

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drucks. 18/9986)

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein

1.1. Regelungsinhalt und allgemeine Bewertung

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die bisherige Verlustverrechnungsbeschränkung des § 8 Abs. 4 KStG in einem neuen Paragraphen 8c KStG geregelt. Für die Frage der Verlustverrechnung auf Ebene der Körperschaft stellt § 8c KStG einzig auf den Anteilseignerwechsel und die maßgebliche Quote der Anteilsübertragung ab. Unter dem Regime des § 8c KStG wird für Frage der Verlustverrechnung weiterhin die Ebene des Anteilseigners berücksichtigt. Eine solche Sichtweise wird in Teilen der Literatur abgelehnt, da sie die Eigenständigkeit der Körperschaft unberücksichtigt lasse.¹ Demgegenüber beruht § 8c KStG im Kern auf die erfolgte Mantelrechtsprechung des BFH. Es sollen mit der Regelung Konstellationen verhindert werden, in denen - aus Sicht des Gesetzgebers - ein (schädlicher) Handel mit Verlustmänteln stattfindet. Hierbei wird angeführt, dass trotz rechtlicher Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft gleichwohl hinter dieser (in letzter Instanz) eine natürliche Person steht, die wiederum in Abhängigkeit von der Beteiligungsquote entsprechende Rechte der Anteilseigner durchsetzen kann und damit ökonomisch auch an den Verlusten partizipiert.

Die aktuelle Regelung des § 8c KStG wird daher im Kern häufig als Missbrauchsvermeidungsvorschrift bezeichnet, obgleich sie erst einmal an den Beteiligungserwerb anknüpft. Gleichwohl ist Intention der Regelung, dass derjenige Anteilseigner Vorteile aus der Verlustverrechnung erfahren soll, der diese wirtschaftlich gesehen auch erlitten hat.² **Obgleich dieser Grundwertung lassen sich Fallkonstellationen vorstellen, in denen es für den Fortbestand des Unternehmens sinnvoll erscheint, dass trotz Anteilseignerwechsel eine vollständige Verlustverrechnung weiterhin ermöglicht ist.** Dies betrifft insbesondere Unternehmen in der Krise oder junge Unternehmen, die gerade zu Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit eher Verluste ausweisen.

Diesem Gedanken folgend sieht § 8c KStG bereits jetzt diverse Ausnahmeregelungen vor, die eine vollständige Verlustverrechnung weiterhin ermöglichen (Umgliederungen im Konzern, stille Reserven-Klausel, Sanierungsklausel – gegenwärtig ausgesetzt). **Mit § 8d KStG soll eine weitere Rückausnahme des § 8c KStG eingeführt werden, die eine vollständige Verlustverrechnung ermöglicht. Die Neuregelung des § 8d KStG stellt sich damit als Rückausnahme von der Ausnahme dar, was bereits in sich zu zusätzlichen administrativen und steuerplanerischen Verwerfungen führen kann.**

Rechtsfolge des neuen § 8d KStG ist die vollständige Suspendierung des § 8c KStG unter den weiteren Voraussetzungen. Im Kern kann eine solche Regelung sinnvoll erscheinen, um ökonomisch sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen nicht zu behindern. Da es sich bei dieser

¹ Vgl. z.B. Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG, § 8c KStG Rz. 11 mit weiteren Quellen.

² Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 76.

Regelung um eine begünstige Norm (gegenüber dem status quo) handelt, stellt sich allerdings umso mehr die Frage, inwieweit die geplante Neuregelung sinnvoll ausgestaltet ist und das intendierte Ziel auch präzise erreichen kann.

Die Neuregelung stellt teilweise einen Schritt zurück in Zeiten des § 8 Abs. 4 KStG da, gepaart mit Elementen der bisherigen Rechtsprechung zu § 10a GewStG. **Damit stellt sich aber zugleich die Frage, ob eine einheitliche „Lösung“ in § 8c KStG, die die Erwägungen des Gesetzentwurfes mitaufgreift, nicht eher eine Weiterentwicklung darstellen würde und damit vorzugswürdig sei. Jedenfalls gewinnt das KStG mit § 8d KStG zusätzlich an Komplexität, es werden neue Begriffe und Definitionen eingeführt, die auslegungsbedürftig sind, und Unternehmen werden vor zusätzliche steuerplanerische Entscheidungen gestellt.** Vor diesem Hintergrund steht die Aussage aus der Gesetzesbegründung³, die Neuregelung sei „einer leichten Administrierbarkeit verpflichtet“ und sie solle „gleichzeitig ein hohes Maß an Rechtssicherheit gewährleisten“ teilweise im Widerspruch zur konkreten Ausgestaltung des § 8d KStG.

Angesichts der Tatsache, dass die bisherige Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als Beihilfe qualifiziert wurde, verwundert es, dass die Bundesregierung hinsichtlich § 8d KStG keine „unmittelbaren Bezüge zum EU-Recht“ sieht.⁴ Eine intensivere Diskussion möglicher beihilferechtlicher Aspekte wäre wünschenswert gewesen.

1.2. Ökonomische Würdigung

Die bisherige Regelung des § 8c KStG führt dazu, dass in Teilen oder gänzlich ein Verlust völlig untergeht und damit nicht als Minderung der Bemessungsgrundlage für zukünftige Gewinne zur Verfügung steht. Dies wiederum kann sich negativ auf den Unternehmenswert auswirken. **Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass eine Rückausnahme des § 8c KStG letztendlich sich in einem erhöhten Preis für den Anteilsübergang kapitalisieren sollte. Folglich entfaltet § 8d KStG mittelbar – neben dem direkten Steuereffekt auf Ebene der Körperschaft - Effekte auf die Preisfindung hinsichtlich der zu übertragenden Anteile zwischen Veräußerer und Käufer. Im Ergebnis hat damit § 8d KStG auch eine begünstigende Funktion für einen Alteigentümer, der seine Anteile veräußern möchte.**

Dieser Effekt kann gewollt sein, um einen Anreiz für mögliche Erwerber zu geben. Allerdings liegt es letztendlich in der konkreten Vertragsgestaltung, welche Partei in welchem Umfang von § 8d KStG profitieren wird. **Jedenfalls ergibt sich nicht zwangsweise ein Automatismus, wonach durch § 8d KStG die Neuaufnahme von Gesellschaftern mit dem Zweck der Unternehmensfinanzierung gesichert ist.**

Im Übrigen sieht der Entwurf ohnehin keine zusätzlichen Anforderungen (Fortführung des Geschäftsbetriebs für eine gewisse Zeit) nach der vollständigen Verlustverrechnung vor. **Damit jedenfalls wird gerade nur die Kontinuität des Geschäftsbetriebs während des Bestehens von Verlusten, nicht jedoch für zukünftige Zeitpunkte gesichert.** Vermutlich aus beihilferechtlichen Überlegungen werden für die Zukunft keine Anforderungen an die Fortführung des Geschäftsbetriebs gestellt. **Damit aber steht die Neuregelung vor dem „Spagat“, nur bestimmte, ökonomisch nicht**

³ Vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 12.

⁴ Vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 10, Punkt V.

gewollte Verlustuntergänge verhindern zu wollen, eben diese Fälle aber nicht zielgerichtet identifizieren zu können. Die Regelung beschränkt sich weder auf Unternehmen in der Krise noch auf Startups, obgleich anekdotisch eben diese Fälle gerade als förderungswürdig angesehen wurden.⁵

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass der bisherige § 8c KStG gezeigt habe, dass trotz Stille-Reserven- und Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen der Untergang der Verluste bei einem Anteilseignerwechsel „aus wirtschaftlichen Erwägungen“ und aus „systematischer Sicht“ nicht gerechtfertigt und erforderlich erscheint.⁶ **Diese Aussage wird leider nicht empirisch abgesichert. Auch fehlt es derzeit an einer umfassenden Evaluation der Wirkung des § 8c KStG. Vor diesem Hintergrund entzieht sich die dargestellte Behauptung in der Gesetzesbegründung einer Verifizierung. Konkret bleibt damit unklar, in welchen und wie vielen Fällen konkret § 8c KStG bisher zu nicht gewollten ökonomischen Konsequenzen geführt hat.**

Hinsichtlich der fiskalischen Mindereinnahmen ist darauf hinzuweisen, dass erneut nur unzureichend dargestellt wird, auf welcher Datenbasis und unter welchen Annahmen diese Effekte entstehen. Dem Entwurf ist einzig zu entnehmen, dass von ca. 2.000 betroffenen Unternehmen ausgegangen wird, was damit einer durchschnittlichen Steuerentlastung von 300.000€ bei der KSt entspricht. Auch ist anzumerken, dass mit Einführung von § 8c KStG mit Mehreinnahmen von ca. 1,475 Mrd. € gerechnet wurde.⁷ Durch die Einführung der Sanierungs-, Stille-Reserven- und Konzernklausel wurden wiederum Mindereinnahmen von 1,340 Mrd. € bewirkt.⁸ Der aktuelle Gesetzentwurf beziffert die Mindereinnahmen auf weitere 600 Mio. €. **Auch wenn derzeit die Sanierungsklausel ausgesetzt ist und die Zahlen sicherlich nicht einen zeitlichen Trend abbilden können, dürfte sich unter Anwendung der §§ 8c, 8d KStG – unter Annahme der skizzierten Zahlen - kein zusätzlicher Finanzierungseffekt mehr gegenüber § 8 Abs. 4 KStG a.F. ergeben.**

2. Anmerkungen zu einzelnen Aspekten des Gesetzentwurfes

2.1. Anwendungsvoraussetzungen

Zur Anwendung des § 8d KStG muss der Steuerpflichtige nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG einen Antrag stellen. **Unklar ist, ob der Antrag für jeden schädlichen Beteiligungserwerb einzeln gestellt werden kann oder innerhalb eines Veranlagungszeitraums einheitlich zu stellen ist. Das Gleiche gilt für die Frage, ob sich der Antrag nur auf Teile der Verluste beziehen kann.** M.E. sollte der Antrag innerhalb mindestens eines Veranlagungszeitraums einheitlich auszuüben sein (ggf. sogar für eine längere Betrachtungsfrist).

Als Anwendungsvoraussetzung werden Kriterien hinsichtlich des Geschäftsbetriebes aufgestellt. Diese sollen sich u.a. auf die drei vorherigen Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr nach „Satz 3“ beziehen. Gleichwohl wird in Satz 3 kein absoluter oder relativer Zeitverweis genannt. Die Gesetzesbegründung bezieht sich hingegen auf das Jahr der Antragsstellung. Diese sollte

⁵ So wird jedenfalls partout in der steuerpolitischen Diskussion das Wort Startup vermieden. Vielmehr spricht z.B. der parlamentarische Staatssekretär Dr. Michael Meister von „Technologiebereichen“ und „Wachstumsentwicklungen“, vgl. Plenarprotokoll 18/196, S. 19483 (D).

⁶ Vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 12.

⁷ Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 76 (elektronische Vorabfassung).

⁸ Vgl. BT-Drucks. 17/15 S. 12.

konkretisiert werden. Konkret kann nur das Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs sinnvollerweise gemeint sein. **Vermutlich ist somit § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG gemeint, dieser Verweisfehler sollte korrigiert werden.**

Als Anwendungsvoraussetzung wird weiterhin ein zeitliches Bestehen ein und desselben Geschäftsbetriebes vor dem schädlichen Beteiligungserwerb gefordert. Da dieser Punkt wesentlich für die Anwendung des § 8d KStG ist, stellt sich die Frage, wie der Geschäftsbetrieb zu definieren ist. Der Formulierung ist jedenfalls zu entnehmen, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass ein Betrieb auch mehrere Geschäftsbetriebe unterhalten klar. **Unklar ist jedenfalls, inwieweit die hier vorgenommene Definition deckungsgleich mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO ist.**

Zur Definition des Geschäftsbetriebes wird auf qualitative Kriterien zurückgegriffen, die sich aus der Rechtsprechung zur Unternehmensidentität hinsichtlich Fragestellungen nach § 10a GewStG ergeben haben.⁹ **Es ist festzustellen, dass mit dieser Anwendungsvoraussetzung sich zukünftig neue Abgrenzungsprobleme ergeben werden.** Die angeführten Kriterien (Dienstleistungen, Kunden- und Lieferantkreis, bediente Märkte, Qualifikation der Arbeitnehmer) können indizielle Hinweise geben, inwieweit das „Kerngeschäft“ sich verändert hat. **Allerdings ist festzuhalten, dass diese Fragestellung zum einen für jeden Einzelfall zu beurteilen ist und ferner das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist.**¹⁰ Gerade letzterer Aspekte sollte noch stärker im Gesetz hervorgehoben werden. **So sollten qualitative Veränderungen durchaus möglich sein, wenn sich dies aus betriebswirtschaftlichen Gründen als notwendig ergibt, um den unveränderten Unternehmensgegenstand fortführen zu können.** Auch sollte offen bleiben, welche Gewichtung einzelne Kriterien im Rahmen einer Gesamtschau haben. Im Ergebnis bleibt damit die Definition des Geschäftsbetriebes notwendigerweise mehr oder weniger „unscharf“ (ggf. als offener Typusbegriff) und auf den Einzelfall bezogen. Kernpunkt kann nur die konkrete wirtschaftliche Aktivität am Markt sein, die fortgeführt wird. Ein mögliches Indiz hierzu wäre u.a., dass keine Veränderung des Wirtschaftszweigs hinsichtlich des Kennbuchstaben nach WZ 2008 erfolgt.

Auch stellt sich auch die Frage, inwieweit quantitative Aspekte zu berücksichtigen sind. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass diese jedenfalls für die Frage der Betriebsaufgabe maßgeblich sein sollen. Den Ausführungen des Parlamentarischen Staatssekretärs Dr. Michael Meister ist wiederum zu entnehmen, dass ein Wachstum des Geschäftsbetriebs unschädlich sein soll.¹¹ Weiterhin ist fraglich, inwieweit die Definition des Geschäftsbetriebs hinsichtlich der Kriterien nach § 10a GewSt abgestimmt ist.

Hinsichtlich des schädlichen Beteiligungserwerbs sollte konkret in § 8d KStG auf § 8c KStG verwiesen werden. Derzeit ergibt sich nicht aus § 8d KStG, was unter einem schädlichen Beteiligungserwerb zu verstehen ist.

⁹ Vgl. z.B. BFH Urteil vom 12.01.1978 - IV R 26/73.

¹⁰ Vgl. z.B. BFH Urteil vom 19.12.1984 - I R 165/80.

¹¹ Vgl. Plenarprotokoll 18/196, S. 19483 (D).

2.2. Rechtsfolgen

Die Überschrift der Norm erscheint unpassend. Rechtsfolge des § 8d KStG ist, dass § 8c KStG nicht zur Anwendung kommt. Damit wird aber nicht nur der Verlustvortrag, sondern die kompletten Verlustausgleichs- und Verlustabzugsregelungen angesprochen (u.a. Verlustrücktrag), auf die sich § 8c KStG bezieht.

Im Übrigen sollte sich die Rechtsfolge bei einem schädlichen Beteiligungserwerb und nicht „nach“ einem schädlichen Beteiligungserwerb ergeben.

Fraglich ist, welche Reichweite § 8d KStG entfalten soll. **So ist unklar, ob die Suspendierung von § 8c KStG so verstehen ist, dass weitere besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen (z.B. § 15a EStG) wieder aufleben oder suspendiert bleiben.**

Unklar ist auch, ob die Rechtsfolge des Abzuges eines fortführungsgebundenen Verlustvortrages nach § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG als eigenständige Rechtsfolge zu verstehen ist, die abseits von § 10d Abs. 2 EStG vorzunehmen ist. Diese Frage stellt sich, da nach § 10d Abs. 2 EStG eine Mindestbesteuerung mit einem Sockelbetrag vorgesehen ist. Fraglich ist damit, ob der fortführungsgebundene Verlustvortrag einen eigenen Sockelbetrag hat oder überhaupt der Mindestbesteuerung unterliegt. M.E. sollte ein Verweis auf § 10d Abs. 2 EStG erfolgen, um eine Abstimmung herzustellen.

Das Gesetz soll bereits unecht rückwirkend für 2016 gelten. M.E. ist dies nicht sachgerecht, da hier in bereits abgeschlossene Sachverhalte eingegriffen wird. Dies bezieht sich insbesondere auf die Preiswirkungen die aus der Frage, inwieweit steuerliche Verluste noch werthaltig sind, sich ergeben.

2.3. Fortführungserfordernis

Der fortführungsgebundene Verlust steht für zukünftige Verlustverrechnung nur zur Verfügung, wenn die Voraussetzungen des § 8d Abs. 2 KStG eingehalten werden. **Grundsätzlich sind die Einschränkungen zu begrüßen, um mögliche ungewollte Effekte zu verhindern.** M.E. sind dies insbesondere Fälle, in denen sich der Geschäftsbetrieb substantiell verändert hat. **In Einzelfällen ist es allerdings fraglich, wie weit die Einschränkungen gehen sollen und wie diese zu verstehen sind.** Grundidee sollte es weiterhin sein, dass der Geschäftsbetriebe nicht von seinem Wesen her verändert wird bzw. wurde. **Demgegenüber lassen sich auch Fallkonstellationen vorstellen, in denen dieser z.B. erweitert wird. Solche Maßnahmen sollten dann nicht zu einem Untergang führen.**¹²

Der Gesetzesbegründung ist nicht zu entnehmen, aus welchem Gründen die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder die Stellung als Organträger zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustes führen sollen. Richtig ist, dass mit beiden Maßnahmen verrechnungsfähiges Steuersubstrat „in eine Körperschaft“ geholt werden könnte. M.E. zu hinterfragen ist, ob diese Fälle in jedem Fall ausgeschlossen werden sollen, auch wenn derartige Tätigkeiten dem unveränderten Geschäftsbetrieb dienen. Jedenfalls ist darauf hinzuweisen, dass § 10a GewStG den Verlustausgleich innerhalb eines Organkreises aus innerorganschaftlichen Verlusten des Organträgers erlaubt. **Auch ist unklar, wie § 8d Abs. 2 Nr. 5 KStG zu verstehen ist. Soll ein**

¹² Ebenso die Anmerkung 2c des Bundesrates auf BT-Drucks. 18/10348.

Untergang erfolgen, wenn bei bestehenden fortführungsgebundenen Verlusten ein Organschaftsverhältnis gebildet wird oder führt bereits jedes Bestehen eines solchen aus der Vergangenheit zu einem Untergang. Letzteres würde dazu führen, dass Organträger faktisch die Regelung nicht in Anspruch nehmen können.

Hinsichtlich der eintretenden Rechtsfolgen (Verlustuntergang) ist unklar, zu welchem Zeitpunkt dies genau geschehen soll oder inwieweit sich dies auf einen kompletten Veranlagungszeitraum erstreckt. Gerade im Fall von unterjährigen Vorgängen stellt sich die Frage, inwieweit mögliche bis zu diesem Ereignis vorhandene Gewinne noch mit bestehenden fortführungsgebundenen Verlusten verrechnet werden können. Im Rahmen des § 8c KStG werden derartige unterjährige Verrechnungen anerkannt. **M.E. sollte sinnvollerweise eine Verletzung des Fortführungserfordernisses sich auf einen kompletten Veranlagungszeitraum auswirken.**

Weiterhin statuiert § 8d Abs. 2 KStG den Untergang der fortführungsgebundenen Verluste. Offen bleibt damit, ob der Rücktrag trotz eines Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG weiterhin möglich ist. Ist dem so, könnte die gesamte Regelung in Einzelfällen, die möglicherweise nicht die typischen Fälle sind, ins Leere laufen.

Weiterhin ist anzumerken, dass der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen den §§ 8c, 8d KStG hat. Tritt die Rechtsfolge des § 8d Abs. 2 KStG ein, dann gehen die Verluste völlig unter. **Dies kann in Einzelfällen dazu führen, dass § 8d KStG hinsichtlich des Verlustes eine „strengere“ Rechtsfolge auslöst als § 8c KStG mit einem quotalen Verlustuntergang. Steuerpflichtige werden so vor mögliche neue Risiken gestellt.** Derartige Effekte können vom Steuerpflichtigen vermutlich vermieden werden, indem der Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG zurückgenommen wird. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass dies nicht möglich sei. Allerdings muss ein zusätzliches Ereignis vorliegen, so dass der Antrag im verfahrensrechtlichen Sinne zurückgenommen werden kann.

3. Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat begrüßt den Gesetzentwurf insgesamt, bitte aber um Prüfung diverser Einzelaspekte. Diese betreffen insbesondere Fragen, inwieweit § 8d KStG einen zu weiten Anwendungsraum hat.

Dem Bundesrat ist zuzustimmen, dass eine Anwendung des § 8d KStG auf eingestellte oder ruhende Geschäftsbetriebe, die wieder aktiviert werden, ausgeschlossen werden sollte. **Insgesamt wäre zu überlegen, ob sich § 8d KStG nicht nur auf jene Verluste erstrecken sollte, die während des Prüfzeitraums (3 Jahre vor dem schädlichen Beteiligungserwerb) entstanden sind.** Auch sollte m.E. noch klarer zum Ausdruck gebracht werden, nach welchen quantitativen Kriterien genau zu untersuchen ist, ob ein Geschäftsbetrieb noch aktiv ist.

Weiterhin wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist, welche unschädlichen Erweiterungen des Geschäftsbetriebs möglich sind.

Berlin, den 20.11.2016

Prof. Dr. Frank Hechtner