



Baden-Württemberg

MINISTERIUM FÜR FINANZEN


Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg
Postfach 10 14 53 • 70013 Stuttgart

Frau
Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1

Datum 15. November 2016
Name Längle, Hermann
Durchwahl 0711 123-4380
Telefax 0711 123-4791
Aktenzeichen 3-S260.0/20

(Bitte bei Antwort angeben)

11011 Berlin

 Öffentliche Anhörung zu dem
Gesetzentwurf der Bundesregierung "Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung
der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften" (BT-Drucksache 18/9986)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

ich bedanke mich für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zum o.g. Gesetzentwurf.

Gerne nehme ich die Gelegenheit wahr, die Auffassung des Ministeriums für Finanzen Baden-Württemberg schriftlich darzustellen.

1. Einführung

Von Unternehmen und Wirtschaftsverbänden wird bemängelt, dass die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG im Falle eines Anteilseignerwechsels die Möglichkeiten der Finanzierung forschungsintensiver kleinerer und mittlerer Unternehmen insbesondere aus dem Bereich der Biotechnologie einschränke und diese gegenüber der Großindustrie benachteilige. Diese sog. Start-Up-Unternehmen hätten aufgrund aufwändiger und langjähriger Forschung einen hohen Kapitalbedarf, den sie im Unterschied zu anderen Branchen nicht kreditfinanzieren können. Sie seien daher in besonderem Maße auf Investoren mit Eigenkapital angewiesen; die Finanzierungsrunden mit privaten Kapitalgebern gingen regelmäßig mit Veränderungen der Beteiligungsstruktur einher. Solche Unternehmen würden nicht von den derzeitigen Ausnahmeregelungen des § 8c KStG hinreichend profitieren können. Daher wird seit längerem gefordert, Anteilseignerwechsel und Veränderungen der Beteiligungsquo-

ten, die ganz offensichtlich nicht auf einem missbräuchlichen Handel mit Verlustmänteln, wie ihn § 8c KStG in erster Linie verhindern will, beruhen, vom Anwendungsbereich auszunehmen und in diesen Fällen den Verlustabzug auch weiterhin zu gewähren.

Mit dem Gesetzentwurf sollen künftig Unternehmen und damit auch die vorgenannten Start-Up-Unternehmen, die für die Unternehmensfinanzierung auf die Neuaufnahme oder den Wechsel von Anteilseignern angewiesen sind, nicht genutzte Verluste weiter nutzen können, sofern sie denselben Geschäftsbetrieb nach dem Anteilseignerwechsel fortführen.

2. Notwendigkeit einer Regelung

Die Zielsetzung des Gesetzentwurfs, steuerliche Hemmnisse für solche Unternehmen zu beseitigen, wird vom Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg grundsätzlich begrüßt. Gerade bei forschungsintensiven Unternehmen ist die Anwendung der sog. Stille-Reserven-Klausel mit Schwierigkeiten verbunden, da in diesen Fällen bereits fraglich sein kann, ob und in welcher Höhe stille Reserven vorhanden sind. Beispielsweise könnte sich das immaterielle Wirtschaftsgut aus dem Forschungsergebnis dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht hinreichend konkretisiert haben. Die Berechnung des Verlustverschonungspotentials ist daher schwierig. Die Neuregelung bietet hier eine einfachere Möglichkeit der Verlustverschonung ohne Ermittlung von stillen Reserven.

3. Erfordernis des nämlichen Geschäftsbetriebs

Das Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg unterstützt auch die Vorgabe, diesen Unternehmen nur dann eine Verlustverrechnung zu gestatten, wenn der nämliche verlustverursachende Geschäftsbetrieb qualitativ unverändert fortgeführt wird. Dies dürfte u.a. auch dem exemplarisch geschilderten Fall eines forschungsintensiven Start-Up-Unternehmens in seiner Anfangsphase nutzen.

