

Hubertus Baumhoff / Reinhard Dücker  
Stefan Köhler (Hrsg.)

# **Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen**

Festschrift für Professor Dr. Norbert Krawitz



**RESEARCH**

Hubertus Baumhoff / Reinhard Dücker / Stefan Köhler (Hrsg.)

**Besteuerung, Rechnungslegung  
und Prüfung der Unternehmen**

# GABLER RESEARCH

Hubertus Baumhoff / Reinhard Dücker  
Stefan Köhler (Hrsg.)

# **Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen**

Festschrift für Professor Dr. Norbert Krawitz



**GABLER**

**RESEARCH**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2010

Alle Rechte vorbehalten  
© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2010

Lektorat: Ute Wrasmann | Anita Wilke

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.  
Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.  
[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



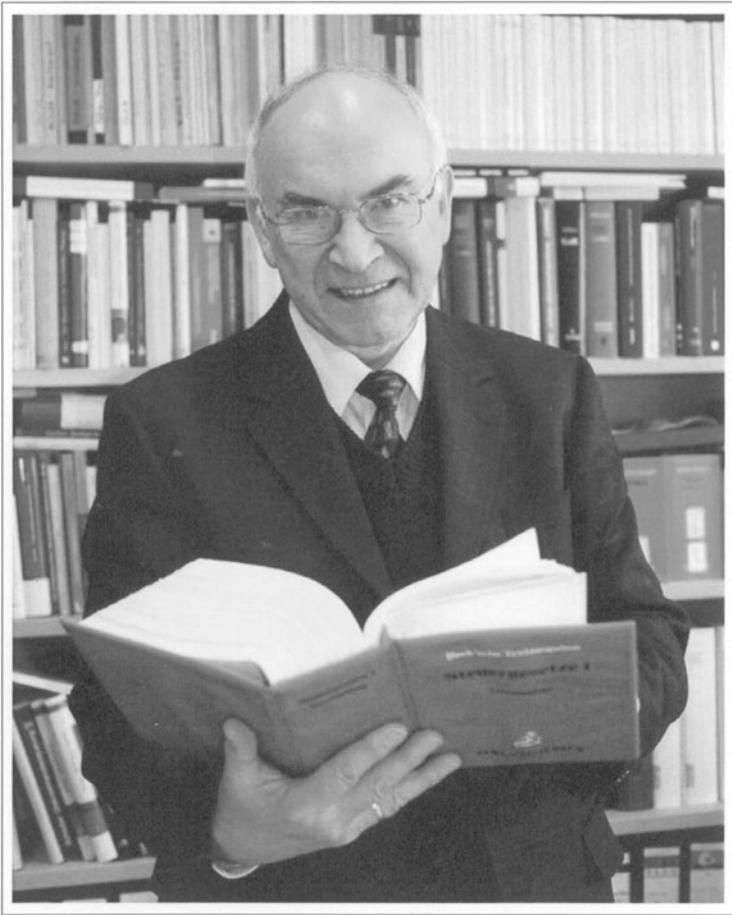
Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg  
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier  
Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-1799-7

Norbert Krawitz



Norbert Krawitz

# Über Norbert Krawitz

Norbert Krawitz vollendet am 20. Februar 2010 sein 65. Lebensjahr. Diesen besonderen Geburtstag nehmen seine Schüler, ehemalige und jetzige Fachkollegen – u.a. aus seiner Münsteraner und Siegener Zeit – sowie viele fachliche Vertreter der Betriebswirtschaftslehre und der Rechtswissenschaften zum Anlass, ihm herzlich zu gratulieren und gleichsam sein wissenschaftliches Werk, seine Tätigkeit an der Universität und in zahlreichen Kommissionen mit dieser Festschrift zu ehren.

Geboren und aufgewachsen in Essen, absolvierte Norbert Krawitz nach seiner Schulzeit zunächst eine kaufmännische Lehre in einem Essener Industrieunternehmen. Danach trat er ein dreijähriges Studium an der Höheren Wirtschaftsfachschule in Bochum an, mit welchem er 1967 die Fakultätsreife zum Studium der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften erlangte. Noch im gleichen Jahr begann er das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, welches er 1971 erfolgreich abschloss.

Spätestens zu diesem Zeitpunkt stand für Norbert Krawitz fest, dass er sich mit der Betriebswirtschaftslehre eher wissenschaftlich als praktisch auseinandersetzen wollte. Konsequenterweise trat er 1971 eine wissenschaftliche Assistentenstelle am „Institut für Unternehmensrechnung und -besteuerung“ der Universität Münster an (Institutsdirektor war damals Dietrich Börner), wo er 1974 zum Dr. rer. pol. promovierte. 1981 wurde er durch den Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität Münster für das Fach Betriebswirtschaftslehre habilitiert. Im Jahr 1982 folgte er einem Ruf an die Universität Osnabrück; seit 1983 lehrt und forscht er an der Universität Siegen. Zwei weitere Rufe an die Universität Bielefeld (1989) und an die Katholische Universität Eichstätt/Ingolstadt (1992) hat er abgelehnt.

Die vorstehende Vita von Norbert Krawitz zeigt, dass er seinem Fachgebiet, der Betriebswirtschaftslehre, seit mehr als drei Jahrzehnten intensive Forschungs- und Lehrtätigkeit widmet. Betrachtet man das Lehr- und Forschungsspektrum sowie die Veröffentlichungsliste von Norbert Krawitz seit Beginn der 70er Jahre, so zeigt sich eine enorme Spannweite hinsichtlich seiner wissenschaftlichen Interessen. Diese reicht von der Rechnungslegung über die Wirtschaftsprüfung bis hin zur Steuerlehre. Angesichts des Ausmaßes und des wissenschaftlichen Niveaus dieser Spannweite würde man normalerweise erwarten, dass sich Norbert Krawitz nur rudimentär und ohne besonderen Tiefgang mit den drei vorgenannten Themengebieten befassen konnte, stellen doch alle drei höchst eigenständige Disziplinen in der allgemeinen und speziellen Betriebswirtschaftslehre dar.

Diese Vermutung hat Norbert Krawitz eindrucksvoll widerlegt. Nicht nur, dass das von ihm im Jahr 1995 ins Leben gerufene „Siegener Forum für Rechnungslegung, Prüfungswesen und Steuerlehre e.V.“, dessen Vorsitz er von Beginn an innehat, alle diese drei Themengebiete in seinem Vereinsnamen trägt; vielmehr hat Norbert Krawitz jeden dieser Lehr- und Forschungsbereiche mit besonderem wissenschaftlichen Interesse und fachlicher Hingabe betreut. Daher finden sich diese drei Themenbereiche auch im Titel dieser Festschrift wieder.

Norbert Krawitz war sechs Jahre lang (von 1995 – 2001) Mitglied des Forschungsinstituts für Geistes- und Sozialwissenschaften der Universität Siegen, im Akademischen Jahr 1997/98 als Geschäftsführender Direktor. Seine aktuellen Forschungsarbeiten konzentrieren sich u.a. auf die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften und Konzernen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen, speziell Anhang, Lagebericht und Publizitätspflicht sowie auf Fragen der Besteuerung in der Europäischen Union. Außerdem leitet Norbert Krawitz seit 2002 das Forschungsprojekt „Entwicklungen der Besteuerung, Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung innerhalb der Europäischen Union“. Neben der Beschäftigung mit vielen Themen der nationalen und internationalen Besteuerung hat er sich schon früh auch der Bilanzpolitik und Fragen der Rechnungslegung und Prüfung gewidmet, hier insbesondere Anhang und Lagebericht. Über seine Tätigkeit als Hochschullehrer hinaus ist Norbert Krawitz Mitglied in diversen Forschungsinstituten und Verbänden sowie der Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer.

Als bekennender Westfale, dessen Lebensweg Norbert Krawitz von Essen via Münster bis nach Siegen führte, zeichnen ihn, auf der Basis eines im besten Sinne christlichen Weltbildes, besonders seine Verlässlichkeit, Offenheit, Bodenständigkeit und Hilfsbereitschaft aus. Die Herausgeber haben ihn stets als rücksichtsvollen und loyalen Kollegen, scharfsinnigen und intelligenten Ratgeber sowie pflichtbewussten, aber auch fordernden Lehrer erlebt und besonders zu schätzen gelernt.

Im Sinne seines fortschrittlichen Denkens stand und steht das Bemühen, sein Ohr am Puls der Zeit zu halten und sich neuen Entwicklungen zu öffnen. Dies gilt nicht nur für seine Wissenschaftsdisziplin „Betriebswirtschaftslehre“, sondern geht weit darüber hinaus. Seine Beiträge in der Zeitschrift der Universität Siegen „*Diagonale*“, z.B. „*Hören auf Gottes Wort*“ (zum Thema „*Hören*“) oder „*Licht – Symbol menschlicher Gottes- und Heilserfahrung*“ (zum Thema „*Licht*“) oder „*Fälle von Nichts in der Wirtschaft*“ (zum Thema „*Nichts*“) oder „*Betriebswirtschaftliche Aspekte des Wetters*“ (zum Thema „*Wetter*“) sind ein beredter Beweis dafür.

In seiner knapp bemessenen Freizeit widmet sich Norbert Krawitz dem Radfahren, dem Bergwandern, dem Skilanglauf, der Astronomie und dem Fotografieren, allesamt Aktivitäten, die er aus privater, persönlicher Neigung ausübt, und bei denen er oft von seiner Ehefrau oder einem seiner drei Kinder begleitet wird. Möge es seine gute Gesundheit und Vitalität zulassen, sich zukünftig noch intensiver mit seinen Hobbies zu befassen, dann sicher auch zusammen mit einem oder mehreren seiner fünf Enkelkinder.

Diese Festschrift ehrt Norbert Krawitz zu seinem 65. Geburtstag. Das wäre nicht möglich gewesen ohne die Autoren dieser Festschrift. Den Autoren – das sind Hochschullehrer, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberaterkollegen, Leiter von Steuerabteilungen großer Unternehmen, Beamte und Richter – bekunden wir deshalb ausdrücklich einen ganz besonderen Dank für ihr Engagement. Auch wenn Festschriftbeiträge gemeinhin nicht im Lichte der Öffentlichkeit stehen, sind wir sicher, dass die Lektüre der Beiträge in dieser Festschrift ihren Entdeckern eine große Freude bereiten wird.

Bonn/Dortmund/Frankfurt im März 2010

*Hubertus Baumhoff*

*Reinhard Dücker*

*Stefan Köhler*

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort ..... VII

## I. Besteuerung der Unternehmen

### **Peter Bareis**

Irrungen und Wirrungen bei verdecktem Einkommen (vGA) - Ein  
Gegenentwurf zur herrschenden Lehre .....3

### **Hubertus Baumhoff**

Der Einfluss der Finanzmarktkrise auf die Festlegung und Prüfung von  
internationalen Verrechnungspreisen .....21

### **Martin Cordes**

Steuerliche Behandlung der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften  
auf Anteilseignerebene / Auswirkungen steuerwirksamer Teilwertab-  
schreibungen in der Vergangenheit .....47

### **Christiana Djanani / Carl-Alexander Uhlenberg**

Der Finanzierungsgrad der privaten Altersvorsorge als Entscheidungs-  
kriterium der Rechtsformwahl .....61

### **Norbert Herzig / Christian Joisten**

Steuerliche Gewinnrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften .....83

### **Rainer Heurung / Philipp Seidel / Nils Pippart**

Auslandseinkünfte aus Betriebsstätten und Kapitalgesellschaftsanteilen  
in der Gewerbesteuer .....103

### **Christian Hick**

Die einer Kapitalgesellschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaft im  
Rahmen der Zinsschranke .....143

### **Johannes Höfer**

Senkung der tariflichen Einkommensteuer als Beitrag zur Bewältigung der  
Krise .....171

### **Jochen Hundsdoerfer / Frank Hechtner**

Gemeinsame Wirkungen von steuerlicher Gewinnermittlung und  
Verlustverrechnung - ein Simulationsmodell .....189

### **Stefan Köhler**

Entstrickungsbesteuerung bei Überführung auf ausländische  
Betriebsstätten? .....211

<b>Franz Jürgen Marx / Erika Simon</b> Fotografen, Fotografien, Modelle und Objekte aus rechtlicher und steuerökonomischer Sicht.....	241
<b>Gerd Morgenthaler</b> Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht .....	275
<b>Bernd Niess</b> Internationale Verrechnungspreise: Überlegungen zur Reduzierung der steuerlichen Risiken .....	297
<b>Dagmar Pöhland / Jörn Keilhoff</b> Kritische Bestandsaufnahme der steuerlichen Rahmenbedingungen international ausgerichteter Familienunternehmen .....	327
<b>Meinhard Remberg</b> Steuerliche Sonderprobleme des internationalen Maschinen- und Anlagenbaus .....	349
<b>Kai M. Reusch</b> Die ertragsteuerliche Organschaft in M&A Transaktionen.....	367
<b>Wulff Schlüter</b> Ausgewählte umsatzsteuerliche Entwicklungen bei Finanzdienst- leistungsunternehmen .....	387
<b>Niels-Peter Schoss</b> Die ertragsteuerliche Behandlung von Auslandsinvestitionen der deutschen Erdöl- und Erdgasgewinnungsindustrie .....	409
<b>Ulrich Schreiber / Martin Ruf</b> Die Besteuerung des Unternehmenskaufs - Empirische Evidenz .....	433
<b>Caren Sureth</b> Beteiligungsveräußerungen und Abgeltungssteuer .....	453
<b>Franz Wassermeyer</b> Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG .....	483

## II. Rechnungslegung der Unternehmen

### Jörg Baetge / Dominic Sommerhoff

Die Lageberichterstattung unter besonderer Berücksichtigung von Best Practices bei der Prognoseberichterstattung .....511

### Wolfgang Ballwieser

Latente Steuern - Konzeptionen und Entscheidungsnützlichkeit .....539

### Walther Busse von Colbe

Konzernabschluss nach HGB und IFRS - Anmerkungen zu Unterschieden und Gemeinsamkeiten .....555

### Reinhard Dücker

Unternehmensbewertung von Familiengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsform der Personengesellschaft.....573

### Markus Fuchs

Das IASB und die Finanzmarktkrise - Reform der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS - .....587

### Christina Hartmann

Die regulatorische Entwicklung des Lageberichts und seine Bedeutung im Rahmen der Unternehmenskommunikation .....609

### Holger Karrenbrock

Zur Ausweis- und Saldierungsproblematik latenter Steuern im Einzelabschluss nach dem BilMoG.....631

### Kai-Uwe Marten / Daniela Maccari

Die Abschaffung der Buchführungspflicht gemäß § 241a HGB: Zur möglichen Wirkung einer Deregulierungsmaßnahme.....649

### Winfried Mellwig

Zur Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im deutschen Bilanzrecht .....667

### Klaus-Peter Naumann

Zweifelsfragen der Bilanzierung latenter Steuern im Einzelabschluss nach den Vorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes.....689

### Dieter Schneider

Ein Jahrhundert Unmaßgeblichkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes .....705

### Theodor Siegel

Ethische Aspekte des externen Rechnungswesens: Der Steuerzahler als „stiller Teilhaber“ am Desaster .....723

### Jens Wüstemann / Sonja Wüstemann

Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz .....751

**III. Prüfung der Unternehmen****Hans-Joachim Böcking / Andreas Dutzi**

Verbesserung der Qualität der deutschen Rechnungslegung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)? ..... 783

**Stefan Leukel**

Die Pflichten des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von „Non-Compliance“ nach ISA 250 ..... 805

**Reiner Quick / Birgit Niemeyer / Matthias Sattler**

Determinanten des Ausmaßes der vom Abschlussprüfer bezogenen Beratungsleistungen ..... 831

**Gerd Willi Stürz**

Gestaltungsperspektiven der Unternehmensüberwachung zur Verbesserung der Corporate Governance ..... 855

Autorenverzeichnis ..... 879

**I.**

## **Besteuerung der Unternehmen**

# **Irrungen und Wirrungen bei verdecktem Einkommen (vGA) - Ein Gegenentwurf zur herrschenden Lehre**

*Peter Bareis*

## **Inhaltsverzeichnis**

1	Die vGA nach derzeit herrschender Lehre .....	5
2	Zweck des § 8 Abs. 3 KStG aus Sicht der Kapitalgesellschaft .....	6
2.1	<i>Ergebnisneutrale Vorgänge bei der Kapitalgesellschaft .....</i>	<i>6</i>
2.2	<i>Ungerechtfertigte Einkommensminderungen .....</i>	<i>8</i>
2.3	<i>Gewinn- und Einkommensminderungen.....</i>	<i>9</i>
2.4	<i>Zum Verhältnis von § 8 Abs. 3 Satz 2 zu § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG.....</i>	<i>10</i>
2.5	<i>Folgerungen aus aufgedeckten Einkommenserhöhungen .....</i>	<i>11</i>
3	Steuerfolgen beim Gesellschafter .....	11
3.1	<i>Grundsätzlich erfolgsunwirksame Vorgänge beim Gesellschafter ..</i>	<i>11</i>
3.2	<i>Einkommenswirksame Vorgänge beim Gesellschafter.....</i>	<i>12</i>
3.3	<i>Divergenzeffekt, Satzungsklauseln und Kapitalerhaltung .....</i>	<i>13</i>
3.4	<i>Zur Behandlung überhöhter Pensionsrückstellungen nach h. L. ....</i>	<i>16</i>
3.5	<i>Teilwertabschreibung und „vGA“ .....</i>	<i>16</i>
4	Fazit .....	18

## Einführung

*Norbert Krawitz* hat sich als Betriebswirt jahrzehntelang intensiv mit Fragen der Rechnungslegung beschäftigt und dabei den Erfahrungsschatz genutzt und weiter entwickelt, der im Laufe vieler Jahrhunderte mit Buchführung und Jahresabschluss gesammelt worden ist<sup>1</sup>. Ganz im Gegensatz hierzu haben Gesetzgeber, Finanzrechtsprechung und Finanzverwaltung für die Einkommensermittlung nach Steuerrecht eigene Begriffe geschöpft, womit häufig genug die „souveräne“ Missachtung dieses Erfahrungsschatzes verbunden ist. Dies zeigt sich exemplarisch an den Körperschaftsteuerlichen Vorschriften zur Einkommensermittlung, vor allem an § 8 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG und der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA). Diese Missachtung führt zu steuersystematisch nicht hinnehmbaren Folgen<sup>2</sup>. Der Vorschlag einer Neuorientierung bezieht sich auf das – zutreffend von *Norbert Krawitz* harsch kritisierte – Halbeinkünfteverfahren<sup>3</sup>, das inzwischen durch das Teileinkünfteverfahren und die Abgeltungssteuer ersetzt worden ist.

## 1 Die vGA nach derzeit herrschender Lehre

Ein 2008 ergangenes BFH-Urteil enthält dessen ständige Rechtsprechung. Eine vGA sei bei der Kapitalgesellschaft durch folgende Merkmale zu bestimmen<sup>4</sup>:

- (1) Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung;
- (2) Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis;
- (3) Auswirkung auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG;

---

<sup>1</sup> *Krawitz* (1973), (1992), (1994) zu Einzelfragen der Rechnungslegung, *Krawitz/Börner* (1977), *Krawitz* (1998) zur Bilanzpolitik.

<sup>2</sup> Es ist daher m. E. kein Zufall, dass *Krawitz* bei den Handlungsempfehlungen für mittelständische Steuerstrategien die steuerlichen Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen ausklammert; siehe *Krawitz* (2003) S. 1927, Fußnote (FN) 25, vgl. dort auch FN 36.

<sup>3</sup> *Krawitz* (2000).

<sup>4</sup> BFH (2008) wörtlich in Gliederungspunkt C 1: „Unter einer vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996 ist eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1996 auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats...):“. In Klammern zitiert das Urteil weitere Urteile als Beleg für die ständige Rspr. des Senats.

(4) kein Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung.

Daneben sollen Besonderheiten zu beachten sein, die hier nicht bzw. nur am Rande behandelt werden können:

(5) Ein beherrschender Gesellschafter muss vorausschauend klare und eindeutige Vereinbarungen treffen;

(6) Der Sachverhalt muss geeignet sein, dem Gesellschafter einen Vorteil zu verschaffen;

(7) Bei Gründung („Erstausrstattung“) soll bereits eine vGA vorliegen können.

Diese Definitionsversuche gipfeln in der Forderung nach einer „zweistufigen Gewinnermittlung“<sup>5</sup>. Hiernach sei wie folgt vorzugehen:

- In einer „ersten Stufe“ sei der „Unterschiedsbetrag“ zwischen den Eigenkapitalien (Betriebsvermögen) am Ende dieses und dem Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln.
- In einer „zweiten Stufe“ sei dieser Betrag um „Entnahmen“ im weitesten Sinne zu erhöhen, um Einlagen zu mindern, um nichtabziehbare Betriebsausgaben zu erhöhen und um steuerfreie Erträge zu mindern. Dies habe „außerhalb der Steuerbilanz“ zu geschehen.

Als Folge dieser Begrifflichkeit kommt ein BFH-Urteil zu dem Ergebnis, eine überhöhte Pensionsrückstellung sei in der Steuerbilanz in unveränderter Höhe zu passivieren, auch wenn die Zuführung teilweise als vGA zu werten sei<sup>6</sup>. Weder diese viel zu weit gefassten Merkmale noch die daraus gezogenen Folgerungen halten einer steuersystematischen Kritik stand. Es ist ein radikales Umdenken erforderlich. Dazu müssen Sinn und Zweck des § 8 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 KStG präziser, als dies von Finanzrechtsprechung und -verwaltung geschieht, herausgearbeitet werden.

## 2 Zweck des § 8 Abs. 3 KStG aus Sicht der Kapitalgesellschaft

### 2.1 Ergebnisneutrale Vorgänge bei der Kapitalgesellschaft

Dreh- und Angelpunkt der Auslegung des KStG ist das Trennprinzip. Es verlangt, das „Einkommen“ der Kapitalgesellschaft<sup>7</sup> aus deren erwerbswirtschaftlicher

<sup>5</sup> Dies geht auf den früheren Vorsitzenden des I. Senats des BFH zurück. Vgl. dazu u. a. *Wassermeyer* (2002a), (2002b), (2006).

<sup>6</sup> BFH (1994); zur Kritik vgl. m. w. N. *Siegel* (1995), *Reiß* (2003), *Bareis* (2005), (2008), (2009b); zur Verteidigung vgl. u.a. *Wassermeyer* (2006), der jedoch wesentliche Kritikpunkte nicht diskutiert.

<sup>7</sup> Von anderen Körperschaftsteuerpflichtigen ist hier abgesehen.

(gewerblicher) Tätigkeit so zu ermitteln, als sei sie völlig eigenständig und unabhängig von ihren Gesellschaftern. Maßnahmen der Gesellschafter, die diese aufgrund ihrer Gesellschafterstellung ergreifen können, dürfen nicht zum Verdecken (Vermindern) von Einkommen aus nicht erwerbswirtschaftlicher Veranlassung führen<sup>8</sup>. Wohl aber dürfen die Gesellschafter z. B. schuld- und arbeitsrechtliche Vereinbarungen mit „ihrer“ Gesellschaft treffen, sofern diese angemessen sind, also dem Fremdvergleich standhalten bzw. von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter aus Sicht der Kapitalgesellschaft als erwerbswirtschaftlich veranlasst anerkannt würden. Sind diese Geschäftsvorfälle nicht angemessen, findet eine „Einkommensverteilung“ im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG statt, die korrigiert werden muss. Dabei ist – im Gegensatz zu den Formulierungen der h. L. – nicht vorausgesetzt, dass zugleich „Ausschüttungen“ erfolgen; das kann, braucht aber nicht der Fall zu sein. Es reicht für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG aus, dass das Einkommen der Kapitalgesellschaft ohne Korrektur zu gering ermittelt würde. Somit sind aber erfolgsneutrale Vorgänge bei der Prüfung des § 8 Abs. 3 KStG für den Zweck der Einkommensermittlung bei der Kapitalgesellschaft bedeutungslos. Das wird durch die Begrifflichkeit der h. L. nicht ausgeschlossen, denn diese trennt nicht zwischen den zwei grundlegend unterschiedlichen „Vermögensminderungen“ oder „verhinderten Vermögensmehrungen“. Wer § 4 Abs. 1 EStG richtig liest und die Verbindung zur Buchführung herstellt, erkennt leicht, dass die folgenden Vorfälle nichts mit der Anwendung des § 8 Abs. 3 KStG zu tun haben, also bei präziser Definition aus dem Begriff der „vGA“ ausgeschlossen sein müssen<sup>9</sup>:

1. Ordentliche Kapitalherabsetzungen,
2. Ordentliche Kapitalherabsetzungen aus dem Sonderausweis,
3. Zahlungen (Übertragungen) aus der Kapitalrücklage,
4. Zahlungen (Übertragungen) aus der Gewinnrücklage aus Vorjahren<sup>10</sup>,
5. Zahlungen (Übertragungen) aus dem Gewinnvortrag.

---

<sup>8</sup> Eine Erhöhung ist nach h. L. z. B. durch unentgeltliche Dienstleistungen für die Gesellschaft zulässig. Wenn vom Gesellschafter die Rede ist, ist zugleich an die „nahestehende Person“ zu denken, doch ist beides hier nicht zu vertiefen.

<sup>9</sup> Formal ist das leicht darzustellen. „Gewinn“ ist buchtechnisch die Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen. Folglich gilt, wenn die Gewinngleichung umgestellt wird:  $EK_t - EK_{t-1} = ER_t - AU_t + EI_t - EN_t$ , d.h. der „Unterschiedsbetrag“ (Eigenkapital am Ende der Periode abzüglich Eigenkapital am Ende der Vorperiode) ergibt sich aus der Ertrags-Aufwands-Differenz (Gewinn) einerseits, dem Saldo der Einlagen und Entnahmen (im weitesten Sinne) andererseits.

<sup>10</sup> Vorabausschüttungen sind hier nicht weiter untersucht.

Diese Vorgänge sind in einem ordnungsmäßigen handelsrechtlichen Jahresabschluss ergebnisneutral gebucht. Sie können in der Buchung zusammengefasst werden:

per Eigenkapital an Kasse (Verbindlichkeit, Rückstellung).

Damit ist nichts über die Behandlung beim Gesellschafter ausgesagt. Der Hinweis auf das Gegenkonto Verbindlichkeit bzw. Rückstellung verdeutlicht, dass noch keine Auszahlung an die Gesellschafter erfolgt sein muss. Da alle diese Vorgänge im Begriff „vGA“ nach h. L. enthalten sind, entspricht diese Definition nicht dem Zweck des § 8 Abs. 3 KStG. Anders gewendet: Eigenkapitaländerungen ohne Einfluss auf die Gewinn- und Verlustrechnung sind vom Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 KStG nicht betroffen.

## 2.2 *Ungerechtfertigte Einkommensminderungen*

Zweck des § 8 Abs. 3 KStG ist die Verhinderung ungerechtfertigter Einkommensminderungen der Kapitalgesellschaft. Nicht erwerbswirtschaftlich bedingter Aufwand ist für steuerliche Zwecke zu stornieren bzw. aus nicht erwerbswirtschaftlichen Gründen verhinderter oder verminderter Ertrag muss gebucht werden. Beides wirkt dann gewinnerhöhend. Das sind folgende Fälle aus gesellschaftsrechtlichem Anlass:

1. Überhöhter Aufwand mit Gegenkonto
  - 1.1 Rückstellung, also noch keine Auszahlung an Gesellschafter,
  - 1.2 Geld, also Auszahlung an Gesellschafter<sup>11</sup>;
2. Verminderter (nicht aufgedeckter bzw. verhinderter) Ertrag, also (teilweise) fehlende Ertragsbuchung<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Ggf. auch Gegenkonto „Verbindlichkeit“, wenn bereits ein Vermögenszugang (Entstehung einer Forderung) beim Gesellschafter vorliegt.

<sup>12</sup> *Wassermeyer* (2006, S. 572) führt dazu aus, die beiden Fälle (bei ihm: „Grundkonstellationen“) seien vom BFH nicht als gleichwertig angesehen worden. Der verminderte Ertrag könne nicht mit der „Fiktionstheorie“ als vGA betrachtet werden. Dies übersehe *Bareis* (2005), weshalb er „das Problem nicht in seiner vollen Breite erkannt habe.“ Dieser Vorwurf geht ins Leere. Denn sowohl ein überhöhtes Entgelt für eine Gesellschafterleistung an die Kapitalgesellschaft wie deren Verzicht auf Ertrag aus gesellschaftsrechtlicher (nicht erwerbswirtschaftlicher) Veranlassung zugunsten des Gesellschafters sind ganz reale und keineswegs bloß fiktive Minderungen des Gewinns und damit des Einkommens der Kapitalgesellschaft: der Gesellschafter ist in beiden Fällen zu Lasten der Gesellschaft bereichert. Denn in beiden Fällen erfolgt in Höhe des unangemessenen Betrages eine Wertübertragung von der Gesellschaft an den Gesellschafter. Beide „Grundkonstellationen“ verdecken im wörtlichen Sinne Gewinn der Kapitalgesellschaft und müssen deshalb gleich behandelt werden: der verdeckte Gewinn bzw. das verdeckte Einkommen müssen aufgedeckt und hieraus müssen die weiteren steuerlichen Folgerungen gezogen werden. *Wassermeyers* Differenzierung ergibt sich weder aus einer wörtlichen noch einer systematischen Auslegung des Gesetzes und ist erst recht ökonomisch unnötig; das heißt natürlich nicht, dass es

Beispiele: (1a) Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hat für sich zu hohen Pensionsaufwand gebucht, der bei ihm selbst nicht als Zufluss gilt (Anwartschaft).

(2a) Er hat eine zu hohe Gehaltszahlung bekommen und als Aufwand gebucht.

In beiden Fällen (1a) und (2a) ist der unangemessene Betrag für steuerliche Zwecke bei der Gewinn- und Einkommensermittlung nicht abziehbar, also aus dem Aufwand (Betriebsausgabe) zu streichen. Damit ist zwingend eine Eigenkapitalerhöhung verbunden und es sind zusätzliche Unternehmensteuern zu buchen; die Folgen beim Gesellschafter sind unterschiedlich<sup>13</sup>.

(3) Der Gesellschafter-Geschäftsführer darf vertraglich nur für die GmbH tätig sein, hat jedoch ein Geschäft, das in den Aufgabenbereich der GmbH fällt, im eigenen Namen mit Gewinn abgeschlossen und diesen privat vereinnahmt. Der Gewinn (bzw. Ertrag und Aufwand) aus diesem Geschäft steht der GmbH zu und erhöht deren Einkommen, damit das Eigenkapital und die Unternehmensteuern<sup>14</sup>.

### 2.3 Gewinn- und Einkommensminderungen

Da steuerlich zusätzlich nichtabziehbare Aufwendungen und steuerfreie Erträge bei der Einkommensermittlung auszusondern sind, ist weiter zu präzisieren, ob ggf. anschließend diese steuerlichen Korrekturen erfolgen müssen.

Beispiele: (4) Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hat zu hohen Bewirtungsaufwand gebucht, der steuerlich ohnehin nicht abziehbar ist und daher das ermittelte Einkommen nicht gemindert hat<sup>15</sup>.

---

keine Unterschiede bei der Feststellung derartiger Sachverhalte geben kann. Es ist schließlich nach KStG gleichgültig, ob darin eine „Ausschüttung“ oder lediglich eine „Verteilung“ (Rückstellung) liegt, weshalb es für die Gleichbehandlung weder einer Fiktion noch einer „Zweistufigkeit“ bedarf.

<sup>13</sup> Siehe unten S. 11 die fortgeführten Beispiele (1b) und (2b) aus Gesellschaftersicht.

<sup>14</sup> Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb *Wassermeyer* (2006), S. 568 seinen Kritikern vorwirft, diese Würdigung des Sachverhalts benötige eine „Fiktion“, da hier kein Entgelt geflossen sei, das „unqualifiziert“ werden könne. Das Fließen eines Entgelts zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist für die Beurteilung, ob verdecktes Einkommen oder eine vGA vorliegt, eine nirgends im KStG zu findende Tatbestandsvoraussetzung. Das KStG fragt stattdessen danach, ob aus nicht erwerbswirtschaftlicher Veranlassung im Interesse des Gesellschafters Gewinn bzw. Einkommen „verteilt“ bzw. „ausgeschüttet“ bzw. „verdeckt“ worden ist - was in diesem Fall von niemandem bestritten werden kann. Daher muss dieses Einkommen bzw. nach Abzug der Unternehmensteuern der Gewinn - steuerlich betrachtet - bei der Kapitalgesellschaft vorhanden gewesen sein, also das Eigenkapital erhöht haben und - ggf. uno actu - als Ausschüttung dieses wieder gemindert haben. Daher geht auch die Kritik *Wassermeyers* (2006), S. 572 an dieser buchmäßigen Behandlung durch *Briese* (2005) fehl.

<sup>15</sup> Ob der handelsrechtliche Jahresabschluss korrigiert werden muss, kann hier dahinstehen.

(5) Er hat eine Investitionszulage für eine von der GmbH angeschaffte Maschine auf sein Privatkonto überweisen lassen. Dann fehlt handelsrechtlich ein Ertrag, steuerlich ist diese Gewinnerhöhung aber wieder rückgängig zu machen, da die Investitionszulage steuerfrei ist, also das Einkommen nicht erhöht<sup>16</sup>.

#### **2.4 Zum Verhältnis von § 8 Abs. 3 Satz 2 zu § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG**

Bereits sprachlich bringt in § 8 Abs. 3 das in Satz 2 vorangestellte „Auch“ zum Ausdruck, dass Satz 1 die generelle Norm darstellen soll: das von der Kapitalgesellschaft zu ermittelnde Einkommen darf nicht dadurch gemindert werden, dass es an die Gesellschafter „verteilt“ wird: Einkommensverteilung stellt keinen Aufwand bzw. keine abziehbare Betriebsausgabe dar. Das gilt selbstverständlich „auch“, wenn diese Verteilung verdeckt wird und – zusätzlich – als „Ausschüttung“ zu qualifizieren ist. Daher werden alle oben als „ungerechtfertigte Einkommensminderungen“ bezeichneten Fälle von Satz 1 erfasst: es sind „Einkommensverteilungen“, die sich nicht einkommensmindernd auswirken dürfen. Satz 2 bekräftigt dies für diejenigen Fälle, in denen eine Vermögensübertragung („Ausschüttung“) zum Gesellschafter erfolgt, die als „Gewinn“-Übertragung interpretiert werden muss, also aus der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft resultiert<sup>17</sup>. Da eine Gewinnübertragung, wie oben gezeigt, grundsätzlich erfolgsneutral gebucht wird, muss Satz 2 so verstanden werden, dass damit gleichzeitig ein Gewinn verdeckt wird. Dies ist mit der hier empfohlenen Begriffsfassung des überhöhten Aufwandes bzw. verminderten (verhinder-ten) Ertrags bereits erfasst. Für die Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft ist damit die zentrale Botschaft dieser Bestimmung nicht die Tatsache einer „Ausschüttung“, sondern eines „verdeckten Gewinns“. Dieser muss für die Einkommensermittlung aufgedeckt werden. Das ist mit dem hier vertretenen Begriffsverständnis einfach zu beschreiben.

Beispiel: (6a) Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH kauft von der GmbH einen PKW, der noch einen Buchwert von 50 hat, zahlt 50 und bucht: Kasse an Fahrzeuge 50. Der (Teil- bzw. gemeine) Wert des PKW möge jedoch 150 betragen. Dann liegt ein verminderter (nicht aufgedeckter) Ertrag von 100 vor, um den das Einkommen der GmbH erhöht werden muss.

---

<sup>16</sup> Fragwürdig ist, dass die Weiterleitung an den Gesellschafter als „Bezug“ nach § 20 EStG gilt.

<sup>17</sup> Das von der h. L. verwendete Zusatzmerkmal der „Geeignetheit, Bezüge im Sinne des § 20 EStG darzustellen“ (oben Nr. 6) verschiebt die Prüfung, die allein bei der Kapitalgesellschaft erfolgen muss, fälschlich auf die Ebene des Gesellschafters.

## 2.5 *Folgerungen aus aufgedeckten Einkommenserhöhungen*

Die nach § 8 Abs. 3 KStG aufgedeckten Einkommenserhöhungen führen zu einer erhöhten GewSt und KSt der Kapitalgesellschaft<sup>18</sup>. Bei isolierter Betrachtung der wegen § 8 Abs. 3 KStG aufgedeckten Beträge (gestrichene Aufwendungen bzw. erhöhte Erträge) muss diesen die erhöhte Belastung mit Unternehmensteuern zugerechnet werden. Beträgt der kombinierte GewSt- und KSt-Satz z. B. 30 %, so ist das letzte Beispiel um diese Belastung zu ergänzen und der „Gewinn“ entsprechend zu mindern:

Weitergeführtes letztes Beispiel: (6b) Der ursprünglich verminderte, jetzt aufgedeckte Ertrag von 100 führt zu einer entsprechenden Einkommenserhöhung, worauf 30 GewSt und KSt entfallen. Beide Steuern sind zweifelsfrei betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG)<sup>19</sup>. Daher ermäßigt sich der zusätzlich entstandene Gewinn auf 70. Das Einkommen beträgt unverändert 100, denn zum Gewinn von 70 sind die nichtabziehbaren Betriebsausgaben von 30 zu addieren.

Abwandlung: (6c) Wäre der Verkauf zum Wert von 150 an einen fremden Dritten erfolgt, so resultierte hieraus dasselbe Ergebnis: Einkommen 100, GewSt und KSt 30, daraus entstünde eine Gewinnrücklage von 70.

## 3 **Steuerfolgen beim Gesellschafter**

### 3.1 *Grundsätzlich erfolgsunwirksame Vorgänge beim Gesellschafter*

Einfachstes Beispiel für einen grundsätzlich erfolgsneutralen Vorgang ist die Gewährung eines Darlehens der Gesellschaft an den Gesellschafter, das mit Sicherheit vom Gesellschafter vertragsgemäß und fristgerecht zurückgezahlt wird<sup>20</sup>. Der erste Buchungssatz bei der Gesellschaft ist ein völlig unproblematischer erfolgsneutraler Aktivtausch:

per Forderung an Kasse.

Höchst problematisch jedoch wird dieser Fall nach h. L., wenn es sich hierbei um eine Forderung der Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter aufgrund einer

---

<sup>18</sup> Verluste bleiben außer Betracht; vgl. zur problematischen „Mindestbesteuerung“ *Krawitz* (2005).

<sup>19</sup> Die gesetzliche Fiktion der Nichtabziehbarkeit der KSt (§ 10 KStG) bzw. die unglückliche Formulierung zur GewSt in § 4 Abs. 5b EStG ändern nichts daran, dass es sich um Aufwand handelt, der den Gewinn mindert, jedoch steuerlich bei der Einkommensermittlung nicht abziehbar ist.

<sup>20</sup> Die angemessene Verzinsung in den Folgejahren ist natürlich erfolgswirksam; hier geht es zunächst nur um die Ausreichung der Valuta.

Satzungsklausel handelt<sup>21</sup>. Auch der Fall einer Forderung aufgrund nicht eingehaltenen Mindestvermögens ist steuerlich nach der h. L. eine „vGA“. Ist zu erwarten, dass auch derartige Forderungen mit Sicherheit erfüllt werden, dann ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese Fälle anders als die Darlehensgewährung behandelt werden sollten.

Grundsätzlich<sup>22</sup> bleibt die Einkommenssituation beim Gesellschafter in folgenden Fällen unverändert:

1. Ordentliche Kapitalherabsetzungen,
2. Zahlungen (Übertragungen) aus der Kapitalrücklage,
3. Rückstellungsbuchungen bei der Kapitalgesellschaft, die lediglich zu einer Anwartschaft beim Gesellschafter führen (Beispiel Pensionsrückstellung).

Sie sind von der herrschenden Definition nicht aus der „vGA“ ausgeklammert<sup>23</sup>. In diesen Fällen ist die Subsumtion unter „vGA“ in mehrfacher Hinsicht unzutreffend, denn die Vorgänge sind weder verdeckt, noch liegen Gewinne vor, noch sollte bei Einlagenrückgewähr von einer „Ausschüttung“ gesprochen werden.

In den beiden ersten Fällen liegen auch bei der Kapitalgesellschaft gewinn- und einkommensneutrale Vorgänge vor, im dritten Fall kann eine Gewinn- bzw. Einkommenswirkung bei der Gesellschaft gegeben sein, wenn die Bedingung der Angemessenheit verletzt wird (z. B. zu hohe Pensionsrückstellung für den Gesellschafter-Geschäftsführer).

### 3.2 *Einkommenswirksame Vorgänge beim Gesellschafter*

Dagegen wirken sich beim Gesellschafter folgende Vorfälle einkommenswirksam – als „Bezüge“ nach § 20 EStG – aus:

---

<sup>21</sup> Sie kann nur die Unternehmensteuer fordern, aber auch generell eine vGA verbieten. *Wassermeyer* (2006), S. 571 schreibt demgegenüber: „Handelsrechtlich begründet jedoch die zinslose Darlehensgewährung durch die Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter selbst dann keine aktivierungsfähige Zinsforderung bzw. keine den Jahresüberschuss erhöhenden Zinserlöse, wenn der Vorgang auch gesellschaftsrechtlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sein sollte.“ Das ist gesellschaftsrechtlich umstritten und vermutlich nicht h. L.; vgl. den Hinweis bei *Bareis* (2009b), S. 816, Fußnote 14 sowie ausführlicher *Siegel* (2009); er tritt in seinem Beispiel (3) mit guten Gründen für die volle Einbuchung einer Forderung zur Verhinderung des Divergenzeffektes ein. *Wassermeyers* weitere Behauptung unter Hinweis auf das BFH-U 1994, bei der zweiten „Grundkonstellation“ sei eine Abbildung in der Steuerbilanz „ausgeschlossen“, ist schon mehrfach widerlegt worden, siehe nur die in Fußnote 6 zitierte Literatur.

<sup>22</sup> Es wird vorausgesetzt, dass keine steuerrelevanten Wertänderungen bei den Anteilen vorgekommen sind.

<sup>23</sup> Es handelt sich um „Vermögensminderungen“. Selbst eine nicht durchgeführte Kapitalerhöhung müsste eigentlich nach h. L. als „verhinderte Vermögensmehrung“ eingestuft werden - ein wenig einsichtiges Ergebnis.

1. Ordentliche Kapitalherabsetzungen aus dem Sonderausweis,
2. Zahlungen (Übertragungen) aus der Gewinnrücklage aus Vorjahren (ebenso wie aus dem laufenden Jahr),
3. Zahlungen (Übertragungen) aus dem Gewinnvortrag.

Aber auch insoweit handelt es sich bei der Kapitalgesellschaft nicht um gewinn- bzw. einkommenswirksame Vorfälle. Durch die „Schedulerei“ des geltenden Steuerrechts kann allerdings die unterschiedliche Zuordnung zu Einkunftsarten zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen führen.

Anders liegen die Dinge in den Fällen, in denen im jeweiligen Geschäftsjahr sowohl bei der Kapitalgesellschaft Einkommen verdeckt wurde als auch zugunsten des Gesellschafters eine Vermögensübertragung stattgefunden hat. Dann unterstellt die h. L., dass diese Übertragung in Höhe des verdeckten Einkommens statt in Höhe des verdeckten Gewinns erfolgt sei.

Fortführung des Beispiels (6a): (6d) Der oben ermittelte Gewinn beträgt 70, das verdeckte Einkommen 100, weil zum Gewinn die nichtabziehbaren Betriebsausgaben von 30 hinzuzählen sind. Schon sprachlich ist erstaunlich, dass die h. L. hier eine „Gewinn“-Ausschüttung in Höhe von 100 erblickt. Denn das Gesetz spricht nicht von *Einkommens-*, sondern von *Gewinnausschüttungen*. Die h. L. verstößt damit – isoliert betrachtet – auch gegen Handelsrecht, denn ausschüttungsfähig ist nicht das Einkommen, sondern höchstens der Gewinn.

Dies ist eine altbekannte Erscheinung, für die *Herzig* den Namen „Divergenzeffekt“ geprägt hat<sup>24</sup>. Die Finanzrechtsprechung will selbst bei Rückgewähr der auf der vGA lastenden Steuer bzw. der gesamten „vGA“ eine Ausschüttung in Höhe des Einkommens unterstellen und betrachtet die Rückgewähr als „Einlage“. Das führt bei mehrgliedrigen Gesellschaften, bei denen nicht alle Gesellschafter dieselbe „vGA“ bekommen, zu unberechtigten Teileignungen der nicht begünstigten Gesellschafter<sup>25</sup>. Dies ist steuersystematisch nicht hinnehmbar. Erst recht gilt dies, wenn Satzungsklauseln existieren bzw. wegen Verletzung der Kapitalerhaltungsvorschriften gar keine Vermögensübertragungen an den Gesellschafter zulässig sind.

### 3.3 *Divergenzeffekt, Satzungsklauseln und Kapitalerhaltung*

Der Divergenzeffekt ist schon gesellschaftsrechtlich problematisch. Sind nicht begünstigte Gesellschafter vorhanden, so werden sie teileignet, denn die Gesellschaft wird mit dem Bruttobetrag der „Ausschüttung“ und mit den darauf

---

<sup>24</sup> *Herzig* (1985).

<sup>25</sup> *Bareis* (2009a).

entfallenden Unternehmensteuern belastet. Dies führt im Regelfall zur Verminderung vorhandener Gewinnrücklagen<sup>26</sup>. Dies muss m. E. durch Satzungsklauseln verhindert werden können. Sind keine Gewinnrücklagen vorhanden, sind die Auszahlungen nach BGH unzulässig<sup>27</sup>. Zumindest in den letzten beiden Fällen hat die Gesellschaft Forderungen an den Gesellschafter, die gleichzeitig mit der Ausschüttung entstehen, auf jeden Fall bezüglich der den „vGA“ zuzurechnenden Unternehmensteuern, bei der verbotenen Auszahlung ist der Gesamtbetrag eine Forderung und keine vGA. Das müsste auch steuerrechtlich so gesehen werden. Wenn dem begünstigten Gesellschafter der Bruttobetrag verbleibt, fehlt hierauf mindestens die Steuervorbelastung auf Unternehmensebene. Da das Teileinkünfteverfahren eine solche Steuervorbelastung voraussetzt, müsste sie auch aus dieser Sicht hergestellt werden, denn die Umqualifikation z. B. von Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zu „Ausschüttungen“ bewirkt ja die Minderung der ursprünglich vollen ESt-Belastung auf das Niveau der „Teileinkünfte“ bzw. die Abgeltungsteuer (Bezüge nach § 20 EStG). Erst recht gilt dieses Argument, wenn aus Gründen des Gläubigerschutzes gar keine Auszahlung erfolgen darf. Dann muss steuerlich entweder eine Forderung in Höhe der anteiligen Unternehmensteuern oder in Höhe des Bruttobetrages der Ausschüttung erfolgen. Eine „vGA“ kann bei voller Rückzahlungspflicht nicht vorliegen, da uno actu mit der Auszahlung die Rückforderung entsteht und insoweit eine Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter gebucht werden muss. Dies gilt uneingeschränkt für die AG, da bei ihr auch handelsrechtlich vGA verboten sind und muss auch analog für die GmbH gelten. Die h. L., die dies über eine „Einlage“ lösen will, ist somit sowohl gesellschafts- als auch steuerrechtlich verfehlt; die Kritik lautet zusammengefasst:

- Wenn gesellschaftsrechtlich ein Verbot besteht, ist nicht zu erkennen, weshalb der Begünstigte einen Vermögensvorteil erhalten haben sollte wegen „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“, denn das Gesellschaftsverhältnis verbietet dies gerade;
- hat die Gesellschaft einen Anspruch auf volle Rückgabe des Vermögensvorteils, liegt bei ihr bei korrekter Buchung gar keine „Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung“, also weder eine Gewinn- noch eine Einkommensminderung vor;
- folglich darf sich der Vorgang überhaupt nicht auf die „Höhe des Unterschiedsbetrags“ und damit auch nicht auf den Gewinn bzw. das Einkommen auswirken.

---

<sup>26</sup> Siehe den Nachweis ebd.

<sup>27</sup> BGH (2003) spricht von „verbotenen Auszahlungen“.

Wer also mit der h. L. bei Rückgewähransprüchen der Kapitalgesellschaft überhaupt eine vGA annimmt, müsste konsequent sein und dies auch bei Darlehensgewährung an den Gesellschafter gegen angemessenes Entgelt (Zins) annehmen: Es ist nicht zulässig, nur eine Seite eines Vertrags zugrunde zu legen (Vermögensübertragung an Gesellschafter), die andere Seite (dessen Verpflichtung zur Rückzahlung, verbunden mit dem jährlichen Entgelt des Gesellschafters für die Kapitalüberlassung) aber zu negieren. Buchtechnisch ausgedrückt: Es ist kein Anlass vorhanden, eine Darlehensgewährung als Aufwand zu buchen, der dann mit Hilfe der vGA zu stornieren ist. Entsprechend ist beim Gesellschafter auch kein „Bezug im Sinne des § 20 EStG“ zu verzeichnen. Exakt dieses Ergebnis muss in all jenen Fällen eintreten, in denen die Gesellschaft, somit die übrigen Gesellschafter<sup>28</sup> einen Rückzahlungsanspruch geltend machen können.

Fortführung der Beispiele: (1b) Die Buchung einer zu hohen Pensionsanswartschaft bei der Kapitalgesellschaft hat für den Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH im Jahr der Buchung keine Folgen, denn er hat keinen Vermögensvorteil erhalten, muss also auch nichts zurückzahlen. Bei einem Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen muss dann m. E. zwingend aus der Handelsbilanz der überhöhte Aufwand und die überhöhte Rückstellung storniert werden. Erfolgt dies nicht, bekommt er im Pensionsfall dennoch die zu hohe Pension, dann muss beachtet werden, dass ihm insoweit „Bezüge“ nach § 20 EStG zufließen. Sie müssen nach den obigen Ableitungen um die zugehörigen Unternehmensteuern gekürzt werden, d.h. ihm steht nur der Nettobetrag zu. Bei Auszahlung des Bruttobetrages entsteht eine Forderung der Gesellschaft auf Rückzahlung der Unternehmensteuern. Denn der Gesellschafter kommt ja insoweit in den Genuss des Teileinkünfteverfahrens (bzw. der Abgeltungssteuer).

(2b) Hat der Gesellschafter-Geschäftsführer eine Gehaltszahlung von 150 bekommen, die nur zu 50 angemessen ist, so bleibt es bei der Besteuerung von 50 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Als Einkünfte im Sinne des § 20 EStG sind ihm jedoch nicht 100, sondern lediglich 70 zuzurechnen, weil ihm die anteiligen Unternehmensteuern (30 % von 100) angelastet werden müssen. Seine einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage muss um diesen Betrag gemindert werden; das Teileinkünfteverfahren bzw. die Abgeltungssteuer darf sich nur auf 70 beziehen. Nur so ist sichergestellt, dass keine un-

---

<sup>28</sup> M. E. muss dies wegen des auch hier zu beachtenden Trennprinzips auch für die Einmann-Gesellschaft gelten. Hier ist allerdings zuzugeben, dass evtl. strengere Maßstäbe angelegt werden können, um Manipulationen vorzubeugen. Eindeutig dagegen ist der Tatbestand, wenn keine Gewinnrücklagen vorhanden sind und Nominalkapital angegriffen würde: hier ist schon wegen des Gläubigerschutzes der Rückgewähranspruch zwingend zu beachten.

systematischen Verwerfungen durch eine „vGA“ entstehen. Die ursprüngliche Buchung lautete: Aufwand an Kasse 150. Bei Aufdeckung der „vGA“ müssen demnach 100 aus dem Aufwand herausgenommen werden. Da der Gesellschafter das Geld erhalten hat, ist an ihn eine Forderung in Höhe von 30 (Unternehmensteuern) entstanden, die restlichen 70 sind zusätzlicher Gewinn, der aber „ausgeschüttet“ worden ist und somit jetzt als Minderung der Gewinnrücklagen erscheint:

Forderung an Gesellschafter	30
Gewinnrücklagen	70
an Aufwand	100.

### 3.4 *Zur Behandlung überhöhter Pensionsrückstellungen nach h. L.*

Im Gegensatz zu den obigen Lösungen behaupten BFH und – nach anfänglichem Zögern – auch die Finanzverwaltung, im Fall der überhöhten Pensionsrückstellung sei die Streichung des zu hohen Aufwandes wie die Streichung einer steuerlich nichtabziehbaren Aufwendung zu behandeln. Das aber ist grundverkehrt. Denn nichtabziehbare Aufwendungen sind zweifelsfrei Aufwendungen und damit Betriebsausgaben, jedoch aus – wenn auch manchmal fragwürdigen – steuerlichen Gründen bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft nicht abziehbar. Das ändert an ihrer Gewinnwirkung nichts: sie mindern sowohl den Handels- wie den Steuerbilanzgewinn und somit auch das Eigenkapital und können daher niemals ausgeschüttet werden.

Demgegenüber führt die Aufdeckung der überhöhten Zuführung zur Pensionsrückstellung zu steuerlichem Gewinn und damit zu Einkommen. Daher fallen in einem solchen Falle – wenn also die Handelsbilanz die überhöhte Rückstellung beibehält – zwingend die Steuerbilanz und die Handelsbilanz auseinander<sup>29</sup>. Denn es ist logisch (und buchtechnisch) unmöglich, aus dem Aufwand einen Betrag zu streichen, der steuerlich als Einkommen gewertet wird, der nach Abzug der Unternehmensteuern den Gesellschaftern zur Verfügung gestellt werden kann, diesen Betrag aber in der Steuerbilanz als Rückstellung, also als Fremdkapital auszuweisen: es handelt sich steuerlich eindeutig um Eigenkapital und muss auch so bilanziert werden.

### 3.5 *Teilwertabschreibung und „vGA“*

Zu welchen Irrtümern die verfehlt Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG durch die h. L. veranlasst, verdeutlicht ein Beitrag über „Teilwertabschreibung auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext

<sup>29</sup> Zum Verhältnis beider Bilanzen zueinander siehe *Krawitz* (1994), (1998).

der vGA-Grundsätze<sup>30</sup>. Der Verf. jenes Beitrags wundert sich, dass das Thema Teilwertabschreibung in der Handelsbilanz bei Vergabe einer unverzinslichen Darlehensforderung an den Gesellschafter (einer GmbH<sup>31</sup>) steuerrechtlich „wenig beleuchtet“ worden sei. Es werde eine vGA in Höhe der entgangenen Zinsen konstatiert, ohne über die Bewertung der Forderung nachzudenken. Dem Verf. ist insoweit recht zu geben, als nach der hergebrachten Auslegung des § 8 Abs. 3 KStG diese Frage gestellt werden muss. Dies zeigt erneut, dass die Fundamente dieser „vGA-Grundsätze“ der h. L. brüchig sind. Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Darlehensforderung mit dem Nominalbetrag auszuweisen. Bereits bei Darlehenshingabe eine vGA anzunehmen, ist verfehlt, wenn die Rückzahlung des Darlehens zu erwarten ist. Erst danach geht es um die Feststellung veränderter Erträge, die aus dem Zinsverzicht der GmbH resultieren<sup>32</sup>. Diese sind – da steuerlich das Einkommen eines Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres zu ermitteln ist – zeitraumbezogen zu bestimmen und daher aus den Grundsätzen für die GuV-Rechnung abzuleiten. Es ist einfach zu fragen, welche Zinsbeträge in einer Periode mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht als Erträge erschienen sind, also durch die Vereinbarung der Unverzinslichkeit „verhindert“ oder „vermindert“ worden sind. Wer so fragt, wird bei unverzinslicher Ausleihung eines Betrages von 100 GE als Fälligkeitsdarlehen bei einem Marktzins von 5 % – zur Vereinfachung über die Laufzeit unverändert – schnell zu dem Ergebnis kommen, dass steuerlich wegen der Notwendigkeit der Abschnittsbesteuerung jährlich 5 GE als Einkommen verdeckt werden und diese der KSt zu unterwerfen sind. Weitere Überlegungen zur handels- oder steuerbilanziellen Bewertung der Forderung erübrigen sich insoweit: es muss dieses Ergebnis erreicht werden. Wer dagegen mit der h. L. und dem „Unterschiedsbetrag“ nach § 4 Abs. 1 EStG, der angeblichen „Zweistufigkeit“ der Gewinn- bzw. Einkommensermittlung und Fragen der „Vorteilsgünstigkeit“ und „außerbilanziellen“ Rechenwerken argumentiert, muss sich nicht wundern, wenn eine Fülle ungeklärter Fragen verbleiben: sie rühren von der verfehlten Begrifflichkeit der h. L. und deren Verzicht auf die Beschäftigung mit elementaren buchtechnischen Zusammenhängen her.

---

<sup>30</sup> *Bohne* (2008).

<sup>31</sup> Dies ist m. E. vorauszusetzen, da aktienrechtlich derartige Vergünstigungen an Gesellschafter unzulässig sind.

<sup>32</sup> Erst am Ende des Wirtschaftsjahres fehlt ein Ertrag in Höhe des angemessenen Zinssatzes, multipliziert mit dem Nominalbetrag des Darlehens.

## 4 Fazit

Eine Kapitalgesellschaft muss dem Finanzamt für steuerliche Zwecke ihren vollständigen Jahresabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, ggf. auch Anhang) einreichen (§ 60 EStDV). Deshalb ist es nur folgerichtig, wenn die Fälle, welche § 8 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 KStG regelt, mit den Begriffen „überhöhte Aufwendungen (bzw. ‚Betriebsausgaben‘)“ sowie „verhinderte oder verminderte Erträge (bzw. ‚Betriebseinnahmen‘)“ belegt werden, also auch die GuV-Rechnung für steuerliche Zwecke genutzt wird. Bei der Interpretation des § 8 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG ist strikt auf die Trennung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter zu achten und nur derjenige Betrag als ausschüttungsfähig anzusehen, der nach Abzug der zugehörigen Unternehmensteuern auf den stornierten Aufwand bzw. auf den ergänzten Ertrag entfällt. Für die übrigen, in der bisherigen Definition enthaltenen Sachverhalte, die nichts mit § 8 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG zu tun haben, ist an die handelsrechtliche Begrifflichkeit anzuknüpfen und diese mit den steuerlichen Termini abzustimmen. Soweit es notwendig ist, aus steuerlichen Gründen den handelsrechtlichen Jahresabschluss zu korrigieren, sollte dies streng nach den Regeln der Doppik geschehen. An die Stelle von Kladden sollte also der handelsrechtliche durch einen steuerlichen Jahresabschluss ergänzt werden, damit die Kontrollfunktion der doppelten Buchführung genutzt wird.

## Literatur

- Bareis (2005) = Peter Bareis, Außerhalb der Steuerbilanz? Vom unklaren Denken zur Besteuerung nach Gutdünken, in: BB, 60. Jg., 2005, S. 354 - 361.
- Bareis (2008) = Peter Bareis, Vom Nutzen der doppelten Buchführung für das Steuerrecht – Anmerkungen zu BFH I R 74/06 und zur Auslegung des § 34a EStG, in: FR, 90. Jg., 2008, S. 537 - 547.
- Bareis (2009a) = Peter Bareis, „Belastungswirkungen“ verdeckter Gewinnausschüttungen – Ergänzende Anmerkungen zum Aufsatz von Binz, DStR 2008, 1820-1823, in: DStR, 47. Jg., 2009, S. 600 - 604.
- Bareis (2009b) = Peter Bareis, vGA-Korrektur außerhalb der Bilanz? Replik zu Harle, GmbHR 2008, S. 1257 – 1259, in: GmbHR, 100. Jg., 2009, S. 813-816.
- BFH (1994) = BFH-Urteil vom 29.6.1994 I R 137/93, BStBl 2002 II S. 366.
- BFH (2008) = BFH-Urteil vom 29.4.2008 I R 67/06, BFH/NV 2008, S. 1621.
- BGH (2003) = BGH-Urteil vom 24.11.2003 II ZR 171/01, DStR 2004, S. 427.
- BMF (2002) = BMF-Schreiben vom 28.5.2002 – IV A 2 – S 2742 – 32/02, BStBl 2002 I S. 603.
- Bohne (2008) = Jochen Bohne, Teilwertabschreibung auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext der vGA-Grundsätze, in: DStR, 46. Jg., 2008, S. 2444 - 2447.
- Briese (2005) = André Briese, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung – Analyse der Steuerfolgen und Versuch einer Neu-Definition, in: GmbHR, 96. Jg., 2005, S. 597-609.
- Herzig (1985) = Norbert Herzig, Divergenzeffekte verdeckter Gewinnausschüttungen und Ausschüttungsverhalten, in: DB, 38. Jg., 1985, S. 353 - 356.
- Krawitz (1977) = Norbert Krawitz, Steuerbilanzpolitik. Eine entscheidungsorientierte Analyse der Wahlrechte zur steuerlichen Gewinnermittlung, Herne und Berlin 1977 (zusammen mit Dietrich Börner).
- Krawitz (1992) = Norbert Krawitz, Aufwendungen und Erträge, Prüfung der aperiodischen und außerordentlichen, in: Handwörterbuch der Revision (HWRev), 2. Aufl. Hrsg. A. G. Coenberg/K. v. Wysocki, Stuttgart 1992, Sp. 116 - 125.
- Krawitz (1994) = Norbert Krawitz, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Handbuch Finanz- und Rechnungswesen, Hrsg. Joachim S. Tanski, Landsberg/Lech, 17. Nachlieferung 11/1994, Fach III.1.10.

- Krawitz (1998) = Norbert Krawitz, Steuerliche Determinierung der Handelsbilanzpolitik. Ein Beitrag zur umgekehrten Maßgeblichkeit, in: Unternehmensrechnung und -besteuerung. Grundfragen und Entwicklungen, Festschrift für Dietrich Börner, Hrsg. Heribert Meffert u. Norbert Krawitz, Wiesbaden 1998, S. 197 - 230.
- Krawitz (2000) = Norbert Krawitz, Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren, in: DB, 53. Jg., 2000, S. 1721 – 1727.
- Krawitz (2003) = Norbert Krawitz, Reicher Gesellschafter – Arme Gesellschaft. Neue Steuerstrategien für den Mittelstand – „Klassische“ Empfehlungen gelten nicht mehr, in: BB, 58. Jg., 2003, S. 1925 - 1930.
- Krawitz (2005) = Norbert Krawitz, Kritische Betrachtung der neuen Formen einer Mindestbesteuerung, in: Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, Festschrift für Peter Bareis, Hrsg. Theodor Siegel u.a., Stuttgart 2005, S. 153 - 170.
- Reiß (2003) = Wolfram Reiß, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn – zur nachträglichen Korrektur nicht erfasster verdeckter Gewinnausschüttungen, in: StuW, 80. Jg., 2003, S. 21 - 39.
- Siegel (1995) = Theodor Siegel, Verwandlung von Gewinn in Aufwand. Anmerkungen zur Divergenz zwischen Fiedler und Hartung, in: BB, 50. Jg., 1995, S. 2207 - 2208.
- Siegel (2009) = Theodor Siegel, Die aufgedeckte verdeckte „Gewinn-“ Ausschüttung als Darlehensgewährung – Zur Beseitigung einer fundamentalen Fehlanwendung des Körperschaftsteuerrechts und zur Abhilfe beim Divergenzeffekt, in: DB, 62. Jg., 2009, S. 2116-2124.
- Wassermeyer (2002a) = Franz Wassermeyer, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02 und zugleich Stellungnahme zu Frotscher, FR 2002 S. 859, in: DB, 55. Jg., 2002, S. 2668 - 2671.
- Wassermeyer (2002b) = Franz Wassermeyer, Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen außerhalb der Steuerbilanz, in: GmbHR, 93. Jg., 2002, S. 617 - 619.
- Wassermeyer (2006) = Franz Wassermeyer, Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, in: Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, hrsg. v. Paul Kirchhof, Karsten Schmidt, Wolfgang Schön, Klaus Vogel, Köln 2006, S. 565-576.

# Der Einfluss der Finanzmarktkrise auf die Festlegung und Prüfung von internationalen Verrechnungspreisen

Hubertus Baumhoff

## Inhaltsverzeichnis

1	Grundlegung und Problemstellung .....	23
2	Ausgewählte Problembereiche des Einflusses krisenbedingter Verluste auf die internationalen Verrechnungspreise .....	24
2.1	<i>Der Einfluss krisenbedingter Verluste auf die neue Einigungsbereichsbetrachtung des § 1 Abs. 3 AStG</i> .....	24
2.1.1	Der hypothetische Fremdvergleich i.S.v. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG .....	24
2.1.2	Die Bestimmung von Preisgrenzen aus betriebswirtschaftlicher Sicht .....	25
2.1.2.1	Preisuntergrenzen .....	25
2.1.2.2	Preisobergrenzen.....	26
2.1.2.3	Konsequenzen für die steuerliche Einigungsbereichsbetrachtung.....	27
2.2	<i>Krisenbedingte Verluste im Hinblick auf die betriebliche Funktion der einzelnen Konzerngesellschaft</i> .....	27
2.2.1	Verluste bei verbundenen Produktionsgesellschaften.....	28
2.2.1.1	Produktionsgesellschaft als Eigenproduzent .....	28
a)	Definition des Eigenproduzenten .....	28
b)	Residualgewinn/-verlust bei Entrepreneurgesellschaften der Produktion.....	29
c)	Verrechnungspreisbestimmung für Lieferungen an verbundene Abnehmer .....	29
2.2.1.2	Produktionsgesellschaft als Lohnfertiger .....	30
a)	Definition des Lohnfertigers.....	30

	b) Cost-plus-Preis bei Routinegesellschaften der Produktion .....	31
	c) Höhe des Gewinnaufschlags in Verlust- situationen .....	32
2.2.2	Verluste bei verbundenen Vertriebsgesellschaften.....	33
	2.2.2.1 Vertriebsgesellschaft als Eigenhändler .....	33
	a) Definition des Eigenhändlers.....	33
	b) Residualgewinn/-verlust bei Entrepreneur- gesellschaften des Vertriebs.....	33
	c) Verrechnungspreisbestimmung für Leistungen an verbundene Eigenhändler.....	34
	2.2.2.2 Vertriebsgesellschaft als "low-risk-distributor" .....	35
	a) Definition des "low-risk-distributors" .....	35
	b) Angemessene Nettomarge bei Routine- gesellschaften des Vertriebs.....	35
	c) Höhe der Nettomarge in Verlustsituationen .....	35
2.3	<i>Sonderproblem: Anlaufverluste bei Vertriebsgesellschaften</i> .....	35
2.4	<i>Relevanz von Informationen aus Datenbanken für die Verrech- nungspreisbestimmung in krisenbedingten Verlustsituationen</i> .....	37
	2.4.1 Zulässigkeit der Verwendung von Informationen aus Datenbanken.....	37
	2.4.2 Bedeutung von Informationen aus Datenbanken bei den gewinnabhängigen Methoden.....	37
	2.4.3 Einfluss der Finanzmarktkrise auf die Verwendungsmöglichkeiten von Informationen aus Datenbanken.....	38
2.5	<i>Übertragung von Verlustpotenzial bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen</i> .....	39
	2.5.1 Verlagerung von Auslandsfunktionen ins Inland als Instrument des konzerninternen Verlustausgleichs .....	40
	2.5.2 Verlagerung verlustbringender Inlandsfunktionen ins Ausland .....	41
3	Fazit .....	43

## 1 Grundlegung und Problemstellung

Die aktuelle weltweite Finanzmarktkrise hat in Deutschland zu der schwersten Rezession der Nachkriegszeit geführt. Der dadurch bedingte Konjunktur- und Nachfragerückgang führt bei vielen, auch international verbundenen Unternehmen zu einem deutlichen Rückgang der Ergebnisse und damit der gewinnabhängigen Steuerzahlungen. In dieser, für die Volkswirtschaften schwierigen Situation und der damit einhergehenden zusätzlichen deutlichen Neuverschuldung der öffentlichen Hand werden die nationalen Fisci davon absehen müssen, den Unternehmen, die vielfach um ihre Existenz kämpfen, zusätzliches Steuervolumen abzuverlangen, etwa durch Anhebung der Steuersätze oder Reduktion der Abschreibungssätze. Vielmehr werden die nationalen Finanzbehörden geneigt sein, die durch die Wirtschaftskrise entstehenden Steuerausfälle u.a. durch Verrechnungspreiskorrekturen zu Lasten anderer Fisci zu kompensieren<sup>1</sup>. Das hat wiederum für die steuerpflichtigen international agierenden Unternehmen zur Konsequenz, dass sie ihre Verrechnungspreissysteme noch stärker als bisher in Betriebsprüfungen verteidigen müssen. Das bedeutet zugleich, dass auch die Verrechnungspreisdokumentationen diesen neuen Anforderungen entsprechen müssen.

Betrachtet man das Lehr- und Forschungsspektrum von *Norbert Krawitz* seit Beginn der 70er Jahre, beginnend am Institut für Unternehmensrechnung- und -besteuerung an der Universität Münster, so zeigt sich eine bemerkenswerte Spannweite hinsichtlich seiner wissenschaftlichen Interessen. Diese Spannweite reicht von der Rechnungslegung über die Wirtschaftsprüfung bis hin zur Besteuerung. Angesichts des Ausmaßes dieser Spannweite würde man normalerweise erwarten, dass sich *Norbert Krawitz* nur rudimentär und ohne besonderen Tiefgang mit den drei vorgenannten Themengebieten befassen konnte, stellen sie doch alle drei höchst eigenständige Disziplinen in der allgemeinen und speziellen Betriebswirtschaftslehre dar.

Diese Vermutung hat *Norbert Krawitz* eindrucksvoll widerlegt. Nicht nur, dass das von ihm im Jahr 1995 ins Leben gerufene „Siegener Forum für Rechnungslegung, Prüfungswesen und Steuerlehre e.V.“ all diese drei Themengebiete in seinem Vereinsnamen trägt; vielmehr hat *Norbert Krawitz* jeden dieser Lehr- und Forschungsbereiche mit besonderem wissenschaftlichen Interesse und fachlicher Hingabe betreut.

Analysiert man einmal näher das Gebiet der Besteuerung, so zeigt sich sein besonderer Hang zu Fragestellungen aus dem Bereich der internationalen Besteuerung, sei es in von ihm verfassten Publikationen, vergebenen Diplomarbeitsthe-

---

<sup>1</sup> Vgl. FAZ Nr. 237 v. 13.10.2009, Seite 14 „Krise macht Steuerprüfer strenger“.

men oder erfolgreich realisierten Dissertationsprojekten. Innerhalb dieser Projekte kommt – selbstverständlich – auch der Bereich der internationalen Einkünfteabgrenzung nicht zu kurz. So hat *Norbert Krawitz* sowohl diverse Diplomarbeiten als auch drei Dissertationsprojekte<sup>2</sup> zu dieser Thematik wissenschaftlich begleitet. Im Folgenden soll diese Thematik unter einem aktuellen Bezug, nämlich der gegenwärtigen internationalen Finanz- und Wirtschaftskrise, behandelt werden. Dabei steht die Frage im Vordergrund, wie sich die Finanzmarktkrise und die daraus resultierenden krisenbedingten Verluste auf die Ermittlung und Prüfung internationaler Verrechnungspreise auswirken.

## 2 Ausgewählte Problembereiche des Einflusses krisenbedingter Verluste auf die internationalen Verrechnungspreise

### 2.1 *Der Einfluss krisenbedingter Verluste auf die neue Einigungsbereichsbetrachtung des § 1 Abs. 3 AStG*

#### 2.1.1 Der hypothetische Fremdvergleich i.S.v. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG

In der Verrechnungspreispraxis ist der idealerweise vorzunehmende tatsächliche Fremdvergleich häufig die Ausnahme. Mit der Neufassung des Außensteuergesetzes durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008<sup>3</sup> ist nunmehr ausdrücklich geregelt, wie Verrechnungspreise zu ermitteln sind, wenn keine durch einen tatsächlichen Fremdvergleich ermittelten Werte vorliegen. Gemäß § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG hat dann „*der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich ... durchzuführen.*“ Dabei handelt es sich um eine Simulation des Preisbildungsprozesses. Zur Durchführung einer solchen Simulation bedarf es allerdings eines objektiven Bezugspunktes. Dieser ist in der Rechtsfigur des „*ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters*“ gegeben<sup>4</sup>.

Um einen Preisbildungsprozess zu simulieren, ist es allerdings nicht ausreichend, nur auf *einen* ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter Bezug zu nehmen. Der Prozess der Preisbildung vollzieht sich vielmehr in der Weise, dass sich ein Anbieter und ein Nachfrager über den Preis für ein Gut bzw. Leistung einigen. Es stehen sich also bei jedem zu Stande kommenden Geschäft – und damit bei je-

---

<sup>2</sup> Vgl. *Hick*, Die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmerentsendungen deutscher internationaler Unternehmen in das Ausland auf der Unternehmens- und Arbeitnehmerebene, Lohmar/Köln 2004; *Wassermeyer*, Analyse der steuerlichen Einflussfaktoren grenzüberschreitender Vertriebsalternativen inländischer Kapitalgesellschaften, Diss. Uni Siegen 2005; *Cordes*, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009.

<sup>3</sup> UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>4</sup> Vgl. *Baumhoff*, Verrechnungspreise für Dienstleistungen, 1986, S. 110 f.

dem vereinbarten Preis – *zwei* Verhandlungspartner gegenüber, die auf Grund ihrer unternehmerischen Zielsetzungen bestrebt sind, die für sie jeweils günstigsten Bedingungen zu vereinbaren. Daher ist der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter zu „verdoppeln“, will man dem Preisbildungsprozess Rechnung tragen.

Diese nun ins Gesetz aufgenommene Überlegung ist allerdings nicht neu. Sie wurde bereits seit langem durch die Literatur<sup>5</sup> gefordert. Zudem hat der „doppelte“ ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter seit dem BFH-Urteil vom 17.5.1995 auch Eingang in die steuerliche Rechtsprechung gefunden<sup>6</sup>. Was nun den Preisbildungsprozess im Einzelnen anbelangt, so schreibt § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG vor, dass der Steuerpflichtige „auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln [hat] (Einigungsbereich)“.

### 2.1.2 Die Bestimmung von Preisgrenzen aus betriebswirtschaftlicher Sicht

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht bedeutet das, dass zur Bestimmung dieses Einigungsbereichs aus Sicht des Liefernden oder Leistenden eine Preisuntergrenze und aus Sicht des Belieferten oder Leistungsempfängers eine Preisobergrenze zu ermitteln ist.

Dabei kann ein Einigungsbereich nur dann vorliegen, wenn die Preisobergrenze des Empfängers *über* der Preisuntergrenze des Leistenden liegt. Nur in diesem Fall kommt es bei rationalem Verhalten unabhängiger Verhandlungspartner zu einer Einigung. Würde dagegen die Preisobergrenze des Empfängers *unter* der Preisuntergrenze des Leistenden liegen, käme zwischen unabhängigen Verhandlungspartnern kein Geschäft zustande, weil mindestens einer der Beteiligten einen – unter Fremden nicht akzeptablen – Gewinnentgang oder gar Verlust in Kauf nehmen müsste. Dies ist allerdings mit dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht vereinbar. Demzufolge wäre in diesem Fall der Fremdvergleich weder in seiner tatsächlichen noch in seiner hypothetischen Form durchführbar<sup>7</sup>.

#### 2.1.2.1 Preisuntergrenzen

Betrachtet man die Preisuntergrenze des Liefernden oder des Leistenden, so kann – betriebswirtschaftlich – zwischen der lang- und der kurzfristigen Preisuntergrenze unterschieden werden.

---

<sup>5</sup> Vgl. hierzu *Baumhoff*, DStR 1987, S. 499; *Baumhoff*, in: Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, C 308a ff.; *Waldens*, PISB 2004, 73, 78.

<sup>6</sup> Vgl. BFH v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204.

<sup>7</sup> Vgl. hierzu im Einzelnen *Baumhoff*, Verrechnungspreise für Dienstleistungen, 1986, S. 238 ff.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, S. 1464.

Langfristige Preisuntergrenzen stellen Preis-Mindesthöhen dar, die selbst dann die Existenz eines Unternehmens nicht gefährden, wenn diese Preise auf Dauer beibehalten werden (müssen)<sup>8</sup>. Da langfristig ein marktwirtschaftlich geführtes Unternehmen nur funktionsfähig sein kann, wenn mindestens die gesamten Kosten (Vollkosten) und ein Mindestgewinn für die Verzinsung des eingesetzten Kapitals durch die Erlöse gedeckt werden, bilden die gesamten Durchschnittskosten pro Leistungseinheit (Einzelkosten plus anteilige Gemeinkosten) die langfristige Preisuntergrenze, wobei die Normalverzinsung des Kapitals als Kostenbestandteil anzusehen ist (sog. kalkulatorische Eigenkapitalzinsen)<sup>9</sup>. Ein zu Vollkosten kalkulierter Selbstkostenpreis wird zuweilen auch als „natürliche“ Preisuntergrenze bezeichnet.

Der langfristigen Preisuntergrenze steht die kurzfristige Preisuntergrenze gegenüber, die nur für eine begrenzte Zeit und nur in Ausnahmefällen, z.B. bei einer konjunkturell bedingten (vorübergehenden) Unterbeschäftigung, realisierbar ist. Demnach kann es für ein leistungserbringendes Unternehmen betriebswirtschaftlich sinnvoll sein, vorübergehend (z.B. in Krisensituationen) eine Preiskalkulation auf Teilkostenbasis zu realisieren, also auf die Deckung der gesamten Selbstkosten zu verzichten. Dabei müssen jedoch die variablen Kosten einer Lieferung oder Leistung die absolute Preisuntergrenze darstellen, deren Unterschreiten im Normalfall betriebswirtschaftlich nicht zu rechtfertigen ist<sup>10</sup>. Anderenfalls wäre in Folge des Verzehrs an Ressourcen das Überleben der jeweiligen Unternehmung nicht gewährleistet.

### 2.1.2.2 Preisobergrenzen

Als Preisobergrenze wird betriebswirtschaftlich jene Entgelthöhe bezeichnet, die eine Unternehmung unter Berücksichtigung ihrer Zielsetzung maximal für eine bestimmte Lieferung oder Leistung zu zahlen bereit ist, bei deren Unterschreiten sie die Lieferung/Leistung kauft, bei deren Überschreiten sie auf einen Kauf verzichtet<sup>11</sup>.

Die Höhe einer Preisobergrenze kann nur unter konkreter Bezugnahme auf die einem unabhängigen Entscheidungsträger alternativ zur Verfügung stehenden Beschaffungsmöglichkeiten bestimmt werden. Dabei lässt sich grundsätzlich unterscheiden zwischen

- dem (internen) Bezug der Lieferung/Leistung bei einem verbundenen Unternehmen,

<sup>8</sup> Vgl. *Schmalen*, Preispolitik, Stuttgart/New York 1982, S. 171.

<sup>9</sup> Vgl. *Scherrer*, FS Scherpf, Wiesbaden 1983, S. 355.

<sup>10</sup> Vgl. *Heinen*, Kosteninformation und Preispolitik, KRP 1975, S. 59.

<sup>11</sup> *Reichmann*, Kosten und Preisgrenzen, Wiesbaden 1973, S. 109; *Männel*, Preisobergrenzen im Einkauf, Opladen 1975, S. 10.

- der Eigenerstellung des Gutes/der Leistung, sowie
- dem (externen) Bezug des Gutes/der Leistung bei einem unabhängigen Unternehmen.

Welche dieser drei Alternativen im Einzelfall realisierbar ist, hängt von der Art der betreffenden Lieferung/Leistung sowie den damit einhergehenden Eigenerstellungs- und Fremdbezugsmöglichkeiten des Empfängers ab. Sind mehrere der genannten Alternativen realisierbar, so ergeben sich daraus verschiedene Ansatzpunkte der Preisobergrenzen-Bestimmung, wobei ein ordentlicher Geschäftsleiter die Festsetzung seiner Preisobergrenze an der Alternative orientieren wird, die seiner Zielsetzung am ehesten entspricht.

### *2.1.2.3 Konsequenzen für die steuerliche Einigungsbereichsbetrachtung*

Bezogen auf die hier vorliegende Verrechnungspreisproblematik bedeutet dies, dass es auch zwischen fremden Dritten – und demnach auch betriebswirtschaftlich – sinnvoll und zulässig sein kann, in konjunkturellen bzw. betrieblichen Sondersituationen aus Sicht des Liefernden oder Leistenden kostenträger- bzw. kostenstellenbezogene Verluste hinzunehmen. Dies ergibt sich zwingend (auch) aus der neuen Einigungsbereichsbetrachtung des § 1 Abs. 3 AStG, zumal die krisenbedingten Verluste sowohl Einfluss auf die Preisuntergrenze des liefernden/leistenden Unternehmens als auch auf die Preisobergrenze des Lieferungs-/Leistungsempfängers haben. Eine solche Vorgehensweise wäre also mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar. In Fällen der Verlagerung von verlustbringenden Funktionen wäre es sogar denkbar, dass das verlagernde Unternehmen eine Ausgleichszahlung für die Übernahme der Verlustquelle leistet, da ansonsten das übernehmende Unternehmen im Rahmen seiner Preisobergrenzenbetrachtung auf die verbundinterne Übernahme der Funktion verzichten würde und eine der anderen o.g. Alternativen realisiert würde<sup>12</sup>. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass es dem Steuerpflichtigen gelingt, diese konjunkturelle bzw. betriebliche Sondersituation im Sinne der Vorschriften des § 90 Abs. 3 AO sowie der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung<sup>13</sup> plausibel zu dokumentieren.

## **2.2 *Krisenbedingte Verluste im Hinblick auf die betriebliche Funktion der einzelnen Konzerngesellschaft***

Krisenbedingte Verlustursachen im internationalen Konzern und die Frage ihrer steuerlichen Anerkennung bei den einzelnen Konzerngesellschaften hängen auch und insbesondere von der betrieblichen Funktion der jeweiligen Konzerngesell-

---

<sup>12</sup> So ausdrücklich § 7 Abs. 3 FVerlV vom 12.8.2008, BStBl. I 2009, S. 34 sowie hierzu im Einzelnen Gliederungspunkt 2.5.

<sup>13</sup> GAufzV v. 13. November 2003, BStBl. I 2003, S. 739.

schaft im gesamten Unternehmensverbund ab. Dabei soll hier exemplarisch zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaften einerseits und zwischen Routine- und Entrepreneurgesellschaften andererseits unterschieden werden. Von der betrieblichen Funktion der jeweiligen Konzerngesellschaft wird letztlich auch die Methode der Verrechnungspreisermittlung bestimmt<sup>14</sup>. So wird z.B. bei Produktionsgesellschaften, zumindest wenn sie als Lohnfertiger agieren, die Kostenaufschlagsmethode<sup>15</sup>, und bei Vertriebsgesellschaften die Wiederverkaufspreismethode oder TNMM zur Anwendung kommen<sup>16</sup>. Es stellt sich dabei auch die Frage, ob und inwieweit durch Anwendung dieser Methoden ein – unterstellter – Finanzmarktkrisen bedingter Gesamtkonzernverlust, z.B. in Form eines sog. „Loss Split“ auf diese einzelnen Konzerneinheiten zu verteilen ist.

### 2.2.1 Verluste bei verbundenen Produktionsgesellschaften

Werden Güter bzw. Waren von konzerninternen Produktionsgesellschaften geliefert, so stellt sich zunächst die Frage nach der Charakterisierung dieser Produktionsgesellschaft innerhalb des Unternehmensverbundes. Das bedeutet, dass vorab zu klären ist, in welcher Eigenschaft ein verbundenes Produktionsunternehmen seine Produktionsfunktionen ausübt, z.B. als Eigenproduzent mit der Übernahme des Produzentenrisikos oder als weniger risikobehafteter Lohnfertiger des Auftraggebers<sup>17</sup>. Im ersten Fall (Eigenproduzent) würde das Produktionsunternehmen eine quasi „Entrepreneurfunktion“ und im zweiten Fall (Lohnfertiger) die Funktion eines Routineunternehmens wahrnehmen<sup>18</sup>.

#### 2.2.1.1 Produktionsgesellschaft als Eigenproduzent

##### a) Definition des Eigenproduzenten

Der Eigenproduzent hat die volle Dispositionsbefugnis über die Produktion inne. Angesprochen ist dabei sowohl das gesamte Produzenten- als auch das Vermarktungsrisiko<sup>19</sup>. Der Eigenproduzent hat die Möglichkeit, Marktchancen zu ergreifen und zu nutzen; ihm steht die Dispositionsbefugnis darüber zu, sein Produktionsprogramm geänderten Markt- und Konjunkturbedingungen anzupassen. Er kann auf Grund von marktlichen Veränderungen die Produktion ganz oder vorü-

<sup>14</sup> Vgl. Tz. 3.4.10.2 VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, S. 570 ff.

<sup>15</sup> Vgl. TZ 3.1.3 Bsp. 3 der Verwaltungsgrundsätze vom 23.2.1983, BStBl. I 1983, S. 218 ff.

<sup>16</sup> Vgl. TZ 3.1.3 Bsp. 1 der Verwaltungsgrundsätze vom 23.2.1983 (a.a.O.).

<sup>17</sup> Vgl. TZ 2.1.3. der Verwaltungsgrundsätze vom 23.2.1983 (a.a.O.).

<sup>18</sup> Vgl. insoweit die Unterscheidung in Tz. 3.4.10.2 VWG-Verfahren sowie zum Entrepreneurkonzept Baumhoff, IStR 2003, S. 6.

<sup>19</sup> Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 1 AStG, Anm. 589.

bergehend einstellen, reduzieren oder diversifizieren. Der Eigenproduzent stellt sozusagen den „Gegenpol“ zum Lohnfertiger dar. Ein so verstandener Eigenproduzent übt letztlich auch sog. „Entrepreneurfunktionen“ aus, da er wesentliche Unternehmensrisiken trägt. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>20</sup> steht einem Unternehmen, das über die zur Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, die wesentlichen, für den Unternehmenserfolg entscheidende Funktionen ausübt und die wesentlichen Risiken übernimmt („Entrepreneur“ oder „Strategieträger“), regelmäßig (ggf. zusammen mit anderen Unternehmen, die ebenfalls eine Entrepreneurfunktion ausüben) das betreffende Konzernergebnis zu, das nach Abgeltung von Funktionen anderer nahestehender Unternehmen verbleibt.

*b) Residualgewinn/-verlust bei Entrepreneurgesellschaften der Produktion*

Diese sog. „Residualgröße“ kann sowohl ein Residualgewinn als auch ein Residualverlust sein. Das hat für Unternehmen, die sich konjunkturell und betriebswirtschaftlich in einer Krise befinden und daher zumindest temporär Verluste erwirtschaften zur Folge, dass ein solcher Eigenproduzent mit Entrepreneur-eigenschaft die aus seiner Produktionstätigkeit entstehenden Verluste im Wesentlichen allein zu tragen hat. Dies entspricht absolut fremdüblichem Verhalten, da fremde Produktionsunternehmen in einer vergleichbaren wirtschaftlichen Situation ebenfalls solche Verluste zu übernehmen bzw. zu tragen hätten.

*c) Verrechnungspreisbestimmung für Lieferungen an verbundene Abnehmer*

Was die Verrechnungspreisgestaltung für die Lieferungen des Produzenten an verbundene (Vertriebs-)Unternehmen angeht, die lediglich bestimmte Routinefunktionen ausüben (bspw. Kommissionäre oder „Low-Risk-Distributors“), so kann ein Eigenproduzent in Zeiten wirtschaftlichen Niedergangs gezwungen sein, auf eine Vollkostendeckung zu verzichten und stattdessen nur Teilkosten zu verrechnen. Dies deshalb, als die deutsche Finanzverwaltung in Tz. 2.2.4. VWG ausdrücklich fordert, die der Kostenermittlung zu Grunde zu legenden Kalkulationsmethoden an der Preispolitik gegenüber Fremden bzw. an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu orientieren. Damit wird grundsätzlich auch die Teilkostenrechnung für all jene Fälle zugelassen, in denen es für einen ordentlichen Geschäftsleiter eines Produktionsunternehmens aus betriebswirtschaftlicher Sicht (i.S.d. Festlegung einer kurzfristigen Preisuntergrenze)<sup>21</sup> sinnvoll sein kann bzw. zwingend sein kann, auf die Deckung der vollen Selbstkosten einer Liefere-

---

<sup>20</sup> Vgl. Tz. 3.4.10.2. Buchst. b) der VWG-Verfahren vom 12. April 2005, BStBl. I 2005, S. 570.

<sup>21</sup> Vgl. hierzu Punkt 2.1.2.1.

rung/Leistung zu verzichten und sich stattdessen nur mit einem „Cost Less“-Preis zu begnügen.

Das bedeutet aus Sicht der Kostenrechnung, dass die auf Teilkostenbasis ermittelten Verrechnungspreise die Vollkosten eben nicht decken und stattdessen zu temporären Verlusten führen, da z.B. nur ein Deckungsbeitrag und eben nicht alle Fixkosten über die Verrechnungspreise abgedeckt werden. Für den vorübergehenden Verzicht auf Vollkostendeckung in bestimmten Marktsituationen besteht somit explizit die Möglichkeit, auf eine Teilkostenrechnung überzugehen, sofern eine Vollkostendeckung (z.B. wegen schlechter Absatzmarktpreise oder Überbeständen) nicht möglich ist<sup>22</sup>.

Gleichwohl ist die Vollkostenverrechnung immer noch als der Normalfall anzusehen, so dass für die Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung gute wirtschaftliche Gründe vorliegen müssen, die über die Verrechnungspreisdokumentation abzubilden sind. Dass die derzeitige Finanzmarktkrise eine solche außergewöhnliche Marktsituation hervorruft, steht wohl außer Zweifel. Denn es entspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Geschäftsführung bspw. zur Überbrückung vorübergehender Unterbeschäftigung oder zur Ausnutzung freier Kapazitäten kurzfristig auch Preise zu akzeptieren, die nur über den Einzelkosten liegen, oder die einen Beitrag zur Deckung der Fixkosten eines Unternehmens liefern. Somit ist diese Art der Verrechnungspreispolitik im Konzern auch bei Liquiditätsgpässen betriebswirtschaftlich sinnvoll und daher fremdüblich.

### 2.2.1.2 *Produktionsgesellschaft als Lohnfertiger*

#### a) *Definition des Lohnfertigers*

Eine reine Lohnfertigung wird grundsätzlich als Dienstleistung angesehen, für die ein kostenorientiertes Entgelt verrechnet wird<sup>23</sup>. Normalerweise hat ein Lohnfertiger das herzustellende Produkt nicht selbst entwickelt. Das Produktmanagement, die Entwicklungskompetenz für neue Produkte sowie das Fertigungsverfahren verbleiben beim Auftraggeber. In der Regel werden dem Lohnfertiger die Vorprodukte oder Rohstoffe vom Auftraggeber beigestellt bzw. kommissionsweise überlassen. Auch übernimmt ein Lohnfertiger nur einen speziellen Teil der Fertigung. Da dem Lohnfertiger regelmäßig die Abnahme seiner Leistungen vom Auftraggeber garantiert wird, muss er kaum Vertriebsanstrengungen unterneh-

---

<sup>22</sup> Ebenso Tz. 2.44 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze.

<sup>23</sup> Vgl. Tz. 7.40 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie Tz. 2.1.3 und 3.1.3 Bsp. 3 der Verwaltungsgrundsätze vom 23.2.1983 (a.a.O.).

men. Auch seine Verwaltung dürfte auf Grund des regelmäßig nur geringen Funktionsumfangs keinen großen Stellenwert annehmen<sup>24</sup>.

Letztlich ist der Lohnfertiger durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Der Auftraggeber nimmt langfristig den Großteil der Produktion ab, der Lohnfertiger trägt nur ein geringes Absatzrisiko,
- der Auftraggeber hat das Produkt selbst entwickelt und behält das Eigentum an den wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern,
- der Auftraggeber hat die Disposition über das Produkt inne und bestimmt, welche Fertigungsschritte der Lohnfertiger wie auszuführen hat,
- und der Lohnfertiger ist nur relativ geringen unternehmerischen Risiken ausgesetzt und setzt nur relativ geringe finanzielle Mittel ein.

#### b) *Cost-plus-Preis bei Routinegesellschaften der Produktion*

Ist eine konzerninterne Produktionsgesellschaft nach den zuvor diskutierten Merkmalen als „Lohnfertiger“ anzusehen, so übt sie „nur“ Routinefunktionen aus<sup>25</sup>. Für die Verrechnung der entsprechenden Güter und Waren wird in der Regel ein kostenorientiertes Entgelt, ermittelt nach der Kostenaufschlagsmethode, vereinbart. Was den Sachumfang der Kosten angeht, so kommt bei Lohnfertigungsverhältnissen nur die Verrechnung von Vollkosten in Frage<sup>26</sup>. Bei Lohnfertigungsverhältnissen ist ausschließlich der Auftraggeber für die Kapazitätsauslastung des Lohnfertigers verantwortlich, der die gesamte bzw. nahezu gesamte Produktion des Lohnfertigers auf Grund eines Dauerabnahmevertrages langfristig übernimmt. Da der Auftraggeber alle wirtschaftlichen Risiken der Produktion übernommen hat, trägt er auch das gesamte Kostenrisiko einschließlich des Auslastungsrisikos. Damit kann auch ein krisenbedingtes Auslastungsrisiko grundsätzlich nicht zu Lasten des Lohnfertigers gehen. Das Kostenrisiko – auch das Leerkostenrisiko – liegt allein in der Sphäre des Auftraggebers<sup>27</sup>.

Gleiches gilt für die sog. Anlaufkosten bzw. Anlaufverluste des Lohnfertigers, die ebenfalls der Auftraggeber zu übernehmen hat. Eine Übernahme der Anlaufkosten durch den Auftraggeber entspricht in Fällen der Lohnfertigung auch der Verteilung von Chancen und Risiken. Risiken übernimmt nur, wer sich entsprechende Chancen erhofft. Ein Lohnfertiger erwirbt jedoch keine eigene Geschäfts-

---

<sup>24</sup> Vgl. *Baumhoff*, Eigenproduzent versus Lohnveredler, in: Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, Köln 2000, S. 53 ff., *Baumhoff*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 1 AStG Anm. 586.

<sup>25</sup> Vgl. Tz. 3.4.10.2 Buchst. a) VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, S. 570 ff.

<sup>26</sup> Vgl. *Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 1 AStG, Anm. 587.

<sup>27</sup> Vgl. ebenda, Anm. 588.1.

chance, sondern ihm werden im Regelfall lediglich seine Vollkosten zzgl. eines (geringen aber relativ stabilen)<sup>28</sup> Gewinnaufschlages gewährt.

c) *Höhe des Gewinnaufschlages in Verlustsituationen*

Was die Höhe des Gewinnaufschlages angeht, so kann es hinsichtlich der Forderung nach einem angemessenen, d.h. „kleinen“ Gewinn<sup>29</sup> beim Lohnfertiger in Krisenzeiten jedoch zu Einschränkungen kommen. Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen der Gesamtkonzern aus der Vermarktung seiner Produkte temporär nur noch Verluste erwirtschaftet.

Generell gehen die Verwaltungsgrundsätze aus 1983 in Tz. 2.2.4. bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode von betriebs- oder branchenüblichen Gewinnaufschlägen aus. Dabei soll auch der Gewinnaufschlag einem Fremdvergleich standhalten, so dass zum einen auf eine unternehmensübliche (interner Fremdvergleich), zum anderen auf eine branchenübliche Gewinnspanne (externer Fremdvergleich) abgestellt wird<sup>30</sup>.

Sofern in Krisenzeiten jedoch die unternehmens- bzw. branchenüblichen Gewinnspannen konzernweit nicht dargestellt werden können, sondern man stattdessen bestrebt ist, die Verluste in Grenzen zu halten, ist zu fragen, ob in einer solchen Situation auch ein Lohnfertiger, der letztlich ein Routineunternehmen darstellt, dennoch einen Anspruch auf einen betriebs- oder branchenüblichen Gewinn haben kann<sup>31</sup>.

An dieser Stelle wird ein wesentlicher Nachteil der Kostenaufschlagsmethode deutlich. Dieser besteht darin, dass dem liefernden/leistenden Unternehmen auf Grund der Verwendung von Gewinnaufschlägen ein sicherer Gewinn zugeordnet wird. Hierbei wird allerdings verkannt, dass der einer Leistung oder Lieferung zuzuordnende Gewinn durch den am Markt erzielbaren Preis determiniert wird. Sofern ein konjunktureller Nachfrage- oder Preisrückgang zu verzeichnen ist, der dem gesamten Konzern oder der gesamten Branche keine Gewinnerzielung mehr ermöglicht, ist es durchaus denkbar, dass kein bzw. allenfalls ein nur sehr geringer Gewinnaufschlag gegenüber dem Lohnfertiger verrechnet wird. So ist auch die Formulierung der VWG-Verfahren<sup>32</sup> zu verstehen, die einem Routineunternehmen „regelmäßig geringe, aber relativ stabile Gewinne“ zugesteht. Die Finanzmarktkrise ist aber nicht der „Regelfall“, sondern der Ausnahmefall, so dass

---

<sup>28</sup> So die Formulierung in Tz. 3.4.10.2 Buchst. a) VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, S. 570 ff.

<sup>29</sup> So - für den Normalfall zutreffend - *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 1999, S. 327.

<sup>30</sup> Zur Frage der Festlegung des Gewinnaufschlages bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode vgl. *Baumhoff*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, a.a.O., § 1 AStG, Anm. 521 ff.

<sup>31</sup> Ebenso *Engler*, IStR 2009, S. 686 und 690.

<sup>32</sup> Vgl. Tz. 3.4.10.2. Buchst. a) VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, S. 570 ff.

ein temporärer Verzicht auf das Gewinnelement durch die Finanzverwaltung m.E. anzuerkennen ist<sup>33</sup>.

### 2.2.2 Verluste bei verbundenen Vertriebsgesellschaften

Vertriebsgesellschaften im Konzern besitzen diverse Erscheinungsformen, wobei insbesondere die Vertriebsformen

- Eigenhändler (Tätigkeit im eigenen Namen auf eigene Rechnung),
- Kommissionär (Tätigkeit im eigenen Namen auf fremde Rechnung) und
- Handelsvertreter (Tätigkeit im fremden Namen auf fremde Rechnung)

in Betracht kommen. Auch im Vertriebsbereich kann daher zwischen Entrepreneur- und Routinefunktionen unterschieden werden.

#### 2.2.2.1 Vertriebsgesellschaft als Eigenhändler

##### a) *Definition des Eigenhändlers*

Der Entrepreneur im Vertriebsbereich ist der typische Eigenhändler, der die volle Vertriebsfunktion ausübt und darüber hinaus auch die Produktion beeinflusst und alle wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter besitzt. Ansonsten kann ein Eigenhändler auch als „Mischunternehmen“<sup>34</sup> fungieren. Er erwirbt von der konzerninternen Produktionsgesellschaft das Eigentum an der Ware und verkauft diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an seine Kunden. Dabei trägt er sowohl die Lager- als auch die Absatzrisiken des Vertriebs und verfügt über weitgehende Dispositionsbefugnisse hinsichtlich der Ausgestaltung seiner Vertriebspolitik (inkl. Preispolitik). Die durch den Eigenhändler wahrgenommenen Risiken korrespondieren in der Regel mit den durch ihn ausgeübten Funktionen. Es ist davon auszugehen, dass er neben den Vorrats-, Gewährleistungs- und Auslastungsrisiken des Vertriebs auch das Inkassorisiko sowie das Risiko fehlgeschlagener Geschäftsstrategien zu verantworten hat.

##### b) *Residualgewinn-/verlust bei Entrepreneurgesellschaften des Vertriebs*

Bezieht ein Eigenhändler Güter und Waren von konzerninternen Produktionsgesellschaften, werden die dafür zu zahlenden Verrechnungspreise i.d.R. nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt, wobei, wie oben dargestellt, ggf. auf einen

---

<sup>33</sup> Scholz hält in dieser Situation sogar die Vereinbarung eines Preises unterhalb der Selbstkosten für gerechtfertigt. Vgl. *Scholz*, BNA, 04/a, S. 8.

<sup>34</sup> Vgl. Tz. 3.4.10.2. lit. c) VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, S. 570.

Gewinnaufschlag seitens der konzerninternen Lieferanten in Krisenzeiten verzichtet werden kann.

Agiert ein Eigenhändler auf Grund der bei ihm angesiedelten Funktions- und Risikobündelung als Entrepreneur bzw. Strategieträger, so steht ihm nach der Definition der VWG-Verfahren<sup>35</sup> das betreffende Konzernergebnis zu, das nach Abgeltung von Funktionen anderer nahestehender Unternehmen (z.B. Produktionsunternehmen/Lohnfertiger) verbleibt. Dieses Konzernergebnis ist eine Residualgröße, das, wie bei sonstigen Entrepreneurgesellschaften im Konzern auch, sowohl gewinn- als auch verlustbringend sein kann. Da in Krisenzeiten die Absatzpreise für Güter und Waren in der Regel sinken bzw. die Unternehmen bemüht sind, ihre Lagerbestände zu Gunsten der Freisetzung von Finanzmitteln zu reduzieren, wird i.d.R. der Eigenhändler hier einen Verlust hinnehmen müssen, der auch unter Fremdvergleichsgesichtspunkten so anfallen würde. Insofern ist zu konstatieren, dass ein konzerninterner Eigenhändler in Krisenzeiten i.d.R. keinen Residualgewinn, sondern einen Residualverlust auszuweisen hat, der nach Abgeltung der übrigen konzerninternen Funktionen verbleibt. Dieser Residualgewinn oder -verlust bestimmt sich als Differenz zwischen dem Einkaufs- und Verkaufspreis der vertriebenen Produkte.

c) *Verrechnungspreisbestimmung für Leistungen an verbundene Eigenhändler*

Grundsätzlich sind nach der Rechtsprechung des BFH<sup>36</sup> Verrechnungspreise gegenüber Vertriebsgesellschaften regelmäßig nach der Wiederverkaufspreismethode zu ermitteln. Dabei ist die Handelsspanne idealerweise durch einen tatsächlichen Fremdvergleich zu bestimmen, wobei man sich auch auf einen externen Fremdvergleich oder eine Datenbankanalyse stützen könnte. Die Handelsspanne enthält dabei zwei Komponenten. Einerseits hat der Vertreiber durch die ihm eingeräumte Handelsspanne seine Aufwendungen für den Vertrieb des Produktes (einschließlich der allgemeinen Verwaltungskosten) zu decken. Andererseits enthält sie ein Gewinnelement, welches es dem Vertriebsunternehmen ermöglicht, einen seinen ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken entsprechenden Gewinn zu erwirtschaften („Nettomarge“)<sup>37</sup>.

