

Steuergestaltung

(4) Umwandlungsvorgänge

Christoph Juhn LL.M./StB



Kontakt

Christoph Juhn
Im Zollhafen 24, 50678 Köln

Mobil +49 175 41 833 24

Telefon +49 221 999 832 - 12

Telefax +49 221 999 832 - 20

E-Mail Christoph.Juhn@fom-net.de

Internet www.Juhn-Klebula.de

Kurzvita

Station 1 (2007-2010):

Studium zum Bachelor of Arts (Steuerrecht) an der FOM

Station 2 (2010-2011):

Studium zum Master of Laws (Unternehmensteuerrecht)
an der Universität zu Köln

Station 3 (2010-2011):

Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Station 4 (2011-2014):

Ebner Stolz (Prokurist), Bonn
Kompetenzzentrum KapG / UmwStR

Station 5 (seit 2015):

JUHN KLEBULA, Köln

An der FOM seit 2013 (Studienzentren Bonn/Aachen)

Dokument ist urheberrechtlich geschützt

Heute:

1 Steuerfreies Jahr

2 Cash-Box

3 Steuerliches Einlagekonto

4 Optimierung EK/FK-Quote

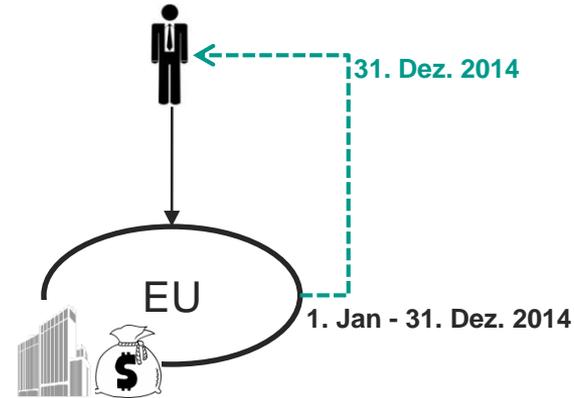
5 Verlustrealisierung

1. Steuerfreies Jahr

1. Steuerfreies Jahr

Ausgangssituation

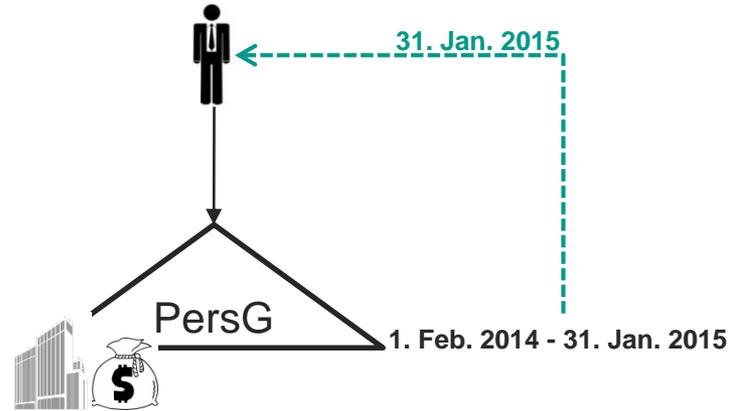
- Unterhaltung eines Gewerbebetriebs in der Rechtsform des Einzelunternehmers
- Gewinnermittlungszeitraum: 1. Januar bis 31. Dezember
- Gewinnzuweisung: 31. Dezember (vgl. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG)



1. Steuerfreies Jahr

Gestaltungsvariante: Einbringung in PersG

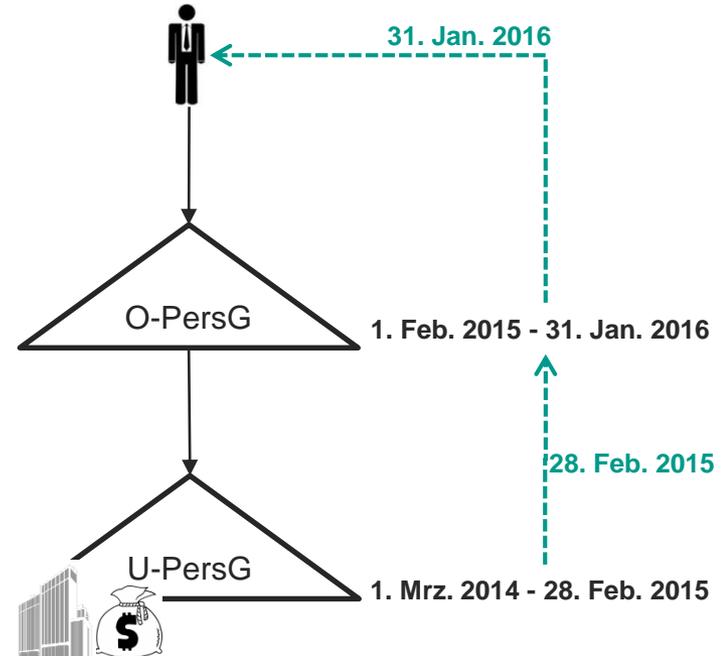
- Steuerneutrale Einbringung des Einzelunternehmens in eine PersG (ggf. Ein-Mann-GmbH & Co. KG)
- Gewinnermittlungszeitraum der PersG: 1. Februar bis 31. Januar
- Gewinnzuweisung: 31. Januar (vgl. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG)
- Die Gewinne der PersG aus 2014 werden damit zu 11/12 erst in 2015 steuerpflichtig
- „Steuerfreies Jahr“ durch Steueraufschub



1. Steuerfreies Jahr

Gestaltungsvariante: Schaffung doppelstöckiger PersG

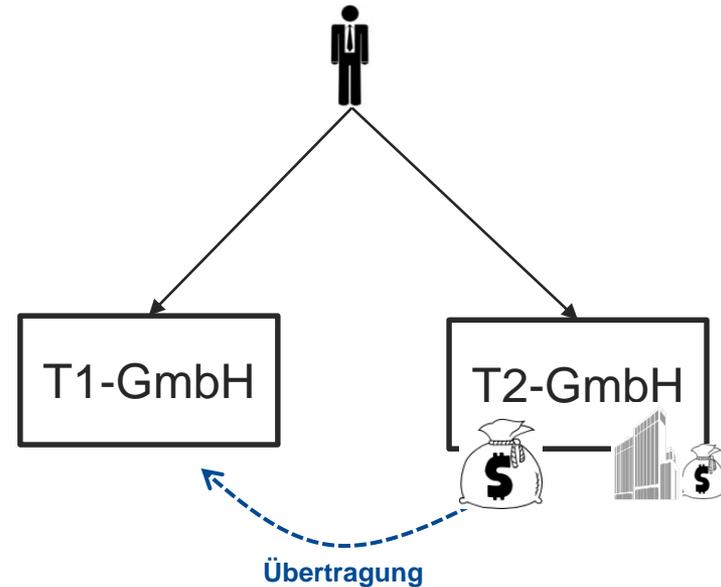
- Steuerneutrale Einbringung der U-PersG in O-PersG
- Gewinnermittlungszeitraum der U-PersG: 1. März bis 28. Februar
- Gewinnzuweisung des Gewinns der U-PersG an O-PersG: 28. Februar (vgl. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG)
- Gewinnzuweisung des Gewinns der O-PersG Gesellschafter: 31. Januar (vgl. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG)
- Die Gewinne der U-PersG aus dem Jahr 2014 werden damit zu 10/12 erst in 2016 steuerpflichtig
- Zwei „Steuerfreie Jahre“ durch Steueraufschub
- BFH: Kein Gestaltungsmissbrauch, wenn sachliche Erwägungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr vorhanden sind. Sachliche Erwägungen sind u.E. die Vermeidung eines Rumpfwirtschaftsjahres.



2. Cash-Box

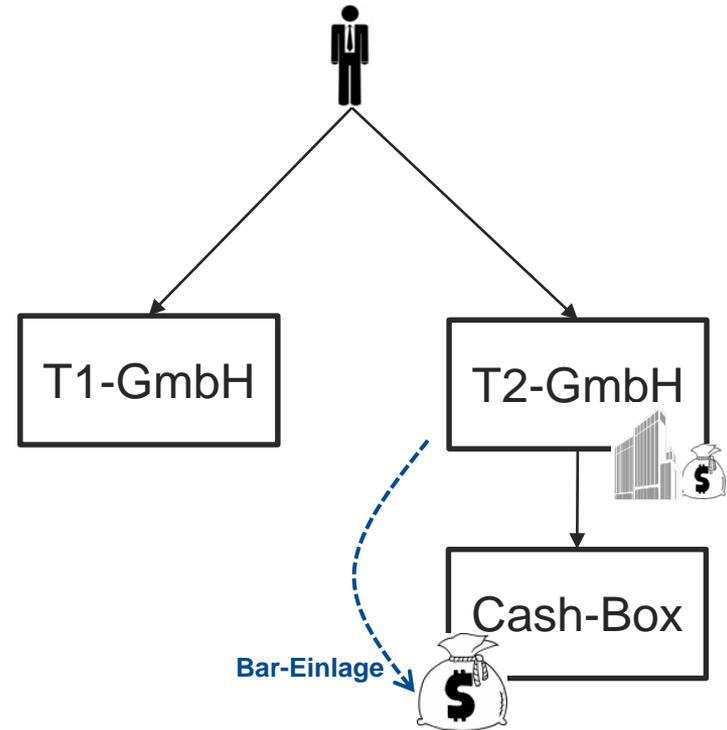
- Um Umwandlungsvorgänge steuerneutral vornehmen zu können, bedarf es in der Regel eines Teilbetriebs, wie z.B.:
 - **Aufspaltung / Abspaltung (§ 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG)**
 - **Einbringung in KapG (§ 20 Abs. 1 UmwStG)**
 - **Einbringung in PersG (§ 24 Abs. 1 UmwStG)**
- **Definition eines Teilbetriebes i. S. d. UmwStE:**
 - **In organisatorischer Hinsicht selbstständiger Betrieb**
 - **Gesamtheit von aktiven und passiven Wirtschaftsgütern**
 - **Einschließlich nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordnungsbarer Wirtschaftsgüter**
 - **Beurteilung aus Blickwinkel des übertragenden Rechtsträgers nach funktional wesentlichen Kriterien (vgl. EuGH vom 15. Januar 2002, Az. C-43/00; BFH vom 7. April 2010, Az. I R 96/08)**
- Die Teilbetriebsvoraussetzung kann in der Praxis häufig nicht erreicht werden.
- **Fiktive Teilbetriebe:**
 - **100 % Beteiligung an einer KapG**
 - **Mitunternehmeranteil**

- Natürliche Person ist zu je 100 % an zwei GmbH beteiligt.
- Zur Eigenkapitalstärkung sollen liquide Mittel aus der T2-GmbH auf die T1-GmbH übertragen werden.
- Um eine verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften zu vermeiden, muss eine Gewinnausschüttung von der T2-GmbH an die natürliche Person erfolgen, bevor die liquiden Mittel in die T1-GmbH eingelegt werden können.
- KapESt auf Gewinnausschüttung: 25 %



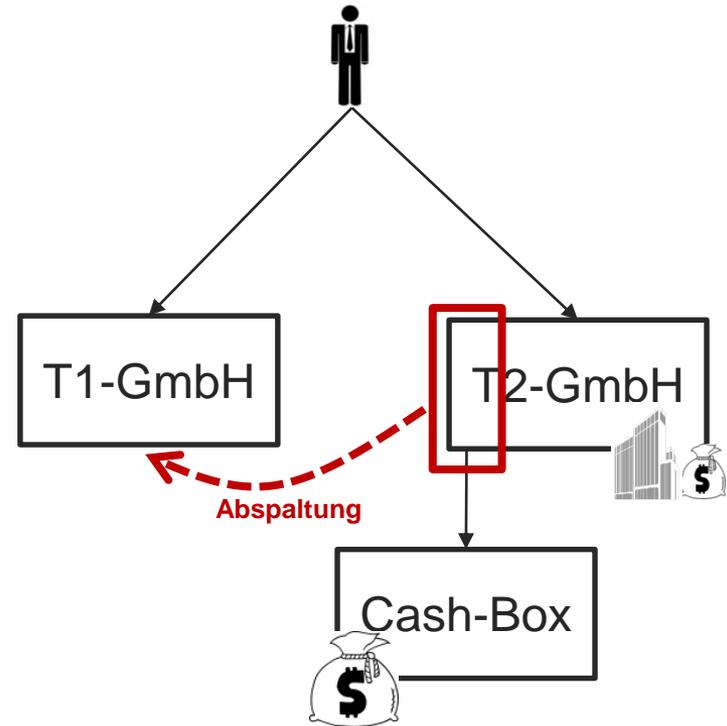
Gestaltungsvariante: Schritt 1

- Gründung einer „Cash-Box“ in der Rechtsform der GmbH für TEUR 25.
- Einlage der liquiden Mittel in das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG.
- Cash-Box gilt als Teilbetrieb der T2-GmbH (100 % Beteiligung)



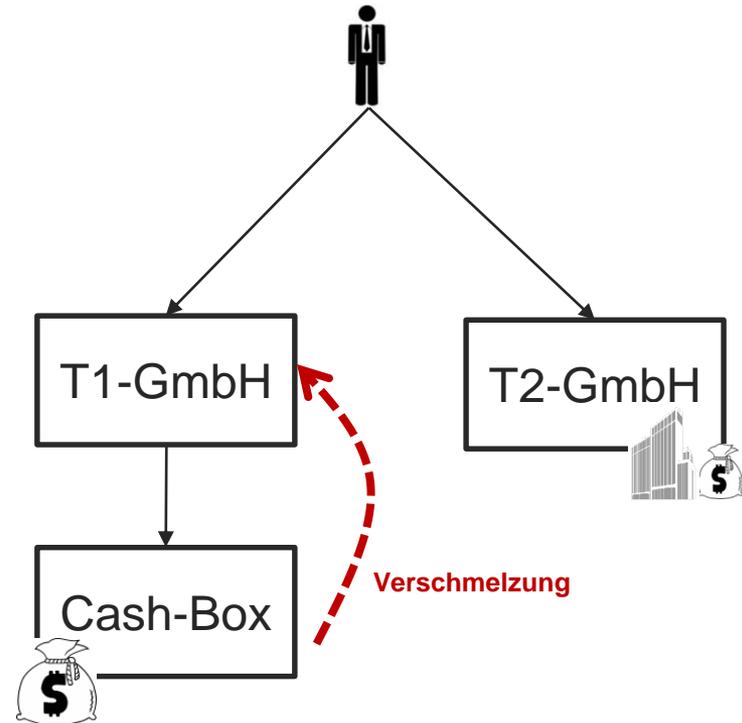
Gestaltungsvariante: Schritt 2

- Abspaltung des Teilbetriebs „Beteiligung an Cash-Box“ von T2-GmbH zur Aufnahme von T1-GmbH
- Abspaltungsvorgang für Gesellschafter steuerfrei



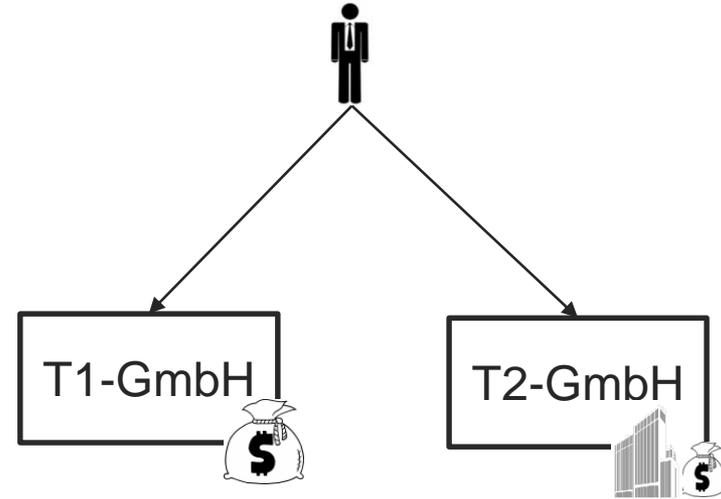
Gestaltungsvariante: Schritt 3

- Steuerneutrale Aufwärtsverschmelzung der Cash-Box auf T1-GmbH
- Ergebnis: Liquide Mittel wurden steuerneutral von der T2-GmbH auf die T1-GmbH übertragen.



Gestaltungsvariante: Zielstruktur

- Abspaltung des Teilbetriebs „Beteiligung an Cash-Box“ von T2-GmbH auf T1-GmbH
- Einlage der liquiden Mittel in das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG.
- Cash-Box gilt als Teilbetrieb der T2-GmbH (100 % Beteiligung)



3. Steuerliches Einlagekonto

3. Steuerliches Einlagekonto Ausgangsfall

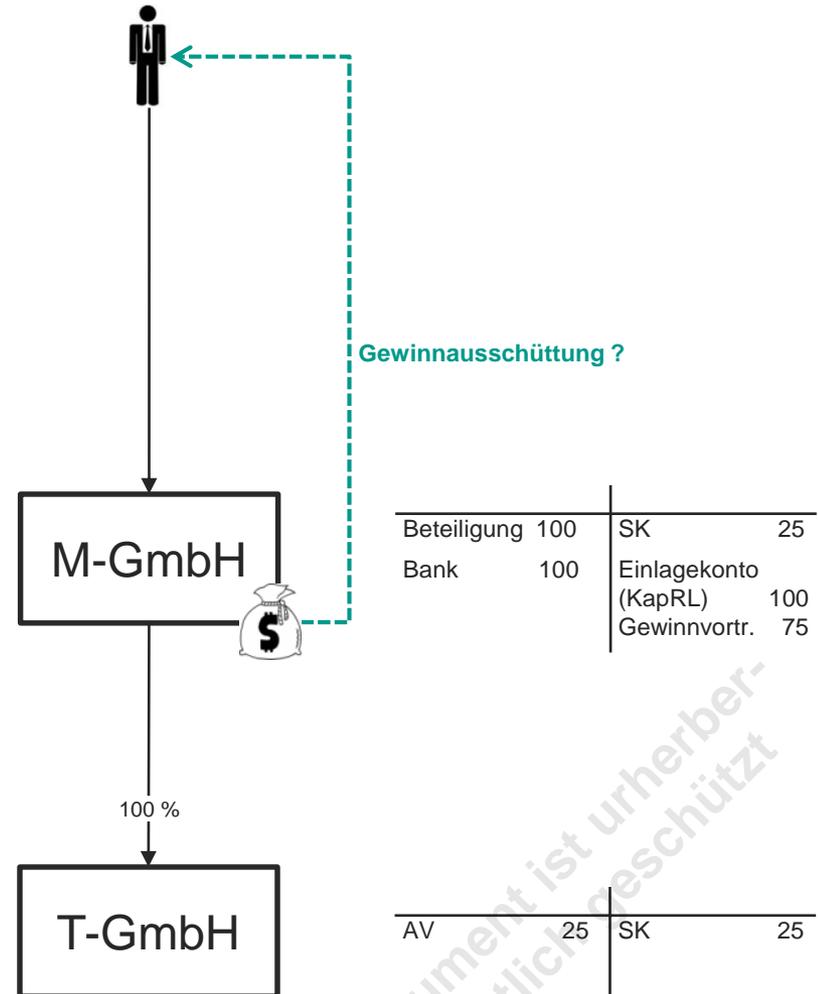
Gewinnausschüttung

- Grundsätzlich kann Vermögen der KapG nur durch eine Gewinnausschüttung an den Gesellschafter ausgezahlt werden.
- Gewinnausschüttung löst 25 % KapESt aus.

Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto

- Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto unterliegen nicht der KapESt, sondern mindern die Anschaffungskosten.
- Gründe für ein Bestehen des steuerlichen Einlagekontos:
 - Einlagen über das Stammkapital hinaus durch Gesellschafter (Einlagekonto ist nicht Gesellschafterbezogen!)
 - Umwandlungsvorgänge

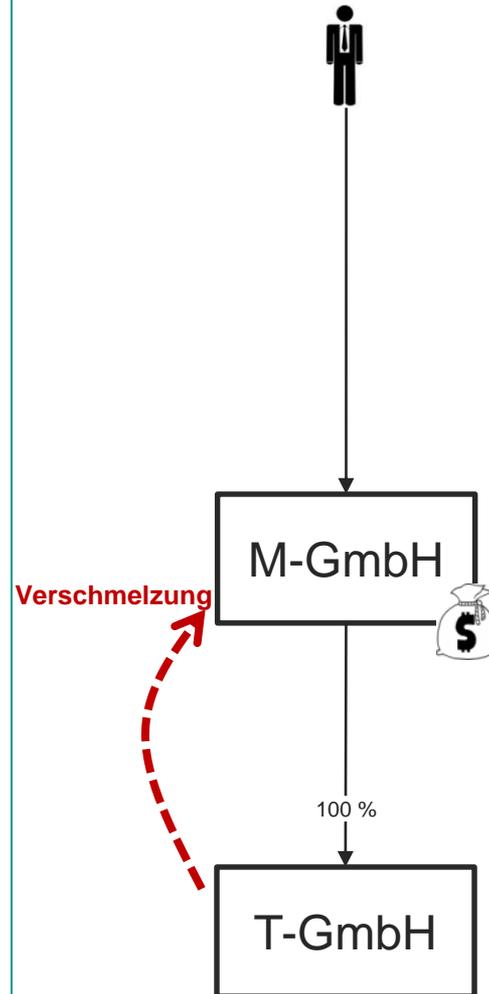
Problem: Bevor das steuerliche Einlagekonto an die Gesellschafter (ohne KapESt) ausgezahlt werden darf, müssen ausschüttbare Gewinne (mit KapESt) ausgeschüttet werden.



Aufwärtsverschmelzung

- Verschmelzung führt steuerlich zu folgenden Übernahmeergebnis:

Beteiligungsansatz bei M-GmbH:	100
Übernommenes Vermögen (AV):	25
Übernahmeergebnis:	-75



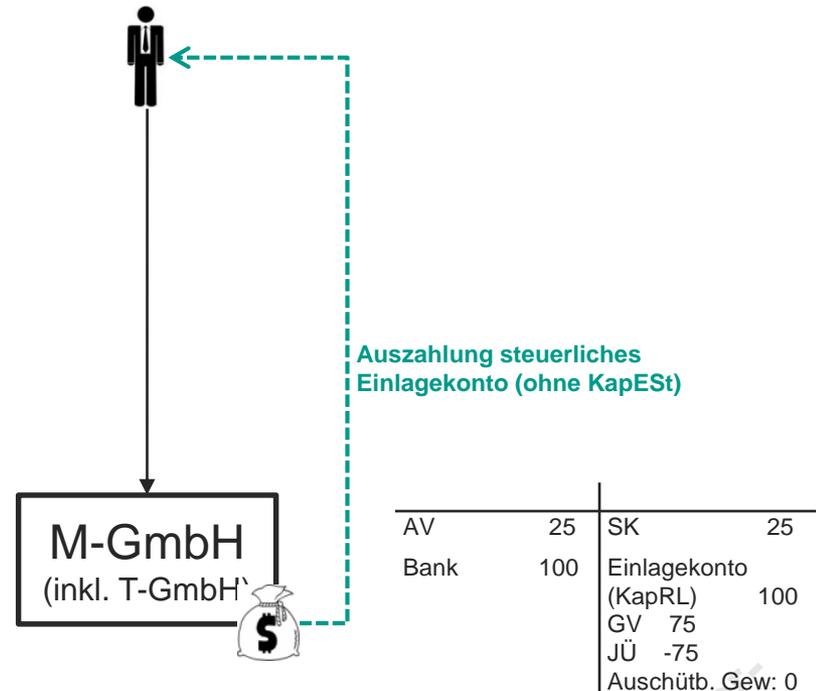
Beteiligung	100	SK	25
Bank	100	Einlagekonto (KapRL)	100
		Gewinnvotr.	75

AV	25	SK	25
----	----	----	----

3. Steuerliches Einlagekonto Gestaltungsvariante

Aufwärtsverschmelzung

- Durch das Übernahmeergebnis (-75) wird der Gewinnvortrag (+75) aufgezehrt, sodass im Anschluss an die Verschmelzung kein ausschüttbarer Gewinn mehr vorliegt.
- Auszahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto (ohne KapESt) nun möglich!

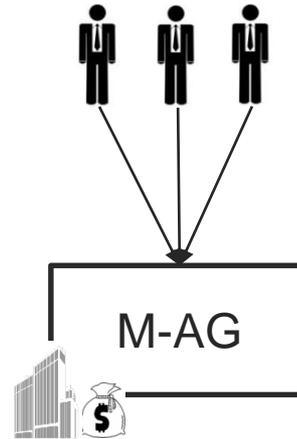


4. Optimierung EK/FK-Quote

4. Optimierung EK/FK-Quote

Ausgangsfall

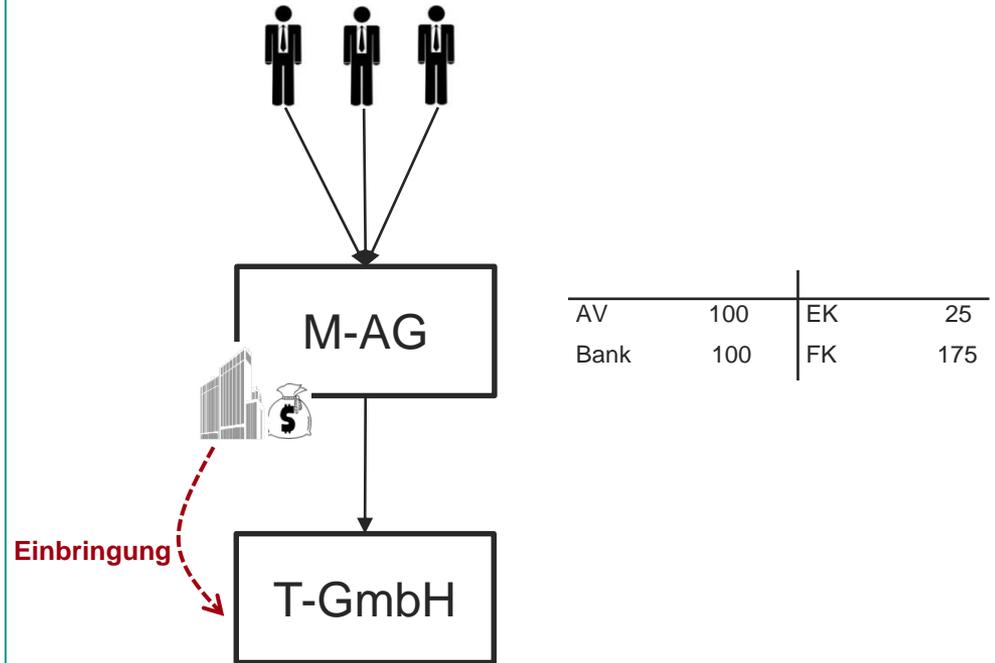
- Deutsches Unternehmen möchte seine EK-Quote verbessern.
- Das Unternehmen hat ein Eigenkapital von 25 und ein Fremdkapital von 175 (EK/FK-Quote: 12,5 %)
- Der Wert des Unternehmens (basierend auf einer Unternehmensbewertung oder einem Kaufangebot) wird mit 500 beziffert.



AV	100	EK	25
Bank	100	FK	175

4. Optimierung EK/FK-Quote Gestaltungsvariante

- Einbringung des Unternehmensvermögens in eine Tochtergesellschaft
- Die Einbringung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs kann steuerneutral umgesetzt werden.

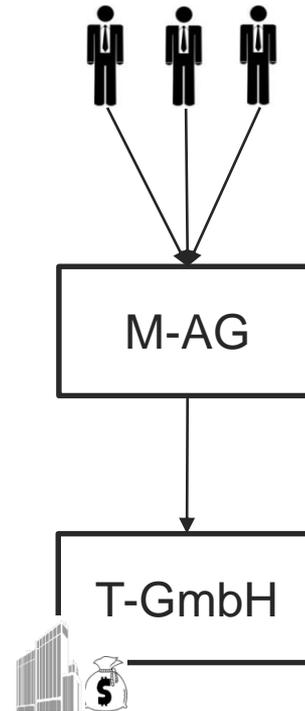


4. Optimierung EK/FK-Quote Gestaltungsvariante

- Für handelsrechtliche Zwecke werden die stillen Reserven aufgedeckt, sodass handelsrechtlich (nicht steuerrechtlich) ein Einbringungsgewinn entsteht:

Wert des eingebrachten Unternehmens:	500
Eigenkapital des eingebrachten Unternehmens:	- 25
Einbringungsgewinn:	475

- Der handelsrechtliche Einbringungsgewinn erhöht das Eigenkapital der M-AG.
- Vorteile:
 - Keine Verbindlichkeiten mehr bei der M-AG
 - 100 % Eigenkapitalquote
 - Jahresüberschuss der an die Gesellschafter ausgeschüttet werden kann



Beteiligung	500	EK (neu)	500
-------------	-----	----------	-----

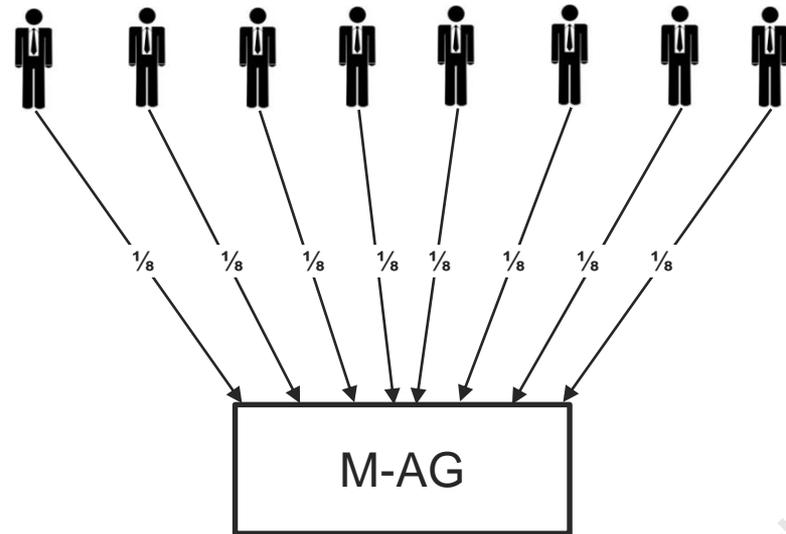
AV	100	EK	25
Bank	100	FK	175

5. Verlustrealisierung

5. Verlustrealisierung

Ausgangsfall

- 8 Gesellschafter sind zu je $\frac{1}{8}$ an einer Kapitalgesellschaft beteiligt.
- Jeder Gesellschafter hat bei der Gründung eine Einlage von TEUR 50 übernommen.
- Aufgrund andauernder Verluste ist der Wert der Gesellschaft von TEUR 400 auf TEUR 200 gefallen.
- Sofern die Gesellschafter als Privatpersonen handeln, können sie ihren Vermögensverlust von TEUR 25 nicht durch eine Teilwertabschreibung steuerlich geltend machen.
- Der Vermögensverlust würde sich erst im Verkaufszeitpunkt auswirken.



5. Verlustrealisierung Gestaltungsvariante

- Verkauf der Geschäftsanteile untereinander zu je TEUR 25.
- Jeder Gesellschafter realisiert einen Verlust von TEUR 25, den er grundsätzlich gem. § 17 EStG im Teileinkünfteverfahren geltend machen kann.
- Nach BFH-Judikatur kein steuerlicher Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO.

