

# HOT-TOPIC: Neue Chancen der Verlustnutzung für alle Körperschaften

Erleichterung insbesondere für Start-up Finanzierungen



Der Gesetzgeber hat eine neue, ergänzende Vorschrift (§ 8d KStG) zur Rettung steuerlicher Verluste bei Körperschaften eingefügt. Diese Regelung ermöglicht insbesondere Unternehmen mit hohen Verlusten in der Entwicklungsphase diese auch nach einem Anteilseignerwechsel zu nutzen. Die bisher geltende Regelung des § 8c KStG stellte bei Venture Capital und Business Angel Finanzierungen oftmals ein Investitionshindernis dar.

Entsprechend der Vorschrift des § 8c KStG gehen körperschaft- und gewerbesteuerliche Verlustvorträge quotaal oder vollständig unter, wenn innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 % (quotaal) bzw. mehr als 50 % (vollständig) der Gesellschaftsanteile auf einen neuen Erwerber übergehen. Die Verluste fallen nicht weg, soweit die Körperschaft über stille Reserven verfügt (sog. Stille-Reserven-Klausel) oder die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt. Beide Ausnahmen finden regelmäßig auf Unternehmen, die durch Venture Capital oder Business Angels finanziert werden, keine Anwendung. Sie haben aufgrund ihrer jungen Existenz in der Regel noch keine stillen Reserven bzw. sind überwiegend konzernunabhängig.

Die Neuregelung, die erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 anzuwenden ist, ist allerdings nicht nur auf Gesellschaften, die mit Venture Capital oder von Business Angels finanziert werden, beschränkt, sondern gilt für alle Körperschaften.



Eva Doyé | Geschäftsführende Partnerin, Rechtsanwältin Steuerberaterin  
Barbara Degen | Partnerin, Steuerberaterin, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht  
WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Hamburg

## DIE NEUREGELUNG IM EINZELNEN

Kommt es bei einem Beteiligungserwerb zu einem quotalen bzw. vollständigen Untergang der Verlustvorträge, ist auf Antrag der betreffenden Körperschaft § 8c KStG nicht anzuwenden. Mithin können nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels weiterhin genutzt werden (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag).

## DER GESCHÄFTSBETRIEB ALS DREH- & ANGELPUNKT

Voraussetzung ist, dass die Körperschaft seit ihrer Gründung ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält. Das gilt auch, wenn der fragliche Geschäftsbetrieb zwar nicht seit Unternehmensgründung, aber zumindest seit Beginn des dritten Veranlagungszeitraumes, der dem Veranlagungszeitraum der Antragstellung vorausgeht, fortgeführt wurde. Allerdings können Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder einer Ruhendstellung des Geschäftsbetriebes nicht gerettet werden. Das Gleiche gilt, wenn die antragstellende Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraumes, der dem Veranlagungszeitraum der Antragstellung vorausgeht, Organträger in einer Organshaft oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

## DIE DEFINITION DES GESCHÄFTSBETRIEBES

Was der Gesetzgeber unter einem Geschäftsbetrieb versteht, wird in der Neuregelung definiert: „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. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis; die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.“

## DAS FÜR DEN GESCHÄFTSBETRIEB SCHÄDLICHE EREIGNIS

Weiterhin ist Voraussetzung, dass im Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb sowie in dem

Zeitraum vom schädlichen Beteiligungserwerb bis zur endgültigen Nutzung der Verluste kein sog. schädliches Ereignis i. S. d. § 8d (2) KStG eintritt. Ist dieses bis zum schädlichen Beteiligungserwerb eingetreten, kann ein Antrag nicht gestellt werden. Tritt dieses nach dem schädlichen Beteiligungserwerb ein, geht der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag verloren, es sei denn die Körperschaft hat ausreichend stille Reserven. Ein solch schädliches Ereignis liegt vor bei:

**Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs, Änderung der Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs, Zusätzliche Aufnahme eines Geschäftsbetriebs, Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, Erlangung der Stellung als Organträger i. S. d. § 14 KStG, Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft unter gemeinem Wert**

## KRITIKPUNKTE

Die Zielrichtung der Neuregelung des § 8d KStG nimmt den ursprünglichen Gedanken der Missbrauchsverhinderung, nämlich der Identität der wirtschaftlichen Verursachung und der Nutzung von Verlusten der ursprünglichen Mantelkaufregelung wieder auf und ist damit positiv. Wenn Verluste allerdings entstehen, geschieht dieses typischerweise in einem Umfeld, in dem ein Strategiewechsel oder eine Umstrukturierung angezeigt ist. Ab welcher Qualität der Umgestaltung eine schädliche Änderung des Geschäftsbetriebs im Sinne der Neuregelung vorliegt, wird sich erst in der Praxis zeigen. Dies macht die Planung für einen Investor nicht einfacher. Problematisch ist des weiteren, dass die Regelung zum einen beim quotalen Anteilseignerwechsel alle, und nicht nur die quotalen, Verlustvorträge zu fortführungsgebundenen macht und damit die Anwendung in diesen Fällen mehr oder weniger ins Leere laufen sollte und zum anderen, dass die Einhaltung der Negativkriterien zeitlich unbeschränkt, bis zum endgültigen Verbrauch der Verluste, überwacht werden muss.

## INFO

**Die Nutzung von Verlustvorträgen hat folgende Steuerersparnis bezogen auf den jährlichen steuerlichen Gewinn:**  
 ≤ Euro 1 000 000 ca. 30%  
 > Euro 1 000 000 ca. 18%

## FAZIT

Die Neuregelung ist grundsätzlich zu begrüßen, da der Untergang der Verluste nicht mehr allein von einem Anteilseignerwechsel abhängig gemacht wird. Allerdings ist die Regelung im Detail komplex und wird in der Praxis zu erheblichen Diskussionen führen. Gesellschaften, die von Venture Capital und Business Angels finanziert werden, sollten dann von der Regelung profitieren können, wenn sie mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft erwerben, deren Verlustvortrag sonst vollständig verloren ginge, vorausgesetzt, sie führen den Geschäftsbetrieb im Sinne des Gesetzes fort.



# VORSICHT FALLE! Betriebsstätten in Vertriebsstrukturen

## Vertreterbetriebsstätten im Ausland



**Torsten Hopp**  
Partner, Steuerberater  
Fachberater für  
Internationales Steuerrecht  
WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Hamburg

Für international agierende Unternehmen, gleich ob Mittelständler oder Großunternehmen, ist der Vertrieb ein, wenn nicht der zentrale Erfolgsfaktor für globales Wachstum. Die Unternehmen haben über Jahre leistungsfähige und effiziente Vertriebsstrukturen aufgebaut. Steuerliche Überlegungen spielten dabei eine eher untergeordnete Rolle. Im Wesentlichen haben sich die Unternehmen darauf beschränkt, sogenannte Vertreterbetriebsstätten weitestgehend zu vermeiden.

Denn die Begründung einer Betriebsstätte bedeutet, dass Unternehmen im Ausland steuerpflichtig werden und damit Compliance-Vorschriften zu erfüllen haben, u.a. Registrierungen, Steuererklärungen und Steuerzahlungen. Dabei ist zu beachten, dass oft nicht nur ertragsteuerliche Konsequenzen aus der Begründung von Betriebsstätten entstehen, sondern dies auch lohnsteuerliche, sozialversicherungsrechtliche und umsatzsteuerliche Relevanz haben kann.

### OECD BEPS PROJEKT

Der im Rahmen des OECD BEPS Projektes am 05.10.2015 veröffentlichte finale Bericht zur Verhinderung der „künstlichen Umgehung“ des Status als Betriebsstätte umfasst neben einer Auflistung vermeintlich künstlicher Umgehungsstrategien in diesem Sinne auch eine Überarbeitung von Art. 5 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA). Durch einen multilateralen Vertrag sollen eine Vielzahl der weltweit bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden, so dass diese Neuregelung bereits in 2017 auch für deutsche Unternehmen wirksam werden könnte.

### AKTUELLE SITUATION

Der bisherige Wortlaut im OECD-MA zu Art. 5 Abs. 5 fordert für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte, dass eine Person in einem Vertragsstaat die rechtliche oder faktische Vollmacht besitzt, im Namen des vertretenen Unternehmens Verträge abzuschließen

und diese Vollmacht dort regelmäßig ausübt. Dabei ist es unerheblich, ob diese Person ein Mitarbeiter des vertretenen Unternehmens oder einer Tochtergesellschaft im Ausland ist. Aufgrund der Möglichkeit, den Begriff der Abschlussvollmacht in vielen Ländern streng zivilrechtlich auszulegen, wurden in einigen Staaten in der Vergangenheit von multinationalen Unternehmen mitunter gezielt Kommissionärs- und Handelsvertreterstrukturen eingesetzt, um die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte zu vermeiden. Diese Gestaltung wurde von der OECD als Steuerumgehung erkannt und in der Neudefinition von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA berücksichtigt.

### NEUREGELUNG

Zukünftig wird eine Vertreterbetriebsstätte bereits dann begründet, wenn der Vertreter entweder nachhaltig im Ausland Verträge selbst abschließt, oder zumindest nachhaltig (auf Dauer angelegt) die wesentliche Rolle bei den Vertragsverhandlungen und dem Zustandekommen von Verträgen spielt. Voraussetzungen sind jedoch auch, dass die Verträge üblicherweise ohne wesentliche Änderungen vom vertretenen Unternehmen abgeschlossen werden und zudem

- im Namen des vertretenen Unternehmens vereinbart werden,
- zur Übertragung des Eigentums oder der Nutzungsüberlassung an Gegenständen vom vertretenen Unternehmen führen oder
- die Dienstleistungserbringung durch das vertretene Unternehmen bewirken.

Die nachhaltig ausgeübte „wesentliche Rolle“ im Hinblick auf das Zustandekommen von Verträgen im Ausland führt zukünftig grundsätzlich zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte des vertretenen Unternehmens im Ausland. Laut OECD Kommentar soll eine Person bereits dann eine wesentliche Rolle für das Zustandekommen eines Vertragsabschlusses spielen, wenn sie die Kunden über die Preise (ohne diese verhandeln zu



können) sowie über die Rahmenbedingungen für den Vertragsabschluss informiert. Gleiches gilt für Personen, die mit den Kunden vor Ort im Ausland einen Vertragsentwurf verhandeln, der dann mit dem Stammhaus final abgeschlossen wird.

Dies ist in der Praxis der Unternehmen eine extrem weitreichende Verschärfung und hat zur Folge, dass es vielen Unternehmen nicht mehr möglich sein wird, Vertreterbetriebsstätten zu vermeiden, wenn die Tätigkeiten nachhaltig ausgeübt werden. Die Krux ist folgende: Ein Unternehmen, das eine Vertreterbetriebsstätte (weiterhin) vermeiden möchte, müsste die Handlungsfreiheit und Kompetenzen seiner Vertriebsmitarbeiter derart einschränken, dass dies zu Lasten ihres Erfolgs gehen würde.

#### **HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN**

Unternehmen sollten also bereits jetzt die bestehenden Vertriebsstrukturen im Unternehmen im Hinblick auf mögliche Betriebsstättenrisiken analysieren und konsequent auf die Neuregelung reagieren.

Die Übernahme der Vertriebsaktivitäten durch Mitarbeiter von lokalen Tochtergesellschaften ist keine Lösung. Eine gängige Möglichkeit, die von größeren Unternehmen regelmäßig genutzt wird, ist der Vertrieb unter Zwischenschaltung eigenständiger sogenannte Buy-Sell-Vertriebsgesellschaften, die - wie bisher - auch zukünftig in der Regel keine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründen sollen.

Die Alternative aus steuerlicher Sicht ist: Umdenken und Betriebsstätten als Option zu akzeptieren. Dies erfordert, dass die damit zusammenhängenden Compliance Anforderungen unbedingt zu erfüllen sind. Diese Position hätte aber auch Vorteile: Es müssten daneben keine lokalen Tochtergesellschaften gegründet werden und die Unsicherheiten im Hinblick auf mögliche Betriebsstättenrisiken wären beseitigt.

## **WTS GLOBAL PE STUDY**



WTS Global PE Study  
Umfang: 44 Seiten  
Sprache: Englisch  
Kostenlose Bestellung unter:

WTS Group AG  
Gitta Mannke-Asanatu  
Telefon +49 (0) 89 286 46-2462  
gitta.mannke-asanatu@wts.de

Betriebsstätten entwickeln sich immer mehr zu einem signifikanten steuerlichen Risikofaktor. Das bestätigt die aktuelle WTS-Studie „WTS Global PE Study“, die einen umfassenden Überblick über die wichtigsten Diskussionspunkte rund um das Thema Betriebsstätten in insgesamt 62 Ländern bietet.