

Erwerb von KapG
Sicherung Verlustvorträge
.....
Sicherung Finanzierungskosten

LBB Sommertagung

01.09.2018

Dipl.-Kfm. Steuerberater Carsten Mörlins



**DR. MOSER &
COLLEGEN**

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG

Sicherung von Finanzierungskosten



Sicherung von Verlustvorträgen

Problemstellung

- Definitionen und steuerliche Grundlagen des §§8c und 8d KStG
- Praktische Beispielfälle
- Fazit

Sicherung von Finanzierungskosten

- Erwerber Natürliche Person/Mitunternehmerschaft
- Erwerber ist eine KapG

Steuervergleich Kauf einer KapG oder eines Einzelunternehmens/Mitunternehmerschaft

Einzelfragen Herr Mann

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Problemstellung

- Vermeidung eines Mantelkaufes, leere Kapitalgesellschaft ohne wirtschaftliche Aktivität, die über steuerliche Verlustvorträge (KSt, GewSt) verfügt.
- Erwerber der Anteile könnte den Mantel erwerben, die GmbH mit neuem Leben füllen und die Verlustvorträge ausnutzen
- Folgen:
Enorme Steuerausfälle
- §8c und §8d KStG sind reine Missbrauchsregelungen

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Definitionen, Steuerliche Grundlagen 8c KStG

- Satz 1: quotaler Untergang der Verluste, wenn mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% der Anteile oder Stimmrechte innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber oder diesem nahe stehenden Personen übertragen werden
- Satz 2: vollständiger Untergang der Verluste, wenn mittelbar oder unmittelbar mehr als 50% der Anteile oder Stimmrechte innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber oder diesem nahe stehenden Personen übertragen werden;

Beispiele

- Satz 3: eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Erwerbem steht einem Erwerber iSd. Sätze 1 und 2 gleich
- Satz 4: Kapitalerhöhung steht einer Übertragung des gez. Kapital gleich ; Beispiel

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Gestaltungen

- Erwerb von 25,01 % löst den §8 c KStG aus
 - Aufstockungen bis 49,99 % zu einem späteren Zeitpunkt bleiben jedoch ohne Auswirkung
- Voraussetzung: - kein wirtschaftlicher Eigentümer
- nicht innerhalb von einem Jahr

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Vermeidung des Verlustunterganges

- Stille Reserve Klausel §8c KStG
- Konzernklausel §8c KStG
- Sanierungsklausel §8c KStG
- Fortführungsgebundener Verlustvortrag §8d KStG

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Stille Reserve Klausel

- In Höhe der Stillen Reserven ist kein Verlusthandel gegeben (Möglichkeit asset deal)
„ein nichtabziehbarer nicht genutzter Verlust ist abweichend abziehbar“
- Stille Reserven werden mit der gleichen Quote wie dem schädlichen Beteiligungserwerb zugeordnet
- Gemeiner Wert **der Anteile** (ggfs. anteilig)
 - steuerliches Eigenkapital (ggfs. anteilig)
 - = (anteilige) stille Reserven
 - nicht im Inland steuerpflichtige stille Reserven (anteilig)
 - = (anteilige) im Inland steuerpflichtige stille Reserven

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8dKStG



Stille Reserve Klausel

- Gemeiner Wert der Anteile ist grundsätzlich der Kaufpreis
- Nur bei unangemessenen Kaufpreisen ist ein Unternehmensbewertung erforderlich
- Beim Negativen Eigenkapital:
 - stille Reserven werden nicht nach dem gemeinen Wert der Anteile, sondern nach dem (positiven oder negativen) gemeinen Wert des Betriebsvermögens ermittelt
 - Gemeiner Wert des **Betriebsvermögens** (ggfs. anteilig)
 - negatives steuerliches Eigenkapital (ggfs. anteilig)
 - = (anteilige) stille Reserven
 - nicht im Inland steuerpflichtige stille Reserven (anteilig)
 - = (anteilige) im Inland steuerpflichtige stille Reserven

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Stille Reserve Klausel

- Gemeiner Wert des Betriebsvermögens wird nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren vorgenommen (BMF-Schreiben vom 28.11.2017)

- Stille Reserven müssen auch steuerpflichtig sein (damit Anteile an KapG nicht relevant)

- Mehrstufiger Beteiligungserwerb

z.B. Tochtergesellschaft hat einen Verlust

Die Stille Reserve-Klausel ist für jede Verlustgesellschaft zu prüfen

Entgelt für die Anteile an der Muttergesellschaft maßgeblich, abweichend davon jedoch auch anderer

Nachweis mittels einer Unternehmensbewertung möglich

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Konzern-Klausel

- Ausnahme von dem Verlustuntergang, wenn die Veräußerung der Anteile innerhalb des Konzern erfolgt, da -wirtschaftlich betrachtet- der Veräußerer und der Erwerber identisch sind.

Der „übertragender Rechtsträger“ (=Veräußerer) ist in diesem Fall identisch zu dem „übernehmenden Rechtsträger“ (=Erwerber), da er unmittelbar oder mittelbar vor und nach der Anteilsübertragung weiterhin hält.

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Sanierungsklausel (§8c Abs1a KStG)

Aktuell vom EUGH am 28.06.2018 bestätigt, dass es keine unzulässige Beihilfe ist

- Verluste bleiben erhalten, wenn der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung erfolgt (es war lange Zeit fraglich, ob es sich dabei um eine unzulässige EU Beihilfe handelt)
- Sanierung ist darauf gerichtet, eine Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern und gleichzeitig die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten:
 - Abschluss einer Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung **oder**
 - Summe der jährlichen Lohnsumme innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet **oder**
 - Einlage von wesentlichem Betriebsvermögen in die Gesellschaft (innerhalb von 12 Monaten nach Beteiligungserwerb mindestens 25% des in der Steuerbilanz enthaltenden Aktivvermögens entspricht
- Keine Sanierung, wenn die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Erwerbes im Wesentlichen ~~eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb von 5 Jahren erfolgt~~

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Fortführungsklausel (§8d KStG) ab VZ 2016

- Betrachtung des Geschäftsbetriebes in der **Vergangenheit** (ist diese Regelung überhaupt relevant) und **in die Zukunft** bezüglich der Fortführung desselben Geschäftsbetriebes
- auf Antrag des Stpfl., dann ist §8c KStG (Stille Reserve, Sanierung, Konzernklausel) aber ausgeschlossen
- **Vergangenheit:**
 - Nicht für eingestellte sowie ruhendgestellte Geschäftsbetriebe
 - Beobachtungszeitraum
 - Gleichbleibender Geschäftsbetrieb seit Gründung der Körperschaft oder zumindest seit Beginn des dritten Veranlagungszeitraum (VZ), der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbes vorausgeht (z.B. Erwerb 2017...gleichbleibend mindestens ab 2014)
 - Gesonderte Feststellung des Verlustes

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8d KStG



Fortführungsklausel (§8d KStG) ab VZ 2016

Definition des Geschäftsbetriebes

- Ein Geschäftsbetrieb (a.) umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht (c.) getragenen, nachhaltigen (b.), sich gegenseitig ergänzenden und fördernden (d.) Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen (e.) in einer Gesamtbetrachtung.

a.) bei mehreren Geschäftsbetrieben...ist §8d KStG überhaupt anwendbar? Fraglich

b.) einmalige und nicht auf Wiederholung angelegte Betätigung ist nicht nachhaltig

c.) einheitliche Gewinnerzielungsabsicht...keine Tätigkeiten der Liebhaberei

d.) wirtschaftliche Ergänzung (z.B. Einzelhandel hat einen Online-Handel)

e.) angebotene Dienstleistungen und Produkte; Kunden- und Lieferantenkreis; angebotene Märkte, Qualifikation der Arbeitnehmer

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8dKStG



Fortführungsklausel (§8d KStG) ab VZ 2016

Zukunft

- Schädliche Maßnahmen
 - Geschäftsbetrieb darf nicht eingestellt worden sein
 - Geschäftsbetrieb darf nicht ruhend gestellt worden sein
 - Geschäftsbetrieb darf nicht einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt worden sein
 - Körperschaft darf keinen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufgenommen haben
 - Körperschaft darf sich nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligen
 - Körperschaft darf nicht die Stellung eines Organträgers eingenommen haben
 - Körperschaft dürfen keine Wirtschaftsgüter zum Buchwert oder Zwischenwert übertragen werden

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und §8d KStG



Fortführungsklausel (§8d KStG) ab VZ 2016

- Der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag geht ab dem Zeitpunkt des Eintritts der schädlichen Maßnahme insgesamt verloren

festgestellter fortführungsgebundener Verlust 31.12.2018 = 100 T€

Aufgabe/Veräußerung Mitte 2019 mit Gewinn 200 T€

Der fortführungsgebundener Verlust in Höhe von 100 T€ geht unter, kann nicht mit dem Gewinn in 2019 verrechnet werden

- Vorsicht: Der Verlust geht demnach auch ohne schädlichen Anteilseignerwechsel verloren

Sicherung von Verlustvorträgen §§8c und 8dKStG



Fazit Verluistsicherung

- §8 c KStG mit
 - Stille Reserve Klausel**
 - Konzernklausel**
 - Sanierungsklausel**

ist der **Fortführungsklausel**
nach §8d KStG vorzuziehen.

Sicherung von Finanzierungskosten



Erwerber ist eine natürliche Person

GmbH führt zu Kapitalerträgen nach §20 Abs.1 Nr.1 und 2 EStG

Abzug von Werbungskosten ist nach §20 Abs.9 EStG **ausgeschlossen, Abgeltungsteuer**

Ausnahme Option

Antrag nach §32 d Abs.2 Nr.3 EStG

Abzug von 60% der Werbungskosten

Voraussetzung:

- 1.) Beteiligung zu mindestens 25% oder
- 2.) Beteiligung zu mindestens 1% und durch eine berufliche Tätigkeit maßgeblichen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der KaG nehmen kann

Sicherung von Finanzierungskosten



Antrag

- Der Antrag ist spätestens mit der Einreichung der Steuererklärung zu stellen
- Der Option bindet den Steuerpflichtigen für mindestens 5 Jahre und wird danach automatisch verlängert
- Tätigkeit setzt eine Führungsfunktion voraus (Geschäftsführer, Prokurist) , einfache Tätigkeiten (z.B. Schlepperfahrer) ermöglichen keine Option mehr
- Mit der Option sind die Einnahmen als auch die Werbungskosten nach dem Teileinkünfteverfahren zu erfassen (60% steuerpflichtig, 40% steuerfrei), Abgeltungsteuer gilt nicht mehr

Beispiel

Sicherung von Finanzierungskosten



Der Erwerber ist juristische Person

- Die Gewinnausschüttungen von einer KapG zu einer anderen KapG bleiben nach §8b Abs.1 KStG steuerfrei
- Ausgaben im Zusammenhang mit den Bezüge sind zu 5% nicht abzugsfähig §8b Abs.5 KStG

Zinsen für die Finanzierung der Beteiligungen: 100 T€

Abzugsfähig 95 T€

Sicherung von Finanzierungskosten



Fazit

- Erwerber Natürliche Person : maximal 60% der Zinsen können steuerlich berücksichtigt werden
- Erwerber KapG: maximal 95 % der Zinsen können steuerlich berücksichtigt werden

- Vorschalt-KapG /Holding Modell
Mutterunternehme/Tochterunternehmen
gekoppelt mit einem Ergebnisabführungsvertrag (Laufzeit mindestens 5 Jahre)
Ergebnisse gehen direkt zur Mutter, die die Ergebnisse mit dem günstigen Thesaurierungssteuersatz von ca. 29,5 % versteuert
Günstigster Steuersatz um maximale Liquidität für Schuldentilgung zu verwenden

Sicherung von Finanzierungskosten



Nachteile des Holding Modells

- Zusätzliche KapG verursacht Verwaltungskosten
- Wie geht es weiter....
Spätere Verschmelzung der Mutter auf die Tochter (down-stream-merger) oder Tochter auf Mutter (up-stream-merger, Vorsicht Grunderwerbsteuer), Umwandlung Tochterunternehmen in KG etc.
- Aus der Verschmelzung kann ein Verschmelzungsergebnis entstehen
(Anschaffungskosten der Beteiligung abzüglich Buchwert der Vermögensgegenstände)
Dabei der Verschmelzungsgewinn gewinn zu 5 % steuerpflichtig, ein Verschmelzungsverlust dagegen steuerlich unbeachtlich , Beispiel
„obiter dictum“ BFH vom 24.06.2014

Sicherung von Finanzierungskosten



Nachteile des Holding Modells

- Überlegung:
 - Holding in eine Mitunternehmerschaft umwandeln....
 - Problem Finanzierungskosten Teileinkünfteverfahren

- „Ziel-GmbH“ in eine Mitunternehmerschaft umwandeln
 - fiktive Gewinnausschüttung
 - definitive Gewerbesteuer ohne Anrechnung (Verkauf innerhalb von 5 Jahren nach Umwandlung)
 - Gewerbesteuer nicht anrechenbar..... abziehbar?
 - (FG Saarland 16.11.2017 ...ja...Veräußerungskosten vom Verkäufer)

Sicherung von Finanzierungskosten



Kauf von Anteilen an einer KapG

■ Verkäufer

Vorteil: - Teileinkünfteverfahren

■ Käufer

Nachteil: - keine Abschreibungen auf die Anteile (erst bei Liquidation)
- Werbungskosten zu 60%

Vorteil: - Sicherung von Verträgen

■ Verhandlungslösung bei der Ermittlung des Kaufpreises

■ GmbH ist aus Sicht des Käufer mit Kaufpreisabschlag zu berücksichtigen

■ Beispielrechnung

Sicherung von Finanzierungskosten



Steuervergleich Kauf einer KapG oder Kauf eines Einzelunternehmens/Mitunternehmerschaft

Beispiel

Einzelfragen Herr Mann



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit