

Stellungnahme

Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986)

16. November 2016

Seite 1

1. Zusammenfassung

Nach geltender Rechtslage entfallen Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise, wenn sich die Gesellschafterstruktur in einer bestimmten Größenordnung ändert und keine Ausnahmeregelungen eingreifen. Ein drohender Wegfall von Verlusten kann z.B. bei der Finanzierung von Start-ups oder bei Bemühungen um die Sanierung eines Unternehmens sehr hinderlich sein. Ein Wegfall des Verlustvortrags findet nach geltendem Recht nicht statt, wenn es sich um rein konzerninterne Veräußerungsvorgänge handelt oder der Verlustvortrag mit stillen Reserven verrechnet werden kann.

Im Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wird nun vorgeschlagen, die Ausnahmeregelungen um einen neuen § 8d KStG zu erweitern. Mit dem Vorschlag soll das Konzept von fortführungsgebundenen Verlusten eingeführt werden. Ein Verlust soll auch nach einem bisher schädlichen Gesellschafterwechsel bestehen bleiben, wenn der Verlustbetrieb nach der Beteiligungsveräußerung unverändert fortgeführt wird.

Die Gesetzesinitiative ist grundsätzlich sehr zu begrüßen. Für den aus Sicht des Bitkom besonders wichtigen potenziellen Anwendungsbereich der Start-up-Finanzierung wird sie jedoch wegen ihrer sehr engen Anwendungsvoraussetzungen nicht die erforderlichen Entlastungen bringen. Bitkom regt an, die Tatbestandsvoraussetzungen so anzupassen, dass die Vorschrift auch in der Start-up-Finanzierung anwendbar ist.

2. Allgemeines

Die geltende Regelung zum Verlustwegfall nach § 8c KStG war eingeführt worden, um missbräuchliche Verlustnutzungen und Steuergestaltungen durch allein steuerlich motivierte Unternehmenskäufe zu verhindern. Da die Vorschrift jedoch für den Wegfall von Verlustvorträgen allein an einen Beteiligungswechsel anknüpft, hat sie eine stark überschießende Tendenz. Insbesondere durchbricht sie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und behindert Gesellschafterwechsel, die aus volkswirtschaftlicher Sicht durchaus sinnvoll und unterstützenswert sind. Der Gesetzgeber hat daher bereits in der Vergangenheit Ausnahmeregelungen geschaffen,

Bundesverband
Informationswirtschaft,
Telekommunikation
und Neue Medien e.V.

Thomas Kriesel
Bereichsleiter Steuern,
Unternehmensrecht und -finanzierung
T +49 30 27576-146
t.kriesel@bitkom.org

Albrechtstraße 10
10117 Berlin

Präsident
Thorsten Dirks

Hauptgeschäftsführer
Dr. Bernhard Rohleder

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

Seite 2|6

um die überschießende Wirkung des § 8c KStG zu begrenzen.

Nun soll die überschießende Tendenz des § 8c KStG durch Schaffung eines neuen Ausnahmetatbestandes in § 8d KStG-E weiter reduziert werden. Dies wird von der Wirtschaft seit langem angeregt und ist sehr zu begrüßen. Denn dadurch werden Gesellschafterwechsel vereinfacht oder gar erst ermöglicht, die nicht aus steuerlichen Gründen erfolgen, von den bisherigen Ausnahmetatbeständen aber nicht erfasst sind.

Besonders wichtige Anwendungsbereiche der vorgeschlagenen Neuregelung wären aus Sicht des Bitkom die Finanzierung von Start-up-Unternehmen und die Unternehmenssanierung. Gerade im Bereich der Wagniskapitalfinanzierung ist ein Fortbestand von Verlustvorträgen vielfach eine wichtige Bedingung für den Einstieg von Investoren. Der Fortbestand von Verlustvorträgen ist aber gerade bei Start-ups mit großem Potenzial sehr gefährdet, weil diese Start-ups zur Entwicklung ihres Potenzials oft innerhalb weniger Jahre mehrere Finanzierungsrunden mit Änderungen im Gesellschafterkreis durchlaufen. Die Möglichkeit zur Verrechnung der Verluste mit stillen Reserven führt für einige, nicht aber für alle Start-ups zu einer Erhaltung der Verlustvorträge.

Erleichterungen in diesen Bereichen sind also sehr wünschenswert, mit der vorgeschlagenen Regelung jedoch nur bedingt erreichbar, weil die Tatbestandsvoraussetzungen insbesondere für diese Anwendungsbereiche zu eng sind. Aufgrund des engen Anwendungsbereichs erscheint es auch fraglich, ob die Neuregelung tatsächlich, wie in der Gesetzesbegründung prognostiziert, zu Steuerausfällen von 600 Mio. Euro pro Jahr führen wird.

3. Regelungssystematik

Nach dem Wortlaut des § 8d Abs. 1 KStG-E ist § 8c KStG bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht anzuwenden. § 8c KStG wird also für die steuerlichen Folgen eines Beteiligungswechsels auf Antrag der steuerpflichtigen Körperschaft insgesamt von § 8d KStG verdrängt. Die Gesellschaft und ihre Anteilseigner müssen sich infolgedessen entscheiden, ob sie von den Ausnahmeregelungen nach § 8c KStG oder nach § 8d KStG Gebrauch machen wollen.

Die Wahl des § 8d KStG nach einem schädlichen Beteiligungswechsel ist für die Gesellschaft jedoch mit einem vergleichsweise hohen Risiko verbunden. Denn wenn § 8c KStG bei Wahl des § 8d KStG nicht anwendbar ist, greift insoweit auch die quotale Begrenzung des Verlustwegfalls bei Beteiligungswechseln zwischen 25% und 50% nach § 8c Abs. 1 KStG nicht ein. Tritt unter dem Regime des § 8d KStG im späteren Verlauf ein Ereignis des § 8d Abs. 2 KStG ein, bedroht dies den gesamten Verlustvortrag der Gesellschaft und nicht nur den Verlustanteil, der aufgrund des schädlichen Beteiligungswechsels nur quotale entfallen wäre.

Dies würde in vielen Fällen nicht zu einer Erleichterung für die Unternehmen führen und die überschießende Wirkung des Verlustwegfalls noch verstärken. Erschwerend kommt noch hinzu, dass die Gefahr des Verlustuntergangs für den fortführungsgebundenen Verlust nach § 8d Abs. 2 KStG-E zeitlich nicht beschränkt ist. Nach § 8c KStG entfällt ein Verlust dagegen nur, wenn innerhalb von 5 Jahren bestimmte Grenzen bei Anteilsübertragungen überschritten

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

Seite 3|6

werden. Mit Hinblick auf eine Unterstützung der Start-up-Finanzierung wäre es aus Sicht des Bitkom sinnvoller, nur den Verlust als fortführungsgebundenen Verlust i.S.d. § 8d KStG anzusehen, der nach Anwendung des § 8c KStG noch verbleibt.

4. Tatbestandsvoraussetzungen des § 8d KStG-E

Damit ein Verlustwegfall über § 8d KStG-E vermieden werden kann, müssen nach dem vorliegenden Gesetzentwurf verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein, insbesondere muss der Geschäftsbetrieb der Körperschaft unverändert fortgeführt werden. Diese Tatbestandsmerkmale setzen zum einen sehr enge Grenzen für die Erhaltung des Verlustvortrags und sind zum anderen recht unbestimmt.

a) Geschäftsbetrieb

Die Definition des „Geschäftsbetriebs“ in § 8d KStG-E setzt sich aus vielen unbestimmten Rechtsbegriffen zusammen. Dies führt dazu, dass die Regelung streitanfällig sein wird und eine erhebliche Rechtsunsicherheit zur Folge hat. Insbesondere der Terminus „sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigungen“ findet weder eine Entsprechung in der Abgabenordnung bei der Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs noch im Umsatzsteuergesetz bei der Definition des Unternehmens.

Bei Start-ups ist ein Geschäftsbetrieb vielfach noch nicht klar identifizierbar und abgrenzbar. Typische Funktionen eines Unternehmens wie Marketing, Vertrieb oder Produktion können in frühen Unternehmensstadien noch nicht vorhanden oder wenig ausgeprägt sein. Die betriebliche Tätigkeit des Gründers kann von seinen Aktivitäten auf anderen Gebieten schwer abzugrenzen sein (z.B. bei Spin-offs).

Es sollte ausreichend sein, einen Geschäftsbetrieb als „nachhaltige, selbständige Tätigkeit zur Erzielung von Gewinnen durch Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ zu definieren. Damit könnte die Definition an die schon existierende Definition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 EStG und an die hierzu ergangene Rechtsprechung angelehnt werden. Möglicherweise könnte diese Definition noch ergänzt werden um das Merkmal einer aktiven Marktteilnahme durch Angebot von Waren oder Dienstleistungen, falls dies für erforderlich gehalten werden sollte.

b) Fortführungserfordernis

Die Hauptschwierigkeit bei Anwendung des § 8d KStG-E wird bei dem tatbestandlichen Fortführungserfordernis des Betriebs liegen. Um von § 8d KStG-E profitieren zu können, muss eine Gesellschaft über 3 Jahre oder seit Gründung denselben Geschäftsbetrieb unterhalten. Dieser Geschäftsbetrieb muss nach einem schädlichen Beteiligungswechsel bis zur Verrechnung der vorgetragenen Verluste unverändert fortbestehen. Bei Einstellung des Betriebs gehen die Verluste unter.

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

Seite 4|6

Der Einstellung des Betriebs stehen die in § 8d Abs. 2 KStG-E genannten Tatbestände gleich. Diese Tatbestände schränken eine Erhaltung des Verlustvortrags sehr ein. Insbesondere der Verlustwegfall bei Zweckänderung (§ 8d Abs. 2 Nr. 2 KStG-E) und bei Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Nr. 3 KStG-E) dürften in vielen Fällen dazu führen, dass Start-ups entweder nicht auf § 8d KStG zurückgreifen oder notwendige Umstrukturierungen und Anpassungen ihres Geschäftsmodells aus Furcht vor nachteiligen steuerlichen Konsequenzen unterlassen.

c) Zweckänderung des Geschäftsbetriebs

Nach § 8d Abs. 2 Nr. KStG-E entfällt der Verlustvortrag, wenn der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird. Fraglich ist, wie dieses Kriterium zu bestimmen ist und welche Fälle hiermit gemeint sind. Nach der Gesetzesbegründung ist hierunter jedenfalls ein Wechsel der Branche zu subsumieren, also die Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstands. Ein Branchenwechsel soll nach der Gesetzesbegründung darüber hinaus vorliegen können bei Änderung der vom Unternehmen angebotenen Produkte oder Dienstleistungen, bei Änderungen des Kunden- und Lieferantenkreises, bei Wechsel des Absatzmarktes oder bei Änderungen im Qualifikationsprofil der Arbeitnehmer.

Diese enge Auslegung des Fortführungserfordernisses macht es für viele Start-ups geradezu unmöglich, sich auf die neue Regelung zu berufen. Denn bei Jungunternehmen ist ein Pivot, also eine Anpassung des Geschäftsmodells (z.B. Wechsel des Absatzweges, Neuausrichtung auf B2B-Kunden statt B2C-Kunden), vielfach unabdingbar, um das Unternehmen insgesamt zu erhalten.

Der Rückgriff auf eine Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstands zur Bestimmung einer andersartigen Zweckbestimmung hilft nicht in allen Fällen weiter. Denn das Gesellschaftsrecht enthält keine zwingenden Vorgaben dazu, wie detailliert der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand beschrieben sein muss und wann eine eintragungspflichtige Änderung des Unternehmensgegenstands vorliegt. Nicht jede Satzungsänderung impliziert also eine Änderung des Geschäftsgegenstands.

Der Schluss von einem Branchenwechsel auf eine Änderung der Zweckbestimmung des Betriebes erscheint ebenfalls nicht zwingend. So bleibt trotz der Beispiele in der Gesetzesbegründung die Bestimmung einer Zweckänderung unklar. Wäre z.B. die Umstellung der Produktion von Laptops auf Tablets oder die Ergänzung des Zugangs zum Telefonnetz um ein Angebot zum Internetzugang bereits eine Zweckänderung oder steuerschädliche Erweiterung des Geschäftsbetriebs? Oder kann es für Belange des § 8d KStG darauf ankommen, ob eine anwenderunterstützende Software-Beratung von der Durchführung über eine Telefon-Hotline auf die Entsendung von Mitarbeitern vor Ort umgestellt wird?

Auch ist nicht recht verständlich, warum überhaupt die Anpassung an Marktbedingungen, an geändertes Kundenverhalten oder an den technischen Fortschritt zu einem Wegfall von Verlustvorträgen führen soll. Denn solche Maßnahmen sind aus wirtschaftlichen Erwägungen für jedes Unternehmen zwingend und dürfen nicht steuerlich sanktioniert werden. Zumindest darf nicht jede minimale Marktanpassung des Geschäftsmodells zu einem Wegfall

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

Seite 5|6

steuerlicher Verluste führen. Gerade Wachstumsunternehmen und Start-ups sind in besonderer Weise an die Anpassung ihres Geschäftsmodells angewiesen, um überhaupt einen Geschäftsbetrieb fortführen zu können. Schließlich werden bei Durchführung eines i.S.d. § 8c KStG schädlichen Beteiligungswechsels die allermeisten Unternehmen die weitere Entwicklung ihres Geschäftsbetriebs überhaupt nicht absehen können.

d) Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs

Kritisch zu sehen ist ebenfalls die Vorgabe, dass Verlustvorträge bei der Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs entfallen (§ 8d Abs. 2 Nr. 3 KStG-E). Die Abgrenzung einer unschädlichen Ausdehnung des fortzuführenden Geschäftsbetriebs von einer schädlichen Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs ist rechtssicher kaum möglich. Die Eröffnung einer weiteren Produktionsstätte darf jedenfalls nicht mit der Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs gleichgesetzt werden, solange von einer einheitlichen und umfassenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann.

Es ist auch nicht nachzuvollziehen, warum ein Verlustvortrag bei Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs gänzlich entfallen soll. Zumindest in dem bisherigen Geschäftsbetrieb sollte eine Verlustnutzung möglich bleiben. Dazu wäre allerdings eine Gewinnermittlung und -abgrenzung für die verschiedenen Geschäftsbetriebe notwendig, was schnell aufwendig und komplex werden kann. Insofern sollte dieser Tatbestand gestrichen werden.

c) Rechtsfolge

Änderung der Zweckbestimmung oder Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs führen zum Untergang eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Insofern sind Unternehmen unter dem Regime des § 8d KStG-E bis zum vollständigen Ausgleich ihrer Verlustvorträge gewissermaßen in ihrem bisherigen Geschäftsbetrieb gefangen. Insbesondere Start-ups und junge Unternehmen nehmen neue Gesellschafter und neues Kapital vielfach gerade deswegen auf, um den Geschäftsbetrieb zu erweitern (Wachstumsfinanzierung) oder das Geschäftsmodell besser an Marktbedingungen anzupassen. Für sie käme eine Anwendung von § 8d KStG-E in der bisher vorgeschlagenen Form von vornherein nicht in Betracht.

Laut § 8d Abs. 1 KStG-E wird der Verlustvortrag zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, verbleibt. Bei unterjährigem Beteiligungserwerb würde dies unter Umständen dazu führen, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag zu hoch ist. Aus diesem Grund sollte wie in § 8c KStG auf den Bestand der Verluste am Tag des Beteiligungserwerbs abgestellt werden. Unterjährig bis zum Beteiligungserwerb entstandene Verluste sollten nach den allgemeinen Vorschriften verrechenbar sein.

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

Seite 6|6

5. Fazit

Ohne Änderung der angesprochenen Einzelheiten bei Einführung eines § 8d KStG werden positive Auswirkungen der Neuregelung insbesondere im Bereich der Start-up-Finanzierung sehr begrenzt bleiben. Geschäftserweiterung und Geschäftsfortentwicklung darf für Start-ups nicht zum Wegfall von Verlustvorträgen führen. Denn vielfach dient die Aufnahme oder der Wechsel von Gesellschaftern gerade der Finanzierung von Geschäftserweiterungen oder von Änderungen des Geschäftsmodells. Auch lässt sich das nach der Gesetzesbegründung angestrebte hohe Maß an Rechtssicherheit mit den bisher vorgeschlagenen Tatbestandsformulierungen nicht erreichen.

Es ist zuzugeben, dass es schwierig ist, den Wegfall von Verlustvorträgen als Hindernis bei der Start-up-Finanzierung zu beseitigen, wenn gleichzeitig die Maxime durchgesetzt werden soll, dass Verluste nur in dem Unternehmen verrechnet werden dürfen, in dem sie entstanden sind. Dennoch ist es sehr sinnvoll, dieses Ziel mit Engagement weiter zu verfolgen. Alternativ zur vorgeschlagenen Regelung könnte erwogen werden, einen Höchstbetrag an Verlusten zu bestimmen, der auch bei einem ansonsten schädlichen Anteilseignerwechsel in jedem Fall erhalten bleibt. Oder es könnte erwogen werden, die Regelungen des Verlustwegfalls nach § 8c KStG erst nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums nach Gründung eines Unternehmens (z.B. 5 Jahre) zur Anwendung kommen zu lassen.

Bitkom vertritt mehr als 2.400 Unternehmen der digitalen Wirtschaft, davon gut 1.600 Direktmitglieder. Sie erzielen mit 700.000 Beschäftigten jährlich Inlandsumsätze von 140 Milliarden Euro und stehen für Exporte von weiteren 50 Milliarden Euro. Zu den Mitgliedern zählen 1.000 Mittelständler, 300 Start-ups und nahezu alle Global Player. Sie bieten Software, IT-Services, Telekommunikations- oder Internetdienste an, stellen Hardware oder Consumer Electronics her, sind im Bereich der digitalen Medien oder der Netzwirtschaft tätig oder in anderer Weise Teil der digitalen Wirtschaft. 78 Prozent der Unternehmen haben ihren Hauptsitz in Deutschland, 9 Prozent kommen aus Europa, 9 Prozent aus den USA und 4 Prozent aus anderen Regionen. Bitkom setzt sich insbesondere für eine innovative Wirtschaftspolitik, eine Modernisierung des Bildungssystems und eine zukunftsorientierte Netzpolitik ein.