

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/Gr  
Tel.: +49 30 240087-43  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

8. September 2016

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften  
GZ IV C 2 – S 1910/16/10051 :001  
DOK 2016/0818695**

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Möglichkeit zur Stellungnahme bedanken wir uns und nehmen sie in aller Kürze wahr.

Die geplante Einführung eines § 8d KStG-E macht erneut deutlich, dass § 8c KStG von seiner Grundannahme her eine untaugliche Regelung darstellt. Nachdem die auf Missbrauchsbekämpfung ausgerichtete Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a. F. sich als nur schwer administrierbar herausgestellt hatte, wurde mit § 8c KStG ein Anteilseignerwechsel von mehr als 25 % bei einer Kapitalgesellschaft als ein an sich schädliches Ereignis für die Verlustnutzung normiert.

Der nunmehr vorgesehene § 8d KStG-E sieht vor, dass § 8c KStG auf Antrag nicht anzuwenden ist, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Im Ergebnis sollen dadurch wohl das Engagement von Investoren bei jungen Technologiefirmen gestärkt und damit die Bedingungen für Wagniskapitalgeber verbessert werden. Dieses Ziel ist durchaus zu unterstützen. Positiv ist u. E. auch, dass keine Regelung explizit für Wagniskapitalgeber geschaffen wird, die aus europäischer Sicht angreifbar wäre, sondern grundsätzlich alle Unternehmen die neue Antragsmöglichkeit nutzen können.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen finden Sie anliegend beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer  
Referentin

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum**  
**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung**  
**der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

8. September 2016

## **Artikel 1: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

### Vorbemerkung

Anders als in der Vergangenheit unter § 8 Abs. 4 KStG a. F. knüpft der Verlust der Verlustverrechnungsmöglichkeit nach § 8c KStG heute nicht an ein missbräuchliches Verhalten an; § 8c Abs. 1 Satz 1 1. Alt. wurde vielmehr als „teloslose und mechanisch wirkende Verlustvernichtungsvorschrift“ eingestuft (Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 8c, Rdnr. 2).

Schnell wurde deutlich, dass die Norm weit über das Ziel hinausschoss. Sie wurde daher im Folgenden durch die zwischenzeitlich wegen EU-Rechtswidrigkeit bereits wieder aufgehobene „Sanierungsklausel“, eine „Stille-Reserven-Klausel“ sowie eine „Konzernklausel“ nachgebessert.

Nach der Begründung zum Gesetzentwurf hat sich gezeigt, dass es Fälle gibt, „in denen diese Klauseln nicht greifen, in denen aber ein Untergang der Verluste beim Anteilseignerwechsel in einer Körperschaft aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich“ ist. Um diese Fälle zu adressieren, ist nun ein neuer § 8d KStG-E vorgesehen.

Die schrittweisen Nachbesserungen des § 8c KStG und die nun gesehene Notwendigkeit einer weiteren Norm machen deutlich, dass das Konzept, einen Anteilseignerwechsel per se als ein für die Verlustverrechnung schädliches Verhalten zu definieren, an der wirtschaftlichen Realität vorbeigeht. Vorzuziehen wäre daher aus unserer Sicht eine Abschaffung des § 8c KStG, ggf. ergänzt durch eine Norm, die eine Verlustnutzung für gesetzlich definierte Missbrauchsfälle, und nur für diese, untersagt.

### Zu § 8d Abs. 1 KStG-E

Zentraler Anknüpfungspunkt des § 8d KStG-E ist der Geschäftsbetrieb. Paragraph 8d Abs. 1 Satz 2 KStG-E definiert den Geschäftsbetrieb als die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft.

Wie die Begründung zum Gesetzentwurf deutlich macht, kommt es für den Erhalt des Verlustvortrags nach einem Anteilseignerwechsel nicht darauf an, ob oder in welchem Umfang neues Betriebsvermögen zugeführt wird. Damit soll verhindert werden, dass die im Rahmen von § 8 Abs. 4 KStG a. F. vorhandenen Streitfragen erneut aufleben. Dies ist ausdrücklich zu begrüßen.

Aufgrund der Regelungen in § 8d Abs. 2 KStG-E ist allerdings zu erwarten, dass zukünftige Diskussionen darum geführt werden, wann ein Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird oder wann einer Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt. Da eine Körperschaft immer nur einen einheitlichen Gewerbebetrieb haben kann, stellt sich dann ggf. die Frage, wie der Geschäftsbetrieb vom Gewerbebetrieb abzugrenzen wäre.

