



Wirtschaftsprüfung • Steuerberatung
Rechtsberatung • Insolvenzverwaltung

Kapitalgesellschaftsverluste und § 8c KStG („Mantelkauf“)

Düsseldorf, 17. Dezember 2013

Prof. Dr. Norbert Neu

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachberater für
Internationales Steuerrecht

Partner

norbert.neu@dhp.de

Member of



1. Überblick
2. Konzernklausel
3. Stille-Reserven-Klausel
4. Sanierungsklausel
5. Konkurrenzverhältnis

1. Überblick



<p>Grundregel <i>(§ 8c Abs. 1 Satz 1-4 KStG)</i></p>	<p>¹Werden 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. ²Unabhängig 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. ³Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. ⁴Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.</p>
---	---

Member of



1. Überblick



Konzernklausel <i>(§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG)</i>	⁵ Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.
Stille-Reserven-Klausel <i>(§ 8c Abs. 1 Satz 6-9 KStG)</i>	⁶ Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 und Satz 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten, zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. ⁷ Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. ⁸ Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft. ⁹ Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.
Sanierungsklausel <i>(§ 8c Abs. 1a KStG)</i>	¹ Für die Anwendung des Absatzes 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich. ² Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. ³ Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen setzt voraus, dass ...

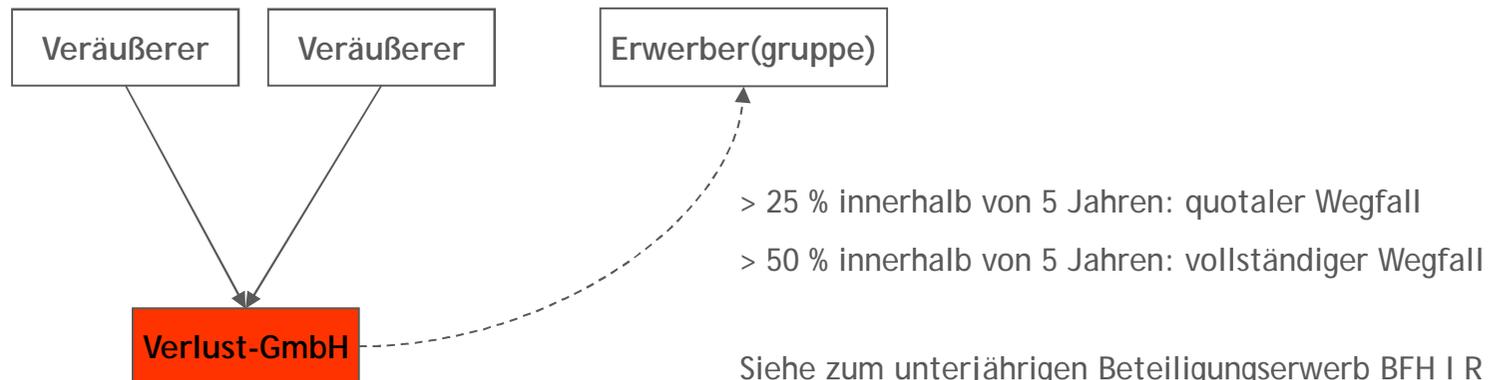
1. Überblick



- Erstmalige Anwendung im VZ 2008 für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007
- Anwendung Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2009
- Siehe zur Sanierungsklausel Seite 17
- Zweifel an der Verfassungswidrigkeit der Norm (s. den Überblick bei *Lang, GmbHR 2012, 57*)

1. Überblick

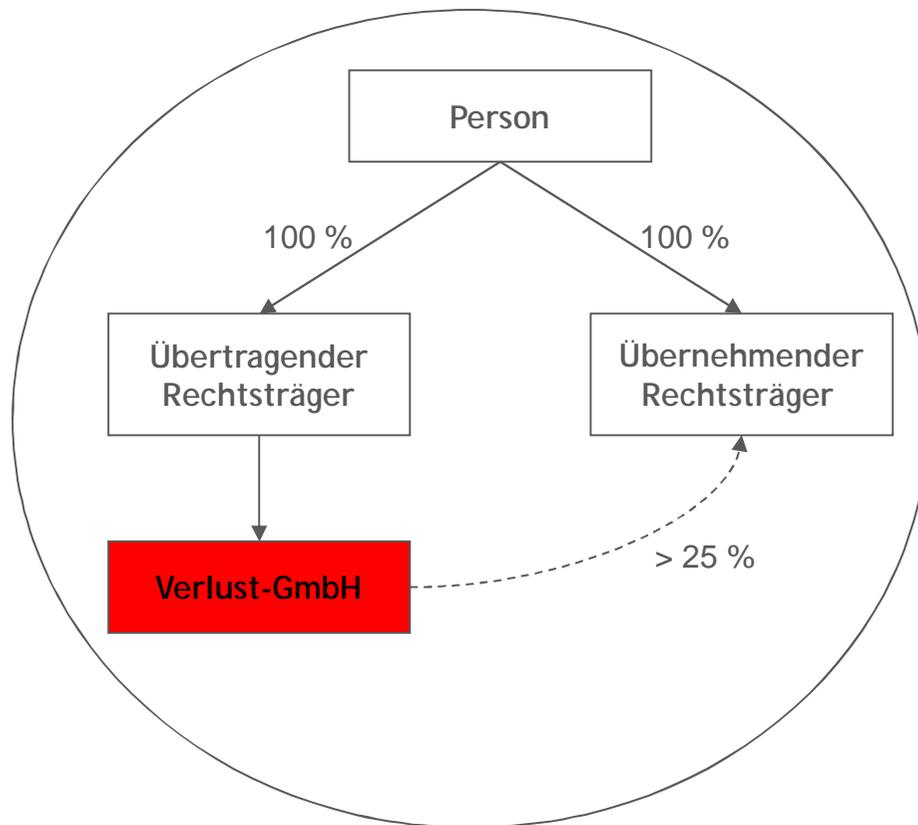
¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent ... an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. ²Unabhängig 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. ³Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen.



Siehe zum unterjährigen Beteiligungserwerb BFH I R 14/11 vom 30.11.2011, BStBl II 2012, 360: Verrechnung des bis zum schädlichen Beteiligungserwerbs entstandenen Gewinns mit Verlustvortrag zum Ende des Vorjahres.

2. Konzernklausel

⁵Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.



Person

- Natürliche Person, Körperschaft, Mitunternehmerschaft
- Vermögensverwaltende PersGes (?)
- Erwerbergruppe (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG)?

Übertragender/übernehmender Rechtsträger

- Normspezifische Auslegung
- Nicht im Sinne des UmwStG

Beteiligungsquote

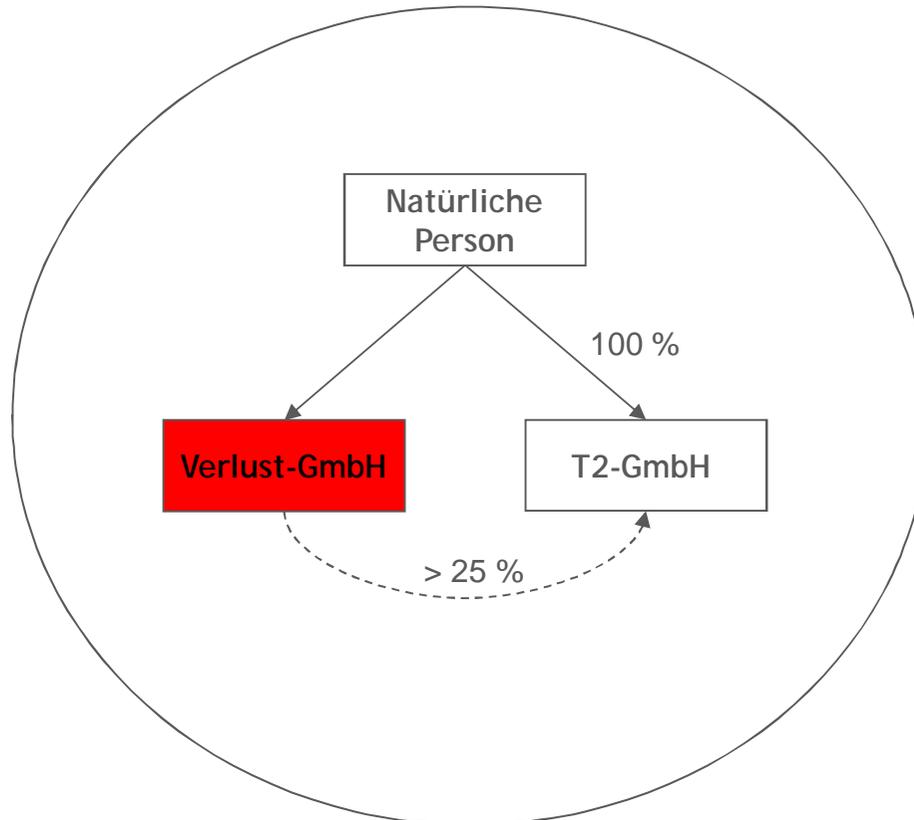
- Nach Wortlaut 100 %
- Nach Sinn und Zweck geringere Quote ausreichend (z.B. > 95 %, § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG; > 75 %, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG)

Rechtsfolge

- Kein schädlicher Beteiligungserwerb
- Kein schädlicher Zählerwerb (?)

2. Konzernklausel

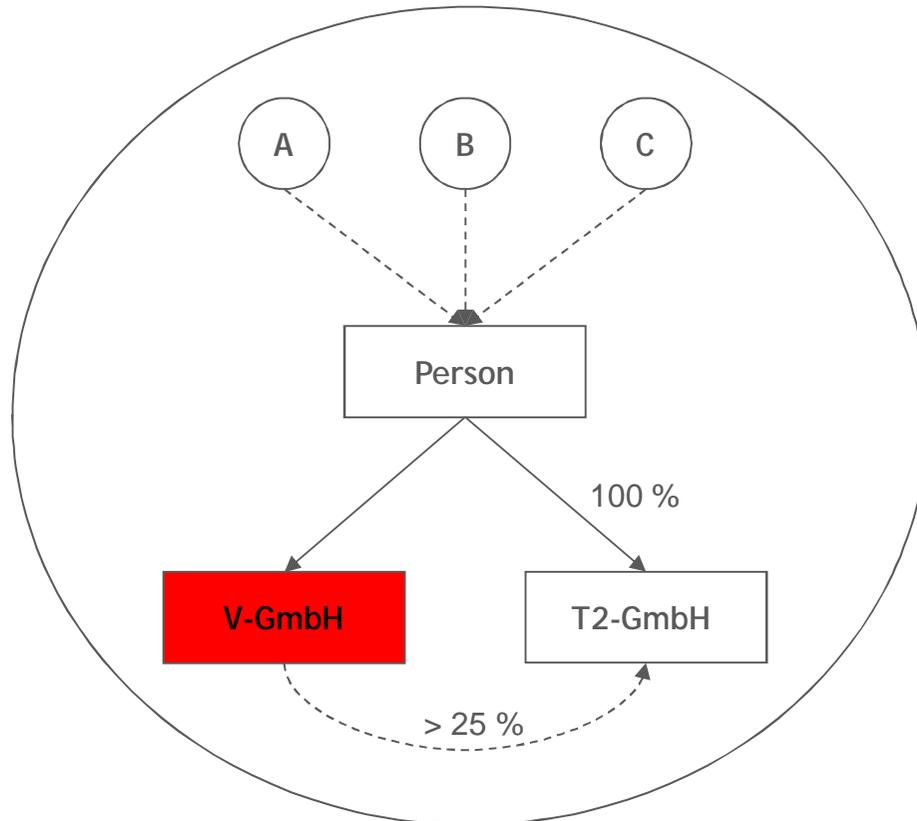
⁵Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.



Wortlaut: schädlich
Sinn und Zweck: unschädlich

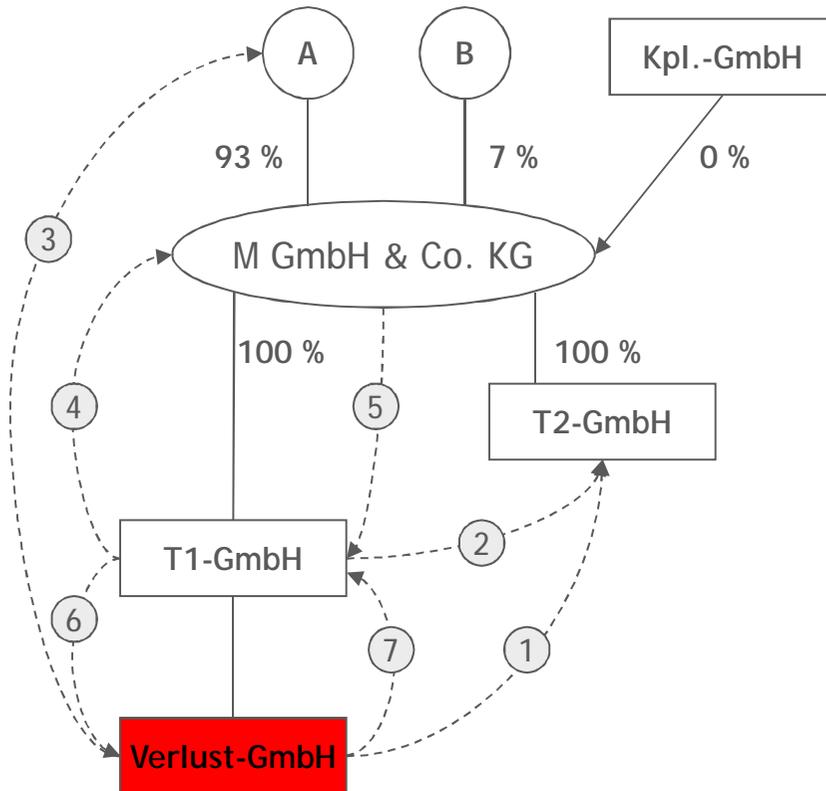
2. Konzernklausel

⁵Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.



Wortlaut: schädlich
Sinn und Zweck: unschädlich

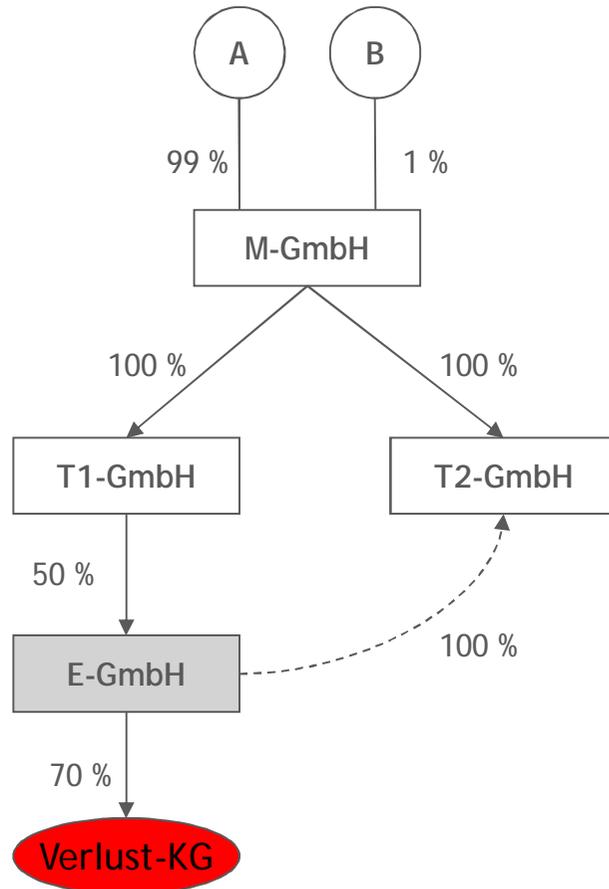
2. Konzernklausel



	Begünstigt?	
	Wortlaut	Sinn und Zweck
1 Veräußerung/Abspaltung der V-Anteile auf T2	Ja	Ja
2 Veräußerung/Ausgliederung der T1-Anteile auf T2	Nein	Ja
3 Übertragung der V-Anteile auf A	Nein	Wohl nein
4 Verschmelzung T1 auf M	Nein	Wohl ja
5 Verschmelzung M auf T1	Nein	Wohl ja
6 Verschmelzung T1 auf V	Nein	Ja*
7 Verschmelzung V auf T1	Nein	Nein

* So auch FG Berlin-Brandenburg 8 K 8311/10 vom 18. 10. 2011, DStRE 2012, 1189 (Revision eingelegt; Az des BFH: I R 79/11)

2. Konzernklausel



- Grundregel: Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags der **Verlust-KG** zu $(50\% \times 70\% =) 35\%$ (§ 8c Abs. 1 Satz 1-4 KStG, § 10a Satz 10 GewStG)
- Konzernklausel
 - Übertragung Anteile E-GmbH ist Anwendungsfall der Konzernklausel
 - „Durchschlagen“ auf Anteile **Verlust-KG**; 100%-Beteiligung an Verlust-KG nicht erforderlich

3. Stille-Reserven-Klausel



⁶Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von den Sätzen 1 und 2 abgezogen werden, soweit er bei Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei ... Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen **im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens** der Körperschaft nicht übersteigt. Stille Reserven ... sind der **Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei ... Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven ... der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei ... Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft.**

Gemeiner Wert des Betriebsvermögens (bei neg. EK BV)

./. Eigenkapital laut Steuerbilanz (ggf. interpoliert)

= Stille Reserven

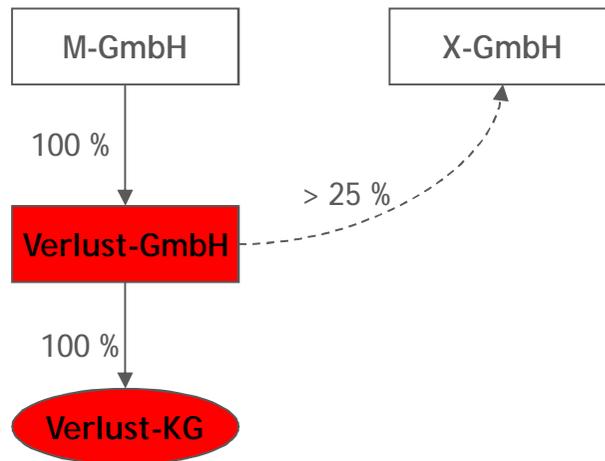
./. Im Inland nicht steuerpflichtige stille Reserven

= Im Inland steuerpflichtige stille Reserven

Rechtsfolgen

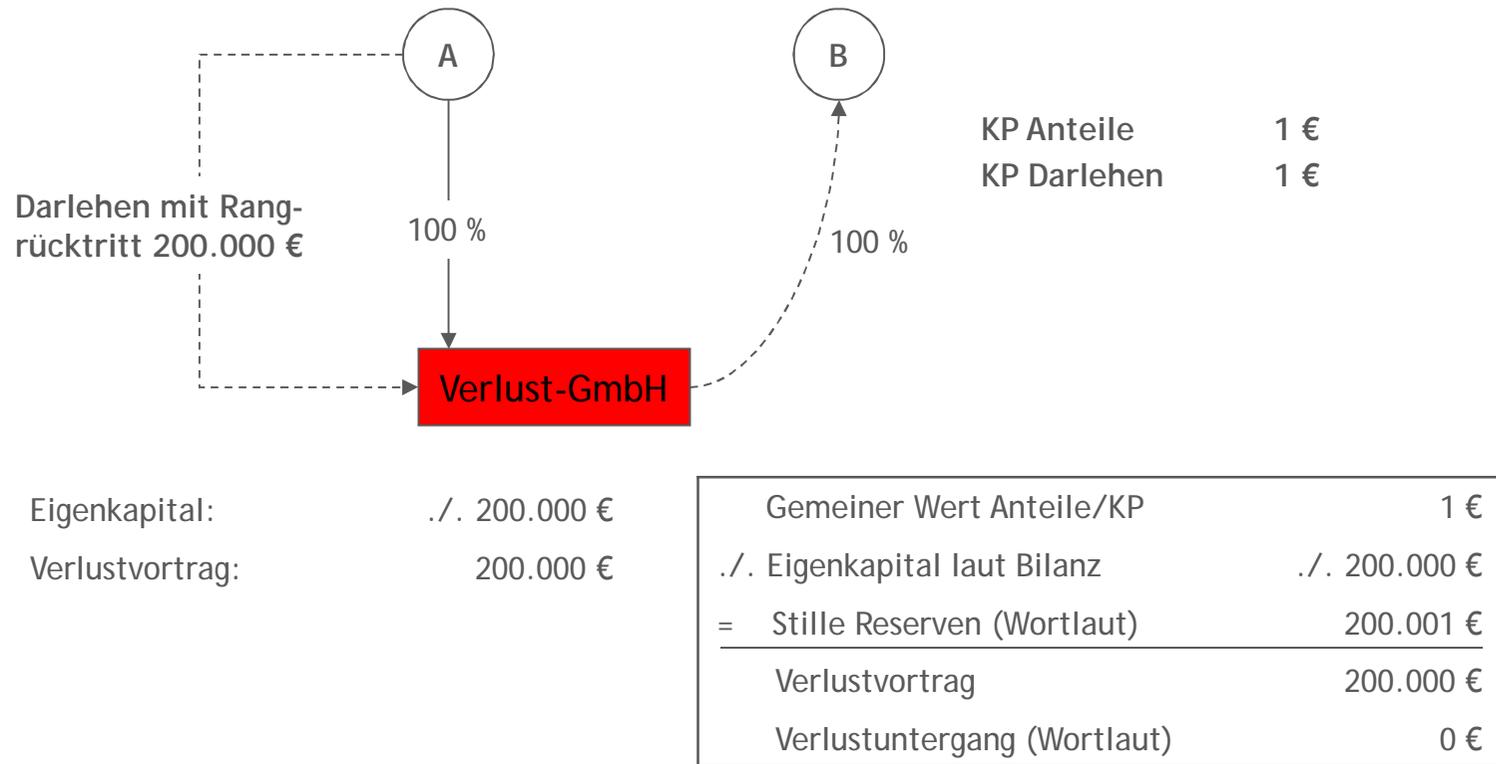
- Kein Verlustuntergang in Höhe der stillen Reserven (Mindestbesteuerung unbeachtlich!)
- Keine rückwirkende Zuführung (§ 8c Abs. 1 Satz 8 KStG)
- Verlustvortrag übersteigende stille Reserven erhalten Zinsvortrag (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG)

3. Stille-Reserven-Klausel



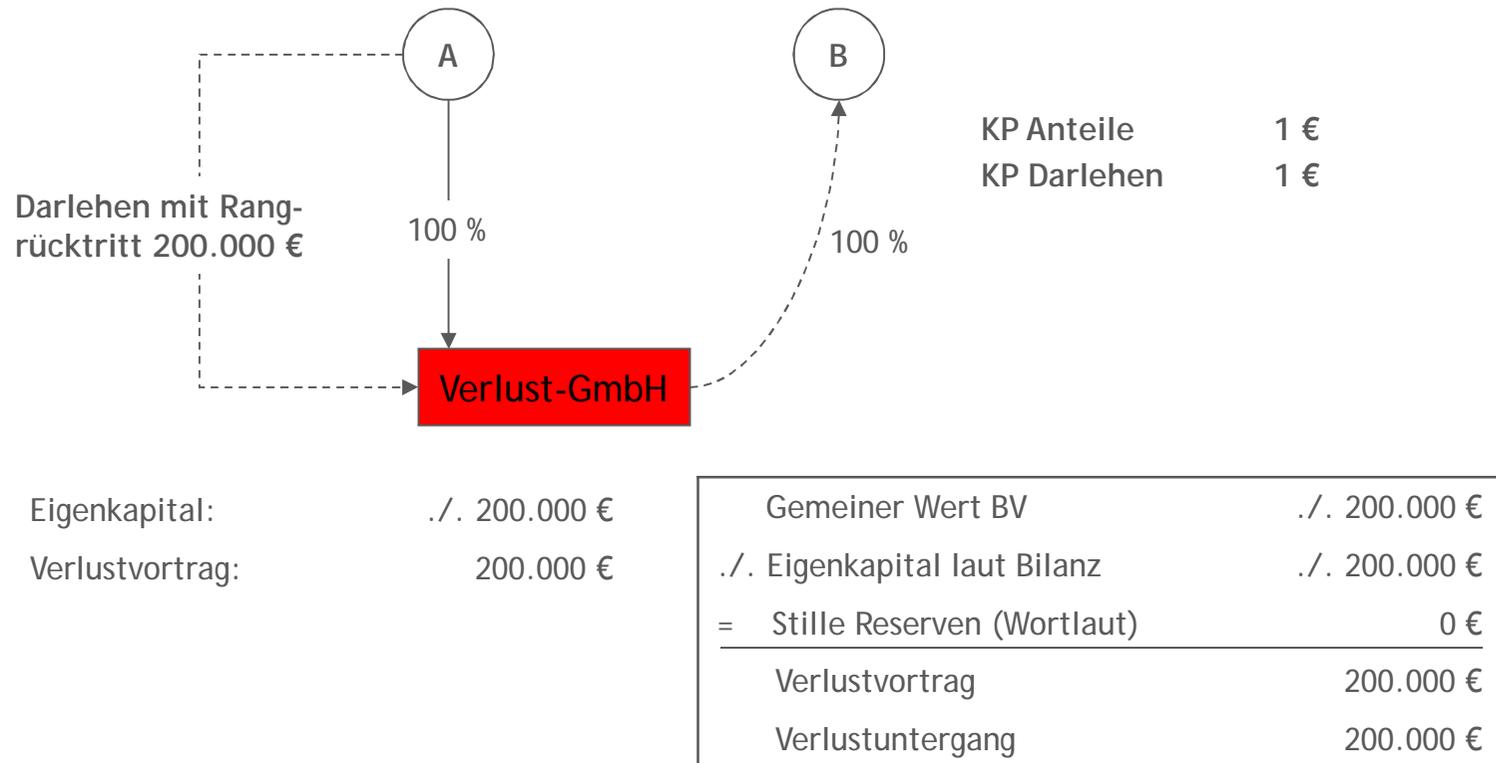
- Erfassung der stillen Reserven der **Verlust-KG** bei **Verlust-GmbH** für Zwecke der Körperschaftsteuer
- Erfassung der stillen Reserven der **Verlust-KG** bei dieser für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 10a Satz 10 GewStG)

3. Stille-Reserven-Klausel vor JStG 2010

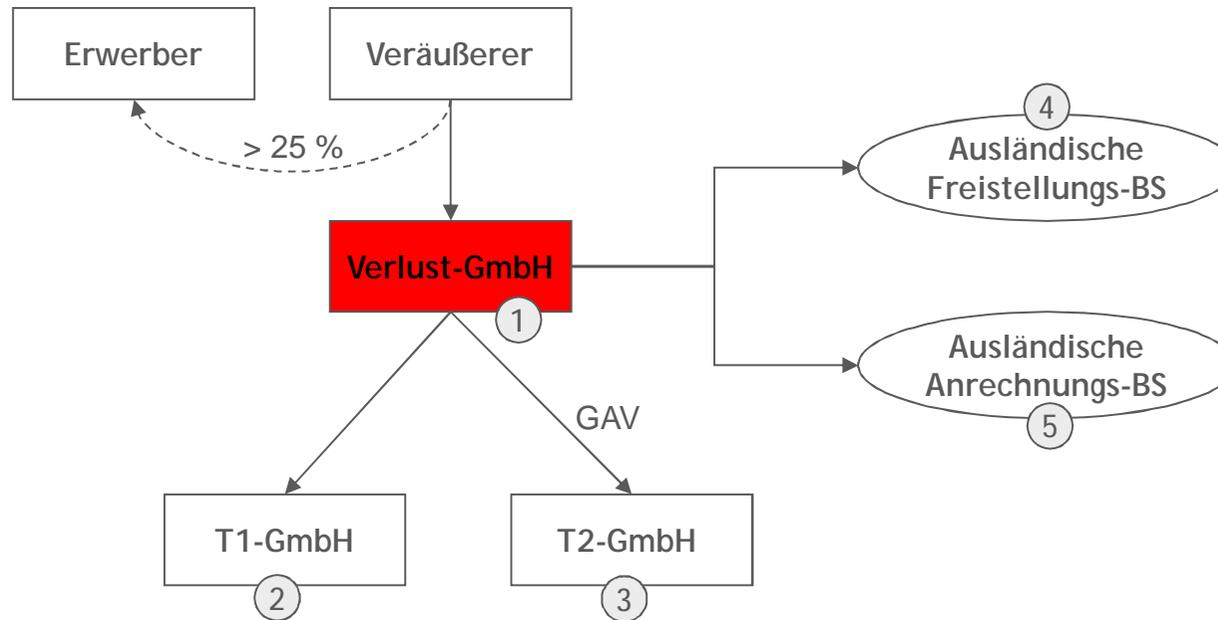


Verlustuntergang nach Sinn und Zweck?

3. Stille-Reserven-Klausel nach JStG 2010

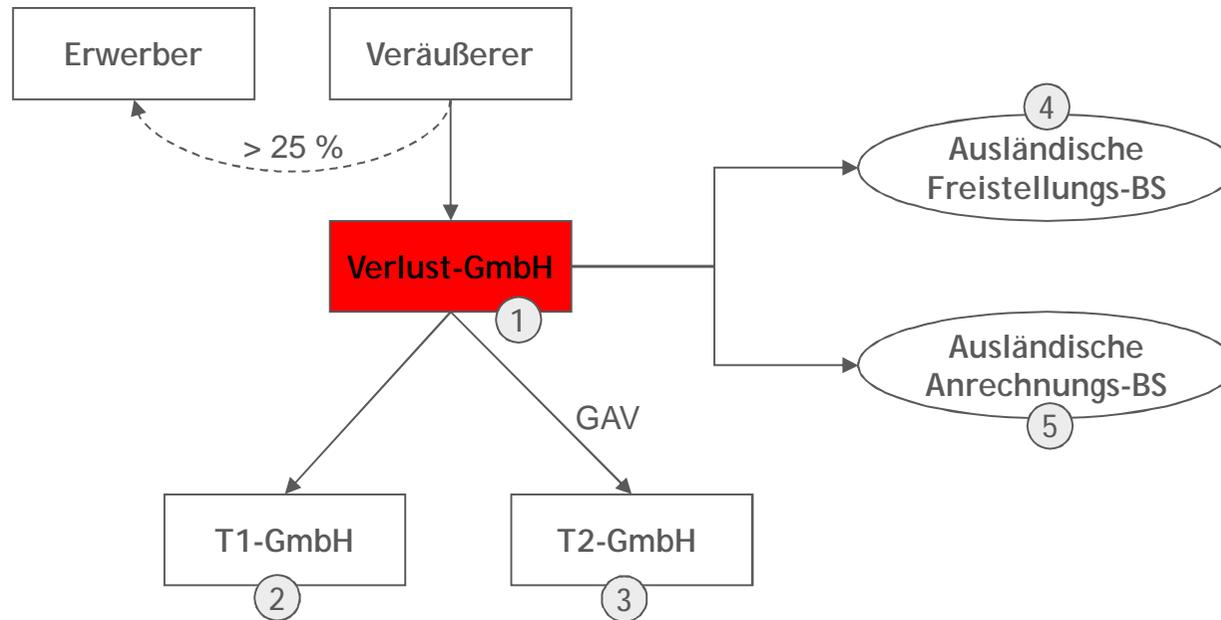


3. Stille-Reserven-Klausel nach JStG 2010



- ① Erhalt Verlustvortrag in Höhe der stillen Reserven im Unternehmen der V-GmbH
- ② Falls Anteile an T1-GmbH steuerfrei veräußerbar (z.B. kein § 8b Abs. 4 KStG, kein § 8b Abs. 7 KStG), keine Berücksichtigung (von 95 %?) der stillen Reserven in Anteilen (?)
- ③ Falls Anteile an T1-GmbH steuerfrei veräußerbar, nach Wortlaut keine Berücksichtigung der stillen Reserven in den Anteilen (s.o.); nach Sinn und Zweck jedoch Einbeziehung

