



Unmittelbare und mittelbare Verlustnutzung

Dr. Michael Hölzl

Gliederung

A. Unmittelbare Verlustnutzung	
I. Tochtergesellschaft und finale Verluste – Praktische Probleme	4
II. Grenzüberschreitende Organschaft – Praktische Probleme	10
B. Mittelbare Verlustnutzung	
I. STEKO- Entscheidung des EuGH zu Direktinvestments	14
II. STEKO- Entscheidung des BFH zu Fondinvestments	17
III. Gesellschafterdarlehen und § 8b Abs. 3 KStG n. F.	19
IV. Forderungsverzicht/ Abschreibung von Gesellschafterdarlehen	20
V. Schuldübernahme unter Regressverzicht/ Abschreibung von Gesellschafterdarlehen	25
VI. § 8b Abs. 7 KStG	28
VII. Transfer von Drohverlustrückstellungen	30

A. Unmittelbare Verlustnutzung

I. Tochtergesellschaft und finale Verluste (1/6) - Rechtsprechung

BFH und finale Verluste bei ausländischen Tochtergesellschaften

BFH-Beschluss, 9.11.2010, I R 16/10

Sachverhalt

Klägerin wollte Verluste von italienischen Tochtergesellschaften aus 2001-2005 geltend machen, nachdem diese Tochtergesellschaften in 2006 den Geschäftsbetrieb einstellten und in 2007 liquidiert wurden.

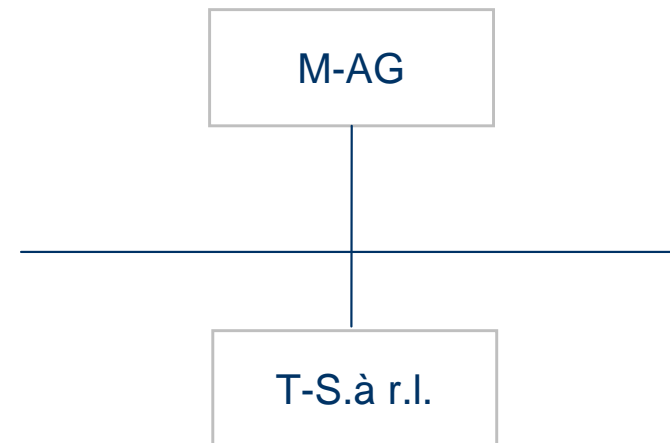
Tenor des BFH-Beschluss

Für den Fall, dass ein Verlustabzug EU-rechtlich geboten wäre, verweist der BFH auf sein Urteil vom 9.6.2010, wonach der Abzug der Verluste einer im Ausland unterhaltenen Betriebstätte nur ausnahmsweise im Falle von finalen Verlusten in Betracht kommt.

Inhalt des BFH-Beschlusses

Da die Klägerin die Verluste für die Jahre 2001-2005 geltend macht und es sich insofern nicht um die Geltendmachung finaler Verluste handelt, bleibt die eigentliche Streitfrage, ob finale Verluste einer Tochtergesellschaft abzugsfähig sind, offen.

Deutschland



Italien

I. Tochtergesellschaft und finale Verluste (2/6) - Rechtsprechung

BFH und finale Verluste bei ausländischen Tochtergesellschaften

Vorinstanz FG Niedersachsen, Urteil vom 11.2.2010

Tenor des FG Niedersachsen

Eine Muttergesellschaft kann „finale Verluste“ von Tochtergesellschaften in anderen EU-Staaten allenfalls dann von ihrem Einkommen abziehen, wenn sie sich im Voraus zur Verlustübernahme verpflichtet hat.

Inhalt der Entscheidung des FG Niedersachsen

Nach Auffassung des FG Niedersachsens besteht die Möglichkeit zum grenzüberschreitenden Verlustabzug nur, wenn die Muttergesellschaft sich im Voraus für die Dauer von mindestens fünf Jahren zur Übernahme der Verluste der Tochtergesellschaft verpflichtet hat, denn nur dann ist die ausländische Gesellschaft im Rahmen einer faktischen Organschaft in der gleichen Situation wie eine inländische Gesellschaft.

Deutschland



Italien

I. Tochtergesellschaft und finale Verluste (3/6) - Rechtsprechung

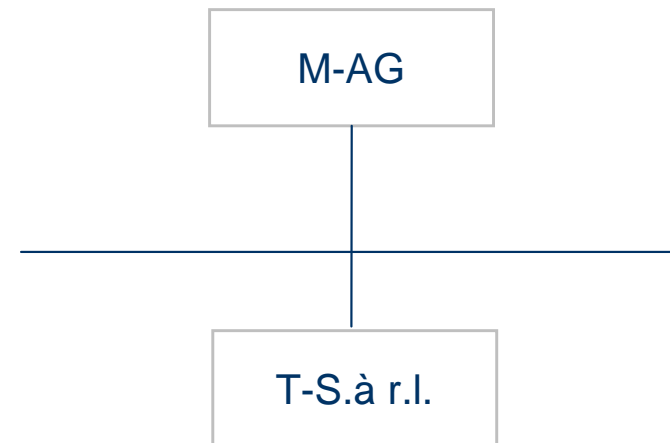
BFH und finale Verluste bei ausländischen Tochtergesellschaften

Praktische Probleme

1. Verlustübernahmeverpflichtung

FG Niedersachsen fordert Verlustübernahmeverpflichtung, die im deutschen Recht nur als Gegenleistung zum Anspruch auf Gewinnabführung denkbar ist. Nach Schulz-Trieglaff, IStR 2011, 244, 246 ist eine isolierte Verlustübernahmeverpflichtung nicht mit einem Ergebnisabführungsvertrag vergleichbar.

Deutschland



Italien

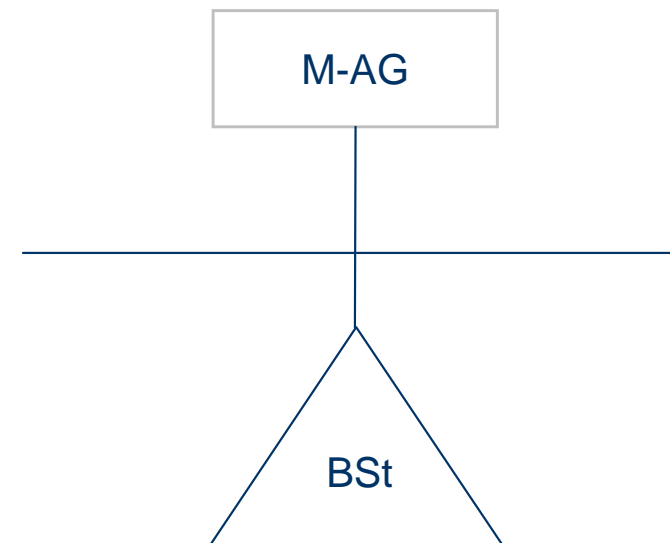
I. Tochtergesellschaft und finale Verluste (4/6) - Rechtsprechung

2. Finalität

BFH verweist im Urteil vom 9.11.2011 auf das BFH Urteil vom 9.6.2010 I R 107/09, das Abzug grds. für KSt und GewSt bejaht:

- Finalität der Verluste bspw. bei Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte, entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder endgültige Aufgabe der Betriebsstätte.
- Ausnahmsweiser Ausgleich nur in dem Jahr, in dem die Verluste final geworden sind, **keine „phasengleiche Verlustberücksichtigung“**.
- Keine Finalität, wenn Betriebsstätte nach gelungenem Verlusttransfer wieder eröffnet würde, dann rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, so dass Verlustabzug rückwirkend entfällt.
- Nach BFH Urteil vom 9.6.2010, I R 100/09 fehlt es an Finalität, wenn Betriebsstättenverluste bereits durch Zeitablauf im Quellenstaat untergegangen sind. Rechtliche Begrenzungen des Verlustabzugs durch den Quellenstaat eröffnen keinen Abzug im Inland.
- Es kommt darauf an, dass die Verluste tatsächlich im Ausland nicht mehr nutzbar sind.
- Damit können in vielen Fällen ausländische Verluste nicht mehr genutzt werden.

