

Verwertung steuerlicher Verlustvorträge trotz schädlichen Beteiligungserwerbs

Sicherung des Verlustvortrags bei Vorliegen stiller Reserven i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG

Von Dr. Arnd Stollenwerk, WP/StB, und Dipl.-Kff. Susanne Scherff, WP/StB

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz sowie zuletzt das Jahressteuergesetz 2010 entschärfen die Regelungen des § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG insoweit, als nunmehr 3 Ausnahmen bestehen, die für den Fall eines nach S. 1 oder 2 ersatzlos entfallenden Verlustes dessen Erhaltung ermöglichen: Konzernklausel, Verschonung der stillen Reserven und Sanierungsprivileg. Für die Beratung der mittelständischen GmbH ohne Konzernverbund ist die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG nicht einschlägig. Hinsichtlich der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1 a KStG liegt zwischenzeitlich die Entscheidung der EU-Kommission vor, so dass diese endgültig nicht mehr anwendbar ist. Im Zuge der Einleitung des Prüfverfahrens auf EU-Ebene wurde durch BMF-Schreiben vom 30.4.2010 die Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG („stille Reserven“) für die Beratung der mittelständischen GmbH außerhalb eines Konzernverbundes entscheidende Bedeutung zu.

(...)

Fazit

Die Verschonungsregel im § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG ist vom Gesetzgeber erkennbar in der Absicht geschaffen worden, den Wegfall der Verluste zu verhindern, soweit die GmbH selbst durch Realisierung der stillen

Reserven die Verlustvorträge hätte nutzen können. Insoweit ist die nunmehr erfolgte „Entschärfung“ des § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG zu begrüßen. Es bleibt aber beim Verlustwegfall, wenn dem Verlust keine stillen Reserven gegenüberstehen. Der echte Mantelkauf ist daher weiterhin ausgeschlossen; durch die mit dem JStG 2010 erfolgte Klarstellung wird der echte Mantelkauf auch im Fall eines negativen Eigenkapitals nunmehr ebenfalls verhindert.

Offene Anwendungsfragen: Für die Praxis ergeben sich allerdings etliche Detailfragen in der Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG, die – mangels eines derzeit vorliegenden, klärenden BMF-Schreibens – zum Teil noch gänzlich ungelöst sind. Letztlich wird die Lösung der offenen Anwendungsfragen darüber entscheiden, welche Bedeutung der Verlustverschonung in der Praxis zukommt. Die Tatsache, dass die Verschonungsregel gesetzestechnisch als Ausnahmeregelung zu § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG angelegt ist und daher die Beweislast der GmbH auferlegt wird, dürfte den steuerlichen Berater zwingen, alternative Lösungen für die Erhaltung der Verluste zu suchen, die im Zweifel in der Anwendung größere Rechtssicherheit versprechen.

Für die Durchführung einer vollumfänglichen Unternehmensbewertung bei Fehlen eines Anteilskaufpreises gilt gleiches. Auch hier wird man in praxi abwägen müssen, ob sich die Geltendmachung der Verschonungsregelung lohnt oder aber ersatzweise andere Maßnahmen zur Verlustnutzung in Betracht kommen (z.B. bedingter Forderungsverzicht bei Vorliegen von Gesellschafterdarlehen). Wünschenswert wäre es, wenn eine Unternehmensbewertung entfallen könnte, soweit nachgewiesen werden kann, dass erhebliche stille Reserven in einzelnen Vermögensgegenständen enthalten sind, die bei ihrer Realisierung am Markt durch die Verlust-GmbH ausreichen würden,

den Verlustvortrag zu verrechnen (z.B. bei Nutzung des § 6b EStG in der Vergangenheit).