



Wortprotokoll der 93. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 21. November 2016, 12:30 Uhr
Berlin, Marie-Elisabeth-Lüders-Haus, Adele-
Schreiber-Krieger-Straße 1/Schiffbauerdamm,
Anhörungsaal 3.101

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt 1

Seite 13

Gesetzentwurf der Bundesregierung

**Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der
steuerlichen Verlustverrechnung bei
Körperschaften**

BT-Drucksachen 18/9986, 18/10348

Federführend:
Finanzausschuss

Mitberatend:
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
Ausschuss für Wirtschaft und Energie
Haushaltsausschuss (§ 96 GO)

Gutachtlich:
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



Unterschriftsliste der Sachverständigen

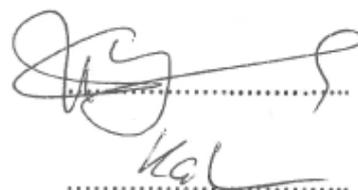
Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften“

– BT-Drucksache 18/9986 –

Montag, 21. November 2016, 12.30 bis 14.30 Uhr

Bio Deutschland e. V.

Bronsema, Dr. Viola

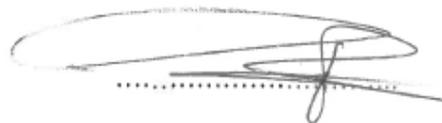


.....
Kah

Kahnert, Michael

Bitkom e.V.

Bühler, Joachim



.....

Nohroudi, Maxim

Brandt, Prof. Jürgen

(Richter beim Bundesfinanzhof)



.....

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Holle, Florian



.....

Bundesverband Deutsche Startups e. V.

Nöll, Florian



.....



Bundesverband Deutscher Kapitalbeteiligungsgesellschaften e. V. (BVK)

Hinrichs, Ulrike

U. Hinrichs

Schatz, Christian

C. Schatz

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V. (DIHK)

Kambeck, Dr. Rainer

R. Kambeck

Deutscher Städtetag

Ronnecker, Dr. Stefan

S. Ronnecker

Förster, Prof. Dr. Guido

(Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

G. Förster

Hechtner, Prof. Dr. Frank

(Freie Universität Berlin)

F. Hechtner

Jarass, Prof. Dr. Lorenz

(Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences)

L. Jarass

Längle, Hermann

(Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg)

H. Längle



Lishaut, Dr. Ingo van
(Finanzministerium des Landes NRW)

Rödder, Prof. Dr. Thomas
(Kanzlei Flick Gocke Schaumburg)

Wahlperiode
Rödder



Unterschriftsliste der Teilnehmer mitberatender Ausschüsse

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften“

- BT-Drucksache 18/9986 -

Montag, 21. November 2016, 12.30 bis 14.30 Uhr

Rechtsausschuss

.....
.....
.....
.....

Ausschuss für Wirtschaft und Energie


.....
.....
.....

Haushaltsausschuss

.....
.....
.....
.....



Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)

Montag, 21. November 2016, 12:30 Uhr

CDU/CSU

Ordentliche Mitglieder

Feiler, Uwe
Flosbach, Klaus-Peter
Güntzler, Fritz
Gutting, Olav
Hauer, Matthias
Horb, Margaret
Karliczek, Anja
Koob, Markus
Kudla, Bettina
Lerchenfeld, Philipp Graf
Michelbach Dr. h.c., Hans
Middelberg Dr., Mathias
Murmman Dr., Philipp
Radwan, Alexander
Schindler, Norbert
Steffel Dr., Frank
Stetten, Christian Frhr. von
Tillmann, Antje

Unterschrift

[Handwritten signatures on lined paper]



SPD

Ordentliche Mitglieder

Arndt-Brauer, Ingrid
Binding (Heidelberg), Lothar
Daldrup, Bernhard
Hakverdi, Metin
Junge, Frank
Kiziltepe, Cansel
Petry, Christian
Ryglewski, Sarah
Schwarz, Andreas
Zimmermann Dr., Jens
Zöllmer, Manfred

Unterschrift

Ingrid Arndt-Brauer
L. Binding
Hakverdi

Frank Junge

Jens Zimmermann

Stellvertretende Mitglieder

Hartmann, Sebastian
Jantz-Herrmann, Christina
Krüger Dr., Hans-Ulrich
Lauterbach Dr., Karl
Mindrup, Klaus
Poß, Joachim

Unterschrift



SPD

Stellvertretende Mitglieder

Post, Florian

Sawade, Annette

Schneider (Erfurt), Carsten

Vöpel, Dirk

Ziegler, Dagmar

Unterschrift

DIE LINKE.

Ordentliche Mitglieder

Claus, Roland

Karawanskij, Susanna

Pitterle, Richard

Troost Dr., Axel

Unterschrift

J. Karawanskij
Richard Pitterle

Stellvertretende Mitglieder

Lay, Caren

Schlecht, Michael

Wagenknecht Dr., Sahra

Unterschrift



DIE LINKE.

Stellvertretende Mitglieder

Zdebel, Hubertus

Unterschrift

BÜ90/GR

Ordentliche Mitglieder

Gambke Dr., Thomas

Haßelmann, Britta

Paus, Lisa

Schick Dr., Gerhard

Unterschrift

Stellvertretende Mitglieder

Andreae, Kerstin

Dröge, Katharina

Hajduk, Anja

Kindler, Sven-Christian

Unterschrift

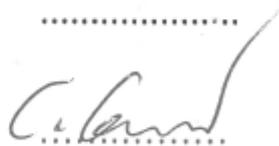
**Bundesrat**

Land	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amts- bezeichnung
Baden-Württemberg			
Bayern	Heizer	J. Heizer	RDin
Berlin			
Brandenburg			
Bremen			
Hamburg			
Hessen			
Mecklenburg-Vorpommern			
Niedersachsen	HANF	Hanf	RD
Nordrhein-Westfalen	Zodtke	Zodtke	RR'G
Rheinland-Pfalz	Lohmeyer	BL	W
Saarland			
Sachsen	Sauer	Sauer	RD
Sachsen-Anhalt	Liedtke	Liedtke	MR
Schleswig-Holstein			
Thüringen			



Unterschriftsliste
Fraktionsmitarbeiter

1230

<u>Name</u>	<u>Fraktion</u>	<u>Unterschrift</u>
Stephan Rochow	CDU/CSU	.....
Christian Schmetz	CDU/CSU	.....
Udo Weber	CDU/CSU	.....
Silvia Marenow	CDU/CSU	.....
Stephan Teuber	SPD	.....
Gerald Steininger	SPD	.....
Dirk Klimach	SPD	.....
Sandra Schuster	DIE LINKE.	.....
Christoph Sauer	DIE LINKE.	.....
Klaus Seipp	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....
Daniel Detzer	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....



Sitzungsbeginn: 12.30 Uhr

Tagesordnungspunkt 1

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

BT-Drucksachen 18/9986, 18/10348

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Guten Tag allerseits. Ich darf alle Anwesenden herzlich zur 93. Sitzung des Finanzausschusses begrüßen, ganz besonders die Experten, die dem Finanzausschuss heute ihren Sachverstand für die Beratung zum dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ (BT-Drucksachen 18/9986 und 18/10348) zur Verfügung stellen.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung.

Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und soweit anwesend auch die der mitberatenden Ausschüsse.

Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich Herrn Ministerialdirektor Sell sowie weitere Fachbeamte des BMF begrüßen.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Soweit anwesend begrüße ich die Vertreter der Bild-, Ton- und Printmedien.

Und nicht zuletzt darf ich die Gäste auf der Tribüne begrüßen und hoffe, dass wir zusammen eine interessante Anhörung bekommen werden.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll die steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften neu ausgerichtet werden. Ziel ist es, dass unter bestimmten Bedingungen nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels weiterhin genutzt werden können, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und wenn eine anderweitige Verlustrechnung ausgeschlossen ist.

Zum Ablauf der Anhörung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden vorgesehen, also bis ca. 14.30 Uhr. Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es, dabei möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständige zur Antwort zu geben. Ich darf deshalb alle ganz herzlich um kurze Fragen und knappe Antworten bitten.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an den sich die Frage richtet und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller im Vorhinein über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses bei mir anzumelden.

Zum Schluss sei mir noch der Hinweis erlaubt, dass die Anhörung heute live im Parlamentsfernsehen auf Kanal 1 übertragen wird. Verfolgt werden kann die Übertragung auch auf www.bundestag.de, über die App „Deutscher Bundestag“ auf Smartphones, Tablets und im Smart-TV. Wahrscheinlich hat ja jeder diese App heruntergeladen.



Zur Protokollführung: Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Bevor ich den ersten Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion aufrufe, sei mir an dieser Stelle noch der Hinweis erlaubt, dass wir im Anschluss an diese öffentliche Anhörung noch zwei Tagesordnungspunkte in nicht öffentlicher Sitzung beraten werden. Das heißt, nach Ende der Anhörung werde ich die Sitzung kurz unterbrechen, damit alle Sachverständigen und Gäste die Möglichkeit haben, die Sitzung zu verlassen.

Wir beginnen nun mit der Anhörung. Erster Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Dr. Murmann.

Abg. **Dr. Philipp Murmann** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Grundsätzlich freuen wir uns, dass das BMF diesen Gesetzesentwurf vorgelegt hat. Wir haben schon lange darüber diskutiert, wie wir die Kapitalausstattung von Unternehmen verbessern können, und hoffen natürlich, dass dieses Gesetz auch dazu beiträgt. Dabei geht es um die Kapitalausstattung, insbesondere von jungen und wachstumsgetriebenen Unternehmen. Meine erste Frage möchte ich an die Vertreter des BVK und des Bundesverbandes Deutsche Start-ups stellen: Ist aus Ihrer Sicht dieser Gesetzesentwurf dazu geeignet, die Kapitalbeschaffung, gerade die Wachstumsfinanzierung von jungen wachstumsorientierten Unternehmen, zu befördern und welche Elemente tragen aus Ihrer Sicht besonders dazu bei oder gibt es auch kritische Anmerkungen dazu?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Schatz, bitte.

Sv **Christian Schatz** (Bundesverband Deutscher Kapitalbeteiligungsgesellschaften e. V. (BVK)): Vielen Dank für die Einladung zu dieser Sitzung des Finanzausschusses, wir sind dieser gerne nachgekommen. Wir begrüßen ausdrücklich die Initiative der Bundesregierung, das Thema „Verlustnutzung“ aufzugreifen. Bekanntermaßen ist das ein schon lange diskutiertes Thema, das gerade bei der Kapitalausstattung von jungen Unternehmen immer wieder aufgetreten ist. Wir haben seit mehreren Jahren mit § 8c KStG eine gerade im europäischen Vergleich sehr rigide Regelung, die auch bei jungen Unternehmen in nachfolgenden Finanzierungsrunden immer dazu führt, dass das Thema „Verlustvorträge“ ein Problem wird. Leider haben sich die bisher im § 8c KStG befindlichen Ausnahmen nicht als tragfähig erwiesen. Teils, weil europarechtliche Vorbehalte bestehen, teils, weil auch praktische Probleme in der Anwendung auftreten, siehe die „stille Reserven-Klausel“ im § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9 KStG. Deswegen begrüßen wir es ausdrücklich, dass mit diesem neuen Ansatz ein neuer Weg beschritten wird und wir sind in der Tat der Auffassung, dass das lange schon diskutierte Thema dort hinreichend adressiert wird.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Nöll, bitte.

Sv **Florian Nöll** (Bundesverband Deutsche Start-ups e. V.): Auch von mir herzlichen Dank für die Einladung. Dem Gesagten möchte ich mich nahtlos anschließen und ergänzen, wo wir im Hinblick auf die Praxis unserer Start-up-Unternehmen in der Wachstumsfinanzierung den offenen Gesprächsbedarf sehen. Uns geht es im Prinzip darum, dass wir darüber sprechen möchten, dass die geplante Verlustverrechnung nicht durch zu umfassende Ausnahmeregelungen wieder unmöglich gemacht wird. Insbesondere geht es um die Frage: Wie gehen wir mit sich verändernden oder erweiternden Geschäftsmodellen um? Das sind zwei Situationen, die sehr häufig vorkommen. Es muss also aus unserer Sicht insbesondere verhindert werden, dass Anpassungen des Geschäftsmodelles an bestehende Marktbedingungen steuerlich sanktioniert werden. Diese steuerliche Sanktionierung hätte erhebliche negative Folgen auf die Exit-Bedingungen in Start-ups und würde den



Anteilseignerwechsel für Gründer und Investoren erschweren.

Es ist für uns wichtig, dass Geschäftsmodelle ausprobiert werden können. Sie können sich öfter pro Quartal ändern und sind dann auch erfolgsentscheidend für den späteren Gesamterfolg des Start-ups. Hier geht es also darum, Rechtssicherheit zu gewähren, die Ermessensspielräume für die Finanzverwaltung so eng wie möglich zu halten und zu verhindern, dass es am Ende des Tages zu oft auf Einzelfallentscheidungen ankommt. Daher empfehlen wir von dem Antragserfordernis im § 8d Abs. 1 Satz 1 – neu – KStG Abstand zu nehmen und den bürokratischen Aufwand zu reduzieren.

Letztendlich stellen sich folgende Fragen: Was ist ein einheitlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des Gesetzentwurfes? Was ist die Zweckbindung? Wann erfolgt eine Zweckänderung? Wenn die Satzung einer GmbH sich ändert oder nur bei einem Branchenwechsel jenseits der Satzung der Kapitalgesellschaft? Was ist ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb? Ist dies bereits zu bejahen, wenn beispielsweise ein Start-up einen Zukauf tätigt und damit sein Geschäft erweitert?

All diese Dinge sind aus unserer Sicht so formuliert, dass sie sehr viel Raum für Interpretation lassen und da wünschen wir uns, dass es konkreter gefasst wird, um Rechtssicherheit zu schaffen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Vielen Dank. Es geht bei dem Gesetzentwurf um die Verbesserung der Kapitalbeschaffung für junge innovative Unternehmen. Und ich möchte gern Herrn Prof. Hechtner und Herrn Dr. van Lishaut fragen, ob Sie glauben, dass das Instrument des fortführungsgebundenen Verlustvortrages, so wie es sich jetzt im Gesetzentwurf findet, das geeignete Mittel ist, und wie Sie die Gesamtlage hinsichtlich der Zielerreichung und des Gesetzentwurfes beurteilen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Herr Abgeordneter, vielen Dank für die Frage. Frau Vorsitzende, vielen Dank für das Wort. Letztendlich ist die Frage, die Sie angesprochen haben: Wer wird betroffen und wer sollte betroffen sein? § 8d – neu – KStG statuiert eine Ausnahme von § 8c KStG, der Verlustverrechnungsbeschränkungen beinhaltet.

Kritisch anzumerken ist, dass dieses Instrument des § 8c KStG mit der Unternehmenssteuerreform eingefügt wurde und bis jetzt eigentlich keine validen empirischen Kenntnisse vorliegen, wen diese Regelung letztendlich trifft bzw. ob es die Richtigen oder die Falschen trifft.

Wenn man sich den Gesetzentwurf anschaut und in die Gesetzesbegründung hineinschaut, dann steht dort drin, dass das Gesetz dem Ziel verpflichtet ist, leicht zu administrieren und ein hohes Maß an Rechtssicherheit zu bieten. Das sehe ich jetzt in dieser Form noch nicht, da hier ein neues Optionswahlrecht geschaffen wird, das an einigen besonderen Stellen sogar schärfer ausfallen kann als der bisherige § 8c KStG.

Ökonomisch muss man einfach sagen, dass es hier um die Verlustverrechnung geht und wir uns den Anteilseigner anschauen. Und wenn Verlustvorträge dann durch § 8d – neu – KStG werthaltig werden, dann wird das auch auf den Veräußerungspreis wirken. Das heißt, die Frage ist: Wem kommt diese Begünstigung zugute? Kommt sie einem Erwerber zugute oder führt sie erst dazu, dass eine Veräußerung vorgenommen werden kann. Aus ökonomischer Sicht muss angeführt werden, dass nicht zwangsweise nur die erreicht werden, an die man vielleicht direkt gedacht hatte – sie hatten junge Unternehmen oder die Start-ups angesprochen. Dass der Entwurf doch recht breit angelegt ist, führe ich auf europarechtliche Überlegungen Ihrerseits zurück. Daher kann es sein, dass auch Unternehmen betroffen werden könnten, die das Ganze letztendlich für die Anteilseigner als Mitnahmeeffekte deklarieren könnten.



Insofern ist erst einmal darauf hinzuweisen, dass man sich vielleicht die Bedenken des Bundesrates noch einmal genauer anschaut und überlegt, ob an manchen Stellen das Gesetz nicht noch etwas enger gefasst werden könnte.

