

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Bundestag
Herrn Dr. Philipp Murmann (MdB)
Mitglied des Finanzausschusses
CDU/CSU
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: philipp.murmann@bundestag.de

Kürzel
Me/DE – S 12/16

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
11.11.2016

Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

Sehr geehrter Herr Dr. Murmann,

in Vorbereitung auf die öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Bundestages nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) gern die Gelegenheit wahr, zu vorgenanntem Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 18/9986) nachfolgende Anregungen zu ausgewählten Aspekten zu geben.

Vorbemerkung

Der DStV begrüßt die Initiative, die steuerunschädliche Kapitalbeschaffung für Körperschaften zu erweitern. § 8c KStG führt bei Anteilsübertragungsfällen regelmäßig zu einer äußerst restriktiven Möglichkeit der Verlustnutzung. Bei Anteilsübertragungen von mehr als 25 % bis 50 % geht der Verlustvortrag grundsätzlich quotale unter. Übertragungen von mehr als 50 % führen dem Grundsatz nach zu einem vollständigen Wegfall des Verlustvortrags der Körperschaft. Für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns gibt es enge Ausnahmen dieses Grundsatzes. Auch gehen Verluste nur unter, soweit sie nicht durch stille Reserven gedeckt sind.

Dieser strenge Ansatz führt seinem Ziel folgend zwar dazu, dass ein Handel mit sog. „Verlustmänteln“ nicht möglich ist. Jedoch ist die Wirkung der Norm oftmals überschießend. Sie widerspricht grundsätzlich der verfassungsrechtlich vorgesehenen Besteuerung nach der

Leistungsfähigkeit. Bei Einschränkungen der Verlustverrechnungsmöglichkeiten sollte stets im Blick behalten werden, dass damit gleichfalls die Umsetzung des objektiven Nettoprinzips gehemmt wird. § 8c KStG stellt als Voraussetzung allein auf einen Gesellschafterwechsel ab. So können Verluste auch untergehen, wenn ein Unternehmen z. B. neue Anteilseigner aufnimmt, um wirtschaftlich notwendige Investitionen zu tätigen.

Aus unserer Sicht ist es daher sehr erfreulich, dass diesem Missstand durch die Neuregelung des § 8d KStG-E entgegengewirkt werden soll. Wir unterstützen den Ansatz, dass die Verlustverrechnungsmöglichkeit in bestimmten Fällen erhalten bleibt. Dies sind die Fälle, in denen eine Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb nach Anteilseignerwechsel erhält und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist.

Die geplante Neuregelung ist allerdings noch so ausgestaltet, dass betroffene Unternehmen diese nur in wenigen Fällen nutzen dürften. Für eine zielgenauere sowie sachgerechtere Wirkung bedarf es aus unserer Sicht nur geringfügiger Anpassungen, die im Folgenden dargestellt sind.

Artikel 1 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 3: Änderung des Verhältnisses von § 8c KStG zu § 8d KStG-E; § 8d Abs. 1 KStG-E
§ 8d Abs. 1 S. 1 KStG-E des Gesetzentwurf sieht vor, dass eine Körperschaft beantragen kann, § 8c KStG nicht anzuwenden. Stattdessen kann die Körperschaft eine erweiterte Verlustnutzung nach § 8d KStG-E wählen. Die Anwendung der Normen ist dem Wortlaut nach alternativ. Der bestehende Verlustvortrag wird bei Wahl des § 8d KStG-E zu einem sog. fortführungsgebundenen Verlust. Nach § 8d Abs. 1 S. 5, 6 KStG-E wird der fortführungsgebundene Verlust zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs gesondert festgestellt. Um diesen Verlust künftig nutzen zu können, muss die Körperschaft in der Vergangenheit sowie auch künftig bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Sie darf beispielsweise ihren Geschäftsbetrieb nicht einstellen. Verstößt die Körperschaft gegen diese Voraussetzungen, entfällt ihr fortführungsgebundener Verlustvortrag.

I. Auswirkung

Durch das Zusammenspiel der Komponenten kann der Umfang der Verlustnutzungsmöglichkeit erheblich eingeschränkter sein als der nach § 8c KStG. Dies erscheint nicht sachgerecht, wie folgender Fall verdeutlicht:

Beispiel:

Am 01.06.2018 werden 40 % der Anteile einer GmbH an einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb). Zu diesem Zeitpunkt beträgt der nicht genutzte Verlust 100 TEUR. Zum 31.12.2018 erhöht sich der Verlustvortrag auf 105 TEUR.

Verlustabzug nach § 8c KStG

Verlustfeststellungszeitpunkt:	01.06.2018
Nicht abziehbarer Verlust: 40 % v. 100 TEUR =	40 TEUR
Uneingeschränkt abziehbarer Verlust am 31.12.2018: 105 TEUR ./. 40 TEUR =	65 TEUR

Verlustabzug nach § 8d KStG-E

Verlustfeststellungszeitpunkt:	31.12.2018
Fortführungsgebundener Verlust am 31.12.2018 (untergangsgefährdet):	105 TEUR
Uneingeschränkt abziehbarer Verlust am 31.12.2018:	0 TEUR

Tritt ein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Abs. 1 S. 1 KStG-E oder § 8d Abs. 2 KStG-E ein, kommt es zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags; unter Umständen auch in Höhe der gesamten 105 TEUR.

Das Ergebnis nach § 8d KStG-E ist aus Sicht des DStV nicht nachvollziehbar und kann wirtschaftlich nicht gewollt sein. Für Anteilsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % sollte im Rahmen des § 8d KStG-E kein höherer Verlustuntergang drohen als durch die Regelung des bestehenden § 8c KStG. Vielmehr sollte die erweiterte Verlustnutzungsmöglichkeit nach § 8d KStG-E die bestehende Regelung des § 8c KStG ergänzen.

Systematisch zutreffend wäre daher aus Sicht des DStV nur folgendes Ergebnis:

Verlustfeststellungszeitpunkt:	01.06.2018
Fortführungsgebundener Verlust am 31.12.2018 (untergangsgefährdet):	
40 % von 100 TEUR =	40 TEUR
Uneingeschränkt abziehbarer Verlust am 31.12.2018: 105 TEUR ./ 40 TEUR =	65 TEUR

Um das aufgezeigte Ergebnis zu erreichen, ist es notwendig, dass der Zeitpunkt der Verlustfeststellung des § 8d KStG-E im Gleichlauf zu § 8c KStG erfolgt. Entscheidend für die Verlustfeststellung sollte demnach der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs sein. Zudem bedarf es einer Deckelung des Verlustuntergangs nach § 8d KStG-E auf den Betrag, der nach § 8c KStG untergehen würde.

II. Petitum

Dieses Ergebnis könnte durch folgende Anpassung des Gesetzeswortlauts erreicht werden:

„Der *Anteil des Verlustvortrags, der nach den Regelungen des § 8c Abs.1 KStG nicht mehr abziehbar wäre* ~~der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt~~, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag). Dieser ist *zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG* gesondert festzustellen.“

Zu Nr. 3: Anforderungen an den Geschäftsbetrieb; § 8d Abs. 1 S. 1, 2, 3 KStG-E

§ 8d KStG-E knüpft für die erweiterte Verlustnutzung an zwei Tatbestände an. Zum einen muss ausschließlich der seit drei Wirtschaftsjahren (bzw. mindestens seit Gründung) bestehende Geschäftsbetrieb fortgeführt werden. Zum anderen darf kein Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG-E eintreten.

I. Ausschließliche Fortführung des Geschäftsbetriebs nach § 8d Abs. 1 S. 1 KStG-E

In der Praxis dürften sich zum einen Probleme daraus ergeben, dass der Geschäftsbetrieb zeitlich unbegrenzt eingeschränkt wirkt. Zum anderen gibt es inhaltliche Abgrenzungsschwierigkeiten.

1. Problem der zeitlich unbegrenzten Wirkung

Problematisch für betroffene Körperschaften ist, dass die Voraussetzung, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb zu unterhalten, für die Zukunft zeitlich unbefristet ist.

a) Auswirkung

Die Einschränkung des Betrachtungszeitraums auf drei Jahre vor dem Beteiligungserwerb berücksichtigt richtigerweise, dass es Ausfluss des normalen Wirtschaftslebens ist, dass sich ein Geschäftsbetrieb ändern kann. Diesem Grundgedanken sollte der Gesetzgeber auch für künftige wirtschaftliche Entwicklungen Rechnung tragen. Der Steuerpflichtige sollte nicht zeitlich unbegrenzt mit der Gefahr leben müssen, seinen fortführungsgebundenen Verlustvortrag zu verlieren. Der Anspruch auf Rechtsfrieden des Steuerpflichtigen sowie seine unternehmerische Freiheit werden so empfindlich gestört.

b) Petitum

Der DStV spricht sich dafür aus, die Einschränkung auf das Unterhalten desselben Geschäftsbetriebs auf eine maximale Frist zu begrenzen. Sollte der fortführungsgebundene Verlust zu einem früheren Zeitpunkt verbraucht sein, muss die betroffene Körperschaft ohne Einschränkung einen anderen Geschäftsbetrieb unterhalten dürfen.

