

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

**Frau
Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin**

Nur per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

17. November 2016

**Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei
Körperschaften**
Stellungnahme zum Regierungsentwurf (BT-Drs. 18/9986)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

die Möglichkeit zur Stellungnahme zum o. g. Gesetzentwurf nehmen wir gerne wahr.

Aus Sicht der Wirtschaft ist es wichtig und richtig, neben der sog. Stille-Reserven- und sog. Konzernklausel eine weitere Möglichkeiten des Verlusterhalts bei einem sog. schädlichen Anteilseignerwechsel zu schaffen. Viele sinnvolle und nötige Investitionen, die mit einem Anteilseignerwechsel einer Kapitalgesellschaften einhergehen, werden durch die aktuell sehr restriktiven Regelungen des § 8c Abs. 1 KStG behindert. Gerade im Bereich der Wagniskapitalfinanzierung ist ein Fortbestand des Verlustvortrages ein tragendes Element für den Einstieg von Inves-

toren in innovative Unternehmen. Deshalb begrüßt die Wirtschaft ausdrücklich das Vorhaben, die Mantelkaufregelung des § 8c KStG zu entschärfen.

Die geschätzten haushalterischen Wirkungen von 600 Mio. Euro Jahreswirkung laut Finanztableau des Gesetzentwurfes halten wir allerdings für zu hoch. Untersuchungen wie z. B. die von Christian Dorenkamp in der IFSt-Schrift Nr. 461 (S. 35 ff.) zeigen deutlich, dass ein gewichtiger Teil der Verlustvorträge nicht haushaltswirksam sein dürfte, da diese auf dauerdefizitäre bzw. insolvente Kapitalgesellschaften entfallen.

Ungeachtet unseres grundsätzlich positiven Votums zu dem Gesetzentwurf erlauben wir uns, nachfolgend noch auf einige wenige kritische Punkte des Vorhabens hinzuweisen. Unsere Petitionen verfolgen dabei das Ziel, eine praktikable und rechtssichere Anwendung der Regelung für alle Beteiligten zu ermöglichen.

Keine Trennung, sondern Anknüpfung des § 8d KStG-E an § 8c KStG

Der Regierungsentwurf geht von einer strikten Trennung der beiden Regime des § 8c KStG und des § 8d KStG-E aus. Der Steuerpflichtige steht demnach in der Bandbreite einer Änderung der Gesellschafterstruktur zwischen 25 und 50 Prozent vor der Wahl, den neuen § 8d KStG-E anzuwenden oder den Verlust nach § 8c Abs. 1 KStG anteilig zu verlieren. Durch die weiteren Voraussetzungen des § 8d Abs. 2 KStG-E würde bei einem späteren Verstoß der vollständige Verlustvortrag der Gesellschaft gefährdet. Dieses Ergebnis halten wir für unsystematisch. Vielmehr sollten beide Normen nicht als endgültige Alternativen sondern als Zusammenspiel ausgestaltet werden. Sofern ein Anteilseignerwechsel unter 50 Prozent stattfindet und der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG-E stellt, sollte sich dieser nur auf den nach § 8c Abs. 1 KStG untergehenden Anteil beziehen.

Petition: Der Verlustvortrag nach § 8d KStG-E sollte vorrangig an den nach Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG untergehenden Verlust(-vortrag) anknüpfen.

Klarstellung des gefährdeten Verlustvortrags in § 8d Abs. 2 KStG-E

Der Entwurfstext verweist in § 8d Abs. 2 KStG-E auf den festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag des § 8d Abs. 1 KStG-E. Eine Klarstellung, dass es sich dabei um den zuletzt festgestellten Vortrag handelt, wäre zu begrüßen.

Dauer der Fortführung des Geschäftsbetriebs

Der Entwurfstext lässt weiterhin offen, wie lang in die Zukunft die Einschränkungen des § 8d Abs. 2 KStG-E gelten sollen. Hier wäre eine Klarstellung zu begrüßen, wonach die Einschränkungen nur bis zu einem vollständigen Verbrauch des fortführungsgebundenen Verlusts eingehalten werden müssen. Dies scheint gerechtfertigt, da die Verluste sodann von dem Geschäftsbetrieb ausgeglichen würden, der diese in der Vergangenheit ebenfalls erwirtschaftet hat.

Zu § 8d Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 KStG-E – Antragserfordernis

Eine Antragstellung halten wir für bürokratisch und daher für entbehrlich. Alternativ könnte der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung den Verlustvortrag deklarieren und (z. B. mit Kreuzchen) bestätigen, dass sich der Geschäftsbetrieb nicht steuerschädlich geändert hat. Insofern würde ein „erweiterter“ Verlustvortrag nach § 8d KStG-E von Amts wegen festgestellt werden.

Dieses Verfahren wäre auch zielführender in Fällen einer Betriebsprüfung, in denen sich in späteren Jahren ggf. Änderungen z. B. in Bezug auf die Stille-Reserven-Klausel nach § 8c KStG ergeben. Durch die im Entwurf vorgeschlagene Antragstellung im Rahmen der Jahressteuererklärung ist eine nachträgliche Antragstellung nicht möglich und wird die Anwendung der Norm in diesen Fällen unnötig verhindert.

Petitum: Auf das Antragserfordernis beim erweiterten Verlustvortrag sollte verzichtet werden.

Zu § 8d Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 KStG-E – Fortführung des Geschäftsbetriebs

Der Regierungsentwurf sieht eine ununterbrochene Fortführung desselben Geschäftsbetriebs bis zum Verbrauch sämtlicher steuerlichen Verluste vor. Hier liegt der Fokus ausschließlich auf der Verhinderung von Steuergestaltungen und es werden diesbezüglich eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen verwendet.

Die Intention des Gesetzentwurfes aufgreifend und um in diesem Punkt mehr Rechtssicherheit zu schaffen, schlagen wir vor, lediglich einen Branchenwechsel (z. B. einen Wechsel zwischen den Obergruppen der Klassifizierung der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes) binnen 3 Jahren als schädlichen, zum Untergang der steuerlichen Verlustvorträge führenden Tatbestand zu implementieren. Der in Absatz 2 formulierte Untergangsgrund der Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs ist schwer abzugrenzen von der Erweiterung des bestehenden Geschäftsbetriebs. Das Errichten einer weiteren Produktionsstätte darf aber nicht schädlich sein, solange von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden

kann. Zudem steht ein völliger Verlustuntergang bei Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebes im Widerspruch zur politisch gewollten Förderung von Innovationen. Die Praxis zeigt, dass Produkte bzw. deren Weiterentwicklungen teilweise in oft unterschiedlichen Märkten zu verschiedenen Zeitpunkten Verwendung finden können; diese durchaus gewünschten Entwicklungen dürfen keine steuerschädlichen Konsequenzen nach sich ziehen.

Petitum: An Stelle der Vorgabe der Fortführung des Geschäftsbetriebs sollte gesetzlich vorgeschrieben werden, dass innerhalb von drei Jahren nach dem schädlichen Rechtsvorgang kein Branchenwechsel vollzogen wird. Möglichst bereits in der Gesetzesbegründung, jedenfalls aber in einem späteren BMF-Schreiben sollten Beispielfälle aufgeführt werden, in denen die Tatbestandsmerkmale erfüllt bzw. nicht erfüllt werden.

Zu § 8d Abs. 2 Nr. 4 – 6 KStG-E

Der Gesetzentwurf sieht weitere steuerschädliche Tatbestände zur Verhinderung von Steuer-gestaltungen vor, die jedoch aus organisatorischer bzw. betriebswirtschaftlicher Sichtweise notwendig sein können. Kritisch sehen wir hierbei den vollständigen Wegfall des erweiterten Verlustvortrages, selbst wenn ein steuerschädlicher Tatbestand nur in einem untergeordneten Umfang verwirklicht wird. Daher schlagen wir vor, sofern auf diese Tatbestände nicht verzichtet werden sollte, dann den Verlust lediglich im Verhältnis („insofern“) untergehen zu lassen.

Beteiligung an Mitunternehmerschaft (§ 8d Abs. 2 Nr. 4 KStG-E)

Unternehmen müssen sich auch weiterhin steuerunschädlich z. B. an Forschungspools oder CTA-Vehikeln in Form von Personengesellschaften beteiligen können – vorstellbar wäre insoweit auch die Implementierung einer Bagatellgrenze, z. B. Buchwert des Anteils an der Personengesellschaft < 10 % der Bilanzsumme. Alternativ könnte die Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrages mit den aus der Mitunternehmerschaft zugerechneten Gewinnen untersagt werden.

Vorliegen einer Organträgerschaft (§ 8d Abs. 2 Nr. 5 KStG-E)

Nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG-E soll der festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag entfallen, wenn die Körperschaft die Stellung eines Organträgers einnimmt. Die Gesetzesbegründung führt über den geplanten Gesetzeswortlaut hinaus aus, dass die Körperschaft kein Organträger sein bzw. werden darf. Damit wäre ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach der Gesetzesbegründung auch dann ausgeschlossen, wenn die Körperschaft vor dem Anteilseignerwechsel bereits als Organträger fungiert. Der Gesetzeswortlaut spricht demgegenüber

davon, dass die Körperschaft eine Organträgerstellung einnimmt. Damit kann nur ein aktives Tun nach der Feststellung eines im Grunde fortführungsfähigen Verlustvortrags gemeint sein.

Würde die Ausnahmeregelung mit der im Regierungsentwurf enthaltenen Formulierung Gesetz, hätte dies weit überschießende Wirkungen und würde alle Körperschaften eines Organkreises von der Anwendung der Regelung des § 8d KStG-E ausschließen. Da zahlreiche Konzerne so aufgebaut sind, dass Konzerngesellschaften über Ergebnisabführungsverträge organschaftlich mit ihrer Muttergesellschaft verbunden sind, würden im Ergebnis nur überwiegend kleine (*Stand Alone*-)Körperschaften hiervon profitieren, während die meisten Körperschaften eines Konzerns unter die Ausnahmeregelung fallen und Verluste nicht fortführen könnten.

Diese Ungleichbehandlung von Organträgern zu *Stand Alone*-Körperschaften ist nicht gerechtfertigt und birgt verfassungsrechtliche Bedenken. Der Ausschluss von Organträgern ist zudem nicht sachgerecht, da die während der Organschaft entstandenen Verluste der Organgesellschaften dem laufenden Verlust bzw. Verlustvortrag des Organträgers zugerechnet wurden, so dass insoweit von einer Einheit auszugehen ist. Auch bei der Zinsschranke wurden Regelungen getroffen, die auf den Organkreis abstellen. Bei der Gewerbesteuer, bei der die Regelung entsprechend gelten soll, stellt die Organgesellschaft ohnehin eine Betriebsstätte des Organträgers da, so dass die Ausnahme systemwidrig wäre.

Petitum: Die Ausnahme für die Organträgerstellung sollte daher entfallen.

Wenn der Gesetzgeber zur Vermeidung möglicher zweckwidriger Gestaltungen auf die Ausnahme nicht verzichten will, sollten deshalb lediglich zusätzliche, neu begründete Organschaften zu der Ausnahme führen und zwar auch nur insoweit sie Gewinne durch die Organgesellschaften beisteuern. Nach der derzeitigen Entwurfsfassung könnte bereits die Aufnahme einer zusätzlichen unwesentlichen Organgesellschaft in den Organkreis zum kompletten Untergang der Verlustvorträge des Organkreises führen, obwohl die Organgesellschaft gar keine oder nur unwesentliche Einkommen / Gewerbeerträge erzielt. Hierdurch wären der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt.

Übertrag von Wirtschaftsgütern zu Preisen unterhalb von deren gemeinen Werten (§ 8d Abs. 2 Nr. 6 KStG-E)

Einbringungen bzw. steuerneutrale Umwandlungen sind oftmals erforderlich zur Sanierung oder zur erfolgreichen Fortführung einer Körperschaft; insofern dürfen solche Umstrukturierungen nicht zum Verfall der steuerlichen Verlustvorträge führen, da die eingebrachten Wirtschaftsgüter ohnehin dem bisherigen Geschäftsbetrieb dienen müssen.

Schaffung von Rechtssicherheit

Angesichts der vielfach unbestimmten Tatbestandsmerkmale im neuen § 8d KStG-E wäre es wünschenswert, wenn die anwendenden Unternehmen für geplante Umstrukturierungsmaßnahmen im Zuge eines vorgelagerten Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft *zeitnah* Rechtssicherheit über die Anwendung der neuen Vorschrift erhalten könnten. Sechs Monate, wie sie seit der Änderung im Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens grundsätzlich vorgesehen sind (vgl. § 89 Abs. 2 AO n. F.), sind dabei aus unserer Sicht noch immer zu lang. Nur dann, wenn die Unternehmen das Ergebnis ihres Antrags auf verbindliche Auskunft rechtzeitig kennen, ist es ihnen möglich, ggf. noch alternative Varianten der geplanten Umstrukturierung zu prüfen und umzusetzen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Berthold Welling

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Joachim Dahm Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Till Hannig

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber