

B & K Special

Verluste nutzen mit dem neuen § 8d KStG

03/2017

I. Einleitung

Der Gesetzgeber versucht seit einem Vierteljahrhundert, die Nutzung von Verlustvorträgen von Kapitalgesellschaften einzuschränken, wenn diese Gesellschaft von jemandem erworben wird. Aufgrund einer Rechtsprechung der 80er Jahre war es eine kurze Zeit möglich, dass eine Kapitalgesellschaft mit hohen Verlustvorträgen und mehr oder weniger still gelegtem Geschäftsbetrieb von einem anderen Unternehmen erworben werden konnte, um dann in diese erworbene Kapitalgesellschaft aktives gewinnträchtiges Geschäft zu verlagern und somit an sich steuerpflichtige Gewinne unbesteuert zu erlassen (sogenannter Mantelkauf).

Diese Verlustnutzungsmöglichkeiten wurden später dadurch beschränkt, dass Voraussetzung zur Verlustnutzung u. a. war, dass kein überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wurde. Nachdem dies aufgrund der Unbestimmtheit zu vielen Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung geführt hat, machte es sich der Gesetzgeber 2007 mit der Einführung des § 8c KStG besonders einfach. Danach reichte ein mehr als 50 %iger Gesellschafterwechsel, damit der gesamte Verlustvortrag unterging und ein 25 %iger bis unter 50 %iger Gesellschafterwechsel, damit der

Verlustvortrag quotal beschnitten wurde. In der weiteren Evolution dieser Vorschrift wurde zunächst zugestanden, dass vorhandene stille Reserven den Verlustvortrag erhalten lassen; darüber hinaus versuchte man sich an einem Erhalt des Verlustvortrages, wenn ein Sanierungsfall vorlag. Letzteres scheiterte bisher an einem Verstoß gegen die EU-rechtliche Beihilfeordnung.

Die vom Gesetzgeber aufgezwungene Durchbrechung der Gesellschaftsidentität einer Kapitalgesellschaft steht derzeit auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand.

Vorsorglich hat der Gesetzgeber in 2016 mit dem § 8d KStG die Möglichkeit geschaffen, trotz schädlichem Gesellschafterwechsel unter bestimmten Voraussetzungen den Verlustvortrag weiterhin nutzen zu können. Dabei wurde vor allem auch an innovative Existenzgründer gedacht, bei denen das Problem aufgrund des Beitritts von Finanzinvestoren fast schon zwangsläufig auftritt.

II. Grundzüge und Wirkungsweise des § 8d KStG

Der Grundgedanke der neuen gesetzlichen Vorschrift kann wie folgt beschrieben werden.

Der Grundsatz des Untergangs des Verlustvortrages bei Gesellschafterwechsel wird beibehalten. Die Gesellschaft kann jedoch als Ausnahme die Verlustvorträge weiternutzen, wenn sie nachweist, dass drei volle Geschäftsjahre vor dem Gesellschafterwechsel derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wurde wie zum Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels. Der Verlustvortrag wird als sogenannter fortführungsgebundener Verlustvortrag so lange nutzbar sein, wie derselbe Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Verkürzt ausgedrückt bleibt der Verlustvortrag trotz Gesellschafterwechsel erhalten und nutzbar, wenn und solange sich das Geschäftsmodell nicht ändert bzw. geändert hat.

§ 8d KStG wirkt nicht nur körperschaftsteuerlich sondern auch hinsichtlich Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer.

Der Verlustersatz gem. § 8d KStG ist antragsgebunden, wird also nicht automatisch gewährt. Erstmalig darf der Antrag gestellt werden für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben, also bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr bereits für 2016.

III. Voraussetzungen

3.1 Derselbe Geschäftsbetrieb

Der Begriff „derselbe Geschäftsbetrieb“ ist neu im deutschen Steuerrecht, so dass ein Rückgriff auf andere steuerliche Vorschriften oder Rechtsprechung nicht möglich ist. Der Gesetzgeber definiert dies recht sperig mit folgendem Wortlaut: *„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 Gesamtbeurteilung“*. Als qualitative Merkmale werden die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer bezeichnet. Es darf nicht verkannt werden, dass diese Definition und deren qualitative Merkmale erhebliches Streitpotential bergen, da sich die Unternehmen insbesondere in Verlustphasen ständigen Veränderungsprozessen unterziehen müssen, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Andererseits dürfte für eine Vielzahl von Unternehmen die Beibehaltung des Geschäftsmodells anhand der qualitativen Merkmale relativ problemlos möglich sein.

3.2 Beobachtungszeitraum

Der Gesetzgeber möchte verhindern, dass das Geschäftsmodell vor dem Gesellschafterwechsel geändert wird, um die Verluste eines „anderen“ Geschäftsbetriebs nutzbar zu machen. Er verlangt daher den Nach-

weis, dass innerhalb eines sogenannten 3-jährigen Beobachtungszeitraumes derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wurde. Der Beobachtungszeitraum erstreckt sich auf das Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs plus drei vollständige Geschäftsjahre davor. Existiert das Unternehmen noch nicht so lange, so gilt der Beobachtungszeitraum seit Gründung.

Wird also das Geschäftsmodell innerhalb dieses Beobachtungszeitraums geändert, kann der Verlustvortrag insgesamt nicht gerettet werden. Es kommt also bei einem Gesellschafterwechsel darauf an, dass derselbe Geschäftsbetrieb nachweislich drei volle Geschäftsjahre vor dem Gesellschafterwechsel unverändert geblieben ist.

3.3 Schädliche Ereignisse

Mit der Beibehaltung desselben Geschäftsbetriebes ist es nicht getan. Der Gesetzgeber definiert in § 8d Abs. 2 KStG sogenannte schädliche Ereignisse, die die weitere Verlustnutzung unmöglich machen. Folgende Ereignisse werden aufgezählt:

- a) Einstellung des Geschäftsbetriebes
- b) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebes
- c) Zuführung des Geschäftsbetriebs einer andersartigen Zweckbestimmung (Branchenwechsel)
- d) Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs
- e) Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft
- f) Übernahme einer Organträgerstellung

g) Übernahme von Wirtschaftsgütern zu einem geringeren als dem Verkehrswert.

Mit diesen Kriterien möchte der Gesetzgeber aus seiner Sicht missbräuchliche Gestaltungen verhindern. Während die Buchstaben a) bis d) im Wesentlichen spezielle Interpretationen und Präzisierungen der Definition desselben Geschäftsbetriebs darstellen, handelt es sich bei den Buchstaben e) bis g) um wirtschaftliche oder rechtliche Gestaltungen, die der Gesetzgeber nicht zulassen möchte. Dabei ist zu beachten, dass die Kriterien e) bis g) auch dann schädlich sind, wenn sie bereits vor dem Beobachtungszeitraum bestanden haben. Anders ausgedrückt: Sie müssen vor dem Beobachtungszeitraum beendet sein. Unternehmen mit Beteiligungen an Mitunternehmerschaften werden somit faktisch ebenso ausgeschlossen wie Organträger.

Ist in dem Beobachtungszeitraum, also vor dem schädlichen Gesellschafterwechsel, auch nur eines dieser Ereignisse eingetreten, kann kein Antrag zur Fortführung des Verlustvortrags gestellt werden.

3.4 Antragstellung

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist antragsgebunden. Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung desjenigen Veranlagungszeitraums zu stellen, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat. Der Antrag kann weder nachgeholt noch zurückgenommen werden, wobei teilweise die Auffassung vertreten wird, dass dies bis zur Bestandskraft

der Bescheide möglich sein sollte. Die Höhe des fortführungsgebundenen Verlustvortrages ist nicht etwa diejenige des Verlustvortrages aus dem Vorjahr und auch nicht diejenige der rechnerischen Ermittlung zum Zeitpunkt des schädlichen Gesellschafterwechsels (analog § 8c KStG) sondern der zum Ende des Veranlagungszeitraums, in dem der Gesellschafterwechsel stattgefunden hat.

3.5 Berechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Beispiel: Am 01. Juli 2016 findet ein 100 %iger Gesellschafterwechsel statt. Der Verlustvortrag zum 31.12.2015 beträgt € 150.000,--. Bis zum 30.06.2016 ergibt sich ein weiterer Verlust in Höhe von € 50.000,-- und in der zweiten Jahreshälfte 2016 ein weiterer Verlust in Höhe von € 30.000,--. Zum 31.12.2016 ergibt sich somit ein Verlustvortrag in Höhe von € 230.000,--. Dieser Verlustvortrag ist maßgeblich als fortführungsgebundener Verlustvortrag, obwohl € 30.000,-- Verlust erst in der Zeit nach dem Gesellschafterwechsel angefallen sind.

Diese Berechnungsmethode kann dazu führen, dass die Antragstellung nach § 8d KStG sogar ungünstiger ist als der Verzicht, z. B. wenn der Verlust nach Gesellschafterwechsel wesentlich höher ist als die Verlustvorträge davor und eine Veränderung des Geschäftsmodells möglich erscheint.

IV. Rechtsfolgen

4.1 Fortführungsgebundener Verlustvortrag

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag stellt ein neues, alternatives Verlustverrechnungsregime dar; er wird gesondert ausgewiesen und festgestellt. Zukünftige Gewinne können gegen diesen Verlustvortrag verrechnet werden solange derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wird und kein sogenanntes schädliches Ereignis stattfindet.

Entstehen Verluste, werden diese als normale Verlustvorträge erfasst, da sie nach dem Gesellschafterwechsel neu entstanden sind. Im Verlustfalle kommt es also dazu, dass zwei Verlustvorträge parallel geführt werden.

Wird in einem späteren Jahr ein Gewinn erzielt, so wird dieser vorrangig mit dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnet und erst wenn dieser vollständig verbraucht ist, mit dem normalen Verlustvortrag.

Bei mehrfachem Gesellschafterwechsel kann es zu mehrfachen fortführungsgebundenen Verlustvorträgen kommen, da zwar das Merkmal desselben Geschäftsbetriebs einheitlich für das Gesamtunternehmen über den gesamten Zeitablauf wirkt, aber jeweils eine eigenständige Antragstellung erforderlich ist.

4.2 Schädliche Ereignisse

Die Beibehaltung des Geschäftsmodells soll nach der Gesetzesbegründung insoweit großzügig ausgelegt werden als es ein organisches Wachstum ermöglichen soll.

Die schädlichen Ereignisse sind die gleichen, die unter 3.3 für den Beobachtungszeitraum aufgezählt sind. Es gibt jedoch eine Besonderheit. Soweit nämlich zum Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses stille Reserven nachgewiesen werden können, bleibt der Verlustvortrag erhalten. Es steht zwar nicht ausdrücklich im Gesetz, aber man wird davon ausgehen können und müssen, dass dieser auf die stillen Reserven entfallende Verlustvortrag in einen normalen Verlustvortrag umgewandelt wird.

Dies ist systemlogisch. Bei der erstmaligen Erfassung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrages wird nämlich nicht unterschieden, ob der bis dahin „normale“ Verlustvortrag durch die Stille-Reserven-Klausel des § 8c KSt gedeckt ist. Die Antragstellung umfasst immer den gesamten Verlustvortrag, also auch denjenigen, der durch stille Reserven abgedeckt wird und als solcher nicht von der Verlustvernichtung des § 8c KStG erfasst wird.

Wichtig ist, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses nicht rückwirkend aufgehoben wird sondern erst mit Wirkung für die Zukunft, so dass bis dahin durch Gewinne genutzte Verlustvorträge Gültigkeit behalten.

4.3 Berechnung der Stille-Reserven-Verschonung

Beispiel: Hat eine GmbH einen relevanten Verlustvortrag in Höhe von €200.000,-- und verfügt über stille Reserven in Höhe von €80.000,--, so würde ohne Antragstellung der Verlustvortrag im Falle eines 100 %igen Gesellschafterwechsels auf €80.000,-- reduziert, während der fortführungsgebundene Verlustvortrag sich nicht etwa auf die verbleibenden €120.000,-- erstreckt sondern den gesamten Verlustvortrag in Höhe von €200.000,--.

Tritt nun ein schädliches Ereignis ein, können die dann noch vorhandenen stillen Reserven wieder nutzbar gemacht werden. Sind im Beispielsfall die stillen Reserven noch in Höhe von €60.000,-- bei Eintritt des schädlichen Ereignisses vorhanden, können diese quasi in Fortführung des alten Verlustvortrages wieder nutzbar gemacht werden.

In der Praxis wird sich die Schwierigkeit ergeben, dass stille Reserven häufig im Geschäftswert begründet liegen, der nur durch eine Unternehmensbewertung belegt werden kann.

V. Praxistipps

Unser Special zeigt, dass die Einführung des § 8d KStG grundsätzlich zu begrüßen ist und in einigen Fällen die Steuergerechtigkeit wiederherstellt. Der Umgang mit dieser Vorschrift wird jedoch nicht einfach werden, da man sich mit neuen Begrifflichkeiten auseinandersetzen hat und genü-

gend Potential vorhanden ist, den fortführungsgebundenen Verlustvortrag nicht anzuerkennen oder vorzeitig scheitern zu lassen.

Es ist auch keinesfalls so, dass in betroffenen Fällen immer ein Antrag gestellt werden sollte. Ist das betroffene Unternehmen z. B. in der Lage, genügend stille Reserven im Sinne des § 8c KStG nachzuweisen, sei es über den Verkehrswert der Anteile bei positivem Eigenkapital, sei es über den Unternehmenswert bei negativem Eigenkapital, wäre es eine Fehlentscheidung, den Antrag gem. § 8d KStG zu stellen. Durch den Nachweis der stillen Reserven können die Verlustvorträge ohne jegliche Einschränkungen schädlicher Ereignisse nach Gesellschafterwechsel genutzt werden. In der Praxis zeigt sich immer wieder, dass die Stille-Reserven-Klausel des § 8c KStG unbeachtet bleibt.

Dagegen ist der Antrag gem. § 8d KStG immer dann sinnvoll, wenn ein mehr als 50 %iger Gesellschafterwechsel stattfindet

und keine stillen Reserven nachgewiesen werden können.

Weiterhin stellt es für die Praxis eine große Herausforderung dar, im Falle eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags die zukünftigen Geschäfte so zu managen, dass derselbe Geschäftsbetrieb erhalten bleibt und kein schädliches Ereignis eintritt.

Bei Rückfragen im Zusammenhang mit der Nutzung von Verlustvorträgen von Kapitalgesellschaften stehen wir Ihnen gern beratend zur Seite.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.