

Tax Alert. Regelungen zum Erhalt von Verlusten bei Unternehmensfortführung verabschiedet.

Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften von Bundestag und Bundesrat verabschiedet

Nachdem der Bundestag bereits am 1. Dezember 2016 das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften verabschiedet hatte, stimmte am 16. Dezember 2016 auch der Bundesrat dem Gesetz zu. Das Gesetz wird nach Ausfertigung durch den Bundespräsidenten und Verkündung im Bundesgesetzblatt aller Voraussicht nach noch in diesem Jahr in Kraft treten.

Mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wird ein neuer § 8d KStG eingeführt. Durch die Einführung soll es Körperschaften bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen und zusätzlich zu den bereits bestehenden Ausnahmetatbeständen ermöglicht werden, im Zeitpunkt eines schädlichen Beteiligungserwerbs im Sinne des § 8c KStG vorhandene sog. nicht genutzte Verluste auch weiterhin zu nutzen.

Nach dem in § 8c KStG enthaltenen Grundsatz sind im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht genutzte Verluste einer Körperschaft nach § 8c KStG ganz oder teilweise nicht mehr abziehbar. Dies gilt allerdings nicht, soweit die Voraussetzungen der sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) oder der sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. KStG) im Einzelfall erfüllt sind. Durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wird nunmehr eine weitere Ausnahme geschaffen. Der neue § 8d KStG schließt nämlich auf Antrag des Steuerpflichtigen die Anwendung des § 8c KStG aus und ermöglicht den Erhalt nicht genutzter Verluste, wenn die Körperschaft im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs bestimmte Voraussetzungen erfüllt, der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach diesem Zeitpunkt erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ausgeschlossen ist. Die Neuregelungen gelten auch für die Gewerbesteuer (§ 10a Satz 10 GewStG n.F.) und den Zinsvortrag (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG n.F.).

Ziel der gesetzlichen Neuregelungen ist die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse für das weitere Wachstum und/oder die Fortführung insbesondere von Unternehmen, die zur Fortführung eines bestehenden Geschäftsbetriebs neues Eigenkapital beschaffen müssen und bei denen es in diesem Zusammenhang zu einer Veränderung der Beteiligungsverhältnisse kommt (z.B. Start-ups, Sanierungsfälle).

Inhalt

1	Voraussetzungen für die Anwendung des § 8d KStG	2
2	Rechtsfolge: Entstehen eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags	2
3	Schädliche Ereignisse	3
4	Anwendungsvorschriften	3
	Ansprechpartner	5

1 Voraussetzungen für die Anwendung des § 8d KStG

Im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs kann auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG die Anwendung des § 8c KStG vermieden und mithin können nicht genutzte Verluste fortgeführt werden (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag). Voraussetzung für die Anwendung des § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG ist, dass die Körperschaft ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb seit ihrer Gründung oder zumindest in den vergangenen drei Veranlagungszeiträumen vor dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs unverändert betrieben hat und kein schädliches Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG (siehe hierzu nachfolgend unter 3) bis zum Ende des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs eingetreten ist.

Eine Begünstigung kommt nach § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG nicht für solche Verluste in Betracht, die aus einer Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs stammen. Dies gilt ebenfalls, wenn die relevante Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG). Beide Regelungen dienen aus Sicht des Gesetzgebers der Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten und der Vermeidung von Missbräuchen. Nach § 34 Abs. 6a Satz 2 KStG findet die letztgenannte Einschränkung allerdings nur auf Einstellungen und Ruhendstellungen von Geschäftsbetrieben nach dem 31. Dezember 2015 Anwendung (zu Einstellungen oder Ruhendstellungen vor dem 1. Januar 2016 siehe nachfolgend unter 4).

Die Praxisrelevanz des neuen § 8d KStG wird erheblich davon abhängen, wie der fortzuführende Geschäftsbetrieb der relevanten Körperschaft zukünftig bestimmt wird. Der für die Anwendung des § 8d KStG relevante Geschäftsbetrieb wird in § 8d Abs. 1 Satz 3 KStG legal definiert und *„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“*. Relevante qualitative Merkmale sind nach dem Gesetz *„insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer“* (§ 8d Abs. 1 Satz 4 KStG).

Da es insbesondere bei neugegründeten Unternehmen in den frühen Unternehmensphasen nicht selten zu Änderungen und Weiterentwicklungen der verfolgten Unternehmensstrategie und des Geschäftsmodells kommen kann, wird sich zeigen müssen, ob die in § 8d KStG enthaltene Definition des Geschäftsbetriebs einen relevanten Anwendungsbereich für solche Unternehmen belässt.

Der Antrag auf Anwendung des § 8d KStG ist mit der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Er kann nur einheitlich für Zwecke der Körperschaft- und der Gewerbesteuer gestellt werden.

2 Rechtsfolge: Entstehen eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Bei einem Antrag nach § 8d KStG wird der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs verbleibt, zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Nach dem Gesetzeswortlaut gilt diese Rechtsfolge für den gesamten nicht genutzten Verlust einer Körperschaft, selbst wenn unter An-

wendung von § 8c KStG durch den schädlichen Beteiligungserwerb ein nicht genutzter Verlust nur anteilig entfällt. Da der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag bei den nachfolgend beschriebenen Ereignissen (vollständig) entfällt, ist jedenfalls in den Fällen, in denen nach § 8c KStG der noch nicht genutzte Verlust nur anteilig entfällt, zukünftig zu prüfen, ob es überhaupt vorteilhaft ist, den Antrag nach § 8d KStG zu stellen. Dabei ist abzuwägen, ob es sinnvoller ist, einen Teil des nicht genutzten Verlustes endgültig zu verlieren (und keinen Antrag nach § 8d KStG zu stellen) oder zwar den gesamten nicht genutzten Verlust durch eine entsprechende Antragstellung (zunächst) zu erhalten, aber das Risiko zu schaffen, bei späteren Veränderungen des Geschäftsmodells oder der Beteiligungsstruktur den gesamten Verlust zu gefährden.

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist gesondert auszuweisen und festzustellen, wobei § 10d Abs. 4 EStG entsprechende Anwendung finden soll. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag wird vor dem „normalen“ Verlustvortrag genutzt.

3 Schädliche Ereignisse

Eine Einstellung oder Ruhendstellung des vorhandenen Geschäftsbetriebs führt ebenso wie die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs oder die Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer andersartigen Zweckbestimmung entweder dazu, dass § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG nicht zur Anwendung kommt (sofern das Ereignis bereits im Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs eintritt), oder dazu, dass – vorbehaltlich der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel – der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag gem. § 8d Abs. 2 KStG untergeht. Schädlich sind somit unter anderem

- eine Einstellung des Geschäftsbetriebs entsprechend den Grundsätzen der Betriebsaufgabe

oder

- ein Branchenwechsel bzw. die Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs. Nach der Gesetzesbegründung zum Referentenentwurf ist Vorbild der Regelung der im Rahmen des § 10a GewStG geltende Grundsatz der Unternehmensidentität.

Zum vorbeschriebenen Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags kommt es auch, wenn sich die Körperschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, Organträger wird oder Wirtschaftsgüter unterhalb des gemeinen Wertes auf sie übertragen werden.

Auch bei Vorliegen eines schädlichen Ereignisses kann der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag durch eine entsprechende Anwendung der Stille-Reserven-Klausel erhalten bleiben, wobei nach § 8d Abs. 2 Satz 1, Halbsatz 2 KStG die stillen Reserven zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums maßgeblich sind. Durch das – erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens eingefügte – Abstellen auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums soll Gestaltungen zur Schaffung stiller Reserven begegnet werden, wie insbesondere Fällen, in denen die Zuführung der entsprechenden Wirtschaftsgüter selbst das schädliche Ereignis gemäß § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG ausgelöst hat.

4 Anwendungsvorschriften

Die Neuregelung ist für alle schädlichen Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2015 anwendbar.

Tax Alert. Regelungen zum Erhalt von Verlusten bei Unternehmensfortführung verabschiedet.

Voraussetzung für eine Anwendung ist jedoch, dass der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1. Januar 2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war. Nach dem Wortlaut findet § 8d KStG damit generell keine Anwendung auf schädliche Beteiligungserwerbe bei einer Körperschaft, die ihren Geschäftsbetrieb vor dem 1. Januar 2016 eingestellt oder ruhend gestellt hatte, selbst wenn eine solche Körperschaft erst nach dem 31. Dezember 2015 Verluste erwirtschaftet hat.

Beispiel: Eine im Jahr 2010 gegründete Kapitalgesellschaft hat ihren Geschäftsbetrieb im Jahr 2013 eingestellt. Bis zu diesem Zeitpunkt hat die Kapitalgesellschaft stets Gewinn erwirtschaftet. Im Jahr 2016 nimmt die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb wieder auf und erleidet bis zum im Jahr 2017 vollzogenen schädlichen Beteiligungserwerb einen Verlust. Nach dem Wortlaut der Anwendungsvorschrift kann die Kapitalgesellschaft keinen Antrag nach § 8d KStG stellen, da sie ihren Geschäftsbetrieb vor dem 1. Januar 2016 (einmal) eingestellt hatte.

Die Änderungen sind in unsere [Lesefassung](#) des KStG und des GewStG eingearbeitet.

Ansprechpartner

Autoren: Oliver Rosenberg, Kirsten Placke

Diese Veröffentlichung verfolgt ausschließlich den Zweck, bestimmte Themen anzusprechen und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit; diese Veröffentlichung stellt keine Rechtsberatung dar. Sollten Sie weitere Fragen bezüglich der hier angesprochenen oder hinsichtlich anderer rechtlicher Themen haben, so wenden Sie sich bitte an Ihren Ansprechpartner bei Linklaters LLP oder an den Herausgeber.

© Linklaters LLP. Alle Rechte vorbehalten 2016

Linklaters LLP ist eine in England und Wales unter OC326345 registrierte Limited Liability Partnership, die als Anwaltskanzlei durch die Solicitors Regulation Authority zugelassen ist und deren Bestimmungen unterliegt. Der Begriff "Partner" bezeichnet in Bezug auf die Linklaters LLP Gesellschafter sowie Mitarbeiter der LLP oder der mit ihr verbundenen Kanzleien oder sonstigen Gesellschaften mit entsprechender Position und Qualifikation. Eine Liste der Namen der Gesellschafter der Linklaters LLP und der Personen, die zwar nicht Gesellschafter sind, aber als Partner bezeichnet werden, sowie ihrer jeweiligen fachlichen Qualifikation steht am eingetragenen Sitz der Firma in One Silk Street, London EC2Y 8HQ, England, oder unter www.linklaters.com zur Verfügung. Bei diesen Personen handelt es sich um deutsche oder ausländische Rechtsanwälte, die an ihrem jeweiligen Standort als nationale, europäische oder ausländische Anwälte registriert sind.

Wichtige Informationen bezüglich unserer aufsichtsrechtlichen Stellung finden Sie unter www.linklaters.com/regulation.

Ihre Kontakt-Daten sind in unserer Datenbank gespeichert. Sie werden von unseren verschiedenen internationalen Büros ausschließlich für interne Zwecke und für diese oder ähnliche Marketing-Aktionen genutzt. Eine Weitergabe an Dritte für deren Zwecke findet nicht statt. Wenn Sie diese Publikation nicht mehr erhalten möchten oder Ihre Daten nicht korrekt sind, teilen Sie uns dies bitte per E-Mail an publications.germany@linklaters.com mit.

Linklaters ist seit dem 1. Mai 2007 eine Limited Liability Partnership (LLP) englischen Rechts. Die Bezugnahme auf Linklaters in diesem Dokument meint Linklaters LLP und ggf. verbundene Gesellschaften weltweit.

Ansprechpartner

Für weitere Informationen kontaktieren Sie bitte:

Prof. Dr. Jens Blumenberg

Partner

(+49) 69 71003275

jens.blumenberg@linklaters.com

Dr. Sebastian Benz

Partner

(+49) 211 22977592

sebastian.benz@linklaters.com

Dr. Michael Ehret

Partner

(+49) 69 71003275

michael.ehret@linklaters.com

Prof. Dr. Wilhelm Haarmann

Partner

(+49) 69 71003182

wilhelm.haarmann@linklaters.com

Dr. Jann Jetter

Partner

(+49) 89 41808138

jan.jetter@linklaters.com

Florian Lechner

Partner

(+49) 69 71003275

florian.lechner@linklaters.com

Oliver Rosenberg

Partner

(+49) 211 22977593

oliver.rosenberg@linklaters.com

Andreas Schafplitz

Partner

(+49) 89 41808161

andreas.schafplitz@linklaters.com

Dr. Rainer Stadler

Partner

(+49) 89 41808113

rainer.stadler@linklaters.com

Linklaters.de