Fiskalisch ist anzumerken, dass bei Einführung des § 8c KStG damals Mehreinnahmen von 1,4 Milliarden Euro ausgewiesen wurden. Mit Einführung der Sanierungs-, stille Reserven- und Konzernklausel wurden Mindereinnahmen von 1,34 Milliarden Euro angenommen. Die Sanierungsklausel ist ausgesetzt und jetzt können wir mit 600 Millionen Euro rechnen. Das heißt, wenn ich das saldiere, bleibt eigentlich nichts mehr übrig, was damals den § 8c KStG ausmachen sollte.

Darüber hinaus denke ich, dass einige Formulierungen im Gesetzentwurf recht unklar sind. So stellt sich die Frage, was der „Geschäftsbetrieb“ ist? Es wurde schon angesprochen, wie der zu definieren ist. Es kann durchaus sein, dass es manchmal sinnvoll ist, dass der Geschäftsbetrieb für die Fortführung auch verändert wird. Mich stört allerdings mehr, dass der Gesetzentwurf mit „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ titulierte ist. Die Rechtsfolge ist aber, dass § 8c KStG nicht gilt. Der § 8c KStG ist deutlich weiter zu formulieren. Er betrifft Verlustausgleich, Verlustabzug und den Verlustrücktrag. Daher stellt sich letztendlich für mich die Frage, wie dieses Gesetz denn nun technisch anzuwenden ist, insbesondere wenn ich hier nur den Verlustvortrag sehe.

Es stellen sich für mich insbesondere die Fragen: Ist der Verlustrücktrag dann per se erlaubt? Kann ich das Ganze aushebeln, weil in Absatz 2 wieder Rückausnahmen gemacht werden und nur vom fortführungsgebundenen Verlustvortrag gesprochen wird? Diese Liste könnte man weiter fortführen. Einmal wird auf Satz 3 verwiesen, obwohl es Satz 4 sein sollte.

Es gibt also noch diverse Möglichkeiten, diesen Gesetzentwurf, der selbstverständlich eine sinnvolle ökonomische Fragestellung diskutiert, noch etwas zu verbessern. Ich denke, dass er sehr breit angelegt ist und es ist nicht definitiv klar, ob nicht auch Unternehmen von diesem erfasst werden, die

man eigentlich von der Grundintention hätte nicht treffen wollen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. van Lishaut, bitte.

Sv **Dr. Ingo van Lishaut** (Finanzministerium des Landes NRW): Guten Tag meine Damen und Herren und vielen Dank auch meinerseits für die Einladung.

Der Fokus liegt jetzt auf dem Thema der Zielerreichung. Da bin ich als Finanzbeamter natürlich nur insoweit überhaupt Ansprechpartner, als ich sagen kann, dass wir in unserer Landesfinanzverwaltung nachgefragt haben, ob es Start-up-Fälle gibt, die durch den § 8c KStG an neuen Finanzierungsrunden gehindert wurden. Nun ist so eine Umfrage nicht unbedingt repräsentativ: Wir haben die Leute gefragt, die wir kannten. Aber wir haben keinen Fall zur Kenntnis gebracht bekommen, wo der § 8c KStG ein Problem gewesen wäre. Man muss sehen, dass es verschiedene Möglichkeiten gibt, den § 8c KStG zu nutzen. Es gibt die Stille-Reserven-Klausel, die man am Anteilskaufpreis festmacht. Es gibt die Möglichkeit, innerhalb von fünf Jahren bis zu 25 Prozent der Anteile zu übertragen. Es gibt auch weitere Gestaltungen, etwa über Darlehen oder Wandelschuldverschreibungen, um sich so Schritt für Schritt an der Gesellschaft zu beteiligen.

Man muss ganz klar sagen, dass das Ziel sehr begrüßenswert ist. Fälle sind uns auch durch Befragen in andere Richtungen, also hier auf die Bundesebene, aber nicht bekannt geworden.

Ich möchte an Herrn Prof. Hechtner anknüpfen und ein paar Worte zu dem Thema „Kollateralschäden“ sagen. Also wir wollen ja eine zielgerichtete Norm, die auch dafür sorgt, dass die Altverluste von immerhin 600 Milliarden Euro, die wir vor uns her schieben, nicht wieder eines Tages vor uns liegen. 600 Milliarden Euro ist natürlich eine Horrorzahl, das muss man so sagen. Aber selbst wenn nur ein Bruchteil dieser Verluste wieder reaktiviert werden könnte – und sie werden momentan durch § 8c KStG und § 8 Abs. 4 KStG ja von uns gehalten –,



dann drohen Einnahmeeinbußen in der Höhe mehrerer Jahresaufkommen an Körperschaftsteuern.

Der Entwurf enthält Sicherungen hiergegen, die man wirklich begrüßen, und wofür man auch mal Danke sagen muss. Aber diese Sicherungen sind noch nicht vollkommen, denn wir haben nicht nur diese dreijährige Vorglühphase in § 8d Abs. 1 Satz 1 – neu – KStG, sondern wir haben auch Altverluste, die wesentlich älter sind. Wir haben vielleicht Verluste aus inaktiven Gesellschaften, die aber in einem stufenweisen Verfahren auch im Zusammenwirken mit dem Erwerber wiederbelebt werden können. Hier besteht die Sorge, dass hier auch noch Gestaltungspotential bleibt.

Ein weiterer Punkt ist – das finden Sie auch in der Literatur schon angesprochen –, dass der § 8d – neu – KStG sagt, dass der § 8c KStG nicht anwendbar ist. § 8c KStG hat aber einen größeren Teil an Verlusten zum Gegenstand, als der § 8d – neu – KStG hinterher auffängt. Sie finden es auch in der Literatur, dass der § 8c KStG zum Beispiel auch Verluste im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG oder § 15a EStG und dergleichen betrifft und davon ist in dem § 8d – neu – KStG dann gar nicht mehr die Rede.

Es gibt hier also noch eine Reihe von zu klärenden Punkten, auch wenn man das Anliegen wirklich gut findet. Unser Land begrüßt dieses vom Grundgedanken her, sieht aber Punkte, an denen man wirklich noch einmal präziser nacharbeiten muss, um die Sache hinreichend missbrauchsfest zu machen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die CDU/CSU ist Herr Dr. Murmann.

Abg. **Dr. Philipp Murmann** (CDU/CSU): Dann würde ich einmal versuchen, bei dem Thema „Missbrauch“ weiterzumachen. Es ist natürlich die Idee des Gesetzentwurfes, dass er erstens aufgrund europarechtlicher Überlegungen für alle gilt. Gleichzeitig hat der Gesetzentwurf bestimmte Leitplanken eingebaut, um den Missbrauch zu verhindern. Jetzt hat der Bundesrat auch in seiner Stellungnahme

darauf hingewiesen, dass es Gestaltungspotential gibt, was Herr Dr. van Lishaut auch noch einmal ausgeführt hat. Deswegen meine Frage an den DIHK und auch an den BDI, wie Sie denn die Wirkung dieser neuen Möglichkeit des § 8d – neu – KStG einschätzen? Sehen Sie auch, dass da ein neues Missbrauchsfeld, Stichwort „Mantelkäufe“, aufgemacht wird, und wie bewerten Sie bei Abwägung der immer vorhandenen Vor- und Nachteile die Missbrauchsanfälligkeit oder Gestaltungsmöglichkeiten, auch von Unternehmen, die vielleicht noch Verluste vor sich hertragen? 600 Milliarden Euro ist natürlich eine erschreckende Zahl.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Kambeck, bitte.

Sv **Dr. Rainer Kambeck** (Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V. (DIHK)): Sehr geehrter Herr Abgeordneter Murmann, vielen Dank für die Frage. Herzlichen Dank auch für die Einladung hier in die Anhörung.

Herr Dr. Murmann, Sie haben es gesagt: Letztlich gilt es eine Abwägung von Förderung und Unterstützung der Unternehmen mit der Verhinderung des Missbrauchs vorzunehmen. Wir haben in einer gemeinsamen Stellungnahme der Wirtschaftsverbände geschrieben, dass wir unter dem Strich doch ein leichtes Plus sehen. Also wir begrüßen auf jeden Fall die Aktivität hier, dass man mit dem § 8d – neu – KStG versucht, die Probleme in den Griff zu bekommen. Allerdings geht es aus unserer Sicht zu weit. Man könnte diesen fördernden Aspekt in der Tat stärken, wenn man einige Korrekturen noch vornehmen würde. Dies betrifft in erste Linie die Fortführung des Geschäftsbetriebs, das wurde ja auch schon angesprochen.

Einerseits haben wir die Problematik – auch nach der Sanierungsklausel –, dass wir nicht zu selektiv die Unternehmen adressieren können. Insofern ist der weite Anwendungsbereich nötig. Den wir auch begrüßen. Dann gibt es aber Formulierungen im Gesetz, die letztlich die eigentliche Zielsetzung wieder stark einschränken. Was die Fortführung anbetrifft, sehen wir noch Möglichkeiten.



Einige andere Punkte haben wir auch angesprochen: Die Stellung eines Organträgers ist aus unserer Sicht nicht klar formuliert und fraglich ist, ob sich das auch schon auf die Situation bezieht, wenn das Unternehmen bereits Organträger ist. Dies ist aus unserer Sicht im Gesetzesentwurf nicht klar formuliert. Auch hinsichtlich der Aufnahme der Wirtschaftsgüter unterhalb des gemeinen Wertes im § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr.6 – neu – KStG erfolgt aus unserer Sicht eine zu starke Einschränkung.

Wir haben letztlich auch noch einen Punkt, was die Dauer der Fortführung anbetrifft. Es wäre gut, wenn man in diesem Gesetzesentwurf die zeitliche Dauer konkretisieren würde. Aus unserer Sicht wäre dies maximal die Dauer, bis der Verlustvortrag aufgebraucht ist. Wir sehen das noch nicht klar genug formuliert, dass darüber hinaus dann die Bedingungen eingehalten werden sollten.

Das sind aus unserer Sicht wichtige Dinge, wo man anknüpfen könnte. Auch die grundsätzliche Trennung zwischen § 8c KStG und § 8d – neu – KStG halten wir nicht für notwendig, weil ansonsten die Gefahr besteht, dass, wenn nicht nach Antragstellung alle Voraussetzungen des § 8d – neu – KStG vorliegen, der Verlustabzug nach § 8c KStG vollständig untergeht. Es bedarf in solchen Fällen daher zumindest eines möglichen Rückgriffs auf den § 8c KStG.

Unter dem Strich bewerten wir den Gesetzesentwurf als positiv und bekommen diese Rückmeldungen auch aus den Unternehmen. Jedoch könnte er aus unserer Sicht noch effektiver ausgestaltet werden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Holle, bitte.

Sv **Florian Holle** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Auch ich möchte mich für die Einladung und für die Frage bedanken und da es sich um eine gemeinsame Stellungnahme von verschiedenen Verbänden handelt, macht es wenig Sinn, wenn ich das jetzt alles wiederhole. Insofern würde ich mich darauf beschränken, das

Stimmungsbild von den Industrieunternehmen wiederzugeben.

Dieser Gesetzesentwurf wird natürlich grundsätzlich begrüßt, weil das schon lange eine Forderung der deutschen Industrie ist, die überschießende Wirkung von § 8c Abs. 1 KStG einzugrenzen. Aber es führt dazu, dass aufgrund des engen Anwendungsbereichs, den § 8d Abs. 2 – neu – KStG skizziert, viele Industrieunternehmen zu dem Ergebnis kommen, dass für sie eigentlich keine Anwendungsmöglichkeit besteht. Das kam hier in der Anhörung schon ein bisschen zum Tragen. Es steht zwar nicht im Gesetzesentwurf drin, aber es soll wohl um junge innovative Unternehmen gehen und eben nicht um große deutsche Industrieunternehmen.

Warum ist dieser skizzierte Absatz 2 so ein großes Problem? Da gibt es verschiedene Punkte, die Herr Dr. Kambeck gerade schon angesprochen hat: Zum Beispiel die Stellung als Organträger vor dem schädlichen Anteilseignerwechsel. Es ist aus unserer Sicht überhaupt nicht nachzuvollziehen, warum das schädlich sein soll. Irgendwo müssen diese Verluste herkommen. Ob sie nun von der Organgesellschaft kommen oder vom Organträger und wo sie sich dann sammeln, ist zumindest aus unserer Sicht völlig unerheblich. Im Nachhinein kann man das schon verstehen, dass sich diese Gesellschaft dann nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligen soll oder eben nicht Organträger werden soll. Aber dabei geht es doch nicht darum, dass die Stellung als Organträger das Schädliche ist, sondern es geht um die Verlustverrechnung. Insofern könnte dieser Absatz 2 doch eine Ausnahme dafür machen, dass, wenn man Organträger ist, die Gewinne der Organgesellschaft eben nicht verrechnet werden dürften. Gleiches gilt für eine Mitunternehmerschaft und wird meines Erachtens ohnehin festgestellt. Insofern sollte das, glaube ich, auch technisch möglich sein.

Auf eine weitere Sache möchte ich auch noch hinweisen: Ich glaube der Bundesrat und auch das Bundesland Baden-Württemberg haben in ihren Stellungnahmen darauf hingewiesen, dass die Regelung nicht rückwirkend zum 01.01.2016 gelten



solle, sondern erst für zukünftige Anteilseignerwechsel. Und da wird dann auf den Preis verwiesen, dass doch die aktuelle Gesetzeslage im Preis Berücksichtigung gefunden hätte. Und wir glauben, dass es dabei nicht um die Preise geht, sondern es geht darum, junge innovative Unternehmen zu fördern und nicht irgendwelche Preise, die kalkuliert sind, zu beeinflussen oder dass diese schon beeinflusst wurden. Insofern halten wir es für dringend geboten, das rückwirkend zu machen. Dies wäre auch schon für diejenigen, die das in diesem Jahr umgesetzt haben, eine gute Maßnahme, weil es eben nicht um Preise geht, sondern um gute Ideen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE ist Herr Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Frau Vorsitzende. Meine Frage stelle ich zum einen an den Deutschen Städtetag, Herrn Dr. Ronnecker, und an Herrn Prof. Jarass. Ich knüpfe an die letzte Frage an, die schon das Problem aufgeworfen hat. Durch den Gesetzesentwurf soll der grundsätzlichen Unterbindung sogenannter Mantelkäufe eine weitere Ausnahmeregelung hinzugefügt werden. Mantelkäufe betreffen Gestaltungen, bei denen eine Kapitalgesellschaft eine andere kauft, um deren Verluste steuerlich geltend zu machen. Dadurch findet ein sogenannter Verlusthandel statt. Bereits der geltende § 8c KStG enthält mit der Konzern- und der Stillen-Reserven-Klausel zwei Ausnahmetatbestände. Nunmehr soll auch die über eine begrenzte Zeit erfolgende Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs den Verlusthandel erlauben. Inwiefern eröffnet der Gesetzesentwurf neue Gestaltungen mittels Mantelkäufen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Ronnecker, bitte.

Sv **Dr. Stefan Ronnecker** (Deutscher Städtetag): Vielen Dank für die Frage. Wir gehen davon aus, dass mit der Regelung des § 8d – neu – KStG der bisherige § 8c KStG weitestgehend ausgehöhlt werden würde. Wir sehen praktisch keinerlei Hemmnisse, die brancheninternen Verlusthandel effektiv werden vermeiden können. Und wenn man

sich dann noch weitergehende Gestaltungen vorstellt, insbesondere Zwischennutzungsmodelle, bei denen eine Zeit lang der Verlustmantel reaktiviert und sodann eine geringfügige Geschäftstätigkeit aufgenommen wird, dann halten wir durchaus auch für vorstellbar, dass man Altverluste von ruhenden Gesellschaften wieder handelbar machen kann und dass man über diesen Weg auch durchaus branchenübergreifend die Verlustmäntel nutzen könnte. Vor diesem Hintergrund betrachten wir auch die Schätzung, wie sie sich im Gesetzentwurf mit 235 Millionen Euro Steuerausfall für die Kommunen findet, für deutlich unterzeichnet, wenn das Gesetz so kommt, wie es sich derzeit noch im Entwurf befindet.

Wir nehmen allerdings sehr wohlwollend zur Kenntnis, dass die Länder eine Reihe von Vorschlägen gemacht haben, mit denen man zumindest die Altverluste und die branchenübergreifende Verlustverrechnung weitestgehend eindämmen können, wenn man den Weg entsprechend geht. Dann hätten wir in der Zukunft nur noch die „brancheninternen“ Gestaltungen, mit denen wir leben müssen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Jarass, bitte.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences): Es ist gerade schon vom Kollegen der Deutschen Industrie ausgeführt worden, der sagt: Die jungen innovativen Gesellschaften sollen gefördert werden. Das ist sozusagen das Argument, mit dem man jetzt die Aushöhlung des § 8c KStG in der Öffentlichkeit verkauft. Aber interessanter Weise hat derselbe Kollege einige Sätze vorher gesagt: Die überschießenden Wirkungen von § 8c KStG sollen abgemildert werden. Im Klartext: Wir wollen bei einem Anteilseignerwechsel nicht mehr diese strikte Verlustverrechnung akzeptieren. Herr Dr. van Lishaut hat das schon angesprochen und ich will das auch nochmal hier verdeutlichen: Wir sprechen hier nicht über „Peanuts“. Gemäß der letzten Körperschaftsteuerstatistik haben wir insgesamt fast 600 Milliarden Euro an Verlustvorträgen. Wenn die im Verlauf der nächsten Jahre insgesamt gehoben werden können, dann sprechen



wir von Steuerausfällen in der Größenordnung von 150 Milliarden Euro. Das heißt, wenn wir die Verrechnung von Verlusten ermöglichen, die eigentlich in irgendwelchen Unternehmen derzeit eingefroren sind und bei denen es derzeit noch nicht zu erwarten steht, dass die in den nächsten Jahren irgendwie genutzt werden können, dann laufen wir Gefahr, dass wir durch die Gesetzesänderung enorme Steuerausfälle haben.

Ich komme jetzt noch einmal auf die Förderung von jungen, innovativen Gesellschaften zurück: Ich bin ja seit vielen Jahren bei uns in Wiesbaden im Fachbereich „Informatik“ tätig und wir haben viele junge Unternehmensgründer. Es gibt Studenten, die zu mir kommen und sagen: Herr Jarass, sie kennen sich doch in der BWL ein bisschen aus, helfen sie uns doch, ein Unternehmen zu gründen. Das ist in vielen Fällen schon gelungen. Für die Unternehmensgründung ist der Gesetzentwurf aber überhaupt nicht hilfreich. Das ist ganz klar, denn die haben ganz andere Sorgen. Ich habe in meiner Stellungnahme einen Vorschlag gemacht, wie man diesen jungen Leuten helfen könnte, nämlich mit einer pauschalen Ansparabschreibung. Viele dieser jungen Leute sind zu diesem Zeitpunkt schon ein bis drei Jahre angestellt tätig und verdienen als Informatiker sehr ordentlich. Geben Sie denen eine pauschale Ansparabschreibung, lassen Sie die 20.000 bis 50.000 Euro im Jahr von ihrem Einkommen steuer- und vielleicht auch sozialabgabefrei zurücklegen. Wenn die dann zwei, drei Jahre später ein Unternehmen gründen, dann lassen Sie sie das Kapital für die Unternehmensgründung nutzen. Das wäre eine konkrete Hilfestellung für meine jungen Leute bei der Unternehmensgründung.

Jetzt geht es aber bei dem Gesetzentwurf nicht darum, dass jemand eine Idee hat und die im ersten Schritt umsetzt. Hier geht es offensichtlich darum, dass die Idee schon umgesetzt, der Prototyp bereits gebaut wurde und das Unternehmen nun 5, 10 oder vielleicht sogar 20 Millionen Euro Kapital benötigt. Und jetzt müssen wir uns überlegen: Wozu führt denn das, wenn ich die Verluste nicht untergehen lasse? Das führt doch ausschließlich nur dazu, dass der Verkaufspreis des Unternehmens steigt. Wir haben genau dieselbe Situation wie bei der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG. Ich saß hier

vor Jahren und habe – glaube ich – ganz nachvollziehbar argumentiert, dass die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG nicht ein Unternehmen, sondern nur die Verkäufer saniert. Es ist auch einhellige Meinung in der Betriebswirtschaftslehre gewesen, dass ein zum Verkauf stehendes Unternehmen einen Kaufpreis hat, der sich in zwei Teile aufteilt: Die akkumulierten zukünftigen Gewinnerwartungen plus der Wert der Verlustvorträge. Und wenn Sie jetzt die Verlustvorträge hier unter dem Pseudoargument „Stützung von Start-ups“ aufmachen, dann nutzt es letztendlich nur denjenigen, die ihre Verluste verkaufen wollen, und nicht etwa den jungen Start-ups.

Ich will noch einen letzten Punkt ansprechen, den ich mit großer Sorge sehe: Das deutsche Steuersystem ist kompliziert und insbesondere für meine jungen Studenten, aber auch für deren Steuerberater, ist es überhaupt nicht handhabbar. Und jetzt haben wir hier einen Vorschlag, der, wenn man auch nur die offensichtlichsten Mantelkäufe verhindern will, so kompliziert ist, dass er eigentlich von niemanden mehr akzeptabel handhabbar ist. Wenn man jetzt aber natürlich die Stellungnahme des Kollegen vom Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg anschaut, dann schreibt er: Definition des Geschäftsbetriebs: „Die Definition des Geschäftsbetriebes und die damit verbundene Gesamtschaubetrachtung lässt im Übrigen auch genügend Spielraum.“ Das ist genau der Punkt: Wenn ich das Gesetz nach dem Wortlaut lese, dann ist es natürlich absolut kontraproduktiv für Start-ups, weil die sozusagen ihren Geschäftsbetrieb nicht ändern können und das Kennzeichen jedes Start-ups und jeden Innovativunternehmens ist es, dass es sich kontinuierlich neu erfindet, neue Ideen reinpackt und es sich an Märkte anpasst. Die Regelung ist also absolut kontraproduktiv für diese Art von Unternehmen.

Wenn ich aber diese Beibehaltung des Geschäftsbetriebs sehr weit fasse, dann habe ich genau das Problem des Mantelkaufes, weil ich diesen dann nicht mehr verhindern kann. Dann spaltet zum Beispiel ein gut verdienendes Unternehmen seine Vertriebsabteilung ab und verschmilzt sie mit dem jungen Unternehmen und schon habe ich quasi einen Mantelkauf, aber nicht mehr im Sinne wie früher, dass es den Mantel direkt kauft, sondern im



Sinne, dass ich Teile meines gutgehenden Unternehmens mit dem Verlustunternehmen verschmelze.

Überlegen Sie sich diesen Gesetzentwurf noch einmal, sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete: Wenn Sie Start-ups fördern wollen, ist dieser Gesetzesentwurf absolut kontraproduktiv und er öffnet Tür und Tor für die Nutzung von Verlusten durch gutsituierte Unternehmen. Ich weise darauf hin: Wenn diese ganzen 600 Milliarden Euro genutzt werden könnten, dann wären das vier Jahresgewinne der deutschen Körperschaften. Ich gebe das noch einmal zu bedenken, denn es ist eine höchst gefährliche Angelegenheit! Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank. Manchmal denke ich, wenn man auf die Zugspitze fährt und nur Angst davor hat, da herunter zu fallen, dann ist das so wie mit den 600 Milliarden Euro. Man verlässt sich auf Sicherungseinrichtungen, und genau darum geht es hier. Ich denke, es geht nicht darum die Kapitalausstattung von Unternehmen zu verbessern, sondern ganz konkret um das Thema „Innovation und Arbeitsplätze“. Wobei das Thema „Arbeitsplätze erhalten“ heißt, eine Dynamik zu erhalten und nicht den Heizer auf der E-Lok. Innovation steht ganz im Vordergrund, und wir wissen, dass wir dieses Thema anpacken wollen und lösen müssen. Die bisherigen Regelungen führen dazu, dass innovative Unternehmen zum Beispiel dazu gezwungen werden, ins Ausland zu gehen, weil der Verlustuntergang eben doch eine erhebliche Schwelle darstellt.

Meine Fragen gehen an Herrn Hermann Längle vom Finanzministerium des Landes Baden-Württemberg: Welche Probleme sehen Sie bei der rückwirkenden Anwendung? Und wo sehen Sie in der Tat die Gefahr einer missbräuchlichen Verlustnutzung durch § 8d – neu – KStG? Welchen Handlungsbedarf sehen Sie, insbesondere bei der Frage der Definition des Geschäftsbetriebes und auch vor dem

Hintergrund, dass letztendlich die Finanzverwaltung ja Einzelfallprüfungen vornehmen muss und daher eine klare Aussage verlangt. Wenn Sie vielleicht diese beiden Themen, also Rückwirkung und Handlungsbedarf des Gesetzgebers, erläutern würden. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Längle, bitte.

Sv **Hermann Längle** (Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg): Vielen Dank für die Frage und auch für die Einladung.

Zunächst zur Frage der Rückwirkung: Wir sprechen uns massiv gegen die Rückwirkung aus. Dies tun wir nicht aus rechtlichen Gründen, denn rechtlich zulässig ist es aufgrund der begünstigenden Wirkung. Gleichwohl ist es doch so, dass wir damit in abgeschlossene Sachverhalte eingreifen. Wer sich im Jahr 2016 in ein Unternehmen eingekauft hat, hat sich zu bestimmten Konditionen eingekauft und die Konditionen mit oder ohne § 8d – neu – KStG können durchaus andere sein. Von daher sehen wir an dieser Stelle auch eine zivilrechtliche Rückwirkung.

Ferner soll dieser § 8d – neu – KStG dazu dienen, Anreize zu schaffen. Für diejenigen, die schon gehandelt haben, sehe ich die Notwendigkeit, einen Anreiz zu schaffen, nicht mehr. Zudem hätte die Rückwirkung erhebliche Auswirkungen: Die sind zum einen natürlich aufkommensbedingt, und da denke ich vor allem auch an die Kommunen, die möglicherweise ihre Planungen für das kommende Jahr schon aufgestellt haben. Wenn da plötzlich eine große Lücke entsteht, wäre das eine ungute Sache. Man muss dabei auch bedenken, dass es nicht die Kommunen allgemein trifft, so wie es vielleicht das Land oder den Bund trifft, sondern es trifft möglicherweise bestimmte Kommunen ganz heftig. Also von daher mein Petition: Bitte keine Rückwirkung.

Und zuletzt auch noch ein Problem der Finanzverwaltung, das kann man vielleicht geringschätzen, ist aber für uns doch ein großes: Wir haben einen Sondereffekt im kommenden Jahr zu



erwarten, weil die Programme angepasst werden und wir die Veranlagung 2016 später anfangen können und wenn jetzt noch etwas darauf kommt, wird es noch später. Die Rückwirkung wäre somit ein Problem für den Berater und auch für die Finanzverwaltung.

Zum Begriff „Geschäftsbetrieb“, der mehrfach angesprochen wurde: Also wir machen mit diesem § 8d – neu – KStG eine neue Welt auf, die aber auch nicht ganz neu ist. Wir schaffen eine Schedule, wie wir sie auch schon kennen, vielleicht aus § 15 Abs. 4 EStG oder § 2a EStG. Das heißt, wir gucken uns einen bestimmten Aspekt an und machen in diesem Bereich die Dinge verrechenbar und ausgleichsfähig. Und hier steht nun als zentraler Begriff der unbestimmte Rechtsbegriff „Geschäftsbetrieb“ beim § 8d – neu – KStG. Unbestimmte Rechtsbegriffe haben wir häufig, und trotzdem sind wir mit diesen auch meistens irgendwie zurechtgekommen. Dieser Begriff ist auch nicht ganz neu. Wir haben ihn auch schon in § 8 Abs.4 KStG a.F. gesehen. Wir hatten ihn schon im § 12 UmwStG, dort allerdings immer angereichert auch mit quantitativen Merkmalen und die haben uns in der Praxis Schwierigkeiten verursacht. Wir hatten ihn aber auch schon durch die Rechtsprechung beim § 10a GewStG, da hatten wir auch schon diese qualitativen Merkmale. Herr Prof. Brandt hat bereits darauf hingewiesen, dass man daraus natürlich ein bisschen Honig saugen kann, um den Begriff besser zu definieren.

Der Gesetzentwurf sieht in § 8d Abs. 1 – neu – KStG vor, dass wir mit qualitativen Merkmalen agieren wollen und das sind zum Beispiel „Produkte“ oder die „Qualifikation der Arbeitnehmer“. Dies sind klassische Fälle, die man bei einem Start-up im Auge haben muss. Nehmen wir einen kleinen Beispielfall: Man will Maultaschen weltweit mit einer neuen Rezeptur gängig machen und gründet dafür eine GmbH. Hier hat man einen konkreten Geschäftsbetrieb, an dem auch festgehalten wird und somit sind die Anfangsverluste eben mit den zukünftigen Gewinnen verrechenbar. Wird ein passant dabei jetzt auch noch eine tolle Nudelmaschine entwickelt und man stürzt sich auf die, dann dürfte das eine Veränderung des Geschäftsbetriebes sein, denn jetzt habe ich eben andere Arbeitnehmer, einen ganz anderen Zielhorizont,

andere Betriebsideen und auch andere Märkte. Von daher wären wir aus diesem Bereich draußen und es wäre ein Ausklinken aus der Schedule.

Aber ich denke wir könnten wahrscheinlich trotzdem mit diesem unbestimmten Begriff leben. Allerdings spricht auch nichts dagegen, die Gesetzesbegründung oder auch das Gesetz in diese Richtung noch ein bisschen anzureichern, um, in Kombination mit dem BMF-Schreiben, eine bessere Handhabung zu gewährleisten.

Zum letzten Punkt, dem Missbrauch: Ich glaube, Herr Dr. van Lishaut hat auch schon auf den Aspekt hingewiesen, dass man möglicherweise wieder Altverluste reaktivieren kann. Wenn ich drei Jahre so einen Geschäftsbetrieb geführt habe, dass ich dann eben auch wieder drin bin. Wenn man das vielleicht auch am Beispiel mal festmachen möchte: Wenn mein Maultaschenhersteller jetzt klug ist, sucht er sich zum Beispiel eine Gesellschaft aus, die genug Verluste hat und baut diese Geschäftsidee erst einmal drei Jahre als Geschäftsführer oder vielleicht als verdeckter Kapitalgeber auf und übernimmt nachher diese Gesellschaft mit den Anteilen und hätte dann die Dreijahresfrist eingehalten und hätte dann wieder Zugriff auf die Altverluste. Das ist ein wichtiger Aspekt von dem, was da passieren kann.

Problematisch ist es auch, dass wir eine Lücke haben zwischen dem Anteilseignerwechsel und dem Feststellungszeitpunkt der Verluste, der in der Regel der 31. Dezember ist, und dass man in die Lücke noch schädliche Ereignisse einfügen kann. Aber darauf hat der Bundesrat auch schon hingewiesen. Wenn man diese beiden Dinge noch begrenzen würde, wäre viel gewonnen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Daldrup.

Abg. **Bernhard Daldrup** (SPD): Frau Vorsitzende, ich hätte eine Frage an den Städtetag, vertreten durch Herrn Dr. Ronnecker, und an Herrn Prof. Hechtner. Und zwar geht es mir auch um die



prognostizierten Ausfälle dieses Gesetzes für die Kommunen, in einer prognostizierten Größenordnung von über 235 Millionen Euro jährlich. Wir überlegen, dass eine Möglichkeit Steuerausfälle für die Gemeinden zu vermeiden, darin bestehen könnte, die Ausnahmeregelung von der Verlustnutzungsbeschränkung nur auf die Körperschaftsteuer zu begrenzen. Das heißt mit anderen Worten: Die Erstreckung der Ausnahmeregelung auf die Verluste in der Gewerbesteuer einfach zu streichen. Und meine Frage lautet: Wie beurteilen Sie eine Beschränkung der vorgesehenen Ausnahme von der Verlustnutzungsbeschränkung auf die Körperschaftsteuer?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Ronnecker, bitte.

Sv **Dr. Stefan Ronnecker** (Deutscher Städtetag): Ich möchte gleich zu Beginn betonen, dass wir, sprich der Städtetag, eine Kompensationsregelung über die Gewerbesteuerumlage gefordert und zur Diskussion gestellt haben, um der angespannten Haushaltslage auf kommunaler Ebene im besonderen Rechnung zu tragen. Grundsätzlich wäre es aber natürlich auch möglich, eine Beschränkung der Neuregelung auf die Körperschaftsteuer vorzusehen. Schon heute sind die Verlustverrechnungsmodalitäten in beiden Bereichen nicht hundertprozentig deckungsgleich und dieser Vorschlag würde natürlich auch unserem Anliegen gerecht werden, denn wenn es keine Steuerausfälle auf kommunaler Ebene gibt, dann gibt es natürlich auch keinen Kompensationsbedarf.

Trotzdem halten wir den Vorschlag nur für nachrangig verfolgenswert, denn bisher weichen Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer nur in den Bereichen voneinander ab, wo das entweder durch den Ertragsteuercharakter und den Betriebsteuercharakter der Gewerbesteuer geboten ist oder wo deswegen diese spezifischen Anforderungen auf kommunaler Ebene bzw. die spezifischen Anforderungen der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer auch zweckmäßig sind. Wir sollten daran festhalten, nur dort Abweichungen vorzunehmen, wo das auch erforderlich ist, damit die Gewerbesteuer nicht zu kompliziert wird und damit auch die Akzeptanz

für die Gewerbesteuer an dieser Stelle erhalten bleibt.

Zusammengefasst wäre also unser Petition, dass die Neuregelung nur auf die Körperschaftsteuer beschränkt wird. Dies wäre immer noch klar besser, als ein unkompensierter Steuerausfall von 235 Millionen Euro pro Jahr. Gleichwohl würden wir den generellen Verzicht auf die Neuregelung oder aber eine Kompensationsregelung über die Gewerbesteuerumlage für den deutlich besseren Weg halten. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Vielen Dank für die Frage Herr Abgeordneter, vielen Dank für das Wort.

Wenn Sie die Frage beantworten, dann schlägt da einmal das systematische Herz und einmal das fiskalische Herz. Wenn Sie die Verrechnung bei der Gewerbesteuer ausnehmen, hat das selbstverständlich fiskalische Effekte positiver Art – keine Frage.

Als Vorbemerkung muss man einfach sagen, dass der Gesetzesentwurf in der Begründung nur recht dürftige Informationen anführt, wie viele Unternehmen betroffen sind. Wenn man zurückrechnet wären das 2000 Stück. Wie man auf diese Zahl kommt, weiß ich nicht. Was dahinter steckt, ob da Anpassungseffekte berücksichtigt wurden etc. ist mir ebenfalls nicht bekannt. Insofern ist meiner Meinung nach erst einmal unklar, wie stark die Ausfälle sind. Es ist zu vermuten, auch ohne dass das empirisch nachgewiesen wurde, dass es sich wahrscheinlich eher auf bestimmte Regionen konzentriert und sich nicht deutschlandweit einfach auf alle gleichmäßig verteilt. Und man kann feststellen, dass bei § 10a GewStG ohnehin gerade kein Rücktrag existiert, sodass es einen konkreten Gleichlauf zwischen Gewerbesteuern und Körperschaftsteuern jetzt auch schon nicht gibt. Aber die Antwort hängt letztendlich davon ab, ob man systematische Erwägungen oder die fiskalischen Aspekte mehr in den Vordergrund



stellt. Ich denke, beides sind zulässige Alternativen.

Die Begründung zum Geschäftsbetrieb, die hier angeführt wurde, ist jedenfalls sehr ähnlich zu der Rechtsprechung, die zur Gewerbesteuer und zur Unternehmensidentität ergangen ist. Insofern liegt das letztendlich in dem politischen Willen des Gesetzgebers, für welche Variante er sich hier entscheidet. Beide Varianten sind zulässig. Ich würde aber definitiv darüber nachdenken, ob es sein muss, dass man es echt rückwirkend für 2016 schon anwendet, um hier vielleicht auch noch für eine Entlastung zu sorgen. Und darüber hinaus stellt sich natürlich die Frage, was mit der Sanierungsklausel ist. Die steht ja noch im Gesetz drin und in der waren ja letztlich auch schon Effekte eingepreist, die hier angegangen bzw. im Gesetz niedergeschrieben worden sind.

Das Ergebnis ist also: Es liegt in Ihrer Hand. Der fiskalische Effekt ist definitiv gegeben. Wenn es bei der Gewerbesteuer nicht berücksichtigt wird, dann allerdings zum Preis, dass eine gewisse Systematik durchbrochen wird, was aber allerdings in anderen Bereichen zwischen Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer auch schon geschieht. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die CDU/CSU ist Herr Graf Lerchenfeld.

Abg. **Philipp Graf Lerchenfeld** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine Herren Sachverständigen, vielen herzlichen Dank.

Herr Prof. Jarass hat ja anscheinend vorhin gesagt, dass es aus Steuervereinfachungsgründen eigentlich vernünftiger wäre, den § 8c KStG zu streichen und keinen § 8d – neu - KStG einzufügen. Wenn ich ihn richtig verstanden habe, ist das für seine Studenten wohl einfacher, aber Scherz beiseite.

Der Gesetzentwurf geht von einer sehr strengen Trennung zwischen § 8c KStG und § 8d – neu – KStG aus. Damit verbunden ist die Wahl des Steu-

erpflichtigen, bei Nichtvorlage aller Tatbestandsvoraussetzungen im Verlustnutzungsregime des § 8c KStG nur einen Teil der Verluste zu verlieren, aber beim § 8d – neu – KStG ist es dann ein vollständiger Verlust des Verlustes. Er verliert also seine Verluste vollständig und da hätte ich eine Frage an Herrn Prof. Dr. Förster: Was halten Sie von dieser Regelungstechnik und welche Konsequenzen hat sie dann für den Steuerpflichtigen? Und der BDI lehnt dieses Antragsverfahren ja vollständig ab, deswegen würde ich gerne wissen: Könnten Sie Ihre Forderung erläutern und welche negativen Folgen könnte so ein Verfahren tatsächlich für die Steuerpflichtigen haben?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Vielen Dank für die Frage und vielen Dank für die Einladung.

Nach meinem Dafürhalten gehört es zu den wesentlichen Schwächen des § 8d – neu –KStG, dass er nicht hinreichend auf den § 8c KStG, von dem er eine Ausnahme bilden soll, abgestimmt ist. Und zwar ist er nicht abgestimmt in sachlicher Hinsicht und nicht abgestimmt in zeitlicher Hinsicht. In sachlicher Hinsicht deswegen nicht, weil nicht nur die nach § 8c KStG vom Untergang bedrohten Verluste in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag eingehen, sondern der gesamte vorhandene Verlustvortrag, also auch die nicht vom Untergang bedrohten Verluste, in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag eingehen, die dann ihrerseits durch schädliche Ereignisse untergehen könnten.

In zeitlicher Sicht deswegen nicht, weil nicht auf die Verluste abgestellt wird, die zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbes vorhanden sind, sondern auf die Verluste zum Ende des Veranlagungszeitraumes des Jahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb hineinfällt.



Diese Unabgestimmtheit führt eigentlich zu drei Konsequenzen:

1. Zu Gestaltungspotenzial, was das Steueraufkommen bedroht.
2. Zu Besteuerungsrisiken für den Steuerpflichtigen, der Risiken ausgesetzt wird, die er ohne § 8d – neu – KStG gar nicht gehabt hätte.
3. Und letztendlich dann mit den Risiken auch zu einem Wahlproblem für den Steuerpflichtigen, der sich überlegen muss, stellt er den Antrag nach § 8d – neu – KStG: Ja oder Nein?

Das Gestaltungspotenzial resultiert daraus, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag an die Verluste zum Ende des Veranlagungszeitraumes des schädlichen Beteiligungserwerbs anknüpft. Das heißt, im Zeitraum zwischen dem schädlichen Beteiligungserwerb und dem Ende des betreffenden Veranlagungszeitraums. Wenn ich unterjährig erwerbe, habe ich die Möglichkeit, in die Verlustkörperschaft möglicherweise stille Reserven hinein zu bringen und damit entgegen dem Gesetzesziel eine Verlustverrechnung zu ermöglichen. Das hat auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme moniert, und ich denke es wäre sachgerecht, das durchaus zu schließen.

Andererseits haben wir auch Besteuerungsrisiken: In den fortführungsgebundenen Verlustvortrag gehen nicht nur die nicht mehr abziehbaren Verluste nach § 8c KStG ein, sondern alle Verluste. Das heißt, wenn ich nur einen anteilig schädlichen Beteiligungserwerb zwischen 25 Prozent und 50 Prozent habe, bei denen die Verluste der Verlustkörperschaft nach § 8c KStG nur anteilig untergegangen wären, muss ich mich nun entscheiden, ob ich einen Antrag stelle und dann alle Verluste dem Verdikt des § 8d – neu – KStG unterstelle oder nicht. Das gleiche gilt auch, wenn die Verlustkörperschaft über stille Reserven verfügt, sodass die stille Reserven-Verschonung dazu geführt hätte, dass ein Teil der Verluste ohne Weiteres hätte fortgeführt werden können.

Es gibt noch zwei weitere Sonderfälle, die ich an der Stelle nicht erörtern möchte.

Konsequenz für den Steuerpflichtigen aus diesen Besteuerungsrisiken ist, dass er jetzt sehr genau überlegen muss, ob er überhaupt einen Antrag nach § 8d – neu – KStG stellt. Denn wenn er ihn stellt, setzt er die Verluste, die eigentlich nach § 8c KStG gar nicht bedroht worden wären, nun auf das Spielfeld des § 8d – neu – KStG. Und das zu einem Zeitpunkt, an dem er vielleicht die Entscheidungsgrundlagen noch gar nicht kennt, nämlich die Frage: Wie hoch sind denn seine stillen Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs und wie entwickeln sie sich in der Zukunft fort?

Ich meine, dass diese drei Probleme, auch das Gestaltungsproblem, am einfachsten dadurch geschlossen werden könnten, dass man § 8c KStG und § 8d – neu – KStG sachlich und zeitlich aufeinander abstimmt.

Wenn ich das tun würde, dann würde natürlich auch das Antragstellungsproblem entstehen, denn ich hätte keine Besteuerungsrisiken mehr. Wenn ich es nicht tue, sollte auf jeden Fall an dem Antrag festgehalten werden, denn es gibt ein Besteuerungsrisiko und warum sollte der Steuerpflichtige durch den § 8d – neu – KStG in ein Risiko hineingezogen werden, das er sonst niemals gehabt hätte.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Holle, bitte.

Sv **Florian Holle** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Den Ausführungen von Herrn Prof. Förster kann ich mich nur anschließen. Einen Punkt würde ich gerne noch ergänzen: Und zwar ist es für den Steuerpflichtigen ja auch aufgrund des aktuellen Regierungsentwurfes nicht ersichtlich, wie lange er diesen Geschäftsbetrieb fortführen soll. Es ist keine zeitliche Beschränkung enthalten. Wir sind der Auffassung, dass das höchstens so lange fortgeführt werden müsste, bis sämtliche Verluste, also Verlustvorträge, die dann fortführungsgebundene Verlustvorträge sind, ausgeglichen sind. Im Anschluss müsste es dann doch wieder möglich sein, den Geschäftsbetrieb zu



verändern, weil eben die Verlustvorträge während des bisherigen Geschäftsbetriebes ausgeglichen wurden.

Zum Antragserfordernis, der Frage von Herrn Graf Lerchenfeld, schließe ich mich auch dem an, was Herr Prof. Förster gesagt hat. Natürlich ist es eine Frage, solange es die Entscheidung für den Steuerpflichtigen in dem Bereich von 25 bis 50 Prozent gibt, ob er auf die Rechtsfolge von § 8c KStG eingeht oder er sich im § 8d – neu – KStG-Kreis bewegt und ob er daher einen Antrag stellt. Bei dem Antragserfordernis, wie es im Regierungsentwurf skizziert ist, gehe ich davon aus, dass der Antrag im Rahmen der Steuererklärung gestellt werden müsste, und das würde es natürlich verhindern, in späteren Betriebsprüfungen darauf zurückzugreifen. Diese Frage hätten wir gerne noch geklärt. Das würde dann auch den Anwendungsbereich erweitern, auch wenn wir den ohnehin schon nicht als besonders groß ansehen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Es ist immer schade, dass man nur Fragen stellen darf. Man würde vielleicht auch manches kommentieren. Ich habe mich zum Beispiel gefragt: Wer hat eigentlich die Verluste finanziert, wenn man betriebswirtschaftlich argumentiert? Irgendwann wird ein Unternehmen dafür bezahlt haben, und seine Leistungsfähigkeit ist dadurch eingeschränkt. Hier wird manchmal so getan, als ob die Verluste irgendwie so im Raum entstanden sind. Über den § 8c KStG könnte man auch noch viel sagen. Und man könnte darüber fabulieren, ob wir jetzt wieder beim § 8 Abs. 4 KStG gelandet sind, aber das schiebe ich jetzt mal alles zur Seite und habe die erste Frage an Herrn Prof. Rödder.

Man vernimmt zum einen: Die Regelung sei zu einengend und auf der anderen Seite bestehe die Gefahr, dass 600 Milliarden Euro an Verlusten in Bewegung gesetzt werden. Wie sehen Sie das, ist das praxistauglich, was hier gemacht wird, und wie

ist der Anwendungsbereich aus Ihrer Sicht, und wo sollte man vielleicht nachschärfen?

Die zweite Frage richtet sich an Herrn Prof. Förster: Sie haben in Ihrer Stellungnahme den beihilferechtlichen Aspekt noch einmal aufgemacht. Es gibt ja ein Problem mit der Sanierungsklausel, und Sie adressieren auch ein Problem, das bestehen könnte, machen aber auch einen Hinweis, wie man das vielleicht beheben könnte.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Rödder, bitte.

Sv **Prof. Dr. Thomas Rödder** (Kanzlei Flick Gocke Schaumburg): Vielen Dank, Herr Güntzler. Vielen Dank, Frau Vorsitzende, meine sehr verehrten Damen und Herren Abgeordnete.

Aus der Sicht eines steuerrechtlich beratenden Praktikers kann man, glaube ich, gut einschätzen, was der § 8d KStG-Entwurf bedeuten würde, wenn man sich erst einmal klar macht, wo man eigentlich bei § 8c KStG offene Punkte hat. Wo führt § 8c KStG vielleicht zu einem Ergebnis, das nicht richtig ist, auch steuersystematisch? Das sind im Grunde drei Fallgruppen, die ich beschreiben werde, und dann komme ich direkt dazu, was das vor dem Hintergrund des § 8d KStG-Entwurfs bedeutet.

Es gibt drei Fallgruppen, wo die stille Reserven-Klausel nicht greift:

Die erste Fallgruppe ist der Organkreisfall: der Organträger, der sozusagen bei der stillen Reserven-Klausel leerläufig gestellt wird, weil die Finanzverwaltung der Auffassung ist, es käme auf die stillen Reserven in der Organgesellschaft nicht an. Das ist der wichtigste Fall, wo § 8c KStG aus Sicht von Praktikern zu systemwidrigen Verlustvortragsverrichtungen führt. Das Zweite sind Sanierungsfälle, weil wir keine stillen Reserven haben. Und das Dritte sind Fälle, in denen wir nicht ausreichende steuerpflichtige stille Reserven haben. Das können unter Umständen auch Start-up-Fälle sein.



Das sind die drei Fallgruppen, bei denen man in der Praxis mit § 8c KStG richtig Probleme kriegt.

Und jetzt schauen wir uns den § 8d – neu – KStG unter Zugrundelegung dieses Ergebnisses an. Wenn ich nun einmal unterstelle, dass das, was der Bundesrat alles vorgeschlagen hat, umgesetzt werden würde, dann bin ich ganz bei der Einschätzung des BDI.

Die Vorschläge des Bundesrates sind aber sicherlich an einem Punkt gerechtfertigt, weil der Entwurf aus Sicht der Verwaltung ein Verlustmantelrisiko enthält – das sehe ich auch so. Jedoch geht das, was der Bundesrat vorschlägt, weit darüber hinaus.

Denn für welche Fälle würde diese Norm dann noch gelten? Für die simple GmbH, die keine stillen Reserven oder nicht ausreichende stille Reserven hat und die ihren Geschäftsbetrieb bis zur Verlustvortragsnutzung statisch weiterführt. Und der neue Gesellschafter kauft entweder die Anteile oder gibt nur Geld hinein, was anderes darf er ja nicht reingeben, denn das wäre alles schädlich.

Ich möchte noch einmal betonen, wie eng der Bereich ist, der übrig bleibt, und dann kann man auch sagen, dass es noch weniger Fälle sein werden, wenn die Anregungen des Bundesrats umgesetzt werden.

§ 8d – KStG – ist nicht anwendbar bei einer:

- Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder an einer Organgesellschaft,
- Übertragung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven in die Gesellschaft oder,
- Änderung des Geschäftszweckes.

Das heißt, dass im umgekehrten Fall lediglich die Stand alone-GmbH überbleibt, die nicht ausreichend stille Reserven hat, denn ansonsten würde

man nicht aus dem Anwendungsbereich des § 8c KStG herausgehen. Das große Problem Organkreis wird nicht gelöst. Das hilft also nur den Sanierungsfällen oder Start-up-Fällen ohne stille Reserven, wenn all das käme. Dann bleibt fast nichts mehr übrig. Hierdurch wird das beihilfe-rechtliche Risiko, je enger ich den Anwendungsbereich fasse, deutlich verstärkt.

Und ich frage mich, warum der Bundesrat so weit geht? Das Verlustmantelrisiko sehe ich auch, und das ist auch in dem ersten Punkt der Bundesrats-stellungnahme zurecht adressiert. Das muss man auch ausschließen. Aber was soll problematisch sein, wenn man Organträger ist? Wo ist etwas problematisch, wenn man an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist? Warum werden diese Fälle ausgenommen? Dies kann ich aus Praktikersicht auch vor dem Hintergrund dessen, was Sie ansprechen wollen, überhaupt nicht nachvollziehen. Da gibt es auch keine mir erkennbaren Missbrauchsrisiken. Das Mantelkaufisiko kann man auch anders ausschließen. Und deswegen kann man nur sagen: Leider ist es so, dass für die praktische Anwendung aufgrund einer beihilfe-rechtlichen Implikation nicht mehr so wahnsinnig viel übrig bleibt, wenn die Abwägung so vorgenommen würde. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Vielen Dank für die Frage.

Die Begründung des Gesetzentwurfes geht eigentlich davon aus, dass § 8d – neu – KStG wohl keine unzulässige europäische Beihilfe ist. Allerdings, wenn man näher darüber nachdenkt, scheint mir das nicht so unkritisch zu sein. Zu Beginn dieses Jahres hat der EuGH nämlich zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG entschieden und diese als unzulässige Beihilfe eingeordnet. Wenn man sich die Entscheidungsgründe anschaut, dann sagt das Gericht, dass das Referenzsystem Deutschlands bei Verlustverrechnungen nicht darin besteht, dass vorhandene Verluste, so lange die Körperschaft existiert, fortgeführt und verrechnet werden können, sondern das Gericht sagt: Das



Referenzsystem besteht aus der Fortführung der vorhandenen Verluste, eingeschränkt durch die Regelung des § 8c KStG.

Und vor diesem Hintergrund sei die Sanierungsklausel eine selektivwirkende Ausnahme, weil nicht alle Unternehmen begünstigt werden, die ihre wesentlichen Betriebsstrukturen fortführen.

Wenn man diese Argumentation auf § 8d – neu – KStG überträgt, dann muss man wohl sagen, dass der § 8d – neu – KStG dann auch eine Ausnahme vom Referenzsystem, nämlich dem § 8c KStG, ist. Und wenn man sich die Frage stellt, ob dieser denn selektiv wirkt, dann muss man wohl sagen: Ja, er wirkt selektiv. Denn nicht alle Unternehmen, deren Geschäftsbetrieb fortgeführt wird, werden durch § 8d – neu – KStG begünstigt, obwohl das eigentlich seine Zielrichtung ist.

Nach meinem Dafürhalten besteht eine erhebliche Gefahr, dass es sich bei § 8d – neu – KStG um eine unzulässige Beihilfe handelt. Um dieser Gefahr aus dem Wege zu gehen, müsste man die Regelung eigentlich der EU-Kommission zur Prüfung vorlegen oder, was eine Alternative wäre, man müsste die Regelung um solche Fälle bereinigen, bei denen trotz Fortführung des Geschäftsbetriebes die Regelung bisher nicht eingreift. Herr Rödder hat die Fälle eben schon ganz kurz angesprochen. Die befinden sich alle im § 8d Abs. 2 Satz 2 – neu – KStG versammelt, nämlich konkret in den Nummern 3, 4 und 5. Warum solle es schädlich sein, wenn im Nachgang zum schädlichen Beteiligungserwerb ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb eröffnet wird? Dann wird doch der alte Geschäftsbetrieb weiter fortgeführt. Insofern wird das Regelungsziel des § 8d – neu – KStG erreicht und eine solche zusätzliche Eröffnung kann ja sinnvoll sein, z. B. bei Anlage erwirtschafteter Gewinne, Thesaurierung erwirtschafteter Gewinne und Ausweitung des Geschäftes, Risikodiversifikation, horizontale Integration weiterer Unternehmensteile oder ähnliches. Es gibt gute betriebswirtschaftliche Gründe für die Eröffnung zusätzlicher Geschäftsbetriebe.

Warum soll es schädlich sein, wenn eine Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist? Die Regelung des § 8d – neu – KStG schließt solche

Fälle aus, bei denen die Verlustkörperschaft immer schon an Mitunternehmerschaften beteiligt war und an denselben Mitunternehmerschaften auch in Zukunft beteiligt ist und der Geschäftsbetrieb der Körperschaft und ihrer Beteiligungen, also in völlig unveränderter Form, fortgeführt wird.

Warum soll es schädlich sein, wenn die Kapitalgesellschaft Organträgerin ist und der Organkreis in völlig unveränderter Form immer schon bestanden hat und fortgeführt wird? Man könnte die Regelung an dieser Stelle völlig zielgenau ausgestalten, indem man schlicht nur unterbindet, dass neue Mitunternehmerschaftsbeteiligungen oder neu hinzugefügte Organschaftsbeteiligungen die Gewinne daraus mit dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnen dürften.

Ich meine, so wie die Regelung derzeit ausgestaltet wird, besteht eine erhebliche Gefahr, dass sie eine unzulässige Beihilfe darstellt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächste Fragestellerin für die SPD ist Frau Kiziltepe.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine Fragen gehen an Herrn Prof. Brandt und Herrn Dr. van Lishaut. Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vor erheblichen Steuergestaltungsrisiken gewarnt und weist auch darauf hin, dass die vorgesehene Ausnahmeregelung von der Verlustnutzungsbeschränkung ein erhebliches Gestaltungspotential habe. Der Bundesrat fordert daher Korrekturen am Gesetz.

Meine Frage ist: Welche Korrekturen müssten gemacht werden, damit Missbrauch vorgebeugt werden kann? Könnten die beiden Herren das beantworten? Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Brandt bitte.

Sv **Prof. Jürgen Brandt** (Richter beim Bundesfinanzhof): Vielen Dank, Frau Abg. Kiziltepe. Es ist natürlich immer schwierig, so etwas einen Juristen



zu fragen, der in der Justiz tätig ist. Wir sind ja sozusagen in der „Rechtspathologie“, wenn die Fälle bei uns auf dem Tisch liegen. Gleichwohl muss man sagen, dass unser Anliegen ein Gesetz sein muss, das in der Praxis gut handhabbar ist und eben nicht schon prima facie zu Gestaltungsmissbrauch einlädt. Vom Ansatz her muss man sagen, dass es ein legitimes Ziel des Gesetzgebers ist, hier Start-up-Unternehmen oder Unternehmen überhaupt fördern zu wollen, die in schwierigen Situationen Kapitalbedarf haben. Aber es gibt zwei Dinge, die man dort bedenken muss. Wenn das auf unternehmensbezogene Hilfen bezogen ist – Herr Prof. Dr. Förster hat darauf hingewiesen, dass nicht jedes Unternehmen in den Genuss der Regelung kommen soll –, dann habe ich die Beihilfeproblematik. Das ist das erste. Es ist ganz wichtig, das auch festzuhalten. Es gibt auch einige verräterische Sätze in der Begründung des Gesetzentwurfs: „Unternehmen, die für die Unternehmensfinanzierung auf die Neuaufnahme oder den Wechsel von Anteilseignern angewiesen sind [...]“. Auch der Europäische Gerichtshof hat in der Entscheidung, die in diesem Jahr ergangen ist, zur Regelung in § 8c Abs. 1a KStG ausdrücklich gesagt, dass man, wenn solche systemfremden Gesichtspunkte, wie Förderung von Arbeitsplätzen angesprochen werden, im Risikobereich der Beihilfe ist. Man muss also sehen, dass man hier sehr eng an dieser Frage entlang läuft.

Dann gibt es auch noch die Frage, wie ich die Hebung von Altverlusten vermeiden kann. Das ist natürlich schon eine kritische Frage. Wir haben nur die Pflicht, das Unternehmen in der Weise fortzuführen, wie es in den letzten drei Jahren vor dem Jahr der Antragstellung geführt worden ist. Wenn ich das weiß und unterstelle, dass ich Altverluste habe, dann könnte ich auch auf die Idee kommen, dass ich einen ruhenden Betrieb wieder zum Leben erwecke, diesen drei Jahre führe und dann den Antrag stelle. Dann habe ich einen Weg gefunden, wie ich wieder an die Altverluste komme. Das ist durchaus bedenkenswert, wenn ich ein hohes Potential an Altverlusten habe. Ich glaube, dass das eine Gefahr ist, die ein kundiger Unternehmensberater auch umsetzen muss, wenn er nicht auf sein Gehalt verzichten will. Das ist doch eine veritable Problematik, die durchaus gesehen werden muss.

Dann ist auch die Handhabung des Gesetzes sehr schwierig. Man muss ja Folgendes sehen: „Geschäftsbetrieb“ ist das Tatbestandsmerkmal in Absatz 1. „Denselben Geschäftsbetrieb unterhalten“ – was soll das sein? Dort kann man natürlich Folgendes sagen, worauf ich auch in meiner Stellungnahme hingewiesen habe: Es ist nicht die Einzelaktivität des einzelnen Unternehmens, sondern die Summe aller Aktivitäten. Das bildet den Geschäftsvertrieb. So wie man auch von der Betriebsaufgabe spricht, dann wird der ganze Betrieb aufgegeben. Ich führe also den ganzen Betrieb.

In Absatz 2 versucht man, das ein bisschen anzureichern und die Grenzfälle ein bisschen auszugleichen. Was ist z. B. dann eine „anderweitige Zweckbestimmung“? Wie soll ich das abgrenzen? Wenn ich als Unternehmer neue Elektronik zur Steuerung von medizinischen Apparaten im Krankenhaus anbiete und dann sagt jemand, dass man dasselbe Steuergerät auch in Autos einbauen kann. Bin ich dann schon bei einer anderen Zweckbestimmung oder ist das immer noch der normale Geschäftsgegenstand? Dort hat der Gesetzgeber verständlicherweise gesagt, dass er kleine Fallgruppen bildet. Dann kann man das schon synchronisieren. Aber es bringt eine andere Bedeutung herein und vermittelt den Eindruck, dass es einen anderen Geschäftsbetriebsbegriff als etwa im gewerbesteuerlichen Bereich gibt. Das ist nicht hilfreich für den Rechtsverkehr. Die Studenten werden damit ihre Schwierigkeit haben, aber auch die Praxis hätte dort sicherlich Schwierigkeiten.

Auch der Ausschlussstatbestand „Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs“ ist missverständlich. Wie soll ich das händeln? Nehme ich noch einen weiteren Tatbestand auf? Okay, beim Branchenwechsel kann man durchaus sagen, dass es ein aliud gegenüber dem normalen Angebot ist. Aber wenn ich z. B. einen Konkurrenten aufkaufe, der in derselben Branche tätig ist, ist das auch eine Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebes? Der fließt zwar ein, aber ich nehme ihn erst einmal auf. Dort, meine ich, gibt es auch für die Unternehmen in der Berechenbarkeit der Rechtsfolgen Probleme. Daher würde ich schon sagen, dass das Gesetz durchaus noch präzisierungsbedürftig ist und man



dort noch einmal ein bisschen nachjustieren muss. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. van Lishaut, bitte.

Sv **Dr. Ingo van Lishaut** (Finanzministerium des Landes NRW): Vielen Dank. Ich kann dort anschließen. Zum einen gibt es in der Tat – was Herr Prof. Brandt ja schon erwähnt hat – das Problem der Reaktivierung von alten Verlustmänteln. Das steht in der Tat im Raum. Ich brauche so eine Art Vorglühphase, in der ich auf Sparflamme einen Laden wieder zum Leben erwecke. Dann kann ich ihn ohne Berücksichtigung von § 8c KStG übertragen, ihn auch vergrößern und Ertragspotential hineinlenken. Ertragspotential besteht eben nicht nur in stillen Reserven, es besteht auch in günstigen Einkaufs- oder Verkaufsmöglichkeiten und anderen Punkten. Das ist der eine Bereich.

Um ein solches Problem aus der Welt zu schaffen, müsste man eigentlich die Verluste, die hier berücksichtigungsfähig sind, in die Vergangenheit hinein an irgendeiner Stelle kappen. Entweder macht man das wirklich mit dem Dreijahreszeitraum – so haben Sie das auch geschrieben, Herr Prof. Brandt – oder an dem Zeitpunkt, wo § 8c KStG überhaupt geschaffen worden ist. Das ist ungefähr 2008 geschehen. Noch ältere Verluste passen eigentlich nicht in das System. Das ist der erste Punkt.

Der zweite Punkt – ich hatte das vorhin schon erwähnt – ist folgender: Der Gegenstandsbereich, den § 8d KStG dann hinterher sichert, ist gar nicht deckungsgleich mit dem des § 8c KStG. Hier sind zwei Fragen zu unterscheiden. Den einen Punkt hat Herr Prof. Dr. Förster vorhin erwähnt: § 8c KStG arbeitet gegebenenfalls quotat, § 8d KStG aber immer mit 100 Prozent. Das hat seine Begründung darin, dass man einen Betrieb weiterführen muss und der natürlich zu 100 Prozent da ist. Das ist die eine Problematik. Die andere Problematik, die ich vorhin schon angesprochen hatte, ist die, dass wir nicht nur den Verlust nach § 10d EStG im Auge haben müssen, sondern ein ganzes Sammelsurium von Verlustpositionen auf der Einkünfteebene. Ich hatte §§ 15 Abs. 4, 15a, 15b EStG usw. erwähnt.

Das sind alles Dinge, die in Randnummer 2 des BMF-Schreibens zu diesem Thema drinstehen. § 8d KStG schließt § 8c KStG aus, sodass diese Verluste auf einmal wieder frei werden. Dann sagt § 8d KStG zu diesen Verlusten gar nichts. Man hat also den Eindruck, dass diese Verluste ungebremst weiter genutzt werden dürfen. Das ist der zweite Problemkreis.

Der dritte Problemkreis, den ich sehe, ist folgender: Hinsichtlich der Bedingungen des § 8d Abs. 2 KStG habe ich ein bisschen Verständnis für das, was Sie gesagt haben, Herr Prof. Dr. Rödter und Herr Prof. Dr. Förster, dass man das vielleicht nicht zum K. o. werden lassen sollte, sondern die Verluste dann nur entsprechend anteilig verrechnen sollte. Aber wenn man diesen Gedanken des § 8d Abs. 2 KStG gelten lässt, dann muss der nahtlos gelten – das heißt von Beginn dieser dreijährigen Vorglühphase mit dem Bestand, der da ist, durchgängig ohne Zäsur im Jahr des schädlichen Anteilseignerwechsels bis eben in die Zukunft. Das ist technisch bisher noch nicht geglückt. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Dr. Murmann.

Abg. **Dr. Philipp Murmann** (CDU/CSU): Ich würde auch gerne daran anknüpfen und noch einmal auf die Definition des Geschäftsbetriebes oder die angesprochenen Abgrenzungsprobleme eingehen. Meine Frage geht an Bio Deutschland und den Bundesverband Deutscher Kapitalbeteiligungsgesellschaften aus der Praxis. Von Ihnen sind auch die unterschiedlichen schädlichen Ereignisse aufgeführt worden, die eintreten können. Vielleicht können Sie uns noch einmal ein bisschen greifbar machen, wie man das vielleicht besser machen könnte, was die Definition mit diesen qualitativen Merkmalen angeht. Wo sehen Sie dort konkret Probleme? Inwieweit könnten diese schädlichen Ereignisse für normal wachsende Unternehmen ein Problem darstellen? Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Frau Dr. Bronsema.



Sve **Dr. Viola Bronsema** (Bio Deutschland e. V.): Herzlichen Dank für die Einladung und für die Frage. Frau Vorsitzende, vielen Dank für das Wort. Bio Deutschland begrüßt ausdrücklich, dass die Bundesregierung das seit langem vom Verband vorgetragene Problem der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften durch den vorgelegten Gesetzentwurf weiter entwickeln möchte. Mit der geplanten Neuregelung sollten Körperschaften künftig die Möglichkeit haben, nicht genutzte Verluste trotz qualifizierten Anteilseignerwechsels auf Antrag weiterhin nutzen zu können, wenn – das wurde hier schon besprochen – der Geschäftsbetrieb erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist. Warum fordern wir das schon so lange? Sie haben das angesprochen, Herr Abg. Dr. Murmann: Biotechnologieunternehmen – insbesondere dann, wenn sie in der Medizin arbeiten und wenn sie Medikamente entwickeln wollen – sind darauf angewiesen, Venture Capital zur Finanzierung von Forschung und Entwicklung zu benutzen. Das heißt, das, was Sie als Verluste behandeln, sind unsere Investitionen in Forschung und Entwicklung. Meistens reicht nicht eine Finanzierungsrunde aus, sondern man braucht mehrere Finanzierungsrunden, um z. B. über zehn Jahre hinweg ein Medikament entwickeln zu können. Das ist ja auch genau das Ziel des Gesetzentwurfs, innovative junge Unternehmen zu fördern. Wir sprechen auch in § 8c KStG von Anteilseignerwechsel, das heißt, es geht um Wachstumsunternehmen, die Geld für Forschung und Entwicklung regelmäßig brauchen.

Die bestehende Regelung hat nach unserer Sicht immer dazu geführt, dass junge innovative Unternehmen gegenüber großen Konzernen benachteiligt wurden, weil diese zu jeder Zeit ihre FuE-Aufwendungen von dem Gewinn abziehen können. Wir dagegen haben keine Möglichkeit, unsere FuE-Aufwendungen anders geltend zu machen. Die Verlustvorträge können dazu führen, wenn wir einen Anteilseignerwechsel haben, dass wir letztendlich von der Substanz gesteuert werden. Entsprechend möchten wir dafür plädieren, wirklich diese Verbesserung des § 8c KStG voranzutreiben.

Tatsächlich sehen wir aber auch die Gefahr, dass, wenn § 8d KStG greift, dann nicht in dem Ausmaß wie bisher die abziehbaren Verluste gemindert

werden können, sondern dass sie ganz verloren gehen. Das heißt, unser Petitum wäre, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag im Sinne des § 8d - neu - KStG nur den Verlust betreffen sollte, der ansonsten nach § 8c KStG nicht abziehbar wäre. Wie man dann diese Verbindung herstellen muss, das bedarf sicher noch einiger Gedanken.

Wir hätten aber auch einen Vorschlag zur Abgrenzung, wenn es tatsächlich darum geht, was es bedeutet, wenn man denselben Geschäftsbetrieb fortführen muss. Beispielsweise wird vielleicht auf dem Weg zur Medikamentenentwicklung eine Plattform entdeckt, die man vielleicht, um seine Liquidität für die Forschung und Entwicklung zu erhöhen, auch noch anderweitig vertreiben kann. Dann wäre das für uns ein Fall. MorphoSys ist ein berühmtes Beispiel. Das ist ein Biotech-Unternehmen, was tatsächlich durch eine eigene Plattform für die Medikamentenentwicklung gegen Krebs seine eigene Liquidität erhalten hat und gleichzeitig weiter auf Eigenkapital angewiesen ist, um die eigene Forschung und Entwicklung voranzutreiben. Dort würden wir vorschlagen, dass – weil eben der in § 8d Absatz 1 - neu -- KStG verwendete Begriff „derselbe Geschäftsbetrieb“ für Fehlinterpretationen anfällig ist – man ihn dahingehend konkretisiert, dass wir Folgendes sagen: „Werden nach Feststellung des gemäß § 8d – neu – KStG festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrages ergänzende Dienstleistungen und/oder Produktentwicklungen aufgenommen, kommt es für die wertende Gesamtbetrachtung gemäß § 8d Abs. 1 Sätze 2 und 3 - neu - KStG darauf an, ob diese Dienstleistungen /Produktentwicklungen in der dem Geschäftsbetrieb zugrundeliegenden Technologie logisch angelegt sind.“ Das heißt, man kann jetzt nicht eine Nudelmaschine nehmen und dann Spätzle verkaufen, wenn man zuvor ein Krebsmedikament entwickeln wollte. Wenn das eben auf dem Weg zur Medikamentenentwicklung nützlich ist, kann man das eben entsprechend – wie das auch in der Gesetzesbegründung steht –, wenn es fördernd und ergänzend ist, auch nutzen. Das Gleiche gilt nach unserer Ansicht auch für den zusätzlichen Geschäftsbetrieb.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Schatz, bitte.



Sv **Christian Schatz** (Bundesverband Deutscher Kapitalbeteiligungsgesellschaften e. V. (BVK)): Vielen Dank. Herr Abg. Dr. Murmann, gestatten Sie mir eine kurze Vorbemerkung, bevor ich Ihre Frage beantworte: Das Problem taucht tatsächlich nicht bei der Gründung auf, sondern später in den Finanzierungsrunden. Dort setzt § 8d KStG an. Wenn ich später Finanzierungsrunden habe, treten neue Gesellschafter hinzu. Dann tritt der Fall des § 8c KStG ein. Aber leider ist es halt nicht immer so einfach, mit der Stillen-Reserve-Klausel umzugehen. Daher kommt dieses Petitum. Warum sieht man das in den Landesfinanzverwaltungen nicht als Phänomen? Wir beobachten natürlich als Branche europaweit die Rahmenbedingungen und machen Benchmarking. Bestimmte Fälle, wo wir sehen, dass es dort zu einem Problem kommt, finden in Deutschland dann einfach nicht mehr statt. Das sind dann eben Verlagerungsfälle. Nicht, dass sich das Unternehmen danach verlagert, sondern ich verlagere schon die Gründung ins europäische Ausland. Das ist genau der Effekt, den man hier leider ständig beobachten muss. Dem sollte man entgegentreten.

Aber nun zu Ihrer Frage: Der Begriff des Geschäftsbetriebs – das ist schon von Vorrednern angesprochen worden – ist nicht neu als juristisches Phänomen. Das sind zwar unbestimmte Rechtsbegriffe, aber sie tauchen in vielen anderen steuerlichen Normen schon auf. Ich glaube, dass man am Ende – ich komme auch aus der Praxis – natürlich viele Diskussionen haben wird. Man wird sich aber darauf einstellen können.

Deswegen möchte ich eine Lanze für § 8d KStG brechen. Er ist trotz aller technischen Themen, die dort drin stecken, nicht so schlecht. Er eröffnet auch immer noch genug Handlungsspielraum für die Finanzverwaltungen, um gegenzusteuern. Das sind relativ viele Merkmale, die sie dort erfüllen müssen. Sie haben einen relativ guten Auslegungsspielraum. Sie setzen aber eben zielgenau dort an, worauf es ankommt, dass man eben den Geschäftsbetrieb als solchen fortführt. Ich appelliere sehr stark daran: Wenn Sie dort Änderungsbedarf sehen oder die Gefahr von Verlustmantelnutzung besteht, dann greifen Sie eher dort an, dass man vielleicht auf einen anderen Betrachtungszeitraum schaut oder eben von der Gründung an verlangt, dass der

gleiche Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Wir könnten damit – da wir die gründungsnahen Unternehmen vertreten – sehr gut leben.

Ein Problem sehen wir in dem von der Gesetzesbegründung in den Gesetzestext übernommenen § 8d Absatz 1 Satz 3 KStG – die qualitativen Merkmale. Der Bundesverband Deutscher Startups hat das auch schon angesprochen und Bio Deutschland hat das ebenso gesagt. Wir haben eben ein dynamisches wirtschaftliches Umfeld, das es auch immer wieder erforderlich macht, dass sich Unternehmen anpassen. Teils ist es auch schlicht und ergreifend den Produkten inhärent. Das Beispiel von Herrn Längle – von der Maultasche hin zur Nudelmaschine – ist natürlich sehr illustrativ gewesen. Wir haben natürlich in anderen Bereichen ähnliche Verschiebungen. Sie sehen eben, dass sich das Medikament anders darstellt. Dann kann es natürlich nicht sein – das macht auch vom gesetzgeberischen Ziel her keinen Sinn –, dort schon restriktiv einzugreifen. Gleiches haben wir z. B. auch beim Personal. Denken Sie wieder an ein Biotechnologie-Unternehmen. Sie haben natürlich in der Anfangsphase vor allem Forscher. Später kommen sie dann zur Produktionsphase. Soll das denn dann schon schädlich sein, nur weil sie Chemielaboranten einstellen, die das Produkt entwickeln? Aus meiner Sicht ist das nicht zwingend nachzuvollziehen. Ich plädiere dafür, dass Sie das auf die Definition des Geschäftsbetriebs zurückführen. Ich schließe mich auch den Vorrednern an, dass man natürlich über § 8d Absatz 2 KStG noch einmal nachdenken muss. Gerade die Ergänzung eines weiteren Geschäftsbetriebes ist eben aus der gleichen Grundüberlegung her nicht nachvollziehbar. Es sollte eben der Schwerpunkt darauf liegen, dass ich wirklich einen fortgeführten Geschäftsbetrieb durchführe. Ich kann nur noch einmal appellieren: Denken Sie immer daran, wir haben dort wirklich praktische Probleme im Bereich der Verlustvorträge. Das ist ein Wettbewerbsnachteil. Wir müssen dort etwas tun – auch wenn uns vielleicht manchmal aus dogmatischer Sicht nicht jeder Lösungsweg des Gesetzgebers hier gefällt. Es ist wirklich sinnvoll, dass wir etwas tun. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Pitterle.



Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich möchte meine Frage an Herrn Prof. Dr. Jarass und Herrn Prof. Dr. Hechtner stellen. Sie haben vorhin die Ausführungen von Herrn Prof. Dr. Förster und Herrn Prof. Brandt gehört, wonach die Bestimmungen des § 8d KStG sich als eine nach dem EU-Recht unzulässige Beihilfe darstellen. Zu diesem Thema hätte ich gerne noch Ihre Einschätzung.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Jarass, bitte.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences): Was EU-widrig und was nicht EU-widrig ist, das weiß man natürlich immer erst im Nachhinein – nämlich wenn die Gerichte entschieden haben. Ich glaube, wir sind gut beraten, zuerst einmal zu überlegen, was wir für sinnvoll halten. Dann sollte man das so machen, dass man die Risiken minimiert und dann wird man sehen. Ich möchte genau zu der Frage der EU-Widrigkeit noch einmal eins deutlich machen: Die Diskussionen zeigen doch hier ganz deutlich, dass es in den Stellungnahmen, aber auch in den Zielsetzungen der von den Abgeordneten vertretenen Parteien zwei Gruppen gibt. Die eine Gruppe will – ich möchte das mal nett formulieren – die überschießenden Formulierungen des § 8c KStG verringern. Man kann das auch etwas böser formulieren: Sie wollen § 8c KStG aushöhlen. Das ist die eine Gruppe. Dann werden wieder die jungen Unternehmen und die etwas größer gewachsenen Unternehmen vorgeschoben. Aber um die geht es gar nicht. Man möchte generell § 8c KStG aushöhlen. Auf diesen Punkt möchte ich jetzt nicht weiter eingehen, weil es Ihre Angelegenheit ist, zu prüfen, ob sie das wollen. Herr Prof. Dr. Rödder, Sie haben gerade sehr nachvollziehbar dargestellt, dass es eben auch innerhalb des Konzernbereichs eine ganze Reihe von Problemen gibt, Verlustvorträge geeignet zu nutzen. Das ist sozusagen die eine Schule von Interessen. Auf die zweite Klasse von Interessen möchte ich jetzt eingehen: Das sind diejenigen, die Unternehmensgründungen fördern möchten.

Zu Ihrer Frage zum EU-Beihilferecht zurückkommend, Herr Abg. Pitterle: Ich habe gerade gestern

noch einmal mit einem höheren Beamten der EU-Kommission, den ich persönlich gut kenne, telefoniert. Ich habe ihn gefragt, wie er es sieht, dass die Bundesregierung einen Gesetzentwurf macht, der sich ausschließlich auf Unternehmensgründungen konzentriert – so hat das auch die Vertreterin von Bio Deutschland dargestellt – und diese Förderung von Unternehmensgründungen im Bereich von Verlustübernahmen dann entsprechend notifiziert. Ist das das gleiche Problem wie bei der Sanierungsklausel? Bundesregierung und Länderregierungen, die die Sanierungsklauseln alter Fassung vorangetrieben und umgesetzt haben, haben natürlich jetzt Angst, dass sie noch mehr auf die Nase fallen. Sie denken, dass sie den § 8d KStG - neu - machen, der sich nur auf Unternehmensgründungen konzentriert, und dann wieder auf die Nase fallen. Das machen sie nicht. Das ist doch der Grund, warum man hier so einen sehr komplizierten Gesetzentwurf macht, der letztendlich allgemein genug sein muss, damit er nicht sozusagen wieder dieses Kriterium der Selektivität erfüllt. Der darf aber auch nicht zu allgemein sein, weil dann sind es nicht 600 Millionen Euro pro Jahr, sondern Milliarden pro Jahr.

Deshalb stelle ich noch einmal diese mögliche EU-Rechtswidrigkeit anheim. Dort gibt es ja zwei Lösungen. Die eine hat Herr Prof. Dr. Förster schon dargestellt, man könnte § 8d KStG deutlich auf mehr Fälle erweitern. Das führt dazu, dass wir wiederum eine viel stärkere Verlustnutzung haben – auch von Nicht-Start-ups. Das kostet sehr viel Geld. Man muss sich überlegen, ob man das möchte. Die zweite Lösung ist eine Konzentration auf Start-ups, dass man in diesem Gesetzentwurf sagt, dass wir 600 Millionen Euro pro Jahr in die Hand nehmen und uns ausschließlich auf die Start-ups konzentrieren. Das, was die Kollegin von Bio Deutschland gesagt hat, stimmt nämlich. Die allein-stehende Unternehmensgründung, die nicht Teil eines Konzerns ist, wird natürlich gegenüber konzerngebundenen Start-ups massiv benachteiligt und möglicherweise auch gegenüber ausländischen Start-ups. Darüber müsste man noch einmal gemeinsam nachdenken, dass man diese 600 Millionen Euro auch wirklich auf die Start-ups konzentriert. Dann leitet man entsprechend ein Notifizierungsverfahren bei der EU-Kommission ein und sagt, dass wir uns ausschließlich nur auf Start-ups konzentrieren. Das ist dann natürlich eindeutig



selektiv. Es gibt eine Vielzahl von Initiativen der EU-Kommission, die genau Start-up-Unternehmensgründungen etc. massiv unterstützen. Man wird sehen. Es müsste dann auch noch geprüft werden, wie man das dann umstrickt.

Ich möchte aber noch auf einen letzten Punkt eingehen, der mir wichtig erscheint: Wir haben ja derzeit schon bei der Gewerbesteuer die Situation, dass die Gewerbesteuerlast der Unternehmen – ich möchte das einmal höflich ausdrücken – relativ stark von dem Entgegenkommen des örtlichen Sitzfinanzamts abhängt. Das heißt, wenn sie ein Sitzfinanzamt haben – das ist nicht nur in meiner alten Heimat Bayern so, sondern soll auch in anderen Bundesländern so sein –, wo man den Unternehmen gegenüber relativ entgegenkommend ist, dort ist die Gewerbesteuerlast dann niedriger. Wo man weniger entgegenkommend ist, ist die Gewerbesteuerlast höher. Wenn Sie jetzt § 8d KStG mit diesem völlig unklaren Begriff der Geschäftsführung anschauen, dann ist es doch letztendlich ausschließlich nur in Abhängigkeit des zuständigen Finanzbeamten, der das prüft, ob er „ja“ oder „nein“ sagt. Wenn natürlich die Landesregierung sagt, dass sie dort eher ein bisschen entgegenkommend und großzügiger sein wollen, dann könnte es zu einer völlig unterschiedlichen Besteuerung derselben Sachzusammenhänge und Sachverhalte führen. Dort sehe ich schon eine große Gefahr, dass man mit diesem einerseits sehr komplizierten und andererseits aber sehr wenig klar gefassten Gesetzesentwurf dieser lokalen und regionalen Wirtschaftsförderung wieder Tür und Tor öffnet. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Vielen Dank, für die Frage. Ich denke, ich kann mich kürzer halten. Dieser Lösungsvorschlag soll EU-rechtliche Konsequenzen oder Probleme beseitigen. Man kann erst einmal sagen, dass ich dem Kollegen Prof. Dr. Förster zustimmen kann, dass das so apodiktisch, wie es im Gesetz drin steht, zumindest bedenkenwert ist. Aus gutem Grund – um solche Risiken zu vermeiden –, hat man ja zum einen probiert, einen möglichst breiten

Anwendungskreis zu finden und dann aus fiskalischen Überlegungen in § 8d Abs. 2 KStG wieder Einschränkungen gemacht. Letztendlich muss man, wenn man sich noch einmal den ökonomischen Kern und das Betriebswirtschaftliche betrachtet, schon sagen, dass einige der Ausnahmen, die in § 8d Abs. 2 KStG gemacht werden – gerade der Organkreis – nicht unbedingt das betriebswirtschaftliche Kerngeschäft tangieren müssten. Wo ist das Problem, wenn in der Vergangenheit schon eine Organschaft bestanden hat? Das gilt auch für ein, zwei andere Sachen. Insofern ist offen, wie ein mögliches Verfahren vor der EU-Kommission ausgehen könnte. Wenn Sie Start-ups sagen, dann muss man auch definieren, was ein Start-up ist. Das Problem bleibt, ob man den Begriff „Geschäftsbetrieb“ verwendet oder „Start-up“. Eine praktikable Definition muss her. Wenn man sich in die alten BFH-Urteile oder die Gewerbesteuer-Richtlinien reinliest, stellt man fest, dass betriebsbedingte und auch strukturelle Anpassungen der gewerblichen Tätigkeit an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse der Annahme einer identischen Tätigkeit nicht entgegenstehen.

Ich denke, eine mögliche pragmatische Lösung könnte sein, dass man die Regelung auf Verluste limitiert, die über einen 3-Jahres-Zeitraum oder auch über einen längeren Zeitraum angefallen sind und nicht auf sämtliche Verluste ausdehnt. Dafür nimmt man dann an anderer Stelle – vielleicht an § 8d Abs. 2 KStG – die eine oder andere Lockerung vor, um an dieser Stelle das betriebswirtschaftlich Notwendige auch zu ermöglichen. Wie das ausgehen würde? Da kann man nur pragmatisch bleiben und sagen, dass man es einfach einmal probiert. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Abg. Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank. Mir geht es ein bisschen wie dem Kollegen Güntzler – bei den vielen Dingen würde man gerne einen Kommentar geben. Der 3-Jahres-Zeitraum für Start-ups: Es wurde ja angesprochen, dass Innovationen sich nicht oft in drei Jahren ergeben. Die Kollegin von Bio Deutschland



hat ja von zehn oder elf Jahren gesprochen. Ich komme auch aus der High-Tech-Industrie und weiß, dass nicht nur Start-ups Innovationen machen. Man muss sich noch einmal fragen, was die Zielsetzung des Gesetzes ist. Will man wirklich nur Start-ups unterstützen oder auch andere Innovationen?

Aber jetzt meine Frage, sie geht an Herrn Bühler vom Bitkom. Die Zeiträume sind in der digitalen Wirtschaft relativ kurz. Sie schreiben aber in Ihrem Fazit Folgendes: „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.“ Meine Frage ist deshalb: An welche Stelle müsste aus Ihrer Sicht der § 8d KStG so geändert werden, dass das wirklich effektiv wäre? Man kann auch andersherum fragen: Warum erleichtert der jetzige Entwurf das nicht wirklich? Vielleicht noch ergänzend zu diesem Punkt: Ginge es nicht doch über eine zielgenaue Verbesserung des § 8c KStG? Wir haben ja die unterschiedlichen Bewertungen gehört.

Ein zweiter Fragenkomplex wurde schon ganz kurz angesprochen. Wie sehen Sie denn den Wettbewerb? Es ist ja in der Tat so: Die Frage ist nicht, wer verlagert, sondern wer schon verlagert hat. Im Hinblick auf die gesetzlichen Grundlagen in Deutschland: Können Sie Beispiele nennen, wie sich das im europäischen oder vielleicht sogar globalen Wettbewerb verhält? Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Bühler, bitte.

Sv **Joachim Bühler** (Bitkom e.V.): Ganz herzlichen Dank. Ich fange einmal mit dem Letzten an. 44 Prozent der deutschen Gründer geben an, dass sie, wenn sie noch einmal gründen würden, das nicht in Deutschland tun würden. 44 Prozent der Gründer in Deutschland – und zwar unabhängig davon, ob in der High-Tech-Industrie, in der Bio-Technologie oder bei den schwäbischen Nudeln. 44 Prozent! Die Gründe, warum sie das nicht tun würden, sind nicht etwa, weil wir hier eine starke Bürokratie haben, weil es hier nicht genug tolle Unternehmen gibt oder weil die Verbraucher so stur

sind. Die Gründe liegen vor allen Dingen beim Thema der Finanzierung und bei der Schwierigkeit, hier in Deutschland Investoren zu finden. Die Zahlen sind recht eindeutig. Wenn Sie sich einmal den amerikanischen Markt anschauen, dann haben Sie in dem Zeitraum von 2012 bis 2014 60 Milliarden Dollar an Venture Capital. 60 Milliarden! Im gleichen Zeitraum haben wir in Deutschland 1 Milliarde Dollar. Das ist der Faktor 60 – 60 Mal mehr! Die ganzen Themen, die hier angesprochen wurden, was für die Bio-Tech-Industrie gilt, das gilt für die High-Tech-Industrie noch viel mehr. Warum ist Über denn ein so erfolgreiches Geschäftsmodell? Nicht, weil die Idee so besonders pfiffig ist. Die gleiche Idee hatte ein Unternehmen aus Hamburg – genau das gleiche Konzept. Über ist sogar ein deutsches Wort, das sollte einmal Über Taxi heißen. Das ist eine deutsche Idee. Sie wurde aber in den Vereinigten Staaten groß gemacht. Warum? Weil sich dort Investoren gefunden haben, die in sehr kurzer Zeit ganz viel Geld in dieses Unternehmen gebracht haben. Mit diesem Geld konnten sie ganz schnell den internationalen Markt erobern und ganz schnell die Skaleneffekte erzielen, die sie brauchen, um in der digitalen Wirtschaft, in der wir heute leben, erfolgreich zu sein und am Markt zu bestehen. Dort gelten ein paar Prinzipien: „The winner takes it all“ und „Märkte schnell erschließen!“. Herr Prof. Dr. Jarass, dort kommen wir mit 20 000 bis 40 000 Euro für Ihre Studenten einfach nicht weiter. Das hilft uns hier nicht! Das ist viel zu wenig! Wir brauchen Investoren, die nach Deutschland kommen, die in Unternehmen investieren – und zwar möglichst viele. Es gilt das Prinzip: Viel hilft viel. Wir haben gar nicht die Zeit, auf langwierige Sparkassenkredite zu setzen, oder mit den Beträgen, die Sie hier genannt haben, an das Überleben zu denken. Dann kommt nämlich Über und macht das. Dann haben wir hier im Nachhinein wieder das Nachsehen, weil wir uns gemeinsam mit der Taxi-Innung überlegen müssen, wie wir die ganzen Steuern vom Brandenburger Tor wieder wegbekommen, die dort alle auf die Barrikaden gehen. So läuft das nicht! Deswegen ist dieses Thema des Verlustvortrags – auch wenn das nur eines von vielen steuerrechtlichen Details ist – auch ein Zeichen, das wir hier setzen, in Richtung der Investoren. Sind die nach Deutschland gekommen – ja oder nein? Wollen wir sie? Wollen wir Investitionen in diese Gründer haben – ja oder



nein? Das mag jetzt vielleicht ein kleiner Schauplatz sein, aber dieses Signal zu setzen, ist gerade in der Finanzierungsszene ein wichtiges. Deswegen: Es ist erst einmal gut, dass es das gibt. Dieses Thema ist etwas, das Gründer, Start-ups, seit Jahren bewegt und beschäftigt. Dass hier Bewegung reinkommt, ist erst einmal gut.

Das zweite ist – jetzt komme ich zu der Frage von Herr Abg. Dr. Gambke – ein bisschen schade. Wenn man sich den Gesetzentwurf durchliest, hat man ein bisschen das Gefühl von „Wasch mich, aber mach mich nicht nass.“ Also: Verlustvorträge für Start-Ups – ja! Allerdings nur dann, wenn der Geschäftsbetrieb so und so aussieht.

Verlustvorträge – ja, aber auch nur dann, wenn du auch in deinem Geschäft bleibst. Traue dich bloß nicht, etwas anderes zu machen. Überall schwingt dieses „Aber“ durch. Dieses „Aber“ in den finanztechnischen und steuerrechtlichen Details haben die Kollegen hier ausführlich dargelegt. Das brauche ich an dieser Stelle nicht mehr wiederholen. Wenn wir es schaffen würden, nicht ein „Aber“ zu machen, sondern dieses positive Signal auszuweiten, wenn man Start-ups wirklich helfen will, dann brauchen wir nicht ein „Aber“. Wir müssen das fördern und sie nicht dafür bestrafen, wenn sie merken, dass ihr Geschäftszweck vielleicht nicht derjenige ist, der alles bringt, aber sich ein neuer auftut.

Der Kollege Maxim Nohroudi, der hier eigentlich neben mir sitzen sollte, ist heute krank. Der macht ein Star-up in Deutschland im Bereich Mobilität. Er kommt aus Berlin und sitzt in der Torstraße. Wenn Sie einmal Zeit haben, dann fahren Sie einmal dort vorbei. Das ist ganz interessant. Die haben angefangen, eine App zu entwickeln, die im öffentlichen Verkehr, im Taxiverkehr und im privaten Verkehr anzeigen sollte, wie man am schnellsten vom Brandenburger Tor zum Flughafen Tegel kommt – mit dem Taxi, mit dem Bus, mit dem Fahrdienst des Deutschen Bundestages oder mit dem Privatauto oder gar mit dem Fahrrad. Das haben die entwickelt. Das war einmal die ursprüngliche Idee. Mittlerweile haben sie aus dieser Datenplattform heraus ganz neue Geschäftsmodelle entwickelt. Eins ist z. B., die BVG zu beraten und z. B. zu sagen, dass in der Buslinie 106, die zum Flughafen fährt, überhaupt

niemand drin sitzt, der zum Flughafen will. Dort, wo der Bus entlang fährt, sitzen gar nicht die Leute, die zum Flughafen fahren. Die sitzen ganz woanders, z. B. in Zehlendorf, in Friedenau, aber dort gibt es gar keine Buslinie, die zum Flughafen fährt. Das heißt, die Buslinie kannst du dir eigentlich sparen und du kannst lieber einen Bus einsetzen, der vielleicht woanders einsetzt. Sie haben auch ein Shuttle entwickelt und fahren mit einem VW-Bus durch Kreuzberg, durch Mitte etc., um die Leute überall dort von A nach B zu bringen, wo öffentliche Verkehrsmittel nicht funktionieren. Das sind Geschäftsmodelle, die von Anfang an gar nicht abzusehen waren, aber das sind die Sachen, die sie aus ihrer Geschäftsidee entwickelt haben. Von daher wäre das ein Beispiel für ein Start-up, das ganz dringend darauf angewiesen ist, neue Investoren zu finden. Das, was sie dort tun, ist teuer. Diese teuren Investitionen sind natürlich für Investoren interessant, wenn die Investition – ich nehme hier den Begriff der Kollegin von Bio Deutschland auf – auch gewürdigt wird.

Deswegen: Was würden wir uns wünschen? Statt dieser unbestimmten Rechtsbegriffe des Geschäftsbetriebs könnte man z. B. sagen, dass man das einfach an die Gründungszeit anknüpfen lässt. Z. B. könnte man diese Verlustvorträge 5 Jahre mitnehmen. Das wäre doch relativ simpel. Was man vielleicht auch machen könnte, ist eine nachträgliche Besserprüfung zwischen § 8c und § 8d KStG. Auch das sieht der Gesetzentwurf nicht vor. Das ist Pest oder Cholera – entweder entscheide dich für das eine oder das andere. Ich kann das nachträglich auch nicht ändern. Das hatten Sie ja glaube ich auch angesprochen, dass das ein riesen Thema ist. Entweder ganz oder gar nicht. Dort würden wir uns auch wünschen, dass man das nicht „entweder oder“ macht, sondern dass man dort ein bisschen flexibler ist. Man kann auch dieses Fortführungserfordernis weiter zeitlich begrenzen – und zwar geringer zeitlich begrenzen, wie es die Kollegen in UK machen. Die haben dort eine zeitliche Begrenzung drin, die das nicht ausufern lässt. Auch das wäre etwas, was man sich wünschen würde. Man könnte auch über Höchstbeiträge von Verlusten, die man mitnehmen kann, reden. Auch das wäre relativ klar. Man hätte keine unbestimmten Rechtsbegriffe, sondern Zahlen. Auch damit könnte man arbeiten. Das wären deutlichere, handhabbarere, einfachere Signale: für



Studenten genauso wie für Leute, die im größeren Bereich unterwegs sind. Auch das wäre relativ klar. Ich möchte sie gerne ermutigen, dass Sie das Strucksche Gesetz – was ich einmal gelernt habe, das für den Bundestag ja gilt – hier zur Anwendung kommen lassen und diesen Gesetzentwurf in die beschriebene Richtung noch verbessern. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank. Meine erste Frage geht noch einmal an Herrn Prof. Dr. Rödder. Wir haben jetzt über die beihilferechtliche Problematik mehrfach gesprochen. Sie haben in Ihrem Statement vorhin auch ausgeführt, dass die Einengung dazu führt, dass die Anwendungsbereiche sehr begrenzt sind. Jetzt ist die Frage: Sind Sie auch der Auffassung, dass, wenn man die Einengung wegnehmen würde, wir dann nicht nur mehr Anwendungsfälle hätten, sondern auch beihilferechtlich ein wenig besser dastehen würden?

Die zweite Frage geht an Herrn Prof. Dr. Förster. Wir haben mehrfach über den Geschäftsbetrieb und die Definition dieses unbestimmten Rechtsbegriffs gesprochen. Sie haben in Ihrer Stellungnahme geschrieben, dass man vielleicht eine Analogie zu § 10a GewStG ziehen könnte. Ich habe andere Stellungnahmen gelesen, dort ist § 20 UmwStG genannt. Könnten wir damit als Gesetzgeber Rechtssicherheit schaffen, wenn wir in der Begründung oder sogar im Gesetz einen Bezug herstellen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Rödder, bitte.

Sv **Prof. Dr. Thomas Rödder** (Kanzlei Flick Gocke Schaumburg): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, Herr Abg. Güntzler, es ist schon zum Ausdruck gekommen, dass das so ist: Je weniger eng der Tatbestand gefasst wird oder –umgekehrt formuliert – je weniger von den Anregungen des Bundesrates umgesetzt wird, desto weniger beihilferechtlich angreifbar ist die Norm. Trotzdem ist es so, dass das eine Gewichtsverlagerung ist. Das muss man sagen. Als

Praktiker muss man sich auch die Frage stellen, wenn ein beihilferechtliches Risiko identifiziert wird, ob ich dann den Antrag auf § 8d KStG stellen sollte und das Risiko laufe, dass mir nachher gesagt wird, dass das rückwirkend nicht anwendbar ist. Was bedeutet das dann für die Praxis? Dort gibt es einen Spagat, mit dem Sie ja jetzt sozusagen auch kämpfen müssen, dass Sie die Norm möglichst schnell, noch für 2016, in Kraft setzen wollen. Das bedeutet aber: keine Notifizierung. Dieses Risiko aus der Sicht des Praktikers ist dann in der Welt und wird den Anwendungsbereich auch sicher im Sinne der Kollegen – alles, was gesagt worden ist, ist nachvollziehbar – beschädigen. Das ist eine gemischte Antwort. Aber der Verzicht auf noch weitere Verengungen allein ist auch noch keine sichere Lösung.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Vielen Dank für die Frage. In der Tat ist der Begriff des Geschäftsbetriebs zentral, und das Gesetz führt dann ja auch aus, dass nach einer Gesamtbetrachtung qualitativer Merkmale – wozu, so das Gesetz, insbesondere die angebotenen Dienstleistungen, auch Produkte der Kunden oder der Lieferantenpreis, die bedienten Märkte und die Qualifikationen der Arbeitnehmer zählen – bestimmt wird, ob und welcher Geschäftsbetrieb vorliegt und ob er in Zukunft in unzulässiger Art und Weise verändert wird. Weil dieser Geschäftsbetriebsbegriff so zentral ist, müsste er doch im Interesse der Rechtssicherheit sehr klar konturiert werden. Wenn wir uns einfach einmal Anwendungsfälle vorstellen und uns die Frage stellen, ob die bisherige Definition ausreicht, um Rechtssicherheit zu schaffen, dann haben wir ein Problem. Stellen wir uns einfach nur einmal vor, dass ein neuer Vertriebskanal eröffnet werden würde, man fügt z. B. einen Webshop hinzu. Dann verändere ich ja nicht nur meine Produkte und Dienstleistungen, das bisherige Kundengespräch fällt weg. Dafür mache ich eine Hauslieferung, möglicherweise liefere ich keine physischen Produkte mehr aus, sondern in Zukunft elektronische Produkte – Downloads, E-Books oder Ähnliches. Dann sind gleich mehrere der qualitativen Merkmale betroffen. Möglicherweise brauche ich auch



andere qualifizierte Arbeitnehmer. Dann ist wieder ein zusätzliches Merkmal betroffen. Das heißt, bereits bei geringen Veränderungen im Geschäftsbetrieb sind in der Regel mehrere der qualitativen Merkmale betroffen, sodass eine große Rechtssicherheit entstehen wird – ob wir nun eine schädliche Veränderung des Geschäftsbetriebs haben oder nicht. Deswegen sollten wir auf die Frage zurückgreifen, was der Geschäftsbetrieb von seinem Sinn her eigentlich erreichen soll. Er soll doch erreichen, dass eine Kontinuität der Betätigungen der verlusttragenden Körperschaft in der Zukunft – verglichen mit der Vergangenheit, wo die Verluste angefallen sind – sichergestellt ist. Dafür gibt es ja in den Steuergesetzen bereits Kriterien. Wenn wir etwa auf die Unternehmensidentität schauen, die für Personenunternehmen im Gewerbesteuerrecht nach § 10a GewStG gefordert wird, dann finden wir dort ja Kriterien, die ebenfalls eine Kontinuität des Unternehmens sicherstellen soll. Dort ist der sachliche Zusammenhang der Betätigung vorher und nachher entscheidend. Wir hatten vorhin auch schon einmal ein Beispiel aus der Biotechnologie-Branche gehört, wo es darum ging, sicherzustellen, dass, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen den vor und nach der Finanzierungsrunde ausgeübten Tätigkeiten besteht, die Verluste weiter genutzt werden. Im Interesse der Rechtssicherheit könnte man deswegen sehr gut – das könnte man in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck bringen – auf die Merkmale abstellen, die eine Unternehmensidentität im Gewerbesteuerrecht kennzeichnet. Ich glaube, dann wäre ein großes Stück Rechtssicherheit geschaffen. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Der mitreißende Vortrag von Herrn Bühler hat mich ein bisschen zurückversetzt in die Zeiten der Dotcom-Blase und der Begeisterung über innovative Finanzprodukte, wobei ich in beiden Fällen das Ergebnis nur noch einmal in Erinnerung rufen möchte.

