

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-43
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

11. September 2020

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d KStG
GZ: IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002
DOK 2020/0773346

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Zusendung des o. g. Entwurfs und die Möglichkeit zur Stellungnahme bedanken wir uns.

Wir begrüßen ausdrücklich, dass das Anwendungsschreiben Aussagen zur Abgrenzung des Geschäftsbetriebs, zum Katalog der schädlichen Ereignisse und zu verfahrensrechtlichen Fragen nimmt, die für die Praxis von hoher Bedeutung sind. Zu einzelnen Randziffern sehen wir ergänzenden Klarstellungsbedarf; dies haben wir auf den folgenden Seiten ausgeführt.

Sie hatten in Ihrem Anschreiben auch die Frage angesprochen, wie § 8d KStG auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge von Körperschaften in den Fällen anzuwenden wäre, in denen ausschließlich gewerbesteuerliche Fehlbeträge vorliegen und somit die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG für Zwecke der Körperschaftsteuer unterblieben ist.

Aus unserer Sicht sollte der Verweis auf die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrages in § 10a Satz 10 GewStG lediglich dazu dienen, eine einheitliche Ausübung des Antragswahlrechts für körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Zwecke sicherzustellen. Aus diesem Grund bitten wir um eine Klarstellung, dass eine entsprechende Anwendung von § 8d KStG auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge bei wirksamer Antragstellung auch dann möglich ist, wenn mangels Vorliegens körperschaftsteuerlicher Verluste die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrages unterbleibt.

Zu Rz. 1

Unserem Verständnis nach muss der Anwendungsbereich der §§ 8c, 8d KStG übereinstimmen. Während jedoch für § 8c KStG klargestellt wird, dass auch Anstalten oder Stiftungen in seinen Anwendungsbereich fallen (BMF-Schreiben vom 28. November 2017, BStBl. I 2017,

Seite 2

S. 1645, Rz. 1), fehlt eine solche Aussage zu § 8d KStG. Wir regen eine entsprechende Ergänzung an.

Zu Rz. 5

In Fällen, in denen die Konzernklausel oder die Sanierungsklausel angewendet wird oder bei einer unschädlichen unentgeltlichen Erbaueinandersetzung oder Erbfolge soll ein Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG ins Leere gehen. Unklar bleibt an dieser Stelle, was die Rechtsfolgen eines solchen „ins Leere gehenden Antrags“ sind.

Ist der Antrag unzulässig? Wird er abgelehnt oder bleibt er schlicht unbeantwortet? Oder wurde er wirksam gestellt und bleibt zunächst schwebend unwirksam bis zu einem Zeitpunkt, zu dem er wieder auflebt? Dies könnte der Fall sein, wenn erst im Rahmen einer Außenprüfung Verluste festgestellt werden, die dann wegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs untergehen würden, oder wenn die Voraussetzungen der Sanierungsklausel zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erfüllt werden.

Wir regen an, die Rechtsfolgen an dieser Stelle genauer zu erläutern.

Zu Rz. 7

Wir begrüßen ausdrücklich, dass der Antrag bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder bis zur Unanfechtbarkeit der Feststellung über den Verlustvortrag nachgeholt werden kann.

Zu Rz. 9

Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr soll der Antrag in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zu stellen sein, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Dies ist von der Sache her zwar nachvollziehbar, stimmt aber nicht mit dem Wortlaut des § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG überein, nach dem der Antrag in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen ist, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.

Wenn die im BMF-Schreiben vertretene Lösung die sinnvollere ist, sollte auch der Gesetzeswortlaut entsprechend angepasst werden, da anderenfalls zu befürchten ist, dass Finanzgerichte abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung nach diesem entscheiden. Wird das Gesetz angepasst, sollte auch eine Übergangsregelung für die Vergangenheit vorgesehen werden, nach der in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs gestellter Anträge für zurückliegende Zeiträume weiter anerkannt werden. Wird keine Gesetzesänderung vorgenommen, sollte klargestellt werden, dass eine Vorgehensweise entsprechend dem Gesetzeswortlaut ebenfalls möglich ist und anerkannt wird.

Auch im Hinblick auf § 8d Abs. 1 Satz 6 KStG führt die im BMF-Schreiben vertretene Auffassung zu Problemen. Gemäß dem Gesetzeswortlaut wird nur der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, zum fortführungsgebundenen Verlust. In der Lösung zu Beispiel 2 heißt es demgegenüber, dass Verluste, die in einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr entstehen, den fortführungsgebundenen Verlustvortrag auch dann erhöhen, wenn der schädliche Beteiligungserwerb bereits in dem Veranlagungszeitraum erfolgt ist, in dem das Wirtschaftsjahr begonnen hat.

Aufgrund der dargestellten Diskrepanzen regen wir an, den Umgang mit dem fortführungsgebundenen Verlust bei abweichenden Wirtschaftsjahren noch einmal kritisch zu überprüfen.

Zu Rz. 11

Wir begrüßen die Klarstellung, dass der Antrag bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der Feststellung des Verlustvortrags zurückgenommen werden kann. Dies soll die formgerechte Abgabe einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung erfordern.

Wir bitten um Überprüfung, ob diese Anforderung tatsächlich notwendig ist oder ob nicht eine formlose Antragsrücknahme ausreichend wäre. Für die Fälle, in denen der Antrag bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung nachgeholt wird, wird auch keine berichtigte Steuererklärung gefordert (vgl. Rz. 7).

Zu Rn. 17

Der Begriff des Geschäftsbetriebs ist von wesentlicher Bedeutung für die Anwendung des § 8d KStG. Wir begrüßen daher ausdrücklich das Bemühen, diesen Begriff so gut wie möglich zu konkretisieren. Dass die allgemeinen Ausführungen eines BMF-Schreibens nicht alle Einzelfälle aus der Praxis zielgenau abbilden könne, liegt dabei in der Natur der Sache.

Dies vorausgeschickt plädieren wir dafür, den Begriff des Geschäftsbetriebs nicht zu eng auszulegen.

Der im Entwurf enthaltene tätigkeitsbezogene Ansatz ist im Gesetz in dieser Form nicht wiederzufinden. Gemäß der Definition des Geschäftsbetriebs in § 8d Abs. 1 Satz 3 KStG besteht ein Geschäftsbetrieb aus mehreren Betätigungen (im Plural). Die in § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG aufgelisteten qualitativen Merkmale dienen dem Wortlaut nach zur Beurteilung, ob der Geschäftsbetrieb derselbe geblieben ist oder sich aufgrund einer Änderung der qualitativen Merkmale zu einem anderen entwickelt hat. Dies betrifft das Fortführungserfordernis, aber nicht die Frage, ob im Rahmen der ursprünglichen Tätigkeit mehrere selbstständige Geschäftsbetriebe bestehen.

Wie im Beispiel 3 für die Abgrenzung eines Geschäftsbetriebs allein an der Produktion verschiedener Produkte anzuknüpfen, führt je nach Tiefe der Unterscheidung zu verschiedenen

Ergebnissen. So ließe sich z. B. die Produktion von Waschmaschinen und Fernsehern unter der Sparte der Elektrogeräte zusammenfassen, die auch von einem einheitlichen Kundenkreis, den Elektrogroßmärkten abgenommen würden. Bei dieser Abgrenzung lägen dann nur noch zwei anstelle der im Beispiel genannten drei unterschiedlichen Geschäftsbetriebe vor.

Auch wenn im Rahmen des § 8d KStG verhindert werden soll, dass Verluste aus verschiedenen Geschäftsbetrieben miteinander verrechnet werden können, so kann dies erst ab dem Zeitpunkt der Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags für die Zukunft gelten, nicht aber für dem § 8d KStG zeitlich vorgelagerte Tätigkeiten der Kapitalgesellschaft.

Zu Rz. 18

Ein einheitlicher Geschäftsbetrieb kann auch vorliegen, wenn zwischen verschiedenen Tätigkeiten ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang besteht. Zu hohe Anforderungen sollten an die geforderte inhaltliche Verknüpfung u. E. nicht gestellt werden. Ein Zusammenhang zwischen verschiedenartigen Produkten und/oder Leistungen kann bereits daraus herühren, dass die Kunden ein entsprechend kombiniertes Angebot erwarten oder verlangen. Die angesprochenen Synergieeffekte müssen daher nicht im technischen oder organisatorischen Bereich liegen, sondern können z. B. auch auf Marketingvorteilen beruhen. Wann solche Vorteile „wesentlich“ sind, wäre wohl sehr streitanfällig; auf eine Wesentlichkeitsgrenze sollte daher verzichtet werden.

Bereits an dieser Stelle sollte auch auf die Rz. 29 verwiesen werden, nach den organischen Veränderungen eines wachsenden Unternehmens keine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs darstellen.

Zu Rz. 26

Grundsätzlich führt die Ruhendstellung eines Geschäftsbetriebs dazu, dass vorher entstandene Verluste nicht fortgeführt werden können. Eine Ausnahme soll es bei Saisonbetrieben geben. Nach Beispiel 9 soll etwa das Schließen eines Eissalons von November bis Februar unschädlich sein.

Offen bleibt die Frage, ob der Verkauf anderer Waren in den Wintermonaten durch den Inhaber des Eissalons oder die Vermietung der Räumlichkeiten an einen anderen Unternehmer für diese Zeit als nach § 8d Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 KStG schädliche Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs zu beurteilen wäre. Wir regen hier ergänzende Ausführungen an.

Zu Rz. 28

Wir begrüßen die grundsätzliche Aussage, dass Anpassungen an dauerhaft veränderte wirtschaftliche oder gesellschaftliche Rahmenbedingungen keinen schädlichen Branchenwechsel darstellen, wenn ein Zusammenhang zur bisherigen Betätigung besteht.

In dem dazu angeführten Beispiel 10 wird die zusätzliche Aufnahme eines Onlineshops zum bereits bestehenden Ladenlokal als unschädlich beurteilt. Der Ersatz des stationären Handels durch den Onlineshop wäre nach der Variante dagegen schädlich. In der Variante wird aber zusätzlich von einem veränderten Sortiment ausgegangen.

Wie wäre der Fall zu beurteilen, dass das Ladenlokal zunächst über einen begrenzten Zeitraum mit demselben Sortiment weiter neben dem Onlineshop betrieben und zu einem späteren Zeitpunkt geschlossen wird? Wie lang müsste ggf. dieser Zeitraum sein, um nicht zu einem Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zu führen?

Zu Rz. 29

Organische Veränderungen eines wachsenden Unternehmens sollen keine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs darstellen. Der Verweis auf Rz. 14 ff. führt jedoch zu Unschärfen. Ein organisches Wachstum beinhaltet häufig die Eröffnung neuer Standorte oder ein erweitertes Leistungs- oder Produktangebot. Diese können nach den dortigen Ausführungen andererseits Indizien für einen weiteren Geschäftsbetrieb darstellen. Dies macht deutlich, dass der Begriff des einheitlichen Geschäftsbetriebs nicht zu eng ausgelegt werden darf.

Zu Rn: 31

Für die Frage, ob es sich bei einem übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb um einen selbstständigen Geschäftsbetrieb handelt, muss u. E. aus Sicht des übernehmenden Rechtsträgers entschieden werden. Kann die übernommene Einheit einfach in den übernehmenden Rechtsträger integriert werden und geschieht dies auch, kann es sich nicht um die schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs handeln.

Zu Rz. 35

Laut dem Entwurf kann das Halten von Beteiligungen an vermögensverwaltender Personengesellschaften ein schädliches Ereignis darstellen, wenn es als eigenständiger Geschäftsbetrieb anzusehen ist. Weitere Ausführungen zu der Frage, inwieweit vermögensverwaltende Tätigkeiten (z. B. das Halten und Verwalten von Wertpapieren oder eine Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit) neben einem operativen Geschäftsbetrieb eine selbstständige Betätigung darstellen und in welchen Fällen ggf. ein Förder- und Sachzusammenhang zu einer operativen Tätigkeit gegeben sein könnte, enthält der Entwurf nicht. Wir bitten insoweit um ergänzende Klarstellungen.

Zu Rz. 37

Wird eine Organschaft rückwirkend nicht mehr anerkannt, wird ein Antrag auf Anwendung von § 8d KStG möglich. Zu diesem Zeitpunkt sind die Rz. 7 f. aufgestellten Grundsätze in Bezug auf die zeitlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung aber möglicherweise nicht mehr erfüllt. Rz. 8 ermöglicht im Falle eines Änderungsbescheids nur dann eine Möglichkeit der Antragstellung bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungsbescheids, wenn dort erstmals ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG berücksichtigt wurde. Die Nichtanerkennung einer Organschaft wird in Rz. 8 nicht erwähnt. Wir regen daher eine entsprechende Ergänzung der Rz. 8 an.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin