

Thema 2

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

**Referent: RA/StB Dr. Norbert Schneider,
Freshfields Bruckhaus Deringer LLP**

**Kommentator: Ralf Neumann,
Vorsteher des FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Aachen**

I. Überblick über § 8d KStG

1. Einführung

Die Vorschrift § 8d KStG wurde mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften eingeführt¹. Etwas überraschend hatte die Bundesregierung einen entsprechenden Entwurf im Herbst 2016 vorgelegt², der sogleich Gegenstand ausführlicher Erörterungen in der Fachwelt wurde³. Im Gesetzgebungsverfahren wurden noch einige wenige Änderungen vorgenommen, die Norm dann aber bereits Ende 2016 beschlossen. § 8d KStG gilt rückwirkend ab dem 1.1.2016⁴.

§ 8d KStG stellt eine Ausnahme vom (ganzen oder partiellen) Verlustuntergang nach § 8c KStG dar. Ziel der Neuregelung soll die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse bei der Unternehmensfinanzierung durch einen Neueintritt oder einen Wechsel von Anteilseignern sein⁵. Insbesondere Start-up Unternehmen sollen von der Neuregelung profitieren.

Die Voraussetzungen der Norm sind sehr eng. Daher müssen Unternehmen und ihre Berater genau prüfen, ob eine Antragstellung nach § 8d KStG steuerlich sinnvoll ist oder jedenfalls die ausreichend sichere Erwartung dafür besteht. Denn möglicherweise kann eine Verschlechterung gegenüber dem § 8c KStG Regime eintreten⁶.

2. Gesetzeswortlaut

Der Wortlaut, der letztlich Gesetz geworden ist, lautet wie folgt:

§ 8d Fortführungsgebundener Verlustvortrag

(1) ¹§ 8c ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis im Sinne von Absatz 2 stattgefunden hat. ²Satz 1 gilt nicht:

1. für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder

2. wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

³Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach

¹ Gesetz vom 20.12.2016, BGBl. I 2016, S. 2998.

² Vgl. BT-Drs. 18/9986.

³ Vgl. nur Frey/Thürmer, GmbHR 2016, 1083 ff.; Korn, SteuK 2016, 399 ff.

⁴ Siehe § 34 Abs. 6a KStG.

⁵ Vgl. BT-Drs. 18/9986, S. 9.

⁶ Vgl. dazu unten II.1.

qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. ⁴Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. ⁵Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. ⁶Der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag). ⁷Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. ⁸Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen.

(2) ¹Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend. ²Gleiches gilt, wenn

1. der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,
2. der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,
3. die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,
4. die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,
5. die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Absatz 1 einnimmt oder
6. auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt

3. Voraussetzungen für das Entstehen eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags

§ 8d KStG setzt zunächst voraus, dass überhaupt ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG vorliegt (§ 8d Abs. 1 S. 1 KStG); anderenfalls bestünde ja auch kein Bedarf nach einer solchen Regelung. Die Norm verweist auf den gesamten § 8c KStG, so dass beide Fälle des § 8c KStG – der partielle Untergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG als auch der vollständige Untergang nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG – gleichermaßen erfasst sind.

Die Anwendung des § 8d KStG ist zudem antragsgebunden. Die Körperschaft, die § 8d KStG in Anspruch nehmen will, hat einen entsprechenden Antrag nach § 8d KStG zu stellen. Der Antrag ist gem. § 8d Abs. 1 S. 5 KStG in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Zahlreiche Fragen sind offen, auf die unten eingegangen wird.⁷ Schließlich enthält die Regelung in § 8d Abs. 1 KStG eine Reihe von Grundvoraussetzungen, damit ein fortführungsgebundener Verlustvortrag überhaupt in Anspruch genommen werden kann. Diese sind:

- Die Körperschaft muss ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten, und zwar entweder seit ihrer Gründung oder – sofern diese länger zurückliegt – seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht. Es gilt also eine Art „Beobachtungsphase vor Antragstellung“. Maximal beträgt sie knapp 4 Jahre (z.B. bei einem schädlichen

⁷ Näher zu offenen Fragen unter II.2.

Beteiligungserwerb im Dezember 2016 würde die „Beobachtungsphase“ beginnen am 1.1.2013). Besonders relevant und problematisch ist – für die ganze Norm – das neue Merkmal des „Geschäftsbetriebs“, welcher in § 8b Abs. 1 S. 3 KStG legal definiert wird.⁸

- In diesem Zeitraum der „Beobachtungsphase“ darf kein Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG eintreten. Abs. 2 enthält eine ganze Reihe von Fällen, bei deren Eintritt ein einmal entstandener fortführungsgebundener Verlustvortrag für die Zukunft wegfällt.⁹ Die gleichen Ereignisse dürfen schon gar nicht in der „Beobachtungsphase“ vor Antragstellung vorliegen, sonst ist ein Antrag bereits ausgeschlossen.
- Zu Beginn der rund dreijährigen „Beobachtungsphase“ darf die Gesellschaft nach § 8d Abs. 1 S. 2 KStG weder Organträger sein noch an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sein. Würde diese Voraussetzung nicht zu Beginn der „Beobachtungsphase“ vorliegen, aber innerhalb dieser Phase eintreten, wäre der Antrag gleichwohl ausgeschlossen. Denn die Stellung als Organträger oder die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft sind schädliche Ereignisse i.S.d. Abs. 2 (vgl. Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und 5).

Liegen die Voraussetzungen der Norm vor, kann auf entsprechenden Antrag der Körperschaft, um deren Verlustvortrag es geht, der Verlustvortrag als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag ermittelt und verfahrensrechtlich gesondert festgestellt werden. Maßgebend ist der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Allerdings findet § 8d KStG gem. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG keine Anwendung auf Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (sog. Altverluste).

Wird der Antrag gestellt, greift § 8c KStG dann insgesamt nicht ein, d.h. es kommt insofern nicht zu einem Untergang der Verluste gem. § 8c KStG, sondern fortan richtet sich die Behandlung für diesen nunmehr zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag gewordenen Betrag ausschließlich nach § 8d KStG.

4. Behaltensvoraussetzungen nach § 8d Abs. 2 KStG für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag

Ein einmal festgestellter fortführungsgebundener Verlustvortrag kann wieder entfallen, wenn vor seinem vollständigen Verbrauch ein schädliches Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG eintritt. Ein fortführungsgebundener Verlustvortrag fällt weg, wenn

- der Geschäftsbetrieb eingestellt wird¹⁰,
- der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird¹¹,

⁸ Näher zum Merkmal des Geschäftsbetriebs unter III.

⁹ Näher zu den Ausschlussvoraussetzungen unter IV.-VI.

¹⁰ § 8d Abs. 2 S. 1 KStG.

¹¹ § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG

- der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird¹²,
- ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb aufgenommen wird¹³,
- die Gesellschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt¹⁴,
- die Gesellschaft Organträger wird¹⁵ oder
- auf die Gesellschaft Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert übertragen werden¹⁶.

Tritt ein schädliches Ereignis ein, geht der zum Ende des letzten Wirtschaftsjahres festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag grundsätzlich unter. Ausnahmsweise fällt der Verlustvortrag nicht weg, soweit zum Ende des letzten Veranlagungszeitraums stille Reserven vorhanden sind.¹⁷

II. Verhältnis von § 8c KStG zu § 8d KStG

1. Fälle

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. Stille Reserven sind nicht vorhanden. Die Voraussetzungen von § 8d KStG sind erfüllt.

Abwandlung zum Grund-Fall:

Der neue Investor möchte lediglich 30% der Anteile an der A-GmbH erwerben. Zudem sind stille Reserven i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 6 – 9 KStG vorhanden von 2 Mio. EUR.

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

Lösungsvorschlag Grund-Fall:

Wegen des Erwerbs von 70% der Anteile an der A-GmbH würde der Verlustvortrag grundsätzlich vollständig untergehen (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG). Stille Reserven, die den Verlustvortrag partiell erhalten könnten, sind nicht vorhanden. In dieser Situation ist die Möglichkeit des § 8d KStG eine klare Verbesserung, da der Verlustvortrag zunächst als fortführungsgebundener Verlustvortrag bestehen bleiben und weiter genutzt werden kann. Ob

¹² § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG.

¹³ § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG.

¹⁴ § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG.

¹⁵ § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG.

¹⁶ § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG.

¹⁷ § 8d Abs. 2 S. 1, Halbsatz 2 KStG.

und inwieweit ein Risiko des Untergangs des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d Abs. 2 KStG besteht, ist in einer solch klaren Situation nicht relevant. Ein Antrag nach § 8d KStG ist daher in jedem Fall ratsam.

Lösungsvorschlag Abwandlungs-Fall:

Es liegt nur ein quotaler schädlicher Erwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG vor, d.h. es kommt nur zu einem partiellen Verlustvortrag von 30%. Zudem sind stille Reserven vorhanden, in deren (anteiliger) Höhe der Verlustvortrag nicht greift. Nach § 8c KStG würde der Verlustvortrag i.H.v. 900.000 EUR untergehen.

Verlustvortrag 5 Mio. EUR, davon 30%:	1.5000.000 EUR
Stille Reserven 2 Mio. EUR, davon 30%:	600.000 EUR
Untergang Verlustvortrag	900.000 EUR

Der Verlustvortrag bliebe also i.H.v. 4,1 Mio. EUR auch nach § 8c KStG erhalten.

Bei einer Antragstellung nach § 8d KStG würde der gesamte Verlustvortrag (5 Mio. EUR) als fortführungsgebundener Verlust festgestellt werden, nicht nur der nach § 8c KStG ansonsten untergehende Teil. Damit unterläge auch der nicht von § 8c KStG erfasste Teil (4,1 Mio. EUR) der Regelung des § 8d KStG.

Eine Antragstellung nach § 8d KStG ist stets im Einzelfall abzuwägen. In einer Situation wie in der Abwandlung besteht ein Risiko, weil der fortführungsgebundene Verlustvortrag insgesamt nunmehr ab seinem Bestehen der Regelung des § 8d Abs. 2 KStG unterliegt und dementsprechend jederzeit für die Zukunft nach § 8d Abs. 2 KStG wegfallen kann. In einem Fall wie der Abwandlung kann daher mit einer Antragstellung nach § 8d KStG ein deutliches Risiko verbunden sein, das es insgesamt zu einer Verschlechterung kommt. Insofern ist vor Antragstellung eine Abwägung durchzuführen; ob ein Antrag sinnvoll ist oder nicht ist eine Prognoseentscheidung, die von folgenden Faktoren innerhalb der Körperschaft abhängt¹⁸:

- Umfang der nicht abziehbaren nicht genutzten Verluste nach § 8c KStG
- stille Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs
- laufende Ergebnisse zwischen dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs und dem Ende des Veranlagungszeitraums
- 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 schädlichen Ereignisses iSd Abs. 2.

¹⁸ Förster/von Cölln, DSrR 2017, 8, 17.

Die Abwägung dürfte im Regelfall schwierig sein, u.a. wegen der Anzahl der Faktoren, ihrer partiellen Zukunftsgerichtetheit (so dass nur eine Prognose abgegeben werden kann) sowie der weiten Formulierung der schädlichen Ereignisse i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG.

2. Antragstellung

§ 8d KStG ist nur auf Antrag der Körperschaft anwendbar. Daher stellt sich zwangsläufig die Frage, wie der Antrag in der Praxis konkret funktioniert. Nach dem Wortlaut von § 8d Abs. 1 S. 5 KStG ist der Antrag in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Der Wortlaut „in der Steuererklärung“ ist weit gefasst und enthält im Gegensatz zu anderen steuerlichen Antrags-Vorschriften¹⁹ keine Beschränkungen²⁰. Fraglich ist daher, ob eine Antragstellung ausschließlich mit der ersten Steuererklärung möglich ist oder ob eine Antragstellung auch noch in einer späteren berichtigten Steuererklärung erfolgen kann. Denn es können Fälle auftreten, in denen erst im Rahmen einer Betriebsprüfung ein schädlicher Anteilseignerwechsel erkannt wird und sich somit erst dann die Folgefragen hinsichtlich der Anwendbarkeit von § 8d KStG stellen²¹. Auch ist fraglich, ob der Antrag widerruflich ist, falls doch ein schädliches Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG naht. Die Position der Finanzverwaltung zu den aufgeworfenen Fragen ist zur Zeit noch völlig unklar.

3. Stille-Reserven-Verschonung bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses

Tritt ein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG ein, fällt der fortführungsgebundene Verlustvortrag grundsätzlich weg. Allerdings gilt – wie auch im § 8c KStG – eine partielle Abmilderung, soweit stille Reserven vorhanden sind. Für die stille Reserven-Verschonung gelten nach § 8d Abs. 2 S. 1 KStG die Grundsätze des § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG entsprechend. Maßgebender Zeitpunkt ist der Schluss des dem schädlichen Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG vorangegangenen Veranlagungszeitraums. Letztlich stellen sich hier dieselben Zweifelsfragen wie bei § 8c KStG²². Es stellt sich insbesondere das Problem hinsichtlich der Bewertung der stillen Reserven²³. Weiterhin ist fraglich, wie sich der Umfang der stillen Reserven bei quotalem Anteilserwerb bemisst. Entweder könnten die quotalen stillen Reserven oder die gesamten stillen Reserven der Körperschaft herangezogen werden. U.E. spricht vieles dafür, die gesamten stillen Reserven der Körperschaft heranzuziehen²⁴. Denn auch beim Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags wird auf die Gesamtheit der Verluste (schädliche Verluste iSd § 8c KStG und unschädliche Verluste) abgestellt.

¹⁹ Z.B. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG: „Der Antrag ist spätestens bis zur **erstmaligen** Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz (...) zu stellen“.

²⁰ Förster/von Cölln, DStR 2017, 8, 10.

²¹ Vgl. auch *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, 2967, 2969.

²² *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, 1083, 1087.

²³ Vgl. *Förster/von Cölln*, DStR 2017, 8, 16.

²⁴ So auch *Förster/von Cölln*, DStR 2017, 8, 16; *Kenk*, BB 2016, 2844, 2847.

III. Der zentrale Begriff: „Geschäftsbetrieb“

1. Ausgangslage

§ 8d KStG verwendet als zentrales Merkmal den Begriff des Geschäftsbetriebs. Ein Geschäftsbetrieb umfasst nach der Legaldefinition des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind nach § 8d Abs. 1 S. 4 KStG insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Der Begriff des Geschäftsbetriebs ist in mehrfacher Hinsicht relevant: damit ein Antrag überhaupt zulässig ist, muss im rund dreijährigen Beobachtungszeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb „ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb“ unterhalten werden; zudem fällt ein festgestellter fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 2 KStG weg, wenn zukünftig dieser Geschäftsbetrieb eingestellt, ruhend gestellt oder er einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird oder zu dem bestehenden Geschäftsbetrieb ein „zusätzlicher Geschäftsbetrieb“ aufgenommen wird.

Es ist bereits jetzt absehbar, dass die inhaltliche Auslegung des neuen Rechtsbegriffs „Geschäftsbetrieb“ künftig zu erheblichen Streitigkeiten führen wird²⁵. Die Legaldefinition des Geschäftsbetriebs in Abs. 1 S. 3 ist sehr abstrakt gehalten. Die in Abs. 1 S. 4 aufgezählten Merkmale bieten ebenfalls Interpretationsspielraum (z.B. die Merkmale „Qualifikation der Arbeitnehmer“ und der „Kundenkreis“). Nach dem Gesetz ist diese Aufzählung auch nicht abschließend, da das Gesetz diese Merkmale nur mit „insbesondere“ einleitet. Es ist zudem unklar, wie die Gesamtbetrachtung der verschiedenen (im Gesetz aufgezählten, ggfls. auch weiterer) Merkmale konkret erfolgen wird; unklar ist z.B. in welchem Verhältnis die qualitativen Merkmale zueinander stehen und ob sie alle gleichwertig sind. Praktisch denkbar wäre, dass die Finanzverwaltung die im Gesetz explizit aufgezählten qualitativen Merkmale im konkreten Fall zählt und anschließend eine Entscheidung auf Basis des zahlenmäßigen Überwiegens (geändert / nicht geändert) der Merkmale trifft. Ein zeitnah erlassenes BMF-Schreiben zur Handhabung der Gesamtbetrachtung wäre nicht nur hilfreich²⁶, sondern erscheint zwingend notwendig.

2. Fälle

1. Fall:

Ein Handelsbetrieb beschäftigt acht kaufmännische Angestellte. Zusätzlich wird/werden

a) ein Volljurist eingestellt b) vier Volljuristen eingestellt.

²⁵ Gleiche Einschätzung *Kenk*, BB 2016, 2844, 2848; *Korn*, SteuK 2016, 399, 400.

²⁶ Vgl. in diesem Zusammenhang zum sog. Typenvergleich das BMF-Schreiben zur LLC, BStBl. I 2004, 411.

Frage: Ändert sich die fachliche Qualifikation der Arbeitnehmer? Kann allein diese Änderung ein schädliches Ereignis auslösen?

Lösungsvorschlag Fall a):

Wenn man davon ausgeht, dass die Juristen als anders oder besser qualifizierte Arbeitnehmer gelten: wenn man auf die Anzahl der höher qualifizierten Arbeitnehmer zu den übrigen Arbeitnehmern abstellt, liegt in diesem klaren Verhältnis keine Änderung der fachlichen Qualifikation vor.

Lösungsvorschlag Fall b):

Bei vier Juristen ist das bereits weniger klar. Die fachliche Qualifikation der Arbeitnehmer im Ganzen hat sich aufgrund der Anzahl von vier Volljuristen geändert. Betrachtet man jeden einzeln und schaut auf ein Überwiegen hat sich die Qualifikation eher nicht geändert (da nur eine Veränderung bei einem Drittel vorliegt).

Jedenfalls: wenn dies das einzige sich verändernde Merkmal wäre, würde dies u.E. jedenfalls im Rahmen der nach dem Gesetz anzuwendenden Gesamtbetrachtung nicht relevant sein. Da sich hier allein (wenn überhaupt) ein qualifiziertes Merkmal geändert hat, liegt aufgrund der Gesamtbetrachtung weiterhin „derselbe Geschäftsbetrieb“ vor.

Die Frage ist aber, wie das Ganze bei mehreren Änderungen wirkt:

2. Fall:

Die 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?

Lösungsvorschlag:

Der Geschäftsbetrieb bestimmt sich „nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung“, insbesondere nach den angebotenen Produkten und Dienstleistungen, dem Kundenkreis, dem Lieferantenkreis und der fachlichen Qualifikation der Arbeitnehmer.

- Bei *engem* Maßstab ändert sich wohl der Kundenkreis („normale“ Kunden, die sich beliefern lassen; die angebotenen Produkte verändern sich partiell (Catering statt Sterne Küche), ebenso die fachliche Qualifikation der Köche (normaler Koch statt „Sterne-Koch“). Gleichwohl ist fraglich, ob dies bei einer Gesamtbetrachtung zu einer wesentlichen Änderung des alten Geschäftsbetriebs führt, die man als „andersartige Zweckbestimmung“ oder gar als zusätzlichen Geschäftsbetrieb verstehen würde.

- U.E. liegt schon trotz der gewissen Anpassungen keine wesentliche Änderung vor, da die Kunden immer noch Menschen mit Hunger sind, Lieferanten Zutaten liefern, die Köche kochen, etc. Derartige graduelle Abstufungen sind u.E. für die Norm nicht relevant. Erst wenn Betätigungen nicht mehr in einem gewissen Zusammenhang stehen, sich nicht ergänzen und fördern, liegen relevante Änderungen vor, die dann im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu würdigen sind. Für die Prüfung bedarf es eines für die Praxis versteh- und anwendbaren Maßstabs; u.E. sollte dieser Maßstab der (auch in der Gesetzesbegründung genannte²⁷) Branchenwechsel sein. Dieser sollte als Leitmotiv gelten, auch für die Prüfung, ob einzelne Merkmale sich relevant verändert haben. Veränderungen unterhalb des Branchenwechsels sollten unschädlich sein.

IV. Schädliche Ereignisse: andersartige Zweckbestimmung und zusätzlicher Geschäftsbetrieb

Fall²⁸:

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 Filialen 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?

Lösungsvorschlag:

Die Verluste gehen grundsätzlich nach § 8c KStG zu 50% unter. Ggf. ist daher ein Antrag nach § 8d KStG ratsam.

Problematisch ist jedoch, ob in Bezug auf den bisherigen Geschäftsbetrieb eine wesentliche Änderung vorliegt, die man als eine „andersartige Zweckbestimmung“ oder sogar als neuen, zusätzlichen Geschäftsbetrieb ansehen könnte.

- Bei *engem* Maßstab ändern sich die angebotenen Produkte zumindest partiell. Die sachliche Basis des Geschäfts wird z.T. angepasst (Schließung Filialen, Anmietung Halle), die Qualifikation der Arbeitnehmer ändert sich partiell.

²⁷ BT-Drs. 18/9986, S. 14.

²⁸ Vgl. ergänzend die Fälle von *Bergmann/Siß*, DStR 2016, 2185, 2188.

- U.E. liegt schon trotz der gewissen Anpassungen keine wesentliche Änderung vor, da die Kunden immer noch Produkte für den privaten Bedarf erwerben. Die Erweiterung vom rein stationären Handel auf Online-Vertrieb ist nur eine zeitgemäße Modifikation der bisherigen Tätigkeit; dementsprechend muss auch die Nutzung von Lagerhalle und Lagerarbeitern bei wertender Betrachtung nicht ins Gewicht fallen. Derartige graduelle Abstufungen sind u.E. für die Norm nicht relevant. Wie bereits oben ausgeführt bedarf es eines klaren Maßstabs für den anzustellenden Test einzelner Merkmale im Rahmen einer Gesamtbetrachtung. Dieser Maßstab sollte der Branchenwechsel sein. Veränderungen unterhalb des Branchenwechsels sollten unschädlich sein.

Es ist zur Zeit noch nicht absehbar, wann die Finanzverwaltung ein schädliches Ereignis annehmen wird. Rechtsstreitigkeiten um die Auslegung der qualitativen Merkmale sind daher vorprogrammiert.

V. Schädliche Ereignisse: Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft und Stellung als Organträger

1. Fall²⁹:

Die A-GmbH hat aufgrund hoher Anlaufverluste und der Beteiligung eines neuen Investors iHv 60% einen Antrag nach § 8d KStG gestellt. Nach Einstieg des Investors laufen die Geschäfte besser. Jetzt möchte sie sich an einer KG beteiligen, um damit auch ihren eigenen Geschäftsbetrieb zu fördern.

Frage: Ist dies ratsam?

Lösungsvorschlag:

Beteiligt sich die A-GmbH direkt an der KG, tritt ein schädliches Ereignis iSd § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG ein. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag würde untergehen; allein aufgrund dieser Beteiligung als Mitunternehmer.

Allerdings wird nicht jede Beteiligung bestraft. Der A-GmbH verbleibt z.B. die Möglichkeit

- sich über eine Tochter-Kapitalgesellschaft an der KG zu beteiligen, solange die Tochtergesellschaft nicht organschaftlich eingebunden wird, oder
- sich als typisch stille Gesellschafterin an der KG zu beteiligen. Das Gesetz spricht zwar etwas unklar nur von der „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“, meint damit aber u.E. nur eine Beteiligung als Mitunternehmer. Eine typisch stille Beteiligung wäre daher unschädlich, eine atypische stille Gesellschaft dagegen schädlich.

²⁹ Vgl. ergänzend die Fälle von *Bergmann/Süß*, DStR 2016, 2185, 2188.

2. Anmerkungen und Hinweise:

Laut der Gesetzesbegründung werden die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft und die Stellung der Körperschaft als Organträgerin als schädlich eingestuft, „um zweckwidrige Gestaltungen zu vermeiden“³⁰. Im Kern geht es jedoch nicht um die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft als solche, sondern um die anschließende mögliche Verlustverrechnung. Es hätte genügt, erst bei der Verlustverrechnung anzusetzen, z.B. ein Ausschluss der Verrechnung des Verlustvortrags mit dem Ertrag aus der Mitunternehmerschaft³¹. Die Regelung ist insoweit unverhältnismäßig³².

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

Laut der Gesetzesbegründung wird die Übertragung von Wirtschaftsgütern mit einem geringeren als dem gemeinen Wert als schädlich eingestuft, „um zweckwidrige Gestaltungen zu vermeiden“. Auch diese Regelung wirkt überschießend. Denn jede steuerneutrale Umstrukturierung in einem Konzern begründet ein schädliches Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG. Damit behindert die Vorschrift wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber hier nachbessert. Denkbar ist eine Kombination mit einer Sperrfrist wie bei den übrigen Missbrauchsvorschriften auch³³.

³⁰ Vgl. BT-Drs. 18/9986, S. 14.

³¹ Vgl. *Bergmann/Süß*, DStR 2016, 2185, 2189.

³² Zur Kritik siehe auch *Förster/von Cölln*, DStR 2017, 8, 13.

³³ Vgl. auch *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2016, 2984 ff.

VII. Literaturverzeichnis

- *Bakeberg/Krüger, BB 2016, 2967 ff.;*
- *Bergmann/Süß, DStR 2016, 2185 ff.;*
- *Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 ff.;*
- *Frey/Thürmer, GmbHR 2016, 1083 ff.;*
- *Kenk, BB 2016, 2844 ff.;*
- *Korn, SteuK 2016, 399 ff.;*
- *Ortmann-Babel/Bolik, DB 2016, 2984 ff.;*
- *von Wilcken, NZI 2016, 996 ff.*