

# Steuerrecht - Die Neuregelung des Mantelkaufs nach § 8c KStG: Gesetzsystematik und praxisrelevante Fallbeispiele

Bearbeitet von  
Katharina Schierle

1. Auflage 2015. Taschenbuch. 112 S. Paperback  
ISBN 978 3 95485 298 7  
Format (B x L): 15,5 x 22 cm

[Steuern > Körperschaftsteuer, Umwandlungssteuerrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# Leseprobe

## Textprobe

### Kapitel II, Tatbestand

Trotz der Absicht des Gesetzgebers, die Mantelkaufregelung zu vereinfachen und zu konkretisieren, sind nicht alle Tatbestandsmerkmale des neu eingeführten § 8c KStG unzweifelhaft zu interpretieren und anzuwenden, was sich vor allem an der Menge der dazu einschlägigen Literaturquellen bemerkbar macht. Die Finanzverwaltung hat dies schon zu einem frühen Zeitpunkt des Bestehens der neuen Regelung erkannt und am 4.7.2008 ein BMF-Schreiben zur Anwendung des § 8c KStG veröffentlicht. Aktuell liegt neben dem Gesetzestext, der Gesetzesbegründung sowie dem BMF-Schreiben, welches ausschließlich für die Finanzverwaltung Bindungswirkung entfaltet, keine verwertbare und auf § 8c KStG anwendbare Rechtsprechung vor. Da die noch sehr junge Gesetzesmaterie der neuen Mantelkaufregelung keine der Tatbestandsmerkmale der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. mehr vorweist, können die dazu entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze weder auf § 8c KStG übertragen noch darauf angewandt werden

#### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

##### a) Persönlicher Anwendungsbereich

Aufgrund ihrer Stellung innerhalb des KStG, ihrem Wortlaut und der gewählten Überschrift findet die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG grundsätzlich nur bei beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 1 Abs. 1 KStG und § 2 KStG Anwendung. Die Finanzverwaltung erweitert jedoch entgegen dem eindeutigen Wortlaut diesen Anwendungsbereich zusätzlich auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG sowie Anstalten und Stiftungen. Im Folgenden wird der Begriff der Körperschaft stellvertretend für alle in den persönlichen Anwendungsbereich fallenden Körperschaften und Vereinigungen verwendet

##### b) Sachlicher Anwendungsbereich

Die Abzugsbeschränkung bezieht sich gemäß § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auf alle bis zum Zeitpunkt des ausschlaggebenden Anteilserwerbs nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste). Dieser wenig konkrete Gesetzeswortlaut hat in der Literatur

Spekulationen über den Umfang des sachlichen Anwendungsbereichs aufkommen lassen, welche durch die prompte Veröffentlichung des Anwendungsschreibens des BMF vom 4.7.2008 bestätigt wurden. Laut Finanzverwaltung fallen darunter vor allem Verlustvorträge und Verlustrückträge gemäß § 10d EStG, welche schon vor der Unternehmensteuerreform 2008 von der Verlustabzugsbeschränkung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. betroffen waren, sowie darüber hinaus negative Einkünfte nach § 2a EStG und Verluste aus § 15 Abs. 4, § 15a und § 15b EStG. Der sachliche Anwendungsbereich der Mantelkaufregelung ist also deutlich erweitert worden, womit mit verschärften Auswirkungen für die Verlustverrechnung bei Körperschaften zu rechnen ist

Auf einen Zinsvortrag gemäß § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG findet § 8c KStG entsprechende Anwendung (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG), was auch für gewerbsteuerliche Fehlbeträge gilt (§ 10a Satz 9 GewStG)

### c) Schädlicher Beteiligungserwerb

Für die Verlustabzugsbeschränkung in Fällen des Mantelkaufs wird auf das zentrale Tatbestandsmerkmal des schädlichen Beteiligungserwerbs abgestellt (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG). Ein solcher liegt nach der Legaldefinition in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG dann vor, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehenden Personen übertragen wird oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Der Tatbestand des § 8c KStG unterscheidet somit grundsätzlich zwischen zwei das Verlustabzugsverbot auslösenden Sachverhalten, dem Anteilserwerb und dem mit einem Anteilserwerb vergleichbaren Sachverhalt, welche unter dem Oberbegriff des sogenannten schädlichen Beteiligungserwerbs (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) geführt werden

#### (1) Anteilserwerb

Auf der Tatbestandsseite des Anteilserwerbs muss grundlegend zwischen einer Erwerbsquote von mehr als 25 % (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) und einer Erwerbsquote von mehr als 50 % (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) differenziert werden, da an beide Alternativen, unter sonst gleichen Tatbestandsvoraussetzungen, unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft werden

#### (a) Erwerbsgegenstand

Gemäß dem Gesetzeswortlaut des § 8c KStG setzt der Anteilserwerb eine Übertragung von gezeichnetem Kapital, Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechten an einer Körperschaft voraus. Dabei stellt das gezeichnete Kapital die maximale Höhe der Haftung der Gesellschafter für

die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft dar (§ 272 Abs. 1 Satz 1 HGB), also das Grundkapital einer AG (§ 1 Abs. 2; § 7 AktG) oder das Stammkapital einer GmbH (§ 3 Abs. 1 Nr. 3; § 5 GmbHG). Somit entspricht das Tatbestandsmerkmal der Übertragung von gezeichnetem Kapital dem Erwerb eines Anteils daran, da das gezeichnete Kapital einer Kapitalgesellschaft selbst nicht übertragbar ist. Weder der Gesetzeswortlaut noch das Anwendungsschreiben des BMF vom 4.7.2008 verdeutlichen jedoch, was unter den Begriffen der Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechte zu verstehen ist. In der Literatur findet man dazu unterschiedlichste Interpretationen. Mit der Auflistung der unterschiedlichen Übertragungsgegenstände des § 8c Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 KStG will der Gesetzgeber wohl die differenzierten Arten der Beteiligung an den unterschiedlichen, vom Anwendungsbereich des § 8c KStG betroffenen Körperschaften gerecht werden

Ebenfalls von der Regelung des § 8c KStG betroffen sind laut Auffassung der Finanzverwaltung Übertragungen von Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechten ohne Stimmrecht, also beispielsweise stimmrechtslose Vorzugsaktien oder stille Beteiligungen. Dies wird jedoch in der Literatur mit der Begründung abgelehnt, dass die explizite Aufzählung von Stimmrechten, welche als grundsätzlicher Bestandteil von Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechten gelten, darauf schließen lässt, dass die gesonderte Übertragung von Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechten ohne integriertes Stimmrecht nicht unter den Anwendungsbereich des § 8c KStG fällt. M.E. ist hier der Meinung der Literatur zu folgen. Vor dem Hintergrund der Beschränkung des Verlustabzugs bei wechselnder Einflussnahmemöglichkeit innerhalb der Beteiligungsverhältnisse einer Körperschaft ziehen Übertragungen von Beteiligungsrechten ohne Stimmrecht, also ohne Möglichkeit der Einflussnahme, grundsätzlich keine Veränderung auf die Entscheidung der Nutzung von Verlustvorträgen nach sich. Unter dem Hinzutreten von weiteren Umständen kann hierbei jedoch ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegen, der ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 8c KStG fällt

Ausdrücklich nicht von der Regelung des § 8c KStG betroffen ist laut Anwendungsschreiben des BMF der sogenannte „Zwischenerwerb durch eine Emissionsbank im Rahmen eines Börsengangs i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 KWG“

Für den Fall, dass mehrere Rechte im selben Zeitraum übertragen werden, hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass „diejenige Übertragung maßgebend“ sein soll, „die die Anwendung des § 8c KStG erlaubt“

#### (b) Erwerbsvorgang

Der die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auslösende Vorgang ist im Gesetzeswortlaut lediglich mit dem allgemein gehaltenen Begriff der „Übertragung“ charakterisiert. Deswegen hat die Finanzverwaltung diesen in ihrem Anwendungsschreiben genauer abgegrenzt. Für das

Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs kommt es demnach nicht auf dessen Entgeltlichkeit an, womit auch unentgeltliche Übertragungen, wie beispielsweise Schenkungen, davon umfasst sind. Somit können auch dann tatbestandsauslösende Übertragungen von Anteilen vorliegen, wenn offene oder verdeckte Sacheinlagen getätigt werden oder sich die Beteiligungsquoten der Anteilseigner durch Umstrukturierungen der Körperschaft auf gesellschaftsrechtlicher Ebene geändert haben. Lediglich Anteilsübertragungen im Zuge eines Erbfalls, einer Erbauseinandersetzung oder einer vorweggenommenen Erbfolge fallen laut Ansicht der Finanzverwaltung nicht unter den Tatbestand des § 8c KStG, solange sie zu 100 % unentgeltlich erfolgen. Dies galt auch schon für die Anwendung der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. Grundsätzlich ist vom Tatbestandsmerkmal der Übertragung damit im Rahmen des § 8c KStG „jede rechtsgeschäftliche Übertragung bestehender Anteile unter Lebenden“ erfasst

Gemäß dem Gesetzeswortlaut der Mantelkaufregelung des § 8c KStG ist neben dem unmittelbaren Anteilserwerb nun auch der mittelbare erfasst, was bei § 8 Abs. 4 KStG a.F. zuletzt nicht mehr der Fall war. Dabei „ist die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote oder Stimmrechtsquote maßgeblich“. Dies hat insbesondere für Konzernunternehmen mit Beteiligungsketten über mehreren Ebenen drastische Konsequenzen. Hierzu betont die Finanzverwaltung in ihrem Anwendungsschreiben vom 4.7.2008, dass gerade auch konzerninterne Umstrukturierungen nicht privilegiert behandelt werden, und dabei trotz mittelbar gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse (z.B. bei einer Verkürzung der Beteiligungskette) ein schädlicher unmittelbarer Beteiligungserwerb vorliegen kann. Begründet jedoch ein Übertragungsvorgang einen unmittelbaren und gleichzeitig auch einen mittelbaren Anteilserwerb beim selben Erwerberkreis, so bleibt für die Berechnung der gemäß § 8c KStG ausschlaggebenden Erwerbsquoten der mittelbare Anteilserwerb außer Acht. endung des § 8c KStG erlaubt“.