

## **Gestalterischer Umgang mit steuerlichen Verlusten**

- Bericht zum Vortrag von Prof. Dr. Ulrich Prinz  
am 03. November 2009 in Münster -

Am 3. November 2009 referierte Prof. Dr. Ulrich Prinz auf Einladung des Westfälischen Steuerkreis e.V. in den Räumen der JurGrad (Kettlerscher Hof, Münster) zum gestalterischen Umgang mit steuerlichen Verlusten.

Zunächst leitete der Direktor des Instituts für Steuerrecht, Prof. Dr. Dieter Birk, in das Thema ein und stellte den Referenten vor. Prof. Dr. Ulrich Prinz ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und als Partner iSd PartGG bei „Flick Gocke Schaumburg“ am Standort Bonn tätig. Seit 2005 ist Prof. Prinz zudem Honorarprofessor an der Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf.

Prof. Prinz stimmte Prof. Birk in seiner Einleitung zu, dass der Umgang mit steuerlichen Verlusten ein „weites Feld“ mit einer schier unerschöpflichen Themenvielfalt sei und schränkte seine Darstellung im Vortrag auf einige unternehmenssteuerlich interessante und praktisch relevante Aspekte ein. Zudem wies er zu Beginn darauf hin, dass seine Gestaltungshinweise im Vortrag zum großen Teil noch nicht erprobt seien und daher zumeist die Praktikabilitätskontrolle der theoretischen Konzepte in der Beratungspraxis noch ausstünde.

Den Vortrag gliederte Prof. Prinz in 5 Teilaspekte: zunächst sollten Grundzüge des Verlustmanagements und die Instrumentarien der Verlustnutzung (1.) dargestellt werden, um darauffolgend näher auf die Vermeidung von Verlustvernichtung im Konzern, insb. § 8c KStG, (2.) einzugehen. Anschließend referierte Prof. Prinz über die Möglichkeit der Repatriierung von Auslandsverlusten über Gesellschafterdarlehen außerhalb von § 8b Abs. 3 S.4-7 KStG (3.) um dann zur thematischen Abrundung er Thematik einen Überblick über den Verlustabzug bei Auslandsbetriebsstätten (4.) zu geben sowie die Neufassung des § 15a EStG durch das JStG 2009 (5.) einer kritischen Wertung zu unterziehen.

Die schwierige Thematik wurde dem Zuhörer dabei durch zahlreiche praxisrelevante Beispiele verständlich gemacht, so dass dem Vortrag eine rege Diskussion folgte.

## **1. Verlustinventur und Verlustmanagement, Instrumentarien der Verlustnutzung**

In einem ersten Schritt gab Prof. Prinz zunächst einen Einblick in die realökonomische Verlustvielfalt, welche insbesondere in Zeiten der ökonomischen Krise vielfältige Verlustszenarien denkbar erscheinen lässt. Dabei ist zunächst zwischen „guten“ Verlusten, d.h. steuerwirksamen Buchwertverlusten und „schlechten“ Verlusten, welche wirtschaftlicher Natur sind und u.U. steuerlich nicht abziehbar sind, zu unterscheiden. Insbesondere die Übertragung des „fair value“ Gedanken in das Steuerrecht durch das BilMoG erwies sich dabei in der derzeitigen Krise als „Verlusttreiber“.

Diese „fair value Verluste“ nach den internationalen Rechnungsstandards müssen aber erst auf den steuerlichen Prüfstand gestellt werden. Daher sieht Prof. Prinz eine anfängliche „Verlustinventur“, d.h. eine detaillierte Bestandsaufnahme aller Verluste des Unternehmen bzw. des Konzerns (steuerartenspezifische Unterschiede beim Verlustabzug; bilanzielle steuerunwirksame Verluste; In- und Auslandsverluste usw), als unabdingbar für eine gelungene steuerliche Abwehrberatung an.

Dabei wies Prof. Prinz darauf hin, dass die gestaltende Verlustnutzung keinen Missbrauch iSd § 42 AO darstellt, sondern Ausdruck einer gerechten Besteuerung nach Leistungsfähigkeit ist. Dies hat auch die explizite Bestätigung des BFH<sup>1</sup> gefunden.

Als anerkannte Instrumentarien der Verlustnutzung kommen diesbezüglich u.a. Vertragsgestaltungen, d.h. der Transfer von Verlusten durch Unternehmensverträge (insb. bei der Organschaft), Sachverhaltsgestaltungen in der Form klassischer Verlustverwertungsinstrumente wie z.B. „sale and lease back“-Gestaltungen, Optionsgestaltungen, d.h. die Nutzung gesetzlicher Wahlrechte (z.B. Aktivierungswahlrecht für latente Steuern) oder Sondergestaltungen wie z.B. die Nutzung hybrider Gestaltungen für innerstaatliche oder grenzüberschreitende Sachverhalte (z.B. Mezzanine-Finanzierungen, double dips usw.) in Betracht.

Als weiteren aktuellen Hinweis machte Prof. Prinz die Zuhörerschaft dabei auf die Koalitionsvereinbarung vom 26. Oktober 2009 aufmerksam, welche eine Verpflichtung zur kurzfristigen Krisenhilfe im Steuerrecht beinhaltet und mittelfristig eine Bereinigung der zahlreichen Verlustbegrenzungsnormen anstrebt.

## **2. Vermeidung von Verlustvernichtung im Konzern**

(§ 8c KStG, BMF-Schreiben v. 4.7.2008 und neue Sanierungsklausel; § 10a GewStG i.d.F. JStG 2009, § 2 Abs. 4 UmwStG i.d.F. JStG 2009)

Das Hauptaugenmerk des Vortrages lag auf der Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften gemäß § 8c KStG.

An einem beispielhaften Konzernumstrukturierungsfall wurden die Rechtsfolgen des § 8c KStG erläutert, d.h. quotaler (25 % - 50 %) oder vollständiger (> 50 %) Untergang der Verlustabzüge, einschließlich laufender Verluste (zeitanteilige Aufteilung oder Zwischenabschluss; Organgesellschaften sind separat zu betrachten; unterjähriges Gewinnverrechnungsverbot; etc.).

Zudem unterzog Prof. Prinz die Norm des § 8c KStG einer weitergehenden kritischen Überprüfung. Dabei stellte er fest, dass das Trennungsprinzip bei Körperschaften (Gesellschaft, Gesellschafter) partiell für Verlustkonstellationen durchbrochen wird, was einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot zur Folge

---

<sup>1</sup> BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, FR 2002 S. 277.

hat. § 8c KStG ist seiner Ansicht nach keine Missbrauchsnorm mehr, sondern vernichtet Verluste im Fiskalinteresse und somit als reine „Verlustvernichtungsvorschrift“ anzusehen. Auch die notwendige Parallelprüfung des § 8 Abs. 4 KStG für ggf. 5 Jahre (§ 34 Abs. 6 KStG) erscheint aufwendig.

In Hinblick auf die Regelung des § 8c KStG besteht zudem aufgrund der europäischen Beihilfeproblematik dringender gesetzgeberischer Anpassungsbedarf.

Anhand zahlreicher Beispiele zeigte Prof. Prinz anschließend neue „Mantelkauffallen“ auf, gab aber den Zuhörern zugleich Gestaltungsansätze an die Hand. So kann z.B. durch eine zeitliche Steuerung – sofern kein schädlicher Gesamtplan vorliegt – der Untergang des Verlustabzugs nach § 8c KStG minimiert werden, in dem statt eines Anteilserwerbs in einem Schritt dieser prozentual aufgeteilt wird.

Es wurden an einem weiteren Beispiel auch die Implikationen des BMF-Schreibens vom 14.7.2008 bei der Verkürzung von Beteiligungsketten unter Beibehaltung einer mittelbaren Anteilseignerstellung erläutert, welche sich schädlich im Hinblick auf die Verlustnutzung nach Tz. 11 BMF v. 14.7.2008 auswirken kann.

Der Schutz vor ungewollten § 8c-Effekten bei Änderungen im Gesellschafterkreis eröffnet dabei ein neues Due Diligence-Feld im Rahmen von M&A Transaktionen.

Genauer vorgestellt wurde im Rahmen des § 8c KStG der Absatz 1a, die sog. Sanierungsklausel<sup>2</sup>. § 8c Abs.1a KStG besagt dass der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft (*Tatbestand*) für die Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG unbeachtlich (*Rechtsfolge*) ist.

„Sanierung“ stellt dabei eine Maßnahme dar, die darauf gerichtet ist (Sanierungsabsicht) Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen (Bezugnahme auf Insolvenzrecht) und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. Der Geschäftsbetrieb muss darf im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen nicht eingestellt worden sein oder kein Branchenwechsel innerhalb von 5 Jahren erfolgt sein. Zeitlich ist die Anwendung dabei auf Anteilsübertragungen im VZ 2008/2009 begrenzt, auch bei „nachlaufenden Sanierungsmaßnahmen“.

Prof. Prinz unterzog der Regelung des § 8c Abs.1 KStG einer kritischen Würdigung und stellt erhebliche Unschärfen bei Inhalt und Zeitbezug der Sanierung fest, die in der Praxis schwer nachzuweisen sein werden.

Bei Personenunternehmen wurde von Prof. Prinz noch auf Zweifelsfragen zum Gewerbeverlustr, § 10a GewStG, anhand eines Beispiels eingegangen.

Anschließend wurde zudem die Einschränkung rückwirkender Verlustnutzung durch § 2 Abs. 4 UmwStG (i.d.F. JStG 2009) an einem weiteren Beispiel erläutert.

### **3. Repatriierung von Auslandsverlusten über Gesellschafterdarlehen außerhalb von § 8b Abs. 3 S. 4-7 KStG?**

In einem dritten Komplex befasste sich Prof. Prinz mit dem körperschaftsteuerlichen Gewinnminderungsverbots bei Gesellschafterdarlehen gem. § 8b Abs. 3 S. 4-8 KStG. Die Norm stellt keine Klarstellung der Rechtslage dar, sondern eine konstitutive Neuregelung ab dem 1. Januar 2008<sup>3</sup>.

Der Tatbestand des § 8b Abs. 3 KStG setzt Gewinnminderungen (Teilwertabschreibung, Veräußerungsverlust, Ausfall der Darlehensforderung wegen

<sup>2</sup> § 8c Abs. 1a KStG i.d.F. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009.

<sup>3</sup> Vgl. Niedersächsisches FG v. 3.4.2008: kein § 8b Abs. 3 KStG a.F.; bestätigt durch BFH v. 14.1.2009 I R 52/08, GmbHR 2009, 490.

Insolvenz/Liquidation, betrieblicher Forderungsverzicht des Gesellschafters) in Zusammenhang mit einer Darlehensforderung voraus, sowie ein Darlehen von einem Gesellschafter, „der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft“ beteiligt ist oder war (ausgeschiedener Gesellschafter). Dabei findet eine Erstreckung auf die Inanspruchnahme von Sicherheiten für Darlehen, nahe stehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte statt. Es besteht jedoch eine „Exit“-Strategie - die Möglichkeit des Gegenbeweises durch Drittvergleich. Dabei liegt die Beweislast bei der Körperschaft. Nicht fremdüblich sind laut Gesetzesbegründung: unverzinsliche Darlehen; verzinslich, aber keine Sicherheiten; keine Rückforderung in Krise (Satz 6); Anwendung auf kapitalersetzende Rechtshandlungen (Satz 7); Steuerfreiheit eines späteren Wertaufholungsgewinns (Satz 8).

Prof. Prinz brachte zudem die Frage auf, ob die Gleichbehandlung mit KapGes-Anteil systemgerecht sei. Laut BFH-Rechtsprechung sind Beteiligung und Forderung zwei Wirtschaftsgüter. An einem Beispielsfall zum steuerwirksamen Verlust einer Gesellschafterforderung, bei der Beteiligung und Darlehen im Betriebsvermögen gehalten wurden, verneinte Prof. Prinz dann die streitige Frage der Anwendung des § 3c Abs.2 EStG auf Gesellschafterdarlehen.

Zudem wurde die interessante Gestaltungsidee aufgeworfen, Finanzunternehmen gem. § 8b Abs.7 S.2 KStG als „Schutzschild“ vor § 8b Abs.3 S. 4-8 KStG zu nutzen.

#### **4. Verlustabzug bei Auslandsbetriebsstätten**

Kursorisch ging Prof. Prinz anschließend dann auf die widersprüchliche neue EuGH-Rechtsprechung zu Verlusten bei DBA-Betriebsstätte in EU/EWR-Staat ein<sup>4</sup>.

Zudem verwies er auf die Neuregelung des § 2a EStG durch das JStG 2009: Die Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkung ist auf negative Einkünfte aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in den Mitgliedsstaaten der EU sowie in den EWR-Vertragsstaaten Island und Norwegen nicht weiter anzuwenden. Bei EWR-Staaten muss Amtshilfe gewährleistet sein (also keine Verlustverrechnung für Liechtenstein, aber für Finnland und Spanien). Die Norm hat Geltung in allen Fällen, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

Auch die Neuregelung des (positiven und negativen) Progressionsvorbehalts gem. § 32b EStG durch das JStG 2009 fand Beachtung: Erstmals für den VZ 2008 ist europarechtlich eine Berücksichtigung von DBA befreiten Auslandsverlusten im negativen Progressionsvorbehalt nicht generell geboten.

#### **5. Zum Schluss: Rechtsprechungsbrechende Neufassung des § 15a EStG durch das JStG 2009 bei nachträglichen/vorgezogenen Einlagen**

Zum Schluss erläuterte Prof. Prinz dann ebenfalls die Neufassung des § 15a EStG durch das JStG 2009, durch welche eine Verschärfung der Beurteilung von nachträglichen/vorgezogenen Einlagen stattgefunden hat.

Während der BFH die Korrekturpostenlösung wegen verdeckter Regelungslücke vertritt, d.h. Verlust im Wj. 3 kann durch vorgezogene Einlage genutzt werden (Beispielsfall), hat der Gesetzgeber dagegen ein Nichtanwendungsgesetz zur Einschränkung von Gestaltungsspielräumen in Form „willkürlicher Einlagen“ zur Schaffung von Verlustausgleichsvolumina erlassen, welches für Einlagen gilt, die

---

<sup>4</sup> Rechtssache „Lidl Belgium“, EuGH v. 15.5.2008; Rechtssache „Deutsche Shell“, EuGH v. 28.2.2008; Rechtssache „Krankenheim Ruhesitz am Wannsee“, EuGH v. 23.10.2008.

nach dem 24.12.2008 getätigt werden. Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Implikationen verwies Prof. Prinz dabei auf die einschlägigen Kommentierungen<sup>5</sup>.

Mit der abschließenden Bemerkung, dass das Thema „Verluste im Steuerrecht“ ein schier unerschöpfliches Thema und der Umgang mit Verlusten im Detail sehr schwierig sei, schloss Prof. Prinz seine Ausführungen.

Die sich anschließende Diskussionsrunde verlief lebhaft und musste trotz zahlreicher weiterer Wortmeldungen aufgrund Zeitmangels vorzeitig geschlossen werden. Dies zeigt, dass die Verluste im Steuerrecht trotz der oft „stiefkindlichen“ Behandlung hohe Praxisrelevanz – insbesondere in Krisenzeiten wie der derzeitigen – aufweisen.

*Juliane Jänisch, Wiss. Hilfskraft  
am Institut für Steuerrecht der Universität Münster*

---

<sup>5</sup> Z.B. *Wendt* in HHR, § 15a EStG Anm. J 08-5 [Stand: Mai 2009].