Deutschland



Frankreich

I. Tochtergesellschaft und finale Verluste (5/6) - Strukturierung

Strukturierung unter Nutzung finaler Verluste

Grundfall

Im Grundfall finanziert M-AG die OpCo mit 100 EK.
Aufgrund von § 8b Abs. 3 S. 4 KStG können
Teilwertabschreibungen im Inland nicht geltend gemacht werden.

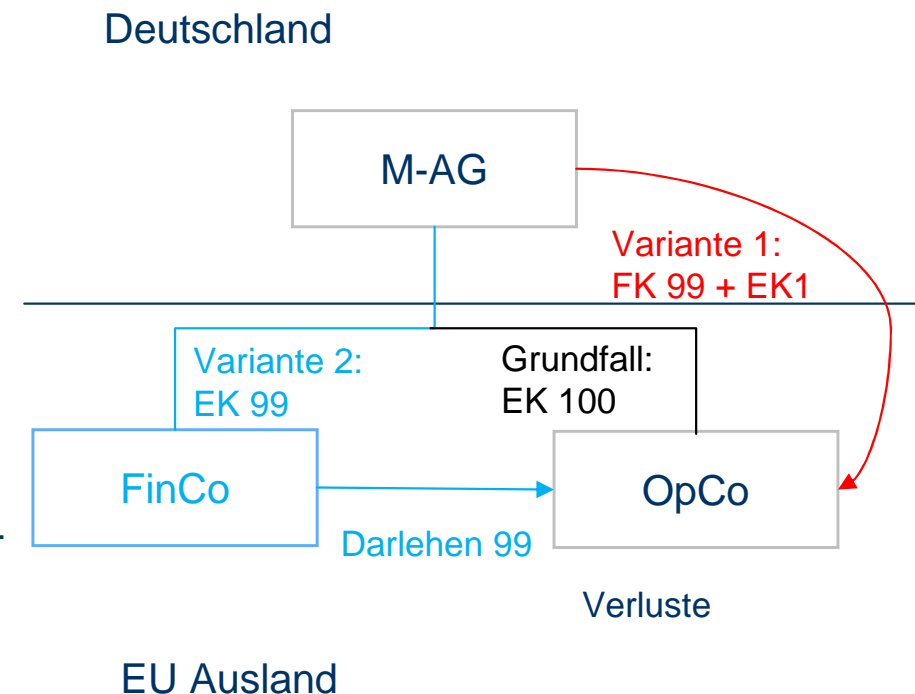
Variante 1

M-AG gewährt der OpCo ein Darlehen von 99 und EK von 1.
Zinsen sind in Deutschland steuerpflichtig und
Teilwertabschreibungen auf das Darlehen sind aufgrund § 8b Abs.
3 S.4 EStG steuerlich nicht abzugsfähig.

Variante 2

M-AG setzt eine Finanzierungsgesellschaft auf, die mit EK von 99
ausgestattet wird. Die Finanzierungsgesellschaft reicht das
Darlehen von 99 an die OpCo aus.

Wenn die OpCo weiterhin Verluste macht und das Darlehen bei der
Finanzierungsgesellschaft abgeschrieben werden muss, könnten
die Verluste – sofern diese final sind – möglicherweise von der M-
AG in Deutschland genutzt werden.

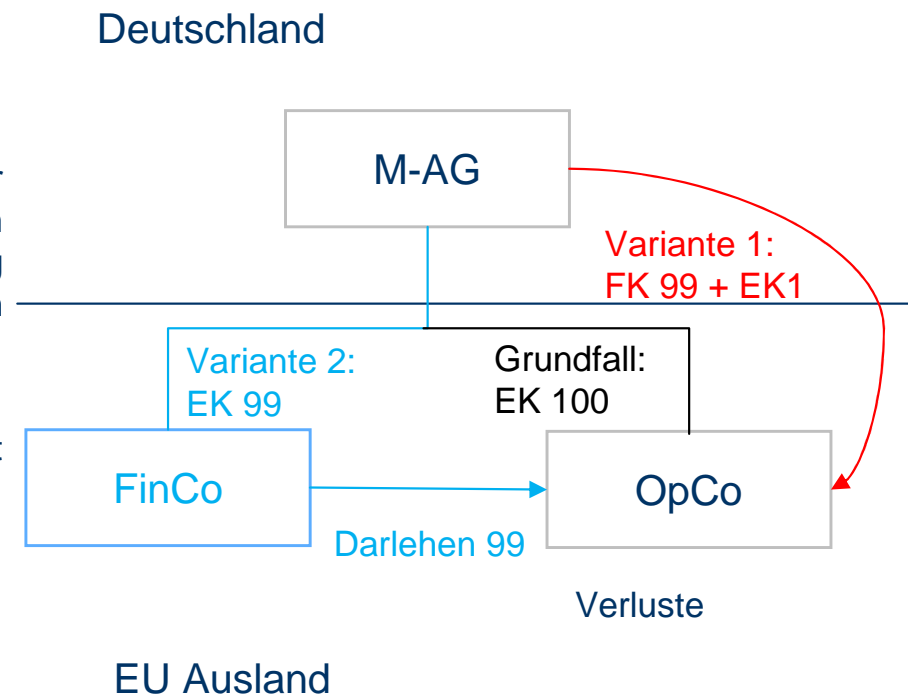


I. Tochtergesellschaft und finale Verluste (6/6) - Strukturierung

Strukturierung unter Nutzung finaler Verluste

Praktische Probleme

- Wenn finale Verluste vorliegen, können Verluste der Finanzierungsgesellschaft in Deutschland genutzt werden, auch wenn es sich der Sache nach um Verluste aus der Abschreibung eines Darlehens handelt, das einer nahestehenden Person gewährt wurde?
- Wann liegt Finalität vor? Muss dazu die OpCo auch liquidiert werden?



II. Grenzüberschreitende Organschaft (1/3)

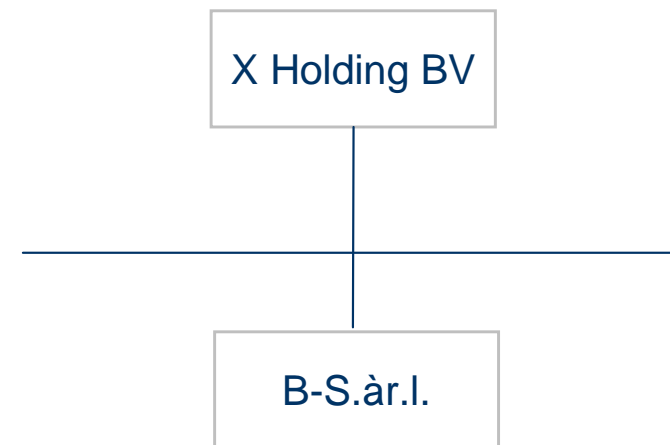
EuGH-Urteil vom 25.2.2010, C- 337/08 (X Holding BV)

- Nach dem EuGH steht es der Niederlassungsfreiheit nicht entgegen, wenn eine Organschaft mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft nach den Vorschriften eines Mitgliedslandes **nicht zugelassen wird**.
- Könnten die Mitgliedsstaaten frei entscheiden, ob sie ihre Verluste im Mitgliedsstaat oder im anderen Staat geltend machen könnten, wäre die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse erheblich gefährdet.
- Zudem ist zwischen Betriebstätte und Tochtergesellschaft zu unterscheiden; Tochtergesellschaft ist eine selbständige juristische Person und Betriebstätte unterliegt im begrenztem Umfang der Steuerhoheit des Herkunftslands.

Praktische Probleme – Abkehr von den Grundsätzen in Marks & Spencer und Lidl Belgium?

- **Nein:** „In X-Holding BV standen keine „finalen“ Verluste zur Entscheidung“ (so Schwenke, IStR 2011, 368, 372).

Niederlande



Belgien

II. Grenzüberschreitende Organschaft (2/3)

„Grenzüberschreitende“ Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften Neue Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des BMF-Schreibens vom 28.3.2011

- Über den Wortlaut der Regelungen des §14 Absatz 1 Satz 1 KStG und des § 17 KStG hinaus kann künftig auch eine Gesellschaft mit ausländischem Satzungssitz und lediglich deutschem Verwaltungssitz taugliche Organgesellschaft sein „wenn auch die übrigen Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG für die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft erfüllt sind.
- Aber beschränkt „auf im Inland steuerpflichtige Einkünfte“. D.h. es gibt de facto eine ausschließlich inländische Organschaft.
- Reaktion auf das EU-Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909.

II. Grenzüberschreitende Organschaft (3/3)

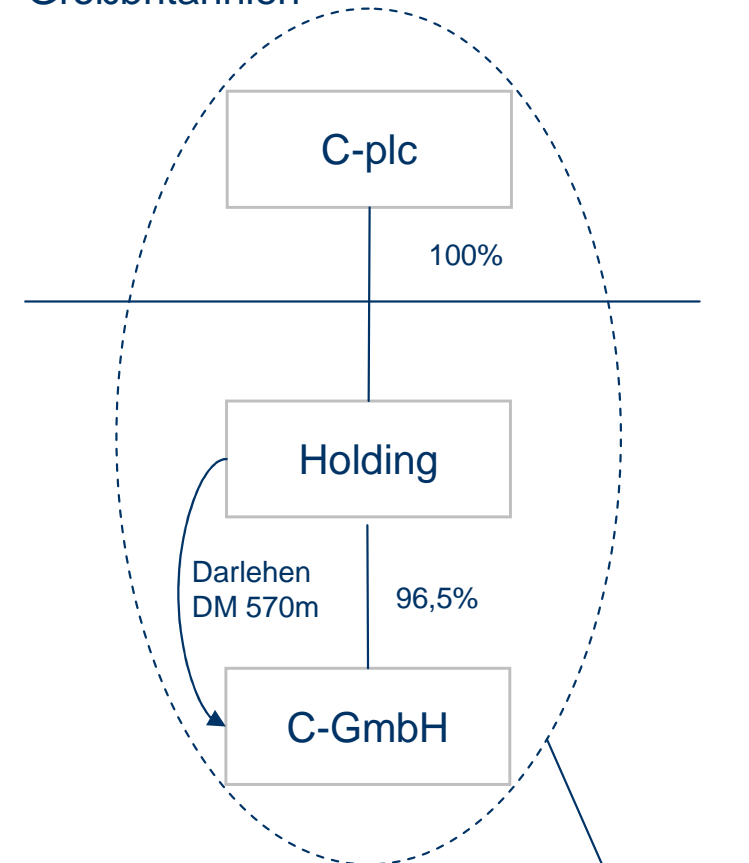
„Grenzüberschreitende“ gewerbsteuerliche Organschaft Urteil des BFH vom 9.2.2011, I R 54, 55/10

- Urteil des BFH zur früheren Rechtslage, in der noch kein Ergebnisabführungsvertrag erforderlich war.
- Das Erfordernis eines inländischen Organträgers verstoße gegen das im Abkommen vereinbarte Diskriminierungsverbot (Artikel XX des DBA D/GB 1964/1970), denn die auslandsbeherrschte inländische Gesellschaft werde anders behandelt als die inländisch beherrschte Gesellschaft.
- „Keinmalbesteuerung“ als Folge der Organschaft über die Grenze rechtfertigt nicht die Diskriminierung.

Praktische Probleme

- Verstößt die Forderung nach einem Ergebnisabführungsvertrag auch gegen das Diskriminierungsverbot (Artikel 25 DBA D/GB vom 30.3.2010)?
- Impliziert das BMF-Schreiben vom 28.3.2011, dass ein Ergebnisabführungsvertrag über die Grenze möglich ist? (vgl. Rödder/Schönfeld, DStR 2011, 886, 888)
- Wären Verluste der C-GmbH auch nicht mehr im Inland verwertbar?
- Ist das Urteil auf die körperschaftsteuerliche Organschaft ausdehnbar?

Großbritannien



Deutschland

Gewerbsteuerliche
Organschaft?

B. Mittelbare Verlustnutzung

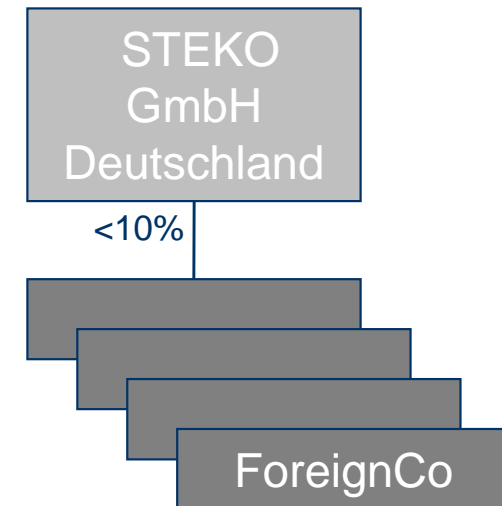
I. STEKO - Entscheidung des EuGH zu Direktinvestments (1/3)

Sachverhalt

- Aufgrund gesunkener Kurswerte wurden die im Anlagevermögen gehaltene Aktien zum 31.12.2001 mit dem niedrigeren Teilwert bewertet.
- Die STEKO-GmbH, die auf Aktien ausländischer Gesellschaften eine Teilwertabschreibung vorgenommen hat, verlangt die Berücksichtigung der Gewinnminderung im VZ 2001.
- Der neugefasste § 8b Abs. 2 und 3 KStG war auf Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erstmals für den VZ 2001 anzuwenden, während er für Beteiligungen an inländischen Gesellschaften mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden WJ erst ab VZ 2002 Anwendung fand.

Entscheidung des EuGH vom 22.1.2009, Rs. C-377/09

Ist eine inländische Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft mit weniger als 10 Prozent beteiligt, so verstößt eine Regelung gegen Art. 56 EGV (Kapitalverkehrsfreiheit), wenn ein Verbot des Abzugs von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer solchen Beteiligung für ausländische Beteiligungen früher in Kraft tritt als für inländische Beteiligungen.



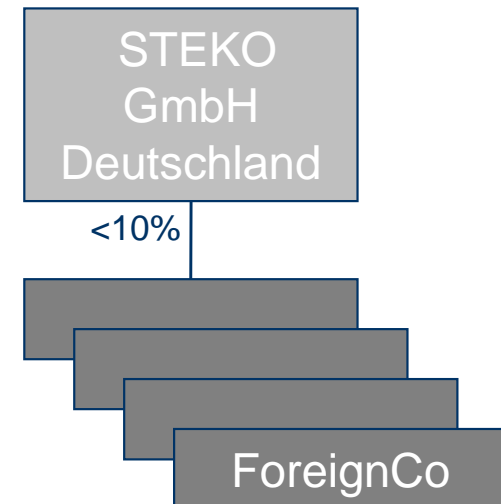
I. STEKO - Entscheidung des EuGH zu Direktinvestments (2/3)

Anschlussurteil des BFH v. 22.04.2009, Az I R 57/06 (NV)

Das Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen bei Auslandsbeteiligungen ist im VZ 2001 nicht anwendbar.

BMF-Schreiben vom 11.11.2010

- Vorabentscheidung des EuGH in der Rs. C-377/07 STEKO ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden, in denen im Jahr 2001, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr im Wirtschaftsjahr 2001/2002, Gewinnminderungen aufgrund von börsenkursbedingten Teilwertabschreibungen an ausländischen Gesellschaft geltend gemacht werden.
- Dies gilt auch im Fall von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften aus EU-/EWR-Mitgliedstaaten, wenn es sich um eine Beteiligung **von 10% oder mehr handelt**.
- Im Fall von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften aus Drittstaaten gilt dies **nur bei Beteiligungen von weniger als 10%**.

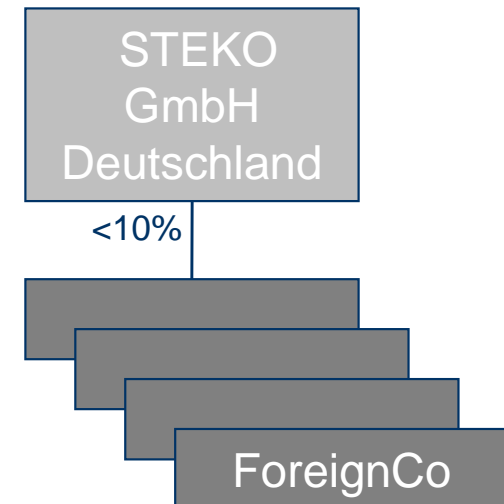


I. STEKO - Entscheidung des EuGH zu Direktinvestments (3/3)

Bayerisches Landesamt für Steuern S-2750a 2.1 - 2/153 St 31 vom 06.12.2010

• „Zur subsidiären Anwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG folgen nach abschließender Diskussion noch nähere Informationen. Es wird daher gebeten, die betroffenen Fälle vorerst noch offen zu halten.“

• „Hinsichtlich von Gewinnminderungen, die mit sog. Drittstaatenbeteiligungen von 10 % und mehr in Zusammenhang stehen, wird auf die zu § 8b Abs. 5 KStG unter dem Az. 2 BvR 862/09 anhängige Verfassungsbeschwerde hingewiesen...“



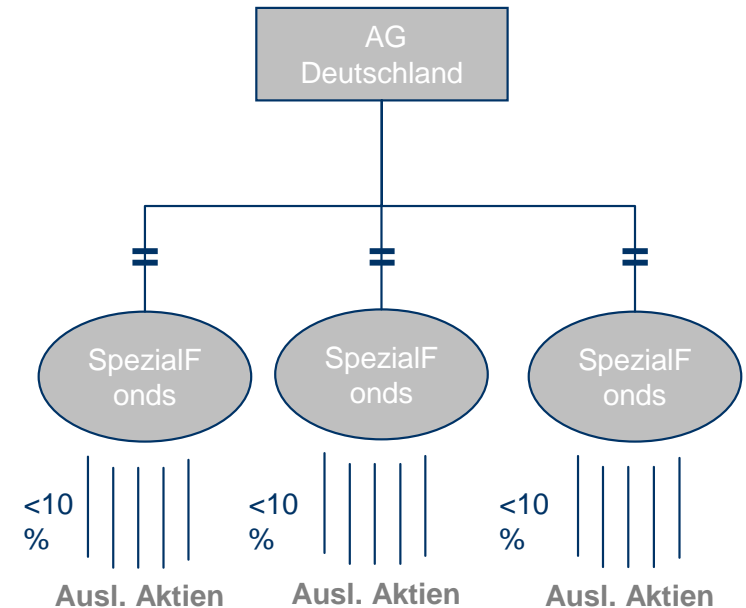
II. STEKO- Entscheidung des BFH zu Fondinvestments (1/2)

BFH-Entscheidung vom 28.10.2009

In dem Urteil vom 28.10.2009 entschied der BFH in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des STEKO-Urteil des EuGH, dass das Abzugsverbot für negative Aktiengewinne aus Investmentfonds mit ausländischen Aktien in 2001 gegen Art. 56 EGV (Kapitalverkehrsfreiheit) verstößt.

BMF Schreiben vom 1.2.2011

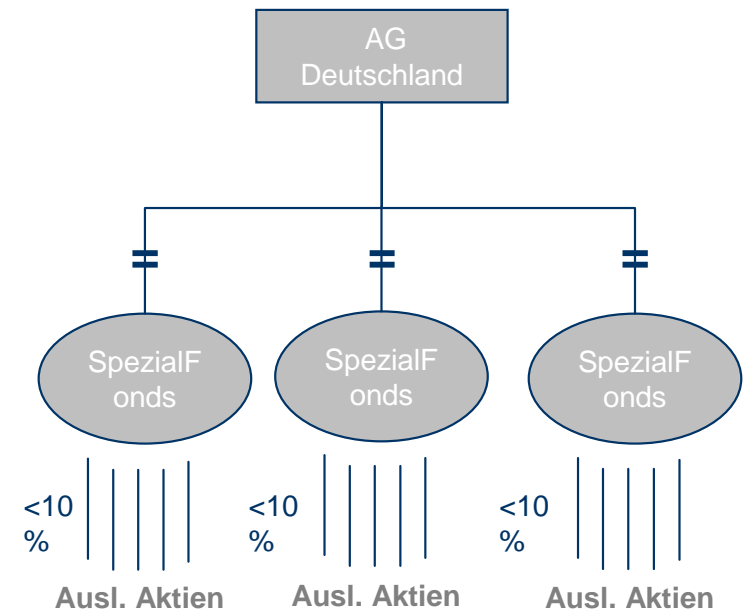
Mit Schreiben vom 1.2.2011 erkennt auch das BMF das BFH-Urteil an und regelt, dass unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Investoren erlittene Gewinnminderungen aus mittelbar über Investmentfonds gehaltene Anteile an ausländischen Gesellschaften im Veranlagungszeitraum 2001 steuerlich geltend machen können.



II. STEKO- Entscheidung des BFH zu Fondinvestments (2/2)

BMF Schreiben vom 1.2.2011

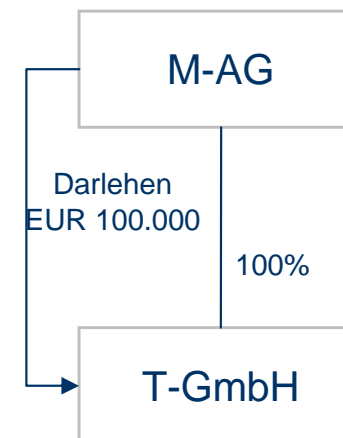
- Nach der sog. Saldomethode des BMF ist eine Saldierung der abziehbaren Gewinnminderungen mit den Gewinnen nach § 8b Abs. 2 KStG 1999, nur dann geboten, wenn diese innerhalb desselben Investmentvermögens angefallen sind.
- Diese Saldomethode gilt nur für mittelbare Investmentfondanlagen und nicht für Direktanlagen. Diese Ungleichbehandlung erscheint bedenklich.
- **Korrekturposten I:** Die auf der Ebene eines Investmentvermögens im Jahre 2001 realisierten Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Gesellschaften sind – nach Saldierung mit entsprechenden Gewinnen – den „Altkursverlusten“ zuzurechnen. In Höhe dieser (zusätzlichen) „Altkursverluste“ kann der Anleger einen Korrekturposten I bilden und seinen Anleger-Aktiengewinn entsprechend mindern.
- **Korrekturposten II:** Für die zum Dezember 2001 auf der Ebene des Investmentvermögens noch nicht realisierten (Kurs-) Verluste mit ausländischen „Aktien“ kann der Anleger einen Korrekturposten II bilden, soweit der Anleger die Investmentanteile aufgrund des Kursverlustes auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben hat.
- Gilt auch für Drittstaatenbeteiligungen, vorausgesetzt, dass die Beteiligung weniger als 10% beträgt.



III. Gesellschafterdarlehen und § 8b Abs. 3 KStG n. F.

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 wurde § 8b Abs. 3 KStG um die Sätze 4 bis 8 erweitert

- Danach wird der Ausfall einer Darlehensforderung oder einer notwendigen Forderungsabschreibung steuerlich nicht berücksichtigt.
- Die Regelung gilt, wenn der Darlehensgeber:
 - zu mehr als 25% beteiligter Gesellschafter ist,
 - eine diesem nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG ist.
- Eine nahestehende Person liegt vor:
 - § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG: im wesentlichen Mutter- und Tochtergesellschaft des Anteilseigners, an der diese unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist
 - § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG: dies sind v.a. sog. Schwestergesellschaften des Anteilseigners
 - § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG: hiervon sind in erster Linie natürliche Personen betroffen
- § 8b Abs. 3 S. 4 KStG gilt auch, wenn der Darlehensgeber ein rückgriffsberechtigter Dritter ist.
- Als Dritter gilt in diesem Zusammenhang jede Person (= Darlehensgeber), die auf den zu mehr als 25% beteiligten Anteilseigner oder diesem nahestehende Personen zurückgreifen kann.
- Nach § 8b Abs. 3 S. 7 KStG gilt das Abzugsverbot auch für vergleichbare Sachverhalte. Hier kommen bspw. Warenkredite oder Forderungen aus Miet- und Pachtverträgen in Betracht.



IV. Forderungsverzicht (1/5) - Inlandsfall

Lösung nach § 8b Abs. 3 KStG n. F.

Behandlung bei der Muttergesellschaft

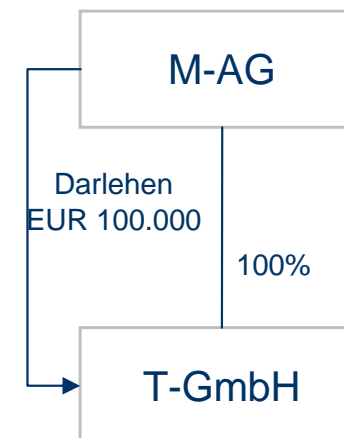
Werthaltiger Teil: Einlage

Nichtwerthaltiger Teil: Aufwand in Bilanz, aber außerbilanzielle Korrektur

Behandlung bei der Tochtergesellschaft

Werthaltiger Teil: Einlage

Nichtwerthaltiger Teil: Ertrag in Bilanz; ggf. Möglichkeit zu Steuererlass nach dem BMF-Schreiben vom 27.3.2003 sog. „Sanierungserlass“ gemäß Gesetzesbegründung zum Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 weiterhin möglich ⇒ außerbilanzielle Korrektur



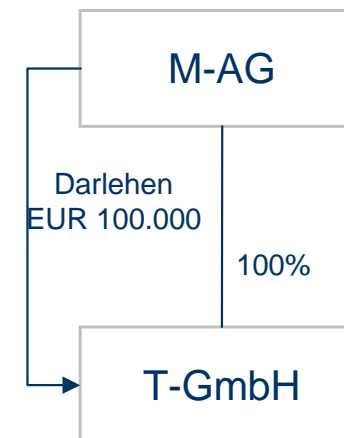
Tochter ist in Folgejahren defizitär

⇒ Forderungsverzicht zur Sanierung

IV. Forderungsverzicht (2/5) - Inlandsfall

Voraussetzungen/ Folgen des Sanierungserlasses

- Liegen die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn vor, kann das Finanzamt die auf den Sanierungsgewinn entfallende Körperschaftsteuer stunden bzw. erlassen.
- In der Regel sind Voraussetzungen des Sanierungserlasses durch Sanierungsgutachten zu beweisen.
- Technisch wird der Sanierungsgewinn zunächst um sämtliche ertragsteuerliche Verlustverrechnungsmöglichkeiten gemindert.
- Eine Steuer auf einen etwaig verbleibenden Sanierungsgewinn ist unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit mit dem Ziel eines späteren Erlasses zu stunden.
- Bei Forderungsverzicht gegen Besserungsschein ist die auf den Sanierungsgewinn entfallende Steuer solange zu stunden, wie Zahlungen auf den Besserungsschein geleistet werden können (Erlass Tz. 11).
- Zahlungen auf den Besserungsschein sind nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig, verringern aber nachträglich den Sanierungsgewinn (Erlass Tz. 3).



Tochter ist in Folgejahren defizitär

⇒ Forderungsverzicht zur Sanierung

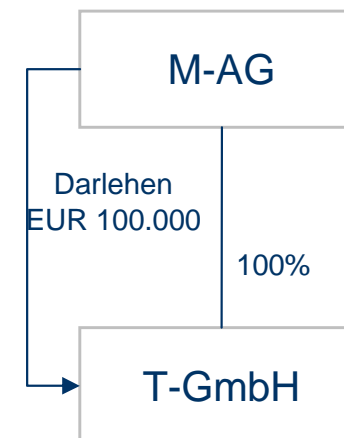
IV. Forderungsverzicht (3/5) - Inlandsfall

Inanspruchnahme des Sanierungserlasses

Die Einholung einer verbindlichen Auskunft ist erforderlich/ ratsam. Der Erlass der Gewerbesteuer muss bei der jeweils zuständigen Gemeinde beantragt werden.

Praktische Probleme

- BFH-Urteil vom 14.7.2010, X R 35/08 (Vorinstanz: FG Köln, Urteil vom 24.4.2008, 6 K 2488/07): In einem *obiter dictum* widerspricht der BFH dem FG München, Urteil vom 12.12.2007, 1 K 4487/06, dem nicht darin gefolgt wird, dass der Sanierungserlass *contra legem* sei.
- FG München, Urteil vom 12.12.2007 hatte vertreten, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt (Revision anhängig, BFH, VIII R 2/08).
- Indikation durch das Urteil des X. Senats vom 14.7.2010 und die Pressemitteilung des BFH vom 1.9.2010? In der Pressemitteilung wird nicht auf die Auffassung des X. Senats verwiesen, sondern auf die Auffassung des BFH: Nach Ansicht des BFH durfte die Verwaltung regeln, in welchen Fällen der Erlass von auf Sanierungsgewinnen beruhenden Steuern aus sachlichen Billigkeitsgründen möglich ist.
- Bestehen beihilferechtliche Risiken bei Anwendung des Sanierungserlasses? (vgl. Entscheidung der EU-Kommission zu § 8c Abs. 1a KStG; Herzig/Liekenbrock, Ubg 2011, 313, 317, 327)
- Der Sanierungserlass ist nicht anwendbar sofern sich Dritte Gläubiger nicht am Forderungsverzicht beteiligen, sondern lediglich eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Forderungsverzichts besteht (keine sogenannte betriebliche Veranlassung).



Tochter ist in Folgejahren defizitär

⇒ Forderungsverzicht zur Sanierung

IV. Forderungsverzicht (4/5) – Auslandsfall

Variante: wie im vorigen Beispiel, nur verzichtet Mutter jetzt auf Forderung gegenüber ausländischer Tochter

Muttergesellschaft (wie Inlandsfall)

Werthaltiger Teil: Einlage

Nichtwerthaltiger Teil: Aufwand in Bilanz, aber außerbilanzielle Korrektur

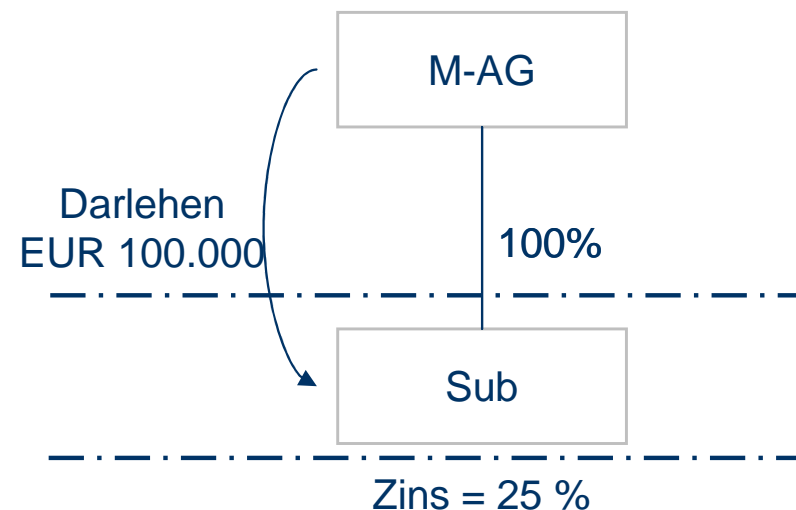
Ausländische Tochtergesellschaft (abhängig vom jeweils anwendbaren Steuerrecht im Ansässigkeitsstaat)

Werthaltiger Teil: meist Einlage (wie Inlandsfall)

Nichtwerthaltiger Teil: meist Ertrag in Bilanz [⇒ keine Möglichkeit zu Steuererlass gemäß Sanierungserlass]

Beispiel niederländische Tochtergesellschaft

- Wenn der Anteilseigner auf eine Forderung verzichtet, um eine Kapitaleinlage vorzunehmen, wird der volle Betrag nicht besteuert.
- Im Falle des Forderungsverzichts gegen eine nicht werthaltige Forderung werden Verlustvorträge mit dem Ertrag aus dem Forderungsverzicht verrechnet.



IV. Forderungsverzicht (5/5) – Inlandsfall ohne Sanierungserlass

Verrechnung des Ertrags aus dem Forderungsverzicht mit Verlusten aus stillen Lasten aus Immobilien

Behandlung bei der Muttergesellschaft

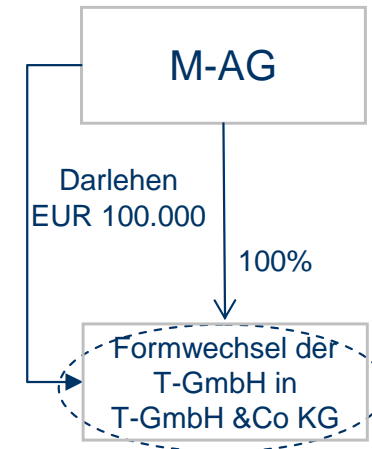
Werthaltiger Teil: Einlage

Nichtwerthaltiger Teil: Aufwand in Bilanz, aber außerbilanzielle Korrektur

Behandlung bei der Tochtergesellschaft

Werthaltiger Teil: Einlage

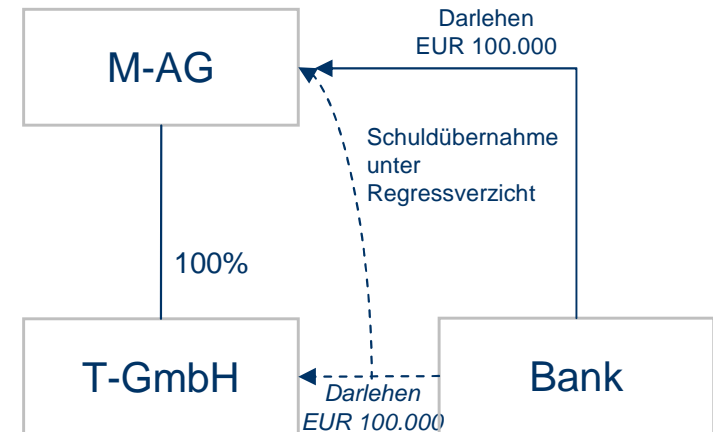
Nichtwerthaltiger Teil: Ertrag in Bilanz; ggf. Möglichkeit zur Verrechnung mit Verlusten aus stillen Lasten aus Immobilien (ohne dass es auf Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung ankommt), die im Wege der Einbringung aufgedeckt/ entstanden sind (§ 24 UmwStG). Formwechsel und Forderungsverzicht müssen ins gleiche Wirtschaftsjahr fallen.



V. Schuldübernahme unter Regressverzicht (1/3) - Inlandsfall

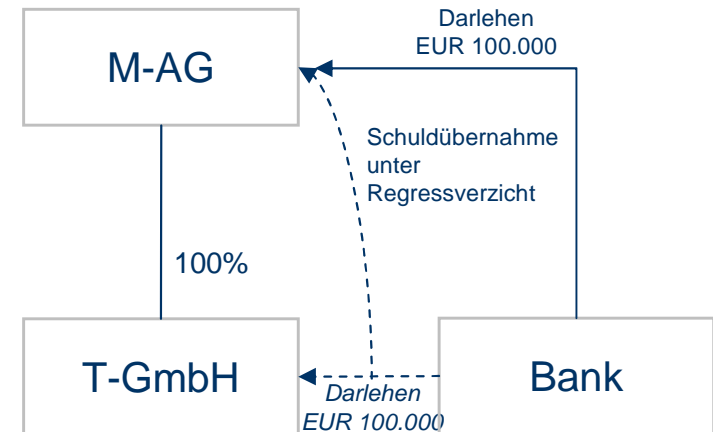
BMF Schreiben vom 1.2.2011

- Nach dem BHF-Beschluss vom 20.12.2001, I B 74/01 ist von einer verdeckten Einlage des Freistellungsanspruchs nach § 415 Abs. 3 BGB in die T-GmbH auszugehen, unabhängig von der Werthaltigkeit der Forderung (in Abgrenzung zu BFH-Beschluss vom 9.6.1997 – GrS 1/94).
- Unklar ist, ob die Finanzverwaltung das Urteil anwendet (keine Veröffentlichung im BStBl II). Im Rahmen eines Auskunftsverfahrens hat sich das Finanzamt Frankfurt/Main kritisch im Hinblick auf die Anwendbarkeit des Urteils geäußert.
- Nach Auffassung von *Dötsch/Pung*, in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, KStG, § 8b Rn. 130a (Stand Dezember 2010) ist die Einlage nur mit dem Teilwert und nicht mit dem Nennwert zu bewerten. In Höhe des Differenzbetrags soll jedoch keine Gewinnminderung i.S.d. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG vorliegen. Demgegenüber würde ein Aufwand aus der wertlosen Rückgriffsforderung bei Inanspruchnahme der M-AG bspw. aus einer Bürgschaft für das Darlehen der Bank von § 8b Abs. 3 S. 4 KStG erfasst.



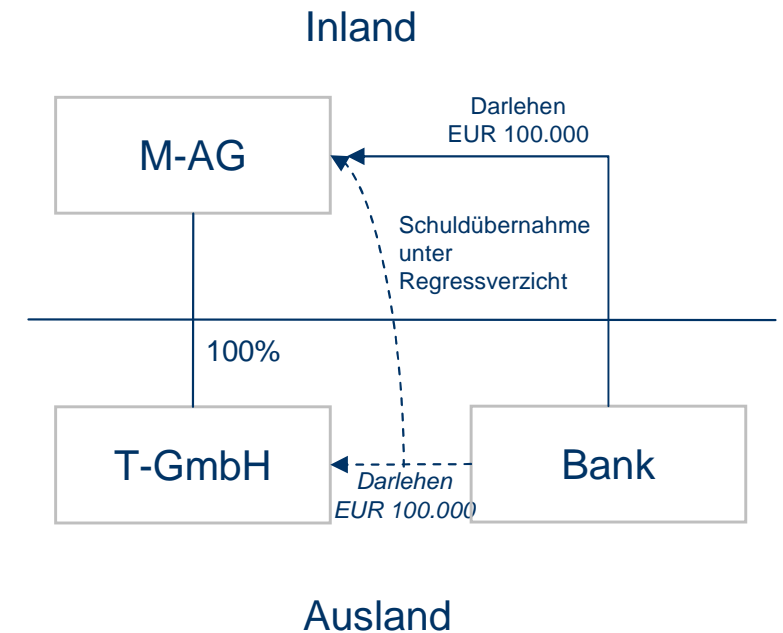
V. Schuldübernahme unter Regressverzicht (2/3) - Inlandsfall

Steuerneutralität bei:	BFH (20.12.2001, I B 74/01)	Dötsch/ Pung
M-AG	Keine Aufteilung in werthaltig/ nichtwerthaltig: Schuldübernahme erhöht vollständig den Beteiligungsbuchwert	Aufteilung der Schuldübernahme: werthaltiger Teils des Darlehens = Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts nichtwerthaltiger Teil = abzugsfähiger Aufwand
T-GmbH	Keine Aufteilung in werthaltig/ nichtwerthaltig: Schuldübernahme führt in voller Höhe zur Einlage	Aufteilung der Schuldübernahme: Werthaltiger Teil des Darlehens = Einlage Nichtwerthaltiger Teil = Ertrag



V. Schuldübernahme unter Regressverzicht (3/3) - Auslandsfall

Steuerneutralität bei:	BFH (20.12.2001, I B 74/01)	Dötsch/ Pung
M-AG	Keine Aufteilung in werthaltig/nichtwerthaltig Schuldübernahme erhöht Beteiligungsbuchwert	Aufteilung der Schuldübernahme: werthaltiger Teils des Darlehens = Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts nichtwerthaltiger Teil = abzugsfähiger
Steuerneutralität bei:	Abhängig vom anwendbaren Recht des Ansässigkeitsstaat der T-GmbH	
T-GmbH	Behandelt ausländischer Staat die Schuldübernahme auch als steuerneutrale Einlage?	Ertrag in Höhe des nichtwerthaltigen Teils? „Korrespondenzprinzip“ analog § 8 Abs. 3 S. 4 KStG? ⇒ Steuerneutrale Einlage in T-GmbH dann in Höhe des Aufwands bei der M-AG nicht möglich

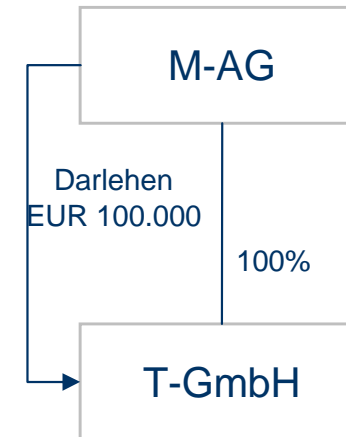


VI. § 8b Abs. 7 KStG (1/2)

Vorraussetzungen

Auf folgende Gruppen sind die § 8b Abs. 1-7 KStG nicht anwendbar:

1. Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsunternehmen, die unter das KWG fallen und nach § 1 Abs. 12 KWG ein Handelsbuch führen.
2. Finanzunternehmen i.S.d. KWG, für die keine Verpflichtung zur Führung eines Handelsbuch besteht. Bei diesen sind § 8b Abs. 1-6 KStG nicht anwendbar auf Anteile, die mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden.
3. Anwendung auf Institute mit Sitz in der EU oder EWR.



VI. § 8b Abs. 7 KStG (2/2)

1. Verkauf der LuxCo durch M-AG an FinU

Verkauf der LuxCo ist nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei.

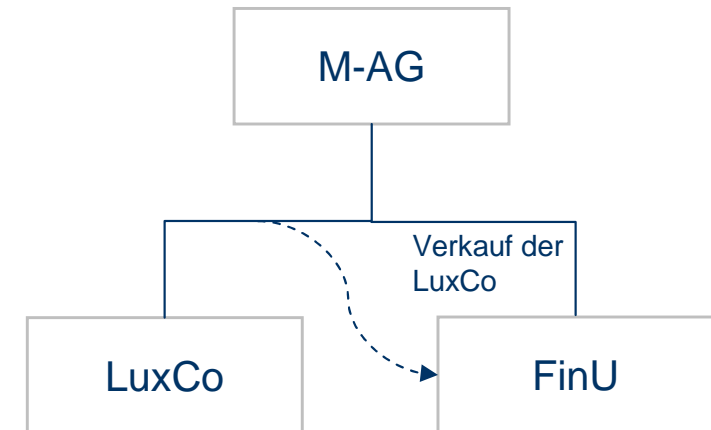
2. Dividende von LuxCo an FinU

Dividende von LuxCo an Finanzunternehmen ist zwar wegen § 8b Abs. 7 KStG nicht nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei, wohl aber nach dem DBA D/Lux.

3. Verkauf der LuxCo von FinU an M-AG

Verkauf der LuxCo an M-AG zum (wirtschaftlich – nicht rechtlich) ausschüttungsbedingtem Minderwert erzeugt steuerwirksamen Veräußerungsverlust bei Finanzunternehmen, da § 8b Abs. 3 wegen § 8b Abs. 7 KStG nicht greift. Veräußerung sollte jedoch wegen § 3c EStG erst im der Ausschüttung folgenden WJ von Finanzunternehmen erfolgen.

Hinzurechnung nach § 8b Nr. 10 GewStG, soweit § 9 Nr. 7 oder Nr. 8 GewStG auf Gewinnausschüttung anzuwenden ist.



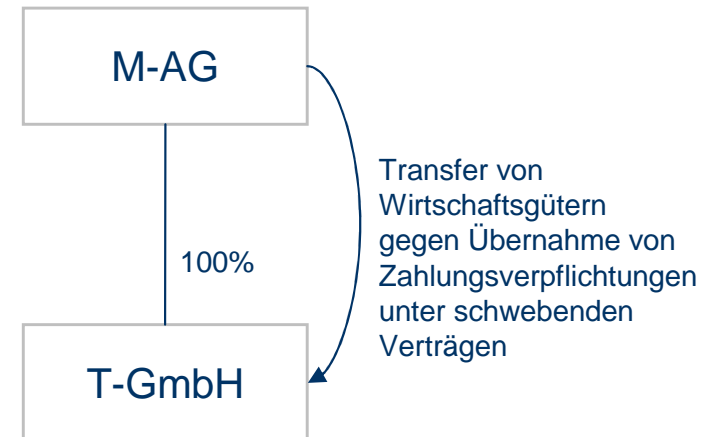
VII. Transfer von Drohverlustrückstellungen (1/3)

Entscheidung des BFH vom 16.12.2009, I R 102

Nach Auffassung des BFH unterliegen betriebliche Verbindlichkeiten, die ein Erwerber im Rahmen eines Erwerbsgeschäfts in Anrechnung auf den Kaufpreis übernimmt, keinem Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 4a EStG, auch wenn diese Verpflichtungen beim Veräußerer einem Passivierungsverbot unterlagen.

BMF Schreiben vom 24.6.2011

- Nach Auffassung des BMF führt die Übernahme der Zahlungsverpflichtung durch den Erwerber letztlich auch bei ihm zu einer Drohverlustrückstellung.
- Das BMF führt aus, dass der Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen nur insoweit gilt, als keine steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bestehen.



VII. Transfer von Drohverlustrückstellungen (2/3)

Steuerbilanzen nach dem BMF Schreiben vom 24.6.2011

Steuerbilanz M-AG vor Transfer

Aktiva	Passiva
Grundstück 200.000	Darlehen 40.000
	Kapital 160.000

[Drohverlustrückstellung: 100.000 aufgrund nutzlosen Mietvertrags]

Veräußerungsgewinn/-verlust bei M-AG

Veräußerungspreis	160.000
Abzgl. Buchwert Grundstück	./ 200.000
Zzgl. Passivposten (übertragenes Darlehen)	+ 40.0000
Veräußerungsgewinn/ -verlust	0

[Beim Veräußerer sind im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns „negative“ stille Reserven (Drohverluste) abzuziehen (Tz. 5).]

Vereinfachter Sachverhalt:

1. Verkauf des Grundstücks gegen Übernahme des Darlehens und drohenden Zahlungsverpflichtungen aus einem nutzlosen Mietvertrag
2. Stille Reserven im Grundstück von 100.000

VII. Transfer von Drohverlustrückstellungen (3/3)

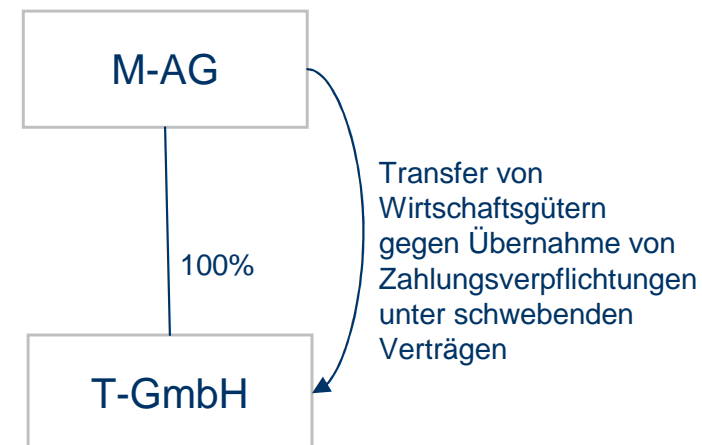
Steuerbilanzen nach dem BMF Schreiben vom 24.6.2011

Eröffnungsbilanz T-GmbH nach Transfer

Aktiva	Passiva	
Grundstück 300.000	Drohender Verlust	100.000
	Darlehen	40.000
	Einlage	160.000

Schlussbilanz T-GmbH nach Transfer

Aktiva	Passiva	
Grundstück 300.000	Darlehen	40.000
	Kapital [+ Einlage + Gewinn Drohverlustr.]	160.000 100.000]
		260.00



Vielen Dank!

Dr. Michael Hölzl, StB
Global Head of Tax

OSRAM GmbH
Hellabrunner Str. 1

81543 München, Deutschland
Tel.: +49 (89) 6213-4703
Mobil: +49 (173) 3510381
michael.hoelzl@osram.com

