

DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

DER PRÄSIDENT

Frau

Vorsitzende des Finanzausschusses

des Deutschen Bundestages

Ingrid Arndt-Brauer

Platz der Republik 1

11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages

RiBFH Prof. Jürgen Brandt

Tel. 089-9231-288 (Handy 0177-77 69 721)

Fax 03212-1122823

E-Mail juerbrandt@web.de

Geschäftsstelle

Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Per Mail

Köln, den 17. November 2016

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „zur Weiterentwicklung der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften“**

- BT-Drucksache 18/9989 -

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

I.

Mit der Einführung des § 8d KStG will der Gesetzgeber die „Verlustnutzung“ über die in § 8c EStG getroffenen (Ausnahme-) Regelungen hinaus auf (bestimmte) Fälle des Anteilseignerwechsels oder der Neuaufnahme von Anteilseignern erweitern,

„wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist.“ (BTDrucks 18/9986, S. 1)

Er trägt damit den Bedenken im Schrifttum Rechnung, der Gesellschafterwechsel allein könne die „Verlustvernichtung“ als Sonderlast der jeweils betroffenen Kapitalgesellschaft nicht rechtfertigen (vgl. Seer, GmbHR 2016, 394 m.w.N.).

Mit Blick auf den politischen Spielraum, den der Gesetzgeber insbesondere bei der Gestaltung des Steuerrechts hat, ergeben sich lediglich drei Gesichtspunkte, die bei der Umsetzung des gesetzgeberischen Ziels einer besonderen Prüfung bedürfen:

1. Ist der sachliche Anwendungsbereich der neuen Vorschrift hinreichend sicher abgrenzbar hinsichtlich des Merkmals „Fortführung des Geschäftsbetriebs“ (nachfolgend unter II);
2. Ist die Vorschrift mit den Beihilferegungen der AEUV vereinbar (nachfolgend unter III) und

3. Bestehen Bedenken gegen ein rückwirkendes Inkrafttreten der Regelung (nachfolgend unter IV)?
4. Wie ist der vom Bundesrat geäußerten Sorge Rechnung zu tragen, dass nicht über das Antragsverfahren nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG-E sog. Altverluste wieder nutzbar gemacht werden (dazu unter V)?

II.

Die Fortführung des Verlustvortrags nach § 8d Abs. 1 KStG-E ist nach Satz 1 i.V.m. Abs. 2 der Vorschrift davon abhängig, dass die Gesellschaft in den drei Wirtschaftsjahren vor dem Jahr der Antragstellung „denselben Geschäftsbetrieb“ unterhalten hat und --wie sich aus dem Zusammenhang der Regelungen ergibt-- auch unverändert fortführt.

1. Geschäftsbetrieb einer Kapitalgesellschaft ist allerdings der gesamte Betrieb einer Gesellschaft (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Juni 2011 I B 108/10, BFH/NV 2011, 1111 Rz. 17 m.w.N.), mithin also nicht die einzelne geschäftliche Aktivität, die lediglich dem jeweiligen Geschäftsbetrieb zuzurechnen ist (vgl. BFH- Urteile vom 15. Juni 2016 – I R 64/14 –, BFHE 254, 291; BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 – IV R 16/13 –, juris).

Die Umsatzsteigerung eines Betriebs oder eine Änderung der Personalausstattung kann danach nicht zu einer Änderung des „Geschäftsbetriebs“ führen (so zu Recht Frey/Thürmer, GmbHHR 2016, 1083). Die Aufnahme neuer Produkte in das Angebot eines Geschäftsbetriebs stellt ebenfalls –nach Maßgabe des allgemein anerkannten Geschäftsbetriebsbegriffs- keinen neuen Geschäftsbetrieb dar.

Vor diesem Hintergrund ist der Ausschlussstatbestand „Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs“ in § 8c Abs. 2 Nr. 3 KStG-E zT missverständlich, wenn man in der Umschreibung des „Geschäftsbetriebs“ in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG-E dem Wortlaut nach keine ausdrückliche Abweichung von dem ertragsteuerlichen Geschäftsbetriebsbegriff, sondern lediglich eine Auflistung möglicher Indizien für das Merkmal „derselbe Geschäftsbetrieb“ in § 8c Abs. 1 Satz 1 EStG-E sieht.

