

5. Kapitel

Steuerliche und bilanzielle Aspekte des IT-Outsourcings

Jedes Outsourcing-Projekt bedarf der steuerlichen Planung. Das gilt für ein rein innerdeutsches Outsourcing, erst recht aber, wenn grenzüberschreitende Berührungspunkte bestehen. Durch die wirtschaftliche – im Zweifel profiskalische! – Perspektive des deutschen Steuerrechts ergeben sich Besteuerungsfolgen, die den Nichtfachmann überraschen und eine angedachte Outsourcing-Transaktion scheitern lassen können. Diese Steuer-Aspekte betreffen zum einen die Outsourcing-Transaktion als solche, zum anderen die laufende Besteuerung nach Implementierung des Outsourcings. Hinzu kommt, dass bestimmte Outsourcing-Vorhaben auch mit dem verfahrensrechtlichen Steuerrecht in Konflikt geraten können. **1**

Vielfach mit dem Steuerrecht verknüpft sind die Auswirkungen einer Outsourcing-Transaktion auf Bilanz und Jahresabschluss der betroffenen Unternehmen. Handelsbilanz und steuerliches (Jahres-)Ergebnis sind verzahnt. Diese Systematik (Stichwort: „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz¹“) ist teilweise gelockert worden in den vergangenen Jahren. Das ist folgerichtig, denn das Handelsbilanzrecht hat einen anderen Zweck als die steuerliche Ergebnisermittlung: Die nach deutschen HGB-Grundsätzen im Rahmen des Jahresabschlusses erstellte Handelsbilanz folgt dem Vorsichtsprinzip, so dass Vermögensgegenstände höchstens zu ihren Anschaffungskosten ausgewiesen werden. Diese Wertansätze sind als Ausgangspunkt für die deutsche Steuerbilanz maßgeblich, werden aber durch steuerliche Regeln – abgesehen von steuerbilanziellen Sondervorschriften – insbesondere dann korrigiert, wenn Übertragungen zwischen verschiedenen (konzerninternen) Rechtsträgern erfolgen. Zumindest in diesen Fällen sollen ertragsteuerlich die wahren Werte übergelender Wirtschaftsgüter aufgedeckt und steuerlich erfasst werden. Daraus ergeben sich aber auch interessante Gestaltungsansätze, da steuerlich mitunter andere Werte angesetzt werden können als handelsrechtlich.² **2**

Bilanziell ist zu beachten, dass für die Praxis beispielsweise von Banken bei der Kreditvergabe Ergebnisrechnungen nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) an Bedeutung gewonnen haben. In der heutigen Praxis vieler deutscher Unternehmen existieren HGB-Jahresabschlüsse (aufgestellt nach dem etwas modernisierten³, deutschen Handelsbilanzrecht für den „vorsichtigen Kaufmann“) parallel zu einer – für die Konzernrechnungslegung sogar gesetzlich verpflichtenden – IFRS-Rechnungslegung, welche aufgrund anderer Ansatz- und Bewertungsregeln zu anderen Ergebnissen gelangen kann. **3**

Insgesamt sind steuerliche und bilanzielle Parameter und Gestaltungsüberlegungen mit dafür entscheidend, ob ein Outsourcing-Projekt die gewünschten wirtschaftlichen Effekte erzielen kann. **4**

1 Rechtlich verankert in § 5 Abs. 1 EStG.

2 Hierzu und zu umwandlungssteuerlichen Möglichkeiten nachfolgend Rn. 76 ff.

3 Vgl. zuletzt insbesondere das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG vom 25.5.2009, BGBl. 2009 I, 1102.

I. Steuerliche Outsourcing-Phasen: Outsourcing-Transaktion sowie Post-Closing-Besteuerung

- 5 Steuerlich lässt sich ein Outsourcing-Projekt in Planungs-, Umsetzungs- und schließlich Post-Closing-Phase (laufende Besteuerung nach Implementierung des Outsourcings) unterteilen. Eine frühzeitige und vorausschauende steuerliche Planung von Outsourcing-Projekten (gegebenenfalls unter Vergleich von Gestaltungs-Alternativen!) bietet erhebliche wirtschaftliche Chancen, die nicht immer erkannt werden. Die oft wichtigste Weichenstellung bei der steuerlichen Planung einer (Full-)Outsourcing-Transaktion⁴ ist, ob ein bestimmtes Outsourcing-Projekt im Wege der Übertragung einzelner Vermögenswerte (Assets) oder durch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf den Outsourcing-Dienstleister erfolgen soll. In der Praxis bestehen für beide Grundvarianten des vollständigen Outsourcings, je nach Fallgestaltung, verschiedene Spielarten.

1. Planungsphase: Outsourcing steuerrelevanter Daten?

- 6 Spezifische Outsourcing-Dienstleistungen können die Überlassung steuerrelevanter Daten auf den Dienstleister zum Inhalt haben. Der in Deutschland steuerpflichtige Outsourcing-Kunde muss bei solchen Vorhaben beachten, dass er für Betriebsprüfungen dem Finanzamt den Zugriff auf „seine“ steuerrelevanten Daten gewährleisten muss (§ 147 Abs. 6 AO). Das gilt auch dann, wenn diese Daten auf (konzerninterne oder externe) Dritte ausgelagert sind. Somit ist bei solchen Vorhaben sicherzustellen, dass der Outsourcing-Partner die Beachtung der durch die Finanzverwaltung vorgegebenen Grundsätze zum Datenzugriff auf steuerliche Unterlage gewährleistet.⁵
- 7 Besondere steuerrechtliche Anforderungen gelten, wenn der Outsourcing-Partner diese Daten im Ausland speichern möchte oder die elektronische Buchführung dorthin verlagert werden soll. Die Verlagerung steuerrelevanter elektronischer Buchführung außerhalb Deutschlands bedarf der Zustimmung des Finanzamts (§ 146 Abs. 2a AO). Hierfür hat sich ein (gebührenfreies) Antragsverfahren etabliert. Dabei prüft das Finanzamt, ob der Steuerpflichtige bereits Verstöße gegen steuerliche Pflichten begangen hat sowie, ob der ausländische Serverstandort und die dortige IT-Infrastruktur geeignet sind, bei Bedarf (Betriebsprüfungsfall) den geeigneten Zugriff der deutschen Finanzverwaltung sicherzustellen. Eine ohne Zustimmung erfolgte Verlagerung kann nicht nur die Aufforderung zur Rückverlagerung, sondern auch die Festsetzung von Bußgeldern bis zu 250.000 Euro zur Folge haben (§ 146 Abs. 2b AO).

2. Outsourcing-Transaktion – Steuerfolgen im Überblick

- 8 Der Outsourcing-Dienstleister kann beim Full Outsourcing entweder spezifische Vermögenswerte (Assets) des auslagernden Unternehmens, die in der Regel insgesamt

4 Zum Begriff des Full-Outsourcing vgl. 2. Kap. Rn. 68.

5 BMF-Schreiben betr. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) vom 16.7.2001, BStBl. II 2001, 145 ff.; weiterhin Entwurf eines Schreibens zu den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ – (GoBD), Entwurf eines BMF-Schreibens vom 9.4.2013 – IV A 4 – S 0316/13/10003.

einen Betrieb oder Teilbetrieb⁶ darstellen, oder aber die Anteile an der (Service-)Gesellschaft des Outsourcing-Kunden erwerben. Steuerlich und bilanziell ergeben sich völlig abweichende Folgen.

a) Grundfall: Anteilskauf

Beim Anteilskauf (**Share Deal**) erwirbt der Outsourcing-Anbieter alle oder jedenfalls die Mehrheit von Gesellschaftsanteilen vom Outsourcing-Kunden. Bei den Anteilen dieser Zielgesellschaft handelt es sich zumeist entweder um die bestehende Service-Gesellschaft, oder der zu übertragende Geschäftsbereich ist zuvor durch den übertragenden Kunden in eine (neue oder bestehende) Gesellschaft ausgegliedert worden (Carve Out). Im Regelfall hat die betreffende Gesellschaft die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (zumeist GmbH, seltener AG, SE oder andere Rechtsform⁷). 9

Outsourcing durch Übertragung von **Personengesellschafts-Anteilen** ist seltener und steuerlich zugleich deutlich komplexer. Ertragsteuerlich (besser: einkommensteuerlich) ist die Personengesellschaft „transparent“, so dass der steuerliche Gewinn oder Verlust einer Personengesellschaft (steuerlich: Mitunternehmerschaft⁸) bei den Gesellschaftern (steuerlich: Mitunternehmern) erfasst und nach den steuerlichen Charakteristika des jeweiligen Gesellschafters (Mitunternehmers) der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen wird. Kurioserweise erfolgt die gewerbsteuerliche Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils bei der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) selbst.⁹ Verkompliziert wird die Besteuerung bei Personengesellschaften (oder der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften) noch dadurch, dass (letztlich zwecks Erhöhung des Gewerbesteueraufkommens) der „Anteil“ des Gesellschafters an der gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) nicht nur den zivilrechtlichen Gesellschaftsanteil umfasst, sondern auch das zugehörige Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers. Dabei handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter (Mitunternehmer) nutzt, um Vergütungen von der Personengesellschaft zu beziehen, beispielsweise an die Personengesellschaft vermieteten Grundbesitz oder hingeebene Darlehen.¹⁰ Das jährliche steuerliche Ergebnis des Mitunternehmers aus einer Personengesellschafts-Beteiligung umfasst somit neben seinem Anteil am Ergebnis der Gesamthand das Ergebnis der für ihn gegebenenfalls aufzustellenden Sonder-Bilanz und Sonder-GuV und in manchen Fällen (wenn der Mitun-

6 Zu den Begrifflichkeiten Betrieb und Teilbetrieb aus (umwandlung-)steuerlicher Sicht siehe nachfolgend Rn. 86 ff.

7 Zu denken ist auch an ausländische Rechtsformen, die im Schutze der EU-Niederlassungsfreiheit nach Deutschland „eingewandert“ sind (z.B. britische Limited).

8 Ausnahme: Eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft, die auch nicht gewerblich geprägt im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist, gilt nicht als Mitunternehmerschaft und vermittelt den Gesellschaftern keine gewerblichen Einkünfte. Demgegenüber führt die gewerbliche Prägung im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG selbst bei rein vermögensverwaltenden GmbH & Co-KG-Strukturen zur Gewerblichkeit der Einkünfte und dadurch einer Gewerbesteuerpflicht.

9 Hintergrund ist, dass die Mitunternehmerschaft selbst Gewerbesteuersubjekt ist. Wirtschaftlich sind somit die am Verkauf unbeteiligten Gesellschafter mitbelastet, sofern der Gesellschaftsvertrag keine Gewerbesteuerumlageklausel beinhaltet.

10 Im Einzelnen R 4.2 (2) EStR 2012.

ternehmer kein Gründungsgesellschafter war) zudem noch das Ergebnis einer rein steuerlichen Ergänzungsbilanz.¹¹

- 11 Personengesellschaften können in bestimmten Joint-Venture-Fällen oder zu rein vermögensverwaltenden Zwecken steuerlich interessant sein.¹² Ein steuerlicher Vorteil gegenüber der Kapitalgesellschaft besteht darin, dass Gewinne nicht durch Dividenden ausgeschüttet werden müssen (was Quellensteuern auslösen kann), sondern dass jährliche Gewinne (oder Verluste) unmittelbar, ohne Ausschüttung, dem Mitunternehmer zugerechnet werden. Bei komplexen grenzüberschreitenden Gestaltungen ist die Bedeutung von Personengesellschaften zuletzt zurückgegangen, da die Nutzung von spezifischen Steuervorteilen aus der abweichenden steuerlichen Einordnung von Personengesellschaften in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter („Qualifikationskonflikte“) durch Anti-Missbrauchsvorschriften in Deutschland weitgehend unterbunden wurde. Früher wurde es in „aggressiven“ Gestaltungen ausgenutzt, dass sich für die Veräußerung von Personengesellschafts-Beteiligungen in grenzüberschreitenden Fällen (Gesellschafter nicht im Staat der Personengesellschaft ansässig) keiner der betroffenen Staaten für zuständig ansah, weil das Besteuerungsrecht an einem solchen Veräußerungsgewinn jeweils dem anderen Staat zuerkannt wurde (mit dem Ergebnis unbesteuerter „weißer Einkünfte“). Deutschland behält sich nunmehr durch neue Regelungen in den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder im EStG regelmäßig vor, den Verzicht auf eine Besteuerung eines bestimmten Tatbestandes zugunsten eines anderen Staates davon abhängig zu machen, dass der andere Staat dieses zugewiesene Besteuerungsrecht auch tatsächlich wahrnimmt.¹³

Bei den folgenden näheren Darstellungen soll der praxisrelevanteste Fall der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in den Mittelpunkt gestellt werden.

aa) Steuerfolgen beim Outsourcing-Kunden (Verkäufer/Überträger)

- 12 Die Nutzung von Kapitalgesellschaften (namentlich GmbHs) ist in Outsourcing-Konstellationen deutlich häufiger anzutreffen als die Nutzung von Personengesellschaften. Die Attraktivität der Kapitalgesellschaft beruht neben zivilrechtlichen Gründen (beispielsweise grundsätzliche Haftungsabschirmung der Gesellschafter) manchmal auch auf steuerlichen Erwägungen. Die Besteuerungsfolgen eines Verkaufs (Exit) der Gesellschaftsanteile sind auf Seiten des veräußernden Outsourcing-Kunden recht einfach:

Ist der Verkäufer (Anteilseigner der wegverkauften „Zielgesellschaft“) selbst eine Kapitalgesellschaft, ist ein Veräußerungsgewinn bei ihm wirtschaftlich zu 95 % steuerbefreit. Dies folgt aus § 8b Abs. 2 und 5 KStG und schlägt gleichermaßen auf die Gewerbesteuer durch (auch insoweit 95 %ige Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns).

11 Zur steuerlichen Ergänzungsbilanz und mit Anwendungsbeispielen *Grottel/Staudacher* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, Stand 2014, § 247 Rn. 744, 9. Aufl. 2014.

12 Vgl. nachfolgend in Zusammenhang mit Einbringungen nach § 24 UmwStG.

13 Vgl. exemplarisch § 50d Abs. 10 EStG, neu gefasst durch Gesetz vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; zur Anwendung § 52 Abs. 59a S. 10 EStG, zur verfassungsrechtlichen Problematik solcher unilateraler Vorschriften (Treaty Override) siehe Vorlage des BFH zum BVerfG, *BFH* Beschluss vom 29.8.2014 – I R 86/13.

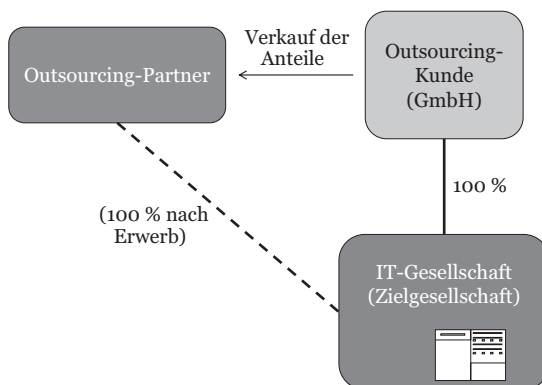


Abb. 1: Zweistöckige GmbH-Struktur

Da somit nur 5 % des Veräußerungsgewinns bei der Verkäufer-Kapitalgesellschaft der Besteuerung (Körperschaftsteuer zzgl. SoliZ/Gewerbsteuer) unterliegt, beträgt die Steuerlast insgesamt nur etwa 1,5 %.¹⁴ Hierbei muss der Verkäufer klären, wie er den vereinnahmten Gewinn aus der Gesellschaft an den Anteilseigner auskehrt, ohne Quellensteuer (Kapitalertragsteuer¹⁵) auszulösen, falls es auf der Ebene der Verkäufergesellschaft nicht zu einer Verrechnung des Veräußerungsgewinns mit Verlusten oder Verlustvorträgen¹⁶ kommt. Zur Vermeidung dieser „zweiten Besteuerungsebene“ werden in einer Kapitalgesellschaft erzielte Gewinne häufig nicht ausgeschüttet, sondern reinvestiert („Cashbox-GmbH“).

Allerdings bestehen zu dieser 95 %igen Steuerbefreiung praxisrelevante Ausnahmen.¹⁴ Ist etwa die Zielgesellschaft in den sieben Jahren vor der Outsourcing-Transaktion in dieser Form überhaupt erst entstanden, beispielsweise indem eine GmbH & Co.KG steuerschonend¹⁷ in eine GmbH umgewandelt wurde, kann die Veräußerung der GmbH-Anteile die Verletzung steuerlicher Sperrfristen darstellen und die frühere Steuerverschonung (für den erfolgten Formwechsel der Personen- in eine Kapitalgesellschaft¹⁸) rückwirkend entfallen lassen.

14 15,8 % KSt/SoliZ zzgl. rund 15 % Gewerbesteuer (je nach lokalem Hebesatz), multipliziert mit 5 %.

15 Zu unterscheiden ist zwischen der Kapitalertragsteuer, welche auf Ebene der dividendenzahlenden Gesellschaft (als Vorauszahlung auf die materielle Steuerschuld des Anteilseigners) erhoben wird, und der eigentlichen, materiellen, Steuerschuld des Anteilseigners. Ist der Anteilseigner eine deutsche Kapitalgesellschaft, setzt sich das „Schachtelprivileg“ fort und die Dividende ist zu 95 % steuerbefreit. Ist der Anteilseigner eine natürliche Person, ist die Dividende nach den Regeln der Abgeltungsteuer oder nach seinem persönlichen Steuersatz (aber nur zu 60 %, „Teileinkünfteverfahren“) steuerpflichtig. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist jeweils anzurechnen.

16 Bei der Verrechnung mit Verlustvorträgen ist zu beachten, dass die Regeln der Mindestbesteuerung (§ 10d EStG) zu beachten sind: Übersteigt ein Gewinn 1 Million Euro, ist der über diesen Betrag hinausgehende Gewinnanteil nur zu 60 % mit Verlusten verrechenbar und im Übrigen steuerpflichtig. Die Ertragsteuerbelastung des übersteigenden Gewinnanteils beträgt somit, trotz bestehenden Verlustverrechnungspotenzials, etwa 12 % (40 % multipliziert mit einer kumulierten Steuerlast aus KSt/SoliZ und GewSt von 30 %).

17 Nach Vorgaben des Umwandlungssteuerrechts, vgl. § 25 UmwStG.

18 Steuerlich ist eine Personengesellschaft ein Aliud zur Kapitalgesellschaft, so dass ein solcher „Wechsel des Rechtskleids“ und mithin Wechsel des Besteuerungsregimes steuerauslösend sein kann.

- 15 Weiterhin greift die Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns insoweit nicht ein, wie der Verkäufer den Ansatz der Beteiligung in seiner steuerlichen Buchführung zuvor steuerwirksam abgeschrieben hat.¹⁹
- Zuletzt ist denkbar, dass der kurzfristige An- und Verkauf einer GmbH-Beteiligung (beispielsweise innerhalb eines Jahres) als Finanzgeschäft im Sinne von § 8b Abs. 7 KStG angesehen wird und nicht von der 95 %igen Steuerbefreiung profitiert. Ursprünglich war diese Vorschrift zugunsten des Eigenhandels der Banken mit Unternehmensanteilen geschaffen worden und sollte sicherstellen, dass Verluste aus solchen Geschäften steuerlich geltend gemacht werden können, was an sich nach der Konzeption von § 8b KStG nicht möglich ist. In der Folge hat die Rechtsprechung die Vorschrift auch auf die Veräußerungsergebnisse von bestimmten Investoren (Finanzunternehmen) angewendet, mit der für den Veräußerer unangenehmen Folge der vollen Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns, obwohl die Weiterveräußerung nur innerhalb der eigenen Unternehmensgruppe erfolgte („Umhängen“ einer zuvor erworbenen Beteiligung).²⁰
- 16 Um diese und andere drohenden Steuerfallen zu erkennen, sollte im Zweifel auf Seiten des Überträgers (Outsourcing-Kunde) eine Prüfung der steuerlichen Risiken (Vendor Due Diligence) erfolgen. Der Käufer (Outsourcing-Dienstleister) ist ohnehin gut beraten, die zu übernehmende Gesellschaft im Rahmen einer steuerlichen Analyse (Tax Due Diligence) gründlich auf steuerliche Risiken und Charakteristika zu prüfen.
- 17 Ist der Veräußerer (Outsourcing-Kunde) selbst keine Kapitalgesellschaft, sondern eine Personengesellschaft (beispielsweise eine GmbH & Co. KG), welche die Anteile an der IT-Gesellschaft in ihrem Betriebsvermögen hält, ist der Veräußerungsgewinn auf der Ebene des jeweiligen Gesellschafters (Mitunternehmers) entweder zu 60 % steuerbefreit oder wenn der betreffende Gesellschafter (Mitunternehmer) eine Körperschaft ist, wegen der steuerlichen Transparenz der veräußernden Personengesellschaft zu 95 % steuerbefreit. Ist der Veräußerer Einzelunternehmer, greift ebenfalls die 60 %-ige Steuerbefreiung nach dem Teileinkünfteverfahren.

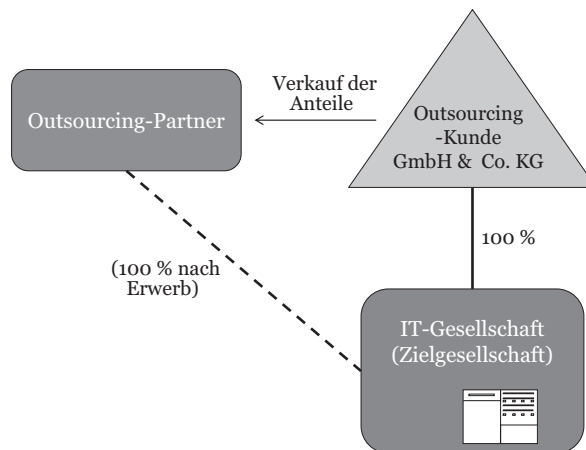


Abb. 2: Personengesellschaft veräußert Kapitalgesellschaft

19 Das betrifft namentlich „Altfälle“, da die steuerwirksame Abschreibung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nach § 8b Abs. 3 KStG heutige Fassung zumeist ausgeschlossen ist.

20 Vgl. BFH Beschluss vom 30.11.2011 – I B 105/111, hierzu Frase BB 2012, 494.