

Praxisbeitrag

Mantelkauf: Nachträgliche Beantragung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags möglich?

Quelle: LEXinform-aktuell-2019-0037-0006

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.

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

Nachdem der 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 (1997) 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).

Hinweis

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 Satz 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 (Beschluss 2 BvL 6/11 vom 29.03.2017, LEXinform 0928447) bestätigt und entschieden, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (Übertragungen >25 % bis = 50 %) für alle Gesetzesfassungen vom 01.01.2008 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 01.01.2008 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.

Zu § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, der den vollständigen Untergang des Verlustabzugs bei einem Beteiligungswechsel von mehr als 50 % vorgibt, hat das FG Hamburg unterdessen ebenfalls das BVerfG angerufen (Beschl. FG Hamburg 2 K 245/17v. 29.8.2017, DStR 2017, 2377 (Az. beim BVerfG: 2 BvL 19/17)).

Aktuelle Rechtslage

Nachdem der Gesetzgeber zunächst beabsichtigte, in § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG zu regeln, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auf schädliche Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2016 stattgefunden haben, nicht anzuwenden sei, plädierten die Länder für die Aufhebung des quotalen Verlustuntergangs auch über 2016 hinaus. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags ist dem gefolgt.

Nach der gesetzlichen Neufassung von § 8c Abs. 1 KStG droht ein Untergang des Verlusts nur noch dann, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einen Erwerber oder eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen übergeht. Die Neuregelung findet erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 Anwendung.

Trotz der gesetzlichen Neuregelung sind Übertragungen von gezeichnetem Kapital bis zu 50 % nicht bedeutungslos, da sie als Zählerwerbe innerhalb des Fünfjahreszeitraums nach wie vor im Hinblick darauf zu berücksichtigen, dass ein vollständiger Untergang des Verlustes droht, wenn mehr als 50 % der Anteile übertragen werden.

Hinweis

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 Abs. 1 Satz 3 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.

Hinweis

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 Satz 5** 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 Satz 6** KStG).

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

Hinweis

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

Erreicht der Beteiligungserwerb eine Größenordnung von mehr als 50 v. H. geht der vorhandene Verlustvortrag der Körperschaft, vorbehaltlich „Stille-Reserven-Klausel“, 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 den 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).

Hinweis

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 eine rechtskräftige Entscheidung des Thüringer Finanzgerichts entschärft.

Das Thüringer Finanzgericht (Gerichtsbescheid 1 K 348/18 vom 05.10.2018) 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.

Autor:
StB/vBP Gerhard Weichselbaum, Nürnberg

LEXinform 0880490