Klarer dürfte die Abgrenzung des „selben“ Geschäftsbetriebs sein, wenn Abs. 1 wie folgt gefasst wird:

(1) § 8c ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr nach Satz 3 vorausgeht, ausschließlich den selben Geschäftsbetrieb unterhält **und fortführt sowie** kein Ereignis im Sinne von Abs. 2 stattgefunden hat. **Ob derselbe Geschäftsbetrieb als** von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigung der Körperschaft **unterhalten und fortgeführt wird**, bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung; **solche Merkmale** sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen und Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Diese Formulierung würde schon den Fall eines Branchenwechsels oder die Erweiterung des Angebots auf eine weitere Produktschiene als Hindernis für den Verlustvortrag umfassen, so dass der Ausnahmetatbestand in § 8d Abs. 2 Nr. 3 KStG-E allenfalls für den Sonderfall einer Aufnahme neuer Teilbetriebe Bedeutung haben könnte.

2. Die in § 8d Abs. 1 Satz 2 KStG-E aufgelisteten Indizien sind ersichtlich zumindest zum Teil an den Kriterien für die Feststellung der Unternehmensidentität bei Anwendung des § 10a GewStG orientiert.

Nach der dazu ergangenen Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 11. Oktober 2012 – IV R 38/09 –, BFHE 240, 90, BStBl II 2013, 958) bedeutet Unternehmensidentität, dass der Gewerbeverlust bei demselben Gewerbebetrieb entstanden sein muss, dessen Gewerbeertrag in dem maßgeblichen Erhebungszeitraum gekürzt werden soll (BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 1/04, BFHE 213, 38, BStBl II 2006, 549, m.w.N.). Dabei ist unter Gewerbebetrieb die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG). Ob diese die gleiche geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale beurteilt werden, wie insbesondere der **Art der Betätigung**,

des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens (z.B. BFH-Urteile vom 12. Januar 1978 IV R 26/73, BFHE 124, 348, BStBl II 1978, 348; vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764, und vom 27. November 2008 IV R 72/06, BFH/NV 2009, 791). Unter Berücksichtigung dieser Merkmale --so der BFH in ständiger Rechtsprechung-- muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 16. April 2002 VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81).

ME wäre es zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten hilfreich, wenn sich die Neuregelung uneingeschränkt an dieser Definition der Unternehmensidentität orientieren und im Bericht des Finanzausschusses auf die dazu ergangene Rechtsprechung als Grundlage dieser Regelung verwiesen würde, zumal der Begriff der Qualifikation der Arbeitnehmer als ein Kriterium der Abgrenzung deutlich schwieriger in der Subsumtion zu handhaben ist als das anerkannte Kriterium „Arbeitnehmerschaft“.

III.

Die Vereinbarkeit der Neuregelung mit den Beihilferegulungen des AEUV (Art. 107) ist mE nicht unproblematisch.

1. Nach der Entscheidung des EuGH vom 18. Juli 2013 C 6/12 (HFR 2013, 862) kann ein allgemeines Steuersystem das Kriterium der Selektivität als Bestandteil des Begriffs staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen, wenn es vorsieht, dass

- Gesellschaften die in einem Steuerjahr entstandenen Verluste vortragen und mit den in den nachfolgenden Steuerjahren erzielten Gewinnen verrechnen können,
- dies im Fall des Anteilseignerwechsels aber verboten ist und
- von der Anwendung dieses Verbots ausnahmsweise in bestimmten Fällen abgesehen werden darf.

Allerdings kann –so der EuGH- eine solche Regelung gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. Eine solche Rechtfertigung ist möglich, wenn die zuständige Behörde auf die Prüfung von Voraussetzungen beschränkt ist, die aufgestellt wurden, um einem erkennbaren fiskalischen Zweck zu dienen, und die von dieser Behörde anzuwendenden Kriterien dem Steuersystem inhärent sind. Nur wenn die Regelungen erlauben, die Begünstigten und die Bedingungen der gewährten Maßnahme anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen zu bestimmen, ist davon auszugehen, dass die Anwendung der jeweiligen Regelungen bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen, die sich im Hinblick auf das verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, (europarechtlich zu Unrecht) begünstigt.

2. An diesen Maßstäben gemessen, lässt sich die Neuregelung nur damit rechtfertigen, dass sie eine **partielle Rückkehr zur generellen Verlustvortragsmöglichkeit nach EStG und KStG** als periodenübergreifende Ausprägung des das Steuerrecht prägenden Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit darstellt und somit als partielle Rückausnahme zur Verlustausgleichsbeschränkung iSd § 8c EStG im Rahmen ihres Anwendungsbereichs die Geltung der Grundregel (Verlustvortragsmöglichkeit) wieder herstellt.

Wenn dies in der Begründung des Berichts des Finanzausschusses deutlich wird und damit nicht (mehr) die Förderung junger (Start up-) Unternehmen als Ziel genannt wird, wird die Regelung der Kommission nicht mehr prima facie Anlass geben, die Regelung aus der europäischen Sicht des Art. 107 AEUV als europarechtswidrige Beihilfe ansehen zu müssen.

Allerdings ist ein **möglicher Einwand der Kommission** in Auswertung der Gesetzesmaterialien aufgrund der Gesetzgebungsgeschichte nicht undenkbar, die **Grundregel sei in dem Verlustausgleichsverbot des § 8c KStG für Körperschaften bei schädlichem Beteiligungserwerb** zu sehen. Auf dieser Grundlage könnte die Kommission veranlasst sein, der Regelung in § 8d KStG als diese Grundregel durchbrechende –die Leistungsfähigkeit deutscher Unternehmen erhöhende und damit die Wettbewerbsfähigkeit gegenüber ausländischen Unternehmen verändernde Sonderregelung den Charakter als Beihilferegulation iSd des Art. 107 AEUV zuzusprechen.

IV.

Aus Rechtsgründen dürfte gegen ein rückwirkendes Inkrafttreten der Neuregelung nichts einzuwenden sein, da sie als begünstigende und nur auf Antrag anzuwendende Regelung Rechte Dritter nicht berühren dürfte.

Ob es entsprechend dem Petitum des Bundesrates aus administrativen Gründen vorzugswürdiger wäre, die Regelung erst ex nunc in Kraft treten zu lassen, ist letztlich eine politisch zu treffende Entscheidung des Gesetzgebers.

V.

Zu Recht hat der Bundesrat auf die Gefahr hingewiesen, dass das Regime des § 8d KStG-E die Möglichkeit eröffnet, **sog. Altverluste** erneut geltend zu machen.

Da ein Antrag nach § 8d KStG-E lediglich voraussetzt, dass derselbe Geschäftsbetrieb bereits in dem Dreijahreszeitraum vor dem Jahr der Antragstellung unterhalten wurde und in der Folgezeit fortgesetzt wird, ist es möglich, einen ruhenden Betrieb mit einem vor Inkrafttreten der Neuregelung nicht vortragsfähigen Verlust wieder als Geschäftsbetrieb zu reaktivieren und nach Ablauf von drei Jahren den in früheren Jahren erwirtschafteten und nach den Regelungen der §§ 8 Abs. 4 KStG aF, 8c KStG nicht vortragsfähigen Verlust nunmehr nach den Regelungen des § 8d KStG-E steuermindernd zu berücksichtigen.

Dies kann dadurch vermieden werden, dass die Verlustvortragsmöglichkeit auf die in dem Dreijahreszeitraum vor der Antragstellung entstandenen Verluste beschränkt wird (weil für diesen Zeitraum nach § 8d KStG-E ein unterhaltener Geschäftsbetrieb vorausgesetzt wird).

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Brandt