61

KSt

Risiken bei der Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags

KStG § 8d

Der Gesetzgeber hat die Komplexität hinsichtlich des Umgangs mit Verlustvorträgen für Körperschaftsteuerpflichtige durch den neuen § 8d KStG erweitert. Die Vorschrift tritt neben den weiterhin gültigen § 8c KStG und soll Unternehmen ohne große stille Reserven außerhalb von Konzernstrukturen helfen, ihre bereits erlittenen Verluste auch nach einem Gesellschafterwechsel zu behalten und nicht nach § 8c KStG zu verlieren. In vielen Fällen dürfte die neue Vorschrift Unternehmen helfen, allerdings ist die Anwendung auch nicht ohne Risiken.

Sachverhalt

Am 01.07.2016 wurde ein Anteil von 40 % der A-GmbH an einen Erwerber verkauft. Die GmbH hat einen Geschäftsbetrieb, der seit Jahren unverändert geführt wird und sich auch zukünftig nicht verändern soll. Die GmbH hält keinerlei Beteiligungen. Zum 31.12.2015 wurde ein Verlustvortrag von 1.000.000 Euro festgestellt. In 2016 ergibt sich ein positives Einkommen (§ 9 Abs. 2 KStG) von 100.000 Euro. Zum 01.07.2016 sind – bezogen auf den verkauften Anteil – stille Reserven von 200.000 Euro i. S. des § 8c KStG vorhanden. In 2017 ergibt sich ein Verlust von 100.000 Euro. In 2018 wird ein kleiner Kommanditanteil an einer Schifffahrtsgesellschaft erworben, der an sich nichts mit dem eigentlichen Geschäftsbetrieb zu tun hat und lediglich als Geldanlage dient. Das Einkommen (§ 9 Abs. 2 KStG) in 2018 beträgt 1.500.000 Euro. Zum 31.12.2017 sind stille Reserven i. S. des § 8c KStG für alle Anteile zusammen von 500.000 Euro vorhanden (das entspricht den 200.000 Euro für den 40 %-Anteil).

Frage

Welche Folgen ergeben sich, wenn

1. kein Antrag nach § 8d KStG gestellt wird,
2. ein Antrag nach § 8d KStG gestellt wird?

Antwort

1. Es fallen 180.000 Euro Verlust weg, sodass in 2018 noch 680.000 Euro zu versteuern sind.

2. Von dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag fallen 400.000 Euro weg, sodass in 2018 noch 900.000 Euro zu versteuern sind.

Begründung

Anteiliger Wegfall des Verlustvortrags

Zu 1: 0hne einen Antrag nach § 8d KStG ist § 8c KStG unverändert anzuwenden. Es würden hier 40 % der Summe aus dem Verlustvortrag vom 31.12.2015 von 1.000.000 Euro und 50.000 Euro zeitanteiligem Gewinn (100.000 Euro × 5/12) aus 2016 grundsätzlich wegfallen, also (40 % von 950.000 Euro =) 380.000 Euro. Tatsächlich würden aber nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG (sog. Stille-Reserven-Klausel) nur 180.000 Euro wegfallen, da 200.000 Euro stille Reserven in dem Anteil vorhanden sind, sodass sich der Verlustvortrag wie folgt entwickelt:

	Verlustvortrag
Feststellung zum 31.12.2015	1.000.000 €
Einkommen 2016 1. Halbjahr	./. 50.000 €
Verlustwegfall (380.000 € ./. 200.000 € =)	./. 180.000 €
Einkommen 2016 2. Halbjahr	./. 50.000 €
Feststellung zum 31.12.2016	720.000 €
Verlust 2017	100.000 €
Feststellung zum 31.12.2017	820.000 €
positives Einkommen 2018	./. 820.000 €
Feststellung zum 31.12.2018	0 €

Vom positiven Einkommen vor Verlustabzug des Jahres 2018 sind nach Abzug des Verlustvortrags noch 680.000 Euro zu versteuern.

§ 8d KStG anwendbar

Zu 2: Wird ein Antrag nach § 8d KStG gestellt, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen vorliegen. Dies ist der Fall, da ein Geschäftsbetrieb offensichtlich schon seit Beginn des dritten Wirtschaftsjahrs vor dem Anteilsverkauf unverändert betrieben wurde und so weiter betrieben werden soll. Es sind auch keine schädlichen Mitunternehmeranteile vorhanden, die GmbH ist auch nicht Organträger. Durch den Anteilsverkauf an einen Erwerber ist zudem ein „schädlicher Vorgang" i. S. des § 8d KStG gegeben. Damit wird ein Antrag zulässig. Die Vorschrift ist schon anwendbar, da der schädliche Anteilserwerb nach dem 31.12.2015 stattfand (§ 34 Abs. 6a KStG).

Fortführungsgebundener ...

Als Folge ist zum 31.12.2016 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag festzustellen. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag wird erst zum Ende des Jahrs festgestellt, in dem der schädliche Anteilserwerb stattfand, also zum 31.12.2016. Es spielt dabei keine Rolle, wann innerhalb des Jahrs genau der Erwerb stattfand, insoweit gelten andere Grundsätze als bei der Anwendung des § 8c KStG.

... und regulärer Verlustvortrag

Der Verlust 2017 wird als regulärer Verlustvortrag festgestellt. Es stehen damit zwei Arten von Verlustvorträgen nebeneinander. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist in den Folgejahren kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung in § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG als Erstes zu verbrauchen, da es der ältere Verlust ist und er u. U. wegfallen könnte.

Wegfall des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Im Kauf des Mitunternehmeranteils liegt nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG ein schädliches Ereignis vor. Bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses fällt der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag weg. Damit ist gemeint, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag entfällt, der auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs vor dem schädlichen Ereignis festzustellen ist.[1] Der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag kann nicht mehr mit Gewinnen des Jahrs, in dem das schädliche Ereignis eintritt, verrechnet werden. Der festgestellte Betrag fällt auch dann in voller Höhe weg, wenn der ursprüngliche schädliche Erwerb i. S. des § 8c KStG ein solcher von zwar mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % war, also die Verluste ohne den Antrag nach § 8d KStG nur teilweise weggefallen wären.[2]

Wegen der vorhandenen 500.000 Euro stiller Reserven entfällt der fortführungsgebundene Verlustvortrag in dieser Höhe nicht und kann in 2018 insoweit noch genutzt werden. Es fällt also im Ergebnis 400.000 Euro fortführungsgebundener Verlustvortrag weg. Es gelten hier die gleichen „Spielregeln“ wie bei der Anwendung des § 8c KStG.

	Fortführungsgebundener Verlustvortrag	Regulärer Verlustvortrag
Feststellung zum 31.12.2015		1.000.000 €
Einkommen 2016		./. 100.000 €
Umgliederung	900.000 €	./. 900.000 €
Feststellung zum 31.12.2016	900.000 €	0 €
Verlust 2017	0 €	100.000 €
Feststellung zum 31.12.2017	900.000 €	100.000 €
Wegfall	./. 400.000 €	
verbleibender Vortrag	500.000 €	
Einkommen 2018 1.500.000 €, max.	./. 500.000 €	./. 100.000 €
Feststellung zum 31.12.2018	0 €	0 €

Da hier 2018 insgesamt noch 600.000 Euro Verlustvortrag genutzt werden können, bleiben 900.000 Euro übrig, die versteuert werden

1 So auch Förster/von Cölln (DStR 2016 S. 8), unter 5.3.2.
2 Ortmann-Babel/Bolik (DB 2016 S. 2984), unter VII.

müssen. Das sind 220.000 Euro mehr als in der Konstellation ohne Antrag nach § 8d KStG.

Der Fall zeigt die Problematik des § 8d KStG. Da die Zukunft nicht vorhersehbar ist, kann bei Antragstellung nie mit letzter Sicherheit gesagt werden, dass dies auch in jedem Fall vorteilhaft ist. Wird der Antrag gestellt, ist sorgfältig darauf zu achten, dass nicht versehentlich oder unbedacht ein schädlicher Sachverhalt verwirklicht wird.

Verfasser: Senatsrat Horst Haar, Bremen

Anmerkung der Redaktion: Das BVerfG hat mit Beschluss vom 29.03.2017 2 BvL 6/11 § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für verfassungswidrig erklärt, allerdings nur für Jahre bis 2015, also vor Geltung des § 8d KStG. Zu der Frage, ob bzw. wie der erst seit 2016 geltende § 8d KStG die Beurteilung des BVerfG beieinflusst hätte, nimmt das Gericht keine Stellung. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.