

BDFR, Warendorfer Str. 70, 48145 Münster

Herrn

Ministerialdirektor Michael Sell

Leiter der Steuerabteilung

Bundesministerium der Finanzen

Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

Warendorfer Str. 70

48145 Münster

Telefon 02 51 / 3 78 40

Telefax 02 51 / 3 78 41 00

E-Mail info@bdf.de

Internet <http://www.bdf.de>

Der Vorsitzende

08. September 2016

**Betrifft: Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der
steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften**

Sehr geehrter Herr Sell,

mit Mail vom 2. September 2016 haben Sie gebeten, bis zum 8. September 2016 zu dem o.g. Gesetz Stellung zu nehmen. Hierfür bedanke ich mich im Namen des BDFR sehr herzlich und verweise wegen der weiteren Einzelheiten auf die nachfolgende Stellungnahme.

Für Rückfragen stehe ich Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

I.V.

Dr. Ingo Oellerich

**Stellungnahme des BDFR zu dem
Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften**

Der Referentenentwurf verfolgt durch Einfügung eines neuen § 8d KStG das **Ziel**, die Rechtsfolge des § 8c KStG in den Fällen einzuschränken, in denen die Unternehmensfinanzierung die Neuaufnahme oder den Wechsel von Anteilseignern notwendig macht. Es ist ausdrücklich zu begrüßen, dass der Gesetzgeber bemüht ist, den zu weit greifenden Tatbestand des § 8c KStG enger und zielgerichteter zu fassen. Nach Auffassung des BDFR greift § 8d KStG-Entwurf hierbei aber zu kurz; zudem erscheinen dem BDFR Nachbesserungen am Tatbestand des § 8d KStG angezeigt.

Die Regelung des § 8c KStG begegnet seit ihrer Einfügung erheblicher Kritik, die das Finanzgericht Hamburg durch Beschluss vom 4.4.2011 2 K 33/10, EFG 2011, 1460 zu einer Vorlage an das BVerfG veranlasst hat (Az. des BVerfG: 2 BvL 6/11). Moniert wird namentlich die vollständige Loslösung von dem ursprünglichen Missbrauchsvermeidungszweck, der noch der alten Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG zugrunde lag (bspw. Urteile des BFH vom 12.7.2012 I R 23/11, BFHE 238, 344, und vom 18.12.2013 I R 25/12, BFH/NV 2014, 904), hin zu einer „telosfreien“ Norm (Drüen, JbFSt 2010/2011, 147), die unter Durchbrechung des Trennungsprinzips Verluste vernichtet (hierzu bspw. Blümich/Brandis, § 8c KStG Rz. 22). Angesichts der erheblichen Systemdurchbrechung (Durchbrechung einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Abweichung vom Trennungsprinzip) liegt eine **Verfassungswidrigkeit der derzeitigen Regelung** nahe.

Aus Sicht des BDFR wäre es deshalb begrüßenswert, wenn der Gesetzgeber insgesamt zu einer **folgerichtigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** zurückkehren würde, bei der das Trennungsprinzip nur bei Vorliegen echter Missbrauchsgestaltungen durchbrochen werden würde und sich dies auch im Tatbestand klar niederschlägt. So könnten verschiedene Streitfragen, bspw. ob § 8c Abs. 1 KStG bei einem unterjährigen schädlichen

Beteiligungserwerb einem Verlustrücktrag entgegensteht (hierzu Urteil des Finanzgerichts Münster vom 21.7.2016 9 K 2794/15 K,F [Revision anhängig unter dem Az. I R 61/16]) und wirtschaftlich unbefriedigende Ergebnisse, etwa bei einem Beteiligungswechsel aufgrund einer vorweggenommenen Erbfolge (hierzu Urteil des Finanzgerichts Münster vom 4.11.2015 9 K 3478/13 F, EFG 2016, 412 mit Anm. Rengers [Revision anhängig unter dem Az. I R 6/16]), vermieden werden. Dies und auch die **Transparenz des Steuerrechts** würden gefördert, wenn zunächst einmal der Tatbestand des § 8c KStG zielgenauer einen klar im Tatbestand zum Ausdruck kommenden Zweck verfolgen würde.

Abgesehen hiervon ist in formaler Hinsicht nicht einsehbar, warum der fortführungsgebundene Verlustvortrag von einem **Antrag des Steuerpflichtigen** abhängen soll (§ 8d Abs. 1 Satz 1 und 3 KStG-Entwurf). Da ein weiterhin nutzungsfähiger Verlust für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist, wird er diesen auch stets in Anspruch nehmen wollen. Auch aus der Sicht der Finanzverwaltung ist das Antragerfordernis nicht erklärbar, weil der Steuerpflichtige ohnehin nach allgemeinen Grundsätzen die Finanzverwaltung über die steuerlich erheblichen Umstände aufklären muss und die Finanzverwaltung daher auch ohne Antrag erkennen kann, welcher Verlust als fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert festzustellen ist.

Nicht zwingend erscheint dem BDFR, dass gemäß § 8d Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 KStG-Entwurf der fortführungsgebundene Verlustvortrag untergeht, wenn der **Geschäftsbetrieb eingestellt** wird. Nachvollziehbar ist dies in den Fällen, in denen dies im zeitlichen Zusammenhang mit dem schädlichen Beteiligungserwerb geschieht. Dem Wortlaut nach ist der Untergang des Verlustvortrags daran aber nicht geknüpft; zeitlich unbegrenzt geht hiernach der Verlustvortrag unter, wenn der Geschäftsbetrieb eingestellt wird. Ein zeitliches Kriterium enthält § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG-Entwurf allein dahingehend, dass seit der Gründung oder seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs *vorausgeht*, ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten werden muss. Ein sachlicher Grund hierfür findet sich weder im Gesetzesentwurf noch in der Begründung des Referentenentwurfs. Unter dem Gesichtspunkt des alten Mantelkaufs in § 8

Abs. 4 KStG a.F. mag dies nachvollziehbar gewesen sein, weil dies bei zeitlicher Nähe Hinweis auf einen missbräuchlichen Verlusthandel war. Darüber geht der Gesetzesvorschlag aber bei Weitem hinaus.

Entsprechend fehlt auch in § 8d Abs. 2 Satz 2 KStG-Entwurf eine **zeitliche Beschränkung**, nach deren Ablauf typischerweise kein Missbrauch und damit auch keine sachliche Legitimation (Missbrauchstypisierung) mehr für eine Beschränkung der Verlustnutzung anzunehmen ist. Mangels zeitlicher Beschränkung und weiterer einschränkender Merkmale, die auf eine Erfassung allein unerwünschter, weil missbräuchlicher Gestaltungen zielen, erscheinen die **sechs Fälle schädlicher Ereignisse i.S. des § 8d Abs. 2 Satz 2 KStG-Entwurf** bedenklich. In dem Katalog enthalten sind – bei isolierter Betrachtung – durchaus sinnvolle wirtschaftliche Verhaltensweisen, die nach dem Te-los des Änderungsgesetzes nicht ausgeschlossen werden sollten. So ist für den BDFR namentlich der pauschale Ausschluss der andersartigen Zweckbestimmung eines Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG-Entwurf) und der Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebes (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG-Entwurf) nicht nachvollziehbar. So wollte die Literatur schon bei § 8 Abs. 4 KStG a.F. den Branchenwechsel eng gefasst wissen, weil dahinter durchaus wirtschaftlich sinnvolle Erwägungen stehen konnten (bspw. Gosch/Roser, 1. Aufl. 2005, § 8 Rz. 1456).

§ 8d KStG-Entwurf befasst sich zwar mit der Verlustfeststellung und der vorrangigen Verlustnutzung (§ 8d Abs. 1 Satz 6 KStG-Entwurf). Es wird jedoch keine Aussage dazu getroffen, was geschieht, wenn ein Teil des fortführungsgebundenen Verlusts in den Folgejahren **verbraucht** wird, anschließend aber ein Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG-Entwurf eintritt. Der Entwurf nimmt keine Stellung dazu, ob hierdurch die Verlustnutzung in der Vergangenheit unberührt bleibt oder ob es sich ggf. um ein rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) handeln soll. Sollte durch den Katalog der Ereignisse i.S. des § 8d Abs. 2 KStG-Entwurf der Gedanke der Missbrauchstypisierung in das Gesetz zurückkehren, könnte der Gedanke eines rückwirkenden Ereignisses nahe liegen.

Da sich die vorgesehene Regelung für Steuerpflichtige im Vergleich zu der bisherigen Behandlung vorteilhaft auswirkt, ist die **(unechte) Rückwirkung** für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 (§ 34 Abs. 6a KStG-Entwurf) dem Grunde nach zu unterstützen. Es könnte jedoch zu erwägen sein, ob nicht alle noch offenen Fälle in den Genuss der Neuregelung kommen sollten.