Im Rahmen der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die nationalen Fisci bei Vertriebsgesellschaften grundsätzlich keine nachhaltigen Verluste akzeptieren. Ob dieser Grundsatz in der

---

<sup>35</sup> Vgl. Tz. 3.4.10.2 VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, S. 570.

<sup>36</sup> Vgl. Urteil v. 17.10.2001, BStBl. II 2004, S. 171.

<sup>37</sup> Zur Besteuerung der „marktüblichen Handelsspanne“ bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode vgl. *Baumhoff*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 1 AStG, Anm. 425 ff.

derzeitigen Finanzmarktkrise auch noch gilt, ist indessen zweifelhaft. Handelt es sich bei einem Vertriebsunternehmen um einen Eigenhändler, der über die wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter (Kundenstamm, Marken, Vertriebsnetz, Außendienst etc.) verfügt, und ist dieser zudem als „Entrepreneur“ bzw. Strategieträger“ anzusehen, der das volle Vermarktungsrisiko trägt („Residualverlust“), dann hat er die übrigen konzernverbundenen Unternehmen, die ihm gegenüber Lieferungen und Leistungen erbringen und als Routine- bzw. Mischunternehmen agieren auf Grund der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zumindest „verlustfrei“ zu stellen. Letztlich hat also ein Eigenhändler als „Entrepreneur“ keinen Anspruch auf eine sichere Vertreiber marge. Im Verlustfall ist es vielmehr umgekehrt; er hat nämlich den gesamten „Residualverlust“ allein zu tragen.

#### *2.2.2.2 Vertriebsgesellschaft als "low-risk-distributor"*

##### *a) Definition des "low-risk-distributors"*

Anders verhält es sich jedoch bei Unternehmen mit Routinefunktionen im Vertriebsbereich. Dies sind solche Vertreter, die keine oder nur geringe unternehmerische Risiken (z.B. hinsichtlich Marktentwicklung, Bestandsrisiken und Forderungsausfälle) tragen und einfache Vertriebsfunktionen ausüben (Kommissionäre, Handelsvertreter).

##### *b) Angemessene Nettomarge bei Routinegesellschaften des Vertriebs*

Hier verhält es sich analog zur steuerlichen Behandlung von Lohnfertigmern. Diese Unternehmen haben zwar auch in Krisenzeiten Anspruch auf Ersatz der vollen Kosten (einschl. der Verwaltungskosten) und in Normalfällen auch auf eine angemessene, d.h. regelmäßig geringe, dafür aber relativ stabile Nettomarge.

##### *c) Höhe der Nettomarge in Verlustsituationen*

Allerdings kann auch hier in Zeiten eines konjunkturellen Abschwungs – vorübergehend – auf eine Nettovertreibermarge verzichtet werden, wenn dem gesamten Unternehmen oder der gesamten Branche keine Gewinnerzielung mehr möglich ist.

### **2.3 Sonderproblem: Anlaufverluste bei Vertriebsgesellschaften**

Unabhängig von der Frage der Verlustbehandlung in Krisenzeiten ist die Frage zu beantworten, ob eine verbundene Vertriebsgesellschaft auch Anlaufverluste

ausweisen darf. Nach den Urteilen des BFH vom 17.2.1993<sup>38</sup> und 17.10.2001<sup>39</sup> soll eine mögliche Verlustphase der Vertriebsgesellschaft – abgesehen von besonderen Umständen des Einzelfalls – bei neu eingeführten Produkten drei Jahre nicht überschreiten, „erst recht“ nicht beim Weitervertrieb von bereits vorher auf dem Markt eingeführten Produkten. Die in der Literatur kritisierte starre 3-Jahres-Frist ist allerdings als widerlegbare Vermutung zu verstehen, so dass es dem Steuerpflichtigen freisteht darzulegen, dass die Verlustursachen nicht in unangemessenen Verrechnungspreisen, sondern vielmehr in sonstigen betrieblichen Gründen (z.B. Fehlmaßnahmen, nicht vorhersehbaren Ereignissen) zu suchen sind und rechtzeitig Anpassungsmaßnahmen ergriffen wurden. Insofern ist hier eine Analyse der Verlustursachen erforderlich.

Die Anerkennung von Anlaufverlusten wird zudem von der Erzielung eines „angemessenen“ Totalgewinns innerhalb eines – vom BFH nicht näher quantifizierten – überschaubaren Kalkulationszeitraums abhängig gemacht. Das heißt, die nach der Anlaufphase entstehenden Gewinne müssen die Anlaufverluste mehr als kompensieren. Die Höhe dieser „Überkompensation“ soll mindestens der angemessenen Verzinsung des zugeführten Eigenkapitals (einschließlich Zinseszins und Risikozuschlag) entsprechen. Letztlich ist sie davon abhängig, welche Funktionen und Risiken die Vertriebsgesellschaft übernimmt, wobei die Spanne vom Eigenhändler über den Kommissionär bis zum einfachen „low-risk-distributor“ reicht.

*Wassermeyer*<sup>40</sup> hält die Zeitspanne von „etwa fünf Jahren“ in diesem Zeitraum für einen überschaubaren Kalkulationszeitraum. Allerdings muss zu Beginn der Markteinführungsphase eine realistische Gewinnerwartung vorliegen, die durch betriebswirtschaftliche Prognoserechnung zu plausibilisieren ist. Das schließt nicht aus, dass in bestimmten Fällen auch eine Fehlmaßnahme vorliegen kann, so dass sich die prognostizierte Gewinnerwartung ex post nicht einstellt. Entscheidend ist also nur, ob eine Markterschließungsstrategie zum Zeitpunkt ihres Beginns plausible Erfolgsaussichten hatte.

Da die Finanzmarktkrise in dieser Form und Auswirkung nicht voraussehbar war, muss der Frage nachgegangen werden, ob dieser überschaubare Prognosezeitraum bzw. die Verlustphase zeitlich nicht verlängert werden muss. Dies ist damit begründbar, dass die tatsächliche Ergebnisentwicklung auf Gründen beruhte, die nicht vorhergesehen werden konnten mit der Folge, dass über einen längeren Zeitraum als erwartet Anlaufverluste hingenommen werden müssen. Somit kann sich der Zeitraum, innerhalb dessen ein Totalgewinn erzielt werden kann, krisenbedingt verlängern, da der „überschaubare Kalkulationszeitraum“ nur für norma-

---

<sup>38</sup> BStBl. II 1993, S. 457.

<sup>39</sup> BStBl. II 2004, S. 171.

<sup>40</sup> Vgl. WPg 2002, S. 16.

le, d.h. planbare Konjunktur- und Absatzsituationen gelten kann. Diese Situation darf allerdings nicht zu Dauerverlusten führen, da im Sinne einer langfristigen Preisuntergrenze<sup>41</sup> jedes Unternehmen nur dann überlebensfähig ist, wenn mindestens die Vollkosten und ein Mindestgewinn für die Verzinsung des eingesetzten Kapitals durch die Erlöse gedeckt werden. Letztlich kommt es auch hierbei auf eine Analyse der Verlustursachen an, wobei die Verlustursachen, sind sie konjunkturell bzw. durch die Finanzmarktkrise bedingt, im Interesse einer vernünftigen Beweisvorsorge angemessen dokumentiert werden sollten.

## **2.4 Relevanz von Informationen aus Datenbanken für die Verrechnungspreisbestimmung in krisenbedingten Verlustsituationen**

### **2.4.1 Zulässigkeit der Verwendung von Informationen aus Datenbanken**

Der Grundsatz des Fremdvergleichs verlangt eine Ermittlung von Preisen und Gewinnspannen, die im Verhältnis zu (interner Vergleich) oder zwischen (externer Vergleich) fremden Dritten verrechnet werden. Kann der Preis oder die Gewinnspanne nicht mit Hilfe eines direkten tatsächlichen Fremdvergleichs ermittelt werden, zeigt die Praxis zunehmendes Interesse an einer Ermittlung von Renditekennziffern, Profitabilitätskennzahlen und sonstigen Gewinnspannen, die mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken abgeleitet werden. Diese Datenbanken beruhen auf einer Analyse der Bruttogewinnspannen o.ä. unabhängiger Vergleichsunternehmen<sup>42</sup>.

Während der BFH grundsätzlich keine Bedenken hat, solche mit Hilfe von Datenbanken ermittelte Vergleichsdaten zu verwenden<sup>43</sup> will die Finanzverwaltung Informationen aus Datenbanken nur in Ausnahmefällen anerkennen<sup>44</sup>.

### **2.4.2 Bedeutung von Informationen aus Datenbanken bei den gewinnabhängigen Methoden**

Besondere Rolle spielen in der Praxis Datenbankinformationen bei Anwendung gewinnabhängiger Methoden<sup>45</sup> sowie bei der Festlegung von Gewinnaufschlägen

---

<sup>41</sup> Vgl. Gliederungspunkt 2.1.2.1.

<sup>42</sup> Zur Eignung von Datenbanken bei der Verrechnungspreisanalyse vgl. *Rehkugler/Voegele*, BB 2002, S. 1937 ff.; *Oestreicher*, StuW 2006, S. 243 ff.; *ders.*, IStR 2005, S. 134 ff.; *Oestreicher/Vormoor*, IStR 2004, S. 95 ff.; *Scholz/Crüger*, RIW 2005, S. 34 ff.; *Wahl/Preisser*, IStR 2008, S. 51 ff.; BFH-Urteil vom 17.10.2001, BStBl. II 2004, S. 171.

<sup>43</sup> Zu den Voraussetzungen vgl. *Baumhoff*, IStR 2003, S. 3.

<sup>44</sup> Vgl. hierzu *Schreiber*, in: Kroppen, a.a.O., VerwGrVerf. Anm. 214 ff.; zu TZ 3.4.12.4. *Kolb*, IWB (2009), Fach 3, Gruppe 1, S. 2391 ff.; Tz. 3.4.12.4. VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, S. 570 ff.

bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode oder der Festlegung von Vertriebmargen bzw. Bruttomargen bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode.

#### 2.4.3 Einfluss der Finanzmarktkrise auf die Verwendungsmöglichkeiten von Informationen aus Datenbanken

Verwendet man solche Datenbankinformationen („comparables“) für die verrechnungspreisbedingte Analyse der Ergebnisse solcher Wirtschaftsjahre, die von der Finanzmarktkrise beeinflusst sind (2008 ff.), so stellt sich die Frage, ob die Informationen aus Datenbanken unter vergleichbaren Verhältnissen zustande gekommen sind und daher überhaupt verwendbar bzw. verwertbar sind. Dies gilt umso mehr, als nach wie vor nicht eindeutig geklärt ist, ob Verlustunternehmen überhaupt in eine Datenbankanalyse einbezogen werden dürfen<sup>46</sup>.

Jetzt können m.E. früher akzeptierte und unter anderen (d.h. „normalen“) Verhältnissen zustande gekommene „comparables“ nicht mehr verwendet werden, da sie ansonsten verzerrte, d.h. zu hohe Ergebnisse generieren würden. So werden für eine Datenbankanalyse typischerweise 3- bis 5-jährige Beobachtungszeiträume zu Grunde gelegt. Wegen des erheblichen Zeitraums bis zur Publizierung von Unternehmensergebnissen kommen bei einer aktuellen Datenbankanalyse die Geschäftsjahre 2005 bis 2007 zur Anwendung. In diesem Zeitraum herrschten jedoch völlig andere (d.h. günstigere) Markt- und Wettbewerbsverhältnisse als heute. Somit sind die international tätigen Unternehmen gezwungen, neue „comparables“, die die aktuelle Wirtschaftslage widerspiegeln, in ihren Verrechnungssystemen zu verwenden. Letztlich muss also eine neue Suche nach Vergleichsdaten auf aktueller Basis gestartet werden, was in Ansehung der bisher noch nicht in ausreichendem Umfang vorliegenden bzw. veröffentlichten Ertragssituationen schwierig sein wird. Deswegen kann es auch in der heutigen Situation sinnvoll sein, ggf. von der Anwendung der „profit-split“-Methoden oder der TNMM-Methode abzusehen oder – sofern vorhanden – aktualisierte Kennzahlen zu verwenden. Gelingt dies nicht, könnte auf andere Methoden übergegangen werden, die nicht auf solchen Kennzahlen basieren.

Eine der größten Herausforderungen bei der Ermittlung von Vergleichsdaten wird in Zukunft daher die Dokumentation der Volatilität dieser Vergleichsdaten sein, insbesondere wenn es um die profit-split-Methode oder die TNMM-Methode geht.

---

<sup>45</sup> Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode - TNMM - 3.4.10.3. lit. b) VWG-Verfahren, BStBl. I 2005 geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode - „profit split“ - 3.4.10.3. lit. c) VWG-Verfahren, BStBl. I 2005.

<sup>46</sup> Ebenso *Greinecker/Dozsa*, SWI 2009, S. 449, *Kolb*, IWB (2009), Fach 3, Gruppe 1, S. 2402 sowie *Engler*, DStR 2009, S. 688.

Auf der anderen Seite kann nicht ausgeschlossen werden, dass solche Unternehmen, die künftig jahrelang Verluste ausweisen, nicht als Vergleichsunternehmen für Datenbanken herangezogen werden dürfen bzw. dies abgelehnt wird mit dem Argument, dass diese temporären Verluste nicht die normale Situation eines Unternehmens widerspiegeln bzw. die Konjunktur- und Wettbewerbssituation nicht vergleichbar sei. Sofern man jedoch solche Unternehmen mit zeitweiligen Verlustsituationen in die Vergleichsdatensammlung aufnimmt, erfordert dies erhöhte Dokumentationsanstrengungen, um die Finanzbehörden davon zu überzeugen, dass auch diese „comparables“ letztlich in die Betrachtung mit eingehen müssen und auch die temporäre Hinnahme von Verlusten mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht.

Letztlich führt diese Situation zu einer deutlichen Erhöhung der Beweislast zu Lasten der Unternehmen, sofern sich diese auf solche vergleichbaren Verlustsituationen bei der Festsetzung und Verteidigung ihrer Verrechnungspreise berufen. Darüber hinaus besteht die Gefahr, dass die Verwendung von Daten aus Verlustsituationen zu einer mangelnden Vergleichbarkeit und damit zur Unverwertbarkeit der Datenbankanalyse führt<sup>47</sup>.

## ***2.5 Übertragung von Verlustpotenzial bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen***

Die Konzeptionierung des neuen § 1 Abs. 3 AStG und insbesondere die Formulierung der Regelungen zur Funktionsverlagerung (Sätze 9 und 10) haben im Wesentlichen in den Jahren 2006 und 2007 stattgefunden, also zu einer Zeit, in der von der Finanzmarktkrise noch nichts zu spüren war. Dieser Umstand erklärt auch, dass der Gesetz- wie auch der Verordnungsgeber hierbei – wie selbstverständlich – von **Gewinnerwartungen** und **Gewinnpotenzialen** ausgehen. Diese Vokabeln finden sich mehrfach sowohl in der Gesetzesformulierung<sup>48</sup> wie auch in der FVerlV<sup>49</sup> wieder. Der Verlustfall existiert in der Vorstellungswelt von Gesetz- und Verordnungsgeber – wenn überhaupt – also nur am Rande (s.u.).

Nunmehr werden allerdings vermehrt Fälle in der Praxis auftreten, in denen es nicht in erster Linie um die Verlagerung von Gewinnpotenzial geht, sondern eher von Verlustpotenzial. Unter diesem Gesichtspunkt stellt sich daher die Frage, wie die Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Zeiten der Finanzmarktkrise und einer deutlichen Ertragsschwächung der inländischen (Konzern-)Unternehmen zu behandeln sind.

---

<sup>47</sup> Vgl. hierzu Tz. 3.4.19. lit. c) VWG-Verfahren vom 12.04.2005, BStBl. I 2005, S. 592.

<sup>48</sup> So z.B. § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG.

<sup>49</sup> § 1 Abs. 4 FVerlV, § 3 Abs. 2 FVerlV, § 7 Abs. 1 FVerlV.

Möglicherweise bietet sich in diesen ertragsschwachen Zeiten im Rahmen der Konzernsteuerplanung auch die seltene Möglichkeit, ohne bzw. ohne gravierende steuerliche Konsequenzen Umstrukturierungen oder Funktionsverlagerungen jetzt vorzunehmen, um in späteren Aufschwungzeiten steuerlich richtig aufgestellt zu sein<sup>50</sup>.

### 2.5.1 Verlagerung von Auslandsfunktionen ins Inland als Instrument des konzerninternen Verlustausgleichs

Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang die steuerliche Behandlung des Falles, bei dem ein Transferpaket nach Deutschland übertragen und dafür kein Entgelt verrechnet wurde. Da dann keine inländische Einkünfte-minderung vorliegt, kommt § 1 AStG als Korrektornorm nicht in Betracht. Es verbleiben dann nur die anderen Korrektornormen, wobei insbesondere die Vorschriften zur verdeckten Einlage einschlägig sind, die jedoch an die Wirtschaftsguteigenschaft eines Transferpakets anknüpfen. In diesem Fall ist es allerdings fraglich, ob eine Korrektur nur im Hinblick auf die übertragenen (immateriellen) Wirtschaftsgüter oder im Hinblick auf das gesamte Transferpaket vorgenommen werden kann. Vor diesem Hintergrund wäre eine entsprechende Stellungnahme der Finanzverwaltung mehr als wünschenswert. Es sollte nämlich sichergestellt werden, dass – wie auch im Outbound-Fall – das gesamte Transferpaket und nicht nur die dabei übertragenen Wirtschaftsgüter zu aktivieren und in der Folge abzuschreiben sind.

#### **Beispiel:**

Ein verbundenes Konzernunternehmen in Frankreich im Bereich der Maschinenbauindustrie verfügt über drei Geschäfts- bzw. Funktionsbereiche. Zwei dieser Funktionsbereiche erwirtschaften Verluste. Ein Funktionsbereich erwirtschaftet Gewinn. Da das verbundene französische Unternehmen insgesamt einen hohen Verlustvortrag ausweist, und dieser Verlustvortrag steuerlich bedroht ist, entschließt man sich, eine Verlagerung der gewinnbringenden Funktion auf die deutsche Schwestergesellschaft vorzunehmen. Diese arbeitet in einem ähnlichen Segment und wird sowohl wirtschaftlich als auch technisch in der Lage sein, diese Funktion künftig von Deutschland aus weiterhin gewinnbringend auszuüben.

In diesem Fall erfolgt eine Funktionsverlagerung vom Ausland ins Inland mit der Folge, dass das Transferpaket (nach ertragswertorientierten Verfahren bewertet), sofern es aus materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern besteht, über seine Nutzungsdauer in Deutschland steuermindernd abzuschreiben ist oder, wenn das

---

<sup>50</sup> Ebenso Engler, DStR 2009, S. 688.

Transferpaket nicht bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter enthält, diese sofort in Deutschland steuerlichen Aufwand darstellen.

### 2.5.2 Verlagerung verlustbringender Inlandsfunktionen ins Ausland

Verlagert man eine verlustbringende Inlandsfunktion ins Ausland, so ist auch für diesen Fall eine Einigungsbereichsbetrachtung vorgesehen, da für den ausländischen Funktionsübernehmer diese Funktion durchaus gewinnbringend sein kann (z.B. auf Grund niedrigerer Lohnkosten oder anderem Konsumentenverhalten).

Aus inländischer Sicht spielen hierbei sowohl die zu kapitalisierenden Verluste, etwaige Liquidationserlöse (insbes. materielle Wirtschaftsgüter) sowie die Schließungskosten eine Rolle, die in eine entsprechende Preisuntergrenzenermittlung einzubeziehen sind.

Im Rahmen der Einigungsbereichsbetrachtung ergibt sich der Mindestpreis des Einigungsbereichs für das funktionsabgebende Unternehmen aus dem Ausgleich für den Wegfall oder der Minderung des Gewinnpotenzials oder Verlustpotenzials zzgl. der ggf. anfallenden Schließungskosten (§ 7 Abs. 1 FVerIV). Hierbei sind die tatsächlich bestehenden Handlungsmöglichkeiten, die das verlagernde Unternehmen hätte realisieren können (wie z.B. die Einschaltung eines Lohnfertigers), zu berücksichtigen (§ 7 Abs. 1 FVerIV).

In Fällen, in denen das verlagernde Unternehmen aus rechtlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht mehr dazu in der Lage ist, die Funktion mit eigenen Mitteln selbst auszuüben, entspricht der Mindestpreis dem Liquidationswert (§ 7 Abs. 2 FVerIV). Der Liquidationswert der übergehenden Wirtschaftsgüter umfasst auch die Schließungskosten und kann daher kleiner Null, d.h. negativ sein. Ungeklärt ist hierbei die Frage, was unter Schließungskosten zu verstehen ist und ob Schließungskosten auch Steuern auf entstehende Veräußerungsgewinne einschließen.

§ 7 Abs. 3 FVerIV beschäftigt sich mit dem Fall, dass das funktionsabgebende Unternehmen aus der Ausübung der Funktion dauerhaft Verluste zu erwarten hat. In diesen Fällen wird die Untergrenze des Einigungsbereichs durch die zu erwartenden Verluste oder Schließungskosten begrenzt, denn auch ein unabhängiges Unternehmen stünde vor der Alternative, die Funktion entweder mit laufenden Verlusten fortzuführen oder sie einzustellen und die Schließungskosten hinzunehmen.

Im Rahmen dieser alternativen Betrachtung ist der für das verlagernde Unternehmen weniger belastende Betrag als Untergrenze des Einigungsbereichs anzunehmen.

§ 7 Abs. 3 Satz 2 der FVerIV regelt den Bereich der Verlagerung von verlustbringenden Funktionen, wobei zwischen zwei denkbaren Szenarien unterschieden

den wird. Der erste Fall bezieht sich auf die Situation, dass das zu vereinbarende Entgelt die beim funktionsabgebenden Unternehmen entstehenden Schließungskosten nur teilweise ausgleicht, weil der Vorteil des übernehmenden Unternehmens geringer ist als die Schließungskosten des verlagernden Unternehmens; in diesem Fall würde aus der Sicht des verlagernden Unternehmens durch das zu vereinbarende Entgelt zumindest teilweise ein Ausgleich für die Schließungskosten erreicht, wenngleich nicht sämtliche Schließungskosten hierüber abgedeckt würden.

Der zweite Fall ist der aus Sicht eines deutschen funktionsabgebenden Unternehmens der interessantere. In diesem Fall bekommt das funktionsabgebende Unternehmen bei der Übertragung einer verlustbringenden Funktion nicht nur kein Entgelt mehr für den Transfer dieser Funktion; vielmehr wird steuerlich die Möglichkeit eingeräumt, dass das funktionsabgebende Unternehmen zusätzlich noch eine Ausgleichszahlung an das übernehmende Unternehmen zahlt, und zwar für die Befreiung von dieser Verlustquelle<sup>51</sup>. In dieses Kalkül sind dann auch noch die Schließungskosten einzubeziehen, so dass die Ausgleichszahlung den Schließungskosten sowie den zu erwartenden zukünftigen Verlusten aus der verlagerten Funktion gegenüber gestellt werden muss.

Für das aufnehmende Unternehmen ergibt sich der Höchstpreis des Einigungsbereichs aus dem Gewinnpotenzial, das dieses Unternehmen erzielen kann, wenn es die Funktion übernimmt<sup>52</sup>. Damit die Einigungsbereichsbetrachtung auch bei der Übertragung von funktionsbedingten Verlusten funktioniert, sind der Höchstpreis des aufnehmenden Unternehmens und der Einigungsbereich auch dann zu bestimmen, wenn das abgebende Unternehmen aus der Funktion dauerhafte Verluste erzielt. Ist nämlich die Funktion für ein anderes Unternehmen wertvoll, wäre auch in dieser Situation „ein unabhängiger Dritter als verlagerndes Unternehmen grundsätzlich nicht dazu bereit, das Transferpaket unentgeltlich zur Verfügung zu stellen“<sup>53</sup>.

Je nach dem wie hoch der Verlust und die Schließungskosten des abgebenden Unternehmens und das erwartete Gewinnpotenzial des aufnehmenden Unternehmens ist, kann dies dazu führen, dass entweder

- ein Null-Wert,
- ein positiver Wert für die verlagerte Funktion oder
- eine Ausgleichszahlung für die verlagerte Funktion durch das abgebende Unternehmen

---

<sup>51</sup> So auch *Dahnke*, Forum der Internationalen Besteuerung, in Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, S. 188.

<sup>52</sup> § 7 Abs. 4 FVerlV.

<sup>53</sup> Begründung zu § 7 Abs. 5 FVerlV.

in Frage kommt.

Dies eröffnet aus Sicht der Konzernsteuerplanung neue Gestaltungsmöglichkeiten, zumal zu hoffen ist, dass viele aktuelle Verlustsituationen nur temporärer Natur sind. Allerdings müssten dann bei der Vertragsgestaltung kürzere Preisanpassungsklauseln i.S.v. § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG vereinbart werden.

### **3 Fazit**

Die Finanzmarktkrise beeinflusst – wie viele andere steuerliche Bereiche auch – selbstverständlich auch die Festlegung und Prüfung von internationalen Verrechnungspreisen.

Wer früher dachte, mit der Installierung von Entrepreneurstrukturen im Ausland inländisches Gewinnsubstrat reduzieren zu können, wird nunmehr mit der „Kehrseite der Medaille“ konfrontiert. Die deutsche Finanzverwaltung fordert (zu Recht) für die im Inland zurückgebliebenen „Routinefunktionen“ einen geringen aber stabilen Gewinn, und zwar auch bei „Schlechtwettersituationen“, wenngleich auch hier – vergleichsweise bescheidene – Konzessionen hinsichtlich der Gewinnaufschläge und Nettomargen von der Finanzverwaltung erwartet werden dürfen.

Datenbankanalysen aus „Schönwetterzeiten“ können grundsätzlich nicht in „Schlechtwetterzeiten“ verwendet werden und umgekehrt, da es insoweit an einer Vergleichbarkeit der Verhältnisse, insbesondere der Gleichartigkeit der Märkte und der Wettbewerbssituation mangelt.

Was die Problematik der Funktionsverlagerungen angeht, so können solche vom Ausland ins Inland die Chance einer im Inland steuerlich wirksamen Verlustvortragstransfers über die Grenze bieten. Für Funktionsverlagerungen ins Ausland könnte bei nachhaltigen Krisensituationen vorübergehend ein „steuerliches Fenster offen stehen“, wenn es auf Grund dieser Verlustsituation gelingt, den Wert des Transferpakets niedrig zu halten und die Preisanpassungsklausel zeitlich möglichst kurz zu vereinbaren.

Insofern bietet die Finanzmarktkrise, auch im Hinblick auf die Gestaltung von Verrechnungspreissystemen nicht nur Risiken, sondern auch Chancen.

## Literaturverzeichnis

- Baumhoff, H. (1986): Verrechnungspreise für Dienstleistungen. Die steuerliche Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen auf der Grundlage des Fremdvergleichs, Köln 1986.
- Baumhoff, H. (1987): Neue Kriterien zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise im internationalen Konzern, in: Deutsches Steuerrecht 1987, S. 497-500.
- Baumhoff, H., Kommentierung zu § 1 AStG, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Kommentar zum Außensteuerrecht, Köln 1999, Stand: August 2009 (64. Ergänzungslieferung).
- Baumhoff, H. (2000): Eigenproduzent versus Lohnveredler, in: Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, Köln 2000, S. 53-82.
- Baumhoff, H. (2003): Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, in: Internationales Steuerrecht 2003, S. 1-6.
- Baumhoff, H. (2005): Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, in: Mössner u.a. (Hrsg.): Steuerrecht international tätiger Unternehmen: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 3. Auflage, Köln 2005.
- Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M. (2007): Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: Deutsches Steuerrecht 2007, S. 1461-1467.
- Cordes, M. (2009): Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009.
- Dahnke, H. (1994): Forum der Internationalen Besteuerung, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, S. 188.
- Engler, G. (2009): Änderung von Verrechnungspreisen in der Rezession, in: Internationales Steuerrecht 2009, S. 685-691.
- Greinecker, H./Dozsa, M. (2009): Transfer Pricing in a Recession, in: Steuer und Wirtschaft International 2009, S. 445-450.
- Heinen, E. (1975): Kosteninformation und Preispolitik bei Auftragsfertigung, in: Kostenrechnungspraxis 1975, S. 55-62.
- Hick, C. (2004): Die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmerentsendungen deutscher internationaler Unternehmen in das Ausland auf der Unternehmens- und Arbeitnehmerebene, Lohmar/Köln 2004.

- Kolb, H. (2009): Datenbankanalysen zu internationalen Verrechnungspreisen, in: Internationale Wirtschafts-Briefe, Fach 3, Gruppe 1, S. 2391-2402.
- Kuckhoff, H./Schreiber, R. (1999): Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung, in: Internationales Steuerrecht 1999, Teil 1: S. 321-330, Teil 2: S. 353-362.
- Männel, W. (1975): Preisobergrenzen im Einkauf, Opladen 1975.
- Oestreicher, A. (2006): Die Bedeutung von Datenbankanforderungen bei der Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: Steuer und Wirtschaft 2006, S. 243-254.
- Oestreicher, A./Vormoor, C. (2004): Verrechnungspreisanalysen mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken, in: Internationales Steuerrecht 2004, S. 95-106.
- Rehugler, H./Voegele, A. (2002): Quantitative Verfahren der Prüfung von Verrechnungspreisen – Perspektiven und offene Fragen, in: Betriebs-Berater 2002, S. 1937-1945.
- Reichmann, T. (1973): Kosten und Preisgrenzen. Die Bestimmung von Preisuntergrenzen und Preisobergrenzen im Industriebetrieb, Wiesbaden 1973.
- Scherrer, G. (1983): Zur Problematik der Kostenumschlagsmethode für die Ermittlung angemessener Verrechnungspreise, in: Fischer (Hrsg.), Unternehmung und Steuern, Festschrift zur Vollendung des 80. Lebensjahres von Peter Scherpf, Wiesbaden 1983, S.345-362.
- Schmalen, H. (1982): Preispolitik, 1. Auflage, Stuttgart/New York 1982.
- Scholz, C. (2009): Transfer Pricing in a Recession, BNA International, April 2009, S. 7-10.
- Scholz, C./Crüger, A. (2005): Die Rolle von datenbankgestützten Margenanalysen bei der Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise, in: Recht der Internationalen Wirtschaft 2005, S. 34-38.
- Schreiber, R. (2005): Erläuterungen zu den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln 1997, Stand: Mai 2009 (10. Ergänzungslieferung).
- Wahl, A./Preisser, H. (2008): Möglichkeiten und Grenzen von Datenbankanalysen, in: Internationales Steuerrecht 2008, S. 51-59.
- Waldens, S. (2004): Steuerliche Aspekte bei der Verlagerung von Distributionsfunktionen, in: Praxis Internationale Steuerberatung 2004, S. 73-81.

Wassermeyer, F. (2002): Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH – Inhalt und Auswirkungen, in: Die Wirtschaftsprüfung 2002, S. 10-16.

Wassermeyer, S. (2005): Analyse der steuerlichen Einflussfaktoren grenzüberschreitender Vertriebsalternativen inländischer Kapitalgesellschaften, Diss. Universität Siegen 2005.

# Steuerliche Behandlung der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Anteilseignerebene

Auswirkungen steuerwirksamer Teilwertabschreibungen in der Vergangenheit

*Martin Cordes*

## Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung .....	49
2	Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 8b KStG .....	49
3	Verschmelzung als Veräußerung (= entgeltlicher Anteilstausch) auf Ebene des Gesellschafters der übertragenden Körperschaft.....	50
3.1	<i>Rechtslage nach dem UmwStG 1995</i> .....	50
3.1.1	Veräußerungspreis für die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft und Anschaffungskosten für die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft .....	50
3.1.2	Kein Eintreten der neuen Anteile in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft .....	51
3.1.3	Keine Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 .....	55
3.2	<i>Rechtslage nach dem UmwStG i.d.F. des SEStEG</i> .....	56
3.2.1	Wahlrecht zur Buchwertfortführung .....	56
3.2.2	Ansatz der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert .....	57
3.2.3	Ansatz der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft mit dem Buchwert .....	58
4	Zusammenfassung .....	58

## 1 Einleitung

Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften führt sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich zu Auswirkungen auf der Ebene der Anteilseigner. Wird eine Kapitalgesellschaft zur Aufnahme auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen, erhalten die Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft (§ 2 Nr. 1 UmwG). Die Anteilsgewährung an die Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft dient als Ausgleich für den verschmelzungsbedingt eintretenden Untergang ihrer Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft. Die Einzelheiten zur Gewährung der Anteile sind im Verschmelzungsvertrag zu regeln (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 UmwG).

Der verschmelzungsbedingte Untergang der Anteile an der übertragenden Körperschaft und der Erhalt von Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft sind auf Ebene des betroffenen Anteilseigners steuerlich zu würdigen. Insofern ist von Interesse, ob die Verschmelzung auf Ebene des Anteilseigners der übertragenden Kapitalgesellschaft zu einem Veräußerungsvorgang mit unmittelbar anschließender Anschaffung der Neuanteile führt, oder ob die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft im Wege einer Sukzession in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile eintreten.

Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung auf Ebene des Anteilseigners ist u.a. dann von Bedeutung, wenn eine Kapitalgesellschaft als Anteilseignerin zu Zeiten des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens eine Teilwertabschreibung auf die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft vorgenommen hat und sich die Teilwertabschreibung steuermindernd ausgewirkt hat. Hier ist zu klären, ob bei einer Veräußerung der aus der Verschmelzung hervorgegangenen Anteile die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG vollumfänglich greift oder ob die Befreiung durch die Sonderregelung für Teilwertabschreibungen in der Vergangenheit nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG eingeschränkt wird.

Dieser Frage soll im Folgenden nachgegangen werden. Dabei soll danach differenziert werden, ob die Verschmelzung im Geltungsbereich des UmwStG 1995 (für vor dem 13.12.2006 zum Handelsregister angemeldete Verschmelzungen) oder im Geltungsbereich des UmwStG i.d.F. des SEStEG (für nach dem 12.12.2006 zum Handelsregister angemeldete Verschmelzungen) erfolgte.

## 2 Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 8b KStG

Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körper-

schaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG gehören, außer Ansatz. Veräußerungsgewinn ist nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt.

§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG beinhaltet jedoch eine Ausnahme von der Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns. Danach ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen, soweit der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist.

Anteil i.S.v. § 8b Abs. 2 KStG ist in den hier zu besprechenden Fallkonstellationen der aus der Verschmelzung hervorgegangene Anteil an der übernehmenden Kapitalgesellschaft. Der Anteil an der übertragenden Kapitalgesellschaft, auf den in der Vergangenheit eine steuerwirksame Teilwertabschreibung erfolgte, ist im Rahmen der Verschmelzung untergegangen. Klärungsbedürftig ist insoweit, ob mit der Verschmelzung das „Merkmal“ der früheren steuerwirksamen Teilwertabschreibung auf die neuen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft übergegangen ist und nunmehr diesen anhaftet, oder ob dieses Merkmal – wie bei einer Veräußerung eines Anteils – untergeht.

### **3 Verschmelzung als Veräußerung (= entgeltlicher Anteilstausch) auf Ebene des Gesellschafters der übertragenden Körperschaft**

#### **3.1 Rechtslage nach dem UmwStG 1995**

##### **3.1.1 Veräußerungspreis für die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft und Anschaffungskosten für die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft**

Bei einer Verschmelzung handelt es sich aus der Sicht des Anteilseigners um eine Anteilsveräußerung in der Form des Tausches der Anteile an der übertragenden Körperschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Entsprechend ist von einer Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft und einem entgeltlichen Erwerb der Anteile an der übernehmenden Körperschaft auszugehen<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Vgl. BFH v. 19.8.2008, IX R 71/07, BStBl. II 2009, S. 13, Abschnitt II.2. b) aa) (2) der Gründe, zum Neubeginn der einjährigen Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1999 - 2008; Trossen (2008), § 13 UmwStG, Tz. 2.

§ 13 Abs. 1 UmwStG 1995 fingiert nur die Anschaffungskosten der mit der Verschmelzung neu ausgegebenen Anteile<sup>2</sup>. Die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft gelten als zum Buchwert veräußert und die neu ausgegebenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft als mit diesem Wert angeschafft. Mit diesem Buchwertansatz wird die Steuerneutralität der Verschmelzung auf Ebene des Anteilseigners ermöglicht<sup>3</sup>.

Die Anschaffungskosten der vom Anteilseigner neu erworbenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind nach zwingender gesetzlicher Regelung mit dem Buchwert der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft identisch. Sie stellen die steuerliche Bewertungsobergrenze gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar<sup>4</sup>. Der Gesetzeswortlaut stellt auf den Buchwert als fiktive Anschaffungskosten für die erworbenen Anteile ab und zwar unabhängig davon, ob dieser Buchwert unter den ursprünglichen Anschaffungskosten – z.B. auf Grund einer Teilwertabschreibung – der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft liegt. Eine Sonderregelung für Teilwertabschreibungen beinhaltet das Gesetz nicht.

### 3.1.2 Kein Eintreten der neuen Anteile in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft

#### 3.1.2.1 Bedeutung und Rechtsfolgen einer solchen gesetzlichen Regelung

Die Verschmelzung ist auf Anteilseignerebene als Veräußerung der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft und gleichzeitige Anschaffung der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft zu qualifizieren. Dies impliziert, dass grds. keine Besteuerungsmerkmale von den Altanteilen auf die neuen Anteile übergehen können (s.o.).

Etwas anderes gilt nur Kraft besonderer gesetzlicher Anordnung. So kann das Gesetz vorsehen, dass die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft eintreten (sog. „Fußstapfentheorie“). Dies bedeutet, dass durch die gesetzliche Fiktion Besteuerungsmerkmale der untergehenden Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft (wie z.B. Zeitpunkt der Anschaffung für die Fristberechnung nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1999 – 2008; historische Anschaffungskosten; frühere

---

<sup>2</sup> Vgl. BFH v. 19.8.2008, IX R 71/07, BStBl. II 2009, S. 13, unter Abschnitt II.2. b) aa) (2) der Gründe.

<sup>3</sup> Vgl. Bärwaldt (2000), § 13 UmwStG, Tz. 2.

<sup>4</sup> Vgl. Glanegger (2009), § 6 EStG, Tz. 51; Bärwaldt (2000), § 13 UmwStG, Tz. 23; Rödder, DStR 1999, S. 1020; Schmitt (2006), § 13 UmwStG, Tz. 21, zweiter Spiegelstrich; Schaumburg/Schumacher (2004), Anhang zu § 122 UmwG, Tz. 113; Widmann (2004), § 13 UmwStG, Tz. 28; Moszka/Haritz (2003), Anhang zu § 325 UmwG, Tz. 148.

Teilwertabschreibungen) auf die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft übergehen.

### 3.1.2.2 Gesetzliche Regelung

Klärungsbedürftig ist zunächst, ob sich ein Eintreten in die Rechtsstellung der untergegangenen (veräußerten) Anteile an der übertragenden Körperschaft und damit ein Übergang der steuerlichen Merkmale unmittelbar aus § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 ergibt.

Dies wird im Schrifttum allerdings abgelehnt, da § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 eine solche Regelung eben nicht enthält<sup>5</sup>. So wäre z.B. die in § 13 Abs. 4 UmwStG 1995 enthaltene Regelung zum Übergang eines Sperrbetrags nach § 50c EStG überflüssig, wenn schon § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 ein allgemeines Eintreten der neuen Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile an dem übertragenden Rechtsträger (wie mit § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG in 2006 für den Fall des Buchwertansatzes geschaffen; siehe dazu unten) vorsehen würde<sup>6</sup>. Der Gesetzeswortlaut in § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 stellt ausdrücklich nur auf den Buchwert der Altanteile als fiktive Anschaffungskosten ab. Das gilt unabhängig davon, ob dieser Buchwert – z.B. auf Grund einer Teilwertabschreibung – unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegt.

Die steuerlichen Rechtsfolgen der Verschmelzung auf Anteilseignerebene sind ferner von den Rechtsfolgen auf Ebene der bei der Verschmelzung beteiligten Kapitalgesellschaften abzugrenzen. Für die beteiligten Kapitalgesellschaften gilt § 12 Abs. 3 UmwStG, wonach die übernehmende Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft, insbesondere im Hinblick auf die Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen eintritt. Insoweit wird ein Übergang der Besteuerungsmerkmale von der übertragenden auf die übernehmende Kapitalgesellschaft bewusst angeordnet. Allerdings ist die Ebene der verschmolzenen Rechtsträger streng von der Ebene des Anteilseigners zu trennen. Aus einer auf der Ebene der verschmolzenen Rechtsträger angeordneten Gesamtrechtsnachfolge kann nicht geschlossen werden, dass auf Ebene des Anteilseigners die neu erhaltenen Anteile in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile am übertragenden Rechtsträger eintreten. Auf Gesellschafterebene besteht – im Gegensatz zur Gesellschaftsebene – zivilrechtlich keine Gesamtrechtsnachfolge. So sind Anzahl der neu erhaltenen Anteile und deren Ausgestaltung (z.B. als stimmrechtslose Vorzugsaktien) nach § 5 UmwG im Ver-

---

<sup>5</sup> Vgl. nur *Schmitt* (2006), § 13 UmwStG, Tz. 21; *Schumacher*, DStR 2004, S. 591; *Trossen* (2008), § 13 UmwStG, Tz. 23 Fn. 1.

<sup>6</sup> Vgl. *Schumacher*, DStR 2004, S. 591.

schmelzungsvertrag zu regeln. Die dort vereinbarten Regelungen sind maßgeblich für die Ausgestaltung der neu entstehenden Anteile. Dies macht deutlich, dass keine Gesamtrechtsnachfolge bezogen auf den Anteil eintritt. Das UmwStG geht dementsprechend von einer Veräußerung und von einer Anschaffung von Anteilen aus. So zeigt auch der unterschiedliche Wortlaut von § 12 Abs. 3 UmwStG 1995 („Die übernehmende Körperschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, ...“) einerseits und von § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 („Die Anteile an der übertragenden Körperschaft, ... , gelten als zum Buchwert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft“) andererseits, dass der Gesetzgeber eine Differenzierung vornimmt und in § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 eben kein Eintreten der erworbenen Anteile in die Rechtsstellung der veräußerten Anteile im Sinne einer Fußstapfentheorie vorsieht. Hierzu hätte es einer eigenen Rechtsgrundlage bedurft, die nach dem UmwStG 1995 nicht bestand<sup>7</sup>.

Dass es zu keinem Eintreten der neuen Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im Sinne einer Fußstapfentheorie kommt, wird schließlich auch durch das BFH-Urteil vom 19.8.2008<sup>8</sup> bestätigt. In dem Urteilsfall ging es um die Frage, ob Anteile, die aus einer Verschmelzung hervorgegangen sind, beim Anteilseigner erneut der einjährigen Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1999 – 2008 unterliegen. Würde man von einem Eintreten der neuen Anteile in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile im Sinne einer Fußstapfentheorie ausgehen, dürfte keine neue Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1999 – 2008 ausgelöst werden. Für den Fristbeginn müsste die Anschaffung der untergegangenen Anteile an dem übertragenden Rechtsträger maßgeblich sein (siehe im Einzelnen unten unter Abschnitt 3.2.3.). Gerade dies ist nach der BFH-Entscheidung vom 19.8.2008 jedoch nicht der Fall.

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass im Schrifttum die Anwendung der Fußstapfentheorie in Fällen des § 13 Abs. 1 UmwStG auf Grund der vorstehenden Überlegungen abgelehnt wird<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Die Rechtsgrundlage wurde erst mit § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG für die Zeit nach dem 12.12.2006 und den Fall eines Buchwertansatzes geschaffen und wirkt konstitutiv (siehe im Einzelnen unten unter Abschnitt 3.2.3.).

<sup>8</sup> Vgl. BFH v. 19.8.2008, IX R 71/07, BStBl. II 2009, 13.

<sup>9</sup> Vgl. nur *Schaumburg/Schumacher* (2004), Anhang zu § 122 UmwG, Tz. 113; *Schmitt* (2006), § 13 UmwStG, Tz. 21; *Schumacher*, DStR 2004, S. 591; *Trossen* (2008), § 13 UmwStG, Tz. 23, Fn. 1; *Dötsch* (2007), § 13 UmwStG vor SEStEG, Tz. 5a. Vgl. ferner Abschnitt 3.2.2 und die dort zitierten die Quellen zu § 13 Abs. 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG, wenn kein Antrag auf Buchwertverknüpfung gestellt wird.

### 3.1.2.3 Keine Übertragbarkeit der Grundsätze zu einbringungsgeborenen Anteilen

Es könnte ferner überlegt werden, ob sich ein Eintreten der erhaltenen Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile an dem übertragenden Rechtsträger („Fußstapfentheorie“) aus den Regelungen zu einbringungsgeborenen Anteilen in § 13 Abs. 3 UmwStG 1995 sowie der zu einbringungsgeborenen Anteilen ergangenen Rechtsprechung ergibt. § 13 Abs. 3 UmwStG 1995 regelt ein Eintreten in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile für sog. „einbringungsgeborene“ Anteile nach § 21 UmwStG 1995. Der Anwendungsbereich von § 13 Abs. 3 UmwStG 1995 einschließlich der Rechtsfolgen der Vorschrift ist damit auf den Sonderfall einbringungsgeborene Anteile beschränkt und kann nicht allgemein auf alle Verschmelzungsvorgänge ausgedehnt werden.

Klärungsbedürftig ist in diesem Zusammenhang die Abgrenzung zum Urteil des FG Baden-Württemberg v. 2.4.2008<sup>10</sup>. Hierzu wurde in der Praxis vereinzelt von der Finanzverwaltung angeführt, dass FG Baden-Württemberg habe in dieser Entscheidung herausgestellt, dass nach allgemeinen Verschmelzungsregelungen bei einer Verschmelzung ein Eintreten der erhaltenen Anteile in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile erfolge. Diese Auffassung ist jedoch unzutreffend. In der Entscheidung des FG Baden-Württemberg v. 2.4.2008 sowie in der dort zitierten Entscheidung des FG Düsseldorf v. 24.8.2007<sup>11</sup> ging es um die Frage, ob bei einem Anteilsaustausch im Rahmen einer Verschmelzung nach dem UmwStG 1977 die Qualifikation der Anteile an dem übertragenden Rechtsträger als einbringungsgeborene Anteile auf die erhaltenen Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger übergehe, da die in § 13 Abs. 3 UmwStG 1995 enthaltene Spezialregelung zu einbringungsgeborenen Anteilen im UmwStG 1977 noch nicht enthalten war. Die FG Baden-Württemberg und Düsseldorf haben diese Frage bejaht. Die Entscheidungen basieren jedoch nicht auf der Anwendung „allgemeiner Verschmelzungsgrundsätze“, auf deren Basis man ggf. eine Fußstapfentheorie begründen könnte. Vielmehr basieren sie auf § 16 Abs. 2 UmwStG 1977 (zur Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft bei einer Verschmelzung) und § 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG 1977 (zu einbringungsgeborenen Anteilen), d.h. auf gesetzlichen Grundlagen. So bestimmt § 16 Abs. 2 UmwStG 1977, dass eine steuerliche Verhaftung der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft nach § 17 EStG (damals lag die Grenze für eine steuerliche Verhaftung nach § 17 EStG bei 25 %) auf die neu erhaltenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft übergeht. War der Anteilshaber an der übertragenden Körperschaft zu mehr als 25 % beteiligt

<sup>10</sup> Vgl. FG Baden-Württemberg v. 2.4.2008, 7 K 74/04, EFG 2008, S. 1339.

<sup>11</sup> Vgl. FG Düsseldorf v. 24.8.2007, 12 K 6215/04 E, veröffentlicht unter juris.

und war er nach der Verschmelzung zu weniger als 25 % an der übernehmenden Körperschaft beteiligt (z.B. auf Grund eines Verwässerungseffekts), so blieben die Anteile nach § 16 Abs. 2 UmwStG 1977 steuerverhaftet im Sinne von § 17 EStG. Eine ähnliche Regelung enthält § 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG 1977 zu einbringungsgeborenen Anteilen nach dem UmwStG 1977. Führt der Tausch von Anteilen zu keiner Gewinnrealisierung, so setzt sich danach das Merkmal der „Einbringungsgeborenenheit“ an den erhaltenen Anteilen fort. Beide Vorschriften erlauben, dass sich auch vor Einführung von § 13 Abs. 3 UmwStG 1995 die „Einbringungsgeborenenheit“ von Anteilen an den im Rahmen einer Verschmelzung erhaltenen Anteilen fortsetzt.

Ein allgemeiner, nicht kodifizierter Grundsatz, dass bei einer Verschmelzung die erhaltenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne einer „Fußstapfentheorie“ eintreten, kann den Entscheidungen der FG Baden-Württemberg und Düsseldorf daher nicht entnommen werden.

### 3.1.3 Keine Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995

Schließlich existiert im Zusammenhang mit der hier erörterten Fragestellung eine Verwaltungsanweisung zum UmwStG 1995<sup>12</sup>. Danach soll in den hier diskutierten Sachverhalten nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 ein Gewinn in Höhe der steuerwirksamen Teilwertabschreibung auf die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft zu versteuern sein.

§ 12 Abs. 2 UmwStG 1995 beinhaltet Regelungen zur Ermittlung eines Übernahmegewinns, wenn der übernehmende Rechtsträger an dem übertragenden Rechtsträger beteiligt ist. In diesem Fall bleibt die Differenz zwischen dem Buchwert der übergegangenen Wirtschaftsgüter und dem Buchwert der untergegangenen Anteile (sog. Übernahmegewinn) außer Ansatz (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995). Übersteigen die „tatsächlichen“ Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Gesellschaft den Buchwert im Zeitpunkt der Verschmelzung (z.B. auf Grund einer früheren Teilwertabschreibung), so ist der Übernahmegewinn in Höhe dieses Differenzbetrags nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 steuerpflichtig. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 ist nach seinem Wortlaut nur auf den Fall der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft (sog. upstream-merger) zugeschnitten<sup>13</sup>.

Im Falle der Verschmelzung einer Gesellschaft auf eine Schwestergesellschaft bestimmen sich dagegen die Besteuerungsfolgen auf Ebene der gemeinsamen

---

<sup>12</sup> Vgl. BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, S. 786, Tz. 19, i.V.m. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, S. 268, Tz. 12.08.

<sup>13</sup> Vgl. nur *Dötsch* (2005), § 12 UmwStG vor SEStEG, Tz. 31; *Rödter* (2008), § 12 UmwStG, Tz. 52; *Schmitt* (2006), § 12 UmwStG, Tz. 46.

Muttergesellschaft ausschließlich nach dem oben angesprochenen § 13 UmwStG 1995. Soweit nach dem BMF-Schreiben v. 16.12.2003 (BStBl. I 2003, S. 786, Tz. 19) auch bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Schwestergesellschaft ein Korrekturbetrag nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 entstehen und sich dieser bei einer späteren Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft steuerlich auswirken soll, besteht hierfür nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut keine Rechtsgrundlage. Die Regelungssystematik in §§ 12, 13 UmwStG lässt eine solche Auslegung nicht zu<sup>14</sup>.

Die Regelung im BMF-Schreiben v. 16.12.2003 (BStBl. I 2003, S. 786, Tz. 19), nach der § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 auch auf die Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft angewendet werden soll, ist daher abzulehnen<sup>15</sup>.

### 3.2 *Rechtslage nach dem UmwStG i.d.F. des SEStEG*

#### 3.2.1 Wahlrecht zur Buchwertfortführung

Teilweise geändert hat sich die Rechtslage mit der Neufassung von § 13 UmwStG durch das SEStEG (anzuwenden für nach dem 12.12.2006 zum Handelsregister angemeldete Verschmelzungen).

Die bisher geltende steuerliche Interpretation der Verschmelzung als Veräußerung der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft und gleichzeitiger Erwerb der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft bleibt erhalten. Geändert hat sich jedoch, dass die in § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 bisher als Regelfall enthaltene Buchwertfiktion aufgegeben wurde. Stattdessen wird nach § 13 Abs. 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG nunmehr vorgeschrieben, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft grds. als zum gemeinen Wert veräußert gelten und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft gelten. Im Grundsatz vollzieht sich daher

---

<sup>14</sup> Vgl. nur *Neu*, GmbH 1996, S. 898; *Schaumburg/Schumacher* (2004), Anhang zu § 122 UmwG Tz. 100 f.; *Schmitt* (2006), § 12 UmwStG, Tz. 46; *Trossen* (2008), § 13 UmwStG, Tz. 23.

<sup>15</sup> Auch Vertrauensschutzgründe können - neben der materiellen Unbegründetheit der Auffassung der Finanzverwaltung - einer Anwendung von Tz. 19 des BMF-Schreibens vom 16.12.2003 (BStBl. I 2003, S. 786) entgegenstehen. So wurde mit diesem BMF-Schreiben entgegen der Rechtslage nach dem BMF-Schreiben v. 25.3.1998 (BStBl. I 1998, S. 268, Tz. 12.08) erstmals von der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass bei einer Verschmelzung zwischen Schwestergesellschaften und einer anschließenden Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 Anwendung finden und eine Steuerbelastung auslösen kann (vgl. *Schumacher*, DStR 2004, S. 592). Auch mit dem Hinweis in Tz. 19 des BMF-Schreibens vom 16.12.2003 (BStBl. I 2003, S. 786), dass es sich um eine „ergänzende“ Regelung handle, kann eine Rückwirkung auf bereits abgeschlossene Sachverhalte nicht begründet werden.

eine Verschmelzung auf Ebene der Anteilseigner nicht mehr steuerneutral. Dies gilt unabhängig von der steuerlichen Behandlung auf Ebene der betroffenen Kapitalgesellschaften. Eine steuerneutrale Verschmelzung ist nach § 13 Abs. 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG allerdings auf Antrag möglich<sup>16</sup>. Wird das Wahlrecht zur Buchwertfortführung ausgeübt, sieht § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG vor, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft in die Rechtsstellung der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft eintreten.

### 3.2.2 Ansatz der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert

Vollzieht sich die Verschmelzung auf Ebene des Anteilseigners zum gemeinen Wert, weil das Wahlrecht nach § 13 Abs. 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG auf Buchwertfortführung nicht ausgeübt wird oder die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen, ergeben sich die steuerlichen Rechtsfolgen der Verschmelzung für den Anteilseigner aus § 13 Abs. 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG. Die Formulierung der Vorschrift ist – bis auf den Ansatz des gemeinen Werts statt des Buchwerts und dem Wegfall des Einschubs „die zu einem Betriebsvermögen gehören“ – mit der Formulierung in § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 identisch. Für die Frage, ob in den unter § 13 Abs. 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG fallenden Sachverhalten (keine Ausübung des Wahlrechts zum Buchwertansatz) die steuerlichen Merkmale der untergegangenen (veräußerten) Anteile an der übertragenden Körperschaft – wie z.B. Besitzzeiten oder latente Wertaufholungsgebote – auf die angeschafften Anteile an der übernehmenden Körperschaft übergehen, kann daher nichts anderes gelten als oben zu § 13 Abs. 1 UmwStG 1995 erläutert. Es liegt eine Veräußerung der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft und eine korrespondierende Anschaffung der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft vor. Für einen Übergang von Besteuerungsmerkmalen der untergegangenen (veräußerten) Anteile an der übertragenden Körperschaft – wie z.B. Besitzzeiten oder latente Wertaufholungsgebote – besteht keine Grundlage<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Voraussetzung für die Buchwertfortführung auf Anteilseignerebene ist, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG) oder die Verschmelzung unter die EU-Fusionsrichtlinie fällt (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG). Vgl. hierzu im Einzelnen *Schmitt/Schlossmacher*, DB 2009, S. 1426 f.

<sup>17</sup> Vgl. *Trossen* (2008), § 13 UmwStG, Tz. 23; *Schmitt* (2009), § 13 UmwStG, Tz. 23; *Dötsch* (2007), § 13 UmwStG SEStEG, Tz. 18.

### 3.2.3 Ansatz der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft mit dem Buchwert

Anders verhält es sich, wenn auf Anteilseignerebene der Antrag auf Buchwertansatz nach § 13 Abs. 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG gestellt wird. Dann gilt die spezielle Regelung in § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG, nach der die Anteile an der übernehmenden Körperschaft in die Rechtsstellung der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft eintreten. Die Besteuerungsmerkmale der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft bleiben erhalten<sup>18</sup>. Dies bedeutet u.a., dass

- für die Berechnung der einjährigen Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1999 – 2008 die ursprüngliche Anschaffung der untergegangenen Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft maßgeblich ist und nicht der Erwerb der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft durch die Verschmelzung,
- die ursprünglichen Anschaffungskosten der untergegangenen Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft (ggf. zzgl. nachträglicher Anschaffungskosten) die Bewertungsobergrenze für Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen und
- frühere steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft bei Ermittlung des steuerfreien/steuerpflichtigen Gewinns aus einer späteren Veräußerung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG zu berücksichtigen sind<sup>19</sup>.

Die Einführung dieser Regelung wirkt konstitutiv. Sie kann nicht auf eine Klarstellung einer bereits vorher bestehenden Rechtslage reduziert werden<sup>20</sup>.

## 4 Zusammenfassung

Im Anwendungsbereich des UmwStG 1995 führt eine Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Anteilseignerebene zu einer Veräußerung der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft und einer korrespondierenden Anschaffung der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft. Die Besteuerungsmerkmale der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft wie z.B. frühere Teilwertabschreibungen gehen mit dem Anteilstausch – wie bei einer „normalen“ Veräußerung – unter. Zu einem Eintreten in die Rechtsstellung der untergegan-

<sup>18</sup> Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 41.

<sup>19</sup> Vgl. *Schmitt* (2009), § 13 UmwStG, Tz. 48; *Dötsch* (2007), § 13 UmwStG SEStEG, Tz. 27 f.; *Schmitt/Schlossmacher*, DB 2009, S. 1428.

<sup>20</sup> Vgl. *Dötsch* (2007), § 13 UmwStG SEStEG, Tz. 27.

genen Anteile im Sinne einer „Fußstapfentheorie“ oder Gesamtrechnachfolge kommt es nicht. Folglich kann bei einer Veräußerung der aus der Verschmelzung hervorgegangenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG auf frühere Wertberichtigungen auf die untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft keine Anwendung finden<sup>21</sup>.

Teilweise anders ist die Rechtslage indes im Anwendungsbereich des UmwStG i.d.F. des SEStEG. Zwar wurde die steuerliche Interpretation der Verschmelzung als Veräußerung der Altanteile und gleichzeitiger Erwerb der Neuanteile beibehalten. Allerdings sieht § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG ein Eintreten der erhaltenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung der untergegangenen Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft vor, wenn der Anteilseigner die Fortführung des Buchwerts auf Anteilseignerebene beantragt. Dann gehen auch Besteuerungsmerkmale wie Teilwertabschreibungen über.

Verzichtet der Anteilseigner auf die Ausübung des Wahlrechts zur Buchwertfortführung auf Anteilseignerebene bzw. ist eine Buchwertfortführung nach § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG nicht möglich, greift die Sonderregelung des § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG nicht. Dann gehen mit der Verschmelzung – wie in der Rechtslage nach dem UmwStG 1995 – Besteuerungsmerkmale der Altanteile wie z.B. frühere Teilwertabschreibungen unter.

---

<sup>21</sup> Vgl. *Gosch* (2009), § 8b KStG, Tz. 239.

## Literaturverzeichnis

- Bärwaldt, R., Kommentierung zu § 13 UmwStG, in: Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, München 2000.
- Dötsch, E., Kommentierung zu § 12 UmwStG vor SEStEG in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Stuttgart 2005.
- Dötsch, E., Kommentierung zu § 13 UmwStG vor SEStEG und § 13 UmwStG SEStEG, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Stuttgart 2007.
- Glanegger, P., Kommentierung zu § 6 EStG, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, München 2009.
- Gosch, D., Kommentierung zu § 8b KStG, in: Gosch, 2. Auflage, München 2009.
- Moszka, F./Haritz, D., Anhang zur Kommentierung des § 325 UmwG, in: Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, 1. Auflage, München 2003.
- Neu, N.: Übernahmeverfolg und Beteiligungskorrekturgewinn nach § 12 Abs. 2 UmwStG bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften – Rechtslage und Beratungsperspektiven, Die GmbH-Rundschau 1996, S. 896-905.
- Rödter, T.: Wertaufholungsgebot betreffend Beteiligungen und Umstrukturierungen, Deutsches Steuerrecht 1999, S. 1019-1021.
- Rödter, T., Kommentierung zu § 12 UmwStG, in: Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, Köln 2008.
- Schaumburg, H./Schumacher, A., Anhang zur Kommentierung des § 122 UmwStG in: Lutter, Umwandlungsgesetz, 3. Auflage, Köln 2004.
- Schmitt, J., Kommentierung zu § 12 UmwStG, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 4. Auflage, München 2006.
- Schmitt, J., Kommentierung zu § 13 UmwStG, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 5. Auflage, München 2009.
- Schmitt, J./Schlossmacher, S.: Antrag auf Buchwertansatz nach § 13 Abs. 2 UmwStG, Deutsches Steuerrecht 2009, S. 1425-1430.
- Schumacher, A.: Aktuelles Beratungs-Know-How Umwandlungssteuerrecht, Deutsches Steuerrecht 2004, S. 589-593.
- Trossen, N., Kommentierung zu § 13 UmwStG, in: Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, Köln 2008.
- Widmann, S., Kommentierung zu § 13 UmwStG, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Bonn 2004.

# Der Finanzierungsgrad der privaten Altersvorsorge als Entscheidungskriterium der Rechtsformwahl

Christiana Djanani / Carl-Alexander Uhlenberg

## Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	63
2	Relevante Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen .....	64
2.1	<i>Die Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers.....</i>	<i>64</i>
2.2	<i>Die Sozialversicherungspflicht des Einzelunternehmers.....</i>	<i>66</i>
3	Relevante steuerrechtliche Regelungen .....	66
3.1	<i>Die Besteuerung des Unternehmenserfolges.....</i>	<i>66</i>
3.2	<i>Der Verlustabzug nach § 10d EStG.....</i>	<i>67</i>
3.3	<i>Die steuerliche Behandlung von Altersvorsorgebeiträgen.....</i>	<i>67</i>
4	Das Modell zur Beschreibung des Finanzierungsgrads .....	69
5	Analyse des Finanzierungsgrads .....	72
5.1	<i>Der Finanzierungsgrad bei ausschließlicher Gewinnsituation.....</i>	<i>72</i>
5.2	<i>Der Finanzierungsgrad unter Berücksichtigung von Verlusten .....</i>	<i>75</i>
5.2.1	<i>Die Wirkung der Erhöhung des Prozentsatzes der Abzugsfähigkeit .....</i>	<i>75</i>
5.2.2	<i>Die Wirkung des zeitlichen Anfalls von Verlusten .....</i>	<i>76</i>
6	Fazit.....	78

## 1 Einleitung

Jede unternehmerische Tätigkeit muss im Rahmen einer Rechtsform ausgeübt werden. Für kleinere Unternehmen bieten sich dem Unternehmer üblicherweise die Rechtsformen eines Einzelunternehmens oder einer Kapitalgesellschaft in der Form einer GmbH an<sup>1</sup>. Die Wahl der Rechtsform wird von vielen Faktoren beeinflusst. Neben Aspekten wie der Finanzierung, der Haftungsbeschränkung und Kreditwürdigkeit spielen steuerliche Gesichtspunkte eine große Rolle<sup>2</sup>.

In diesem Beitrag soll ein bisher kaum beachteter Aspekt untersucht werden. Mit dem ab 01.01.2005 gültigen Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) hat der Gesetzgeber eine Neuregelung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeaufwendungen geschaffen<sup>3</sup>. Durch die schrittweise Einführung der nachgelagerten Besteuerung werden zunächst in der Einzahlungsphase die Vorsorgeaufwendungen von der Besteuerung bis zu einem Betrag von 20.000 € im Rahmen der Sonderausgaben ausgenommen<sup>4</sup>. Insbesondere unternehmerisch tätige Steuerpflichtige, die nicht in die gesetzliche Pflichtversicherung eingebunden sind und für ihre Altersvorsorge selbst vorsorgen müssen, sind von dieser Regelung betroffen. Sie können im Rahmen der Höchstbetragsrechnung des § 10 Abs. 3 EStG Sonderausgaben geltend machen. Diese gilt grundsätzlich auch für GmbH – Geschäftsführer, die über mehr als die Hälfte des Stammkapitals der Gesellschaft verfügen<sup>5</sup>. Aufgrund ihrer „gesellschaftsrechtlichen“ Stellung unterliegen sie ebenfalls nicht der gesetzlichen Versicherungspflicht<sup>6</sup>. Damit ist aus der Sicht der Altersvorsorge der Säule 1 – sofern man andere der GmbH mögliche Vorsorgearten wie bspw. Pensionsrückstellungen außer Ansatz lässt – eine Gleichstellung zwischen (Einzel)Unternehmer und GmbH – Geschäftsführer erreicht. Es stellt sich aber die Frage, ob diese sozialversicherungs- und anscheinend auch steuerrechtliche Gleichstellung unter allen Bedingungen gilt oder ob Szenarien denkbar und realistisch sind, die bei gleich bleibendem Ergebnis

<sup>1</sup> Vgl. *Stehle, Heinz/Leuz, Norbert*, Die GmbH als Unternehmungsform, 12. Aufl., Stuttgart 2007, S. 38; *Jacobs, Otto H.*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Aufl., München 2009, S. 5.

<sup>2</sup> Vgl. *Teufel, Tobias*, Steuerliche Rechtsformoptimierung, Frankfurt [u.a.] : Lang 2002, S. 14 ff.; *Jacobs, Otto H.*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Aufl., München 2009, S. 5-7.

<sup>3</sup> Vgl. Gesetz zur Neuordnung zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz-AltEinkG) v. 04.07.2004, BGBl. 2004 I, S. 1427.

<sup>4</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 3 EStG; *Preißer, Michael/Sieben, Stefan*, Alterseinkünftegesetz, 3. Auflage 2006, S. 39.

<sup>5</sup> Vgl. BSG v. 18.04.1991- 7 RAr 32/90 (USK 9115), in: GmbHR 1992, S. 172 m.w.N.

<sup>6</sup> *Masuch, Andreas/Meyer, Gerhard*, ABC- des GmbH Geschäftsführers 2008, 2. Aufl., Bonn 2008, S. 438.

(Höhe der Rente) in Abhängigkeit von der Rechtsform zu unterschiedlichen Nettovorsorgebelastungen führen. Es ist also die Frage zu beantworten, ob und unter welchen Bedingungen der Finanzierungseffekt der steuerlichen Absetzbarkeit von privaten Vorsorgeleistungen von der Rechtsform abhängt.

Im Folgenden werden nach einem kurzen Überblick über die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen betreffend einen GmbH-Gesellschaftergeschäftsführer und einen Einzelunternehmer die für die Erörterung wesentlichen Unterschiede in der Besteuerung von einer Einzelunternehmung und einer GmbH skizziert. Besonderer Wert wird auf die Regelungen des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs nach § 10d EStG gelegt, wobei in vorliegendem Zusammenhang die Behandlung der Sonderausgaben von besonderem Interesse ist. Anhand eines Modells soll abschließend berechnet werden, ob die gewählte Rechtsform Auswirkungen auf die Vorteilhaftigkeit der Finanzierung der Altersvorsorgeaufwendungen haben kann.

## 2 Relevante Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen

### 2.1 Die Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers

Die Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers einer GmbH hängt grundsätzlich davon ab, ob seine Arbeit als abhängige Beschäftigung oder selbständige Tätigkeit gewertet wird<sup>7</sup>. Eine abhängige Beschäftigung im sozialversicherungsrechtlichen Sinn liegt nach § 7 Abs. 1 SGB IV dann vor, wenn der GmbH-Geschäftsführer Weisungen unterworfen und in die Arbeitsorganisation eingegliedert ist. Relevant sind sowohl die gesellschaftsrechtliche und als auch die dienstvertragliche Gestaltung<sup>8</sup>. Spiegelt sich die so rechtlich definierte Stellung nicht in den tatsächlichen Verhältnissen wieder, sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend<sup>9</sup>.

Gesellschafter-Geschäftsführer, die über mindestens die Hälfte des Stammkapitals der Gesellschaft verfügen und damit einen maßgeblichen Einfluss auf deren Entscheidungen besitzen, sind von der Sozialversicherungspflicht ausgenom-

---

<sup>7</sup> Vgl. *Tillmann, Bert/Schiffers Joachim/Wälzholz, Eckard*, Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht, 5. Aufl., Köln 2009, S. 6.

<sup>8</sup> Vgl. *Freckmann, Anke*, Der GmbH-Geschäftsführer im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht; Ein Überblick unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung, in: *DStR*, 1-2/08, S. 52; *Masuch, Andreas/Meyer, Gerhard*, ABC- des GmbH Geschäftsführers 2008, 2. Aufl., Bonn 2008, S. 438.

<sup>9</sup> Vgl. *Freckmann, Anke*, Der GmbH-Geschäftsführer im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht; Ein Überblick unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung, in: *DStR* 1-2/08, S. 52; *Masuch, Andreas/Meyer, Gerhard*, ABC- des GmbH Geschäftsführers 2008, 2. Aufl., Bonn 2008, S. 438.

men<sup>10</sup>. In Einzelfällen kann jedoch auch die Versicherungspflicht für Gesellschafter-Geschäftsführer entfallen, die einen geringeren Kapitalanteil halten, wenn sie in der Lage sind, ihnen nicht genehme Gesellschafterbeschlüsse zu verhindern. Dies ist der Fall, wenn ihnen bspw. aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Sperrminorität gesellschaftsrechtliche Einflussmöglichkeiten eingeräumt sind<sup>11</sup>.

Geschäftsführer ohne Beteiligung am Stammkapital sind in der Regel als sozialversicherungspflichtig Beschäftigte anzusehen<sup>12</sup>. Eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung kann aber nur dann bejaht werden, wenn das die abhängige Beschäftigung prägende Merkmal der Unterordnung unter das Weisungsrecht eines Arbeitgebers in Bezug auf Zeit, Dauer und Ort der Arbeitsausführung gegeben ist<sup>13</sup>.

In vielen Fällen enthalten Geschäftsführerdienstverträge umfassende Bestimmungen über Geschäfte und Handlungen, deren Vornahme einen Gesellschafterbeschluss erfordern<sup>14</sup>. Wenn darüber hinaus die Gesellschafterversammlung berechtigt ist dem Geschäftsführer Weisungen zu erteilen, liegen starke Indizien für die Annahme einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung vor<sup>15</sup>. Maßgeblich ist jedoch die tatsächliche Durchführung der gesellschaftsrechtlichen und dienstvertraglichen Bestimmungen.

Aufgrund der in vielen Bereichen wertungsabhängigen Einordnung kann die Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers einer GmbH nicht immer im Vorfeld abschließend beurteilt werden<sup>16</sup>. Sofern ein GmbH-Gesellschafter nach dem 31.12.2004 eine Beschäftigung bei einer GmbH aufgenommen hat, ist deshalb ein Statusfeststellungsverfahren zwingend von Amts wegen durchzuführen (§ 7a SGB IV).

---

<sup>10</sup> Vgl. BSG v. 14.12.1999 - B 2 U 48/98 R, in: *GmbHR* 2000, S. 618; *Bormann, Michael/Kauka, Ralf/Ockelmann, Jan*, Handbuch GmbH- Recht; Das neue Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung: Gestaltungspraxis, Rechtsgrundlagen, Steuern, 1. Aufl., Münster 2009, S. 312.

<sup>11</sup> Vgl. BSG v. 04.07.2007 - B 11a AL 5/06 R, in: ZIP 2007, S. 2185 (2187), BSG v. 18.04.1991 - 7 RAr 32/ 90, in: NZA, 8. Jg., 1991, S. 869; *Bormann, Michael/Kauka, Ralf/Ockelmann, Jan*, Handbuch GmbH- Recht; Das neue Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung: Gestaltungspraxis, Rechtsgrundlagen, Steuern, 1. Aufl., Münster 2009, S. 312.

<sup>12</sup> Vgl. BSG v. 18.12.2001 - B 12 KR 10/01 R, in: NZG 2002, S. 431; BSG vom 04.12.1999 - B 2 U 48/98 R, in: *GmbHR* 2000, S. 618.

<sup>13</sup> Vgl. BSG v. 18.04.1991 - 7 RAr 32/90, in: *GmbHR* 1992, S. 172.

<sup>14</sup> Vgl. *Masuch, Andreas/Meyer, Gerhard*, ABC- des GmbH Geschäftsführers 2008, 2. Aufl., Bonn 2008, S. 438.

<sup>15</sup> Vgl. BSG v. 09.08.1990 - 11 Rar 119/88, in: NJW, Jg. 43, 1991, S. 582.

<sup>16</sup> Vgl. *Masuch, Andreas/Meyer, Gerhard*, ABC- des GmbH Geschäftsführers 2008, 2. Aufl., Bonn 2008, S. 440.

## 2.2 Die Sozialversicherungspflicht des Einzelunternehmers

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 SGB IV führt im Grunde jede entgeltliche Beschäftigung zu einer Sozialversicherungspflicht. Jede nichtselbständige Arbeit gilt als Beschäftigung gemäß § 7 SGB IV, wobei das Kriterium der Weisungsgebundenheit das wichtigste Indiz für das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses bildet. Dieses Kriterium der Weisungsgebundenheit ist bei selbständig Tätigen regelmäßig nicht erfüllt. Damit sind selbständig Tätige, bspw. Einzelunternehmer, nicht sozialversicherungspflichtig und müssen privat für ihr Alter vorsorgen<sup>17</sup>.

## 3 Relevante steuerrechtliche Regelungen

### 3.1 Die Besteuerung des Unternehmenserfolges

Bei der GmbH als juristischer Person (§ 13 Abs. 1 GmbHG) ist zwischen der Rechtssphäre der Kapitalgesellschaft und der Rechtssphäre ihrer Anteilseigner zu unterscheiden<sup>18</sup>. Zwischen der Körperschaft und ihren Gesellschaftern können schuldrechtliche Leistungsbeziehungen wie Dienstverhältnisse bestehen, die grundsätzlich steuerrechtlich anerkannt werden<sup>19</sup>.

Die Gewinne der Kapitalgesellschaft werden auf Gesellschaftsebene, unabhängig von einer Thesaurierung oder Ausschüttung, mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer belastet. Die Einkünfte eines Gesellschafters setzen sich aus Gewinnausschüttungen und evtl. seinen aufgrund schuldrechtlicher Verträge bezogenen Vergütungen zusammen.

Nach § 32d EStG werden Kapitaleinkünfte, die dem Privatvermögen zufließen, grundsätzlich einer Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% unterworfen (= Abgeltungssteuer). Ist ein Gesellschafter zu mindestens 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt, oder zu mindestens 1% beteiligt und beruflich für die Kapitalgesellschaft tätig, steht ihm ein Wahlrecht zu, Gewinnausschüttungen nicht der Abgeltungssteuer zu unterwerfen, sondern sie unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zusammen mit seinen übrigen Einkünften zu veranlagen<sup>20</sup>.

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften findet bei Einzelunternehmen weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich eine Trennung zwischen Unternehmens- und

---

<sup>17</sup> Vgl. zur Rentenversicherungspflicht von Selbstständigen ausführlich: *Fuchs, Maximilian/Preis, Ulrich, Sozialversicherungspflicht*, 2. Aufl., Köln 2009, S. 754.

<sup>18</sup> Vgl. *Djanani, Christiana/Brähler, Gernot/Lösel, Christian, Ertragsteuern*, 3. Aufl., Frankfurt a.M. 2008, S. 241; *Brähler, Gernot; Umwandlungssteuerrecht*, 5. Aufl., Wiesbaden 2009, S. 6.

<sup>19</sup> Vgl. *Birle, Jürgen, Praxishandbuch der GmbH: Gesellschafts- und Steuerrecht*, 1. Aufl., (Herne; Berlin) 2007, S. 505.

<sup>20</sup> Vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG.

Unternehmerebene statt. Einkommensteuerpflichtig ist nach § 1 Abs. 1 EStG der Einzelunternehmer, der je nach Tätigkeit einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Einkünften aus selbständiger Arbeit erwirtschaftet.

Allerdings hängt die tatsächliche Steuerbelastung des betrieblichen Erfolges letzten Endes von der nach einkommensteuerrechtlichen Gegebenheiten beurteilten Situation des Steuerpflichtigen ab (bspw. Familienstand oder Höhe der abzugsfähigen Sonderausgaben).

### **3.2 Der Verlustabzug nach § 10d EStG**

Können Verluste nicht im selben Jahr ausgeglichen werden, dürfen sie von positiven Ergebnissen anderer Veranlagungszeiträumen abgezogen werden. Der Verlustabzug weist mit dem Verlustrücktrag und dem Verlustvortrag zwei Unterformen auf. § 10d Abs. 1 EStG normiert den Verlustrücktrag. In den Berechnungen wird der Verlustrücktrag nicht berücksichtigt.

Nach § 10d Abs. 2 EStG sind Verluste, die nicht nach Absatz 1 abgezogen wurden, in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro pro Veranlagungszeitraum unbeschränkt abzugsfähig. Darüber hinaus gehende Beträge sind bis zu 60% des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrages der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen. Damit können sich Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Abzugsbeträge nicht auswirken<sup>21</sup>.

Der Verlustabzug im Körperschaftsteuerrecht folgt grundsätzlich einkommenssteuerlichen Verlustabzugsregeln (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG). Da juristische Personen aufgrund ihrer zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit selbstständig körperschaftsteuerpflichtig sind, kann der Verlust nur auf Ebene der Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden<sup>22</sup>.

### **3.3 Die steuerliche Behandlung von Altersvorsorgebeiträgen**

Steuerlich versteht man unter Vorsorgeaufwendungen Beiträge zu einer nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG begünstigten Personenversicherung<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Vgl. *Zenthöfer, Wolfgang/Schulze zur Wiesche, Dieter*, Einkommensteuer, 9. Aufl., Stuttgart 2007, S. 239; *Rick, Eberhard/Gierschmann, Thomas/Gunsenheimer, Gerhard/Martin, Ulrike/Schneider, Josef*, Lehrbuch Einkommensteuer, 15. Aufl., Heme 2008, S. 280, S. 239; *Jacobs, Otto-H.*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Aufl., München 2009, S. 140.

<sup>22</sup> Vgl. *Djanani, Christiana/Brähler, Gernot/Lösel, Christian*, Ertragsteuern, 3. Aufl., Frankfurt a.M. 2008, S. 273.

<sup>23</sup> Vgl. *Zenthöfer, Wolfgang /Schulze zur Wiesche, Dieter*, Einkommensteuer, 9. Aufl., Stuttgart 2007, S. 182.

Zu den Altersvorsorgeaufwendungen zählen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Bstb. a EStG Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen oder landwirtschaftlichen Alterskassen sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen. Ebenfalls gehören zu den Altersvorsorgeaufwendungen Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Bstb. b EStG zum Aufbau einer eigenen (privaten) kapitalgedeckten Altersversorgung („Rürup- Rente“)<sup>24</sup>. Voraussetzung hierbei ist, dass der Vertrag nur die Zahlung einer monatlichen auf das Leben des Steuerpflichtigen bezogenen lebenslangen, nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres beginnende Leibrente oder die ergänzende Absicherung des Eintritts der Berufsunfähigkeit (Berufsunfähigkeitsrente), der verminderten Erwerbsfähigkeit (Erwerbsminderungsrente) oder die Absicherung von Hinterbliebenen (Hinterbliebenenrente) vorsieht<sup>25</sup>.

Altersvorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG dürfen nur bis zu bestimmten Höchstbeträgen abgezogen werden. Nach § 10 Abs. 3 EStG wird das Abzugsvolumen der Altersvorsorgeaufwendungen auf insgesamt 20.000 € begrenzt. Der abzugsfähige Höchstbetrag verdoppelt sich bei zusammenveranlagten Ehegatten auf 40.000 €<sup>26</sup>. Als Altersvorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen sind nach § 10 Abs. 3 Satz 1 EStG entweder die tatsächlichen Altersvorsorgeaufwendungen oder der niedrigere gekürzte Höchstbetrag.

Der abzugsfähige Höchstbetrag i.H.v. 20.000 € ist bei Steuerpflichtigen, die zum in § 10c Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG angeführten Personenkreis gehören, um einen fiktiven Gesamtbeitrag zur allgemeinen Rentenversicherung zu kürzen<sup>27</sup>. Die Kürzung des Höchstbetrages soll eine Gleichbehandlung zwischen Pflichtversicherten in der gesetzlichen Rentenversicherung und anderen Steuerpflichtigen gewährleisten, die eine Altersvorsorge ganz oder teilweise ohne eigene Aufwendungen erlangen<sup>28</sup>.

Bemessungsgrundlage für den Kürzungsbetrag sind die erzielten steuerpflichtigen Einnahmen aus der Tätigkeit, höchstens bis zum Betrag der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung. Aus Vereinfachungsgründen ist einheitlich auf die Beitragsbemessungsgrenze (Ost) abzustellen<sup>29</sup>.

---

<sup>24</sup> Vgl. Rick, Eberhard/Gierschmann, Thomas/Gunsenheimer, Gerhard/Martin, Ulrike/Schneider, Josef, Lehrbuch Einkommensteuer, 14. Aufl., Herne 2008, S. 180.

<sup>25</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Bstb. b EStG.

<sup>26</sup> Vgl. § 10 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG.

<sup>27</sup> Vgl. § 10 Abs. 3 S. 3 EStG.

<sup>28</sup> Vgl. Rick, Eberhard/Gierschmann, Thomas/Gunsenheimer, Gerhard/Martin, Ulrike/Schneider, Josef, Lehrbuch Einkommensteuer, 14. Aufl., Herne 2008, S. 188.

<sup>29</sup> Vgl. BMF- Schreiben v. 30.01.2008, VI C 8 - S 222/07/0003, IV C 5- S 2345/08/0001, BStBl. 2008 I, S. 390.

In den Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG fallen insbesondere Beamte, unter § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG Arbeitnehmer, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen und die im Zusammenhang mit einer ausgeübten Berufstätigkeit aufgrund vertraglicher Vereinbarung Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erworben haben: Das sind bspw. beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft sowie Steuerpflichtige, die Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 4 EStG beziehen (Abgeordnete)<sup>30</sup>.

Im Kalenderjahr 2009 sind von diesem zu berücksichtigenden Betrag 68% als Altersvorsorgeaufwendungen anzusetzen<sup>31</sup>. Dieser Prozentsatz steigt in den folgenden Jahren für alle Steuerpflichtigen um jeweils 2% an, so dass im Jahr 2025 der vollständige Abzug (100%) der zu berücksichtigenden Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Altersversorgung erreicht wird<sup>32</sup>. Schließlich ist von den anzusetzenden Altersvorsorgeaufwendungen der nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung abzuziehen (§ 10 Abs. 3 Satz 5 EStG). Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die betreffenden Arbeitnehmer eine Vergünstigung bereits in Form des steuerfreien Arbeitgeberanteils erhalten haben<sup>33</sup>.

Die Vorschrift des § 10 Abs. 4a EStG normiert eine Günstigerprüfung bis zum Jahr 2019. Es wird eine Vergleichsrechnung zwischen der Höchstbetragsberechnung des § 10 Abs. 3 und 4 EStG neuer Fassung und der Höchstbetragsberechnung des § 10 Abs. 3 EStG alter Fassung (bis 2004) durchgeführt. Berücksichtigt wird der sich ergebende höhere Betrag jeweils berechnet nach altem und neuem Recht. Die Überprüfung erfolgt von Amts wegen. Die Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG alter Fassung werden dabei bis zum Jahr 2019 abgeschmolzen. Die Höchstbeträge für den Vorwegabzug ergeben sich aus der Tabelle zu § 10 Abs. 4a EStG.

#### 4 Das Modell zur Beschreibung des Finanzierungsgrads

Mit Hilfe des vorliegenden Modells soll überprüft werden, ob sich aufgrund steuerlicher Regelungen Belastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen bezüglich der Nettobelastung von Altersvorsorgeaufwendungen ergeben. Es werden daher nur jene Elemente des Realsystems in das Modell einbezogen, die

---

<sup>30</sup> Vgl. *Djanani, Christiana/Brähler, Gernot/Lösel, Christian*, *Ertragsteuern*, 3. Aufl., Frankfurt a.M. 2008, S. 147.

<sup>31</sup> Vgl. § 10 Abs. 3 S. 4 und 6 EStG.

<sup>32</sup> Vgl. § 10 Abs. 3 S. 6 EStG.

<sup>33</sup> Vgl. *Djanani, Christiana/Brähler, Gernot/Lösel, Christian*, *Ertragsteuern*, 3. Aufl., Frankfurt a.M. 2008, S. 147.

für die Untersuchung als wesentlich erachtet werden, wie bspw. Einkommenshöhe, Einkunftsart, Höhe der Vorsorgeausgaben, Prozentsatz der steuerlichen Anerkennung, etc.

Zur Messung der Rechtsformneutralität der Besteuerung wird der Finanzierungsgrad herangezogen. Der Finanzierungsgrad beschreibt das Verhältnis der Steuereinsparungen zu den Vorsorgeaufwendungen.

Um den Einfluss der Rechtsform auf den Finanzierungsgrad sichtbar zu machen, wird alternativ das Unternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder in der einer GmbH geführt. Für beide Alternativen wird der Finanzierungsgrad berechnet. Um die Vergleichbarkeit der Ergebnisse zu gewährleisten bezieht der Steuerpflichtige annahmegemäß keine weiteren Einkünfte, so dass daraus keine Ergebnisverzerrungen resultieren können. In der Untersuchung wird ein Ansparzeitraum von 30 Jahren gewählt, bei dem in jedem Jahr die Höhe der einmal gewählten privaten Altersvorsorge konstant bleibt. Das entspricht dem durchschnittlichen tatsächlichen Einzahlungszeitraum.

Die Regelungen zur steuerlichen Behandlung der Altersvorsorge und -versorgung postulieren die nachgelagerte Besteuerung, d.h. die volle steuerliche Belastung der Bezüge bei voller steuerlicher Entlastung der Vorsorgeaufwendungen<sup>34</sup>. Die Entlastung erfolgt durch deren Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe. Dadurch ergibt sich eine Finanzierungswirkung, da der Nettofinanzierungsaufwand um die eingesparte Steuerzahlung sinkt. Es werden keine anderen Sonderausgaben und/oder Werbungskosten berücksichtigt.

Zur Berechnung des Finanzierungsgrades wird für jedes Jahr die Steuerbelastung unter und ohne Berücksichtigung des Abzugs der Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgabe berechnet. Die Differenz bildet die Steuererminderung, die auf den Sonderausgabenabzug zurückzuführen ist. Die jährlichen Steuererminderungen werden summiert, aufgezinnt und mit den ebenfalls aufgezinnten Altersvorsorgeausgaben ins Verhältnis gesetzt.

Der Zinssatz vor Steuern für die Aufzinsung der Steuereinsparungen wurde in den Berechnungen mit 5,5% angesetzt. Dabei wird davon ausgegangen, dass dieser Zinssatz in etwa dem langfristigen Anlagezinssatz entspricht, da eine Anlage der Mittel aus den Steuereinsparungen unterstellt wird<sup>35</sup>. Der Zinssatz nach Steuern ergibt sich aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Belastung. Als Steuersatz wurde hierfür der Differenzsteuersatz auf die Einsparung durch den Sonderausgabenabzug herangezogen.

---

<sup>34</sup> Vgl. Alterseinkünftegesetz v. 05.07.2004 BStBl. I 2004 S. 1427; BMF v. 20.01.2009, IV C 3 - S 496/08/10011; IV C 5- S 2333/07/0003, 2009, Rz. 94-115.

<sup>35</sup> Vgl. hierzu Statistiken und Zinsentwicklungen auf [www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de).

Der Aufzinsungssatz bei den Altersvorsorgeaufwendungen entspricht im Modell dem derzeitigen Höchstrechnungszinssatz für Versicherungsverträge mit Zinsgarantie i.H.v. 2,25%<sup>36</sup>.

Abschließend wird die aufgezinste Summe der Steuereinsparungen zur aufgezinnten Summe der Vorsorgeaufwendungen in Beziehung gesetzt. Als Ergebnis dieser Berechnungen erhält man den prozentualen Anteil der Altersvorsorgeaufwendungen, der über Steuererminderungen finanziert wird, den Finanzierungsgrad. Ein Finanzierungsgrad von Null ergibt sich, wenn keine steuerliche Abzugsfähigkeit der privaten Altersvorsorge gegeben ist.

Der Steuerpflichtige als Gesellschafter-Geschäftsführer ist mit 100% an der GmbH (Einmann GmbH) beteiligt. Unabhängig vom Erfolg der Gesellschaft, erhält er in jedem Jahr ein Gehalt, welches er als Einkünfte aus Arbeit nach § 19 EStG versteuert. Ein verbleibender Gesellschaftsgewinn wird zur Gänze ausgeschüttet. Auf Gesellschaftsebene wird die Körperschaftsteuer (15%), der Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer (Hebesatz 400%) berücksichtigt. Der GmbH-Gesellschafter optiert, wenn für ihn günstiger, für das Teileinkünfteverfahren mit der Konsequenz, dass 60% des ausgeschütteten Gewinns nach Tarif versteuert werden<sup>37</sup>. Gewinn und Gewerbeertrag sind in den Berechnungen identisch.

Der Steuerpflichtige als Einzelunternehmer erzielt den gleich hohen Gewinn wie die GmbH und macht von der Thesaurierungsrücklage keinen Gebrauch. Aus Gründen der Vergleichbarkeit (identische Gewinne in den Folgeperioden) wird davon ausgegangen, dass der Gewinn jeweils entnommen wird. Der Unternehmer zahlt Gewerbesteuer, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag. Die Gewerbesteuer wird im Ausmaß von § 35 EStG auf die ESt-Schuld angerechnet. Die Höhe des Gewinns (= Gewerbeertrag) und die Verlustvorträge entsprechen denen der GmbH.

Der Steuerpflichtige erzielt keine weiteren Einkünfte, ist ledig, nicht kirchensteuerpflichtig und auch nicht auf Grund anderer Tatbestände sozialversicherungspflichtig. Außerdem wird angenommen, dass die Steuersätze des Jahres 2010 unverändert bis zum Jahr 2040 Gültigkeit haben.

---

<sup>36</sup> Vgl. § 2 Verordnung über Rechnungsgrundlagen für die Deckungsrückstellungen (DeckRV), <http://bundesrecht.juris.de/deckrv/index.html>.

<sup>37</sup> Vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 i.V.m § 3 Nr. 40 Bstb. d EStG.

## 5 Analyse des Finanzierungsgrads

### 5.1 *Der Finanzierungsgrad bei ausschließlicher Gewinnsituation*

Um einen aussagekräftigen Vergleich durchführen zu können, entspricht der Gewinn des Einzelunternehmens dem der GmbH. Im Falle, dass das Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH geführt wird, beträgt das Geschäftsführergehalt unabhängig von der Höhe des Gewinnes 50.000 €. Darüberhinaus erhält der Geschäftsführer der GmbH den nach Abzug des Gehalts und der Ertragsteuern verbleibenden Gewinn und versteuert ihn, entweder gemäß dem Teileinkünfteverfahren zu 60%.

Im Folgenden wird der Finanzierungsgrad für verschiedene Gewinnhöhen (50.000 € bis 350.000 €) und verschiedene Beträge zur Altersvorsorge (2.000 € bis 25.000 €) berechnet. Dabei bleiben die Gewinnhöhe und die Altersvorsorge jeweils über 30 Jahre hinweg konstant.

Im Jahr 2010 können nach § 10 Abs. 3 Satz 4 und 6 EStG 70% von den Altersvorsorgeaufwendungen (bis zu einem Höchstbetrag von 20.000 €) als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Die Steuerentlastung ergibt sich aus der Differenz zwischen der Steuerbelastung nach Abzug der Sonderausgaben und der Steuerbelastung ohne Berücksichtigung der Sonderausgaben. Diese Steuerentlastung steigt bis zum Jahr 2025 an, da der Prozentsatz der Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben für die Altersvorsorge jährlich um 2% zunimmt<sup>38</sup>.

Folgende Tabellen zeigen den auf Grundlage der Steuerentlastung berechneten Finanzierungsgrad getrennt nach Einzelunternehmen und GmbH:

Tabelle 1 Finanzierungsgrad in % (Einzelunternehmer, nur Gewinne)

Altersvorsorge/ Gewinn	2.000 €	5.000 €	10.000 €	15.000 €	20.000 €	25.000 €
50.000 €	39,83	39,22	38,23	37,23	36,23	28,99
75.000 €	41,44	41,43	41,43	41,43	41,43	33,14
120.000 €	41,44	41,43	41,43	41,43	41,43	33,14
350.000 €	44,22	44,22	44,22	44,22	44,22	35,37

<sup>38</sup> Vgl. § 10 Abs. 3 Satz 6 EStG.

Tabelle 2 Finanzierungsgrad in % (GmbH- Geschäftsführer, nur Gewinne)

Altersvorsorge/ Gewinn incl. GFG	2.000 €	5.000 €	10.000 €	15.000 €	20.000 €	25.000 €
50.000 €	39,78	39,20	38,21	37,22	36,23	28,98
75.000 €	41,43	41,43	41,35	40,82	40,06	32,05
120.000 €	41,43	41,43	41,43	41,43	41,43	33,14
350.000 €	41,43	41,43	41,43	41,43	41,43	33,14

Ein Finanzierungsgrad von 39,83% bedeutet, dass bei Aufwendungen für die private Altersvorsorge i.H.v. jährlich 2.000 € über 30 Jahre hinweg (60.000 €) bei einem jährlichen Gewinn von je 50.000 € insgesamt 23.898€ (=39,83% von 60.000 €) über die Steuerwirkung der Sonderausgaben refinanziert werden können.

Die Tabelle 1 zeigt erwartungsgemäß, dass bei gleichbleibenden Altersvorsorgeaufwendungen der Finanzierungsgrad bei steigenden Gewinnen des Einzelunternehmers zunimmt. So liegt der Finanzierungsgrad bei einer Altersvorsorge i.H.v. 2.000 € p.a. und einem jährlichem Gewinn von 50.000 € bei 39,83 % und steigt auf 44,22 % bei einem Gewinn von 350.000 €. Die Ursache für den steigenden Finanzierungsgrad ist der Progressionseffekt, der bewirkt, dass bei höheren ESt-Sätzen die Sonderausgaben zu höheren Steuerentlastungen führen, als bei niedrigeren Gewinnen. Der Finanzierungsgrad wird also durch die Höhe des Steuersatzes entscheidend beeinflusst.

Des weiteren ist der Tabelle zu entnehmen, dass bei einem konstanten Gewinn von 50.000 € aber steigenden Altersvorsorgeaufwendungen der Finanzierungsgrad sinkt. Die steigenden Vorsorgeaufwendungen erhöhen die abzugsfähigen Sonderausgaben und verringern das zu versteuernde Einkommen. Je niedriger das Einkommen wird, desto geringer wird auch der Steuersatz und dementsprechend die Steuerentlastung. Bei einem Gewinn von 75.000 € und darüber hat die Höhe der Altersvorsorgeaufwendungen keine Auswirkungen mehr auf den Finanzierungsgrad, weil im proportionalen Bereich zwischen 52.000 € und 250.000 €<sup>39</sup> die Progression sich nicht mehr auswirken kann. Bei einem Gewinn von 350.000 € kommt der Spitzensteuersatz zur Anwendung und die Sonderausgaben führen, unabhängig von der Höhe, zu einer konstanten Steuerentlastung<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> Vgl. § 32a Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

<sup>40</sup> Vgl. § 32a Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

Dies gilt nicht für den Fall, bei dem die Vorsorgeaufwendungen bei 25.000 € liegen. Ursache hierfür ist die Begrenzung der Sonderausgaben auf maximal 20.000 €. Über diesen Betrag hinausgehende Vorsorgeaufwendungen führen zu keiner steuerlichen Berücksichtigung und mindern deshalb den Finanzierungsgrad.

Tabelle 2 verdeutlicht, dass bei der GmbH der Finanzierungsgrad eine ähnliche Entwicklung nimmt. Allerdings wird der konstante Finanzierungsgrad erst bei einer Gewinnhöhe von 120.000 € und maximal 20.000 € Altersvorsorgeaufwand erreicht. Würde der Unternehmer statt dem Teileinkünfteverfahren die Abgeltungssteuer wählen, wäre die Entlastung auf die in Zeile 1 (50.000 € Gewinn) ausgewiesenen Finanzierungsgrade beschränkt. In diesem Fall würde sich die Wirkung der Sonderausgaben auf das Geschäftsführergehalt (50.000 €) beschränken und nicht zusätzlich auf die durch die Abgeltungssteuer belasteten ausgeschütteten Gewinne. Da in diesem Fall der Entlastungsgrad grundsätzlich dem steuerlichen Belastungsgrad entspricht, kann eine eindeutige Aussage darüber, was unter Be- und Entlastungsgesichtspunkten für den Steuerpflichtigen günstiger ist, erst nach entsprechenden Berechnungen getroffen werden.

Der Vergleich zwischen Einzelunternehmen und GmbH zeigt, dass bei identischer Gewinn- und Geschäftsführergehaltshöhe (50.000 €) der Finanzierungsgrad nur eine geringe Differenz aufweist. Bei einer durchschnittlichen Gewinnhöhe von 75.000 € bis 120.000 € ist der Finanzierungsgrad ebenfalls in etwa gleich hoch. Die Entlastungswirkung beim Einzelunternehmer ist allerdings bei einer Gewinnhöhe von 350.000 € beträchtlich (3%) höher. Im Umkehrschluss heißt das aber, dass die Besteuerung der GmbH in der Konstellation günstiger (= niedriger) ist. Dies ist auf das Teileinkünfteverfahren zurückzuführen. Würde der GmbH-Gesellschafter stattdessen die Abgeltungssteuer wählen, wäre seine Entlastung noch niedriger, da seine steuerliche Belastung insgesamt niedriger ist. Gleichzeitig ist zu berücksichtigen, dass sich im unteren Einkommensbereich die 60% Regel bezüglich der Sonderausgaben günstiger auswirkt da sich dadurch seine Bemessungsgrundlage erweitert und der Entlastungseffekt stärker zur Wirkung kommt.

Da die Steuerentlastung umso höher ist, je größer der anzuwendende Steuersatz ist, erhöht sich grundsätzlich der Finanzierungsgrad mit dem Differenzsteuersatz. Das führt dazu, dass sich der Finanzierungsgrad im proportionalen Verlauf des Einkommensteuersatzes zwischen 52.152 € und 250.000 €<sup>41</sup> nicht verändert, obwohl die Steuerbelastung insgesamt steigt.

---

<sup>41</sup> Vgl. Djanani, Christiana/Brähler, Gernot/Lösel, Christian, Ertragsteuern, 3. Aufl., Frankfurt a.M. 2008, S. 241.

## 5.2 *Der Finanzierungsgrad unter Berücksichtigung von Verlusten*

Rechtsformspezifische Besonderheiten ergeben sich nicht zuletzt daraus, dass die Altersvorsorgebeiträge nicht als Betriebsausgaben, bzw. Werbungskosten eingestuft, sondern als Sonderausgaben qualifiziert werden. Der Finanzierungseffekt aufgrund Steuereinsparungen setzt eine Steuerschuld voraus. Das heißt in Verlustjahren und Verlustausgleichsjahren kann der Finanzierungseffekt beim Einzelunternehmer keine Wirkung entfalten. Diese Tatsache wird durch den Umstand verschärft, dass Sonderausgaben nicht zu vortragsfähigen Verlusten führen können. Wird das Unternehmen als GmbH geführt und bezieht der Geschäftsführer ein Geschäftsführergehalt, bleibt der Verlust auf Ebene der Gesellschaft hängen.

Um diesen Effekt zu zeigen, wird die (nicht realitätsnahe) Prämisse der 30 Jahre währenden ausschließlichen Gewinnerzielung fallen gelassen und die Berücksichtigung von Verlusten in das Modell eingeführt.

Um eine Vermengung zweier wahrscheinlich gegenläufiger Effekte zu vermeiden, wird als erstes der im Jahr 2010 gültige Sonderausgabenabzug i.H.v. 70% über den Einzahlungszeitraum von 30 Jahren konstant angesetzt. Damit soll gewährleistet werden, dass die Wirkung von Verlusten gegebenenfalls nicht durch den im § 10 Abs. 3 EStG normierten jährlich um 2% steigenden Sonderausgabenabzug kompensiert wird.

### 5.2.1 Die Wirkung der Erhöhung des Prozentsatzes der Abzugsfähigkeit

Um die Auswirkungen der Steigerung des Abzugsfähigkeitsprozentsatzes zu zeigen, wird der Finanzierungsgrad berechnet, der sich ergäbe, wenn der 2010 geltende Prozentsatz i.H.v. 70% der Abzugsfähigkeit des gesetzlich anerkannten Vorsorgeaufwendungshöchstbetrages als Sonderausgaben für den gesamten Untersuchungszeitraum angewendet würde. Das Ergebnis dieser Berechnungen wird mit den Finanzierungsgraden unter Berücksichtigung der um 2% steigenden steuerlichen Abzugsfähigkeit der Vorsorgeaufwendungen verglichen. Die sich so ergebenden Differenzbeträge können der Tabelle 3 und 4 entnommen werden.

Die Differenz des Finanzierungsgrades i.H.v. 9,38% bedeutet, dass die Finanzierungswirkung bei einer privaten Altersvorsorge von in Summe 60.000 € (2.000 € x 30 Jahre) und einem konstanten Gewinn von 50.000 € um insgesamt 5.628 € (9,38% von 60.000 €) höher liegt, als bei einem gleichbleibenden 70%igen Sonderausgabenabzug.