

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

Herrn MR Matthias Hensel
Vertreter des Unterabteilungsleiters IV C
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per Mail: IVC2@bmf.bund.de

11. September 2020

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG)
Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 13. August 2020

Sehr geehrter Herr Hensel,

die Möglichkeit zur Stellungnahme zum o. g. Entwurf eines BMF-Schreibens nehmen wir gern wahr. Aus Sicht der Wirtschaft ist die Möglichkeit des Verlusterhalts bei einem sog. schädlichen Beteiligungserwerb wichtig und richtig, denn gerade im Bereich der Wagniskapitalfinanzierung ist ein Fortbestand des Verlustvortrages ein tragendes Element für den Einstieg von Investoren in innovative Unternehmen. Positiv hervorheben möchten wir, dass mit dem vorliegenden Entwurf die Klarstellung einer Reihe unbestimmter Tatbestandsmerkmale in Angriff genommen wurde.

Allerdings kann auch das BMF-Schreiben nicht das Problem des zu engen Anwendungsbereichs des § 8d KStG beheben. Die Norm ist aufgrund der Einschränkungen in der Praxis selten nutzbar. Der Gesetzgeber sollte insgesamt den Komplex des Verlustuntergangs bei Anteilsübertragungen durch eine Überarbeitung von § 8c und § 8d KStG zielgenauer und praxisgerechter ausgestalten. In diesem Zusammenhang möchten wir an die von den Regierungsfractionen geforderte Evaluierung der Regelung spätestens drei Jahre nach dem Inkrafttreten erinnern (siehe BT-DrS. 18/10495 S. 10).

Unsere nachfolgenden Ausführungen verfolgen das Ziel, eine praktikable und rechtssichere Anwendung der geltenden Regelung für alle Beteiligten zu ermöglichen:

Zu I. Anwendungsbereich

Anwendungsbereich auf Gewerbesteuer ausdehnen

Gemäß der Klarstellung in Rz. 1 des Entwurfs eines BMF-Schreibens ist der Anwendungsbereich begrenzt. Wünschenswert wäre auch eine Regelung zur Geltung des § 8d KStG bei der Gewerbesteuer, insbesondere für den Fall, dass etwa wegen § 9 GewStG nur gewerbesteuerliche Verlustvorträge vorliegen, nicht aber körperschaftsteuerliche. Streng nach dem Wortlaut des § 10a Satz 10 1. HS GewStG: "und, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt wird," wäre § 8d KStG nicht isoliert auf die GewSt anwendbar. Zwar soll nach BT-DrS 18/9986, Seite 1 von dem Antragsrecht des § 8d KStG nur einheitlich für KSt-Zwecke und GewSt-Zwecke Gebrauch gemacht werden können; dies kann aber nicht so gemeint sein, dass gewerbesteuerlich § 8d KStG entfällt, wenn er körperschaftsteuerlich, mangels eines Anwendungsfalles des § 8c KStG, nicht einschlägig ist.

Zu II. Antragserfordernis

Zeitpunkt der Antragstellung und Rücknahme

Positiv sind die Klarstellungen zum Zeitpunkt und zur Rücknahmemöglichkeit des Antrags gem. Rn. 7 ff. Durch diese Klarstellungen werden bisherige Rechtsunsicherheiten beseitigt und die Nutzung von § 8d KStG erleichtert.

Begriff des Geschäftsbetriebs – Notwendigkeit der Konkretisierung des Rechtsbegriffs und weiterer Beispiele, Rn. 14 ff.

Da in der Unternehmenspraxis Veränderungen der Geschäftsfelder und Umstrukturierungen an der Tagesordnung sind, ist für die Nutzbarkeit des § 8d KStG entscheidend, wann diese ein Maß erreichen, dass die Grenze zu einer schädlichen Änderung des Geschäftsbetriebes (insb. Ruhendstellen und Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs) erreicht ist. Wenn bereits

einzelne Produkte innerhalb einer Produktkategorie zur Qualifikation als jeweils ein Geschäftsbetrieb führen, hätte dies zur Folge, dass gerade größere Unternehmen mit einer umfangreichen Palette an Produkten oder Dienstleistungen § 8d KStG nicht nutzen können, weil bereits das Einstellen einer Produktlinie oder die Aufnahme einer neuen Produktlinie zum Wegfall des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen können. Kleine Unternehmen mit nur einer (oder wenigen) Dienstleistung(en) oder Produktlinie(n) könnten § 8d KStG dagegen leichter anwenden. Das kann nicht mit der Zielsetzung des § 8d KStG vereinbar sein.

Das BMF-Schreiben sollte darum weitere Klarstellungen und Beispiele für die Geschäftsbetriebsdefinition aufnehmen, die die Anwendbarkeit des § 8d KStG auch für größere Unternehmen ermöglichen.

Dabei sollte insbesondere das Beispiel 3 in der Rn. 17 überarbeitet werden. Die darin enthaltene Aussage, dass die Produktion von Fernsehern und Waschmaschinen zwei Geschäftsbetriebe darstellen, hat das Potenzial, § 8d KStG für Unternehmen mit größeren Produkt- und Dienstleistungspaletten faktisch unanwendbar zu machen. Fernseher und Waschmaschinen sind beides haushaltstypische Geräte und zudem auch beides Elektrogeräte, sodass es hier eigentlich naheliegend wäre, von einem einheitlichen Kundenkreis – nämlich Käufer von Haushaltsgeräten – auszugehen. Vergleichbares gilt für das Merkmal des bedienten Markts. Zu beachten ist ferner, dass gerade bei Fernsehern und Waschmaschinen auch derselbe Lieferantenkreis in Betracht kommt, da große Hersteller mitunter beide Produkte herstellen. Insofern ist hier auch die Aussage nicht hilfreich, dass zufällige Überschneidungen des Kundenkreises nicht zu einem einheitlichen Kundenkreis führen. Die Aussage scheint von einem sehr kleinteiligen Verständnis des Kundenkreisbegriffs auszugehen, bei dem jedem einzelnen Produkt ein eigener Kundenkreis zuordnet wird. Damit § 8d KStG für größere Unternehmen überhaupt anwendbar ist, müssen Produkte und Dienstleistungen einer Kategorie zumindest als Produktlinien oder Produktgruppen zusammengefasst werden können.

Die Komplexität des Themas wird beispielsweise auch im Bereich der Versicherungswirtschaft deutlich. Hier stellt sich die Frage, wann ein Produkt ein Produkt ist. Jeder Versicherer vertreibt verschiedenste Versicherungen. Entscheidend ist daher, ob sich der Produktbegriff nach der Gruppenkategorisierung „Versicherung“ oder speziell nach dem einzelnen Versicherungstyp (z. B. Lebensversicherung, Sachversicherung) oder dem jeweils angebotenen Einzelvertrag (z. B. Riester-Rente, Basisrente, private Rentenversicherung, Kapitallebensversicherung etc.) bestimmt. Bei Versicherungsunternehmen stellt sich damit dann auch die Frage, ob verschiedene Versicherungsprodukte jeweils eigene „Geschäftsbetriebe“ im Sinne der Regelung darstellen können. Allen Versicherungsprodukten ist gemein, dass sie Risiken nach dem grundsätzlich gleichen Geschäftsmodell absichern. Insofern spricht dies für die Einheitlichkeit des Geschäftsbetriebs des Versicherungsunternehmens. Dafür spricht auch die in den Rn. 18 f. erörterten

Erzielbarkeit von Synergieeffekten. Denn an der Entwicklung und dem Vertrieb der Versicherungsprodukte sind beim jeweiligen Versicherer im Rahmen des Spartentrennungsprinzips stets die gleichen Fachabteilungen und Mitarbeiter (z. B. Aktuarien oder Kapitalanleger) beteiligt. Entsprechend sollte dem Spartentrennungsprinzip folgend von einem einheitlichen Geschäftsbetrieb ausgegangen werden können, wenn ein Sachversicherungsunternehmen beispielsweise Haftpflicht- und Unfallversicherungen entwickelt und vertreibt.

Petition:

§ 8d KStG sollte auch für große Unternehmen mit einer breiten Produkt- oder Dienstleistungspalette anwendbar sein. Daher sollten entsprechende Ausführungen und Beispiele zum Vorliegen eines einheitlichen Geschäftsbetriebs ergänzt werden.“

Zu III. Materielle Voraussetzungen

1. Allgemein (§ 8d Absatz 1 Satz 1 und 2 KStG)

Hilfreich für die Praxis wäre eine Klarstellung in Rn. 13 dahingehend, wie sich der Beobachtungszeitraum bei einer Verlustgesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr (Wj.) bemisst. Konkret stellt sich die Frage, ob der Beobachtungszeitraum B: 01.01.2018 bis 31.12.2021 oder 01.07.2017 bis 30.06.2021 ist. Folgendes Beispiel soll das Problem verdeutlichen:

Beispiel.: Eine Verlustgesellschaft hat ein abweichendes Wj. vom 01.07.2020 - 30.06.2020. Am 01.09.2020 erfolgt ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG. Fraglich ist der einschlägige Beobachtungszeitraum.

Für den Zeitraum vom 01.01.2018 bis 01.09.2020 spricht, dass der schädliche Beteiligungserwerb in den VZ 2021 fällt und daher auch der Antrag nach § 8d KStG in der Steuererklärung für VZ 2021 zu stellen ist. Nach der in Rn. 13, Abbildung 2 des vorliegenden Entwurfes vertretenen Rechtsauffassung wäre die Beteiligung der Verlustgesellschaft als Mitunternehmerin am 01.07.2017 noch unschädlich, wenn sie ihre Beteiligung bis Ende des Kalenderjahres 2017 aufgibt.

Für den Zeitraum vom 01.07.2017 bis 01.09.2020 spricht, dass der fortführungsgebundene Verlust sich nach der in Rn. 13, Abbildung 2 vertretenen Auffassung nach dem Ende des jeweiligen Wj. bestimmt. Dies würde der Verlustgesellschaft nicht helfen, wenn die Verlustgesellschaft ihre Beteiligung als Mitunternehmerin erst zum 31.12.2017 aufgibt.

Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG)

Die Gründung einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte sollte von § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG ausgenommen werden, auch wenn mit ihr ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb einhergehen sollte. Denn es kann – außer aufgrund von § 20 Abs. 2 AStG oder § 50d Abs. 9 EStG - nicht dazu kommen, dass die Verluste aus den bisherigen Verlustquellen steuerwirksam mit neu nach dem schädlichen Beteiligungserwerb aufgenommenen Tätigkeiten verrechnet werden.

Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG)

Unseres Erachtens ist § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG für Zwecke der Gewerbesteuer nicht geeignet, da es insoweit von vorneherein nicht zu einer steuerlichen Verrechnung der Ergebnisse kommen kann. Dies gilt jedenfalls soweit nicht die Ausnahme für Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen oder Pensionsfonds und Hinzurechnungsbeträge zur Anwendung kommt, vgl. § 9 Nr. 2 S. 2 GewStG. Daher wäre eine entsprechende Einschränkung wünschenswert.

Die Entstehung einer Mitunternehmerschaft durch Ausgliederung oder Einbringung eines Geschäftsbetriebes der Verlustkörperschaft ist zwar vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt, nicht aber eigentlich von seinem Sinn und Zweck her, da letztlich zur Verlusttätigkeit keine neuen Erträge hinzukommen. Dies gilt zumindest dann, wenn die Verlustkörperschaft zu 100 Prozent an der aufnehmenden Mitunternehmerschaft beteiligt wird. Insofern ist eine teleologische Einschränkung des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nummer 4 KStG geboten.

Begründung einer Organträgerschaft (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 KStG)

Aus dem gleichen Grund sollte von den genannten schädlichen Ereignissen jener Fall ausgenommen werden, in dem eine Verlust-Gesellschaft eine 100% Tochter-GmbH durch Einbringung oder Ausgliederung eines Geschäftsbetriebes gründet und danach mit der Tochter-GmbH einen EAV abschließt. Denn dadurch erzielt die Verlustgesellschaft keine positiven Einkünfte aus neu nach dem schädlichen Beteiligungserwerb aufgenommenen Tätigkeiten, die sie mit ihren Verlusten aus den bisherigen Verlustquellen verrechnen kann.

Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Werts (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG)

Mit § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG soll die missbräuchliche Verlagerung von Gewinnpotenzial vom Neugesellschafter auf die Verlustgesellschaft zwecks Ausnutzung von deren Verlustvorträgen verhindert werden. Ein solcher Missbrauch ist denkbar im Falle einer Buchwertverknüpfung,

wie sie bei Einbringungen von Sachgesamtheiten in die Kapitalgesellschaft etwa § 20 UmwStG erlaubt oder sich bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters in die Kapitalgesellschaft gemäß § 6 Abs. 6 Sätze 2 und 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a) EStG ergibt. Für solche Fälle hat § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG seine Berechtigung.

Es gibt aber keinen Rechtsgrundsatz, nach dem bei einer fehlerhaft zu niedrig bewerteten Einlage eines Wirtschaftsgutes bei der übernehmenden Verlustgesellschaft bei dem verdeckt einlegenden Gesellschafter eine Besteuerung nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG im Betriebs- oder im Privatvermögen etwa nach §§ 17 Abs. 1 Satz 2, 20 Abs. 2 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG unterbleibt (auch aus § 8 Abs. 3 Sätze 3 und 4 KStG ergibt sich hierzu nichts: Im Gegenteil, dort wird sogar die Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft ausdrücklich abhängig gemacht von der Besteuerung bei dem verdeckt einlegenden Gesellschafter).

Vielmehr muss der verdeckt einlegende Gesellschafter die stillen Reserven auch dann aufdecken und versteuern, wenn das verdeckt eingelegte WG bei der Kapitalgesellschaft fehlerhaft zu niedrig bewertet wurde. Würde man in einer solchen Konstellation dennoch wie hier in Beispiel 14 vorgesehen den Erhalt der Verlustvorträge versagen, würde dies zu einer nicht gerechtfertigten Doppelbestrafung führen. Der übertragende Gesellschafter müsste den Gewinn aus der verdeckten Einlage versteuern nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG, die übernehmende Verlust-Gesellschaft müsste wegen des zu niedrigen Wertansatzes einen Gewinn versteuern, könnte diesen aber nicht mit dem Verlustvortrag verrechnen. Dieses Ergebnis wäre unverhältnismäßig, zumal die fehlerhafte Bewertung auf Gesellschaftsebene nicht zwangsläufig vorsätzlich erfolgt, sondern häufig auf Irrtümern beruht.

Wird die Einlage eines Wirtschaftsgutes zu Unrecht bei der Übernehmerin gar nicht oder mit einem zu niedrigen Wert angesetzt, ist das Wirtschaftsgut aber bei Entdeckung dieses Fehlers noch bei der Verlustgesellschaft vorhanden, ist die Anfangsbilanz der Verlustgesellschaft des ersten und verfahrensrechtlich noch offenen Veranlagungszeitraums erfolgsneutral zu korrigieren, da sich die (unterlassene) zu niedrige Einlagebuchung nicht auf ihren Gewinn ausgewirkt hat (vgl. z. B. Knobbe in BeckOK EStG, 7. Edition, Stand 01.05.2020, § 4 Rn. 1228 ff.). Wenn die Verlust-Gesellschaft das Wirtschaftsgut später veräußert, kann es daher bei ihr nicht zu einem Gewinn kommen, der mit dem Verlustvortrag verrechnet wird.

Zumindest dieser Fall wäre somit klarstellend vom Anwendungsbereich des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG auszunehmen.

Zu IV. Rechtsfolgen

Umfang der Verlusterhaltung

Die Rn. 45 widerspricht dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesetzes und ist zu streichen. Das Gesetz verlangt in § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG nur, dass die Verlustgesellschaft zu Beginn des Beobachtungszeitraums "ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb" unterhält. Dafür, dass dieser Geschäftsbetrieb identisch sein muss mit dem, der vor Beginn des Beobachtungszeitraums betrieben worden ist, ergibt sich aus dem Wortlaut des § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG nichts. Dies folgt auch nicht aus § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG. Ausweislich des bestimmten Artikels (vgl. "für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs") bezieht sich der eingestellte oder ruhendgestellte Geschäftsbetrieb nach § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG auf "denselben Geschäftsbetrieb" i. S. d. § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG. Genauso wenig ändern § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Nr. 3 KStG etwas an diesem Auslegungsergebnis, da diese Regelungen nur Aussagen zu den Verhältnissen im Beobachtungszeitraum und danach regeln. Dafür spricht auch, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG die Stellung als Organträger oder als Mitunternehmer vor Beginn des Beobachtungszeitraums unschädlich ist (so auch DPM, § 8d KStG Rz. 39 a. E.). Es macht aber keinen sachlichen Unterschied, ob die Verlustgesellschaft vor Beginn des Beobachtungszeitraums in eigener Person zwei Geschäftsbetriebe unterhalten hat oder in eigener Person nur einen Geschäftsbetrieb, dafür aber an einem weiteren als Mitunternehmerin oder Organträger beteiligt war.

Auch die Ausführungen in Rn. 46 und im Beispiel 17 stehen aus denselben Gründen wie oben im Widerspruch zum Gesetz. Nach dem Wortlaut ist es unerheblich, ob die Verlustgesellschaft vor dem Beobachtungszeitraum einen oder mehrere Geschäftsbetriebe unterhalten hatte. Entscheidend ist nur, dass während und nach dem Beobachtungszeitraum derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Da der Beobachtungszeitraum auch bis in den dritten VZ vor dem schädlichen Beteiligungserwerb reicht, ist auch ausreichend Vorsorge geleistet gegen eventuell missbräuchliche Umgestaltungen des Geschäftsbetriebs im Vorfeld des schädlichen Beteiligungserwerbs.

Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Die in Rn. 51 angeführten Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 EStG gelten u. E. hier nicht. Wäre der fortführungsgebundene Verlustvortrag ein unselbständiger Bestandteil des festgestellten Verlustes i. S. d. § 10d EStG, dann hätte der Gesetzgeber nicht in § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG anordnen dürfen, dass lediglich der Abs. 4 des § 10d EStG gilt, und dass sogar auch nur "entsprechend". Die Grundsätze der Mindestbesteuerung können daher für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag nicht gelten. Vor diesem Hintergrund stellt sich auch in Rn. 53 nicht die Frage nach der Aufteilung des Sockelbetrages.

Zu V. Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags durch schädliche Ereignisse

Einstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Absatz 2 Satz 1 KStG)

Gemäß Rn. 58 liegt „eine Einstellung des Geschäftsbetriebs [...] bereits dann vor, wenn die verbleibende im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit nur noch unwesentlich ist.“ Hier wäre eine Klarstellung wünschenswert, wann der weiter betriebene Teil nur noch unwesentlich ist (z. B. bei einer Reduktion des Umsatzes um 90%, vgl. auch DPM, § 8d KStG Rz. 55).

Allgemeine Hinweise:

Die in Rn. 16 des Entwurfs eines BMF-Schreibens genannten Urteile des BFH vom 01.12.1960, IV 353/60 und vom 12. 01.1983, IV R 177/80 beziehen sich auf die Unternehmensidentität nach § 10a GewStG und nicht auf die Segmentprüfung bei der Gewinnerzielungsabsicht. Ebenso beziehen sich die Urteile BFH, 28.04.1977, IV R 165/76 und BFH, 12.01.1978, IV R 26/73 nur auf die Unternehmensidentität nach § 10a GewStG. Tatsächlich gemeint ist wohl z. B. BFH, 15.11.2006, XI R 58/04, BeckRS 2006, 25010879, wonach bei der Überprüfung der Gewinnerzielungsabsicht nach § 15 Abs. 2 EStG wirtschaftlich eigenständige Tätigkeiten nicht zusammenzufassen sind.

Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

