

# Verluste bei

*Stellen Sie sich vor: Das Geschäft läuft schlecht, die Kundschaft bleibt aus oder zahlt nicht, Lieferanten und Kredite müssen trotzdem bedient werden, schließlich zeichnet sich die Gefahr einer Insolvenz ab. Es folgt die mühsame Suche nach einem geeigneten Partner und Investor. Doch kaum ist dieser endlich gefunden, hält das Gesetz den nächsten Schrecken bereit: Die Verluste, die aufgelaufen sind, dürfen nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in vielen Fällen nicht oder allenfalls teilweise abgezogen werden – ein Hemmnis für jede Sanierung.*

Der Gesetzgeber hat dieses (von ihm selbst verursachte) Problem aufgegriffen und Ende 2016 den neuen § 8d KStG eingeführt, um auch nach einer Anteilsübertragung im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen einen Verlustabzug zu ermöglichen, was durch § 8c KStG weitgehenden Restriktionen unterliegt.

## **Restriktionen beim Verlustabzug**

Diese Restriktionen bestehen kurz gesagt darin, dass § 8c KStG den Abzug noch nicht ausgeglichener Verluste in Höhe der Beteiligungsquote eines Neugesellschafters ausschließt, wenn innerhalb von fünf Jahren zwischen 25 und 50 Prozent der Anteile an einer Körperschaft (GmbH oder AG) an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Das Gesetz spricht hier von einem „schädlichen Beteiligungserwerb“. Ein Verlustabzug ist sogar vollständig ausgeschlossen, wenn 50 % oder mehr der Anteile in neue Hände übergehen. Kein „schädlicher Beteiligungserwerb“ liegt vor, wenn die sog. Konzernklausel eingreift. Die Konzernklausel bestimmt, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb zu verneinen ist, wenn vereinfacht gesagt der Anteilswerb innerhalb eines Konzerns stattfindet.

Zweck dieser Regelungen ist die Bekämpfung des Erwerbs sog. „Verlustmäntel“, d.h. der Erwerb verlusttragender Gesellschaften, um aus Gründen der Steuerersparnis aufgelaufene Verluste mit den Einkünften der erwerbenden Körperschaft verrechnen zu können. Das Gesetz nimmt hierbei aber eine sehr grobe Typisierung vor, indem es die Rechtsfolge allein an die oben beschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen knüpft und nicht davon abhängig macht, ob ein Erwerb tatsächlich zum Zweck der Nutzung eines Verlustabzugs getätigt wurde oder etwa zu Sanierungszwecken.

Der besondere Zweck des neuen § 8d KStG liegt nach der Gesetzesbegründung nun darin, die Restriktionen des § 8c KStG zu lockern, um steuerliche Hemmnisse bei der Unternehmensfinanzierung durch Neueintritt oder Wechsel von Anteilseignern zu beseitigen. Erleichtert werden sollen so vor allem Fremdfinanzierungen gegen Gewährung von Beteiligungsrechten. Im Blick hatte der Gesetzgeber hierbei vor allem Start-up-Unternehmen

## **Die Voraussetzungen des neuen § 8d KStG**

§ 8d KStG ist an folgende Voraussetzungen (Tatbestandsmerkmale) geknüpft:

Erstens muss ein Fall des schädlichen Beteiligungserwerbs im oben beschriebenen Sinne vorliegen. Dieser kann sowohl unmittelbar als auch mittelbar erfolgen. Andernfalls findet die Vorschrift keine Anwendung.

Zweitens ist ein Antrag erforderlich. Dieser Antrag ist von der verlustbringenden Körperschaft zu stellen, und zwar mit der Steuererklärung des Veranlagungszeitraumes, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Für diesen Antrag sind daher auch die Formvorschriften über die Einreichung einer Steuererklärung einzuhalten. Er wird daher in aller Regel in elektronischer Form zu stellen sein.

Drittens muss die erworbene Körperschaft seit ihrer Gründung, mindestens aber seit dem dritten Jahr vor dem Veranlagungszeitraum, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten. In zeitlicher Hinsicht bedeutet dies, dass der relevante Zeitraum entweder vier Jahre beträgt oder mit der Gründung der Körperschaft beginnt, je nachdem, welcher Zeitraum kürzer ist.

In der Praxis dürften sich wohl zu der Frage, ob die erworbene Gesellschaft im fraglichen Zeitraum ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten hat, die größten Streitpunkte ergeben. Das Gesetz bestimmt den Begriff des Geschäftsbetriebs selbst: Ein Geschäftsbetrieb umfasst gemäß § 8d 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. Diese qualitativen Merkmale sind folgende: die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. Nichtsdestotrotz bleibt der Körperschaft ein gewisser unternehmerischer Spielraum erhalten: So dürften Änderungen in den Vertriebswegen oder eine Umstellung der angebotenen Produkte, sofern sie sich innerhalb derselben Produktart bewegt, unschädlich sein. Geboten ist dies gerade vor dem Hintergrund der Förderung von Start-up-Unternehmen: Da sich Unternehmen in der Gründungsphase häufig einem schnellen Veränderungsbedarf ausgesetzt sehen, wird man diesen tatsächlichen Gegebenheiten mit einer entsprechend extensiven Normauslegung Rechnung tragen müssen.

