



Bundesministerium der Finanzen

53003 Bonn, 16. April 1999

IV C 6 - S 2745 - 12/99
(Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben)

Postfach 13 08
Telefon: (02 28) 6 82 - 42 30
oder über Vermittlung 6 82-0
Quer: 6 10 52 - 42 30
Telefax: (02 28) 6 82 31 21
Telex: 886645
X.400-Adresse:
c=de/a=bund400/p=bmf/s=poststelle

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug;
Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl. I S. 2590, BStBl I S. 928) und das Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 (BGBl. I S. 3121, BStBl 1998 I S. 7) geänderten Vorschriften des § 8 Abs. 4 KStG und des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG wie folgt Stellung:

A. Verlust der wirtschaftlichen Identität (§ 8 Abs. 4 KStG)

1. Sachliche Anwendung

a) Hauptanwendungsfall

Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG ist bei einer Körperschaft, daß sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Der Verlustabzug ist nach § 8 Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform bei

einer Kapitalgesellschaft insbesondere zu versagen, wenn folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind:

- Es sind mehr als 50 % der Anteile der Kapitalgesellschaft übertragen worden und
- die Kapitalgesellschaft führt ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fort oder nimmt ihn wieder auf.

02 Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich (Sanierungsfälle), wenn

- sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustabzug i.S. des § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG verursacht hat, und
- die Kapitalgesellschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt.

b) Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft und entsprechende Fälle

03 Die Grenze von mehr als 50 % der Anteile bezieht sich grundsätzlich auf das Nennkapital. Besitzt die Verlustgesellschaft eigene Anteile, bemißt sich der Umfang der übertragenen Anteile nach dem Verhältnis dieser Anteile zu dem Betrag des um die eigenen Anteile gekürzten Nennkapitals der Gesellschaft.

04 Die Übertragung der Anteile kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt sein. Der Anteilsübergang durch Erbfall einschließlich der Erbauseinandersetzung wird von § 8 Abs. 4 KStG nicht erfaßt, jedoch der Fall der vorweggenommenen Erbfolge.

05 Erwerber der Anteile können sowohl neue als auch bereits beteiligte Gesellschafter sein. Unerheblich ist, auf wieviele Erwerber und wieviele Erwerbsvorgänge sich die übertragenen Anteile verteilen. Die mehrfache Übertragung des nämlichen Anteils wird nur einmal gezählt. Entscheidend ist, daß insgesamt eine Quote von mehr als 50 % der Anteile übertragen wird.

Beispiel:

An der X-GmbH sind A zu 90 % und B zu 10 % beteiligt. A veräußert

- a) 60 % der Anteile an der X-GmbH an den bisherigen Gesellschafter B, so daß nach dieser Veräußerung A zu 30 % und B zu 70 % an der X-GmbH beteiligt sind.
- b) 30 % der Anteile an der X-GmbH an den bisherigen Gesellschafter B und weitere 30 % der Anteile an der X-GmbH an den neuen Gesellschafter C, so daß nach dieser Veräußerung A zu 30 %, B zu 40 % und C zu 30 % an der X-GmbH beteiligt sind.

In beiden Fällen wurden mehr als die Hälfte der Anteile übertragen.

06 Die Übertragung der Anteile muß in einem zeitlichen Zusammenhang stehen. Hier- von ist regelmäßig auszugehen, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile an der Kapitalgesellschaft übertragen werden.

c) Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen

07 Die Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen ist sowohl im Fall der Fortführung als auch im Fall der Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs Voraus- setzung für den Verlust der wirtschaftlichen Identität.

08 Jede Kapitalgesellschaft hat nur einen einheitlichen Geschäftsbetrieb. Jede Tätig- keit einer Kapitalgesellschaft kann einen Geschäftsbetrieb darstellen (z.B. auch ei- ne Vermögensverwaltung). Auch eine Gesellschaft, deren Haupttätigkeit sich darauf beschränkt, Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften zu halten (Holdinge- gesellschaft), unterhält einen Geschäftsbetrieb. Das Halten der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft reicht für die Annahme eines Geschäftsbetriebs aus.

09 Neues Betriebsvermögen überwiegt, wenn das über Einlagen und Fremdmittel zu- geführte bzw. finanzierte Aktivvermögen das im Zeitpunkt der Anteilsübertragung vorhandene Aktivvermögen (BFH-Urteil vom 13. August 1997, BStBl II S. 829) ü- bersteigt. Gehören zum Betriebsvermögen Beteiligungen an Organgesellschaften oder Personengesellschaften, ist das Aktivvermögen der Organgesellschaft in vol- lem Umfang bzw. das Aktivvermögen der Personengesellschaft zu dem Anteil der Beteiligung in den Vergleich einzubeziehen. Bewertungsmaßstab sind die Teilwerte des vorhandenen und des zugeführten Vermögens; etwaige immaterielle Wirt- schaftsgüter sind zu berücksichtigen, auch wenn sie bei der steuerlichen Gewinn-

ermittlung nicht angesetzt werden dürfen. Eine Saldierung von zugeführtem Aktivvermögen mit Ausschüttungen findet nicht statt.

Beispiel

Die Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz der A-AG haben einen Teilwert von 1.000. Nach der Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an der A-AG auf den Gesellschafter N legt dieser in die A-AG Vermögensgegenstände von 900 ein. 6 Wochen später nimmt die A-AG eine Gewinnausschüttung von 300 vor. Weitere 30 Tage später nimmt die A-AG ein Darlehen in Höhe von 200 auf.

Es ist bei einem ursprünglichen Betriebsvermögen von 1.000 überwiegend neues Betriebsvermögen in Höhe von $(900 + 200 =) 1.100$ zugeführt worden. Die Gewinnausschüttung mindert das zugeführte Betriebsvermögen nicht.

- 10 Im Fall eines Branchenwechsels ist überwiegend neues Betriebsvermögen im Sinne des § 8 Abs. 4 KStG auch dann zugeführt, wenn für die von einer Kapitalgesellschaft wiederaufgenommene Tätigkeit überwiegend Vermögensgegenstände verwendet werden, die vor der Einstellung des ursprünglichen Geschäftsbetriebs noch nicht vorhanden waren (gegenständliche Betrachtungsweise entsprechend dem BFH-Urteil vom 13. August 1997, a.a.O.).
- 11 Neues Betriebsvermögen kann auch durch Verschmelzung einer anderen Gesellschaft auf die Verlustgesellschaft zugeführt werden.
- 12 Zwischen der Übertragung der Anteile und der Zuführung neuen Betriebsvermögens muß ein zeitlicher Zusammenhang bestehen. Deshalb ist in der Regel nur neues Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das innerhalb von fünf Jahren nach der schädlichen Anteilsübertragung zugeführt wird. Vgl. hierzu auch die Ausführungen unter Tz. 24 bis 32.

d) Sanierungsfälle

aa) Zuführung neuen Betriebsvermögens zu Sanierungszwecken

13 Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn

- sie allein der Sanierung dient,
- der Geschäftsbetrieb, der den Verlust verursacht hat, in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang erhalten wird und
- die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in diesem Umfang fünf Jahre fortführt.

(1) Sanierung

14 Allein der Sanierung dient die Zuführung neuen Betriebsvermögens, wenn die Kapitalgesellschaft sanierungsbedürftig ist und das zugeführte Betriebsvermögen den für das Fortbestehen des Geschäftsbetriebs notwendigen Umfang nicht wesentlich überschreitet.

Beispiel:

Die Holdinggesellschaft H erwirbt 100 % der Anteile an der V-GmbH. Die V-GmbH hat im Zeitpunkt des Anteilserwerbs vortragsfähige Verluste in Höhe von 2,5 Mio. DM. Während des ersten Wirtschaftsjahrs nach dem Anteilserwerb wird die Verlustgesellschaft V-GmbH durch organisatorische Maßnahmen saniert und hat nach einem mittelfristig geltenden Finanzplan jährliche Gewinne in Höhe von 80.000 DM zu erwarten. Im zweiten Jahr nach dem Anteilserwerb legt die H Beteiligungen an anderen Unternehmen in die V-GmbH zu einem Wert ein, der den Wert des bisherigen Betriebsvermögens übersteigt. Die steuerpflichtigen Erträge aus diesen anderen Unternehmen belaufen sich auf jährlich 2 Mio. DM.

Die Zuführung des neuen Betriebsvermögens in die V-GmbH in Form von Beteiligungen führt zur Versagung des Verlustabzugs, weil die Zuführung nicht allein der Sanierung dient. Die V-GmbH war bereits saniert, so daß das Merkmal der Sanierungsbedürftigkeit fehlt. Die Zuführung des neuen Betriebsvermögens hat auch dem Zweck gedient, die Verluste der V-GmbH statt innerhalb der nächsten ca. 30 Jahre in nur zwei Jahren mit sonst steuerpflichtigen Gewinnen zu verrechnen.

(2) Verlustverursachender Geschäftsbetrieb

- 15 Der Geschäftsbetrieb, der den verbleibenden Verlustabzug verursacht hat, ist regelmäßig der ursprüngliche Geschäftsbetrieb in dem Umfang, den er im Durchschnitt während der Verlustphase gehabt hat. Diese Phase endet spätestens mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität.
- 16 Ein Abschmelzen des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs (Tz. 15) bis zum Ablauf des Fortführungszeitraums (Tz. 21) um mehr als die Hälfte seines Umfangs ist für den Verlustabzug schädlich.

Beispiel:

Umfang der Gesellschaft im Durchschnitt während der Verlustphase	100
Umfang im Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels	60
Umfang im Zeitpunkt des Verlustes der wirtschaftlichen Identität	50
Umfang nach Abschmelzen in der Sanierungsphase	40

= schädliches Abschmelzen

- 17 Vergleichsmerkmale für die Fortführung des Verlustbetriebs in einem vergleichbaren Umfang (= Mindestumfang) können im Rahmen einer auf den Einzelfall bezogenen Gesamtwürdigung unter anderem der Umsatz, das Auftragsvolumen, das Aktivvermögen und die Anzahl der Arbeitnehmer sein.

Beispiel:

Der Personalbestand einer Kapitalgesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand Anlagenbau ist vor Übertragung der Anteile von 500 Arbeitnehmern auf 200 Arbeitnehmer abgebaut worden, das Betriebsvermögen ist von einem Wert von 20 Mio. DM auf 8 Mio. DM abgeschmolzen, der Umsatz von 300 Mio. DM auf 140 Mio. DM zurückgegangen.

Der Verlustabzug ist untergegangen. Eine Sanierung i.S. des § 8 Abs. 4 KStG ist nicht mehr möglich, da der Betrieb nach allen Merkmalen wesentlich abgeschmolzen ist.

18 Ein einmal eingestellter Geschäftsbetrieb kann nicht mehr saniert werden. Auch der Wechsel von einer aktiven Tätigkeit zu einer aktiven Tätigkeit anderer Art (Branchenwechsel) kann als Einstellung des Geschäftsbetriebs anzusehen sein (BFH-Urteil vom 13. August 1997, a.a.O.). Im Fall des Branchenwechsels ist verlustverursachender Geschäftsbetrieb nur der Geschäftsbetrieb nach dem Branchenwechsel. In einem solchen Fall kann bei einer Sanierung nur der hieraus entstandene Verlust abgezogen werden.

19 Ein Branchenwechsel ohne wesentliche Änderung der personellen und sachlichen Ressourcen (Strukturwandel) gilt nicht als Einstellung des Geschäftsbetriebs.

20 Im Fall der Verpachtung eines bisher aktiv betriebenen Geschäftsbetriebs führt die Kapitalgesellschaft den bisherigen Geschäftsbetrieb nicht fort. Die Begründung einer Betriebsaufspaltung beendet hingegen die Fortführung des Geschäftsbetriebs nicht.

(3) Fortführung des Geschäftsbetriebs

21 Der fünf Zeitjahre betragende Fortführungszeitraum beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem mehr als die Hälfte der Anteile übertragen worden sind und überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt worden ist. Das gilt auch für Fälle, in denen die Anteile vor 1997 übertragen worden sind.

22 Wird der Geschäftsbetrieb innerhalb des Fünfjahreszeitraums ganz oder teilweise auf andere Weise als durch Gesamtrechtsnachfolge auf einen anderen Rechtsträger (z.B. durch Veräußerung oder im Wege der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge) übertragen, geht der Verlustabzug im nachhinein verloren.

bb) Feststellungslast

23 Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast, daß die Zuführung des neuen

Betriebsvermögens allein der Sanierung gedient hat. Bei Übertragung der Mehrheit der Anteile vor dem 6. August 1997 wird es aus Billigkeitsgründen nicht zu seinem Nachteil berücksichtigt, wenn er im nachhinein den Nachweis der Fortführung des Geschäftsbetriebs in vergleichbarem Umfang nicht mehr führen kann. Die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG ist aber anzuwenden, wenn die Finanzbehörde nachweisen kann, daß der Verlust der wirtschaftlichen Identität eingetreten ist.

e) Anwendung auf andere Körperschaften und auf andere Fälle des Verlusts der wirtschaftlichen Identität

- 24 Der Ausschluß des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 KStG gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für andere Körperschaften. Die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile bezieht sich in diesen Fällen auf die Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechte.
- 25 § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG regelt den Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht abschließend (BFH-Urteil vom 13. August 1997, a.a.O.). Über den dort geregelten Hauptanwendungsfall hinaus ist der Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG auch in den Fällen ausgeschlossen, die diesem beispielhaft geregelten Fall wirtschaftlich entsprechen.
- 26 Einem Gesellschafterwechsel durch Übertragung von mehr als 50 % der Anteile sind z.B. gleichzusetzen:
- Eine Kapitalerhöhung, bei der die neu eintretenden Gesellschafter die Einlage ganz oder teilweise leisten und nach der Kapitalerhöhung zu mehr als 50 % beteiligt sind.
 - Eine Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft, wenn nach der Verschmelzung die an der Verlustgesellschaft bisher nicht beteiligten Gesellschafter zu mehr als 50 % beteiligt sind.
 - Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, wenn nach der Einbringung neu hinzugekommene Gesellschafter zu mehr als 50 % beteiligt sind.

- 27 Entsprechendes gilt, wenn anstelle von neuen Gesellschaftern - oder neben diesen - bereits beteiligte Gesellschafter nach den vorgenannten Maßnahmen zusammen mehr als 50 Prozentpunkte höher am Nennkapital beteiligt sind als vorher.
- 28 Der Verlustabzug kann nach § 8 Abs. 4 KStG auch dann verloren gehen, wenn mittelbar - auch über Personengesellschaften - gehaltene Beteiligungen an der Verlustgesellschaft übertragen werden. Dies gilt auch, wenn aus der mittelbaren Beteiligung eine unmittelbare Beteiligung an der Verlustgesellschaft wird (§ 8 Abs. 4 Satz 2 KStG, vgl. auch Tz. 11.30 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998, BStBl I S. 267). Erfolgsneutrale Umstrukturierungen mittelbarer in mittelbare Beteiligungen nach Maßgabe der §§ 11 ff. und 20 ff. UmwStG innerhalb verbundener Unternehmen i.S. von § 271 Abs. 2 HGB stellen keine Anteilsübertragungen i.S. des § 8 Abs. 4 KStG dar.
- 29 Eine dem Hauptanwendungsfall gleichstehende Gestaltung kann u.a. auch vorliegen, wenn seine Voraussetzungen nicht vollständig erfüllt sind, aber durch zusätzliche andere Maßnahmen die wirtschaftliche Identität der Körperschaft aufgegeben worden ist. Dies ist u.a. der Fall, wenn zwar nicht mehr als 50 % aller Geschäftsanteile übertragen werden, jedoch ein Anteilserwerber eine Rechtsposition erhält, die mit der eines Gesellschafters wirtschaftlich vergleichbar ist, der mehr als 50 % der Geschäftsanteile an der Kapitalgesellschaft hält (BFH-Urteil vom 13. August 1997 a.a.O.).
- 30 In Ausnahmefällen kann auch die Übertragung von mehr als 50 % der Stimmrechte ohne entsprechende Anteilsübertragung zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft führen.
- 31 Im Einzelfall kann die Zuführung neuen Betriebsvermögens auch dann schädlich sein, wenn sie vor dem Zeitpunkt der Anteilsübertragung beginnt oder sogar schon abgeschlossen ist, z.B. im Fall des kollusiven Zusammenwirkens von Veräußerer und Erwerber der Anteile. In diesem Fall wird der Umfang des zugeführten Betriebsvermögens mit dem Betriebsvermögen verglichen, das vor Beginn der Zuführung vorhanden war.

Eine dem Hauptanwendungsfall gleichstehende Gestaltung kann darin liegen, daß der (neue) Gesellschafter der Verlustgesellschaft nicht dieser selbst, sondern deren Tochtergesellschaft(en) neues Betriebsvermögen zuführt, mit deren Gewinnausschüttungen die Verlustgesellschaft ihre Verlustvorträge verrechnen will.

f) Umfang des Abzugsverbots

33 Die Verluste, die bis zu dem Zeitpunkt des Verlustes der wirtschaftlichen Identität entstanden sind, dürfen mit danach entstandenen Gewinnen weder ausgeglichen (§ 8 Abs. 4 Satz 4 KStG) noch von ihnen abgezogen werden. Verluste, die nach diesem Zeitpunkt entstanden sind, bleiben dagegen ausgleichs- und abzugsfähig, auch wenn danach weitere Anteile übertragen werden oder zusätzlich neues Betriebsvermögen zugeführt wird.

g) Auswirkungen auf die Gliederungsrechnung

34 Der Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft führt nicht zu einem Wechsel des Steuersubjekts. Die Körperschaft hat daher die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals fortzuführen. Der nach § 8 Abs. 4 Satz 4 KStG nicht ausgleichsfähige Verlust verringert das EK 02.

2. Zeitliche Anwendung

35 § 8 Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform ist nach § 54 Abs. 6 KStG in der Fassung von Artikel 3 des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 (BGBl. I S. 3121) erstmals für den Veranlagungszeitraum 1997 anzuwenden. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen entfällt hiernach der Verlustabzug nach § 10d EStG ab 1997 auch in Fällen, in denen der Verlust der wirtschaftlichen Identität schon vor 1997 eingetreten ist. Wegen der ab 1997 geltenden anderen Voraussetzungen für den Verlustabzug im Vergleich zu der am 31. Dezember 1996 geltenden Rechtslage besteht keine Bindung an den auf diesen Zeitpunkt gesondert festgestellten vortragsfähigen Verlust. Ist der Verlust der wirtschaftlichen Identität erst im Jahr 1997 vor dem 6. August eingetreten, gilt § 8 Abs. 4 KStG erstmals für

den Veranlagungszeitraum 1998.

Beispiel 1:

60 % der Anteile an der V-GmbH wurden am 31.12.1994 von A an B übertragen. Zum Ende des Jahres 1996 ist für die V-GmbH ein verbleibender Verlustabzug in Höhe von 500 TDM gesondert festgestellt worden. Im Jahr 1995 beginnt B mit der Zuführung neuen Betriebsvermögens, das nicht allein der Sanierung dient. Am 31.12.1996 ist diese finanzielle Umstrukturierung in der Weise abgeschlossen, daß die Schädlichkeitsgrenze (= überwiegend) überschritten wird.

Im Jahr 1997 ist die Berücksichtigung des Verlustes der V-GmbH in Höhe von 500 TDM nicht zulässig.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1 mit dem Unterschied, daß die Schädlichkeitsgrenze (= überwiegend) für die Zuführung neuen Betriebsvermögens erst im Jahr 1997, aber vor dem 6. August, überschritten wird.

Im Jahr 1997 kann ein Verlust, der zum 31. Dezember 1996 festgestellt worden ist, noch abgezogen werden. Der Abzug eines danach verbleibenden Verlustbetrages ist ab 1998 nicht mehr möglich.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 1 und 2 mit dem Unterschied, daß die Schädlichkeitsgrenze (= überwiegend) für die Zuführung neuen Betriebsvermögens erst nach dem 5. August 1997 überschritten wird.

Der zum 31. Dezember 1996 festgestellte vortragsfähige Verlust - ggf. zuzüglich eines Verlustes in 1997, der bis zum Zeitpunkt des Erreichens der Schädlichkeitsgrenze entstanden ist (erforderlichenfalls im Schätzungswege zu ermitteln) - kann in 1997 weder abgezogen noch ausgeglichen werden.

B. Übergang des verbleibenden Verlustabzugs nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG

1. Sachliche Anwendung

36 Nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform setzt der Übergang des Verlustabzugs auf die übernehmende Körperschaft voraus, daß der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Umwandlungsstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt wird.

a) Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat

37 Der Betrieb umfaßt ebenso wie der Geschäftsbetrieb i.S. des § 8 Abs. 4 KStG die gesamte wirtschaftliche Aktivität eines Unternehmens. Ein Betriebsteil ist demgegenüber eine abgrenzbare wirtschaftliche Aktivität, der bestimmte personelle und sachliche Ressourcen zugeordnet werden können (z.B. eine Produktlinie oder bei einer Holdinggesellschaft die einzelne Beteiligung). Ein Betriebsteil braucht nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs im Sinne von R 139 Abs. 3 EStR 1996 zu erfüllen. Einzelne Wirtschaftsgüter oder reine Kostenstellen (z.B. die Forschungsabteilung eines Chemieunternehmens) erfüllen nicht die Voraussetzungen eines Betriebsteils.

38 Der Verlustabzug geht auf die übernehmende Körperschaft nur über, wenn der ursprüngliche Betrieb, der den Verlust verursacht hat, fortgeführt wird. Wegen des Umfangs des verlustverursachenden Betriebs gelten die Ausführungen zu § 8 Abs. 4 KStG (Tz. 15 bis 20) entsprechend. Ist der ursprüngliche Betrieb im Umfang erheblich reduziert worden (z.B. auch durch Veräußerung oder Verpachtung von Produktionsanlagen an Dritte), steht § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG dem Übergang des auf den Betrieb entfallenden verbleibenden Verlustabzugs entgegen, es sei denn, die Steuerpflichtige weist nach (z.B. aufgrund ihrer Betriebsabrechnung), daß der Verlust oder ein Teil des Verlustes einem bestimmten Betriebsteil zugeordnet werden kann, für den die Voraussetzungen der Fortführung erfüllt sind.

39 Bei körperschaftsteuerlicher Organschaft ist für den Umfang des verlustverursachenden Betriebs oder Betriebsteils auch auf den Betrieb oder Betriebsteil der Organgesellschaft abzustellen. Dies gilt entsprechend für den Betrieb oder Betriebsteil

einer Mitunternehmerschaft, an der die Körperschaft als Mitunternehmerin beteiligt ist.

b) Verlustabzug bei Betriebsteilen

40

Liegen die Voraussetzungen für den Verlustabzug für den gesamten Verlustbetrieb nicht vor und weist die Steuerpflichtige nach, daß die Verluste einem bestimmten Betriebsteil zugeordnet werden können, so werden die für den Verlustübergang zugelassenen Teilbeträge in folgender Weise ermittelt, wenn Betriebsteile in der Zeit vor dem Übergang des verbleibenden Verlustabzugs Gewinne erzielt haben: Erzielt derselbe Betriebsteil neben den abziehbaren Verlusten auch Gewinne, ist eine Verlustverrechnung mit den Gewinnen aus demselben Betriebsteil vorzunehmen (= isolierte Betrachtung des verlustverursachenden Betriebsteils). Der so ermittelte Gesamtbetrag der Verluste der fortgeführten Betriebsteile wird erforderlichenfalls auf den verbleibenden Verlustabzug des Gesamtbetriebs begrenzt.

Beispiel:

Die A-GmbH besteht aus fünf dem Umfang nach gleichwertigen Betriebsteilen (BT), denen in den Jahren 01 und 02 folgende Gewinne (+) oder Verluste (-) zugerechnet werden können:

	BT 1	BT 2	BT 3	BT 4	BT 5	Gesamt
01	+ 200	+ 200	+ 200	- 500	- 600	- 500
02	+ 100	0	0	- 100	+ 100	+ 100
Summe	300	200	200	- 600	- 500	- 400

Die A-GmbH wird zum Ende des Jahres 02 auf die B-AG verschmolzen. Die B-AG führt nur den Betriebsteil BT 5 fort.

Der Betrieb der A-GmbH wird nicht fortgeführt, denn er wird auf 1/5 seines bisherigen Umfangs abgeschmolzen. Der Gesamtverlust (- 400) der A-GmbH ist deshalb bei der B-AG nicht abziehbar.

Der Verlust des Betriebsteils BT 5 in Höhe von - 500 ist dem Grunde nach bei der B-AG abziehbar. Dieser Betrag wird auf die Höhe des vortragsfähigen Gesamtbetrags der A-GmbH (= - 400) begrenzt.

c) Fortführung in einem dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren

- 41 Der Fünfjahreszeitraum beginnt mit dem steuerlichen Übertragungstichtag.
- 42 Für den Übergang des Verlustabzugs ist es unschädlich, wenn der Betrieb oder Betriebsteil in den folgenden fünf Jahren erweitert wird. Es genügt, wenn er mindestens in dem geforderten Umfang fortgeführt wird. Für die Beurteilung des Umfangs des Betriebs- oder Betriebsteils gelten die Ausführungen unter Tz. 37 bis 39.

d) Übertragung von Teilen des verlustverursachenden Betriebs oder Betriebsteils

- 43 Erforderlich ist die Fortführung des Betriebs oder Betriebsteils durch die übernehmende Körperschaft. Überträgt sie den Betrieb oder Betriebsteil im Wege der Einzelrechtsnachfolge (z. B. Veräußerung, Einbringung), ist der Verlustübergang (nachträglich) zu versagen. Bei einer Gesamtrechtsnachfolge ist die Fortführung des Betriebs oder Betriebsteils durch den Rechtsnachfolger erforderlich.
- 44 Die Begründung einer Betriebsaufspaltung während des Fortführungszeitraums beendet die Fortführung des Betriebs oder Betriebsteils nicht.

e) Fortführung in Spaltungsfällen

- 45 Der Übergang des verbleibenden Verlustabzugs i.S. des § 10 d Abs. 4 Satz 2 EStG setzt voraus, daß der verlustverursachende Betrieb oder Betriebsteil von der Kapitalgesellschaft in dem erforderlichen Umfang fortgeführt wird, bei der dieser Betrieb oder Betriebsteil im Rahmen der Umwandlung verbleibt oder auf die er übergeht. Unter diesen Voraussetzungen ist der Verlustabzug möglich, soweit er nach § 15 Abs. 4 UmwStG teilweise einer anderen übernehmenden Kapitalgesellschaft zuzuordnen ist.

Beispiel:

Die Verlustgesellschaft X-GmbH besteht aus den Teilbetrieben TB 1, TB 2 und TB 3. Verluste hat nur der TB 1 verursacht. Die X-GmbH wird aufgespalten in die TB 1-GmbH, die TB 2-GmbH und die TB 3-GmbH. Der verbleibende Verlustabzug wird nach § 15 Abs. 4 UmwStG aufgeteilt. TB 1-GmbH (1/10), TB 2-GmbH (3/10) und TB 3-GmbH (6/10).

Wenn der verlustverursachende Betriebsteil in dem erforderlichen Umfang von der TB 1-GmbH fortgeführt wird, steht § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG auch dem Verlustabzug bei der TB 2-GmbH und der TB 3-GmbH nicht entgegen.

2. Zeitliche Anwendung

- 46 Nach § 27 Abs. 3 UmwStG in der Fassung des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 (BGBl. I S. 3121) ist die Neuregelung erstmals für Umwandlungsvorgänge anzuwenden, deren Eintragung im Register nach dem 5. August 1997 beantragt worden ist. Maßgebend ist der Eingang des Antrags bei dem zuständigen Register.

C. Verhältnis von § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG zu § 8 Abs. 4 KStG

- 47 Die Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG ist neben der Anwendung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG zu prüfen. Während § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG den Übergang nicht verbrauchter Verluste der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft ausschließt, untersagt § 8 Abs. 4 KStG den Abzug eigener Verluste der Körperschaft.

Beispiele

Die B-GmbH mit nicht verbrauchten Verlustvorträgen wird auf die A-GmbH, die ebenfalls über hohe nicht verbrauchte Verlustabzüge verfügt, verschmolzen. Nach der Verschmelzung sind an der A-GmbH die bisher nicht beteiligten Gesellschafter der B-GmbH zu mehr als 50 % beteiligt. Sind die übrigen Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG ebenfalls gegeben, kann die A-GmbH ihre eigenen Verlustvorträge nach § 8 Abs. 4 KStG künftig nicht mehr verrechnen. Eine Übertragung der nicht verbrauchten Verlustabzüge der B-GmbH ist nicht ausgeschlossen, wenn die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG erfüllt sind.

48 Die gegenüber der früheren Rechtslage verschärften Bestimmungen über die Versagung des Verlustabzugs ab 1997 können dazu führen, daß ein bei einem Umwandlungsvorgang in der Zeit vor 1997 bereits übergegangener Verlustabzug ab 1997 nicht mehr zu berücksichtigen ist. Das ist der Fall, wenn die Voraussetzungen für die Versagung des Verlustabzugs zwar nicht nach dem bisherigen, wohl aber nach dem jetzt geltenden § 8 Abs. 4 KStG vorliegen.

49 Im Falle der Verschmelzung einer Verlust-Kapitalgesellschaft, deren Anteile zu mehr als der Hälfte übertragen worden sind, auf eine Gewinn-Kapitalgesellschaft und der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens von außen (außerhalb der Rechtsnachfolgerin, z.B. durch den Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft) liegt ein Anwendungsfall des § 8 Abs. 4 KStG vor. Der verbleibende Verlustabzug geht nach § 8 Abs. 4 KStG unter und kann nicht auf die übernehmende Kapitalgesellschaft nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG übergehen.

Beispiel:

Eine Gesellschaft (M) beabsichtigt, die Mehrheit der Anteile an einer verlusttragenden Gesellschaft (T) zu kaufen. Der Anteilseignerwechsel in Verbindung mit einer entsprechenden Vermögenszuführung würde bei T zum Verlust der wirtschaftlichen Identität und damit zum Verbot des Verlustabzugs führen (§ 8 Abs. 4 KStG).

Um den verbleibenden Verlust der T zu nutzen, soll die T auf die M verschmolzen werden. Danach wird die Vermögenszuführung bei M vorgenommen.

Erfolgt die Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen von außen (z.B. durch den Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft), handelt es sich um eine dem Hauptanwendungsfall vergleichbare Gestaltung (§ 8 Abs. 4 Satz 1 KStG). Die Verschmelzung der T (Verlustgesellschaft) auf M (Gewinngesellschaft) ist als solche kein Ersatztatbestand für die Vermögenszuführung.

50 Zur bisherigen Rechtslage gilt das BMF-Schreiben vom 11. Juni 1990 (BStBl I S. 252) fort, soweit nicht in dem vorliegenden Schreiben zu den Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 abweichende (z.B. zum Branchenwechsel) oder ergänzende Regelungen getroffen werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Sarrazin

Beglaubigt

Angestellte