3. Stille-Reserven-Klausel nach JStG 2010



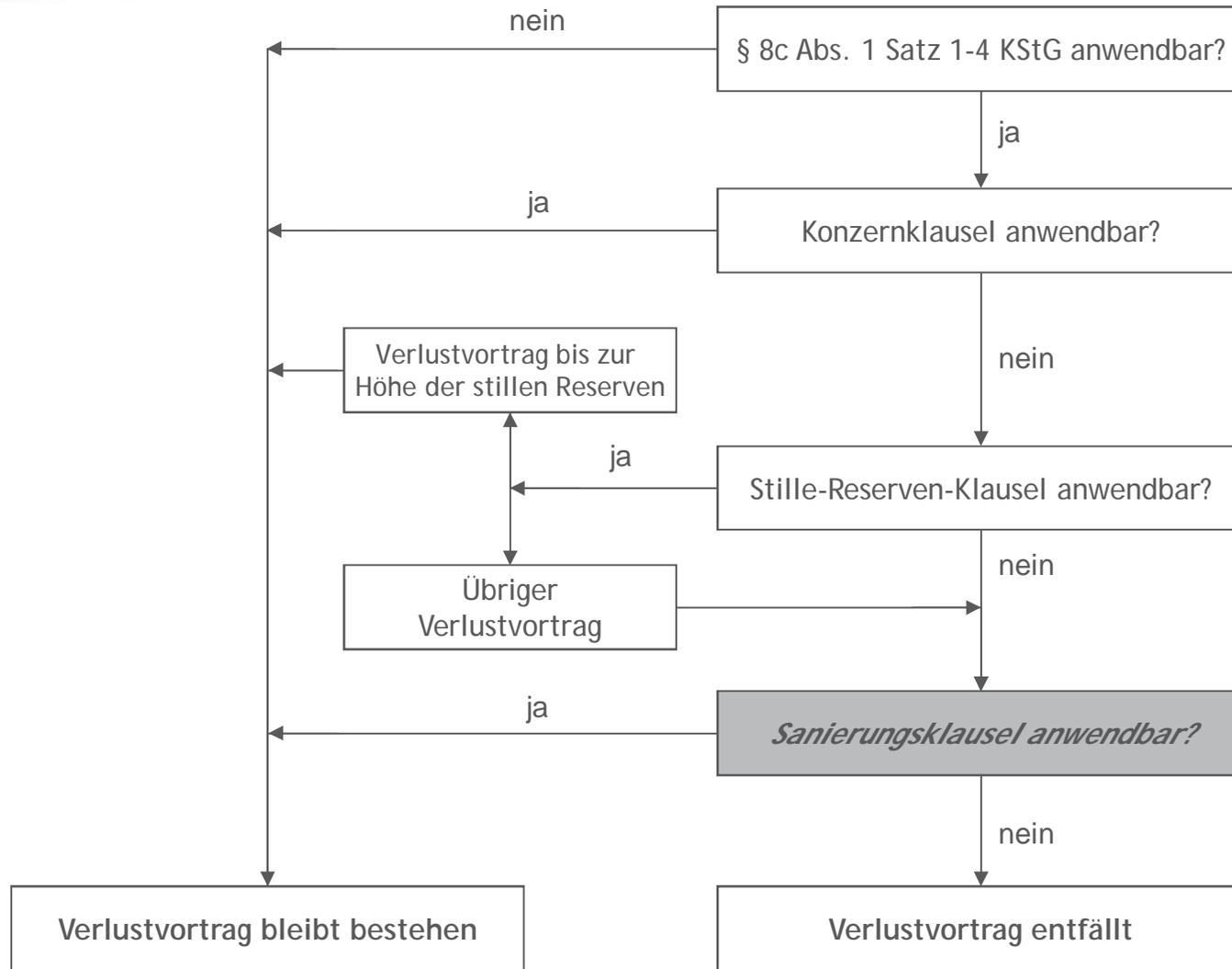
- ④ Stille Reserven in den Wirtschaftsgütern der Freistellungs-Betriebsstätte nicht einzubeziehen, wenn steuerfrei veräußerbar
- ⑤ JStG 2010: Stille Reserven in den Wirtschaftsgütern der Anrechnungs-BS sind einzubeziehen (ausländisches Betriebsvermögen), da die Betriebsstättenverluste in den Verlustvortrag mit einfließen und die stillen Reserven bei Aufdeckung inländische Verlustvorträge aufzehren („im Inland steuerpflichtige stille Reserve“).

4. Sanierungsklausel



- Gemäß EuGH vom 26.1.2010 [K (2011) 275, berichtigt durch Beschluss vom 15.4.2011, K (2011) 2608 Abl. EG Nr. L 235, 10.9.2011, 26] unzulässige Beihilfe
- Einschränkende Anwendung der Vorschrift gemäß § 34 Abs. 7c KStG; siehe dazu OFD Magdeburg vom 28.9.2011, DStR 2011, 2253
- Nichtigkeitsklage der Bundesrepublik Deutschland am 7.4.2011 (Rs. T-205/11)
- Ernstliche Zweifel an der Unzulässigkeit der Sanierungsklausel nach FG Münster 9 V 357/11-K-G vom 1.8.2011, EFG 2012, 165; Beschwerde eingelegt (Az. des BFH: I B 150/11)

5. Konkurrenzverhältnis



Prüfreihenfolge
streitig