



Freshfields Bruckhaus Deringer

Der neue § 8d KStG – wer kann wann den Verlustuntergang vermeiden?

Referent:

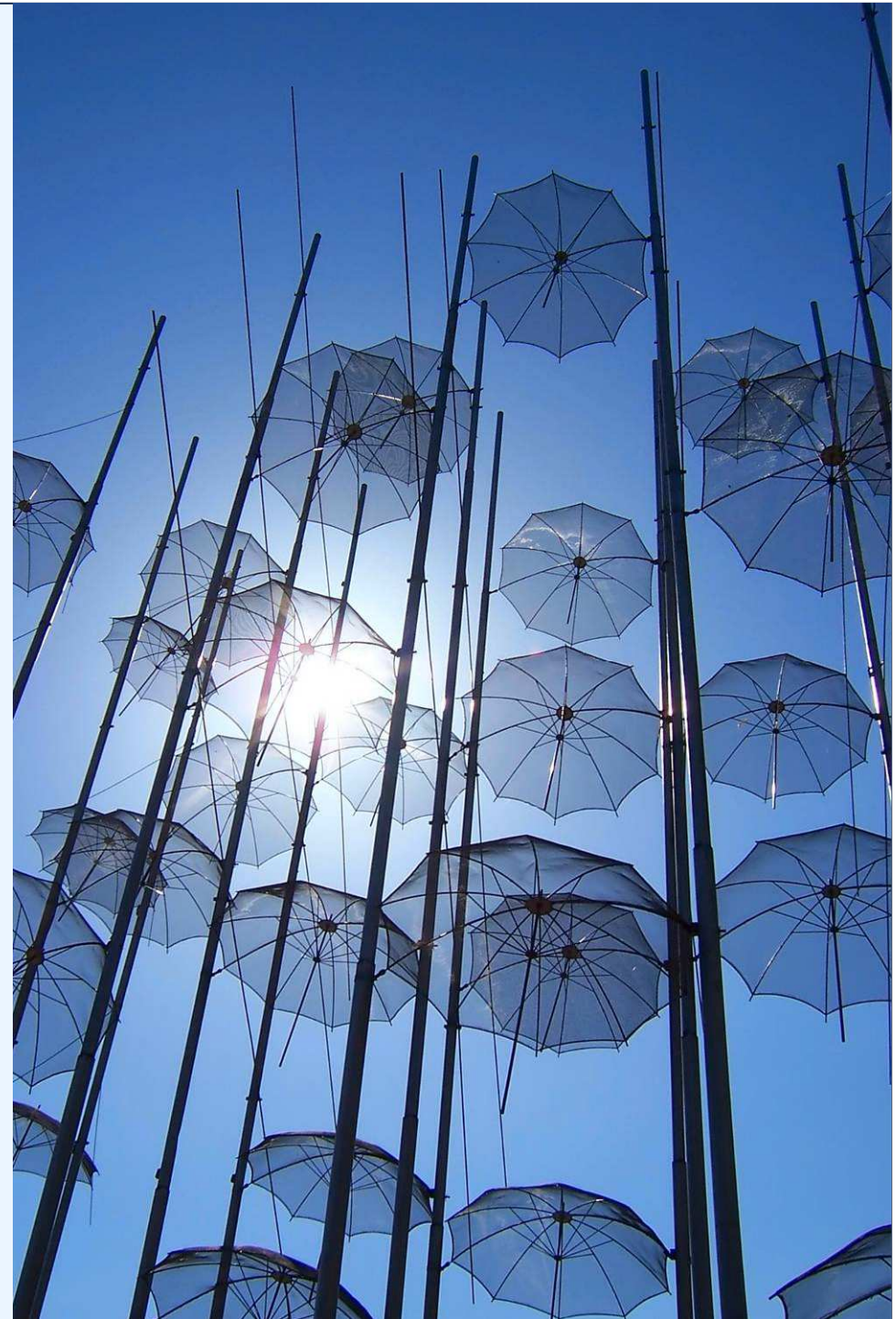
StB RA Dr. Norbert Schneider, Freshfields Bruckhaus
Deringer LLP

Kommentator:

