

Neue Verlustverrechnung im Körperschaftsteuerrecht

Erinnern Sie sich noch an die Zeiten, als sogenannte Mantelkäufe als Steuersparmodell angepriesen wurden? Man überlegt kurz und denkt, dies sei ein Konstrukt aus dem letzten Jahrtausend.

Richtig! Deshalb ein kurzer Rückblick zum besseren Verständnis der heutigen Situation.

Als Mantelkauf bezeichnete man ursprünglich den Erwerb der Anteilsmehrheit an einer weitestgehend vermögenslosen Kapitalgesellschaft, die in Folge dessen über hohe steuerliche Verlustvorträge verfügte. Der Erwerb erfolgte in der Absicht, die Gesellschaft zu reaktivieren und die dabei entstehenden Gewinne mit den bestehenden Verlustvorträgen zu verrechnen.

„Das Geschäft blühte“, bis der BFH in mehreren Entscheidungen von seiner ständigen Rechtsprechung abrückte, dass nämlich der Verlustabzug bei der – wieder belebten – Gesellschaft lediglich deren rechtliche, nicht aber auch wirtschaftliche Identität mit der „Alt“-Gesellschaft voraussetze. Dies nahm der Gesetzgeber zum Anlass, durch das Steuerreformgesetz 1990 erstmals eine gesetzliche Regelung zum Verlustabzug in derartigen Fällen zu schaffen (§ 8 Abs. 4 KStG).

Nach dieser Regelung 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. Da dies dem Gesetzgeber offenbar noch nicht ausreichte, wurde der Verlustabzug mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.9.1997 weiter verschärft.

Erst im Jahr 2008, wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die damalige äußerst komplizierte Regelung gestrichen und durch die einfacher zu handhabende Vorschrift des § 8c KStG ersetzt.

Die Neuregelung sieht bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 v.H., aber nicht mehr als 50 v.H., einen quotalen Untergang des Verlustabzugs vor. Werden innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums mehr als 50 % der Anteile übertragen, geht der vorhandene Verlustvortrag vollständig unter.

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle angemerkt, dass durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (kein Schreibfehler, hieß tatsächlich so!) vom 16.7.2009 eine Sanierungsklausel und durch das Steueränderungsgesetz 2015 eine sog. Konzernklausel eingeführt wurde.

Für all diese Unternehmen, die die Voraussetzungen des § 8c KStG nicht erfüllen, bei denen jedoch für die Unternehmensfinanzierung die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern zwingend notwendig wird und bei denen dann nicht genutzte Verluste wegfallen würden, zeigt das „Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ Möglichkeiten auf, wie derartige Unternehmen die weitere Nutzung der nicht genutzten Verluste, sofern sie denselben Geschäftsbetrieb nach dem Anteilseignerwechsel fortführen, sichern.

Mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Ende 2016 im Bundesgesetzblatt verkündet, wurde in das Körperschaftsteuergesetz ein neuer § 8d KStG eingefügt. Dieser schränkt **auf einen entsprechenden Antrag hin** den Untergang von Verlusten nach § 8c KStG ein.

Folge: Dadurch wird die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in Höhe von mehr als 25 % erleichtert.

Beraterhinweis:

§ 8d KStG hat komplizierte Voraussetzungen und kann im Einzelfall ungünstig wirken.

Die Neuregelung kann zwar verhindern, dass ein Verlust nach § 8c KStG untergeht, jedoch sollte bevor die Anwendung von § 8d KStG beantragt wird, eine detaillierte steuerliche Planung und Prognose erfolgen.

Des Weiteren ist noch nicht geklärt, ob § 8c KStG überhaupt verfassungsgemäß ist.

Die neue Vorschrift ermöglicht bei der Übertragung von mehr als 25 % der Anteile, also grundsätzlich schädlich im Sinne von § 8c KStG, den Erhalt des Verlustes, wenn:

1. der Geschäftsbetrieb in den drei Veranlagungszeiträumen vor der Anteilsübertragung und bis zum 31. Dezember des Jahres der Anteilsübertragung unverändert bestand und
2. der Geschäftsbetrieb in den Folgejahren unverändert fortgeführt wird.

Außerdem darf die Verlustgesellschaft in den drei Jahren vor der Anteilsübertragung nicht Mitunternehmerin bei einer Personengesellschaft oder Organträgerin gewesen sein und in den drei Jahren zuvor kein schädliches Ereignis im Sinne von § 8d Abs. 2 KStG stattgefunden haben.

Was heißt das?

Schädliche Ereignisse i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG sind:

1. die Einstellung oder das Ruhen des Geschäftsbetriebs,
2. ein Wechsel der Branche,
3. die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs,
4. die Beteiligung an einer mitunternehmerischen Personengesellschaft und
5. die Begründung der Stellung als Organträger.

Schädlich ist zudem die Zuführung stiller Reserven auf die Verlustgesellschaft.

Beraterhinweis:

Derartige Ereignisse sind allerdings nicht mehr schädlich, wenn zuvor der fortführungsgebundene Verlustvortrag bereits aufgebraucht worden ist.

Ist dies nicht der Fall, kann der Verlustvortrag noch durch stille Reserven gerettet werden.

Die neuen Regeln gelten für den Verlustvortrag bei der Gewerbesteuer (§ 10a GewStG) ebenso wie für den Zinsvortrag (§ 8a KStG).

Sind die Voraussetzungen erfüllt, wird **auf Antrag** ein sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag in Höhe des gesamten Verlustvortrags festgestellt, der am 31. Dezember des Jahres der Anteilsübertragung ohne Anwendung des § 8c KStG festzustellen wäre.

Dieser fortführungsgebundene Verlustvortrag kann für die Verrechnung mit künftigen Gewinnen uneingeschränkt genutzt werden.

Beraterhinweis

Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.

Anwendbar ist die Neureglung auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2015, also rückwirkend. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Geschäftsbetrieb vor dem 1. Januar 2016 eingestellt war oder ruhte.

Fazit:

Im Ergebnis ist der Anwendungsbereich der fortführungsgebundenen Verlustverrechnung eng gesteckt. Gleichwohl wird der Nutzen für die Wirtschaft in vielen Fällen erheblich sein.

Sollten Sie zu diesem Thema noch Fragen haben, so freut sich das Team der Steuerkanzlei Weichselbaum, Ihnen dabei behilflich zu sein.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

Gerhard Weichselbaum

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©