3.1 Keine Selektivität

§ 8d KStG-E stellt eine weitere Ausnahmeregelung zu § 8c KStG dar. Der darin geforderte Erhalt des nämlichen Geschäftsbetriebs ist ein branchen- bzw. gruppenunabhängiges Tatbestandsmerkmal, so dass nicht nur bestimmte Unternehmen wie z.B. die o.g. Start-Up-Unternehmen oder sanierungsbedürftige Unternehmen begünstigt werden. Die für die letztgenannte Gruppe eingeführte Sanierungsklausel des § 8c

Abs. 1a KStG wurde beispielsweise von der EU-Kommission als unzulässige Beihilfe eingestuft. Aufgrund des allgemein gehaltenen Anwendungsbereichs dürfte § 8d KStG-E EU-rechtlich unbedenklich sein.

3.2 Spannungsfeld zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Missbrauchsvermeidung

Die Herausforderung einer solchen Regelung besteht darin, zum einen dem Gebot nach der Besteuerung der Leistungsfähigkeit (Gesamtgewinnbesteuerung d.h. die zeitraumübergreifende Gewinn- und Verlustverrechnung des Steuersubjekts) und zum anderen der Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen (Mantelkauf d.h. Nutzung von nicht selbst verursachten Verlusten) gerecht zu werden.

Der 2008 eingeführte § 8c KStG verknüpft zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen den Erhalt der Verluste auf Ebene des eigenständigen Steuersubjekts Körperschaft mit dem wirtschaftlichen Engagement des Anteilseigners, also einem anderen Steuersubjekt. § 8c KStG geht typisierend davon aus, dass das wirtschaftliche Engagement eines neuen Anteilseigners im Falle eines qualifizierten Anteilswechsels von mehr als 25% bzw. mehr als 50% die wirtschaftliche Identität der Körperschaft verändert. Dies hat zur Folge, dass ein Anteilseignerwechsel zu einem teilweisen oder vollständigen Entfallen des Verlustes führt, da die in früheren Zeiten erwirtschafteten Verluste für das neue wirtschaftliche Engagement unberücksichtigt bleiben. Ein Handel mit Verlustmänteln ist dadurch ausgeschlossen.

Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel fügen sich insoweit ein. Bei Umstrukturierungen innerhalb des Konzerns entsteht kein neues wirtschaftliches Engagement des Anteilseigners. Bestehen stille Reserven, wird der Anteilseigner in erster Linie hierfür einen höheren Kaufpreis aufwenden. Damit tritt er insoweit in das wirtschaftliche Engagement des Veräußerers ein und kauft nicht lediglich einen Verlustmantel.

§ 8d KStG-E ist systematisch gesehen eine weitere Ausnahmeregelung von dieser Grundkonzeption, da sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft durch den Anteilseignerwechsel ändert. Wie bei der Stille-Reserven-Klausel kann von einer Fortführung des wirtschaftlichen Engagements des bisherigen Anteilseigners durch den neuen Anteilseigner gesprochen werden, wenn der Gesellschafterwechsel dazu dient, die Kontinuität und den Fortbestand des bisher unterhaltenen Geschäftsbetriebs der Körperschaft durch neues Kapital, sei es durch Geld, Wirtschaftsgüter, Know-how o.ä. zu sichern.

Das Erfordernis des Erhalts und der Fortführung des nämlichen Geschäftsbetriebs wird dabei dem Ziel gerecht, den Handel mit steuerlichen Verlusten wirksam zu unterbinden. Können Gewinne aus anderen Geschäftsbereichen nicht mit den Verlusten des begünstigten Geschäftsbetriebs verrechnet werden, kann davon ausgegangen werden, dass ein Investor am Unternehmen selbst und nicht lediglich an dessen steuerlich ggf. nutzbaren Verlusten ein Interesse hat.

Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, wenn die Bereichsausnahme in § 8d KStG-E eine Beteiligung der Körperschaft als Organträgerin bzw. als Mitunternehmerin ausschließt. Würde man solche Beteiligungen zulassen, könnten Gewinne eines anderen Geschäftsbetriebs zur Verlustverrechnung mit dem durch § 8d KStG-E begünstigten Geschäftsbetrieb genutzt werden. Dies eröffnet Gestaltungspotential zur Umgehung der Verlustverrechnungsbeschränkungen in § 8c KStG. Beispielsweise könnte ein Investor ein Interesse an den steuerlichen Verlusten der begünstigten Körperschaft haben, weil er Anteilseigner einer gewinnträchtigen GmbH bzw. Mitunternehmerschaft ist. Er könnte diese - ggf. auch aus einer anderen Branche stammenden - Beteiligungen steuerneutral in die durch § 8d KStG-E begünstigte Körperschaft einbringen. Der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft bzw. der GmbH im Falle einer Organschaftsbegründung mindert dann unmittelbar das Einkommen der begünstigten Körperschaft. Dies wird durch die Restriktionen des § 8d Abs. 2 KStG-E verhindert.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Neuregelung als ausgewogen.

3.3 Kritik am Begriff des Geschäftsbetriebs

Vielfach wird die Definition des Begriffs des Geschäftsbetriebs kritisiert. Der Begriff des Geschäftsbetriebs ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Nach der gesetzlich vorgesehenen Definition ist er anhand qualitativer Merkmale im Rahmen einer Gesamtbetrachtung festzustellen. Aufgrund der Vielzahl von Branchen, Produkten, Märkten und möglichen unternehmerischen Tätigkeiten ist eine einfachere, typisierende Abgrenzung nicht möglich. Daher kann nur anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls entschieden werden, ob ein Geschäftsbetrieb besteht und er aufgrund der Anforderungen des § 8d Abs. 2 KStG-E noch fortgeführt wird.

Die Definition des Geschäftsbetriebs und die damit verbundene Gesamtschaubetrachtung lässt im Übrigen auch genügend Spielraum, um nicht allein aus einer Veränderung eines qualitativen Merkmals wie z.B. der Veränderung der angebotenen

Dienstleistung, der Produkte oder der bedienten Märkte ein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d KStG-E abzuleiten.

Zudem ist der Fortführungsgedanke des nämlichen Geschäftsbetriebs nicht neu. So war z.B. in § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG a.F. die "Fortführung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs" Voraussetzung für eine weitere Verlustnutzung im Anschluss an eine Verschmelzung. Die schädlichen Ereignisse i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG-E erinnern an die Sanierungsklausel in § 8 Abs. 4 KStG a.F., der Vorgängerregelung zu § 8c KStG, in der ebenfalls eine Fortführung des Geschäftsbetriebs Voraussetzung war.

Es wird jedoch angeregt, in die Gesetzesbegründung noch einige typische Fallkonstellationen, die eine unschädliche Geschäftserweiterung von einer schädlichen Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs abgrenzen, aufzunehmen (siehe hierzu auch die Stellungnahme des Bundesrats vom 4. November 2016 - BRats-Drs. 544/16 unter Tz. 2 c). So könnte beispielsweise klargestellt werden, dass allein die Veränderung des Produktionsprozesses, des Vertriebswegs oder des Produktdesigns ohne Veränderung des bisherigen Geschäftsmodells keine schädliche Geschäftserweiterung ist.

Im Übrigen könnte auch das Bundesfinanzministerium gemeinsam mit den obersten Finanzbehörden der Länder hierzu Ausführungsbestimmungen im Wege eines BMF-Schreibens treffen.

4. Noch vorhandener gesetzlicher Regelungsbedarf

Der bisherige Wortlaut des Gesetzentwurfs geht aber in bestimmten Fallkonstellationen deutlich über sein eigentliches Ziel hinaus und eröffnet einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Daraus ergibt sich die vom Bundesrat zutreffend dargestellte Gefahr (siehe Tz. 1 der o.g. Stellungnahme des Bundesrats), dass es zu einer mit dem gesetzgeberischen Ziel nicht zu vereinbarenden Verlustnutzung kommt.

Zu einem Unterlaufen der generellen Zielsetzung des § 8c KStG kommt es insbesondere

- durch Reaktivieren und Nutzbarmachen von Verlusten, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung eines Geschäftsbetriebs stammen,
- der Verlustnutzung durch zum Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels bestehende Organschaften oder Beteiligungen an Mitunternehmenschaften,
- durch Herbeiführung eines schädlichen Ereignisses im Anschluss an den Anteilseignerwechsel, aber noch im gleichen Jahr,

- durch Gestaltungen, die im Jahr des Anteilseignerwechsels zu einer künstlichen Schaffung von stillen Reserven führen und insoweit, trotz Eintritt eines schädlichen Ereignisses, eine Verlustverschöpfung über die Stille-Reserven-Klausel erreicht wird.

5. Erstmalige Anwendung

Ebenso wie in der o.g. Stellungnahme des Bundesrats wird kein Bedarf für eine rückwirkende Anwendung des § 8d KStG-E bereits auf Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 gesehen.

Zwar ist eine rückwirkende Anwendung der Neuregelung aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, da es sich grundsätzlich um eine begünstigende Regelung handelt. Sie ist zudem von einem gesonderten Antrag der Verlustkörperschaft abhängig.

Eine rückwirkende Anwendung hat aber Auswirkungen auf bereits abgeschlossene Sachverhalte. Bei einem bereits abgeschlossenen Anteilseignerwechsel ist der Verlustuntergang regelmäßig bereits bei der Kaufpreisfindung einkalkuliert worden. Die Inanspruchnahme der Neuregelung führt in diesen Fällen zu einer einseitigen Begünstigung der Anteilserwerber, da die Verlustkörperschaft, deren Anteile der Anteilserwerber erworben hat, nun doch über einen im Rahmen des § 8d KStG-E nutzbaren Verlust verfügt. Dies könnte komplexe zivilrechtliche Rechtsstreitigkeiten zwischen den Vertragsparteien auslösen.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung des Gesetzentwurfs, die Rahmenbedingungen für die Eigenkapitalbeschaffung zu verbessern, ist die Notwendigkeit eines Eingriffs in bereits abgeschlossene Sachverhalte nicht ersichtlich.

Daher sollte die Regelung nicht bereits ab dem Jahr 2016, sondern erst ab dem Jahr 2017 gelten.

Auch aus rein administrativer Sicht wäre eine erstmalige Anwendung frühestens ab dem Veranlagungszeitraum 2017 vorzugswürdig, da die Regelungen komplexe EDV-technische Entwicklungsarbeiten im Vorhaben KONSENS nach sich ziehen. So muss die Finanzverwaltung ein gesondertes Antrags- und Feststellungsverfahren einrichten. Ferner müssen die bereits versandten Körperschaftsteuererklärungsvordrucke 2016 angepasst werden.

Die Freigabe des EDV-Programms zur Körperschaftsteuerveranlagung für die Finanzämter als auch die für die elektronische Datenübermittlung notwendige Zulieferung der Finanzverwaltung an die externen Softwarehersteller erfolgte in den letzten Jahren statt zu Beginn erst im Laufe des dem Veranlagungszeitraum folgenden Jahres. Mehrere Unternehmen sowie deren steuerliche Berater, äußerten in der Vergangenheit bereits ihren Unmut über die verzögerte Bereitstellung der notwendigen Programme.

Für den Veranlagungszeitraum 2016 ist bereits absehbar, dass die Zulieferung an die externen Softwarehersteller noch später erfolgen wird. Eine rückwirkende Anwendung des Gesetzes würde zu einer nicht vertretbaren weiteren Verzögerung beim Programmeinsatz führen. Die Unternehmen - und dies betrifft alle und nicht nur die von § 8d KStG-E betroffenen Körperschaften - könnten erst im Laufe der zweiten Jahreshälfte ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Körperschaftsteuererklärungen nachkommen, was wiederum die Arbeiten in den Finanzämtern beeinträchtigen würde und zu weiterem Unmut bei Unternehmen und steuerlichen Beratern führen wird.

Mit freundlichen Grüßen



Professor Dr. Schmitt