Auf Antrag soll nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG ein bestehender Verlust auch nach einem Anteilseignerwechsel erhalten bleiben, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit drei Wirtschaftsjahren ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten hat. In der Begründung zum Gesetzentwurf ist demgegenüber von einem Zeitraum von drei Kalenderjahren die Rede. Es sollte hier auf eine einheitliche Formulierung geachtet werden, um Unklarheiten vorzubeugen.

Der Antrag ist gem. Satz 3 mit der Steuererklärung für die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu stellen, in dem der schädliche Beteiligungserwerb liegt. Veranlagungszeitraum ist jedoch das Kalenderjahr.

#### Zu § 8d Abs. 2 KStG-E

Über die Regelungen in Absatz 2 der Norm soll erreicht werden, dass nur dasjenige Unternehmen, das die Altverluste verursacht hat, diese auch nach einem Anteilseignerwechsel noch nutzen kann. Damit wird offensichtlich an die in § 8 Abs. 4 KStG a. F. geforderte „wirtschaftliche Identität“ angeknüpft. Verhindert werden soll damit eine neue Möglichkeit für einen Handel mit Verlustmänteln. Die Regelungen schießen u. E. jedoch weit über das Ziel hinaus und beinhalten im Ergebnis die Gefahr einer Strukturkonservierung, die im Gegensatz zur erforderlichen Flexibilität und zur Anpassungsfähigkeit an neue Trends und wirtschaftliche Entwicklungen steht.

- Zu Satz 1 KStG-E

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag soll nach § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG-E untergehen, wenn der Geschäftsbetrieb i. S. d. Absatzes 1 eingestellt wird. In den allgemeinen Erwägungen zu § 8d KStG-E heißt es in der Begründung zum Gesetzentwurf auf Seite 10 im vierten Absatz dazu: „Umgekehrt führt der Wegfall des Geschäftsbetriebs unter dem Regime des § 8d – neu – KStG auch ohne einen Anteilseignerwechsel dazu, dass Altverluste steuerlich nicht mehr genutzt werden können, soweit diese nicht durch stille Reserven gedeckt sind.“

Diese Formulierung ist aus unserer Sicht missverständlich. Aus dem Verweis in § 8d Abs. 2 KStG-E auf den Wegfall des festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags folgt, dass zu einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit ein Anteilseignerwechsel erfolgt sein muss. Bei einem Einstellen oder Ruhendstellen eines Geschäftsbetriebs ggf. Jahre später kommt es dann ohne einen weiteren Anteilseignerwechsel zu einem Wegfall der noch vorhandenen Altverluste.

Um dies deutlich zu machen, könnte der Einleitungssatz des § 8d Abs. 2 KStG-E wie folgt ergänzt werden: „Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 nach einem schädlichen Beteiligungserwerb eingestellt, ...“. In jedem Fall sollte der zitierte Satz aus der Begründung zum Gesetzentwurf umformuliert werden.

- Zu Satz 1 Nr. 2 und 3 KStG-E

Ein fortführungsgebundener Verlustvortrag soll auch untergehen, wenn der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird. Diese Regelung soll dem Zweck dienen, die Tatbestandsvoraussetzungen für den Erhalt der Altverluste auf Fälle zu begrenzen, in denen (Wagnis)Kapitalgeber die Weiterentwicklung eines bestehenden Unternehmens finanzieren.

Laut § 8d Abs. 2 Nr. 3 KStG-E wird auch als schädlich bewertet, wenn die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt. Offen ist hier, was im Rahmen des einheitlichen Gewerbebetriebs einer Kapitalgesellschaft als zusätzlicher Geschäftsbetrieb zu verstehen wäre. Wird dies zu eng ausgelegt, besteht die Gefahr einer Strukturkonservierung, da Absatz 2 keine Frist enthält. Die Einschränkung der Unternehmensentwicklung auf ein lineares Wachstum gilt auf unbestimmte Zeit ausgestaltet, jedenfalls so lange, wie noch fortführungsgebundene Verluste vorhanden sind. Dies kann wegen der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG über viele Jahre der Fall sein und würde den betroffenen Unternehmen eine Anpassung an geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen erschweren.

Aus diesen Gründen regen wir an, für diese Fälle in § 8d Abs. 2 Nr. 2 und 3 KStG-E eine Frist zu benennen, vergleichbar dem § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG a. F., nach deren Ablauf Änderungen im Geschäftsbetrieb oder die Aufnahme eines neuen zusätzlichen Geschäftsbetriebs nicht mehr zum Wegfall des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen.