

FinMin Brandenburg: Ein- bzw. Beschränkung der Verlustverrechnung im UmwStG

Das Finanzministerium Brandenburg behandelt in einer Verfügung vom 28.05.2014 Fragen der Verlustausgleichs- bzw. -verrechnungsbeschränkung für die an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträger (§ 2 Abs. 4 UmwStG). Das FinMin gibt insbesondere auch seine Meinung zur Beschränkung der Verlustverrechnung in Organschaftsfällen (§ 2 Abs. 4 S. 4 UmwStG) bekannt, wozu eine abschließend abgestimmte Auffassung der Finanzverwaltung noch aussteht.

Hintergrund

Die Norm des § 2 Abs. 4 UmwStG wurde durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.06.2013 geändert. Mit Erlass vom 28.05.2014 erläutert das FinMin Brandenburg den neuen Gesetzeswortlaut und dessen Regelungsinhalte, bzw. nimmt zu eventuell entstandenen Zweifelsfragen Stellung.

Verwaltungsanweisung

Regelungsinhalt des § 2 Abs. 4 UmwStG

Die Vorschrift des § 2 Abs. 4 UmwStG schränke die (ertrag-)steuerliche Rückbeziehung einer Umwandlung gemäß § 2 Abs. 1 und 2 UmwStG als solche nicht ein. Sie bestehe nur in einer Ausgleichs- bzw. Verrechnungsbeschränkung für die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger (übertragender Rechtsträger (S.1), übernehmender Rechtsträger (S. 2 sowie S. 3 bis 6)). Das Finanzministerium Brandenburg gibt umfangreiche Beispiele mit Lösungen zu einzelnen Fallgestaltungen.

- § 2 Abs. 4 S. 1 UmwStG – übertragender Rechtsträger:

Zwischen dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Umwandlung (Eintragung in das zuständige Register) und dem rückbezogenen steuerlichen Übertragungstichtag, d. h. in dem sog. Rückwirkungszeitraum hat ein schädlicher Anteilserwerb i. S. des § 8 c KStG stattgefunden und in der steuerlichen Schlussbilanz (Verschmelzung; Auf- oder Abspaltung; Formwechsel in eine PersGes) erfolgt ein über dem Buchwert liegender Wertansatz mit der Folge eines Übertragungsgewinns.

Voraussetzung für eine wie auch immer geartete Verlustnutzung (Verlustvortrag, laufender Verlust, Zinsvortrag, EBITDA-Vortrag, etc.) bei dem übertragenden Rechtsträger sei, dass eine solche auch ohne die steuerliche Rückbeziehung gemäß § 2 Abs. 1 und 2 UmwStG möglich gewesen wäre. D.h. ungeachtet des Umstandes, dass die Umwandlung zurückbezogen werde, sei eine Verrechnung des Übertragungsgewinnes nur in der Höhe möglich, in der das Verlustnutzungspotential nach allgemeinen Grundsätzen und ohne die Rückbeziehung des Umwandlungsvorganges zur Verfügung stehen würde.

- § 2 Abs. 4 S. 2 sowie S. 3 bis 6 UmwStG – übernehmender Rechtsträger:

§ 2 Abs. 4 S. 2 UmwStG enthält für den übernehmenden Rechtsträger eine Verlustausgleichs- oder Verlustverrechnungsbeschränkung für die infolge der Rückwirkung zugerechneten negativen Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers (Körperschaft) aus dem Rückwirkungszeitraum. Danach gilt die Rechtsfolge des § 2 Abs. 4 S. 1 UmwStG für die negativen Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers entsprechend.

Werde in dem Rückwirkungszeitraum in Bezug auf den übertragenden Rechtsträger ein schädlicher Anteilserwerb i. S. des § 8 c KStG verwirklicht, seien die dem übernehmenden Rechtsträger (gleichwohl) zugerechneten negativen Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers entsprechend den Regelungen des § 8 c KStG anteilig oder vollständig ausgleichs- bzw. verrechnungsgesperrt. Im Ergebnis wirkten sich die negativen Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers nach Maßgabe des § 8 c KStG nicht mehr einkommensmindernd aus.

§ 2 Abs. 4 S.3 bis 6 UmwStG: Ein noch von dem übertragenden Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum erzielter Gewinn (positive Einkünfte) darf – ungeachtet und unbeschadet des steuerlichen Rückbezuges und der damit einhergehenden Einkommenszurechnung – nicht mit einem Verlustvortrag/einem laufenden Verlust (negativen Einkünften)/etc. beim übernehmenden Rechtsträger ausgeglichen bzw. verrechnet werden (Ausnahme: verbundene Unternehmen i. S. des § 271 Abs. 2 HGB).

Ist übernehmender Rechtsträger eine Organgesellschaft, so gilt die Ausgleichs- oder Verrechnungsbeschränkung für die Besteuerung bei dem Organträger. Zu dieser Regelung steht eine abschließende Erörterung und Positionierung der Finanzverwaltung noch aus. Das Finanzministerium Brandenburg hält als Zwischenergebnis Folgendes fest: Für die Frage der Anwendung der Regelung sei nur auf die Verhältnisse bei dem – obersten – Organträger abzustellen (Gesamtbetrachtung). Sei das Gesamtergebnis (Gesamteinkommen) des Organkreises positiv, komme die Verlustausgleichs- bzw. Verrechnungsbeschränkung nicht zur Anwendung; dies gelte unabhängig davon, ob das Einkommen des im Rahmen der Umwandlung übernehmenden Rechtsträgers (Organgesellschaft; Organträger) ggf. negativ sei.

Einbringung (Sacheinlage) i.S.d. § 20 UmwStG

Die o.g. Regelungen des § 2 Abs. (3 und) 4 UmwStG gelten für ertragsteuerlich rückbezogene Einbringungsvorgänge entsprechend (§ 20 Abs. 6 S. 4 UmwStG).

Betroffene Normen

§ 2 Abs. 4 UmwStG, 20 Abs. 6 S. 4 UmwStG

Fundstelle

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg, 28.05.2014, 35-S 1978-1/09, 35-S 1978-2014#001

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