Ralf Neumann, Vorsteher des FA für Groß- und Konzern-
betriebsprüfung, Aachen

Steuerfachtagung 2017 – Düsseldorf 13.02.2017

Freshfields Bruckhaus Deringer LLP



I. Überblick über § 8d KStG (1)

- Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BGBl. I 2016, S. 2998
- (Angeblicher) Zweck: Beseitigung steuerliche Hemmnisse für Unternehmensfinanzierungen bei Neueintritt oder Wechsel von Anteilseignern
- Maßnahme: Ausnahme vom (ganzen oder partiellen) Verlustuntergang nach § 8c KStG
- Zielrichtung: insbesondere Start-up Unternehmen
- Gilt ab 1.1.2016
- Insgesamt sehr enge Voraussetzungen
- Achtung: kann u.U. eine Verschlechterung gegenüber dem § 8c KStG Regime bedeuten (siehe im Detail unten)



I. Überblick über § 8d KStG (2)

- **Grundvoraussetzungen:**

- **schädlicher Beteiligungserwerb** iSd § 8c KStG (>25% oder >50%)
- Antragstellung durch die Körperschaft im Rahmen der Steuererklärung
- Körperschaft unterhält **ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb** entweder (i) seit ihrer Gründung oder (ii) seit dem Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht
 - Zum neuen oder unklaren Merkmal Geschäftsbetrieb s.u. III.
- In diesem Zeitraum tritt kein Ereignis nach Abs. 2 ein
 - Zu den vielen Ausschlussvoraussetzungen nach Abs. 2 s.u. IV. – VI.
- Kein Organträger oder Beteiligung an Mitunternehmerschaft im o.g. 3-Jahreszeitraum

- **Rechtsfolge:**

- Antrag möglich, den Verlustvortrag zum **fortführungsgebundenen Verlustvortrag** zu machen. § 8c KStG greift dann insgesamt nicht, sondern eigenes Regime
- Aber: keine Anwendung auf Altverluste aus Zeit vor Einstellung (die ihrerseits vor dem o.g. 3-Jahreszeitraum gewesen sein muss)



I. Überblick über § 8d KStG (3)

- „**Behaltensvoraussetzungen**“ nach **Abs. 2**: wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag beantragt und festgestellt wurde, kann dieser wieder entfallen, wenn schädliche Ereignisse eintreten vor Verbrauch
- Der fortführungsgebundene Verlustvortrag fällt weg, wenn
 - Geschäftsbetrieb eingestellt oder ruhend gestellt wird
 - Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird
 - Ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb aufgenommen wird
 - Die Gesellschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt
 - Die Gesellschaft Organträger wird, oder
 - Auf die Gesellschaft Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert übertragen werden
- **Rechtsfolge:**
 - Der fortführungsgebundene Verlustvortrag fällt weg, soweit noch nicht verbraucht
 - Maßgeblich: der zum Ende des letzten WJ festgestellte ffgb. Verlustvortrag
 - Ausnahme: kein Wegfall, soweit stille Reserven vorhanden zum Ende des letzten Veranlagungszeitraums



II. Verhältnis von § 8c KStG zu § 8d KStG (1)

1. Grund-Fall:

- Die A-GmbH, ein junges innovatives Unternehmen, hat hohe Anlaufverluste. Ein neuer Investor möchte **70% der Anteile** an der A-GmbH erwerben. Der Verlustvortrag beträgt 5 Mio. EUR. Die **stillen Reserven** der A-GmbH betragen **0 EUR**. Die Voraussetzungen von § 8d KStG sind erfüllt.

2. Abwandlung:

- Neuer Investor möchte **30%** an A-GmbH erwerben. Stille Reserven EUR 2 Mio.

Frage: Ist eine Antragstellung nach § 8d KStG in beiden Fällen ratsam?

- Grund-Fall: wegen der 70% würden alle Verluste grundsätzlich untergehen. Stille Reserven sind nicht vorhanden, die den Verlustvortrag partiell erhalten können. In dieser Situation ist die Möglichkeit des § 8d KStG eine klare Verbesserung. Antrag ratsam.
- Abwandlung: die anteiligen stillen Reserven betragen 600.000 EUR. Infolge dessen geht der quotale Verlust (1,5 Mio. EUR) iHv 900.000 EUR nach § 8c KStG unter. Der Verlust iHv 4,1 Mio. EUR bleibt erhalten.

Bei Antragstellung nach § 8d KStG würde der gesamte Verlustvortrag (5 Mio. EUR) als fortführungsgebundener Verlust festgestellt werden. Damit unterläge auch der nicht von § 8c KStG erfasste Teil der Regelung des § 8d KStG.

Antragstellung ist **im Einzelfall abzuwägen**. Stets **Prognoseentscheidung**.



II. Verhältnis von § 8c KStG zu § 8d KStG (2)

- **Faktoren** innerhalb der Körperschaft, die **vor Antragstellung** stets zu **prüfen** sind:
 - Umfang der nicht abziehbaren nicht genutzten Verluste nach § 8c KStG
 - stille Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs
 - laufende Ergebnisse zw. Zeitpunkt schädli. Beteiligungserwerb und Ende des VZ
 - künftige laufende Gewinne, mit denen Verluste zeitnah verrechnet werden können
 - die Entwicklung der stillen Reserven nach dem schädlichen Beteiligungserwerb
 - Gefahr und Zeitpunkt der Realisierung eines schädliches Ereignisses iSd Abs. 2
- **Antragstellung:** Wie funktioniert der Antrag konkret in der Praxis?
 - weiter Wortlaut : „in der Steuererklärung“, sonst keine Beschränkungen
 - Kann der Antrag ausschließlich mit der „ersten“ Steuererklärung gestellt werden?
 - Kann der Antrag auch noch in einer späteren berechtigten Steuererklärung gestellt werden, zB. nach Anpassung an eine Betriebsprüfung?
 - Ist der Antrag z.B. widerrufbar, falls doch ein schädliches Ereignis naht?

Position der Finanzverwaltung noch völlig unklar.



II. Verhältnis von § 8c KStG zu § 8d KStG (3)

- Für die **stille Reserven-Verschonung** gelten die Grundsätze des § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG entsprechend, vgl. § 8d Abs. 2 KStG
- Maßgebender Zeitpunkt: Schluss des dem schädlichen Ereignis iSd § 8d Abs. 2 KStG vorangegangenen Veranlagungszeitraums
- (P) Bewertung der stillen Reserven
- (P) Umfang der stillen Reserven bei quotalem Anteilserwerb
quotale stille Reserven oder gesamte stille Reserven der Körperschaft?!

III. Der zentrale Begriff: „Geschäftsbetrieb“ (1)

- Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung (Legaldefinition, § 8d Abs. 1 S. 3 KStG).
- Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer (§ 8d Abs. 1 S. 4 KStG).
- **(P) Betrachtungszeitraum**
 - drei Veranlagungszeiträume vor dem schädlichen Beteiligungserwerb
 - für die Zukunft zeitlich unbegrenzt
- **(P) Inhaltliche Auslegung**
 - neuer Rechtsbegriff mit eigener Legaldefinition in § 8d Abs. 1 S. 3 KStG
 - qualitative Merkmale werden nicht abschließend bestimmt („insbesondere“)
 - Einzelmerkmale bieten viel Interpretationsspielraum (z.B. Qualifikation Arbeitnehmer)
 - Wie erfolgt Gesamtbetrachtung konkret? „zählen/überwiegen“? BMF-Schreiben?
 - Kern u.E.: es bedarf eines Maßstabs, anhand dessen bzgl. der einzelnen Merkmale und bzgl. der Gesamtbetrachtung Veränderungen gewertet werden. u.E. sollte dies der Branchenwechsel als Maßstab sein.

III. Der zentrale Begriff: „Geschäftsbetrieb“ (2)

1. Fall:

- Ein Handelsbetrieb beschäftigt acht kaufmännische Angestellte. Zusätzlich wird/werden
a) ein Volljurist eingestellt b) vier Volljuristen eingestellt.
- **Frage:** Ändert sich fachliche Qualifikation der ArbN? Ist das allein schädliches Ereignis?
- **Fall a)** Keine wesentliche Veränderung. => irrelevant
- **Fall b)** Fachliche Qualifikation der ArbN hat sich (= 4 von 12) geändert, aber auch nicht überwiegend. Erscheint isoliert schon keine wesentliche Veränderung des Merkmals;
- Jedenfalls i.R.d. Gesamtbetrachtung irrelevant

2. Fall:

- A-GmbH betreibt ein 3 Sterne Restaurant in Düsseldorf. Der Ruhm ist groß, die Verluste auch. B steigt zu 50% als Gesellschafter ein; es wird ein Lieferservice eingerichtet. Zusätzlich wird Catering angeboten für große Veranstaltungen auf „Normalniveau“; dafür wird die Küche erheblich vergrößert und zwei „Normal-Köche“ zusätzlich eingestellt.

Frage: Ändert sich hierdurch der bestehende Geschäftsbetrieb?

- Isoliert betrachtet gewisse Veränderungen (Produkte, Kundenkreis, u.U. Lieferanten, Qualifikation der ArbN)
- Sachgerechter Maßstab: Branchenwechsel. Insofern sind Änderungen nicht relevant. Jedenfalls i.R.e. Gesamtbetrachtung: keine relevante Veränderung des Geschäftsbetriebs



IV. Schädliche Ereignisse: andersartige Zweckbestimmung und zusätzlicher Geschäftsbetrieb

Fall:

Die A-GmbH betreibt einen Einzelhandel mit Bekleidung. Sie hat hohe Verluste.

Ein neuer Investor möchte 50 % der Anteile erwerben. Er möchte neben den zehn Filialen einen Online-Shop einrichten, damit die A-GmbH künftig mehr Umsatz und letztlich Gewinne verzeichnet. Zudem wurden Gartenmöbel und Wein in das Sortiment genommen.

3 Filialen werden geschlossen und auch in den übrigen das Personal um 20% reduziert. Stattdessen wird eine Lagerhalle für den Online-Vertrieb angemietet und Lagerarbeiter beschäftigt, die jedoch nur als Selbständige eingestellt werden.

Die stillen Reserven der A-GmbH betragen 0 EUR.

Frage: Ist eine Antragstellung nach § 8d KStG ratsam?

Lösung:

- Verluste gehen zu 50% nach § 8c KStG unter. Antrag nach § 8d KStG grds, denkbar.
- Gewisse Änderung bei Produkten, Tätigkeit/Art des Vertriebs, u.U. Arbeitnehmern
- Aber: u.E. sind alle Änderungen nicht wesentlich. Maßstab sollte für die einzelnen Merkmale und die Gesamtbetrachtung der Branchenwechsel sein. Bei dieser Betrachtung führen die Änderungen nicht zu einem schädlichen Ereignis bzgl. des Geschäftsbetriebs



V. Schädliche Ereignisse: Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft und Organschaft

Fall:

- Die A-GmbH hat aufgrund hoher Anlaufverluste und der Beteiligung eines neuen Investors iHv 60% einen Antrag nach § 8d KStG gestellt. Künftig möchte sie sich **an einer KG beteiligen**. Ist dies ratsam?

Lösung:

- Beteiligt sich die A-GmbH direkt an der KG, tritt ein schädliches Ereignis iSd § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG ein. Der Verlust geht unter.
- Der A-GmbH verbleibt insb. die Möglichkeit, sich (i) über eine Tochter-Kapitalgesellschaft oder (ii) als typisch stille Gesellschafterin an der KG zu beteiligen.

Anmerkung:

- Lt. Gesetzesbegründung werden die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft und an einer Organschaft als schädlich eingestuft, „**um zweckwidrige Gestaltungen zu vermeiden**“.
- Im Kern geht es jedoch nicht um die Beteiligung an der MU, sondern um die anschließende mögliche Verlustverrechnung. Es hätte genügt, erst bei der Verlustverrechnung anzusetzen (z.B. Ausschluss der Verrechnung des Verlustvortrags mit Ertrag aus MU). Regelung ist insoweit unverhältnismäßig.

VI. Schädliche Ereignisse: Übertragung von WG – Ansatz mit geringerem als dem gemeinen Wert

- Zweck: Es sollen **zweckwidrige Gestaltungen vermieden** werden.
- Die Regelung wirkt überschießend.
- Jede steuerneutrale Umstrukturierung in einem Konzern begründet ein schädliches Ereignis iSd § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG.
- Damit behindert die Vorschrift wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen.
- Besser: Kombination mit einer Sperrfrist wie bei den übrigen Missbrauchsvorschriften auch.