Mantelkauf: Nachträgliche Beantragung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags möglich?

Nach der Konzeption des Gesetzgebers hängt der Erhalt bzw. der Untergang von Verlusten einer Körperschaft wesentlich von der Erhaltung des Gesellschafterbestandes ab.

Wird dieser Gesellschafterbestand durch Anteilsübertragung auf einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe geändert, kann eine Verlustabzugsbeschränkung eintreten.

In dieser Ausgabe möchten wir Sie deshalb über das Thema informieren und am Ende mit einem äußerst positiven Finanzgerichtsurteil schließen. Wie Ihnen aus den bisherigen Editorials bekannt, geben wir bei Gelegenheit hilfreiche Tipps bzw. weisen auf Gestaltungsüberlegungen hin.

Das (Streit)Thema Erhalt bzw. der Untergang von Verlusten einer Körperschaft hat Geschichte.

Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH), in Abkehr früherer ständiger Rechtsprechung, in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten hatte, dass der **Verlustabzug bei der wiederbelebten Gesellschaft lediglich deren rechtliche, nicht auch wirtschaftliche Identität mit der „Alt“-Gesellschaft voraussetze**, hatte der Gesetzgeber bereits durch das Steuerreformgesetz 1990 erstmals eine gesetzliche Regelung zum Verlustabzug in derartigen Fällen geschaffen (§ 8 Abs. 4 KStG). Demnach ging die wirtschaftliche Identität verloren, wenn mehr als 75 v. H. der Anteile übertragen wurden und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnahm. Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform wurden die Voraussetzungen für den Verlustabzug weiter verschärft.

Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 wurde die komplizierte Regelung gestrichen und durch eine einfacher zu handhabende Vorschrift ersetzt. Dieser Gesetzesansatz stellt bei Prüfung der wirtschaftlichen Identität ab 2008 nur noch auf den Gesellschafterbestand ab (§ 8c KStG).

Beraterhinweis:

Die Neuregelung sah bei unmittelbaren wie mittelbaren Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren von mehr als 25 v. H., aber nicht mehr als 50 v. H., einen quotalen Untergang des Verlustabzugs (§ 8c S. 1 KStG) vor. Werden innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Anteile an einen Erwerber oder ihm nahestehende Personen übertragen, geht der vorhandene Verlustvortrag – einschließlich des laufenden Verlustes im Übertragungsjahr - vollständig unter.

Die gegen die Neuregelung vorgebrachten verfassungsrechtliche Bedenken wurden durch das BVerfG bestätigt und entschieden, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (Übertragungen >25 % bis = 50 %) für alle Gesetzesfassungen vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2015 und somit bis zur Einführung des § 8d KStG (Wirkung für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2015) verfassungswidrig ist.

Das BVerfG hat dem Gesetzgeber bis zum 31.12.2018 die Möglichkeit eingeräumt, rückwirkend für die Zeit vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2015 den festgestellten Verfassungsverstoß zu beseitigen. Wenn er dieser Vorgabe nicht nachkommt, tritt rückwirkend die Nichtigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ein.

Aktuelle Rechtslage

Die aktuelle gesetzliche Regelung verknüpft die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft mit dem Gesellschafterbestand.

Ein schädlicher Anteilseignerwechsel liegt vor, wenn

- mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 v. H. bzw. mehr als 50 v. H. des Kapitals oder der Gesellschaftsrechte einer Körperschaft
- innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren

von einem Erwerber, dem Erwerber nahe stehenden Personen oder Personen mit gleichgerichteten Interessen – entgeltlich oder unentgeltlich - erworben werden (§ 8c S. 1 KStG). Dabei reicht die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen aus.

Beraterhinweis:

Welche Anforderungen an die Annahme gleichgerichteter Interessen zu stellen sind, ist von der Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt. Insoweit knüpft das Gesetz nicht an die Veräußerung, sondern den Erwerb von Beteiligungen an. Eine Ausnahme soll für Anteilserwerbe auf Grund Erbfalls bzw. unentgeltlicher Erbauseinandersetzungen, nicht jedoch für solche auf Grund von Schenkungen gelten. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass auch Beteiligungserwerbe im Wege einer unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge zwischen nahen Angehörigen unschädlich sind.

Der Anteilseignerwechsel kann nicht nur durch die Abtretung der Gesellschaftsrechte, sondern auch durch vergleichbare Vorgänge erfolgen, wie z.B. durch eine Kapitalerhöhung mit schädlichen Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft (§ 8c S. 4 KStG), die Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft, wobei die an der Verlustgesellschaft bisher nicht beteiligten Gesellschafter nun unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt werden und daraus eine schädliche Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Verlustgesellschaft eintritt, die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§§ 20, 21 UmwStG), soweit aus diesem Vorgang eine Veränderung der Beteiligungsquoten resultiert oder der Erwerb eigener Anteile, der mit einer Änderung der Beteiligungsquoten der Gesellschafter einhergeht.

Beraterhinweis:

Die obige Aufzählung hat keinen Vollständigkeitsanspruch

„Stille-Reserven-Klausel“

Trotz schädlicher Anteilsübertragungen bleiben der Körperschaft in Höhe der stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens ihre Verlustvorträge erhalten (§ 8c Abs. 1 S. 6 und 7 KStG).

Zur Ermittlung der stillen Reserven ist das steuerliche Eigenkapital bei schädlichen Anteilserwerben nach dem 31.12.2009 dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter ihres Betriebsvermögens gegenüberzustellen (§ 8c Abs. 1 S. 8 KStG).

Zu beachten ist weiterhin, dass nur die im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven in die Vergleichsrechnung einzubeziehen sind.

Beraterhinweis:

Stille Reserven aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gewinn aus einer Veräußerung im Inland nicht steuerpflichtig wäre, bleiben somit unberücksichtigt. Entsprechendes soll nach Verwaltungsauffassung auch für stille Reserven in den Wirtschaftsgütern einer Organgesellschaft auf der Ebene des Organträgers gelten.

Rechtsfolgen

Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 25 v. H., aber weniger als 50 v. H. der Anteile der Körperschaft tritt ein quotales Verlustabzugsverbot entsprechend der Höhe des schädlichen Anteilsübergangs im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den maßgeblichen Anteilen ein.

Erreicht der Beteiligungserwerb eine Größenordnung von mehr als 50 v. H. geht der vorhandene Verlustvortrag der Körperschaft vollständig unter. Bei der Ermittlung des Umfangs des Beteiligungserwerbs sind innerhalb des Fünfjahreszeitraums auch frühere schädliche Anteilseignerwechsel, die zu einem quotalen Ausschluss des Verlustabzugs geführt haben, mit einzubeziehen.

Noch nicht ausgeglichene Verluste, die bis zum Zeitpunkt der Vollendung des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden sind, dürfen mit nach diesem Zeitpunkt entstehenden Gewinnen bei einem quotalen Verlustabzugsverbot nur noch anteilig, bei einem vollständigen Abzugsverbot gar nicht mehr ausgeglichen werden.

Der neue fortführungsgebundene Verlustvortrag

Auf Antrag der betreffenden Körperschaft ist § 8c KStG nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit Gründung – bzw. mindestens seit Beginn des dritten Veranlagungszeitraums vor dem Veranlagungszeitraum der Antragstellung – ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält (§ 8d Abs. 1 KStG) und in der Zeit nach einem schädlichen Anteilseignerwechsel kein fortführungsschädliches Ereignis eintritt. Diese Ereignisse listet das Gesetz im Einzelnen wie folgt auf.

Der insoweit maßgebliche Geschäftsbetrieb wird gesetzlich durch die angebotenen Dienstleistungen und Produkte, den Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer definiert.

Der **erforderliche Antrag** zur erstmaligen Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags **ist mit der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen**, in der der schädliche Beteiligungserwerb fällt (§ 8d Abs. 1 Satz 5 KStG). Der am Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs verbleibende Verlustvortrag wird anschließend in einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag umgewandelt (§ 8d Abs. 1 Satz 6 KStG).

Beraterhinweis:

*Bislang ist man davon ausgegangen, dass ohne den erforderlichen Antrag in der **ersten Steuererklärung** die Voraussetzung für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag entfällt.*

Diese missliche Situation ist nunmehr durch ein rechtskräftiges Urteil des Thüringer FG entschärft.

*Das Thüringer FG hat rechtskräftig entschieden, dass das Wahlrecht, einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG geltend zu machen, **bis zur materiellen Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheids ausgeübt werden kann**. § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG enthalte keine gesetzliche Ausschlussfrist und beschränke das Wahlrecht nicht auf eine ausschließliche Geltendmachung in der ersten eingereichten Körperschaftsteuererklärung.*

*Die Finanzverwaltung hat das Urteil zwar zunächst nicht akzeptiert, mittlerweile aber einen Rückzieher gemacht. Die vom FG aufgrund der grundlegenden Bedeutung des Verfahrens zugelassene Revision wurde erst eingelegt, dann aber von der Verwaltung wieder zurückgenommen. Damit ist das Urteil **rechtskräftig**.*

Verehrte Leser, wir hoffen mit den Ausführungen in unserem aktuellen Editorial einige interessante Anregungen zum Thema “Mantelkauf mit Verlustnutzung“ geben zu können. Sollten Sie Fragen oder Bedarf zu diesem Thema haben, so freut sich das Team der Weichselbaum & Sommerer GmbH StBG/WPG, Ihnen bestmöglichen Support zu bieten.

Selbstverständlich steht Ihnen unser Team zu allen anderen Themen mit Rat und Tat zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

Gerhard Weichselbaum

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©