

Verlustabzug beim Mantelkauf

- nach der Unternehmensteuerreform 2008 -

Ansprechpartner bei KONLUS:
 Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht Ingo Heuel
 Rechtsanwältin Diplom-Finanzwirtin (FH) Petra Schlebusch
 02204/9508-100

Wir vertreten überwiegend Mandanten im Raum Bergisch Gladbach, Köln, Leverkusen,
 Gummersbach, Bonn und Düsseldorf, sind aber auch überregional tätig.

www.konlus.de info@konlus.de

© KONLUS (alle Rechte vorbehalten)

Vergleich § 8 Abs. 4 KStG (alt) und § 8 c KStG (neu)

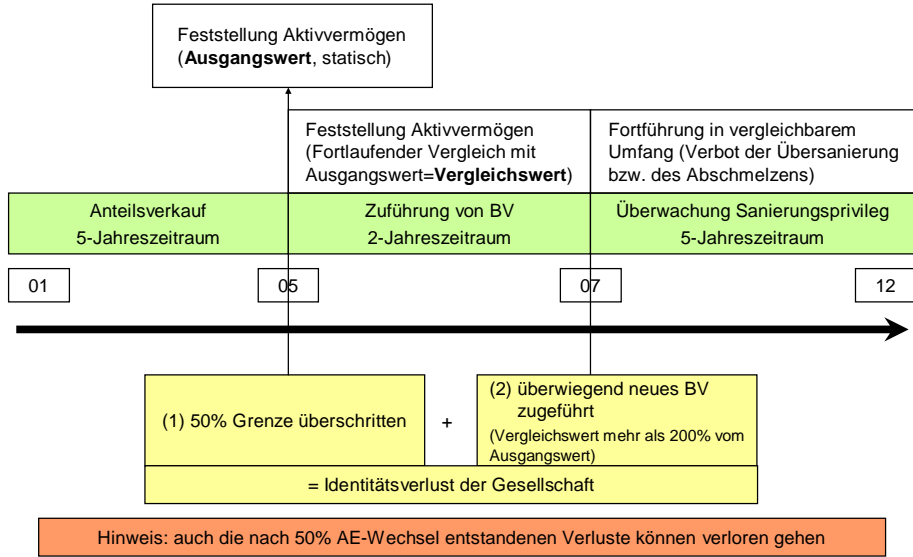
§ 8 Abs. 4 KStG	§ 8 c KStG	
Voraussetzungen	Voraussetzungen	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ mehr als 50% der Anteile wechseln (nur unmittelbar) oder vergleichbare Rechtsposition ▪ überwiegend neues BV ▪ dient nicht nur der Sanierung 	mehr als 25% der Anteile wechseln (auch mittelbar)	mehr als 50% der Anteile wechseln (auch mittelbar)
	an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen (Erwerberstruktur ist entscheidend)	
Rechtsfolge	Rechtsfolge	
sämtliche Verluste (Ausgleich und Vortrag; nicht Rücktrag) gehen unter	Verluste gehen anteilig unter	sämtliche Verluste gehen unter
	Untergang betrifft Verlustausgleich und -vortrag; Verlustrücktrag bleibt zulässig	
§ 8 Abs. 4 KStG ist eine der Vorschriften mit den meisten ungeklärten Rechtsfragen	Bloßes Abstellen auf Anteilsveräußerung kann „ Erpressbarkeitspotentiale “ schaffen. Bsp: Erwerb von 25% der Anteile durch einen Erwerber und der „Drohung“, weitere Anteile zu erwerben	
<ul style="list-style-type: none"> • Über § 10 a GewStG sind auch die gewerbesteuerlichen Verluste betroffen. • Ferner ist § 10 d EStG (Mindestbesteuerung) zu beachten. 		

§ 8 Abs. 4 KStG (bisherige Rechtslage)

Regelungsinhalt § 8 Abs. 4 KStG (Auffassung FinVerw)

Hauptanwendungsfall § 8 Abs. 4 S. 2		Generalklausel § 8 Abs. 4 S. 1
<p>mehr als die Hälfte der Anteile an der KapG werden übertragen (→)</p>	<p>die KapG führt ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fort (→) (oder Branchenwechsel)</p>	<p>Verlust der wirtschaftlichen Identität in dem Hauptanwendungsfall vergleichbaren Fällen</p>
<p>nicht erforderlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ gemeinsame Interessen der Anteilseigner ▪ Gesamtzusammenhang zwischen Einzelmaßnahmen 		
5-Jahreszeitraum	2-Jahreszeitraum (lt. BMF; BFH 1-Jahreszeitraum)	
Ausnahmeregelung § 8 Abs. 4 S. 3		
Zuführung von neuem BV ist unschädlich, wenn		
<p>sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebes dient, der den Verlust verursacht hat (objektiv sanierungsbedürftig, Sanierungsabsicht, geeignete Sanierungsmaßnahmen; nicht bei Branchenwechsel)</p>	<p>die Gesellschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt</p>	
		5-Jahreszeitraum

(Maximale) Überwachungszeiträume



Verlustabzug beim Mantelkauf

KONLUS 5

Betriebsvermögenszuführung

Betriebsvermögenszuführung			
Finanzverwaltung		BFH (vom 8.8.2001) (Nichtanwendungserlass vom 17.6.2002)	
Ausgangswert	Vergleichswert	Ausgangswert	Vergleichswert
Teilwerte: Aktivvermögen mit Firmenwert, IWG, Geschäftschancen, Bürgschaften, Sicherheiten und Umlaufvermögen	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Punktbetrachtung ▪ bilanzielle Betrachtung => Saldierung (Saldotheorie) => Einlagen, Darlehensaufnahmen sind Zuführungen; Innenfinanzierung ist unschädlich	Aktivvermögen mit Firmenwert, IWG, Geschäftschancen, Bürgschaften, Sicherheiten (wohl) nur Anlagevermögen, nicht Umlaufvermögen (BFH-Verfahren anhängig, Az. I R 9/06)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zeiraumbetrachtung ▪ gegenständliche Betrachtungsweise (bestätigt durch BFH-Urteil vom 05.06.2007) ▪ Aufaddierung der Zuführungen <ul style="list-style-type: none"> (1) kein Abzug von ausgeschiedenen WG (2) Gestellung von Sicherheiten ist Zuführung (3) Umwandlung Forderung aus Lieferung und Leistungen in Darlehensforderung ist Zuführung
bei Branchenwechsel: zeitraumbezogener Vergleich des „Gesichts des Unternehmens“			

Verlustabzug beim Mantelkauf

KONLUS 6

Weitere Hinweise zu § 8 Abs. 4 KStG

sachlicher und zeitlicher Zusammenhang
zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung

Zwischen der schädlichen Anteilsübertragung und der Zuführung neuen Betriebsvermögens wird ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang regelmäßig unterstellt, wenn der Zeitraum weniger als

- 2 Jahre, BMF vom 02.08.2007
- 1 Jahr, BFH vom 14.03.2006

beträgt.

Auch außerhalb dieses Zeitraums ist ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang durch Umstände des Einzelfalls möglich.

Weitere Hinweise zu § 8 Abs. 4 KStG

nur unmittelbare Anteilsübertragungen werden erfasst (BFH vom 20.8.2003)

BFH erfasst nicht die Fälle des Branchenwechsels

bei unterjährigem Verlust der wirtschaftlichen Identität ist streitig, ob Verlust unterjährig verloren geht oder ob der Verlustuntergang zum 31.12. des betroffenen Jahres stattfindet

formelle Verfassungsmäßigkeit, Verschärfungen der Norm 1996/1999 streitig:

- Verfahren beim BVerfG, Az. 2 BvL 61 / 06 anhängig
- bei Verfassungswidrigkeit gelten die alten Grenzen/Vorschriften
→ bis 1996 z.B. 75% Anteilseignerwechsel erforderlich

§ 8 c KStG (neue Rechtslage)

§ 8 c KStG Gesetzeswortlaut

§ 8 c KStG (Gesetzeswortlaut)

Satz 1:

Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar.

Satz 2:

Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.

Satz 3:

Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen.

Satz 4:

Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapital gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

Regelungsinhalt § 8 c KStG

Voraussetzungen				
Anteilseignerwechsel	von mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% bzw. mehr als 50%	des Kapitals oder der Gesellschaftsrechte einer Körperschaft	innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren	an einen Erwerber oder eine „Erwerbertreuhand“
<p>Übertragung oder vergleichbarer Sachverhalt („Angstklausel“, die kautelarpraktische Gestaltungen auffangen soll)</p> <p>erfasst werden auch</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Kapitalerhöhungen, die zu Veränderungen in den Beteiligungsquoten führen ▪ Einräumung von Unterbeteiligungen ▪ offene und verdeckte Einlagen nach Wortlaut auch Vorgänge nach dem UmwStG (sogar Formwechsel) 	<p>kein Konzernprivileg (nach Gesetzesbegründung), auch „Umhängen“ von Beteiligungen</p> <p>in mehrstufigen Konzernen nur schwer feststellbar</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ gezeichnetes Kapital (§ 272 Abs.1 HGB) ▪ Mitgliedschaftsrechte ▪ Beteiligungsrechte oder ▪ Stimmrechte <p>an der Körperschaft</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ nicht: Übergang Genussscheine, stimmrechtslose Aktien, typisch stille Beteiligungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 60 Monate, taggenau ▪ Übergang wirtschaftlichen Eigentums ▪ Anzahl der Erwerbsvorgänge ist unbeachtlich ▪ Überschreiten von 25% löst RF aus ▪ Überschreiten von 50% löst RF und neuen Fünfjahreszeitraum aus ▪ h.M.: Zeitraum beginnt erstmals ab dem 1.1.2008 zu laufen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Erwerber ▪ diesem nahestehende Personen ▪ Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen
Verlustabzug beim Mantelkauf			KONLUS 11	

Regelungsinhalt § 8 c KStG

Erwerbergruppe		
Erwerber	dem Erwerber nahestehende Personen	Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen
<ul style="list-style-type: none"> ▪ kann auch bereits an der Körperschaft beteiligter Gesellschafter sein ▪ bisherige Beteiligungsquoten bleiben außer Betracht 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Beziehungen ▪ insb. auch: wesentl. Beteiligung, besondere Einflussmöglichkeiten oder partielle Interessensidentität ▪ z.B.: Ehegatten, Angehörige, nichteheliche Lebenspartner, enge Freunde, Tochter- / Mutter- / Schwestergesellschaft 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reichweite noch nicht geklärt, nach Lit. reicht gleichzeitiger Erwerb alleine nicht aus ▪ Indiz: gemeinsames Beherrschen der Kapitalgesellschaft <ul style="list-style-type: none"> ▪ Lit.: notwendig ist ein tatsächliches Zusammenwirken der Erwerbergruppe zur Ausübung der Herrschaftsmacht ▪ Indiz (Lit.): keine wirtschaftliche Aktivitäten der Gesellschaft mehr, so dass Erwerb nur wegen Verlustvorträgen
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bsp.: je 25% an 3 unabhängige Erwerber => kein § 8 c KStG 		
Verlustabzug beim Mantelkauf		KONLUS 12

Regelungsinhalt § 8 c KStG

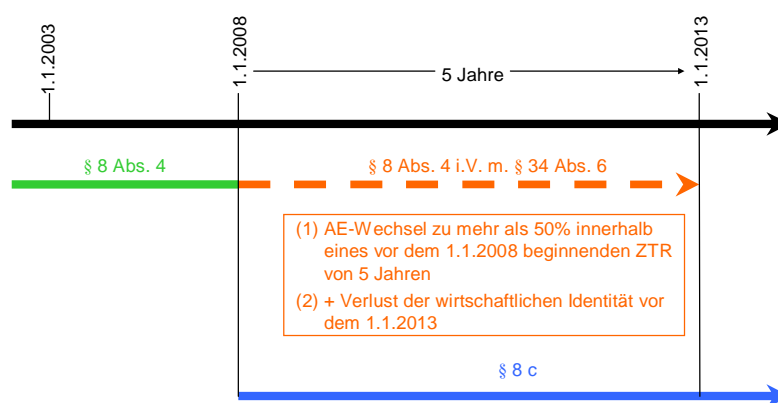
Rechtsfolgen		
1. Stufe	mehr als 25% aber weniger als 50% -iger schädlicher Anteilswerb	quotaler Verlustuntergang im Zeitpunkt des schädigenden Ereignisses
	Anteilswerb ist <ul style="list-style-type: none"> ▪ nicht Anlass für weitere anteilige Kürzung ▪ aber Anlass für vollständigen Verlustwegfall bei Überschreiten der 50%-Grenze 	
2. Stufe	mehr als 50% -iger schädlicher Anteilswerb	vollständiger Verlustuntergang im Zeitpunkt des schädigenden Ereignisses
Wegfall der Verlustvorträge (KSt+ GewSt), die auf den 31.12. des Vorjahres festgestellt wurden + des (geschätzten) Verlusts im laufenden VZ bis zum schädigenden Ereignis		
Zinsvortrag aus Anwendung der Zinsschranke geht – anders als bei § 8 Abs. 4 KStG a.F. - auch unter		
Verlustabzug beim Mantelkauf		KONLUS 13

(Eventuelle) Ausnahmen von § 8 c KStG

(Eventuelle) Ausnahmeregelungen		
Sanierungsfälle	Erbfälle	Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Wegfall der gesetzlichen Regelung ▪ ggf. Berücksichtigung im Erlassweg, vgl. BMF vom 27.3.2003 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sollten nach der Gesetzesbegründung ausgenommen sein (der Wortlaut erfasst diese Fälle) ▪ ebenso: Erbauseinandersetzung und wohl auch Vermächtnis ▪ aber: Fälle der vorweggenommenen Erbfolge werden erfasst 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nach dem Referentenentwurf des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen sollen für Investoren in junge innovative Unternehmen begrenzte Ausnahmen geschaffen werden ▪ Ausnahme soll auch für § 8 Abs. 4 KStG gelten

Zeitliche Anwendung Übergangsregelung

Zeitliche Anwendung der Vorschriften



Zweck der Übergangsregelung:

- nicht § 8 Abs. 4 unterlaufen und BV-Zuführung in 2008 verschieben
- nicht § 8 c unterlaufen, indem Anteilseignerwechsel in 2007 vorgezogen wird

Beispiele Übergangszeitraum

Beispiele Übergangszeitraum

(Übertragung auf einen Erwerber und anschließend Zuführung überwiegend neues BV ohne Sanierung)

Anteilsübertragung	BV-Zuführung	Verlustuntergang	
		§ 8 Abs. 4 KStG	§ 8 c KStG
51% in 2007	in 2008	100% in 2008	
26% in 2008	-		26% in 2008
51% in 2008	-		100% in 2008
40% in 2007, 20% in 2011	in 2012	100% in 2012	
40% in 2007, 30% in 2011	in 2012	100% in 2012 (ohne Zinsvorträge)	30% in 2011 (inkl. Zinsvorträge)
40% in 2007, 25% in 2012	in 2013	-	-

Verlustabzug beim Mantelkauf

KONLUS  17

Gestaltungshinweise

Verlustabzug beim Mantelkauf

KONLUS  18

Gestaltungshinweise

Entlastungswirkung der Verlustvorträge sinkt

- von durchschnittlich 38,65% auf 29,83%
- wenn man nur die KSt betrachtet: von 25% auf 15%

Wenn § 8 c KStG vermieden werden soll, müssen Anteile noch in 2007 übertragen werden

Wenn keine Zuführung von überwiegend neuem BV geplant ist, sollten Anteilsübertragungen ganz oder teilweise in 2007 vorgezogen werden. U.U. auch wegen drohender ErbSt-Erhöhung sinnvoll (§§ 13a, 19a ErbStG nutzen)

Verlustvorträge durch gezieltes Heben von stillen Reserven vor einer Veräußerung abbauen

Veräußerung einzelner WG; Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG zum gemeinen Wert; Verzicht auf eine nicht (voll) werthaltige Forderung (ggf. mit Besserungsschein)

Verlustabzug beim Mantelkauf

KONLUS  19

Gestaltungshinweise

Reduzierung des Untergangs von Verlusten nach § 8 c KStG

Übertragungen an einen Erwerber in zeitlich entzerrten Tranchen bis zur Höhe von jeweils 25% mit einem Abstand von jeweils 5 Jahren vornehmen
⇒ kein Verlustuntergang

Übertragungen an einen Erwerber in Höhe von 25,01%
und innerhalb von 5 Jahren in Höhe von 24,99%
⇒ quotaler Verlustuntergang in Höhe von 25,01%

Achtung: Gefahr, dass die Finanzverwaltung einen Gesamtplan annimmt

Verlustabzug beim Mantelkauf

KONLUS  20

Gestaltungshinweise

Funktionsmechanismus bei aufeinander folgenden Erwerben schafft
(begrenzte) Gestaltungsmöglichkeiten

Fall 1 quotaler Untergang: 40% sollen übertragen werden; Verlustvorträge 10 Mio.

Lösung 1:
WJ 1: 40%
=> 40% Verluste (4 Mio.) gehen unter

Lösung 2:
WJ 1: 30%
WJ 2: 10%
=> 30% Verluste (3 Mio.) gehen unter
(maßgeblich: Übergang wirtschaftliches Eigentum)

Steuerung der Höhe des Untergangs (optimal: 25,01% im ersten Schritt)

Fall 2 vollständiger Untergang: 55% sollen übertragen werden; Verlustvorträge 10 Mio.

Lösung 1:
WJ 1: 55%
=> 100% Verluste gehen in 01 unter

Lösung 2:
WJ 1: 30%
WJ 2: 25%
=> 100% Verluste gehen in 02 unter
(maßgeblich: Übergang wirtschaftliches Eigentum)

Steuerung des Zeitpunkt des Untergangs

Strittig, ob Gesamtplanrechtsprechung neben den gesetzlichen Missbrauchsvorschriften zu beachten ist

Verlustabzug beim Mantelkauf

KONLUS  21