In diesem Zusammenhang weisen wir noch auf folgende notwendige redaktionelle Anpassung hin: § 8d Abs. 1 S. 1 KStG-E enthält einen Verweis für das Wirtschaftsjahr (des schädlichen Beteiligungserwerbs) auf § 8d Abs. 1 S. 3 KStG-E. Dieser Verweis läuft derzeit ins Leere. Er sollte entsprechend angepasst werden.

2. Problem der inhaltlichen Auslegung

Nach dem geplanten Wortlaut des § 8d Abs. 1 S. 2 f. KStG-E umfasst ein Geschäftsbetrieb die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen einer Körperschaft. Der Geschäftsbetrieb bestimmt sich dabei nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Die qualitativen Merkmale werden nicht abschließend bestimmt. Es sollen dabei angebotene Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte sowie die Qualifikation der Arbeitnehmer berücksichtigt werden.

a) Auswirkung

Wir geben zu bedenken, dass die Definition eines Geschäftsbetriebs sehr weit gefasst ist. Sie bietet folglich viel Interpretationsspielraum. Dieser birgt gleichzeitig großes Streitpotenzial. Leittragende werden hier Steuerpflichtige bzw. deren Berater sein. Aufgrund bestehender begrifflicher Rechtsunsicherheit ist mit Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung zu rechnen. Die Frage, ob ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wurde, dürfte gerade bei Betriebsprüfungen eine große Rolle spielen. Auch die Finanzgerichte dürften diese Frage zu entscheiden haben. In beiden Fällen treten die Klärung und damit die Rechtssicherheit erst Jahre später ein.

Um dieser Unsicherheit zumindest teilweise entgegenzuwirken, bleibt den Betroffenen der Antrag auf eine verbindliche Auskunft. Das erscheint nicht zielführend. Aufgrund der Bearbeitungsdauer eines entsprechenden Antrags könnte eine kurzfristig notwendige Kapitalbeschaffung verhindert werden. Zudem würde entsprechendes Vorgehen einen Bürokratiemehraufwand bedeuten.

Die genannten qualitativen Merkmale schränken die vorausgehende Definition zudem in unsystematischer Weise ein. Oftmals wird mit einem Anteilseignerwechsel auch eine strategische Neuausrichtung eines Unternehmens einhergehen. Trotz neuer oder erweiterter Grundausrichtung kann eine lediglich ergänzende und fördernde Betätigung des bisherigen Geschäftsbetriebs vorliegen. Wenn man jedoch die genannten qualitativen Merkmale betrachtet, könnten neu eingeführte Maßnahmen für eine Änderung des Geschäftsbetriebs sprechen.

Beispiele:

- Die Entscheidung des Automobilkonzerns VW neben Autos auch Currywürste zu verkaufen. Hier wurde ein völlig neuer Kundenkreis angesprochen. Auch die Produktpalette hat sich erweitert und ferner ist der Absatzmarkt ein völlig anderer.
- Palmolive als erfolgreiche Kosmetik-Serie erweiterte seine Produktpalette seinerzeit um Spülmittel. Ein neues Marktsegment wurde erschlossen.
- Ein Supermarkt, der seine Tätigkeit um das Online-Geschäft nebst Lieferung von Lebensmitteln ausweitet, erweitert seine Zielgruppe. Dabei ändert sich regelmäßig auch die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Solche strategisch notwendigen Weiterentwicklungen sollten nicht durch Steuergesetze gehemmt werden. Der Anwendungsbereich des § 8d KStG-E sollte diese Fälle ebenfalls umfassen. Ein Unternehmen muss auf geänderte Marktsituationen reagieren dürfen. Dieses Verhalten ist nicht missbräuchlich.

b) Petitum

Der DStV fordert, diesem Problem zumindest mit einem umfassenden Anwendungsschreiben von Bund und Ländern zu begegnen. Da das Gesetz rückwirkend ab 01.01.2016 in Kraft treten soll, ist hier zeitnah Abhilfe zu schaffen. So könnten Streitigkeiten in Betriebsprüfungen oder Sonderprüfungen verringert werden.

II. Schädliches Ereignis im Sinne von § 8d Abs. 2 KStG-E

Neben den Einschränkungen aus § 8d Abs. 1 KStG-E sind in § 8d Abs. 2 KStG-E weitere Ursachen genannt, die zum Untergang eines fortführungsgebundenen Verlusts führen. Diese Umstände dürfen weder in den vergangenen drei Wirtschaftsjahren eingetreten sein noch künftig eintreten. Sofern der Verlust durch ausreichend stille Reserven gedeckt ist, bleibt er erhalten.

Zu ausgewählten Ursachen möchten wir Folgendes ergänzen:

1. Einstellung des Betriebs; § 8d Abs. 2 S. 1 KStG-E

Ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/9986, S. 12) wird für die Bestimmung des Zeitpunkts der Geschäftsbetriebseinstellung auf die Grundsätze der Betriebsaufgabe verwiesen. Der Gesetzeswortlaut sollte im Sinne der Rechtssicherheit wie folgt angepasst werden:

„Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Satzes 1 ~~eingestellt~~ *nach den Grundsätzen der Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG beendet*, [...].“

2. Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs; § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG-E

Auch die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs soll zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen. Dies erscheint aus folgenden Gründen widersprüchlich.

Gemäß der Definition des Geschäftsbetriebs nach § 8d Abs. 1 KStG-E kann eine Körperschaft nur **einen** Geschäftsbetrieb haben. Dieser umfasst die Betätigungen einer Körperschaft. Es stellt sich daher bereits nach dem Wortlaut die Frage, wie überhaupt ein weiterer Geschäftsbetrieb aufgenommen werden kann.

Darüber hinaus kommt es ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/9986, S. 12) für die Feststellung, ob ein weiterer Geschäftsbetrieb aufgenommen wurde, auf Folgendes an: angebotene Produkte/Dienstleistungen, Kunden- und Lieferantenkreis, bediente Märkte, Qualifikationsprofil der Arbeitnehmerschaft. Dies sind die gleichen Kriterien, die bereits nach § 8d Abs. 1 KStG-E für die Prüfung herangezogen werden, ob derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Es besteht somit keine Abgrenzung zu dem schädlichen Tatbestand nach § 8d Abs. 1 KStG-E.

Wir regen daher an, diesen Punkt 3 in Abs. 2 des § 8d KStG-E ersatzlos zu streichen.

Zu Nr. 3: Höhe des untergehenden Verlusts; § 8d Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 8d Abs. 1 KStG-E

Gem. § 8d Abs. 2 S. 1 KStG-E bestimmt sich die Höhe des untergehenden Verlustvortrags nach dem festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach Abs. 1 des § 8d KStG-E. Nach § 8d Abs. 1 KStG-E wird der verbleibende fortführungsgebundene Verlust grundsätzlich gesondert am Schluss des Veranlagungszeitraums festgestellt.

I. Auswirkung

Der Verweis aus § 8d Abs. 2 S. 1 KStG-E auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag ist nicht eindeutig. Es besteht Rechtsunsicherheit dahingehend, auf welchen Zeitpunkt der Verlustfeststellung abgestellt wird. Denkbar ist beispielsweise, dass der gesamte Verlust rückwirkend untergeht und nicht nur der ratierliche, bis zum Eintritt des schädlichen Ereignisses verbleibende Verlust. So könnten bereits verrechnete Gewinne rückwirkend der Besteuerung unterworfen werden.

II. Petitum

Systematisch richtig ist nur der Untergang des verbleibenden fortführungsgebundenen Verlustvortrags zum Zeitpunkt des Eintritts des schädlichen Ereignisses. In keinem Fall darf der

erstmalig nach schädlichem Beteiligungserwerb festgestellte fortführungsgebundene Verluste gemeint sein. Der DStV fordert dringend eine entsprechende Klarstellung.

Fazit

Das Ziel des Vorhabens, steuerliche Hemmnisse bei der Kapitalausstattung von Unternehmen abzubauen, ist außerordentlich zu begrüßen. Die Umsetzung ist jedoch noch nicht in allen Punkten rechtssystematisch gelungen und für die Betroffenen praktikabel. Zusammenfassend ergibt sich aus unserer Sicht folgender Anpassungsbedarf:

- Der Teil der Verluste, der nach § 8c KStG weiter genutzt werden darf, sollte auch bei Anwendung des § 8d KStG-E vor einem späteren Untergang geschützt sein
- Der fortführungsgebundene Verlustvortrag sollte im Gleichlauf zu § 8c KStG auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs festgestellt werden.
- Die Voraussetzungen, die eine Körperschaft erfüllen muss, um den fortführungsgebundenen Verlustvortrag zu nutzen, müssen zeitlich beschränkt sein.
- Änderungen im Geschäftsbetrieb oder andere Ereignisse, die keine missbräuchliche Verlustverschiebung darstellen, sollten die erweiterte Verlustnutzung nicht ausschließen.
- Wenn ein schädliches Ereignis eintritt, darf nur der Teil des fortführungsgebundenen Verlustes untergehen, der zu diesem Zeitpunkt noch besteht.

Für weitergehende Erörterungen stehen wir selbstverständlich sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.

Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