Entscheidend ist im Rahmen der vorgeschriebenen Gesamtbetrachtung, ob die Unternehmensidentität im fraglichen Zeitraum gemessen an diesen qualitativen Merkmalen erhalten bleibt. Dabei können auch einzelne Merkmale in den Hintergrund treten, wenn andere dafür stärker ausgeprägt sind. Im Ergebnis bedingt dies eine – streitanfällige – Einzelfallbetrachtung.

Viertens ist schließlich noch vorausgesetzt, dass „kein schädliches Ereignis im Sinne des Absatzes 2 stattgefunden hat“. Ein schädliches Ereignis liegt zunächst vor, wenn der Geschäftsbetrieb eingestellt wird. Dem gleichgestellt sind unter anderem das Ruhendstellen des Geschäftsbetriebs und die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs. Nicht hierunter fällt indes die Insolvenz der Gesellschaft.

Rechtsfolge eines schädlichen Ereignisses ist der Untergang des Verlustvortrags.

## **Rechtsfolge des § 8d KStG**

Rechtsfolge des § 8d KStG ist, dass § 8c KStG in Gänze nicht zur Anwendung gelangt. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Verluste unabhängig von der Höhe des Beteiligungserwerbs stets in voller Höhe und zeitlich unbegrenzt abziehbar bleiben, wenn der ursprüngliche Geschäftsbetrieb im oben beschriebenen Sinne fortgeführt wird.

# der GmbH – und dann?

Dieser Verlustvortrag ist gesondert festzustellen und in der Zukunft vorrangig vor dem Verlustvortrag nach § 10d EStG abzuziehen. Eine Einschränkung erfährt diese Verlustvortragsmöglichkeit allerdings wiederum dadurch, dass sie fortführungsgebunden ist. Dies bedeutet: Verluste sind nur so lange vortragsfähig, wie der Geschäftsbetrieb der erworbenen Körperschaft auch fortgeführt wird. Wird der Geschäftsbetrieb aufgegeben, geht der Verlustvortrag unter (s.o.).

## Entscheidung des BVerfG vom 29. März 2017

Vor dem Hintergrund dieser eher zögerlichen Lockerungen der Verlustabzugsverbote, die mit dem neuen § 8d KStG gewährt werden, hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit dem kürzlich bekannt gewordenen Beschluss vom 29.03.2017 einen Paukenschlag gelandet: Es hat nämlich entschieden, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in seiner bis 2015 geltenden Fassung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, soweit es um Anteilserwerbe zwischen 25 % und 50 % geht. Laut BVerfG stellt es einen Verstoß gegen das Willkürverbot dar, wenn der (Teil-)Ausschluss des Verlustabzugs allein an das Überschreiten bestimmter Prozentgrenzen geknüpft wird. Zwar sei es ein anerkannter steuerrechtlicher Grundsatz, dass nur derjenige, der Verluste erlitten habe, diese auch steuerlich geltend machen könne. Insofern sei es sachgerecht, in Fällen „identitätsändernder Anteilskäufe“ einen Verlustabzug auszuschließen. In Fällen, in denen lediglich Minderheitsanteile übernommen würden, könne aber von einer solchen Identitätsänderung und einem „schädlichen Beteiligungserwerb“ nicht ohne weiteres ausgegangen werden, nachdem für einen Anteilswerb in der fraglichen Größenordnung auch redliche wirtschaftliche Gründe vorliegen können.

Explizit offengelassen hat das Bundesverfassungsgericht indes die Frage, ob § 8c KStG auch für Anteilserwerbe von über 50 % als

verfassungswidrig zu betrachten ist und ob § 8c KStG, soweit er für die Zeit ab 2016 durch § 8d KStG beschränkt wird, den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt.

## Konsequenzen aus der Entscheidung des BVerfG

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber aufgegeben, bis spätestens Ende 2018 eine Neuregelung mit Wirkung für die Jahre von 2008 bis 2015 zu treffen.

Wie dieser Auftrag an den Gesetzgeber nun konkret umgesetzt werden wird, lässt sich derzeit nicht vorhersehen. Da das Bundesverfassungsgericht § 8d KStG nicht beanstandet hat, ist zumindest nicht auszuschließen, dass diese Norm für den problematischen Zeitraum rückwirkend für anwendbar erklärt wird. Andererseits kann es keinesfalls als sicher gelten, dass § 8d KStG selbst den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht wird.

Vorerst sollten jedenfalls alle Bescheide, die auf der Grundlage des § 8c KStG oder des § 8d KStG ergehen, durch Einspruch offengehalten werden.

## 8d KStG



**Maximilian Wendl**  
Rechtsanwalt  
mwendl@seitz-partner.de  
Tel.: 0821 34585-36  
Fax: 0821 34585-4436  
www.seitz-partner.de



**Dr. Rudolf Wittmann**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht  
rwittmann@seitz-partner.de  
Tel.: 0821 34585-36  
Fax: 0821 34585-4436  
www.seitz-partner.de



**Seitz Weckbach Fackler & Partner**

RECHTSANWÄLTE STEUERBERATER

Schießgrabenstraße 14, 86150 Augsburg  
Weitere Informationen unter  
www.seitz-partner.de