

Univ.-Prof. Dr. Förster, Bwl. Steuerlehre, HHU Düsseldorf, ☒ 40204 Düsseldorf

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

11011 Berlin

Univ.-Prof. Dr. Guido Förster

Telefon: 0211/81-10616
Telefax: 0211/81-10624
guido.foerster@hhu.de
www.steuern.hhu.de

Düsseldorf, 20. Okt. 2016

**Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf**
Universitätsstraße 1
40225 Düsseldorf
Oeconomicum (Geb. 24.31)
Ebene 02, Raum 11
www.hhu.de

Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften
(BT-Drucks. 18/9986, 18/10348)

A. Allgemeine Bewertung des Vorhabens

1. Inhalt des Entwurfs

Mit dem Gesetzentwurf soll ein neuer § 8d KStG eingeführt werden, der bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG die weitere Nutzung der vom Untergang bedrohten Verluste ermöglichen soll, sofern der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Beteiligungserwerb erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist. Zweck der Regelung ist die Vermeidung steuerlicher Hemmnisse bei der Finanzierung von Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel nicht erfüllen, bei denen aber die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern notwendig wird.

Die Änderung gilt auch für die Gewerbesteuer und für einen Zinsvortrag und soll rückwirkend für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 anzuwenden sein.

2. Stellungnahme

Das Vorhaben ist – trotz der weiter unten behandelten Schwächen – zu begrüßen, da es die überschießenden Rechtsfolgen des § 8c KStG weiter einschränkt und dem Körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzip Rechnung trägt, wonach der Verlustabzug einer Körperschaft entscheidend durch die Verhältnisse der Körperschaft selbst bestimmt wird.

Die Neuregelung besitzt besondere Bedeutung für Krisenunternehmen und für junge innovative Unternehmen, deren Geschäftsmodell noch nicht das Stadium einer greifbaren und selbständig bewertbaren Geschäftschance erreicht hat, und die auf die Zufuhr von frischem Kapital und ggfls. auch von Know how angewiesen sind.

B. Beihilferechtliche Problematik

1. Inhalt des Entwurfs

Die Begründung des Gesetzentwurfs geht offensichtlich davon aus, dass die vorgesehene Regelung keine europarechtlich unzulässige Beihilfe darstellt (vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 10).

2. Stellungnahme

Das Gericht der Europäischen Union hat jedoch vor Kurzem die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als europarechtlich unzulässige Beihilfe eingeordnet (EuG vom 4.2.2016, T-287/11 – Heitkamp BauHolding –, und T-620/11 – GFKL Financial Services –). Entscheidend hierfür war, dass die durch den schädlichen Beteiligungserwerb eingeschränkte Möglichkeit des Verlustvortrags als Referenzsystem qualifiziert wurde. Gemessen hieran wurde die Sanierungsklausel als selektive Ausnahme eingeordnet, weil sie nicht alle Unternehmen erfasst, deren wesentliche Betriebsstrukturen erhalten werden.

Auch die Regelung des § 8d KStG wäre vor diesem Hintergrund als eine Ausnahme vom Referenzsystem anzusehen. Da zudem die Abgrenzung der schädlichen Ereignisse in § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 6 KStG auch Fälle von der Inanspruchnahme der Regelung ausschließt, die ihren Geschäftsbetrieb beibehalten, besteht eine er-

hebliche Gefahr, dass die Neuregelung ebenfalls als selektiv ausgestaltete unzulässige Beihilfe anzusehen ist.

Ergebnis:

- 1. Angesichts der rigiden Folgen einer unzulässigen Beihilfe, zu denen insbesondere die Versagung des Vertrauensschutzes für die betroffenen Körperschaften gehört, sollte die Regelung des § 8d KStG der EU-Kommission gem. Art. 108 Abs. 3 AEUV zur Prüfung vorgelegt oder um Fälle bereinigt werden, die keinen Missbrauch darstellen.**
- 2. Zudem sollte in den Gesetzesmaterialien – auch im Hinblick auf die laufenden EuGH-Verfahren zur Sanierungsklausel – zum Ausdruck gebracht werden, dass das deutsche Referenzsystem bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen die Fortführung der Verlustvorträge der Gesellschaft ist, wovon § 8c KStG eine Ausnahme macht, die ihrerseits durch die Konzernklausel, die Stille-Reserven-Klausel und den neuen § 8d KStG eingeschränkt wird.**

