG gewinnt.

Dagegen liegt in der Regel **kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II** vor, wenn die Kapitalgesellschaft **neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG** oder neben ihrer **Geschäftsführertätigkeit** für die KG einen **eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung** unterhält (BFH-Urteil vom 07.07.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993 S. 328; BFH-Urteil vom 16.04.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015 S. 705).

Denn in diesen Fällen ist von einer **Gleichrangigkeit** der beiden Gesellschaften und damit auch der Interessensbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen. Ob zwischen der **KG und der (Komplementär-)GmbH** etwaig **besonders intensive Geschäftsbeziehung** bestehen ist dabei **unerheblich**.



Hinweis

Dies gilt nach Ansicht des BFH auch für die Fälle, in denen die Kapitalgesellschaft **weitere Beteiligungen (KapGes/PersGes) verwaltet**, da sie hierdurch ebenfalls einen **eigenen Geschäftsbetrieb** unterhält. Daher gehört die Beteiligung des Kommanditisten an der Kapitalgesellschaft in der Regel auch dann nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, wenn die Kapitalgesellschaft neben ihrer Tätigkeit im Interesse der Personengesellschaft oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Personengesellschaft **noch weitere Beteiligungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung** verwaltet (BFH-Urteil vom 07.05.1986 – II R 137/79, BStBl. II 1986 S. 615; BFH-Urteil vom 23.02.2012 – IV R 13/08, BeckRS 2012, 95129 Rn. 59; BFH-Urteil vom 25.09.2025 – IV R 12/23, DStR 2026 S. 26.).

Aufgrund des BFH-Urteils vom 21.12.2021 (IV R 15/19, BStBl. II 2022 S. 651) hat die **Finanzverwaltung** ihre **Auffassung** insoweit **geändert**, dass die Beteiligung an einer Komplementär-GmbH, die einen **eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung** unterhält, **nicht** dem notwendigen **Sonderbetriebsvermögen II** zuzuordnen ist, auch wenn die Komplementär-GmbH aufgrund von **Geschäftsbeziehungen** wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten ist und **aus der Sicht der GmbH & Co. KG** diese Geschäftsbeziehungen von **nicht geringer Bedeutung** sind (vgl. OFD Frankfurt a.M., Vfg. vom 12.12.2022, DStR 2023 S. 151).



Praktikerhinweis

ME muss dies auch für die **Einmann-GmbH & Co. KG** gelten, auch wenn die Komplementär-GmbH benötigt wird, um überhaupt eine Personengesellschaft zu gründen.

Offen bleibt, ob die Anteile an der Komplementär-GmbH in diesem Fall (Vorliegen eines Geschäftsbetriebs von nicht ganz untergeordneter Bedeutung) dem **gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II** (R 4.2 Abs. 2 Satz 3 EStR) zugeordnet werden können. Mitunternehmer von Personengesellschaften können Wirtschaftsgüter, die nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehören, ihrem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II zuordnen, wenn diese **objektiv geeignet** und **subjektiv dazu bestimmt** sind, der **Beteiligung** des Mitunternehmers an der Personengesellschaft zu **dienen** (BFH-Urteil vom 07.07.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993 S. 328; BFH-Urteil vom 24.01.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009 S. 449).

Die **subjektive Bestimmung** setzt eine entsprechende **Erklärung des Mitunternehmers** voraus, wie sie regelmäßig dann vorliegen wird, wenn das **Wirtschaftsgut in der Buchführung und Bilanz des Sonderbetriebsvermögens** ausgewiesen wird (BFH-Urteil vom 07.07.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993 S. 328). **Bisher** ging der **BFH** davon aus, dass insoweit gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II **möglich** sei (z.B. BFH-Urteil vom 20.09.2018 – IV R 39/11, BStBl. II 2019 S. 131, Rz. 30; BFH-Urteil vom 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723). Mit Blick auf die BFH-Urteile vom 19.12.2019 (IV R 53/16, BStBl. II 2020 S. 533 Rz. 47), 28.05.2020 (IV R 17/17, BFHE 269, 158, Rz. 18) und vom 21.12.2021 (IV R 15/19, BFH/NV 2022, 492, Rz. 51) stellt sich jedoch die Frage, ob der BFH seine Rechtsprechung aufrecht hält.

Anteile an der Komplementär-GmbH, ohne eigenen Geschäftsbetrieb

Die BFH-Rechtsprechung rechnet die **Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH** dem **notwendigen Sonderbetriebsvermögen II** zu, weil diese Beteiligung der Stärkung der Gesellschafterstellung des Kommanditisten in der GmbH & Co. KG dient. Die GmbH-Anteile stärken die Stellung des Kommanditisten deshalb, weil dieser durch die **Wahrnehmung seiner Rechte** aus der Beteiligung an der Komplementär-GmbH die Möglichkeit seiner **Einflussnahme** auf die GmbH & Co. KG erweitert (BFH-Urteil vom 14.04.1988, BStBl. II 1988 S. 667).

**Praktikerhinweis**

Mit **Urteil vom 16.04.2015 (IV R 1/12, BStBl. II 2015 S. 705)** hat der BFH entschieden, dass eine Einflussnahme jedenfalls bei einem Gesellschafter, dessen Beteiligung an der **Komplementär-GmbH unter 10 %** liegt, regelmäßig **ausgeschlossen** ist und damit **kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II** vorliegt. In diesem Fall ist es, ausgehend von dem in § 47 Abs. 1 GmbHG gesetzlich normierten Regelfall, wonach die Abstimmung in der Gesellschaft nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt, dem Gesellschafter unter keinem denkbaren Gesichtspunkt möglich, auf die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH und damit mittelbar auf deren Geschäftsführungstätigkeit in der KG Einfluss zu nehmen.

Demgegenüber ist eine **Minderheitsbeteiligung stets dem Sonderbetriebsvermögen II** zuzuordnen, wenn eine **Beschlussfassung nur unter Mitwirkung des Minderheitsgesellschafters** möglich ist, weil eine Mehrheit von Stimmen erforderlich ist, die nur unter Einschluss der Stimmen des Minderheitsgesellschafters erreicht werden kann, oder sogar Einstimmigkeit vorgeschrieben ist.

Anteile an der Kapitalgesellschaft bei atypisch stiller Gesellschaft

Der Anteil des Gesellschafters einer GmbH, der an dieser zugleich als **atypisch stiller Gesellschafter** beteiligt ist, ist dem Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters bei der Mitunternehmerschaft zuzuordnen ist, sofern die GmbH nicht noch einer anderen als der im Interesse der atypisch stillen Gesellschaft liegenden Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht.

**Gut zu wissen**

Da die GmbH & atypisch Still strukturell mit der GmbH & Co. KG vergleichbar ist, kann für eine zweigliedrige GmbH & Co. KG nichts anderes gelten.

4. **BFH: Zur Einbringung „quoad sortem“ – Anteile an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen I**

Fundstelle	BFH-Urteil vom 02.12.2025 – IV R 20/23, DStR 2026 S. 530. <i>Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 27.07.2022 – 2 K 1544/17, BeckRS 2022, 52308</i>
Regelung	§ 4 Abs. 1 Satz 1 u. 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 2, § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG.
Leitsätze des BFH	1. Ist ein Wirtschaftsgut „quoad sortem“ in eine Personengesellschaft eingebracht worden, entsteht bei der (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung dieses Wirtschaftsguts kein Sonderbetriebsgewinn des Gesellschafters, sondern ein <u>Gewinn auf Ebene der Gesamthand</u>. 2. Im Einzelfall kann die Beteiligung des Gesellschafters (Kommanditisten) einer Personengesellschaft (KG) an einer Kapitalgesellschaft auch als <u>gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I</u> zu qualifizieren sein. Dabei kann es sich auch um die Beteiligung an der <u>Komplementär-GmbH</u> handeln. 3. Für eine <u>schlüssige Entnahmehandlung</u> genügt <u>nicht</u> allein, dass statt betrieblicher Einkünfte <u>Überschusseinkünfte erklärt werden</u> (Bestätigung der Rechtsprechung).
Der Fall	Gegenstand der H-GmbH & Co. KG (H-KG) ist das Halten und die Verwaltung eigenen Vermögens. Kommanditisten waren R (80 %) und P (20 %). Nicht am Gewinn und Vermögen der H-KG beteiligte Komplementärin war die H-GmbH. Gesellschafter der H-GmbH waren R (80 %) und P (20 %). Die H-GmbH unterhielt einen eigenen Geschäftsbetrieb im Bereich des Handels, mit dem Umsätze in Millionenhöhe und Gewinne in erheblichem Umfang erzielt wurden. In § 5 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags der H-KG heißt es, dass als „weitere Pflichteinlagen [...] die Kommanditisten ihre Geschäftsanteile an der H-GmbH dem Werte nach in die Gesellschaft [einbringen] und [...] sie an die dies annehmende Gesellschaft [abtreten]“. Eine notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags an der H-GmbH fand nicht statt. Die Anteile an der H-GmbH wurden seit Gründung der H-KG in deren Gesamthandsbilanz mit einem Wert von 386.025 EUR im Anlagevermögen unter der Position „Finanzanlagen“ ausgewiesen.
Problem	Zum 11.10.2011 schied die H-GmbH aus der H-KG als Komplementärin aus. Neue Komplementärin wurde die Y-GmbH, an deren Stammkapital wiederum R mit 80 % und P mit 20 % beteiligt waren. Die Anteile an der H-GmbH wurden in den Bilanzen der H-KG für die Jahre 2011 bis 2014 unverändert im Gesamthandsvermögen (Anlagevermögen) mit dem bisherigen Wert von 386.025 EUR ausgewiesen. Der P hat im Jahr 2014 seine sämtlichen Geschäftsanteile an der H-GmbH an seine Kinder verschenkt.

	Die Finanzverwaltung hat daraufhin im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (§§ 179, 180 AO) für 2014 einen Entnahmegewinn des P aus seinem Sonderbetriebsvermögen i.H.v. rd. 1,3 Mio. EUR festgestellt, der dem Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 Buchstabe a, 3c Abs. 2 EStG) unterliegt.
Frage	Führt die Schenkung der Anteile an der H-GmbH zu einer Entnahme, da die Anteile an der H-GmbH dem (Sonder-)Betriebsvermögen der H-KG zuzurechnen sind?
Entscheidung des BFH	Zurückweisung an das FG Der BFH hat den Fall an das FG zur weiteren Prüfung und Entscheidung zurückverwiesen. Zwar sei das FG zutreffend davon ausgegangen, dass eine Erfassung der streitigen Gewinne als Bestandteile des laufenden Gesamthandsgewinns der H-KG unter dem Gesichtspunkt einer Einbringung zu Eigentum („quoad dominium“) ausscheide. Das FG habe es aber versäumt, zu prüfen, ob die Geschäftsanteile an der H-GmbH dem Werte nach („quoad sortem“) in die H-KG eingebracht wurden. Sollte eine derartige Einbringung vorgelegen haben, hätte das FG zwar über die Klage betreffend die Gewinnfeststellung für 2014 im Ergebnis zutreffend entschieden. Läge aber auch keine Einbringung „quoad sortem“ vor, wäre die Entscheidung des FG deshalb rechtsfehlerhaft, weil P aus der Entnahme der GmbH-Anteile Sonderbetriebsgewinne erzielt hätten. Keine Einbringung quoad dominium Mangels notarieller Übertragung der Geschäftsanteile an der H-GmbH auf die H-KG scheidet nach Ansicht des BFH eine Einbringung quoad dominium aus. Zum einen sei bereits die Einbringungsverpflichtung mangels notarieller Beurkundung unwirksam (§ 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG). Zum anderen fehle es auch an einem notariell beurkundeten Abtretungsvertrag (§ 15 Abs. 3, Abs. 4 Satz 2 GmbHG). Prüfung Einbringung quoad sortem (dem Werte nach) Sollte eine Einbringung dem Werte nach erfolgt sein, wären keine Sonderbetriebsgewinne, sondern Gewinne der Gesamthand festzustellen. Die Revision des FA betreffend die Gewinnfeststellung für 2014 wäre somit im Ergebnis erfolglos, weil P aus der Übertragung der GmbH-Anteile keine Sonderbetriebsgewinne hätte berücksichtigen müssen. Prüfung Einbringung quoad usum Sollte hingegen keine Einbringung „quoad sortem“ erfolgt sein, hätte P aus der Entnahme der GmbH-Anteile Sonderbetriebsgewinne erzielt. Denn dann wären die GmbH-Anteile im Jahr 2014 entweder infolge einer Einbringung zur Nutzung („quoad usum“) weiterhin notwendiges Sonderbetriebsvermögen I oder infolge ihrer objektiven Eignung und subjektiven Bestimmung zur Förderung des Betriebs der H-KG gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I gewesen. Bei einer Einbringung der GmbH-Anteile zur Nutzung wären diese Wirtschaftsgüter notwendiges Sonderbetriebsvermögen I geworden und im Jahr 2014 mangels einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG auch

	weiterhin (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen I geblieben. Vorliegend liegt weder eine eindeutige Entnahmehandlung noch ein (unmissverständliches) schlüssiges Entnahmeverhalten vor. Die GmbH-Anteile wurden in der Gesamthandsbilanz der H-KG als Anlagevermögen ausgewiesen. Diese Geschäftsanteile wurden damit weiterhin dem betrieblichen Bereich der H-KG zugeordnet. Es ist daher gerade nicht eindeutig erkennbar, dass deren Verknüpfung mit dem Betrieb der H-KG gelöst werden sollte. Ebenso sei der Umstand ohne Bedeutung, dass die H-GmbH im Jahr 2011 aus der H-KG als Komplementärin ausgeschieden ist. Dieser Rechtsvorgang hätte nach Ansicht des BFH keinen Einfluss auf die Qualifikation der GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen I.
Bemerkung	Der BFH lässt offen (Rn. 33) ob in Fällen der Einbringung von WG dem Werte nach „quoad sortem“ wirtschaftliches Eigentum auf die nutzende PersG übergegangen ist. Der Hinweis des BFH, dass die Aufgabe der Komplementär-Funktion zu keiner abweichenden Beurteilung führt, sollte hoffentlich auch für die Qualifizierung im Rahmen des SBV II gelten. Denn der BFH setzt für eine Entnahme weiterhin eine tatsächliche Entnahmehandlungen des Steuerpflichtigen voraus.

Anmerkung

Verpflichtet sich ein Gesellschafter im **Gesellschaftsvertrag** zur **Einlage** eines **Wirtschaftsguts** in eine Personengesellschaft, so kann diese zivilrechtlich grundsätzlich auf drei verschiedene Arten erfolgen:

- **Einbringung zu Eigentum** („quoad dominium“),
- **Einbringung dem Werte nach** („quoad sortem“) und
- **Einbringung zur Nutzung** („quoad usum“).

Diese Einbringungsformen lösen **unterschiedliche ertragsteuerrechtliche Folgen** bei einer späteren (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung des eingebrachten Wirtschaftsguts aus.

Einlage zu Eigentum der Gesellschaft (quoad dominium)

Bei der Einbringung zu Eigentum ist der Gesellschafter verpflichtet, der Personengesellschaft das **Eigentum (Sache) bzw. die Inhaberschaft (Recht)** an dem Wirtschaftsgut zu übertragen. Der Gesellschafter wird mit Abschluss des **Gesellschaftsvertrags**, der die entsprechende **Beitragspflicht** vorsieht, verpflichtet, das Wirtschaftsgut nach den sachenrechtlichen Grundsätzen an die Gesellschaft zu **übereignen** oder **abzutreten**.



Hinweis

Für die **Einbringung von GmbH-Anteilen** zu Eigentum bedeutet dies, dass eine im **Gesellschaftsvertrag** vereinbarte Übertragungsverpflichtung der **notariellen Form** bedarf (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG). Eine ohne Beachtung dieser Form begründete Übertragungsverpflichtung wird durch einen in notarieller Form geschlossenen Abtretungsvertrag gültig (§ 15 Abs. 3, Abs. 4 Satz 2 GmbHG).

Zu Eigentum der Personengesellschaft eingebrachte Wirtschaftsgüter sind entweder **notwendiges** oder gewillkürtes **Betriebsvermögen** der Personengesellschaft. Gewinne aus deren (entgeltlicher oder unentgeltlicher) Übertragung führen **nicht** zu **Sonderbetriebsgewinnen** der Gesellschafter, sondern zu einem **Gesamthandsgewinn** der Personengesellschaft.

Einlage durch Überlassung dem Werte nach (quoad sortem)

Bei einer **Einbringung dem Werte nach** geht das **Eigentum** bzw. die Inhaberschaft an dem Wirtschaftsgut **nicht** auf die Personengesellschaft über. Der einbringende **Gesellschafter** bleibt zivilrechtlicher **Eigentümer** bzw. Inhaber des Wirtschaftsguts. Er verpflichtet sich jedoch, der Personengesellschaft das Wirtschaftsgut nicht nur **zur Nutzung zu überlassen**, sondern darüber hinaus auch **wertmäßig** zur Verfügung zu stellen. Das Wirtschaftsgut wird im **Innenverhältnis** so behandelt, als wäre es **Gesellschaftsvermögen** (Reinhardt, DStR 1991 S. 588; Kusterer/Rupp, EStB 2002, 485, 486). Die Einbringung „quoad sortem“ zeichnet sich daher vor allem dadurch aus, dass der Personengesellschaft die **Substanz** an dem eingebrachten **Wirtschaftsgut zusteht** (vgl. BGH vom 25.03.1965 – II ZR 203/62, BeckRS 1965, 30809154; BGH vom 02.06.1986 – II ZR 169/85, NJW-RR 1986 S. 1417; BGH vom 15.06.2009 – II ZR 242/08, DStR 2009 S. 2015 Rn. 4). Dem **Gesellschaftsvermögen** fließen nicht nur die Nutzungen, sondern auch die **Wertsteigerungen** zu (MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rn. 10).



Praktikerhinweis

Der BFH ist der Ansicht, dass bei fehlender Beurkundung der Abtretung eines Geschäftsanteils die Umdeutung einer als Einbringung „quoad dominium“ gewollten formbedürftigen Beitragsleistung in eine solche „quoad sortem“ in Betracht kommt, solange der Formmangel nicht geheilt ist (vgl. auch MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rn. 10).

Bei Vorliegen einer Einbringung „quoad sortem“ führen Gewinne aus der (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung derartiger Wirtschaftsgüter ebenfalls **nicht** zu **Sonderbetriebsgewinnen** der Gesellschafter. Die Gewinne aus der Veräußerung bzw. Entnahme dieser Wirtschaftsgüter sind der Gesellschaft als **Gesamthandsgewinn** zuzurechnen (Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 4 III, S. 71; vgl. auch Kusterer/Rupp, EStB 2002 S. 485, 486). Denn es bleibt zu beachten, dass solche Wirtschaftsgüter wie Gesellschaftsvermögen zu behandeln sind; deren **Substanz** steht der **Personengesellschaft** zu.



Hinweis

Der BFH lässt die **Frage** weiterhin **unbeantwortet**, ob bei einer Einbringung quoad sortem die Wirtschaftsgüter der **nutzenden Personengesellschaft** als **wirtschaftliche Eigentümerin i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO** zuzurechnen sind (so z.B. BFH-Urteil vom 13.02.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996 S. 291; BFH-Urteil vom 02.05.2001 – VIII R 64/93, BeckRS 2001, 25006325, unter 1.a; FG Brandenburg, Urteil vom 04.04.2006 – 3 K 453/03, BeckRS 2006, 26021763; Piltz, DStR 1991 S. 251, 252; Reinhardt, DStR 1991 S. 588, 590; Carlé, kösdi 2023 S. 23340, 23343 f.; IDW e.V., IDW RS HFA 7 nF vom 30.11.2017 Rn. 11; a.A. BFH-Urteil vom 08.11.1989 – I R 16/86, BStBl. II 1990 S. 244; FG Berlin, Urteil vom 01.03.2004 – 8 K 8393/99, BeckRS 2004, 26016218; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 4 Abs. 3, S. 71; -Fischer in H/H/Sp, AO § 39 Rn. 170).

Einlage zur Nutzung (quoad usum)

Bei der Einbringung zur Nutzung („quoad usum“) kommt es zu **keinem** Wechsel des **zivilrechtlichen Eigentums**. Der Personengesellschaft wird auch **nicht** die **Substanz** des Wirtschaftsguts verschafft, sondern nur dessen **Gebrauch** ermöglicht (MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rn. 10); dem Gesellschaftsvermögen fließen nur die **Nutzungen** aus dem Wirtschaftsgut zu. Den Rechtsgrund für die Überlassung bildet unmittelbar der Gesellschaftsvertrag. Aus diesem Grund hat der überlassende Gesellschafter auch keinen weitergehenden Anspruch auf eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung. Der Gesellschafter hat vielmehr Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung (MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rn. 10; *Carlé kösdi* 2023 S. 23340, 23342). Auch **GmbH-Anteile** können „quoad usum“ eingebracht werden. In diesem Fall ergibt sich eine **ähnliche** Situation wie bei einer Nutzungsüberlassung von GmbH-Anteilen aufgrund eines dinglichen **Nießbrauchsrechts**.

Zur Nutzung eingebrachte Wirtschaftsgüter sind **nicht** im **Gesamthandsvermögen** der Personengesellschaft, sondern im **Sonderbetriebsvermögen I** des Gesellschafters zu bilanzieren. Denn hierfür ist unerheblich, ob die Nutzungsüberlassung aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung (z.B. Miete oder Pacht), eines dinglichen Nutzungsrechts (z.B. Nießbrauchsrecht) oder einer **gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung** erfolgt (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993 S. 616, unter C.III.6.a bb; *Schneider* in H/H/R, EStG § 15 Rn. 723). Diese Wirtschaftsgüter sind dem **notwendigen Sonderbetriebsvermögen I** zuzuordnen, wenn sie objektiv erkennbar zum **unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst** bestimmt sind. Hierzu gehören insbesondere solche Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft zur Nutzung für ihre Tätigkeit überlässt (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 – IV R 15/19, BStBl. II 2022 S. 651 Rn. 25 m.w.N.). Werden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I entgeltlich übertragen oder entnommen, entstehen **Sonderbetriebsgewinne**, die als solche im Gewinnfeststellungsbescheid festzustellen sind.

5. FG: Kein einheitlicher Veräußerungsgewinn aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung an einer Personengesellschaft

Fundstelle	FG Köln, Urteil vom 23.09.2025 – 15 K 758/23, EFG 2026 S. 255. Rev. eingelegt: BFH X R 22/25
Regelung	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 Abs. 3 EStG
Leitsätze des FG	Die simultane Veräußerung eines unmittelbaren und eines mittelbaren Anteils an einer Mitunternehmerschaft kann aufgrund des § 34 Abs. 3 Satz 5 EStG nicht als einheitlicher Vorgang verstanden werden.
Der Fall	X (60 Jahre) ist zu 60 % als Kommanditist vermögensmäßig an der A-KG beteiligt. Die übrigen 40 % der Anteile an der A-KG hielt die Z-KG. Kommanditisten der Z-KG waren der X zu 85 % und seine drei Kinder zu jeweils 5 %. Die Komplementär-GmbH war nicht am Vermögen der Z-KG beteiligt. Im Oktober 2013 haben der X (60 %) und die Z-KG (40 %) ihre Kommanditanteile an der A-KG zeitgleich veräußert. - In der Feststellungserklärung (§§ 179, 180 AO) der A-KG wurde für den X ein i.S. von § 16, § 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn ausgewiesen. - In der Feststellungserklärung (§§ 179, 180 AO) der Z-KG wurde für den X ein i.S. von § 16, § 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Anteile an der A-KG ausgewiesen.

Problem	In seiner ESTe 2013 beantragte der X für beide Veräußerungsgewinne die begünstigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG. Das Finanzamt ist hingegen der Auffassung, dass die Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG nur für einen Veräußerungsvorgang zu gewähren ist. Erziele ein Steuerpflichtiger in einem Veranlagungszeitraum mehr als einen Veräußerungsgewinn, kann er die Ermäßigung nur für einen Veräußerungsgewinn beantragen, § 34 Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG.
Frage	Kann der X für beide Veräußerungsvorgänge die Vergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG erhalten?
Entscheidung des FG	Das FG hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. In Bezug auf beide Veräußerungsvorgänge seien – jeweils für sich betrachtet – die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG erfüllt. Diese seien aber – wegen der Beschränkung des § 34 Abs. 3 Satz 5 EStG – nur für einen der beiden Gewinne zu gewähren. Trotz zeitgleicher Veräußerung getrennte Veräußerungsvorgänge Trotz Vereinbarung in einem einzigen Vertragswerk handele es sich um zwei zivil- und steuerrechtlich selbständige Veräußerungen, bei denen mit dem X und der Z-KG zwei personenverschiedene Vertragsparteien als Veräußerer jeweils einen – insgesamt mithin zwei – Vertragsgegenstände an denselben Erwerber veräußert und dadurch zwei Veräußerungsgewinne vereinnahmt hätten (so auch BFH vom 03.05.2017 – X R 12/14, DStRE 2017 S. 1430 Rn. 70 ff., zu § 16 Abs. 4 EStG). Für jeden dieser beiden Veräußerungsvorgänge lägen – isoliert betrachtet – die Voraussetzungen für die Gewährung des § 34 Abs. 3 EStG vor. Dies gelte auch bei unmittelbar sowie mittelbar gehaltenen Anteilen Zudem könne der Anteil an einer Personengesellschaft zwar grundsätzlich nicht geteilt werden (BFH vom 06.08.2019 – VIII R 12/16, BStBl. II 2020 S. 378). Eine unmittelbare und eine mittelbare Beteiligung könnten dennoch nicht einheitlich beurteilt werden. Auch sei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht auf § 16 EStG anzuwenden, sondern nur in Bezug auf Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie SBV (BFH vom 12.10.2016 – I R 92/12, BStBl. II 2022 S. 123). Mitunternehmeranteil kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft stelle der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters an der Obergesellschaft auch kein notwendiges SBV II bei der Untergesellschaft dar, wenn nicht ersichtlich ist, dass die Beteiligung an der Obergesellschaft weder der Begründung noch der Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Untergesellschaft diene. Vergünstigung jedoch nur für einen Veräußerungsvorgang Der Gewährung des § 34 Abs. 3 EStG für den resultierenden Gesamtgewinn stehe § 34 Abs. 3 Satz 5 EStG entgegen. Dieser bestimme, dass bei mehr als einem Veräußerungsgewinn in einem Veranlagungszeitraum nur für einen von ihnen der besondere Steuersatz nach § 34 Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG beantragt werden könne.

Bemerkung	Ob ein transparent besteuert Mitunternehmeranteil in bestimmten Konstellationen und durch bestehende personelle und sachliche Verflechtungen – ähnlich den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft – zum SBV an einer anderen Mitunternehmerschaft gehören kann, wurde bislang vom BFH noch nicht abschließend entschieden. Auf der einen Seite hält <i>Wacker</i> (EStG, 44. Aufl. 2025, § 15 Rn. 507) es für denkbar, dass Anteile an einer gewerblichen PersGes. nach allgemeinen Grundsätzen auch zum notwendigen/gewillkürten SBV II einer anderen Mitunternehmerschaft gehören können; andere Autoren (z.B. <i>Prinz</i>, DB 2010 S. 972) lehnen dies in eingehender Auseinandersetzung mit den Kriterien des SBV ab. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH im anhängigen Revisionsverfahren hierzu eine Aussage treffen wird, die auch für Fälle von Umstrukturierungen von nicht unerheblicher Bedeutung wäre. Vorliegend hätte eine vollständige Begünstigung des Veräußerungsvorgangs erreicht werden können, hätte X seinen Mitunternehmeranteil an der A-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten <u>vorab</u> steuerneutral nach § 24 UmwStG in die Z-KG eingebracht und diese hätte im Anschluss die gesamten Anteile and der A-KG veräußert. In diesem Fall hätte nur eine einzigste i.S. von § 16, § 34 EStG begünstigte Veräußerung vorgelegen. Der vorliegende Fall darf nicht mit dem Fall verwechselt werden, in dem die Anteile an einer Oberpersonengesellschaft veräußert werden, die an einer Unterpersonengesellschaft beteiligt ist. Der BFH hat bereits entschieden, dass bei der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft der Veräußerungsgewinn nur auf der Ebene der Obergesellschaft festzustellen ist (BFH-Urteil vom 16.11.2023 – IV R 26/20, BStBl. II 2024 S. 367). Nach OFD Frankfurt a.M. vom 16.09.2014 (DStR S. 2180) handelt es sich um einen einheitlichen Veräußerungsvorgang (so auch R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR), bei dem der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung des Veräußerungspreises und des Kapitalkontos der Oberpersonengesellschaft zu ermitteln ist. Soweit die Voraussetzungen im Übrigen vorliegen, sind für diesen einheitlichen Vorgang der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG zu gewähren (R 34.5 Abs. 2 Satz 5 EStR).

Anmerkung**§ 34 EStG****Außerordentliche Einkünfte**

„(3) 1 Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1 enthalten, so kann **auf Antrag** abweichend von Absatz 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag **von insgesamt 5 Millionen Euro** nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem **ermäßigten Steuersatz** bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das **55. Lebensjahr vollendet** hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. 2 Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 Prozent. 3 Auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) sind vorbehaltlich des Absatzes 1 die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden. 4 Die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige **nur einmal im Leben** in Anspruch nehmen. 5 Erzielt der Steuerpflichtige **in einem Veranlagungszeitraum mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn** im Sinne des Satzes 1, kann er die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 **nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn** beantragen. 6 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Die Begünstigung erfolgt auf **Antrag** des Steuerpflichtigen. Auch wenn die Begünstigung im Rahmen der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils in Anspruch genommen werden soll, erfolgt die Antragstellung stets im Rahmen der **Einkommensteuererklärung** des veräußernden Mitunternehmers. Der Antrag kann auch noch **nachträglich nach Abgabe der Einkommensteuererklärung** erfolgen, solange die ESt-Veranlagung **verfahrensrechtlich noch änderbar** ist (Wacker in: Schmidt, EStG, § 34 EStG Rz. 55).

**Praktikerhinweis**

Dabei ist zu beachten, dass wenn der begünstigte Steuersatz nach **§ 34 Abs. 3 EStG** dem Steuerpflichtigen auch ohne Antrag **fälschlicherweise gewährt** wird (ggf. auch auf Einkünfte, die nicht nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigt sind) und der Steuerpflichtige gegen diesen Bescheid **keinen Einspruch** einlegt, die Vergünstigung kein weiteres Mal gewährt werden kann (BFH, Urteil vom 28.09.2021, VIII R 2/19, BStBl. II 2022 S. 169)!

Zwar ist der **Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG frei widerruflich** und dies **unabhängig** von einer **gesetzlichen Frist**. Jedoch müssen bei einer nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Veranlagung hierbei die Regelungen nach **§ 351 Abs. 1 und § 177 Abs. 2 AO** beachtet werden. Dies führt nach Auffassung des **BFH** regelmäßig dazu, das in Fällen von Grundlagen- (§§ 179, 180 AO) und Folgebescheiden (ESt-Bescheid) **keine nachträgliche Rücknahme des Antrags** möglich ist (BFH-Urteil vom 20.04.2023, III R 25/22, DStR 2023 S. 1135).

IV. Aktuelles zur Gewerbesteuer

1. BFH: Gewerbesteuerpflicht für eine juristische Sekunde

Regelung	§§ 2 und 7 Satz 2 GewStG.
Leitsatz des BFH	Eine <u>Mitunternehmerschaft</u> kann auch für lediglich <u>eine juristische Sekunde</u> bestehen. In einem derartigen Fall kann sie auch für diese juristische Sekunde <u>sachlich gewerbesteuerpflichtig</u> sein.
Der Fall	Mit Vertrag aus März 2006 übertrug die X-AG das notleidende Kreditportfolio durch Ausgliederung auf die X-KG. Die Übertragung erfolgte steuerlich mit Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister im Jahr 2007. Es waren nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG steuerlich die Buchwerte fortzuführen. Noch im Jahr 2006 hat die X-AG die Anteile an der X-KG sowie der X-GmbH an die W-GmbH veräußert. Die Veräußerung stand jedoch unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister. Am Tag der Eintragung der Ausgliederung wurde der Austritt der X-GmbH aus der X-KG in das HR eingetragen. Das Vermögen der X-KG ist der W-GmbH angewachsen. Im Ergebnis erfolgte somit die 3 Schritte • die Ausgliederung des Kreditportfolios auf die X-KG, • die Veräußerung der Kommanditanteile sowie • der Austritt der Komplementärin innerhalb einer juristischen Sekunde.
Problem	Der Gewerbeertrag der W-GmbH als Rechtsnachfolgerin der X-KG für das Jahr 2007 wurde von der Finanzverwaltung erklärungskgemäß zunächst mit 0 EUR festgestellt. I.R.e. steuerlichen Außenprüfung gelangte das Finanzamt jedoch zu der Auffassung, dass der Gewerbeertrag um den bisher nicht erfassten Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile der X-KG nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zu erhöhen sei. Grundsätzlich wäre der Veräußerungsgewinn der X-AG aus der Veräußerung der Kommanditanteile an der X-KG im Gewerbeertrag der X-KG selbst zu erfassen gewesen. Da die X-KG jedoch durch Anwachsung auf die W-GmbH am selben Tag beendet wurde, wurde der Veräußerungsgewinn aus den Kommanditanteilen von der Finanzverwaltung im Gewerbeertrag der Rechtsnachfolgerin, der W-GmbH, erfasst.

Entscheidung des BFH	Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, die keine originär gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG ausübt, beginnt mit der Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit. Folglich liegt schon zu diesem Zeitpunkt die sachliche Gewerbesteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 GewStG vor (vgl. in Abgrenzung zur GmbH & Co. KG, die als gewerblicher Grundstückshändler tätig wird, BFH-Urteil vom 01.09.2022 – IV R 13/20, DStR 2022 S. 2202). Mit der vermögensverwaltenden Tätigkeit hat die X-KG erst am Tag der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister begonnen. Erst zu diesem Zeitpunkt hat sie das wirtschaftliche und zivilrechtliche Eigentum an dem Kreditportfolio erlangt. Der Annahme einer werbenden Tätigkeit und damit einhergehend die sachliche GewSt-Pflicht der X-KG nach § 2 Abs. 1 GewStG stehe nicht entgegen, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeit nur in einer juristischen Sekunde ausgeübt hat. Vielmehr könne eine Personengesellschaft nach Auffassung des BFH sowohl Mitunternehmerschaft sein als auch als gewerblich geprägte Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb unterhalten, wenn sie nur für eine juristische Sekunde Inhaberin von zu verwaltendem Vermögen wird, bevor sie durch Ausscheiden ihres vorletzten Gesellschafters und Anwachsung des Vermögens bei dem verbleibenden Gesellschafter liquidationslos beendet wird. Damit müsse für die X-KG die Feststellung eines Gewerbesteuermessbetrags mit Veräußerungsgewinn erfolgen.
Bemerkung	Der Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist auf Ebene der Personengesellschaft gewerbesteuerpflichtig (§ 5 GewStG), soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt (hier X-AG). Hätte der BFH die sachliche GewSt-Pflicht für nur eine juristische Sekunde verneint, wäre es für Kapitalgesellschaften leicht zu gestalten, die GewSt bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch Einschaltung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft für nur eine juristische Sekunde zu vermeiden. Vor diesem Hintergrund erscheint die Entscheidung des BFH durchaus nachvollziehbar.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 15.06.2023 – IV R 30/19, BStBl. II 2023 S. 1050 .

Anmerkung

Die Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft von lediglich einer juristischen Sekunde stellt sich nicht nur bei Veräußerungsvorgängen, sondern auch bei **aufeinanderfolgenden Kettenumwandlungen, da Einbringungsgegenstand regelmäßig der Mitunternehmeranteil ist**. Siehe hierzu ausführlich *Bohn*, DStR 2018 S. 1265.



Praktikerhinweis

Da jedoch nach der BFH-Rechtsprechung es ausreicht, dass jemand **abstrakt und strukturell** die **Möglichkeit** haben muss, **Mitunternehmerinitiative** auszuüben und **Mitunternehmerisiko** zu tragen (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2017 – IV R 42/13, DStR 2017 S. 2653) ist es folgerichtig, auch eine **Mitunternehmerschaft** nur für eine **juristische Sekunde** anzunehmen.

2. **BFH: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahrs**

Regelung	§ 4a Abs. 2 Nr. 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 25 Abs. 1, § 35 EStG; § 5 Abs. 1 Satz 3, § 10 Abs. 2, § 14, § 18 GewStG.
Leitsätze des BFH	Bei der Bestimmung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) ist auf die Mitunternehmer abzustellen, die am Ende des (ggf. abweichenden) Wirtschaftsjahrs an der Mitunternehmerschaft beteiligt waren (Bestätigung und Fortführung der Urteile des BFH vom 14.01.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016 S. 875; vom 14.01.2016 – IV R 48/12, DStR 2017 S. 625).
Der Fall	An der Z-GmbH & Co. KG (Z-KG) sind der H als Kommanditist mit einer Beteiligung am Gewinn/Verlust und Vermögen von 96,15 % sowie die V-GmbH als Komplementärin mit 3,85 % beteiligt. Die Z-KG hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis 30.06. Am 14.08.2018 verstarb der Kommanditist H. Er wurde aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Fortsetzungsklausel je zur Hälfte von seiner Ehefrau und von seiner Tochter S beerbt. Am 10.10.2019 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2018 für die Z-KG (Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG). Darin wurde der Gewerbesteuermessbetrag von 3.465 EUR aufgeteilt auf die V-GmbH (133,40 EUR), Ehefrau (1.665,80 EUR) und Tochter S (1.665,80 EUR).
Problem	Streitig ist bei der Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG in der im Jahr 2018 (Streitjahr) geltenden Fassung, ob bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ein nach dem Ende des Wirtschaftsjahrs , aber noch vor Ende des Kalenderjahrs ausgeschiedener Mitunternehmer (hier: H) zu berücksichtigen ist.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Maßgeblicher Stichtag ist Ende des Wirtschaftsjahres Für die Aufteilung des Steuerermäßigungsbetrags waren der Steuermessbetrag sowie die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer auf diejenigen Gesellschafter zu verteilen, die zum Ende des abweichenden Wirtschaftsjahrs am 30.06.2018 an der Z-KG beteiligt waren. Dazu gehörte neben der Komplementärin V-GmbH auch der erst nach diesem Zeitpunkt durch Tod ausgeschiedene Kommanditist H; die Ehefrau und Tochter S sind lediglich als dessen Sonderrechtsnachfolger Adressaten der geänderten Feststellung. Der BFH geht nunmehr davon aus, dass zeitlicher Bezugspunkt des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels als maßgeblicher Verteilungsmaßstab in § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG stets das Ende des Wirtschaftsjahrs ist, das der Ermittlung des Gewerbeertrags für den jeweiligen Erhebungszeitraum zugrunde lag.

	Gleichlauf mit Versteuerung des Gewinns für Zwecke der Einkommensteuer Der Stichtag für die Anwendung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels müsse so gewählt sein, dass sowohl bei kalenderjahrgleichem wie auch bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr jedenfalls eine teilweise Identität und damit ein teilweiser Gleichlauf besteht zwischen denjenigen Mitunternehmern, die den erwirtschafteten Gewinn versteuern müssen, und denjenigen Mitunternehmern, die angesichts der Gewerbesteuerbelastung der Gesellschaft eine Steuerermäßigung erhalten. Das sei bei einem Abstellen auf das Ende des Erhebungszeitraums bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr jedoch nicht der Fall. Dieser Stichtag stehe zu dem abweichenden Wirtschaftsjahr (und dessen Bilanzstichtag) in keinerlei Beziehung. Stelle man hingegen für die Bestimmung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag stets auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs ab, erhalten zwar – als Folge der stichtagsbezogenen Typisierung – auch bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vor dessen Ablauf ausgeschiedene Mitunternehmer keinen Anteil am Gewerbesteuermessbetrag zugeordnet.
Bemerkung	In seinen Urteilen vom 14.01.2016 (IV R 5/14, BStBl. II 2016 S. 875; IV R 48/12, DStR 2017 S. 625) hat der BFH aus der Anknüpfung an die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft gefolgert, dass der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel als Maßstab der Aufteilung für die Ermittlung der Steuerermäßigung für den Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer am Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums zu bestimmen sei. Damit erfolgt die Zuordnung der einkommensteuerlichen Ermäßigung nach dem Stichtagsprinzip – nicht jedoch nach Zeitanteilen und auch nicht nach dem Anteil der Gesellschafter an dem Gewinn. Die Finanzverwaltung hat diese Stichtagslösung des BFH akzeptiert (BMF-Schreiben vom 03.11.2016, BStBl. I 2016 S. 1187). Die diesen Urteilen zugrunde liegenden Fallkonstellationen betrafen kalenderjahrgleiche Wirtschaftsjahre. Nicht zu entscheiden hatte der BFH bislang über den zeitlichen Bezugspunkt des Verteilungsmaßstabs in § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG in einem Fall wie dem Streitfall, der ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr betrifft. Nach Ansicht des BFH ist für die Zwecke der Steuerermäßigung (§ 35 Abs. 2 EStG) bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf den Gesellschafterkreis abzustellen, der zum Stichtag des Endes des abweichenden Wirtschaftsjahr der Gesellschaft angehört. Dieser modifizierte Ansatz des BFH im vorliegenden Urteil führt in den Fällen eines kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahrs zu keinem anderen Ergebnis als bisher, da hier das Ende des Wirtschaftsjahrs mit dem Ende des Erhebungszeitraums zusammenfällt (Ende des Kalenderjahrs); er führt aber zugleich auch für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre zu einem sachgerechten Ergebnis. Es führt damit zu einem Gleichlauf zwischen demjenigen, der die Gewerbesteuer gezahlt hat und demjenigen, der die Ermäßigung gemäß § 35 EStG erhält.

	Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung zu dieser Entscheidung positionieren wird, da das aktuell noch geltende BMF-Schreiben vom 03.11.2016 (BStBl. I 2016 S. 1187) der Entscheidung entgegensteht. Es ist jedoch zu erwarten, dass die Finanzverwaltung ihre bisherige Auffassung zugunsten der durch den BFH nunmehr weiterentwickelten Rechtsprechung anpassen wird. Scheidet ein Mitunternehmer vor dem Stichtag für den Ansatz des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (unterjährig und somit innerhalb des Wj.) aus der Mitunternehmerschaft aus, so ist dieser Mitunternehmer nach dem typisierten Ansatz weiterhin nicht bei der Zuordnung des Ermäßigungs Betrags nach § 35 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen, sofern das Ausscheiden nicht ausnahmsweise zu einem vollständigen Mitunternehmerwechsel und damit einem abgekürzten Erhebungszeitraum führt. Alternativ besteht noch die Möglichkeit – mit Zustimmung der Finanzverwaltung, § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG – das Wirtschaftsjahr auf einen unterjährigen Stichtag umzustellen und mit Ablauf dieses Stichtags zu veräußern. Auch wenn die Umstellung alleine steuerlich motiviert ist, sollte dies vorliegend zulässig sein und eine Ermessensreduzierung der Finanzverwaltung auf 0 vorliegen, da die gesetzlich vorgesehene und gewünschte Rechtsfolge einer Steuerermäßigung nach § 35 EStG erreicht wird (vgl. FG Münster, Urteil vom 08.08.2024 – 10 K 864/21 AO, Rev. eingelegt, BFH I R 20/24).
Fundstelle	BFH-Urteil vom 10.04.2025 – IV R 21/22, DStR 2025 S. 1268.

Anmerkung**§ 35 EStG****Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb**

„(1) 1Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f, 34g, 35a und 35c, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag),

1. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 um das Vierfache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbsteuer-Messbetrag); Absatz 2 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden;
2. bei **Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer** im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 um das **Vierfache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags**.

...

(2) 1Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 ist der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. 2Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen...“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG **ermäßigt** sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme von §§ 34f, 34g, 35a EStG, soweit sie **anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag)**, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als **Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** um das **4,0-Fache** des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuermessbetrags.

Bei **Mitunternehmerschaften** müssen

- ✓ der **Gewerbesteuermessbetrag**,
- ✓ die **gezahlte Gewerbesteuer** und
- ✓ die **Anteile** der einzelnen **Mitunternehmer**

gesondert und einheitlich festgestellt werden (§§ 179, 180 AO).

Für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG sind die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft **Grundlagenbescheide** (§ 35 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Für die **Aufteilung** und die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gelten § 35 Abs. 2 und Abs. 3 EStG entsprechend (§ 35 Abs. 4 EStG).



Hinweis

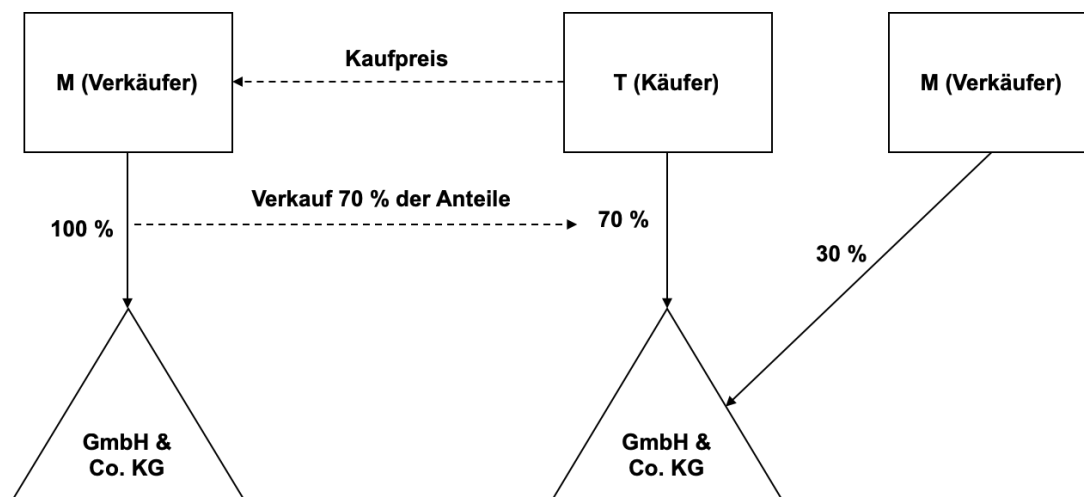
Wie der BFH bereits entschieden hat, knüpft die § 35 EStG zugrunde liegende gesetzgeberische Typisierung, die **Verteilung anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels vorzunehmen** (§ 35 Abs. 2 Satz 2 EStG), maßgeblich an die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft an (BFH-Urteil vom 14.01.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016 S. 875). Maßgeblich sei damit der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel am **Ende des Erhebungszeitraums, sofern das Wj. mit dem Kj. übereinstimmt**.

Problem: Verkauf unterliegt der GewSt

M ist 100 %iger Kommanditist einer GmbH & Co. KG. Das Wj. der GmbH & Co. KG stimmt mit dem Kj. überein.

Daneben ist er 100 %iger Gesellschafter der Komplementär-GmbH.

Zum 30.06.01 **verkauft der M 70 % seines Kommanditanteils** an der GmbH & Co. KG sowie 70 % seiner Anteile an der Komplementär-GmbH an den T. Der M erzielt aus der Veräußerung insgesamt einen Gewinn. Der **allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel nach Gesellschaftsvertrag richtet sich nach der Beteiligungsquote**.



© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Lösung:

Da M **nicht** seinen **gesamten Mitunternehmeranteil**, sondern nur 70 % des Mitunternehmeranteils veräußert, ist der Veräußerungsgewinn **kein begünstigter Gewinn** nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern **laufender Gewinn** gemäß § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG. Eine **Begünstigung nach §§ 16 und 34 EStG** kommt somit **nicht** in Betracht.

Für den Veräußerungsgewinn, der auf die Anteile an der **Komplementär-GmbH** entfällt, wäre gem. **§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG** in **keinem** Fall eine **Begünstigung** möglich. Das **Teileinkünfteverfahren** (§§ 3 Nr. 40 Buchstabe a, 3c Abs. 2 EStG) ist jedoch weiterhin anwendbar.

Der **Veräußerungsgewinn** des M gehört zum **Gewerbeertrag der GmbH & Co. KG** und unterliegt somit der GewSt. **Steuerschuldner** der GewSt ist die **GmbH & Co. KG**. Ohne entsprechende Regelung im Anteilskaufvertrag trägt der T als Käufer 70 % der GewSt auf den Veräußerungsgewinn des M.

Durch die **Veräußerung von 70 %** der Anteile durch den M am **30.06.01** kommt es **nicht zu einem Ende des Erhebungszeitraums**, da nicht alle Mitunternehmer aus der GmbH & Co. KG ausgeschieden sind. Nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zum 31.12.01 (Ende des Erhebungszeitraums/Wj) ist dem **M ein GewSt-Messbetrag von 30 %** der GmbH & Co. KG zuzurechnen.

Wenn der M sich im **Unternehmenskaufvertrag** dazu verpflichtet hat den T als Käufer von der GewSt-Last aus der Veräußerung freizustellen, kann der M sich nur die GewSt auf 30 % des Gewinns anrechnen lassen. 70 % der gezahlten GewSt stehen als Tarifiermäßigung dem T zu.



Praktikerhinweis

Da dem T als natürliche Person die Tarifiermäßigung nach § 35 EStG auf 70 % der GewSt auf den Veräußerungsgewinn des M zusteht, sollte der M auf eine **vertragliche Vereinbarung** mit dem T hinwirken, dass, soweit dem T tatsächlich eine **ESt-Minderung zugutekommt**, dieser diese an den M weitergibt. Dies kann jedoch nur dann der Fall sein, wenn der T aus der Beteiligung an der **GmbH & Co. KG ausreichend gewerbliche Einkünfte** erzielt. Problematisch sind die Fälle dann, wenn es sich beim Käufer um eine Kapitalgesellschaft handelt, da diese keine Möglichkeit der Tarifiermäßigung nach § 35 EStG hat.

Unproblematisch sollte der Fall regelmäßig dann sein, wenn der Mitunternehmeranteil **zum Ende des Erhebungszeitraums/Wj** (z.B. **31.12., 24:00 Uhr**) veräußert wird und es sich um eine **Einmann-GmbH & Co. KG** handelt. In diesem Fall kann der **veräußernde Mitunternehmer 100 % der GewSt** anrechnen, da es auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Erhebungszeitraums ankommt. Im Zweifel ist dem Mandanten daher zu raten, den **Verkauf** auf diesen Zeitpunkt hinauszuschieben.¹

Gleiches gilt für den Fall eines **unterjähren Verkaufs**, der zu einem **abgekürzten Erhebungszeitraums** (§ 14 Abs. 1 Satz 3 GewStG) führt, wenn durch die Veräußerung ein **vollständiger Gesellschafterwechsel** erfolgt.² In diesem Fall müssen alle Gesellschafter **gleichzeitig** aus der Mitunternehmerschaft austreten. Bei einer GmbH & Co. KG-Struktur ist daher auch die **Komplementär-GmbH** auszutauschen, da diese auch Mitunternehmerin ist.

Problem: Unterjähriges Ausscheiden

Ein **Problem** bei der **Anrechnung der GewSt** ergibt sich aber auch dann, wenn die Veräußerung des Mitunternehmeranteils zwar keine GewSt auslöst, der Verkauf aber **innerhalb des Erhebungszeitraums** erfolgt. Auch in diesem Fall kann eine Anrechnung nur in Höhe der Beteiligung am GewSt-Messbetrag zum Ende des Erhebungszeitraums erfolgen.

Beispiel:

Wie Beispiel zuvor, nur mit der Abwandlung, dass der **M seine gesamte 100 %ige Beteiligung an der GmbH & Co. KG** und seine **100%ige Beteiligung an der Komplementär-GmbH** zum **30.06.01 veräußert**.

¹ siehe hierzu auch Geiger, DStR 2019 S. 850, 851; Förster, DB 2021 S. 303, 305; siehe hierzu auch R 14.4 Abs. 2 KStR zum steuerlichen „Mitternachtsgeschäft“; kritisch Schrade, FR 2017 S. 862, 872.

² BFH-Urteil vom 19.12.2019 – IV R 8/17, DStR 2020 S. 978 Rz. 24bb).

Da der T die **Gewinne für den Zeitraum 01.01. - 30.06.01** als **zusätzlichen Kaufpreis** mitvergütet, hat sich der M i. R. d. Kaufvertrags dazu bereit erklärt die **GewSt** für diesen Zeitraum **wirtschaftlich zu tragen**.

Lösung:

Für Zwecke der ESt sind die **Gewinne aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 01.01. - 30.06.01** dem **M zuzurechnen** und gesondert und einheitlich festzustellen.

Der Gewinn aus der **Veräußerung** des Mitunternehmeranteils unterliegt **nicht der GewSt**, da Veräußerer eine natürliche Person ist und der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird.

Eine **Tarifermäßigung nach § 35 EStG** kommt für den M **nicht** in Betracht, da der M am Ende des Erhebungszeitraums (31.12.01) nicht mehr an der GmbH & Co. KG beteiligt ist. Es kommt zu **keinem vollständigen Mitunternehmerwechsel** und somit zu keinem abgekürzten Erhebungszeitraum nach § 14 Abs. 1 Satz 3 GewStG zum 30.06.01, da die Komplementär-GmbH nicht auch zum 30.06.01 aus der GmbH & Co. KG austritt. **Der M ist in Höhe der übernommenen GewSt zusätzlich wirtschaftlich belastet und hat keine Anrechnungsmöglichkeit.**

3. **FG: Unterjähriges Ausscheiden aus einer Personengesellschaft bei Veräußerung des Anteils zum Ablauf des 31. 12. des Streitjahres?**

Regelung	§ 35 EStG.
Leitsätze des FG (red.)	Eine Ausscheidensvereinbarung, nach der eine Gesellschafter seine Beteiligung „mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2017“ an eine Mitgesellschafterin verkauft, ist nicht dahin auszulegen, dass dieser noch im Jahr 2017 aus der GbR ausgeschieden ist. Dies hat zur Folge, dass sein ein <u>Anteil am Gewerbesteuermessbetrag</u> der GbR für <u>2017</u> zuzurechnen ist.
Der Fall	A und B sind Gesellschafter der gewerblichen AB-OHG. Der A ist mit 20 % an der AB-OHG beteiligt. Mit der „Ausscheidensvereinbarung“ vom 21.12.2017 veräußerte der A seinen gesamten Geschäftsanteil an der AB-OHG an den neu eintretenden C. Die Veräußerung erfolgte „mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2017“.
Problem	Fraglich ist, ob dem A für das Jahr 2017 noch ein Gewerbesteuermessbetrag nach § 35 EStG in Höhe von 20 % zuzurechnen ist.
Entscheidung des FG	Das FG ist der Ansicht, dass der A zum 31.12.2017, 24.00 Uhr noch zu 20 % Mitunternehmer der AB-OHG war und ihm daher auch für Zwecke des § 35 EStG 20 % des Gewerbesteuermessbetrags der AB-OHG zuzurechnen seien. Der C sei vielmehr zum 01.01.2018, 0:00 Uhr als neuer Gesellschafter in die AB-OHG eingetreten. Dies sei auch folgerichtig, da der A in Höhe von 20 % auch an dem Jahresgewinn 2017 der AB-OHG partizipiert habe, der ebenfalls für Zwecke der Einkommensteuer zu versteuern sei.
Bemerkung	Der Auffassung des FG ist uneingeschränkt zuzustimmen und orientiert sich auch an der Sichtweise der Finanzverwaltung zur Beendigung und Begründung von Organschaften bei Unternehmenskäufen nach R 14.4 Abs. 2 KStR. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung ist nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 02.05.1974 – IV R 47/73, BStBl. II 1974 S. 707) in einem solchen Fall unter Würdigung aller Umstände zu entscheiden, welchem Feststellungszeitraum der Veräußerungsvorgang zuzurechnen ist. Das FG Nürnberg (Urteil vom 04.04.2018 – 4 K 1453/16, EFG 2018 S. 1035) hat insoweit entschieden, dass bei der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils „mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2012“ der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich, sofern die Übertragung nicht tatsächlich später vollzogen wurde, am 31.12. des Jahres 2012 realisiert ist. Gleiches gilt somit auch für Zwecke der Anwendung des § 35 EStG. Der Fall ist in der Revision beim BFH anhängig (IV R 4/25).
Fundstelle	Sächsisches FG, Urteil vom 13.05.2024 – 5 K 773/21, EFG 2025 S. 1223; Rev. Az. des BFH: IV R 4/25.

4. BFH: Gewerbesteuerrechtliche Zurechnung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften

Regelung	§ 7 Satz 2 Nr. 2, § 9 Nr. 2 GewStG.
Leitsätze des BFH	1. Der § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG unterfallende <u>Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an der Oberpersonengesellschaft</u> ist <u>nicht</u> auf die <u>stillen Reserven der Oberpersonengesellschaft</u> und die stillen Reserven der Unterpersonengesellschaft <u>aufzuteilen</u>. Es handelt sich vielmehr um einen <u>einheitlichen Veräußerungsvorgang</u> auf der Ebene der Oberpersonengesellschaft. 2. Der Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft unterliegt im Hinblick auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Oberpersonengesellschaft auch <u>insoweit nicht</u> der <u>Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG</u>, als der Veräußerungsgewinn auf stille Reserven der Unterpersonengesellschaft entfällt. 3. ...
Der Fall (IV R 9/23)	Alleinige Kommanditistin der gewerblichen X GmbH & Co. KG (X-KG) ist die gewerbliche A GmbH & Co. KG (A-KG), welche am Gewinn und Vermögen der X-KG zu 100 % beteiligt ist. Die X-KG ist an sowohl an der gewerblichen B GmbH & Co. KG (B-KG) sowie der gewerblichen C GmbH & Co. KG (C-KG) als alleinig am Vermögen und Gewinn beteiligte Kommanditistin beteiligt. Es wurden zum 31.12.2015 folgende vortragsfähigen Gewerbeverluste nach § 10a GewStG festgestellt: - X-KG: ./ 430.000 EUR - B-KG: ./ 280.000 EUR - C-KG: ./ 310.000 EUR Mit Vertrag vom 30.12.2015 veräußerte die A-KG ihren gesamten Kommanditanteil an der X-KG mit Wirkung zum 01.01.2016 zum Kaufpreis von 1.200.000 EUR an B. Der Stand des Kapitalkontos der A-KG bei der X-KG beläuft sich zum 01.01.2016 auf 280.000 EUR. <pre> graph TD A_KG[A-KG] -- "100 % BW: 280.000 EUR" --> X_KG[X-KG] X_KG -- "100 % § 10a GewStG: - 430.000 EUR" --> B_KG[B-KG] X_KG -- "100 % § 10a GewStG: - 310.000 EUR" --> C_KG[C-KG] B_KG -- "§ 10a GewStG: - 280.000 EUR" --> Loss_B_KG[§ 10a GewStG: - 280.000 EUR] C_KG -- "§ 10a GewStG: - 310.000 EUR" --> Loss_C_KG[§ 10a GewStG: - 310.000 EUR] A_KG -- "Übertragung VP: 1.200.000 EUR" --> B[B] </pre>

© Unterberg & Unterberg PartG mbB Steuerberater

Problem	Das Finanzamt berücksichtigte den Veräußerungsgewinn der A-KG aus dem Verkauf des Kommanditanteils auf Ebene der X-KG in Höhe von + 920.000 EUR nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG alleinig auf Ebene der X-KG und verrechnete es dort mit dem vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a GewStG in Höhe von . / 430.000 EUR. Eine gewerbesteuerliche Berücksichtigung der anteiligen Gewinne, welche auf die Beteiligungen an der B-KG sowie der C-KG nach § 9 Nr. 2 GewStG entfallen mit einer entsprechenden Verlustverrechnung nach § 10a GewStG auf der jeweiligen Ebene der B-KG sowie der C-KG, lehnte die Finanzverwaltung ab.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Veräußerungsgewinn unterliegt auf Ebene der X-KG der Gewerbesteuer Der in 2016 erzielte Gewinn der A-KG aus der Veräußerung des Anteils an der X-KG ist nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG Teil des Gewerbeertrags der X-KG. Keine Aufteilung des Veräußerungsgewinns auf Beteiligung an der B-KG und C-KG Der Anteilsveräußerungsgewinn ist auch insoweit im Gewerbeertrag der X-KG (Obergesellschaft) zu erfassen ist, als er auf stille Reserven in den Wirtschaftsgütern der B-KG und der C-KG (Untergesellschaften) entfällt. Eine Aufteilung des Veräußerungsgewinns findet nicht statt. Der BFH ist der Ansicht, dass es sich um einen einheitlichen Veräußerungsvorgang (und nicht um mehrere Veräußerungen) handelt und keine „Durchstockung“ des Veräußerungsgewinns erfolgt. Für eine Aufteilung der stillen Reserven fehlt es an einer verfahrensrechtlichen Regelungen. Das Gesetz regelt nicht, wie die Aufteilung des Veräußerungsgewinns (auf zwei oder mehr Ebenen) zu erfolgen hätte und ob die (auf die Untergesellschaft entfallenden) stillen Reserven festzustellen wären, damit sie bei der Ermittlung des auf die Obergesellschaft entfallenden Veräußerungsgewinns ausgeschieden werden könnten und ihre (spätere) Erfassung im Gewerbeertrag der Untergesellschaft oder auf weiter darunterliegenden Ebenen sichergestellt würde. Die von der X-KG befürwortete „Durchstockung“ würde den Verwaltungsvollzug – gerade in mehrstöckigen Strukturen – nach Ansicht des BFH sehr fehleranfällig machen und wäre wenig praktikabel. Keine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 2 GewStG Der im Gewerbeertrag der X-KG (Obergesellschaft) zu erfassende Anteilsveräußerungsgewinn im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG unterliegt nicht (auch nicht teilweise) der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG. Der Veräußerungsgewinn ist im Gewerbeertrag der B-KG und der C-KG (Untergesellschaften) nicht (anteilig) zu erfassen. § 9 Nr. 2 GewStG kann insoweit nur auf der Ebene der Mitunternehmer der Obergesellschaft Anwendung finden.

Bemerkung	Wie der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Fall doppelstöckiger Personengesellschaften zu behandeln ist, war bisher noch nicht höchstrichterlich geklärt. Fraglich war, ob der Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft im Hinblick auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Oberpersonengesellschaft insoweit der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG unterliegt, als der Veräußerungsgewinn auf stille Reserven der Unterpersonengesellschaft entfällt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Mitunternehmerschaft, zu deren Betriebsvermögen die Beteiligung an einer weiteren Mitunternehmerschaft gehört, als einheitlicher Veräußerungsvorgang zu behandeln (vgl. R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR). Der BFH hat sich mit den vorliegenden 2 Entscheidung vom gleichen Tag der Ansicht der Finanzverwaltung angeschlossen. Die Entscheidung des BFH erscheint im Ergebnis folgerichtig. Denn der Fall war von der Besonderheit geprägt, dass auf den Ebenen der Unterpersonengesellschaften vortragsfähige gewerbsteuerliche Fehlbeträge i.S. von § 10a GewStG bestanden. Wenn solche nämlich nicht vorhanden wären, würde auf Ebene der Unterpersonengesellschaft eine Gewerbsteuer entstehen, wobei kein Anspruch auf Kaufpreis gegenüber den veräußernden Gesellschaftern der Oberpersonengesellschaft besteht. Der BFH hat ebenfalls bestätigt, dass die Finanzverwaltung eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags aus Billigkeitsgründen zu Recht abgelehnt hat. Denn die (vollständige) Erfassung des Veräußerungsgewinns bei der Obergesellschaft sei nicht sachlich unbillig. Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung des BFH einen Gleichlauf der gewerbsteuerrechtlichen Beurteilung mit der ESt bzw. KSt, nachdem der BFH für den Fall doppelstöckiger Personengesellschaften bereits entschieden hat, dass bei der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft der Veräußerungsgewinn nur auf der Ebene der Obergesellschaft festzustellen ist (BFH-Urteil vom 16.11.2023 – IV R 26/20, BStBl. II 2024 S. 367). Nach OFD Frankfurt a.M. vom 16.09.2014 (DStR S. 2180) handelt es sich um einen einheitlichen Veräußerungsvorgang (so auch R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR), bei dem der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung des Veräußerungspreises und des Kapitalkontos der Oberpersonengesellschaft zu ermitteln ist. Soweit die Voraussetzungen im Übrigen vorliegen, sind für diesen einheitlichen Vorgang der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG zu gewähren.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 08.05.2025 – IV R 40/22, BStBl. II 2025 S. 603. BFH-Urteil vom 08.05.2025 – IV R 9/23, BStBl. II 2025 S. 610.

Anmerkung



§ 7 GewStG

Gewerbeertrag

„2 Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

4. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
5. des **Anteils eines Gesellschafters**, der als Unternehmer (**Mitunternehmer**) des Betriebs einer **Mitunternehmerschaft** anzusehen ist,
6. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,

soweit er **nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.**“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs gehören bei Personengesellschaften (Mitunternehmerschaft) im Grundsatz nicht zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG, da nur laufend erzielte Gewinne aus dem Betrieb dazu gehören. Dies gilt auch für den Fall, dass nicht die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ihren Betrieb, sondern ein Gesellschafter (Mitunternehmer) seinen Anteil an der Personengesellschaft veräußert.

Soweit jedoch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt, gehört er nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Personengesellschaft.



Praktikerhinweis

Sind also auch **Kapitalgesellschaften** oder **andere Mitunternehmerschaften (sog. doppelstöckige Mitunternehmerschaften)**¹ Mitunternehmer der veräußernden Mitunternehmerschaft unterliegt der Veräußerungsgewinn insoweit der GewSt, die wirtschaftlich von allen Mitunternehmern zu tragen ist, soweit keine **vertraglichen Vereinbarungen** getroffen wurden.

Bei der **steuerlichen Beratung von Gesellschaftsverträgen** bei Personengesellschaften mit mehreren Gesellschaftern sollte darauf geachtet werden, dass in den **Gesellschaftsvertrag** eine **Regelung zur GewSt**² aufgenommen wird, dass derjenige Gesellschafter, der eine GewSt-Belastung auf Ebene der Personengesellschaft auslöst, diese auch wirtschaftlich zu tragen hat (z. B. Sonderbetriebseinnahmen, aber auch eben Veräußerungsgewinne).

Stellt eine Personengesellschaft als Schuldner der GewSt auf dieser Basis ihren Gesellschaftern eine **Erstattung von GewSt in Rechnung**, handelt es sich um eine vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel **abweichende Gewinnverteilungsabrede**, die bei den betroffenen Gesellschaftern **nicht zu Sonder-Betriebsausgaben** führt.³ Aus diesem Grund sollte eine **Zahlung** des die GewSt verursachenden Mitunternehmers **zu Gunsten seines Kapitalkontos** erfolgen, damit die Zahlung **veräußerungsgewinnmindernd** bei einem ggf. späteren Verkauf berücksichtigt werden kann.

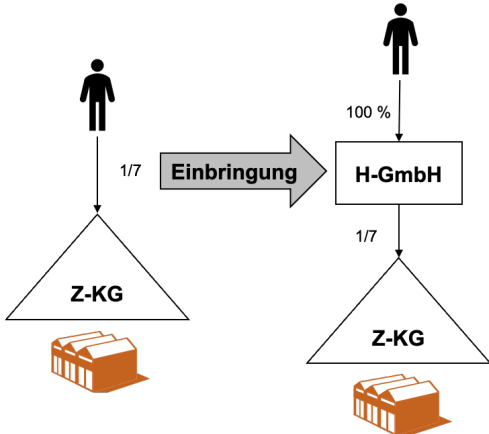
¹ BFH-Urteil vom 22.07.2010, IV R 29/07, BStBl 2011 II S. 511.

² für einen Formulierungsvorschlag, siehe Blaum/Schulz in: Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, Formular VIII. D7 (dort § 12).

³ BFH-Urteil vom 19.07.2018, IV R 14/16, BFH/NV 2018 S. 1336.

C. AKTUELLES ZUR GRUNDERWERBSTEUER BEI UNTERNEHMEN

I. BFH: Keine Steuerbefreiung der Einbringung von Kommanditanteilen in erst kurz zuvor erworbene Vorrats-GmbHs

Regelung	§ 2 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 4, § 10, § 11 Abs. 1, § 13 Abs. 1 GmbHG; § 1 Abs. 2a, § 6a Satz 1 bis 4 GrEStG; §§ 20 ff. UmwStG.
Leitsätze	- Der nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbare Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Kommanditgesellschaft aufgrund einer <u>Einbringung</u> der Anteile der Kommanditisten an dieser Gesellschaft in eine Vorrats-GmbH kann nach <u>§ 6a Satz 1 GrEStG</u> von der <u>Grunderwerbsteuer</u> befreit sein. <u>Voraussetzung</u> für die Steuerbefreiung ist nach § 6a Satz 3 und 4 GrEStG, dass der Einbringende im Zeitpunkt der Einbringung mehr als fünf Jahre zu mehr als 95 % an der Vorrats-GmbH beteiligt war. Auf die <u>Einhaltung der Vorbehaltensfrist</u> kann in <u>diesem Fall nicht verzichtet</u> werden.
Der Fall	 Die Z-GmbH & Co. KG (Z-KG) verfügt über Grundbesitz im Inland. Gesellschafter der Z-KG war die am Gewinn und Vermögen nicht beteiligte Z-GmbH als Komplementärin sowie sieben Kommanditisten als natürliche Personen. Am 15.12.2013 erwarben diese Kommanditisten jeweils eine eigene Vorrats-GmbH zu 100 %. Jeweils mit notariell beurkundetem Vertrag vom 02.03.2014 brachten die sieben Kommanditisten ihre Beteiligung an der Z-KG in die ihnen gehörenden Vorrats-GmbHs nach §§ 20 ff. UmwStG im Wege der Sachkapitalerhöhung zu Buchwerten ein. Der Einbringungs- und Abtretungsvertrag datiert vom selben Tag.
Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass auf Ebene der Z-KG ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegt und § 6a GrEStG nicht einschlägig ist, da die fünfstufige Vorbehaltensfrist zur jeweiligen Vorrats-GmbH nicht erfüllt sei. Mit Bescheid vom 11.07.2018 setzte diese unter Schätzung der Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer fest.

Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Die Anteilsübertragungen an der Z-KG haben einen nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang ausgelöst. Die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG greift jedoch nicht ein, da die nach § 6a Satz 4 GrEStG einzuhaltende fünfstufige Vorbehaltsfrist nicht gewahrt wurde. Bei der Einbringung von Anteilen in eine Vorrats-GmbH könne nicht auf die Einhaltung dieser Frist verzichtet werden. Anteilsübertragung unterliegt § 1 Abs. 2a GrEStG Mit der Einbringung aller KG-Anteile und der zeitgleichen Abtretung wurden die Vorrats-GmbHs neue Gesellschafter der Z-KG. Alle sieben Einbringungen erfolgten am 02.03.2014. Der Gesellschafterbestand der Z-KG habe sich folglich dahingehend geändert, dass 100 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen und damit mind. 95 % (heute: 90 %) auf neue Gesellschafter übergegangen sind. Keine Befreiung aufgrund von § 6a GrEStG mangels Vorbesitzzeit Des Weiteren ist der Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht nach § 6a GrEStG von der GrESt befreit. Die Voraussetzungen des § 6a Satz 1 Alternative 2 GrEStG (Einbringungen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage) sind zwar erfüllt. Jedoch handele es sich bei den Vorrats-GmbHs nicht um von den Alleingesellschaftern abhängige Gesellschaften i.S. des § 6a Satz 3 GrEStG, da die fünfstufige Vorbehaltsfrist i.S. des § 6a Satz 4 GrEStG nicht eingehalten wurde. Die Kommanditisten waren am 02.03.2014 an den in 2013 erworbenen Vorrats-GmbHs noch nicht fünf Jahre beteiligt.
Bemerkung	Der BFH bestätigt mit diesem Urteil, dass grunderwerbsteuerbare Vorgänge nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG auch unter die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG fallen, wenn es sich um keinen Vorgang i.S. des UmwG sondern um eine Einbringung auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage handelt. § 6a Satz 1 Alternative 2 GrEStG stellt eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 6a GrEStG insoweit dar, als nicht nur unter das UmwG fallende Vorgänge, sondern auch außerhalb des UmwG stattfindende Einbringungen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage begünstigt sein können. Voraussetzung ist jedoch, dass sie nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbar sind. Nach Ansicht des BFH sind unter dem Begriff der „Einbringungen“ bspw. Rechtsvorgänge zu verstehen, durch die ein Gesellschafter seine Sacheinlageverpflichtung (§ 5 Abs. 4 GmbHG) erfüllt (vgl. insoweit auch Tz. 2.3 gl. Erlasse vom 25.05.2023, BStBl. I 2023 S. 995). Im vorliegenden Urteilssachverhalt lagen jeweils Sachkapitalerhöhungen vor. Weitere Ausführungen zum Begriff der Einbringung enthält das Urteil nicht, so dass nicht abschließend geklärt ist, welche weiteren Vorgänge unter diese Vorschrift fallen. UE zählt zu den Einbringungen i.S. des § 6a Satz 1 Alternative 2 GrEStG auch der Fall der sog. Bargründung mit Sachagioverpflichtung, der einen Anwendungsfall von §§ 20, 21 UmwStG darstellt (vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl. I S. 92 Tz. 01.44).

	Darüber hinaus musste der BFH vorliegend nicht entscheiden, ob im Fall der Einbringung auf eine Gesellschaft zur Neugründung nach § 6a Satz 1 Alternative 2 GrEStG auf die fünfjährige Vorbehaltensfrist nach § 6a Satz 4 GrEStG verzichtet werden kann. UE ergibt sich aus dem Urteil nicht eindeutig, dass ein Verzicht im Fall der Neugründung möglich wäre (ebenso Gottwald/Behrens/Böing/Seemaier, Grunderwerbsteuer, Kap. 4 Rn. 80). Es verbleiben damit Unsicherheiten in der Praxis in den Neugründungsfällen. Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung auch für Holding-Gründungen im Kapitalgesellschafts-Kontext gilt, bei denen sich eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2b GrEStG ergibt.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 25.09.2024 – II R 46/22, DStR 2025 S. 404. <i>Vorinstanz: FG Hessen, Urteil vom 18.10.2022, 5 K 914/21.</i>

II. BFH: AdV wegen zweimaliger Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von Signing und Closing

Regelung	§ 1 Abs. 2b, 3, § 16 Abs. 4a, 5, § 19 GrEStG.
Leitsätze des BFH	Es ist rechtlich zweifelhaft, ob bei einem <u>Erwerb von Anteilen an einer GmbH</u> , bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (<u>Signing</u>) und die Übertragung der GmbH-Anteile (<u>Closing</u>) <u>zeitlich auseinanderfallen</u> , <u>zweimal</u> Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem <u>Finanzamt im Zeitpunkt der Festsetzung</u> der Grunderwerbsteuer nach <u>§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt</u> ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (<u>Closing</u>) bereits <u>erfolgt</u> ist.
Der Fall	Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11.03.2024 (sog. Signing) hat der X 100 % der Geschäftsanteile an der grundbesitzenden Z-GmbH erworben. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile an der Z-GmbH (sog. Closing) erfolgte nach Kaufpreiszahlung am 29.03.2024. Der Grundstücksbestand der GmbH blieb bis dahin unverändert. Den Kaufvertrag vom 11.03.2024 zeigte der beurkundende Notar am 04.04.2024 beim Finanzamt an. Eine Anzeige über den Übergang der Geschäftsanteile an der Z-GmbH am 29.03.2024 auf den X erfolgte nicht.
Problem	Das Finanzamt setzte jeweils mit Bescheiden vom 30.05.2024 zweimal GrESt fest. - Zum einen gegenüber der Z-GmbH aufgrund des Wechsels im Gesellschafterbestand am 29.03.2024 nach § 1 Abs. 2b GrEStG und - zum anderen gegenüber dem X wegen der Anteilsvereinigung am 11.03.2024 nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass nach dem Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG ein Vorrang des Tatbestands des § 1 Abs. 2b GrEStG gegenüber einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nur besteht, soweit die Verwirklichung des § 1 Abs. 3 Nr. 2 oder 4 GrEStG gleichzeitig erfolgt. Soweit die Besteuerungszeitpunkte des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG auseinanderfallen, sollen beide Tatbestände erfüllt sein und der Vorrang durch § 16 Abs. 4a und 5 GrEStG umgesetzt werden (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vom 05.03.2024, BStBl. I 2024 S. 383 Rn. 30). Entsprechend hat das FA im vorliegenden Fall eine zweifache Besteuerung des Erwerbs der GmbH-Anteile nach § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorgenommen und eine Aufhebung der Besteuerung nach § 16 Abs. 4a GrEStG wegen der Verletzung der Anzeigepflicht in Bezug auf die Übertragung der Z-GmbH-Anteile abgelehnt.

Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Die Beschwerde ist begründet. Zu Unrecht habe das Finanzamt die beantragte AdV abgelehnt, denn der Antrag ist begründet. Die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 30.05.2024 in Bezug auf die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sei aufzuheben. Ernstliche Zweifel bei zweimaliger Grunderwerbsteuer Der BFH hat bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids. Die Rechtslage ist in Bezug auf die Frage rechtlich zweifelhaft, ob bei einem Erwerb von Anteilen an einer GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (Signing) und die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen, zweimal GrESt nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem Finanzamt im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) bereits erfolgt ist. Diesbezüglich bestehen – auch unter Berücksichtigung der Regelung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG – im Hinblick auf den Wortlaut der Regelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG und der Kritik der Literatur an der Finanzverwaltungspraxis rechtliche Bedenken. Der BFH habe über die streitige Rechtsfrage noch nicht entschieden. Keine zeitliche Beschränkung bei Anwendung von § 1 Abs. 3 GrEStG Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt nur in Betracht, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt. Eine zeitliche Beschränkung lasse sich der Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht entnehmen. Auch aus der Gesetzesbegründung zum Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG lasse sich keine „zeitliche Konkurrenz“ der Besteuerung nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG entnehmen. Neueinfügung von § 16 Abs. 4a GrEStG unbeachtlich Auch die Einfügung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG habe den im Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG bestehenden Vorrang nicht beseitigt. Nach dieser Regelung ist eine Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG möglich, wenn der in § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG bezeichnete Erwerbsvorgang in allen Teilen vollständig angezeigt wurde. Rechtliche Zweifel aufgrund von Kenntnis der Finanzverwaltung vom Tatbestand nach § 1 Abs. 2b GrEStG Rechtliche Zweifel hinsichtlich der Steuerfestsetzung ergeben sich zudem daraus, dass dem Finanzamt beim Erlass des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids am 30.05.2024 aufgrund des Anteilserwerbs nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (Signing) bekannt war, dass der vom Notar angezeigte Erwerb der Anteile an der GmbH (Closing) am 29.03.2024 bereits erfolgt war und eine Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2b GrEStG bestand.

Bemerkung	Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine doppelte Grunderwerbsteuer bei Grundstücksidentität in Betracht kommt ist klar abzulehnen. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH seine Sichtweise im Hauptsacheverfahren bestätigen wird. Entsprechende Bescheide sind daher mit Einspruch offen zu halten. Es ist darauf hinzuweisen, dass sich die rechtlichen Zweifel alleine auf die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG beziehen, jedoch nicht auf die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b GrEStG (vgl. BFH-Beschluss vom 16.09.2025, II B 23/25). Ob der BFH die weitere wichtige Frage klären können wird, wie § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sich zu § 16 Abs. 4a, 5 Satz 2 GrEStG verhalten, insbesondere, unter welchen Voraussetzungen eine Änderung/Aufhebung des Bescheids über das Closing in Fällen erfolgen kann, in denen der Bescheid nach den allgemeinen Korrekturvorschriften nicht mehr änderbar ist (notwendige Anzeige der Rechtsakte Signing und Closing nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG oder nur notwendige Anzeige des Signing, wenn dem FA der Vollzug des Closing bei Festsetzung der Steuer für das Signing bekannt war), bleibt einem Hauptsacheverfahren vorbehalten. Für die Praxis heißt es bis dahin weiterhin die beiden Vorgänge nach § 18, § 19 GrEStG rechtzeitig (14 Tage bzw. einen Monat) und vollständig anzuzeigen.
Fundstelle	BFH-Beschluss vom 09.07.2025 – II B 13/25 (AdV), DStR 2025 S. 1752. <i>Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg vom 09.01.2025 – 12 V 12130/24.</i>

Anmerkungen

Beim **Erwerb von mindestens 90 %** der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft kann es zu einem Auseinanderfallen von Signing (Unterzeichnung des Kaufvertrags) und Closing (dinglicher Anteilsübergang) kommen.

Bereits mit dem **Signing** wird regelmäßig der **Tatbestand der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 GrEStG** erfüllt. **Steuerschuldner** ist im Regelfall der **Erwerber** der Anteile.

Erfolgt später das **Closing**, also die tatsächliche Übertragung der Anteile, wird zusätzlich ein **Gesellschafterwechsel von mind. 90 % nach § 1 Abs. 2b GrEStG** verwirklicht werden, der zur Grunderwerbsteuer auf der **Ebene der Zielgesellschaft** führt.

Aufgrund **ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung** sind die Erwerbstatbestände des § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG nur **subsidiär** anwendbar, d.h. nur, falls eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt (**Vorrangverhältnis**).



Praktikerhinweis

Die **Finanzverwaltung** geht bisher davon aus, dass **beide Erwerbsvorgänge grundsätzlich unabhängig voneinander steuerbar** sind, sodass einmal Grunderwerbsteuer (regelmäßig) gegen die kaufende Partei und einmal gegen die Zielgesellschaft festgesetzt wird (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vom 05.03.2024, BStBl. I 2024 S. 383 Rn. 30). Nach der Sichtweise der Finanzver-

waltung greift das in § 1 Abs. 3 GrEStG normierte **Vorrangverhältnis** jedoch nur in den Fällen, in denen das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (Signing) und das dingliche Verfügungsgeschäft (Closing) **zeitgleich** stattfinden und somit die Erwerbsvorgänge im selben Zeitpunkt verwirklicht werden.

Auf **Antrag** kann aber die **Steuerfestsetzung für das Signing** aufgehoben werden (§ 16 Abs. 4a GrEStG). Wird eine der **Anzeigen der beiden Grunderwerbsteuertatbestände** jedoch **nicht fristgerecht und vollständig erstattet**, schließt § 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG eine Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung für das Signing aus.

III. FG: Zu den Voraussetzungen einer Aufhebung bzw. Änderung der Steuerfestsetzung gem. § 16 Abs. 4a GrEStG

Regelung	§ 1 Abs. 2b, 3, § 16 Abs. 4a, 5, § 19 GrEStG.
Leitsätze des BFH	Es ist rechtlich zweifelhaft, ob bei einem <u>Erwerb von Anteilen an einer GmbH</u> , bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (<u>Signing</u>) und die Übertragung der GmbH-Anteile (<u>Closing</u>) <u>zeitlich auseinanderfallen</u> , <u>zweimal</u> Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem <u>Finanzamt</u> im <u>Zeitpunkt</u> der <u>Festsetzung</u> der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG <u>bekannt</u> ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (<u>Closing</u>) bereits <u>erfolgt</u> ist.
Der Fall	Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11.03.2024 (sog. Signing) hat der X 100 % der Geschäftsanteile an der grundbesitzenden Z-GmbH erworben. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile an der Z-GmbH (sog. Closing) erfolgte nach Kaufpreiszahlung am 29.03.2024. Der Grundstücksbestand der GmbH blieb bis dahin unverändert. Den Kaufvertrag vom 11.03.2024 zeigte der beurkundende Notar am 04.04.2024 beim Finanzamt an. Eine Anzeige über den Übergang der Geschäftsanteile an der Z-GmbH am 29.03.2024 auf den X erfolgte nicht.
Problem	Das Finanzamt setzte jeweils mit Bescheiden vom 30.05.2024 zweimal GrESt fest. - Zum einen gegenüber der Z-GmbH aufgrund des Wechsels im Gesellschafterbestand am 29.03.2024 nach § 1 Abs. 2b GrEStG und - zum anderen gegenüber dem X wegen der Anteilsvereinigung am 11.03.2024 nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass nach dem Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG ein Vorrang des Tatbestands des § 1 Abs. 2b GrEStG gegenüber einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nur besteht, soweit die Verwirklichung des § 1 Abs. 3 Nr. 2 oder 4 GrEStG gleichzeitig erfolgt. Soweit die Besteuerungszeitpunkte des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG auseinanderfallen, sollen beide Tatbestände erfüllt sein und der Vorrang durch § 16 Abs. 4a und 5 GrEStG umgesetzt werden (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vom 05.03.2024, BStBl. I 2024 S. 383 Rn. 30). Entsprechend hat das FA im vorliegenden Fall eine zweifache Besteuerung des Erwerbs der GmbH-Anteile nach § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorgenommen und eine Aufhebung der Besteuerung nach § 16 Abs. 4a GrEStG wegen der Verletzung der Anzeigepflicht in Bezug auf die Übertragung der Z-GmbH-Anteile abgelehnt.

Entscheidung des FG	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Die Beschwerde ist begründet. Zu Unrecht habe das Finanzamt die beantragte AdV abgelehnt, denn der Antrag ist begründet. Die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 30.05.2024 in Bezug auf die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sei aufzuheben. Ernstliche Zweifel bei zweimaliger Grunderwerbsteuer Der BFH hat bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids. Die Rechtslage ist in Bezug auf die Frage rechtlich zweifelhaft, ob bei einem Erwerb von Anteilen an einer GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (Signing) und die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen, zweimal GrESt nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem Finanzamt im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) bereits erfolgt ist. Diesbezüglich bestehen – auch unter Berücksichtigung der Regelung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG – im Hinblick auf den Wortlaut der Regelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG und der Kritik der Literatur an der Finanzverwaltungspraxis rechtliche Bedenken. Der BFH habe über die streitige Rechtsfrage noch nicht entschieden. Keine zeitliche Beschränkung bei Anwendung von § 1 Abs. 3 GrEStG Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt nur in Betracht, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt. Eine zeitliche Beschränkung lasse sich der Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht entnehmen. Auch aus der Gesetzesbegründung zum Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG lasse sich keine „zeitliche Konkurrenz“ der Besteuerung nach § 1 Abs. 2b und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG entnehmen. Neueinfügung von § 16 Abs. 4a GrEStG unbeachtlich Auch die Einfügung des § 16 Abs. 4a, 5 GrEStG habe den im Einleitungssatz des § 1 Abs. 3 GrEStG bestehenden Vorrang nicht beseitigt. Nach dieser Regelung ist eine Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG möglich, wenn der in § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG bezeichnete Erwerbsvorgang in allen Teilen vollständig angezeigt wurde. Rechtliche Zweifel aufgrund von Kenntnis der Finanzverwaltung vom Tatbestand nach § 1 Abs. 2b GrEStG Rechtliche Zweifel hinsichtlich der Steuerfestsetzung ergeben sich zudem daraus, dass dem Finanzamt beim Erlass des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids am 30.05.2024 aufgrund des Anteilserwerbs nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (Signing) bekannt war, dass der vom Notar angezeigte Erwerb der Anteile an der GmbH (Closing) am 29.03.2024 bereits erfolgt war und eine Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2b GrEStG bestand.

Bemerkung	Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine doppelte Grunderwerbsteuer bei Grundstücksidentität in Betracht kommt ist klar abzulehnen. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH seine Sichtweise im Hauptsacheverfahren bestätigen wird. Entsprechende Bescheide sind daher mit Einspruch offen zu halten. Ob der BFH die weitere wichtige Frage klären können wird, wie § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG sich zu § 16 Abs. 4a, 5 Satz 2 GrEStG verhalten, insbesondere, unter welchen Voraussetzungen eine Änderung/Aufhebung des Bescheids über das Closing in Fällen erfolgen kann, in denen der Bescheid nach den allgemeinen Korrekturvorschriften nicht mehr änderbar ist (notwendige Anzeige der Rechtsakte Signing und Closing nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG oder nur notwendige Anzeige des Signing, wenn dem FA der Vollzug des Closing bei Festsetzung der Steuer für das Signing bekannt war), bleibt einem Hauptsacheverfahren vorbehalten. Für die Praxis heißt es bis dahin weiterhin die beiden Vorgänge nach § 18, § 19 GrEStG rechtzeitig (14 Tage bzw. einen Monat) und vollständig anzuzeigen.
Fundstelle	FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 16.05.2025 – 5 V 846/25, EFG 2025 S. 1244.

Anmerkungen

Beim **Erwerb von mindestens 90 %** der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft kann es zu einem Auseinanderfallen von Signing (Unterzeichnung des Kaufvertrags) und Closing (dinglicher Anteilsübergang) kommen.

D. AKTUELLES ZU UMSTRUKTURIERUNGEN

I. Aktuelles zu Einbringungen

1. FG: Teleologische Reduktion des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG bei Sperrfristverstößen innerhalb des ersten Zeitjahres

Fundstelle	FG Niedersachsen, Urteil vom 02.04.2025 – 9 K 147/22, BeckRS 2025, 37309; Rev. BFH Az. X R 14/25.
Regelung	§ 22 Abs. 1 2. Halbsatz UmwStG; § 6 Abs. 5 Satz 6, § 16 Abs. 4, § 34 EStG; § 188 Abs. 2 BGB.
Leitsätze des FG (red.)	- Der siebenjährige Zeitraum nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist gemäß §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB <u>taggenau</u> zu berechnen. - Der <u>Einbringungsgewinn I</u> ist bei Sperrfristverstößen im <u>ersten Zeitjahr begünstigt</u> zu besteuern. Die Vorschrift des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG ist aus teleologischen Gründen dahingehend zu reduzieren, dass die Begünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG Anwendung finden, wenn das sperrfristschädliche Ereignis bereits innerhalb des ersten Zeitjahres eintritt.
Zusammenfassung	- Werden sperrfristbehaftete Anteile nach § 22 Abs. 1 UmwStG bereits innerhalb des ersten Zeitjahres veräußert sind nach Auffassung des FG die Begünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG auf den Einbringungsgewinn I anzuwenden. - Die Vorschrift des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG sei teleologisch zu reduzieren, wenn das sperrfristschädliche Ereignis (im Streitfall der Verkauf der sperrfristbehafteten GmbH-Anteile) bereits im ersten Zeitjahr eingetreten sei. Bei derartigen Verstößen ergebe sich weder eine Vermeidung der Besteuerung der stillen Reserven noch eine Statusveränderung bzw. -verbesserung im Sinne einer Verschiebung der stillen Reserven vom Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime.
Der Fall	Die Ärzte A, B und C sind zu jeweils 1/3 an der freiberuflichen ABC-PartG (PartG) beteiligt. Mit notarieller Urkunde vom 28.08.2019 beschlossen A, B und C die PartG formwechselnd (§§ 190 ff. UmwG) in eine GmbH umzuwandeln.

	Ebenfalls am 28.08.2019 wurde ein Vertrag über den Verkauf sämtlicher GmbH-Anteile von A, B und C an einen fremden Dritten mit Wirkung zum 01.01.2020, 00.00 Uhr geschlossen. Der Vollzug des Kaufvertrags stand u.a. unter der aufschiebenden Bedingung, dass der zuständige Zulassungsausschuss die Fortführung aller bisherigen Vertragsarztsitze und Anstellungsgenehmigungen der PartG durch die GmbH bestandskräftig feststellt. Mit ihrer Feststellungserklärung (§§ 179, 180 AO) für das Jahr 2019 reichte die PartG eine Überleitungsrechnung zur Bilanzierung zum 01.01.2019 ein und teilte mit, dass die Gesellschaft „steuerlich rückwirkend zum 01.01.2019“ in eine GmbH umgewandelt worden sei (§ 25 Satz 2 i.V.m. § 9 Satz 3 UmwStG). Im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2019 beantragte die übernehmende GmbH die Fortführung der Buchwerte nach § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.
Problem	Aufgrund des Verkaufs der Anteile an der GmbH zum 01.01.2020, 00.00 Uhr wurde für 2019 ein Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG von A, B und C erklärt. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass - der Einbringungsgewinn I gemäß § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG nicht nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG begünstigt ist.
Frage	• Ist ein Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG begünstigt, wenn der Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile im ersten Jahr erfolgt?
Entscheidung des FG	Das FG Niedersachsen hat die Ansicht der Finanzverwaltung abgelehnt. Steuerliche Rückwirkung Nach § 25 Satz 2 UmwStG ist § 9 Sätze 2 und 3 UmwStG entsprechend anzuwenden. Demnach hat die Personengesellschaft für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, die Kapitalgesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Bilanzen können auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt (Übertragungsstichtag); § 2 Abs. 3 bis 5 UmwStG gilt entsprechend. Steuerlicher Übertragungsstichtag (Einbringungszeitpunkt) Steuerlicher Übertragungsstichtag war damit der 01.01.2019. Die PartG hat eine Eröffnungsbilanz (zugleich auch steuerliche Übertragungsbilanz) auf den 01.01.2019 erstellt. Die GmbH hat gleichfalls eine Eröffnungsbilanz auf den 01.01.2019 erstellt. Die Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung im Handelsregister erfolgte am 28.08.2019. Der Einbringungszeitpunkt entspricht dem steuerlichen Übertragungsstichtag. Der Zeitraum von sieben Jahren ist taggenau nach §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB zu berechnen.

	Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 1 UmwStG im Erstjahr A, B und C haben die erhaltenen Anteile an der GmbH innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist veräußert. Da der steuerliche Übertragungsstichtag der 01.01.2019 war, begann die Haltefrist des § 22 Abs. 1 UmwStG damit am 02.01.2019 und endete mit Ablauf des 01.01.2025. Das erste Zeitjahr endete damit auch erst mit Ablauf des 01.01.2020. Da das wirtschaftliche Eigentum an den erhaltenen Anteilen der GmbH ist jedenfalls spätestens am 01.01.2020, 00.00 Uhr übergegangen ist, ist der Einbringungsgewinn I nicht um 1/7 zu mindern. Vergünstigung nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG bei Verstoß im Erstjahr Zwar sind die Anteile der GmbH bereits im ersten Jahr der Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG veräußert worden. Die Begünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG seien jedoch abweichend von § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG auf den Einbringungsgewinn I anwendbar, da § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG teleologisch zu reduzieren sei, wenn das sperrfristschädliche Ereignis (im Streitfall der Verkauf der sperrfrist-behafteten GmbH-Anteile) bereits im ersten Zeitjahr eingetreten ist. Teleologische Reduktion Bei derartigen Verstößen ergebe sich weder eine Vermeidung der Besteuerung der stillen Reserven noch eine Statusveränderung bzw. -verbesserung im Sinne einer Verschiebung der stillen Reserven vom Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime. Die Vergünstigungen seien auch nicht aus Gründen der Praktikabilität oder aus systematischen Erwägungen zu versagen, da es aufgrund der vorzunehmenden Aufteilung des Gewinns in einen Einbringungsgewinn (§ 16 EStG) und einen Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG) zu keiner Doppelbegünstigung oder Besserstellung kommt. Eine teleologische Reduktion sei ferner aus gleichheitsrechtlichen Gründen geboten. Bei wirtschaftlicher Betrachtung führen Sperrfristverstöße innerhalb des ersten Zeitjahres nach dem Einbringungsstichtag zu einer "nachträglichen" Besteuerung sämtlicher stillen Reserven im Jahr der Einbringung (hier: Formwechsel). Sachliche Gründe, die eine vollständige Besteuerung des Einbringungsgewinns I (ohne jedwede Begünstigung) im Falle von Sperrfristverstößen im ersten Zeitjahr rechtfertigen würden, seien auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Typisierungsfunktion nicht ersichtlich.
Bemerkung	Anders als das FG Niedersachsen hat das FG Münster in seinem Urteil vom 19.05.2020 (13 K 571/16 G, F) eine begünstigte Besteuerung des Einbringungsgewinns I nach § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG im ersten Zeitjahr und damit im Ergebnis eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 1 UmwStG – ohne nähere Begründung – abgelehnt. Der Fall ist in der Revision beim BFH unter dem Az. X R 14/25 anhängig. Der BFH wird damit Gelegenheit bekommen die in der Literatur ebenfalls umstrittene Rechtsfrage zu klären.

	In entsprechenden Fällen, in denen bei einem Verkauf (im Erstjahr) der erhaltenen Anteile, eine Vergünstigung des Einbringungsgewinns nach § 34 EStG angestrebt wird, sollte <u>keine</u> Buchwertfortführung nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG beantragt werden. Bei einem Wertansatz des übernommenen Vermögens zum gemeinen Wert nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, ist der gemeine Wert für den Einbringenden ebenfalls als Veräußerungspreis i.S. von § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG anzusetzen, § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG. In diesen Fällen sind die Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 und 3 EStG zu gewähren, § 20 Abs. 4 UmwStG.

2. FG Niedersachsen: Keine nachträglichen fiktiven Anschaffungskosten im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG durch einen nicht versteuerten Einbringungsgewinn II

Regelung	§ 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG
Leitsätze des FG	1. Ein Einbringungsgewinn II im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG führt nur dann zu <u>nachträglichen Anschaffungskosten</u> der im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs erhaltenen Anteile bei dem Einbringenden im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG, wenn er auch <u>versteuert</u> worden ist. 2. Ist eine <u>nachträgliche Versteuerung</u> eines Einbringungsgewinns II <u>nicht mehr möglich</u>, sind im Falle der Veräußerung der im Rahmen eines Anteilstauschs erhaltenen Anteile die <u>historischen Anschaffungskosten</u> dieser Anteile <u>anzusetzen</u>.
Der Fall (vereinfacht)	Das Diagramm zeigt die Struktur des Falls. Oben steht 'X'. Von 'X' führen zwei Pfeile nach unten zu zwei Boxen: 'X-GmbH' (links) und 'H-GmbH' (rechts). Der Pfeil zu 'X-GmbH' ist mit '100 %' beschriftet. Der Pfeil zu 'H-GmbH' ist ebenfalls mit '100 %' beschriftet, aber er ist mit einem roten Balken durchgestrichen und mit '(3) Verkauf' beschriftet. Unter 'X-GmbH' befindet sich eine weitere Box 'X-GmbH'. Ein gebogener Pfeil führt von der oberen 'X-GmbH' zur unteren 'X-GmbH' und ist mit '(1) Anteilstausch' beschriftet. Ein weiterer gebogener Pfeil führt von der unteren 'X-GmbH' zur 'H-GmbH' und ist mit '(2) Verschmelzung' beschriftet. Ein gerader Pfeil führt von der 'H-GmbH' nach unten zur unteren 'X-GmbH' und ist mit '100 %' beschriftet. X ist alleiniger Gesellschafter der X-GmbH sowie der H-GmbH und hält die Anteile jeweils in seinem Privatvermögen. Der X bringt zum 31.12.2014 sämtliche Anteile an der X-GmbH in die H-GmbH steuerneutral nach § 21 UmwStG im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs zu Anschaffungskosten ein. Mit Vertrag vom 15.08.2015 wurde die X-GmbH als übertragender Rechtsträger rückwirkend auf den 31.12.2014 auf die H-GmbH verschmolzen. Im Jahr 2017 veräußert der X sämtliche Anteile an der H-GmbH.
Problem	Die Aufwärtsverschmelzung der X-GmbH auf die H-GmbH löst einen Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aus (BFH-Urteil vom 24.01.2018 – I R 48/15, BStBl. 2019 II S. 45). Damit hätte der X grundsätzlich einen Einbringungsgewinn II rückwirkend auf den 31.12.2014 zu versteuern. Dazu ist es jedoch nicht gekommen und verfahrensrechtlich war auch keine Änderung der Veranlagung des X für den VZ 2014 mehr möglich. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aufgrund der Veräußerung der Anteile an der H-GmbH vertritt der X die Auffassung, dass die Anschaffungskosten der im Rahmen des Anteilstausches erhaltenen Anteile an der H-GmbH gemäß § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG – unabhängig von einer tatsächlichen Besteuerung – um den Einbringungsgewinn II zu erhöhen seien.

	Das Finanzamt ist der Ansicht, dass eine Berücksichtigung des Einbringungsgewinns II als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Anteile an der H-GmbH nur in Betracht kommt, wenn der Einbringungsgewinn II auch versteuert wurde.
Entscheidung des FG	Das FG hat die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt. Das Finanzamt habe bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung der Anteile an der H-GmbH zutreffend keine um einen Einbringungsgewinn II erhöhten Anschaffungskosten gemäß § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG berücksichtigt. Als Begründung führt das FG aus, dass sowohl der Wortlaut als auch der Sinn und Zweck erfordern, dass der Einbringungsgewinn II auch versteuert worden sein muss, um zu nachträglichen Anschaffungskosten zu führen.
Bemerkung	Die Entscheidung des FG ist rechtskräftig und somit bleibt diese bisher unentschiedene Rechtsfrage durch den BFH unbeantwortet. In vergleichbaren Fällen sollte daher erwogen werden, gegen die Ansicht der Finanzverwaltung vorzugehen, da in der Literatur durchaus die Auffassung vertreten wird, dass es auf eine Besteuerung des Einbringungsgewinns II – anders als bei § 23 Abs. 2 UmwStG – nicht ankomme (vgl. <i>Schmitt</i> in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Auflage 2024, § 22 UmwStG Rn. 136). Die gleiche Argumentation dürfte für das Entstehen von nachträglichen Anschaffungskosten nach § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG in Fällen des Einbringungsgewinns I gelten (vgl. <i>Schmitt</i> in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Auflage 2024, § 22 UmwStG Rn. 58 m.w.N.).
Fundstelle	FG Niedersachsen, Urteil vom 05.12.2024 – 2 K 215/22, BeckRS 2024, 42927 rkr.

Anmerkungen



§ 23 UmwStG

„Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft“

(1) ...

(2) 1In den Fällen des § 22 Abs. 1 kann die übernehmende Gesellschaft auf **Antrag** den **versteuerten** Einbringungsgewinn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Anteile oder eines gleichgestellten Ereignisses (§ 22 Abs. 1 Satz 1 und Satz 6 Nr. 1 bis 6) als Erhöhungsbetrag ansetzen, soweit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamts im Sinne von § 22 Abs. 5 nachgewiesen wurde; der Ansatz des Erhöhungsbetrags bleibt ohne Auswirkung auf den Gewinn. 2Satz 1 ist nur anzuwenden, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen in den Fällen des § 22 Abs. 1 noch zum Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft gehört, es sei denn, dieses wurde zum gemeinen Wert übertragen. 3Wurden die veräußerten Anteile auf Grund einer Einbringung von Anteilen nach § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 (**§ 22 Abs. 2**) erworben, erhöhen sich die Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile in Höhe des **versteuerten** Einbringungsgewinns, soweit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat; Satz 1 und § 22 Abs. 1 Satz 7 gelten entsprechend.

(3) ...“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Die übernehmende Gesellschaft kann gemäß **§ 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auf Antrag** die Buch- oder Zwischenwerte der aufgrund der Sacheinlage erhaltenen Wirtschaftsgüter in Höhe des **versteuerten** Einbringungsgewinns I **erfolgsneutral aufstocken** und damit die AfA Bemessungsgrundlage im Jahr der Veräußerung der erhaltenen Anteile heraufsetzen. Gleiches gilt gemäß § 23 Abs. 2 **Satz 3** UmwStG für einen **versteuerten Einbringungsgewinn II**, bei dem die übernehmende Kapitalgesellschaft auf Antrag die Anschaffungskosten der veräußerten Anteile im Wirtschaftsjahr der Veräußerung erfolgsneutral erhöhen kann.



Hinweis

Die Versteuerung des **Einbringungsgewinns** muss durch das Finanzamt des **Einbringenden durch Bescheinigung** (§ 22 Abs. 5 UmwStG) **nachgewiesen** werden.¹ Die Bescheinigung nach § 22 Abs. 5 UmwStG stellt einen **Grundlagenbescheid** i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO dar.

¹ Das für den Einbringenden zuständige Finanzamt bescheinigt der übernehmenden Gesellschaft auf deren Antrag die Höhe des zu versteuernden Einbringungsgewinns, die darauf entfallende festgesetzte Steuer und den darauf entrichteten Betrag; nachträgliche Minderungen des versteuerten Einbringungsgewinns sowie die darauf entfallende festgesetzte Steuer und der darauf entrichtete Betrag sind dem für die übernehmende Gesellschaft zuständigen Finanzamt von Amts wegen mitzuteilen (§ 22 Abs. 5 UmwStG).

II. Aktuelles zur Umwandlung von Kapitalgesellschaften

1. BFH: § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nicht sog. neu gebildetes Betriebsvermögen

Regelung	§ 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG.
Leitsätze	§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. - Wird Betriebsvermögen erst <u>im Zuge</u> der <u>formwechselnden</u> Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder <u>danach</u> gebildet, unterfallen die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des <u>neu gebildeten Betriebsvermögens</u> <u>nicht</u> § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG.
Der Fall	Die S-GmbH ist als Steuerberatungsgesellschaft tätig. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der S-GmbH war der Steuerberater S. S überließ der S-GmbH ein bebautes Grundstück (Bürogebäude) in A-Stadt gegen Entgelt zur Nutzung. Es bestand damit zwischen dem S und der S-GmbH aufgrund der personellen sowie sachlichen Verflechtung eine Betriebsaufspaltung. Mit Beschluss vom 27.05.2010 wurde die S-GmbH nach §§ 190 ff. UmwG in die S-GmbH & Co. KG (S-KG) umgewandelt. Die Eintragung des Formwechsels in das Handelsregister erfolgte am 10.08.2010. Da der S das Bürogebäude weiterhin an die S-KG vermietete, wurde das Bürogebäude seit dem 31.12.2009 (steuerlicher Übertragungsstichtag) als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des S bei der S-KG behandelt. Mit notariellem Vertrag vom 12.04.2011 veräußerte S seinen Kommanditanteil an der S-KG mit Wirkung zum 02.01.2011 zum Kaufpreis von 1 Mio. EUR an H. Gleichzeitig verkaufte S zudem das Bürogebäude mit Wirkung ebenfalls zum 02.01.2011 zum Kaufpreis von 350.000 EUR an H.

Problem	Der Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils des S i.H.v. 930.000 EUR wurde im Rahmen der Gewerbsteuererklärung der S-KG für den Erhebungszeitraum 2011 nach § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG in voller Höhe der Gewerbsteuer unterworfen. Der zusätzliche Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Bürogebäudes im Bereich des Sonderbetriebsvermögens des S bei der S-KG i.H.v. 330.000 EUR wurde jedoch nicht gewerbesteuerrechtlich erfasst. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass der aus der Veräußerung des Bürogebäudes erzielte Gewinn i.H.v. 330.000 EUR ebenfalls gemäß § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen sei. Denn § 18 Abs. 3 UmwStG gelte auch für stille Reserven im Sonderbetriebsvermögen, das im Zuge des Formwechsels entstanden sei.
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt. Zwar sei vorliegend § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG erfüllt, soweit S seinen Kommanditanteil an der S-KG innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung veräußert hat, da auch der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft § 18 Abs. 3 UmwStG unterfällt. Hingegen wird der auf den zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG) gehörenden Grundbesitz entfallende Veräußerungsgewinn nicht von § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG erfasst, da es sich um im Rahmen der Umwandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft „neu gebildetes (Sonder-)Betriebsvermögen“ handelt. Dass der Grundbesitz im Rahmen der bestehenden Betriebsaufspaltung dem Besitzeinzelunternehmen des S zuzuordnen war, ist ohne Bedeutung, da es sich – trotz sachlicher und personeller Verflechtung – um das Betriebsvermögen eines anderen (von der Betriebsgesellschaft zu unterscheidenden) Gewerbebetriebs handelt. § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG soll verhindern, dass die Gewerbsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft dadurch unterlaufen wird, dass der Betrieb erst nach vollzogener Umwandlung von der Personengesellschaft veräußert oder aufgegeben und der hierbei erzielte Gewinn der Gewerbesteuer entzogen wird. Ein derartiges Unterlaufen der Gewerbesteuerpflicht ist im Fall von „neu gebildetem Betriebsvermögen“ jedoch aus Sicht des BFH nicht zu besorgen. Denn dieses Betriebsvermögen war nie Teil des übergegangenen Vermögens der Kapitalgesellschaft, sondern immer nur Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Dementsprechend kann es hinsichtlich „neu gebildeten Betriebsvermögens“ durch die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auch nicht zu einer Statusverbesserung gekommen sein. Ein irgendwie gearteter Missbrauch sei nach Ansicht des BFH nicht erkennbar.

Bemerkung	Die Entscheidung des BFH gilt auch für „neu gebildetes Betriebsvermögen“, welches <u>nach</u> der Umwandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft innerhalb des 5-Jahreszeitraums entsteht. Dies muss in Zukunft in entsprechenden Fällen dokumentiert werden. Soweit der BFH im Urteil vom 16.12.2009 (IV R 22/08, BStBl. II 2010 S. 736) in einem obiter dictum ausgeführt hat, dass der nach § 18 Abs. 4 UmwStG aF anzusetzende Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn auch „die stillen Reserven des von der Personengesellschaft im Anschluss an die Umwandlung neu gebildeten Vermögens“ umfasse (unter II.3.b bb), hält dieser daran ausdrücklich nicht mehr fest. Die Entscheidung des BFH stand der Auffassung der Finanzverwaltung bisher entgegen (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Rn. 18.09 a.F.). Nunmehr hat die Finanzverwaltung mit Veröffentlichung des neuen UmwStE vom 02.01.2025 in Tz. 18.09 ihre Auffassung geändert und wendet das Urteil an. Die Entscheidung des BFH hat jedoch aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG keine Auswirkung auf das Betriebsvermögen, welches im Zeitpunkt der Umwandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft vorhanden ist (Verschmelzungsfälle!). In diesen Fällen wird das gesamte, schon vorhandene Vermögen der übernehmenden Personengesellschaft gewerbesteuerlich infiziert.
Fundstelle	BFH-Urteil vom 14.03.2024 – IV R 20/21, DStR 2024 S. 995.

Anmerkungen**§ 18 UmwStG**

Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft

„(3) 1Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person **innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung** aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein **Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer**, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war. 2Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein **Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert** wird. 3Der auf den Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen im Sinne der Sätze 1 und 2 beruhende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags ist bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person **beim Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft** oder auf eine **natürliche Person** bzw. beim Formwechsel in eine Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der Gewerbesteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war. Die in § 18 Abs. 3 UmwStG vorgesehene Fünfjahresfrist beginnt mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags und endet fünf Jahre danach.

§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein **Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird** (§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Zum Gewerbeertrag (des übernehmenden Rechtsträgers) gehören auch Veräußerungsgewinne i.S. der gewerbesteuerrechtlichen Sonderregelung in § 18 Abs. 3 UmwStG (BFH-Urteil vom 26.03.2015 – IV R 3/12, BStBl. II 2016 S. 553 Rn. 12, zu § 18 Abs. 4 UmwStG 1995).



Hinweis

Der BFH hat mit dem vorliegenden Urteil bestätigt, dass § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG auch im Fall des **(identitätswahrenden) Formwechsels** einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft gilt (ebenso *Levedag* in UmwStG-eKommentar, § 18 Rn. 50; *Weiss*, DStRK 2022 S. 121). Denn das Umwandlungssteuerrecht **finziert** im Fall des (heterogenen) Formwechsels einen **Vermögensübergang von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft** (vgl. § 9 Satz 1 i.V.m. §§ 3 ff. UmwStG; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 00.02).

Bei der Anwendung von § 18 Abs. 3 UmwStG spielt es auch keine Rolle, ob die übernehmende Personengesellschaft bzw. die übernehmende Einzelperson **sachlich gewerbsteuerpflichtig** ist (vgl. FG Hessen, Urteil vom 02.08.2023 – 8 K 1429/21, vorl. nrkr, BeckRS 2023, 40811 zu einer **steuerberatenden Freiberuflerpersonengesellschaft**). Denn § 18 Abs. 3 UmwStG begründet eine **eigene Gewerbsteuerpflicht** (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 18.11). Da die erweiterte Gewerbsteuerpflicht den übernehmenden Rechtsträger betrifft, ist er auch Steuerschuldner der Gewerbebesteuer, und zwar selbst dann, wenn er im Übrigen nicht gewerbsteuerpflichtig ist (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 18.11). Dies gilt auch, wenn ein **Mitunternehmeranteil** an der übernehmenden Personengesellschaft veräußert wird (*Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, UmwG/UmwStG, 10. Auflage 2024, § 18 UmwStG Rn. 61 m.w.N.).

2. BFH: Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG; Feststellung eines Übernahmeverlusts i.S. des § 4 Abs. 6 UmwStG

Regelung	§ 3 Abs. 2, § 4 Abs. 6, § 9 UmwStG; § 54 EStDV.
Leitsätze des BFH	1. Der <u>Buchwertantrag</u> nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG kann <u>in der notariellen Urkunde</u> über die Umwandlung, von der der Notar dem zuständigen Finanzamt nach § 54 Abs. 1 EStDV eine beglaubigte Abschrift übersendet, gestellt werden. 2. Ist die Mitunternehmerin der übernehmenden Personengesellschaft eine (weitere) Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft, die als Organgesellschaft i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG fungieren kann (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG), darf das Feststellungsfinanzamt in der Gewinnfeststellung für die übernehmende Personengesellschaft <u>keine Feststellung</u> zur Abziehbarkeit des Übernahmeverlusts i.S. des § 4 Abs. 6 UmwStG treffen.
Der Fall	<pre> graph LR A[R-GmbH AK: 5 Mio. EUR] -- FORMWECHSEL --> B[R-GmbH & Co. KG BW: 175.000 EUR] subgraph Verlust A B end Verlust --- C[Verlust: - 4.825.000 EUR] </pre> Mit notariellem Vertrag vom 29.12.2009 hat die N-GmbH & Co. KG sämtliche Geschäftsanteile an der R-GmbH im Nennwert von 100.000 € zu einem Preis von 5 Mio. € mit Wirkung zum 01.01.2010 gekauft. Das Buchwertkapital der R-GmbH betrug zum 31.12.2009 175.000 €. Mit Beschluss vom 25.08.2010 wurde die R-GmbH nach §§ 190 ff. UmwG formwechselnd rückwirkend zum 31.12.2009 (steuerlicher Übertragungstichtag) in die R-GmbH & Co. KG umgewandelt. Der beurkundende Notar übersandte den Formwechselbeschluss in Erfüllung seiner Verpflichtung nach § 54 EStDV mit Schreiben vom 02.09.2010 an das Finanzamt. Der Formwechselbeschluss enthält unter dem Punkt „Steuerliche Regelungen“ folgenden Text: „Von dem Antragsrecht der Übertragung zu Buchwerten wird hiermit ausdrücklich Gebrauch gemacht.“ Die R-GmbH reichte eine Steuerbilanz auf den 31.12.2009 nebst Körperschaftsteuererklärung unter Ansatz der Wirtschaftsgüter zum Buchwert beim Finanzamt ein. Die R-GmbH & Co. KG führte die Buchwerte in ihrer Eröffnungsbilanz auf den 31.12.2009 fort. Mit den Feststellungserklärungen für 2010 und 2011 (§§ 179, 180 AO) beantragte die R-GmbH & Co. KG erstmals die Berücksichtigung von Verlusten i.H.v. 1.608.333 € jährlich. Diese Verluste beruhen auf der Aktivierung eines erworbenen Kundenstamms i.H.v. 4.825.000 € (= 5 Mio. € ./. 175.000 €) in einer Ergänzungsbilanz bei der R-GmbH & Co. KG, welcher über eine Nutzungsdauer von drei Jahren abgeschrieben werden sollte.

Problem	Die Berücksichtigung der Verluste i.H.v. jährlich 1.608.333 € wurde durch die Finanzverwaltung abgelehnt . Denn es sei aufgrund der Bewertung des Formwechsels bei der R-GmbH zu Buchwerten nach § 9 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 UmwStG bei der R-GmbH & Co. KG zu einem Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 4 und 5 UmwStG) in Höhe von ./ 4.825.000 € gekommen, der aufgrund der Tatsache, dass die Anteile an der R-GmbH innerhalb von 5 Jahren vor dem Formwechsel erworben wurden, steuerlich nach § 4 Abs. 6 Satz 6 <u>Alt. 2</u> UmwStG vollständig nicht abziehbar .
Entscheidung des BFH	Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Der Formwechsel sei auf Antrag der R-GmbH zu Buchwerten erfolgt. Die Abschreibung eines Wirtschaftsguts „Kundenstamm“ komme daher nicht in Betracht. § 3 Abs. 2 UmwStG regelt nicht, wie der Antrag auf Ansatz der Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert zu stellen ist. Mangels gesetzlicher Vorgaben unterliegt der Buchwertantrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG keinerlei Formvorschriften und kann daher auch formfrei gestellt werden (ebenso BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314, Rn. 03.29). Die Vereinbarungen der Parteien im (notariellen) Umwandlungsvertrag (sog. „Buchwertabreden“) können dabei regelmäßig nicht als Antrag i.S. des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG verstanden werden, da es an einer Erklärung der übertragenden Kapitalgesellschaft gegenüber dem Finanzamt fehlt. Etwas anderes gilt nach Auffassung des BFH allerdings dann, wenn die notarielle Urkunde, deren beglaubigte Abschrift der Notar dem Finanzamt nach § 54 Abs. 1 EStDV übersendet, ausdrücklich eine „Antragsklausel“ enthält, d.h. einen an das Finanzamt gerichteten Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz. Hierin kann – so der BFH – ein wirksamer Antrag i.S. des § 3 Abs. 2 UmwStG liegen. Die Umwandlungsurkunde enthielt den Passus, dass von dem Antragsrecht der Übertragung des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten ausdrücklich Gebrauch gemacht werde. Hierbei handelt es sich um eine Willenserklärung der R-GmbH als übertragender Rechtsträgerin, abgegeben vom Geschäftsführer der R-GmbH als zuständigem Organ. Dieser Antrag war an das für die Besteuerung der R-GmbH zuständige Finanzamt gerichtet und ist aufgrund der Übersendung durch den Notar auch zugegangen.
Bemerkung	Es war streitig, ob das Vermögen nach § 3 Abs. 1 UmwStG in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen war oder ein wirksamer Antrag auf Buchwertfortführung gestellt worden ist. Dies war bedeutsam für die Frage, in welcher Höhe ein nach § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz bleibender Übernahmeverlust entstanden ist. Beim BFH ist unter dem Az. IV R 3/23 noch ein weiteres Verfahren zur gleichen Rechtsfrage anhängig, welches der BFH im vorstehenden Sinne entscheiden dürfte.

	Wie der BFH in seinem Urteil selbst anmerkt, ist der in dem Verfahren ausdrücklich in der notariellen Urkunde gestellte Antrag abzugrenzen von bloßen „Buchwertabreden“, bei denen lediglich festgehalten wird, dass die „Umwandlungen zu Buchwerten erfolgen soll“. Bei in notariellen Verträgen verwendeten „Antragsklauseln“ geht der BFH hingegen von einer wirksamen Antragstellung aus, da dieser im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Besteuerungsverfahrens von der übertragenden Körperschaft an das zuständige Finanzamt gerichtet ist und der Notar die Umwandlungsurkunde an das in § 20 AO bezeichnete Finanzamt nach § 54 Abs. 1 EStDV zu übersenden hat. In der Praxis wird es i.d.R. empfehlenswert sein von einer „Antragsklausel“ in der notariellen Urkunde abzusehen, da der Antrag unwiderruflich ist und im nachhinein nicht mehr geändert werden kann. In diesen Fällen muss im Nachgang zur Umwandlung der Antrag schriftlich oder durch Übermittlung einer entsprechenden steuerlichen E-Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft gestellt werden. Der in der Literatur (vgl. nur <i>Schmitt</i> in: <i>Schmitt/Hörtnagl</i>, <i>UmwG/UmwStG</i>, 10. Auflage 2024, § 3 <i>UmwStG</i> Rn. 72 m.w.N.) geäußerten Ansicht, dass ein bereits gestellter Antrag noch geändert werden kann, wenn bisher noch keine steuerliche Schlussbilanz zu Buchwerten eingereicht worden ist, erteilt der BFH eine eindeutige Absage. Es ist davon auszugehen, dass die Entscheidungsgrundsätze des BFH für sämtliche Umwandlungsvorgänge in Bezug auf Kapitalgesellschaften, in denen eine Übersendung der notariellen Urkunde nach § 54 Abs. 1 EStDV durch den Notar an das für die Körperschaft zuständige Finanzamt erfolgt, Anwendung findet (z.B. §§ 11, 15, 20, 21 UmwStG).
Fundstelle	BFH-Urteil vom 10.07.2024 – IV R 8/22, DStR 2024 S. 2577.

Anmerkungen

Übermittlungspflicht des Notars



§ 54 EStDV „Übersendung von Urkunden durch die Notare“

(1) 1Die Notare übersenden dem in **§ 20 der Abgabenordnung** bezeichneten Finanzamt eine beglaubigte Abschrift aller auf Grund gesetzlicher Vorschrift aufgenommenen oder beglaubigten Urkunden, die die Gründung, **Kapitalerhöhung** oder -herabsetzung, **Umwandlung** oder Auflösung **von Kapitalgesellschaften** oder die **Verfügung über Anteile an Kapitalgesellschaften** zum Gegenstand haben. 2Gleiches gilt für Dokumente, die im Rahmen einer Anmeldung einer inländischen Zweigniederlassung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Ausland zur Eintragung in das Handelsregister diesem zu übersenden sind.

(2) 1Die Abschrift ist binnen zwei Wochen, von der Aufnahme oder Beglaubigung der Urkunde ab gerechnet, einzureichen. 2Sie soll mit der Steuernummer gekennzeichnet sein, mit der die Kapitalgesellschaft bei dem Finanzamt geführt wird. 3Die Absendung der Urkunde ist auf der zurückbehaltenen Urschrift der Urkunde beziehungsweise auf einer zurückbehaltenen Abschrift zu vermerken.

(3) Den Beteiligten dürfen die Urschrift, eine Ausfertigung oder beglaubigte Abschrift der Urkunde erst ausgehändigt werden, wenn die Abschrift der Urkunde an das Finanzamt abgesandt ist.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

Antragstellung nach § 3 Abs. 2, § 11 Abs. 2 UmwStG

Ein vom gemeinen Wert abweichender Wertansatz kann nach § 3 Abs. 2 Satz 1, § 11 Abs. 2 UmwStG beantragt werden, soweit die entsprechenden Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG bzw. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG erfüllt sind. Gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind bei einer **Verschmelzung** auf eine **Personengesellschaft oder natürliche Person** die übergehenden Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, in der **steuerlichen Schlussbilanz** der **übertragenden Körperschaft** mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG **können** die übergehenden Wirtschaftsgüter auf **Antrag** abweichend **einheitlich** mit dem **Buchwert** oder einem **Zwischenwert** angesetzt werden, **soweit**

1. sie Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen,
2. und das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der natürlichen Person nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird
3. und eine **Gegenleistung nicht gewährt** wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

**Hinweis**

Im Falle des **Formwechsels** einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sind die **§§ 3 bis 8 und 10 UmwStG** nach **§ 9 Satz 1 UmwStG** entsprechend anzuwenden. Die (übertragende) **Kapitalgesellschaft** hat für **steuerliche Zwecke** auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine **Übertragungsbilanz**, die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (§ 9 Satz 2 UmwStG). Die Bilanzen **können** auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt (§ 9 Satz 3 UmwStG).

Eine **Antragstellung** auf Buch- oder Zwischenwertansatz ist **unwirksam**, wenn die **Voraussetzungen nicht erfüllt** werden. Bei dem Antrag handelt es sich um ein **steuerliches Wahlrecht**, welches eine **eindeutige Handlung des Steuerpflichtigen** erforderlich macht. Eine Berücksichtigung erfolgt **nicht von Amts wegen** durch das Finanzamt.

In der Praxis stellen sich daher die Fragen:

- von wem der Antrag zu stellen ist (**Wer?**);
- wo der Antrag zu stellen ist (**Wo?**);
- bis wann der Antrag zu stellen ist (**Wann?**);
- wie der Antrag zu stellen ist (**Wie?**)

Wer?

Der Antrag ist von der **übertragenden Kapitalgesellschaft** zu stellen (Schmitt in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Auflage 2024, § 3 UmwStG Rn. 65). Im Regelfall wird die übertragende Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Antragstellung – wegen der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister – zivilrechtlich nicht mehr existent sein. In diesem

Fall ist der Antrag auf Fortführung der Buch- bzw. Ansatz der Zwischenwerte von der **übernehmenden Gesellschaft als steuerliche Rechtsnachfolgerin** der übertragenden Kapitalgesellschaft zu stellen (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 03.28).



Praktikerhinweis

Der in der Praxis wohl am häufigsten auftretende Fall ist, dass der **steuerliche Berater** in Namen und Auftrag der übertragenden Kapitalgesellschaft den **Antrag** schriftlich beim Finanzamt stellt. Nach einhelliger Auffassung ist die Antragstellung durch einen Bevollmächtigten möglich und steuerlich wirksam (*Bron* in: Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Auflage 2019, § 3 UmwStG Rn. 154 m.w.N.). Auch in diesem Fall ist eine nachträgliche Änderung des einmal gestellten Antrags nicht möglich.

Eine entsprechende **Einspruchs- bzw. Klagebefugnis** gegen die Steuerfestsetzung der übertragenden Kapitalgesellschaft geht ebenfalls im Wege der **steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft** über.

Es ist zu beachten, dass für **handelsrechtliche Zwecke nach § 24 UmwG** allein die **übernehmende Gesellschaft** den Wertansatz des übernommenen Vermögens bestimmt.

Wo?

Gemäß § 3 Abs. 2 Satz 2, § 11 Abs. 3 UmwStG ist der Antrag bei dem für die Besteuerung der **übertragenden Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamt** zu stellen. Dies ist das für die nach **§ 20 AO** für die Ertragsbesteuerung zuständige Finanzamt.



Hinweis

In der Praxis ist zu beachten, dass wenn für die übertragende und übernehmende Gesellschaft unterschiedliche Finanzämter zuständig sind, grundsätzlich ein **Zuständigkeitswechsel** nach § 26 Abs. 1 AO eintritt, da das Schuldverhältnis der übertragenden Kapitalgesellschaft im Wege der **Gesamtrechtsnachfolgen** auf die **übernehmende Gesellschaft** übergeht.

Das Finanzamt der übertragenden Kapitalgesellschaft bleibt nur dann zuständig, wenn eine entsprechende **Zuständigkeitsvereinbarung** (§ 26 Satz 2 AO i.V.m. § 27 AO) getroffen wird und dieser zugestimmt wird (Kritisch zur Möglichkeit der Vereinbarung einer Zuständigkeitsvereinbarung bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung/Formwechsel *Friedrich*, AO-StB 2019 S. 159 f.).

Soweit die Zuständigkeiten der Finanzämter im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht eindeutig geklärt sind, empfiehlt es sich den **Antrag sowohl bei dem bisher für die übertragende Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamt sowie bei dem für die übernehmende Gesellschaft zuständigen Finanzamt** zu stellen, sollten diese voneinander abweichen.

Wann?

Der erforderliche Antrag ist nach § 3 Abs. 2 Satz 2, § 11 Abs. 3 UmwStG **spätestens bis zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz i.S. von § 3, § 11 UmwStG** bei dem für den übertragenden Rechtsträgers zuständigen Finanzamt zu stellen. Da es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung bei der steuerlichen Schlussbilanz i.S. von § 3, § 11 UmwStG um eine **eigenständige Bilanz** handelt, ist diese Bilanz von der „normalen“ Steuerbilanz (§§ 4, 5 UmwStG) zu unterscheiden (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314

Tz. 03.01). Die steuerliche Schlussbilanz ist die Bilanz, in der der Umwandlungsvorgang zu erfassen ist und auch tatsächlich erfasst worden ist. Daher ist eine wirksame Antragstellung auch noch in den Fällen möglich, in denen bereits eine Steuerbilanz i.S. von §§ 4, 5 EStG an das Finanzamt elektronisch übermittelt worden ist (*Bron* in: Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Auflage 2019, § 3 UmwStG Rn. 164).

Da der Antrag bis **spätestens zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz** gestellt werden kann, kann dieser problemlos auch im Vorfeld der Einreichung der steuerlichen Schlussbilanz beim Finanzamt gestellt werden (*Bron* in: Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Auflage 2019, § 3 UmwStG Rn. 165 m.w.N.). Eine **Antragstellung nach Einreichung** der steuerlichen Schlussbilanz i.S. von § 3, § 11 UmwStG ist hingegen ausgeschlossen. In diesem Fall ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zwingend der gemeine Wert anzusetzen.

Wie?

Das Gesetz enthält keine konkreten Aussagen dazu, in welcher **Form** der Antrag zu stellen ist. Der Antrag kann daher

- ✓ mündlich,
- ✓ **schriftlich** oder
- ✓ **konkulent** (z.B. durch **Abgabe der Steuererklärung mit Buchwertansatz**)

gestellt werden.



Praktikerhinweis

Um **Missverständnissen** mit dem Finanzamt vorzubeugen, wird es sich in der Praxis regelmäßig empfehlen, den Antrag **schriftlich** beim Finanzamt einzureichen. Für Zwecke der **Beweissicherung**, dass der Antrag rechtzeitig beim zutreffenden Finanzamt eingegangen ist, sollte die Übermittlung per E-Mail, Fax oder per Einschreiben mit Rückschein übersandt werden.

Eine **konkludente Antragstellung** wird in der Praxis eher der Ausnahmefall sein. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann von einem konkludenten Buchwertantrag ausgegangen, wenn die **ausdrückliche (schriftliche) Erklärung** abgegeben wird, dass die **Steuerbilanz i.S. des § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG** gleichzeitig die steuerliche **Schlussbilanz** sein soll (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 03.29). Dies soll nur dann nicht gelten, sofern kein ausdrücklicher anderweitiger Antrag gestellt wurde.



Hinweis

Sofern eine **Buchwertfortführung** beantragt wird, kann weiterhin eine Übermittlung der steuerlichen E-(Schluss-)Bilanz mit entsprechender **Schlüsselung** „Umwandlungsbilanz, zugleich Jahresabschluss“ erfolgen. Dies stellt gleichzeitig den Buchwertantrag dar.

Eine **konkludente Antragstellung** ist hingegen beim **Zwischenwertansatz** **nicht** möglich, da zwingend anzugeben ist, in welcher **Höhe** oder zu welchem **Prozentsatz** stille Reserven aufzudecken sind (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 03.29). Eine Rücknahme des Antrags ist nicht mehr möglich. Ein Zwischenwertantrag aus dem sich nicht eindeutig ergibt, in welcher Höhe stille Reserven aufgedeckt werden sollen, ist steuerlich nicht anzuerkennen (*Schmitt* in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Auflage 2024, § 3 UmwStG Rn. 720 m.w.N.).

Keine Berücksichtigung eines Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG

§ 4 Abs. 6 UmwStG enthält vom Wortlaut her eine umfangreiche Regelung zur Berücksichtigung von Übernahmeverlusten; im Ergebnis bleiben Übernahmeverluste aber **steuerlich regelmäßig unberücksichtigt**.



Gut zu wissen

Ein Übernahmeverlust entsteht, wenn der Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft abzgl. der Umwandlungskosten höher ist als der Wert des übernommenen Vermögens nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (Wertverknüpfung). Ein Übernahmeverlust entsteht daher regelmäßig, wenn die **Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft entgeltlich** erworben wurden. Denn in diesen Fällen wurde bei der Bemessung des **Kaufpreises für die Anteile** an der Kapitalgesellschaft i.d.R. **stille Reserven** mitvergütet, die sich im (Buch-)Wert des übernommenen Vermögens nicht wiederfinden.

Soweit eine **natürliche Person** beteiligt ist, darf der Übernahmeverlust nur zu 60 %, höchstens jedoch **in Höhe von 60 % der (Brutto-)Bezüge nach § 7 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG** (Dividendenanteil) berücksichtigt werden (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG).

Durch diese Regelung werden lediglich die steuerpflichtigen Einnahmen wieder neutralisiert, so dass sich kein darüber hinaus gehender Vorteil ergibt. Ein darüber hinausgehender Übernahmeverlust darf nämlich nicht berücksichtigt werden (§ 4 Abs. 6 Satz 3 UmwStG).

In der **Praxis** von besonderer Brisanz ist die Regelung in § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG wonach ein Übernahmeverlust abweichend von § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG in jedem Fall steuerlich **unberücksichtigt** bleibt, soweit

- bei der Veräußerung der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft ein **Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG** nicht zu berücksichtigen wäre (§ 4 Abs. 6 Satz 6 HS 1 UmwStG) oder
- die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft **innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben** worden sind (§ 4 Abs. 6 Satz 6 HS 2 UmwStG).

Die Regelung in § 4 Abs. 6 Satz 6 **HS 2** UmwStG gilt sowohl für Beteiligungen, die sich vor der Umwandlung im **Privatvermögen** als auch im **Betriebsvermögen** befunden haben. Einzige Voraussetzung für die steuerliche Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes ist, dass die Anteile **innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben** worden sind.

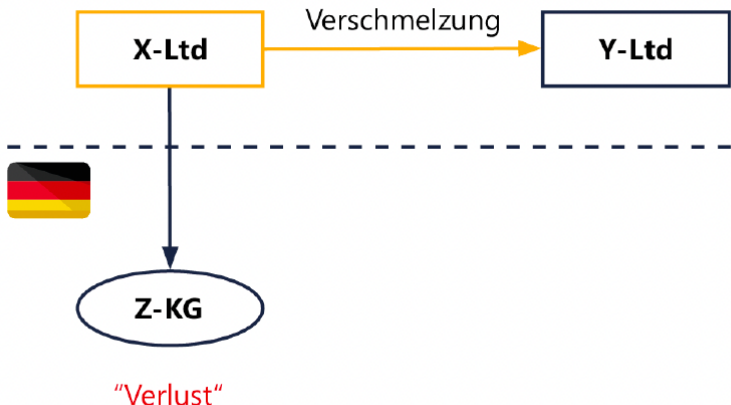


Praktikerhinweis

Nach **Auffassung der Finanzverwaltung** (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 Tz. 04.43) fallen auch entgeltlich erworbene Anteile innerhalb des steuerlichen Rückwirkungszeitraums unter § 4 Abs. 6 Satz 6 HS 2 UmwStG. Dies wird der BFH im anhängigen Revisionsverfahren ebenfalls mitentscheiden können (**BFH: IV R 3/23**). Vgl. hierzu auch bereits **BFH-Urteil vom 17.08.2023 (III R 37/20)**.

Nach Ansicht des BFH könne aber in Fällen des § 4 Abs. 6 Satz 6 HS 2 UmwStG eine **Bil-
ligkeitsmaßnahme nach §§ 163 und 227 AO** geboten sein (BFH-Urteil vom 24.06.2014 –
VIII R 35/10, BStBl. 2016 II S. 916; ablehnend Wendt, FR 2016 S. 722, 724). Aus diesem
Grund ist es geboten, dass die **Anschaffungskosten**, die durch die Regelung des § 4
Abs. 6 UmwStG untergehen, in einem **Merkposten** in einer **steuerlichen Ergänzungsbi-
lanz** zu erfassen und dem Finanzamt mitzuteilen. Im **Veräußerungsfall** kann dann eine ent-
sprechende Billigkeitsmaßnahme für die Berücksichtigung der untergegangenen Anschaf-
fungskosten **beantragt** werden. Ob diese Aussicht auf Erfolg hat, bleibt abzuwarten.

3. FG Münster: Untergang von Verlustvorträgen im Rahmen einer Verschmelzung verfassungskonform und mit unionsrecht vereinbar

Regelung	§ 4, § 12 Abs. 3 UmwStG; , § 10d EStG, Art. 3 Abs. 1 GG.
Leitsätze des FG (red.)	Es ist mit dem Unions- und Verfassungsrecht vereinbar, dass Verlustvorträge einer untergegangenen Gesellschaft im Rahmen einer Verschmelzung auf die aufnehmende Gesellschaft nicht übergehen.
Der Fall	 Die ausländische X-Ltd. ist an der deutschen Z-GmbH & Co. KG (§ 15 EStG) beteiligt. Der Verlustvortrag für Zwecke der KSt für die X-GmbH betrug auf den 31.12.2014 100 Mio. EUR. Im Jahr 2015 wurde die X-Ltd. auf eine ausländische Schwesterkapitalgesellschaft (Y-Ltd.) verschmolzen, sodass die Y-Ltd. nunmehr Gesellschafterin der Z-GmbH & Co. KG wurde. Im Jahr 2016 hat die Y-Ltd. die Anteile an der Z-GmbH & Co. KG für 150 Mio. EUR veräußert.
Problem	Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die KSt-Verluste der X-Ltd. im Rahmen der Verschmelzung wegen § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht auf die Y-Ltd. übergegangen sind.
Entscheidung des FG	Das FG hat die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt. Keine Rechtsnachfolge für Verluste im Rahmen von Verschmelzung von Kapitalgesellschaften Das FG bestätigt die Sichtweise der Finanzverwaltung, dass die Rechtsnachfolgerin der X-Ltd., die Y-Ltd., die Verluste für Zwecke der KSt nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht übernimmt. Kein Verstoß gegen Art. 3 GG Das FG ist der Ansicht, dass der Verlustuntergang nicht gegen das GG verstößt und damit verfassungskonform ist. <i>Zur ausführlichen Begründung vgl. Urteilsgrundsätze</i> Kein Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie

	Darüber hinaus vertritt das FG die Auffassung, dass der Verlustuntergang auch nicht gegen die Fusionsrichtlinie verstößt. Dies sei maßgeblich dem Umstand zuzuschreiben, dass auch bei einem reinen Inlandsfall ein Verlustübergang nicht möglich sei und damit kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vorliege.
Bemerkung	Die Entscheidung des FG Münster ist wenig überraschend. Mangels höchstrichterlicher Entscheidung wurde die Revision zugelassen. Es ist derzeit offen, ob diese eingelegt wurde. Vor dem Hintergrund der Verfassungskonformität des Verlustwegfalls ist auf den aktuellen Beschluss des BVerfG vom 23.07.2025 (2 BvL 19/14, DStR 2025 S. 2000) hinzuweisen, nach dem ein endgültiger Verlustuntergang nicht gegen das GG verstößt. Im weiteren stellt sich die Frage, ob der BFH dem EuGH die Frage der Unionsrechtswidrigkeit vorlegen wird oder selber entscheiden wird. Die Begründung des FG Münster ist zwar äußerst knapp, entspricht aber der h.M. in der Literatur.
Fundstelle	FG Münster, Urteil vom 29.10.2025 – 9 K 1153/21 K,F, BeckRS 2025, 30867; Revision offen.

Anmerkungen**Rettung der Verluste durch Ansatz eines Zwischenwerts oder des gemeinen Werts in der steuerlichen Schlussbilanz?**

In Anbetracht des drohenden Untergangs des Verlustvortrags kann erwogen werden, in der **umwandlungssteuerlichen Schlussbilanz (§ 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)** der übertragenden Verlustgesellschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter mit einem **Zwischenwert** oder den **gemeinen Werten** anzusetzen. Die durch den Ansatz des Zwischenwert oder gemeinen Werts aufgedeckten stillen Reserven führen zu einem **laufenden Gewinn** beim **übertragenden** Rechtsträger, der diesen Gewinn mit seinen ungenutzten Verlusten – i.R.d. Mindestbesteuerung – verrechnen kann. Durch den Ansatz zu Zwischenwerten, erhöht sich gleichzeitig das Abschreibungspotenzial der jeweiligen Wirtschaftsgüter. Die übernehmende Gesellschaft hat die erhöhten Werte zu übernehmen, sodass die erhöhten Abschreibungen den Gewinn der übernehmenden Körperschaft in den nächsten Jahren mindern können. So gehen die Verluste nicht gänzlich verloren, auch wenn die zeitliche Streckung der Verlustnutzung nicht optimal ist.

Bei der Aufdeckung der stillen Reserven i.R.d. Aufstockung der Buchwerte auf den Zwischenwert bzw. den gemeinen Wert zur Verlustnutzung ist aus **praktischer Sicht** folgendes zwingend zu beachten:

Sind die vom Untergang bedrohten Verluste der übertragenden Kapitalgesellschaft belastbar zu beziffern?

- Nicht selten ist es in der Praxis der Fall, dass steuerliche Verlustvorträge vor Durchführung oder Abschluss einer BP nicht gesichert beziffert werden können. Mithin muss bei einer Aufstockung der Buchwerte zur Verlustnutzung immer bedacht werden, dass die in dem letzten Steuerbescheid ausgewiesenen Verluste sich aufgrund

einer Betriebsprüfung – teilweise auch erheblich – ändern können.

- Bei dem Antrag auf Zwischenwertansatz nach § 11 Abs. 2 UmwStG (bei anteiliger Aufdeckung von stillen Reserven) ist zu beachten, dass dieser unwiderruflich ist. Daher kann im Nachhinein nicht eine Reduzierung des Zwischenwertansatz beantragt werden!
- Auch ist zu beachten, dass der Antrag auf Buchwert- bzw. Zwischenwertansatz gem. § 11 Abs. 3 i. V. m. § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu erfolgen hat. Ein nachträgliches Ausüben des Wahlrechts ist somit nicht mehr möglich, wenn man dem Finanzamt signalisiert hat, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert zu berücksichtigen sind.

In welcher Höhe liegen stille Reserven tatsächlich vor?

- ✓ Hierbei ist zu beachten, dass es eine Bewertung der Sachgesamtheit vorzunehmen ist, d.h. die Bewertung zum gemeinen Wert hat nicht bezogen auf jedes einzelne übergehende Wirtschaftsgut zu erfolgen, sondern bezogen auf die Gesamtheit der übergehenden aktiven und passiven WG. Dies bedeutet, dass – gerade bei Verlustgesellschaften – negative Ertragsaussichten den Wert der Sachgesamtheit mindern können, obwohl vielleicht die einzelnen übergehenden Wirtschaftsgüter insgesamt stille Reserven enthalten. Eine Aufdeckung von stillen Reserven ist dann nicht möglich!

Ist für die Verrechnung des Übertragungsgewinns aus der Aufdeckung der stillen Reserven die Mindestbesteuerung zu beachten?

- ✓ Gerade bei Verschmelzungen sind auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG (sog. Mindestbesteuerung) zu beachten. Danach können 1 Mio. EUR unbegrenzt mit Verlusten verrechnet werden. Wenn der verrechenbare Verlust größer als 1 Mio. EUR ist, können nur 70 % bzw. 60 % der 1 Mio. EUR übersteigenden Einkünfte zur Verlustverrechnung herangezogen werden. Im Ergebnis unterliegt somit 30 % bzw. 40 % des Übertragungsgewinns, der die 1 Mio. EUR übersteigt, der Besteuerung auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft.

Hat zwischen steuerlichem Übertragungstichtag und Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister ein schädlicher Beteiligungserwerb stattgefunden?

- ✓ Gem. § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ist die Verrechnung eines Übertragungsgewinns der übertragenden Kapitalgesellschaft mit einem Verlustvortrag nur insoweit möglich, als dass die Verlustverrechnung auch möglich gewesen wäre, ohne dass die steuerliche Rückwirkungsfiktion greift. Dies bedeutet, dass wenn die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft zwischen steuerlichem Übertragungstichtag und Eintragung der Verschmelzung ins HR vollständig erworben wurden und dies gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem vollständigen Verlustuntergang führen würde. Auch eine Verrechnung auf den steuerlichen Übertragungstichtag nicht möglich wäre.

Stimmen die KSt-Verluste mit den GewSt-Verlusten überein?

- ✓ Aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8 und 9

GewStG) ist es nicht selten der Fall, dass die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge nach § 10a GewStG nicht unwesentlich von den körperschaftsteuerlichen Verlusten (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d EStG) abweichen.

SIS Steuerberaterinstitut Sachsen GmbH
Bertolt-Brecht-Allee 22
01309 Dresden
T. 0351 2130020 · F. 0351 2130022
info@sis-institut.de
www.sis-institut.de

