

Mittelstands-Agenda 2010

Steuern

§ 8 c KStG

Der Verlustabzug bei Körperschaften

Zeitlich befristete
Sanierungsklausel

Rechnungslegung

BilMoG

Umfangreichste Reform des HGB seit
BiRiliG in 1985

Ziele, Maßnahmen
Anwendungsregeln

Kleine Auswahl aus dem
Regelungsstrauß

- Entwicklungskosten
- Latente Steuern
- Pensionsrückstellungen
- ausgewählte Anhangsangaben

- **Anwendungsbereich der Regelungen zum Mantelkauf**
 - Voraussetzung für den steuerlichen Verlustabzug im Einkommensteuerrecht (§ 10 d EStG) = **Personenidentität**
 - Begriff der Personenidentität
 - Rechtliche Identität **und**
 - Wirtschaftliche Identität
 - **Unproblematisch bei natürlichen Personen -**
 - § 10 d EStG gilt aber auch im Körperschaftsteuerrecht (§ 8 Abs.1 KStG)
 - Das KStG regelt die Ertragsbesteuerung aller juristischer Personen
 - Problematik der Personenidentität bei juristischen Personen
 - Rechtliche Identität -unproblematisch, HR
 - **Wirtschaftliche Identität -problematisch-**

- **Ursprüngliches Ziel der Regelungen zum Mantelkauf im KStG**
 - Unterbindung des Handels mit Verlustmänteln
 - **Entwicklung der Gesetzgebung zum Mantelkauf im KStG**
 - 1990 Erste Mantelkaufregelungen in § 8 Abs. 4 KStG
 - Verlust der wirtschaftlichen Identität bei
 - Übertragung von mehr als 75 % der Anteile an der Gesellschaft und
 - Wiederaufnahme des eingestellten Geschäftsbetrieb bei Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen (**innerhalb von 5 Jahren**)
 - 1998 Verschärfungen der Mantelkaufregelungen in § 8 Abs. 4 KStG
 - Absenkung der Unschädlichkeitsgrenze von 75 % auf 50 %
 - Wegfall des Merkmals der Einstellung des Geschäftsbetriebs
 - Hinzufügung einer Sanierungsklausel
- Vorlage beim BVerfG (2BvL 12/01) wg. Formfehler im Gesetzgebungsverf.**
- **01.01. 2008 § 8 Abs. 4 KStG wird durch § 8c KStG ersetzt**

§ 8 c KStG**• Grundlegende Änderungen gegenüber § 8 (4) KStG**

- Die wirtschaftliche Identität einer KapGes wird nur noch durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners verändert. Demnach ist **nur noch der Wechsel des Anteilseigners** maßgebend
- Die „Zuführung neuen Betriebsvermögens“ spielt keine Rolle mehr
- Aufgabe des Gedankens der Missbrauchsverhütung, nur noch Anknüpfung an den schädlichen Beteiligungserwerb

Voraussetzungen - 2 Varianten -

Mehr als 25 % bis max. 50% der Beteiligung wechselt (auch mittelbar!)

Mehr als 50 % der Beteiligung wechselt (auch mittelbar!)

innerhalb von 5 Jahren (an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen)

Rechtsfolgen

Verluste gehen anteilig unter

Verluste gehen vollständig unter

Der Untergang betrifft den Verlustausgleich, den Verlustvortrag aber nicht den Verlustrücktrag

Über § 10 a GewStG sind auch die gewebesteuerlichen Verluste betroffen

§ 8 c KStG

- **Anteilsübertragung /Erwerbsgegenstand**
 - *Als Erwerbsgegenstände nennt das Gesetz mehr als 25 %*
 - *Des gezeichneten Kapitals*
 - *Der Mitgliedschafts-/Beteiligungsrechte oder*
 - *Der Stimmrechte an einer Körperschaft*
 - *Personenkreis; Übertrag von mehr als 25 % auf*
 - *einzelnen Erwerber (unproblematisch) oder*
 - *nahe stehende Personen (h.M.: Regeln zur vGA , nicht § 1 Abs. 2 AStG)*
 - *Auch durch durch gleichgerichtete Interessen*
 - **Erwerbsvorgang**
 - **Unmittelbare Übertragung (entgeltlich oder unentgeltlich)**
 - **Mittelbare Übertragung**
 - **Jetzt ausdrücklich gesetzlich geregelt. Zwischenschaltungslösungen sind nicht mehr möglich**
 - **Keine unschädliche Konzernbetrachtung möglich**

§ 8 c KStG

- **5-Jahresfrist**
 - Mehrere Anteilerwerbe werden innerhalb der 5Jahresfrist zusammengerechnet
- **Kapitalerhöhungen**
 - Gelten als Übertragungen soweit sich dadurch die Beteiligungsquoten verändern.
- **Sanierungsklausel**
 - Im Gesetz (zunächst) nicht vorgesehen.
 - Mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung am 16.07.09 rückwirkend ab 01.01.2008 für zwei Jahre, also bis 31.12.2009 eingeführt
 - **Neu:**
Bestandteil des steuerlichen Sofortprogramms im Koalitionsvertrag ist die Aufhebung der Befristung der Sanierungsklausel mit Wirkung ab 01.01.2010

Zeitlich befristet sanierter § 8 c KStG

- **Hintergrund für die Reaktion des Gesetzgebers**
 - Belastende Neuschöpfungen in der konjunkturell günstigen Phase des Schönwettersteuerrechts (2007) wie die Zinsschranke und eben § 8 c KStG erwiesen sich sehr schnell als krisenverschärfend und sanierungsfeindlich
 - Trotzdem gewohnt restriktive Haltung der Verwaltung
 - Sturmflug der Wirtschaftsverbände
 - Gesetzesänderung mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.07.2009
 - Einführung eines Sanierungsprivilegs (8c **Abs. 1 a** KStG)
Rückwirkend ab 01.01.2008, allerdings bis 31.12.2009 befristet.
- **Gesetzeszweck**
 - Beseitigung des Wegfalls des Verlustvortrags für sanierungswillige Investoren
 - Abbau des Hemmnisses für den Investor
 - Unterstützung von Sanierungsbemühungen per Durchbrechung des Teufelskreises bei trotzdem eingestiegenem sanierungswilligem Investor
 - Erste Sanierungserfolge stellen sich ein
 - Steuerbelastung tritt sofort ein und entzieht die dringend benötigte

Zeitlich befristet sanierter § 8 c KStG

- **Grundtatbestand und Rechtsfolge des § 8 c Abs. 1a KStG**
 - Beim Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung findet § 8c KStG keine Anwendung.
- **Sanierung als Erwerbszweck**
 - Sanierung i. S. d. § 8 c KStG ist jede Maßnahme die darauf gerichtet ist, die Insolvenzantragsgründe (Zahlungsunfähigkeit *oder Überschuldung*)
 - Zu verhindern oder zu beseitigen **und**
 - **zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten**
 - Begünstigter Erwerb(zeitpunkt) also „**in der Krise**“
 - Im Zeitpunkt der drohenden oder bereits eingetretenen Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung
 - Zahlungsunfähigkeit droht, wenn der Schuldner voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die bestehenden Zahlungsverpflichtungen im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen.
 - Erkennen - Handeln

Zeitlich befristet sanierter § 8 c KStG

- **Voraussetzungen** für eine Sanierung als Erwerbszweck i.S.d. § 8 c KStG
 - **Sanierungsabsicht** der KapGes bzw. des neuen Gesellschafters
 - Verobjektiviert sich durch die tatsächliche Durchführung der Rettungsmaßnahmen
 - **Sanierungsbedürftigkeit** der KapGes
 - **Sanierungsfähigkeit** der KapGes
 - Nach der pflichtgemäßen Einschätzung eines objektiven Dritten im Augenblick des Beteiligungserwerbs
 - **Sanierungseignung** der in Angriff genommenen Maßnahmen
 - Dokumentierter Sanierungsplan

- **Keine begünstigende Sanierung** i. S. d. § 8c KStG ist möglich:
 - Bei bereits im Wesentlichen eingestelltem Geschäftsbetrieb oder
 - Bei Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraum von 5 Jahren

Zeitlich befristet sanierter § 8 c KStG**• Zugleich Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen**

Wohl entscheidendes Tatbestandsmerkmal

– Drei abschließende alternative Möglichkeiten

1) Befolgung einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung **oder**

2) Aufrechterhaltung einer bestimmten Lohnsumme über einen Fünfjahreszeitraum nach dem Beteiligungserwerb **oder**

3) Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens durch Einlagen innerhalb eines Jahres nach dem Beteiligungserwerb

– Zu 1): Für KapGes ohne Betriebsrat ausgeschlossen

– Zu 2) Innerhalb eines 5Jahreszeitraums ab Beteiligungserwerb (stichtagsgenau) darf die Lohnsumme der KapGes 400% der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

„§ 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes gilt sinngemäß“

Zeitlich befristet sanierter § 8 c KStG

– Zu 3) Wesentliche Betriebsvermögenszuführung

- Eigenständige jedoch keine zu einer Arbeitsplatzsicherungsmaßnahme zwingend kumulativ hinzutretende Sanierungsmaßnahme
- Zuführungszeitraum
 - Innerhalb eines Zeitraum von 12 Monaten ab Beteiligungserwerb
- Wesentlichkeit
 - Zugeführtes Betriebsvermögen entspricht mind. 25 % des Werts des in der StBilanz zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres enthaltenen Aktivvermögens zu Buchwerten
- Gegenstand der Zuführung: Einlage
 - Begriff i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG i.V. m. § 8 Abs. 1 KStG (Bar- oder Sach-)
 - Bewertung der Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG mit dem Teilwert
 - Beachte: Andersartige Vermögenszuführungen z.B. durch Verschmelzung eines Unternehmens auf die Verlustgesellschaft sind nicht privilegiert.
 - Nicht zwingend Zuführung von Aktivvermögen erforderlich!
Auch Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder diesem nahestehenden Personen **-soweit werthaltig-**

Zeitlich befristet sanierter § 8 c KStG

- Noch Zu 3) Wesentliche Betriebsvermögenszuführung

- Verbleibensvoraussetzungen (Zugeführtes Kapital soll verfügbar bleiben)
 - **Leistungen der KapGes (nicht Wertminderungen)** zwischen 01.01.2009 und 31.12.2011 schmälern den Wert des ursprünglich zugeführten BV, Gegebenenfalls rückwirkender Wegfall der Vergünstigung bei Überschreiten der 25 %-Grenze (sanktioniert werden oGAs und vGAs sowie das Leg-ein-hol-zurück-Verfahren)

- (!!!Sofern ausschließlich die Möglichkeit 3 die Begünstigung beschert hatte)**

Handlungsempfehlungen § 8 c KStG

- Für in der Vergangenheit erfolgte Beteiligungserwerbe
 - Verloren geglaubte Verlustvorträge können möglicher Weise vor dem Untergang gerettet werden wenn
 - Beteiligungserwerb in der Krise
 - Zum Zweck der Sanierung (Sanierungsplan in dem –bedürftigkeit, -fähigkeit und –eignung dokumentiert sind)
 - Absicht zur Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen kann dargelegt werden durch:
 - die zeitnahe Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens durch Einlage oder Forderungsverzicht (Innerhalb eines Zeitraum von 12 Monaten ab Beteiligungserwerb) **oder**
 - Die einen Fünfjahreszeitraum abdeckende Lohnsummenklausel

Handlungsempfehlungen § 8 c KStG

- **Für noch im Jahr 2009 geplante Beteiligungserwerbe**
 - Ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung kann wegen der verbesserten Rahmenbedingungen möglicher Weise doch noch erfolgen
 - Das Vorliegen der Voraussetzungen des Sanierungsprivilegs ist prüfen und entsprechend zu dokumentieren
 - Prüfung der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit nach Idw-PS 800 (neu gefasst in 2009)
 - Prüfung der Überschuldung unter Berücksichtigung der jetzt (Änd. v. 24.09.2009) bis 31.12.2013 befristeten Neufassung des § 19 InsO durch Art 5 des FMStG (Verneinung der Überschuldung bei positiver Fortbestehensprognose)
 - Sicherstellung des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen
 - **Bei fehlender Krise und somit fehlender Sanierungsbedürftigkeit**
 - Überprüfung der gängigen Verlustnutzungsstrategien

BilMoG

Umfangreichste Reform des HGB seit BiRiliG in 1985

Ziele, Maßnahmen

Anwendungsregeln

Kleine Auswahl aus dem Regelungsstrauß

- zusätzliche Anhangsangaben
- Entwicklungskosten
- Latente Steuern
- Pensionsrückstellungen

- **Ziele**

- **Dauerhafte Aufrechterhaltung der Rechnungslegungsvorschriften des HGB**
 - Grundlage der Bemessung der Gewinnausschüttung
 - Maßgeblichkeit des HGB-Abschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung
- **Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses**
- **Finanzielle Entlastung kleinerer und mittelständischer Unternehmen**
- **Schaffung eines gleichwertigen, einfacheren u. kostengünstigeren Regelwerks gegenüber den IFRS**
- **Steuerneutrale Umsetzung der Reform**

- **Maßnahmen / Anwendungsregeln**

- Anhebung der Schwellenwerte /
für nach dem 31.12.2007 beginnende Gje, also bei Gj=Kj ab JA 2008
- Zusätzliche Ausweis- u. Angabepflichten im Anhang (Erhöhung d. Transparenz)/
für nach dem 31.12.2008 beginnende Gje, also bei Gj=Kj ab JA 2009
- Abschaffung von Wahlrechten zur Einengung des bilanzpolitischen Spielraums
- Hinwendung zu IFRS bei Ansatz- und Bewertungsvorschriften
Ab Anwendung der BilMoG-Regelungen, spätestens für nach dem 31.12.2009
beginnende Gj, also bei Gj=Kj ab JA 2010

- **Schwellenwerte (klein-mittelgroß)**

- **Bil.Se** von 4.015 T€ auf **4.840 T€**; **Umsatz** von 8.03 T€ auf **9.680 T€**; **AN 50** o.Ä.
- **Bedeutung:** Bei Überschreitung ab dem 2. aufeinanderfolgenden Jahr
 - Prüfungspflicht nach § 316 HGB für KapGes und KapGes&Co.KG
 - Wegfall bedeutender Ausweis- und Offenlegungserleichterungen
- **Handlungsempfehlung: Überwachung;**
im Grenzbereich bilanzpolitische Maßnahmen ergreifen

- **Zusätzliche Anhangsangaben (Gj=Kj ab JA 2009)**

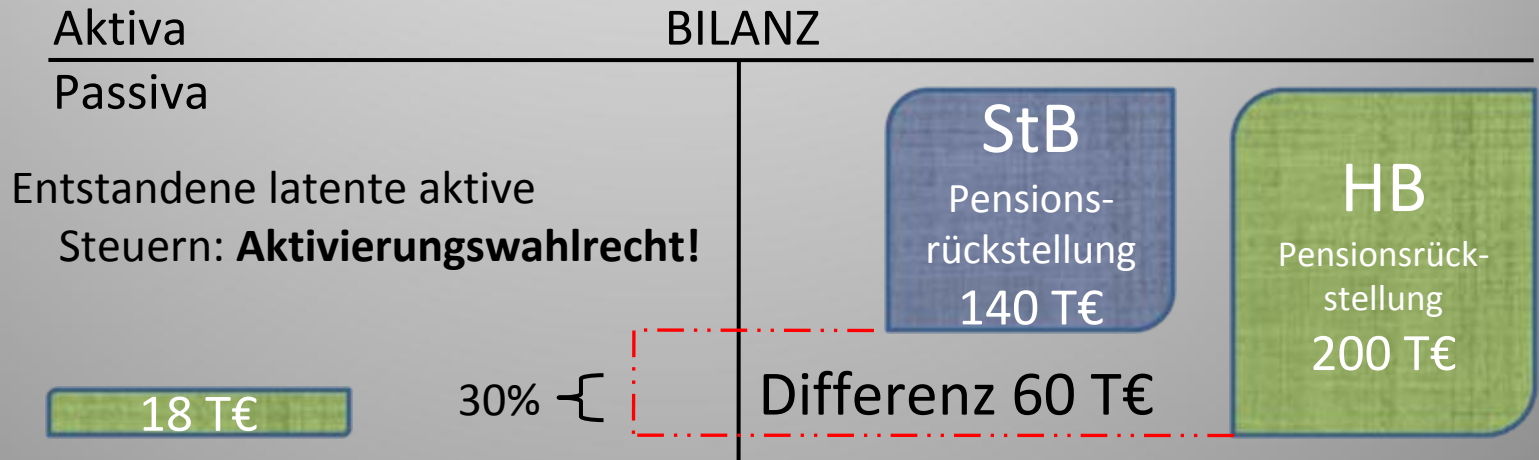
- Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 (1) Nr. 2 HGB
(z.B. Leasing, Factoring etc.) **nicht kleine KapGes/KapCos**
- Abschlussprüferhonorare, aufgliedert §§ 285 Nr. 17, 314 (1) Nr. 9 HGB
nicht kleine KapGes/KapCos; mittelgroße nur auf Anforderung WPK
- Geschäfte mit nahestehenden Personen §§ 285 Nr. 21, 314 (1) Nr. 13 HGB
nicht kleine KapGes/KapCos; mittelgroße ja aber nur AGs 288 (2) S. 3 HGB

- **Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV**
Spezielle Aktivierungsverbote und besonderes Aktivierungswahlrecht § 248 HGB
 - Voraussetzung für die Aktivierung: Vorliegen eines Vermögensgegenstandes
 - Entwicklungskosten (ja) aber nicht Forschungskosten (§ 255 (2a) S. 3 HGB)
Definition in § 255 Abs. 2a HGB ¹Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach Absatz 2. ²Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. ³Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. ⁴Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.
 - Eine ausführliche Darstellung der Abgrenzungsproblematik sowie der Voraussetzungen unter denen Entwicklungskosten überhaupt als Vermögensgegenstand erfasst werden können **vgl. IAS 38.**
 - Nicht aktivierungsfähig sind
 - der selbst geschaffene Firmenwert
 - selbst geschaffene Marken
 - Kundenlisten, Verlagsrechte,
 - Beachte: Ausschüttungssperre, § 268 Abs. 8 (KapGes/KapCos)
- **Wegfall des Aktivierungswahlrecht für die Bilanzierungshilfe „Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen § 269 HGB“**

- **Passivierung von (unmittelbaren) Pensionsverpflichtungen –Änderungen-:**
 - **Bewertung** (bisher i.d.R. Übernahme des Teilwerts nach § 6a EStG) erfolgt nach BilMoG zwingend **mit dem Erfüllungsbetrag** (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) d.h.
 - **Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen**
 - realistische Sterbewahrscheinlichkeiten,
 - künftige Kostensteigerungen (z. B. Rentenanpassungen),
 - Gehaltsentwicklungen bei gehaltsabhängigen Zusagen,
 - gesellschaftsspezifische Fluktuationswahrscheinlichkeiten.
 - **Abzinsung von Pensionsrückstellungen**
 - Maßgeblich ist der Marktzins und nicht der steuerliche Rechnungszins von 6 %
Fausformel: 1 % Delta im Zinssatz = 15 %-20 % Delta Rückstellung
Niedriger Zinssatz = höhere Rückstellung
 - Bewertungsdifferenzen durch Zinsänderungen tangieren das Finanzergebnis,
 - **Verteilung der Initialdifferenz Bewertung** (Art67 Abs. 1 EGHGB)
 - Mindestansammlung = 1/15 des zuzuführenden Betrags
 - **Verrechnung von reserviertem Vermögen** (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB)
 - Soweit das Vermögen dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen
 - **Somit regelmäßig Abweichung HB - STB**

- **Latente Steuern § 274 HGB (IAS 12)**

- Entstehen aufgrund von Ansatz- und Bewertungsdifferenzen von Vermögensgegenständen und Schulden in der HB und in der StB
 - Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern **!!Ausschüttungssperre!!**
 - Passivierungspflicht für passive latente Steuern
- **Aktive latente Steuern** entstehen wenn und soweit
 - Ein Aktivposten in der HB niedriger ausgewiesen ist als in der StB oder
 - **ein Passivposten in der HB höher ausgewiesen ist als in der StB**

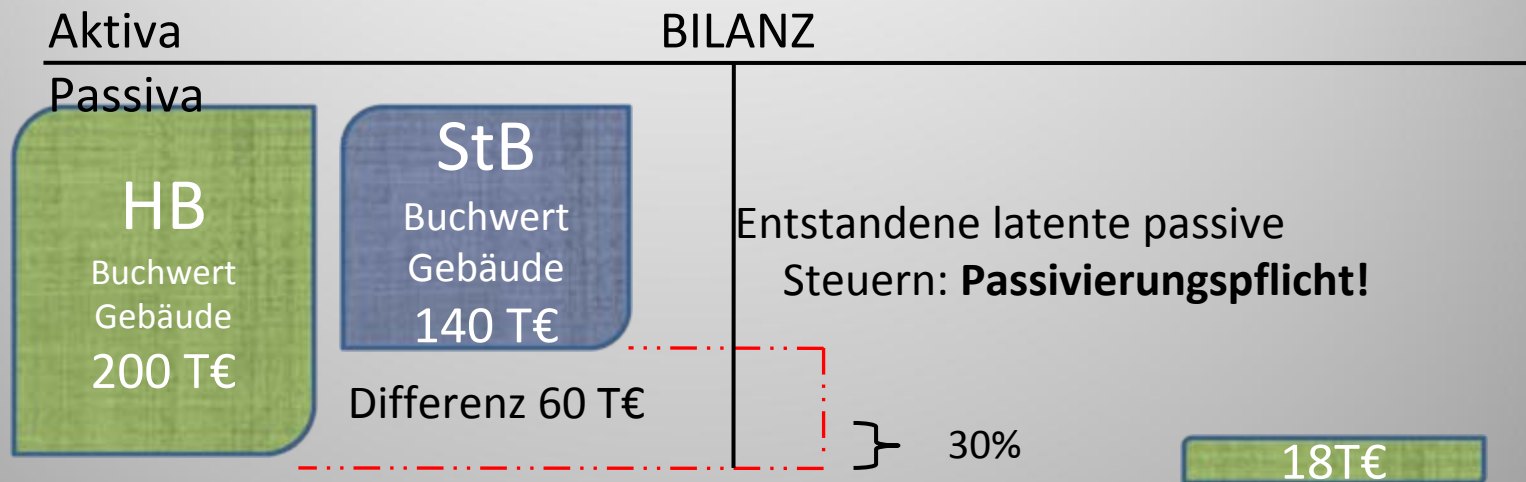


- **Neu: Aktive latente Steuern aufgrund steuerlicher Verlustvorträge § 274 Abs. 1 S. 4**

- **Latente Steuern § 274 HGB (IAS 12)**

- **Passive latente Steuern** entstehen wenn

- Ein Aktivposten in der HB höher ausgewiesen ist als in der StB oder
- ein Passivposten in der HB niedriger ausgewiesen ist als in der StB



- Saldierung von Aktivlatenzen und Passivlatenzen als Standardfall vorgesehen, allerdings besteht ein Wahlrecht bzgl. Isolierter Behandlung

- **Vollständige Befreiung** für **kleine** KapGes und KapCos (§ 274a Nr.5 § 288 Abs.1 HGB)
Anwendung kann allerdings unter bilanzpolitischen Gesichtspunkten durchaus interessant sein

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

DOBLER & PARTNER GMBH

Steuerberatungsgesellschaft

Josef Maier