C. Begriff des Geschäftsbetriebs

1. Inhalt des Entwurfs

Die Regelung des § 8d KStG setzt voraus, dass die Verlustkörperschaft innerhalb der Vorfrist ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und kein schädliches Ereignis im Sinne des Absatzes 2 stattgefunden hat. Zudem führt ein schädliches Ereignis nach dem schädlichen Beteiligungserwerb zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Hierdurch soll sichergestellt werden, „dass die Körperschaft und ihre Anteilseigner nicht in die Lage versetzt werden, Verluste aus nacheinander oder zeitgleich betriebenen verschiedenen Geschäftsbetrieben miteinander zu verrechnen“ (BT-Drucks. 18/9986, S. 13).

Nach § 8d Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG bestimmt sich der Geschäftsbetrieb nach einer Gesamtbetrachtung qualitativer Merkmale, wozu „insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer“ zählen.

2. Stellungnahme

Der zentrale Begriff des Geschäftsbetriebs bedarf im Interesse der Rechtssicherheit einer klaren Konturierung. Anderenfalls ist angesichts der Dynamik des Wirtschaftslebens eine Vielzahl von Streitfällen zu erwarten, die Start-ups und Krisenunternehmen treffen wird.

So ist beispielsweise unklar, ob die Eröffnung neuer Vertriebskanäle einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb begründet. So wird bereits die Einrichtung eines Web-Shops mehrere qualitative Merkmale des Geschäftsbetriebs zugleich verändern, in dem nicht nur die angebotenen Dienstleistungen und/oder Produkte des Unternehmens modifiziert werden (kein unmittelbares Kundengespräch mehr, Belieferung zuhause, Austausch physischer Produkte durch E-Books oder Downloads), sondern auch die Erschließung neuer Kundenkreise und Märkte angestrebt wird und zusätzliche Qualifikationen der Arbeitnehmer erforderlich sind. Erst recht gilt dies, wenn der Absatz vollständig auf einen neuen Vertriebskanal umgestellt wird. Mehrere qualitative Merkmale werden regelmäßig auch bei Umstellungen der Produkt- und Dienstleistungspalette oder bei starkem Unternehmenswachstum betroffen sein, wie es insbesondere bei innovativen Start-ups zu verzeichnen ist.

Geht man davon aus, dass dem Begriff des Geschäftsbetriebs die Funktion zukommt, die Kontinuität der tatsächlich ausgeübten Betätigungen der Körperschaft vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb sicherzustellen (vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 13), sollte für die Auslegung des Tatbestandsmerkmals des „Unterhaltens ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs“ auf die für die Unternehmensidentität bei Personenunternehmen gem. § 10a GewStG geltenden Kriterien zurückgegriffen werden. Entscheidend wäre dann der sachliche Zusammenhang der Tätigkeiten der Verlustkörperschaft im Zeitablauf (vgl. BFH v. 12.1.1978 IV R 26/73, BStBl II 1978, 348; v. 7.11.2006 VIII R 30/05, BStBl II 2007, 723, 724; R 10a.2 GewStR). Der Rückgriff auf die bewährten Kriterien würde erheblich zur Rechtssicherheit beitragen. Auch der Bundesrat hat in diesem Zusammenhang die Gewährleistung von Rechtssicherheit erbeten (vgl. BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 3).

Ergebnis: In den Gesetzesmaterialien sollte aus Gründen der Rechtssicherheit ausdrücklich klargestellt werden, dass für den Begriff des Geschäftsbetriebs auf die für die Unternehmensidentität bei Personenunternehmen gem. § 10a GewStG geltenden Grundsätze abzustellen ist.

D. Übermäßige Einengung des Anwendungsbereichs von § 8d KStG durch die schädlichen Ereignisse gem. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 6 KStG

1. Inhalt des Entwurfs

Zu den schädlichen Ereignissen gem. § 8d Abs. 2 KStG, die eine Inanspruchnahme der Regelung des § 8d KStG ausschließen bzw. zum Untergang eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen, zählen neben der Einstellung, dem Ruhendstellen und der andersartigen Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft auch

- die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG),
- die Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG),
- die Einnahme der Stellung eines Organträgers (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG) und
- die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG).

Hierdurch soll nach der Gesetzesbegründung eine zweckwidrige Inanspruchnahme des § 8d KStG verhindert werden (BT-Drucks. 18/9986, S. 13 f.).

2. Stellungnahme

Die genannten schädlichen Ereignisse gehen weit über den Gesetzeszweck hinaus und bewirken eine ökonomisch nicht gebotene Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 8d KStG. Zahlreiche nicht missbräuchliche Fälle sowie Fälle der Beibehaltung des Geschäftsbetriebs werden von der Inanspruchnahme des § 8d KStG ausgeschlossen.

Die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs ändert nichts daran, dass der bisherige Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Sie kann zudem durch sachgerechte ökonomische Gründe legitimiert sein, wie z.B. die Reinvestition thesaurierter Gewinne in neue zukunftssträchtige Geschäftsfelder, eine Risikodiversifikation oder ein starkes Unternehmenswachstum, welches bei erfolgreichen Start-ups nicht unüblich ist. Es ist auch nicht erkennbar, warum eine horizontale Integration anderer Unternehmen unschädlich sein soll (Erweiterung des Geschäftsbetriebs auf derselben Wert-

schöpfungsstufe), nicht aber eine vertikale Integration (zusätzliche Geschäftsbetriebe durch Übernahme neuer Wertschöpfungsstufen).

Der Ausschluss von Körperschaften, die an Mitunternehmerschaften beteiligt sind oder die Organträger sind, gilt unabhängig davon, ob sich die Beteiligungsstruktur innerhalb der Vorfrist sowie im Anschluss an einen schädlichen Beteiligungserwerb verändert. Auch wenn die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder die Organschaft immer schon bestanden hat und weiterbesteht, der Geschäftsbetrieb der Verlustkörperschaft und ihrer Beteiligungen also unverändert bleibt, findet § 8d KStG keine Anwendung. Hierdurch wird eine Vielzahl nicht missbräuchlicher Fälle entgegen der Gesetzesintention von der Regelung ausgeschlossen. Ihr Anwendungsbereich wird im Ergebnis auf Gesellschaften ohne Beteiligungsbesitz oder mit Minderheitsbeteiligungen an Kapitalgesellschaften begrenzt. Verluste aus nachgeschalteten Mitunternehmerschaften können unabhängig von einer Missbrauchsgefahr niemals in einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag Eingang finden.

Die Regelung zur Übertragung von Wirtschaftsgütern schließlich verhindert unabhängig von einer Missbrauchsgefahr, dass die Verlustkörperschaft als übernehmender Rechtsträger an einer steuerbegünstigten Umwandlung (Verschmelzung, Spaltung oder Einbringung) teilnimmt und beeinträchtigt damit die unternehmerische Flexibilität.

Der Ausschluss nicht missbräuchlicher Fälle von der Regelung des § 8d KStG ist mit dem Telos des Gesetzes, zweckwidrige Inanspruchnahmen der Norm zu verhindern, nicht vereinbar und führt zu einer Verzerrung von unternehmerischen Entscheidungen. Soweit Fälle ausgeschlossen werden, in denen der Geschäftsbetrieb beibehalten wird, widerspricht die Norm sogar ihrem Regelungsziel, der Körperschaft die Option zur weiteren Nutzung der Verluste zu eröffnen (BT-Drucks. 18/9986, S. 12).

Der Ausschluss von Fällen, in denen der relevante Geschäftsbetrieb beibehalten wird, hat zudem beihilferechtliche Relevanz, weil die Regelung des § 8d KStG hierdurch selektiven Charakter erhält (s.o. Punkt B. 2.).

Eine zielgenaue Vermeidung von Missbrauchsfällen ließe sich erreichen, wenn in den Fällen des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 5 KStG lediglich die Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags mit den Gewinnen eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs oder einer neu erworbenen Beteiligung an einer Mitunternehmer-

schaft oder aus einer neu begründeten Organschaft ausgeschlossen wird und im Falle des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG die übernommenen stillen Reserven bei ihrer Auflösung nicht mit dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnet werden können.

Ergebnis: In den Fällen des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 5 KStG sollte eine Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags mit den Gewinnen eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs oder einer neu erworbenen Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder aus einer neu begründeten Organschaft ausgeschlossen werden. Im Falle des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG sollten die übernommenen stillen Reserven bei ihrer Auflösung nicht mit dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnet werden können.

E. Abstimmung der Regelungen des § 8c KStG und des § 8d KStG

1. Inhalt des Entwurfs

Der Gesetzeswortlaut gestaltet § 8d KStG als antragsgebundenes Wahlrecht aus, das in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nicht mit der Regelung des § 8c KStG übereinstimmt:

- In sachlicher Hinsicht erfasst der aus einem Antrag nach § 8d KStG resultierende fortführungsgebundene Verlustvortrag den gesamten Verlustvortrag der Körperschaft und nicht nur die „nicht abziehbaren Verluste“ gem. § 8c KStG.
- In zeitlicher Hinsicht entsteht der fortführungsgebundene Verlustvortrag nicht bereits im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs, sondern erst zum Ende des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs.

2. Stellungnahme

Das sachliche und zeitliche Auseinanderfallen der aufeinander bezogenen Regelungen in § 8c KStG und § 8d KStG führt zu unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten, Besteuerungsrisiken und Entscheidungsproblemen bei der Ausübung des Besteuerungswahlrechts.

Gestaltungsmöglichkeiten entstehen, wenn die Vorfrist nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs endet, was nach dem Gesetzeswortlaut denkbar erscheint. Dann könnte im Zeitraum zwischen einem unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb und dem Ende des Veranlagungszeitraums eine zweckwidrige Verrechnungsmöglichkeit für die vorhandenen Verluste durch gezielte Verlagerung stiller Reserven in die Verlustgesellschaft geschaffen werden, was der Bundesrat zurecht beanstandet (BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 2).

Andererseits ergeben sich für die Verlustkörperschaft auch erhebliche Besteuerungsrisiken, da der fortführungsgebundene Verlustvortrag nicht nur Verluste erfasst, die nach § 8c KStG untergegangen wären, sondern auch Verluste, die weiter abziehbar gewesen wären. Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen wegen eines nur anteilig schädlichen Beteiligungserwerbs (>25%, aber ≤50%) oder wegen des Vorhandenseins stiller Reserven nur ein Teil der nicht genutzten Verluste unterzugehen droht. Gleiches gilt, wenn im Falle eines unterjährigem Beteiligungserwerbs bis zum Ende des Veranlagungszeitraums noch Verluste auflaufen oder sich die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven in den Folgejahren vermindern.

Die Existenz der Besteuerungsrisiken hat zur Folge, dass das Wahlrecht des § 8d KStG Entscheidungsprobleme aufwirft, welche die Verlustkörperschaft von einer Antragstellung abhalten können (ebenso BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 3). Die Risiken erhöhen sich noch dadurch, dass im Zeitpunkt der Antragstellung bei der Abgabe der Steuererklärung die Entscheidungsgrundlagen, namentlich die Höhe der verlustrettenden stillen Reserven und ihrer künftigen Entwicklung, häufig nur grob abgeschätzt werden können.

Die Gestaltungspotenziale, Besteuerungsrisiken und Entscheidungsprobleme ließen sich durch eine stärkere Abstimmung von § 8c KStG und § 8d KStG zwanglos vermeiden. Eine derartige Abstimmung wird vom Bundesrat zurecht angeregt (BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 3).

Hierzu könnte § 8d Abs. 1 Satz 5 und 6 KStG wie folgt gefasst werden:

„⁵Die im Falle der Anwendung von § 8c KStG nicht mehr abziehbaren Verluste sind auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs als fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert festzustellen. ⁶Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist

sodann jeweils zum Ende des Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.“

Ergebnis: Die aufeinander bezogenen Regelungen des § 8c KStG und des § 8d KStG sollten sachlich und zeitlich aufeinander abgestimmt werden.

F. Vermeidung einer Reaktivierung von Verlustmängeln (Prüfbitte des Bundesrates)

1. Inhalt des Entwurfs

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf gebeten, die Verrechnung von Verlusten zu verhindern, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des relevanten Geschäftsbetriebs stammen (BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 2).

2. Stellungnahme

Die Prüfbitte sollte umgesetzt werden, denn sie entspricht dem gesetzgeberischen Ziel, den Handel mit steuerlichen Verlusten zuverlässig zu unterbinden (vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 12).

Sichergestellt werden sollte allerdings auch in diesem Fall, dass Verluste nach der (Wieder-) Eröffnung des relevanten Geschäftsbetriebs nicht von der Anwendung des § 8d KStG ausgeschlossen werden.

Ergebnis: Die Verrechnung von Verlusten, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des relevanten Geschäftsbetriebs stammen, sollte verhindert werden. Sichergestellt werden sollte allerdings die Anwendbarkeit des § 8d KStG auf Verluste, die erst nach (Wieder-) Eröffnung des relevanten Geschäftsbetriebs entstanden sind.

gez. Prof. Dr. Guido Förster