Ich möchte Herrn Prof. Brandt zwei Fragen stellen, die zum Teil auch schon angesprochen wurden, die

ich aber doch noch einmal mit Blick auf Ihre Stellungnahme etwas genauer erläutert haben möchte. Einmal zum Stichwort „Klageanfälligkeit“: Sind der Begriff „Geschäftsbetrieb“ und auch das Fortführungserfordernis eine rechtssichere Grundlage für die Anwendung der Ausnahmeregelung in § 8d KStG? Die zweite Frage ist folgende: Die Option, Verluste bei Betriebsfortführungen zu nutzen, ist nicht auf innovative Unternehmen beschränkt. Das hätten wir gerne gemacht, das geht aber nicht aus europarechtlichen Gründen. Das wurde auch schon von Herrn Prof. Dr. Jarass ausgeführt. Gleichwohl ist aber diese Ausnahme in § 8d KStG nun eine von § 8c KStG, von der allgemeinen Verlustnutzungsbeschränkung. Besteht bei der Einführung dieser Option im Gesetzentwurf das Risiko, dass wir uns europarechtswidrig verhalten?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Brandt, bitte.

Sv **Prof. Jürgen Brandt** (Richter beim Bundesfinanzhof): Vielen Dank, für die Frage. Grundsätzlich sind Herr Prof. Dr. Förster und ich uns einig, dass wir eine rechtssichere Grundlage brauchen. Das ist ja immer eine Gefahr, wenn man ein Gesetz ändert und neue Begrifflichkeiten einführt, bei denen Unsicherheit herrscht. Dann ist der Rechtsverkehr doch etwas irritiert. Herr Prof. Dr. Rödter hat auf die Gefahren hingewiesen. Man muss auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen hinweisen, in § 8d KStG und in § 8c KStG gibt es ein Wahlrecht und man weiß noch gar nicht, ob das alles beihilferechtlich anfechtbar ist. Danach ist das nicht zurück abzuwickeln. Natürlich ist der Begriff „Geschäftsbetrieb“ ein eingeführter Begriff, den kennen wir aus der Ertragsbesteuerung und aus der Gewerbesteuer. Im Grunde genommen spricht Herr Prof. Dr. Förster mir aus der Seele. Es ist hilfreich, zumindest in der Gesetzesbegründung Folgendes zu sagen: Wenn wir hier im Anwendungsbereich des § 8d KStG Geschäftsbetrieb sagen, dann meinen wir – sprich der Gesetzgeber – den Geschäftsbetrieb im Sinne des Gewerbesteuerrechts, wie er sich auch in der Rechtsprechung etabliert hat. Dann weiß der Rechtsanwender jedenfalls bei der Auslegung der Vorschrift, dass der Gesetzgeber das Leitbild der Interpretation bei § 10a GewStG zugrunde gelegt hat. Dann kann man mit dem Fallmaterial, das es dazu gibt, auch sehr gut arbeiten. Natürlich muss



man dabei auch die besonderen Anliegen dieses Gesetzes im Blickwinkel haben. Aber dort hat man jedenfalls als Anwender doch eine ganz positive Grundlage.

Zu den Altverlusten: Das ist natürlich ein heißes Thema. Erst einmal vom Ausgangspunkt her, sind sich alle einig. Man will die Unternehmen fördern, die einen besonderen Kapitalbedarf haben. Das ist auch legitim. Man fährt sozusagen das Verlustausgleichsverbot partiell für bestimmte Gefechtslagen zurück. Wenn ich auf einen Punkt im Vorgriff noch einmal eingehe: Der Tatbestand der schädlichen Elemente in § 8d Abs. 2 KStG ist in einem Punkt gar nicht beachtet und zwar, wenn etwa der Geschäftsbetrieb einfach einmal zurückgefahren wird. Wenn ich z. B. ein Unternehmen oder Anteile an dem Unternehmen erwerbe und dann im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs den Betrieb nicht auf null fahre – ich stelle ihn nicht ruhend, erfülle also nicht den Negativtatbestand –, aber ihn bei 15 Prozent ansiedle, dann kann ich aber das Verlustnutzungspotential nutzen. Das ist bisher aus meiner Sicht durch den Gesetzentwurf nicht abgefangen. Dort sehe ich schon ein gewisses Gefahrenpotential.

Beihilferechtlich könnte man eventuell sagen, dass die Verlustnutzung aus vergangenen Zeiten ermöglicht wird, die inzwischen eigentlich nicht mehr geltend gemacht werden könnten. Das Heben der Verluste wird gestärkt. Die Verbesserung der Konkurrenzsituation eines so begünstigten Unternehmens im Vergleich zu Konkurrenten, die aus dem Ausland kommen, ist sicherlich nicht völlig von der Hand zu weisen. Das ist eine Verbesserung der Wettbewerbssituation unter europäischen Gesichtspunkten. An dieser Stelle könnte ich mir schon vorstellen, dass hier – auch unter dem Kriterium der Selektivität – die europäische Gerichtsbarkeit ein Haar in der Suppe finden könnte. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD verzichten auf weitere Fragen. Ich würde dann den kleinen Fraktionen noch einmal kurz eine Fragemöglichkeit geben. Achten Sie aber bitte ein bisschen auf die Zeit. Für die Fraktion DIE LINKE., Herr Abg. Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke. Ich habe noch eine Frage an Herrn Prof. Dr. Jarass: Sie stellen in Ihrer Stellungnahme Folgendes fest: „Bei voller Nutzung aller Verlustvorträge könnten die Gewinne der deutschen Kapitalgesellschaften für ca. 4 Jahre ganz steuerfrei gestellt werden, was zu einem gesamten Aufkommensverlust von über 150 Mrd. Euro führen würde.“ Warum sind nach Ihrer Ansicht die Verlustvorträge von Kapitalgesellschaften derart angestiegen? Wie könnte eine Erhebung von Altverlusten vermieden werden?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Jarass, bitte kurz.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences): Herr Abg. Güntzler, Sie wollten ja auch einmal hier sitzen. Ich biete Ihnen an, dass ich einmal einen Monat in Ihrer Fraktion arbeite und Sie einmal einen Monat Professor spielen.

Herr Abg. Pitterle: Das ist eben auch so ein Punkt, woher diese ganzen Verluste kommen und wo sie konzentriert sind. Dort sagt die amtliche Statistik nur so viel aus, dass der ganz überwiegende Teil der Verluste auf zwei Prozent der Unternehmen konzentriert ist. Welche Art von Unternehmen das sind, darüber gibt es nur starke Vermutungen. Es wird immer argumentiert, dass das sehr schwerpunktmäßig auch in öffentlicher Hand befindliche Unternehmen sind. Das sind nur Vermutungen, es gibt keine Statistiken dazu. Deshalb ist es natürlich auch relativ schwierig, abzuschätzen, welche Branchen durch diese möglichen Verlustnutzungen besonders im Fokus stehen werden. Ich möchte nur eins ganz deutlich machen: Vorhin hieß es ja, dass die Gefahr besteht, dass diese Verluste genutzt werden. Immer dort, wo eine steuerrechtliche Gefahr besteht – nämlich aus Sicht des Fiskus –, bestehen aus der Sicht der beratenden Berufe – denen ich auch angehöre – natürlich Chancen. Es ist doch ganz klar: Wenn dieses Gesetz so oder so ähnlich kommt, dann werden doch sämtliche Steuerberater Tag und Nacht nachdenken, wie sie Verluste, die sie bisher nicht nutzen konnten, in Zukunft nutzen können.



Wir werden ein Wettrennen der Kreativität der steuerberatenden Berufe haben. Wenn Steuerberater 1 sagt, dass er dort keine Chance sieht, das zu nutzen, dann wird natürlich sofort ein anderer Steuerberater beauftragt. Der wird dann sagen, dass man das doch einmal probiert. Weil eben der Gesetzestext so superkompliziert ist – das ist ja gerade von Herrn Prof. Brandt verdeutlicht worden – und wegen der komplizierte Gemengelage zwischen EU-Beihilferecht und dem Versuch einer nicht übermäßigen Begünstigung – der Vertreter von Bitkom hat gerade verdeutlicht, was aus seiner Sicht wichtig ist – besteht folgende ganz große Gefahr: Wenn wir § 8c KStG mittels des neuen § 8d KStG aufbohren, dann wird die steuerberatende Industrie ununterbrochen nachdenken, wie man Altverluste nutzen könnte. Mir leuchtet schon ein, dass man, wenn man die Verlustnutzung auf drei oder fünf Jahre begrenzen würde, den ganz überwiegenden Teil dieser Altverluste ausgeschlossen hätte. Wir würden jedenfalls in diesem Sinn dann dadurch eher innovative Unternehmen und Start-ups begünstigen. Das ist das, was Herr Dr. van Lishaut und Herr Prof. Dr. Hechtner auch schon gesagt hatten. Das könnte vielleicht eine Möglichkeit sein, dass wir einen wesentlichen Teil dieser Altverluste von einer Verlustverrechnung dann doch ausschließen können. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Als letztes hat Herr Abg. Dr. Gambke das Wort.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Ich möchte dort fast anschließen und noch einmal Herrn Prof. Dr. Hechtner und Herrn Prof. Dr. Förster fragen, inwieweit das EU-beihilferechtlich problematisch oder eben nicht problematisch ist, wenn man eine klare quantitative Begrenzung in Form des Zeitraums und möglicherweise sogar in Form der Höhe der Verlustnutzung macht. Damit wird eine klare Vorgabe gemacht. Ist das europarechtlich ok und unproblematischer als die, wie ich doch immer wieder höre, sehr problematische Frage der Geschäftsfortführung? Was ist das eigentlich? Die Frage an Sie: Ist das europarechtlich gut oder schlecht, wenn man einen festen Zeitkorridor nimmt und man vielleicht sogar eine Kappung vornimmt?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Die ganz klare Antwort ist: Man weiß das nicht. Anders kann man das nicht sagen. Aus gutem Grund steht im Gesetz „qualitative Merkmale“ drin. Wenn Sie in der Begründung reinschauen, steht dort plötzlich etwas von quantitativen Merkmalen – ob ein Geschäftsbetrieb schon eingestellt worden ist oder nicht. Ich vertrete die Auffassung, dass beides möglich ist: Zum einen ist eine zeitliche Begrenzung möglich, aber zum anderen kann man auch darüber nachdenken, ob man das Ganze noch quantitativ mit erfasst. Sie sprechen das selber an und auch die Bundesregierung: Letztendlich kann über quantitative Aspekte nur bestimmt werden, ob ein Geschäftsbetrieb überhaupt noch am Markt existent ist oder nicht. Insofern sehe ich das so, dass ich das Quantitative und das Qualitative beides brauche. In welchem Verhältnis genau? Das müsste man wahrscheinlich in Brüssel klären. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Der Punkt ist folgender: Wenn das Referenzsystem tatsächlich so, wie das Europäische Gericht es gesagt hat, die Verlustfortführung, eingeschränkt durch § 8c KStG, ist, dann wäre auch ein modifizierter § 8d KStG eine Ausnahme von diesem Referenzsystem. Es stellt sich dann die Frage, ob diese Ausnahme selektiv ist oder nicht. Das hängt davon ab, ob alle Unternehmen, die dem Ziel des Gesetzes entsprechen, dann auch durch die Ausnahme begünstigt werden. Dann ist das nicht selektiv. Wenn einzelne Unternehmen aus dem Anwendungsbereich herausgenommen werden, obwohl sie eigentlich dem Gesetzeszweck genügen würden, dann wäre das eine selektive Ausnahme. Wenn ich also jetzt harte quantitative Kriterien einführe und sage aber, dass alle Unternehmen, die diese Kriterien erfüllen, ihre Verluste fortführen dürfen, dann wäre man aus meiner Sicht in der Nähe der Nichtselektivität, also der Unbedenklichkeit im europarechtlichen Sinne.



Ich möchte vielleicht noch einen ganz kurzen Punkt aufgreifen, warum es so schlimm ist, wenn die Regelung europarechtlich unzulässig sein sollte, die hier nach § 8d KStG vorgeschlagen worden ist: Wenn das eine europarechtlich unzulässige Beihilfe ist, diese Regelung von Seiten der EU-Kommission als europarechtswidrig beanstandet wird und das durchgehen sollte, dann sind die entsprechenden Ersparnisse der Unternehmen, die § 8d KStG in Anspruch genommen haben, zurückzufordern. Das ist natürlich sehr unglücklich. Das heißt: Selbst ein ordnungsgemäß zustande gekommenes Gesetz würde nicht verhindern, dass die Unternehmen im Nachhinein die daraus gezogenen Vorteile wieder herausgeben müssen. Das macht die Sache natürlich in der Beratungspraxis sehr problematisch, wenn die europarechtlichen Zweifel nicht beseitigt werden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Wir sind am Ende unserer öffentlichen Anhörung. Ich darf mich ganz herzlich bei den Sachverständigen bedanken und Sie verabschieden, bevor wir zu den nächsten Tagesordnungspunkten kommen. Ich wünsche Ihnen noch einen erfolgreichen Tag und eine schöne Woche. Auch unsere Zuschauer, die nicht angemeldet sind, sollten uns jetzt verlassen.

Sitzungsende: 14.28 Uhr

Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende

Stellungnahme der BIO Deutschland

zum

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

vorgelegt am 17. November 2016

für die Anhörung des

Finanzausschusses des Bundestages

am 21. November 2016

Inhalt

1. Zusammenfassung	2
2. Einleitung	4
3. Würdigung des Gesetzesentwurfs zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986)	5
3.1. § 8d (neu) KStG - Fortführungsgebundener Verlustvortrag	6
3.2. § 8d Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (neu) KStG – derselbe Geschäftsbetrieb bzw. Zweckänderung.....	6
3.3. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (neu) KStG - Ruhendstellung des Geschäftsbetriebes	7
3.4. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 5 (neu) KStG - Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft; Organschaft.....	8
3.5. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 (neu) KStG - Übertragung von Wirtschaftsgütern unter dem gemeinen Wert.....	9
4. Weiterer Regulierungsbedarf.....	9

1. Zusammenfassung

Der Branchenverband der Biotechnologieunternehmen, die Biotechnologie-Industrie-Organisation Deutschland e.V. (BIO Deutschland), begrüßt ausdrücklich, dass die Bundesregierung dem seit langem vorgetragenen Problem der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften durch den vorgelegten Gesetzesentwurf begegnen möchte.

Die Regelung des § 8c KStG ist seit ihrer Einführung kontrovers diskutiert worden und hat in der Praxis ihre Schwierigkeiten bei der Anwendung gezeigt.

Die forschenden Biotechnologieunternehmen, zumeist kleine und mittelständische Unternehmen (KMU), in Deutschland sind vielfach auf die Finanzierung durch Eigenkapital in Form von Venture Capital (VC) angewiesen. Gerade in frühen Phasen verändern oder adaptieren ihre Geschäftsmodelle regelmäßig, um auf Veränderungen am Markt bzw. auf Erkenntnisse aus den vorhergehenden Entwicklungsschritten zu reagieren. Die biomedizinische Forschung hat einen sehr hohen Kapitalbedarf, der bei Anteilseignerwechseln oft 25 % des gezeichneten Kapitals überschreitet. Andererseits schreiben die Unternehmen wegen der hohen Entwicklungskosten Verluste und generieren zunächst keine Umsätze.

§ 8c KStG benachteiligt forschungsintensive Biotech-KMU gegenüber großen Unternehmen bzw. Konzernen. Durch die Veränderung der Beteiligungsstruktur bei notwendigen Finanzierungsrunden, gehen bestehende steuerliche Verlustvorträge anteilig oder gar ganz untergehen und private Kapitalgeber müssen im Ergebnis aus der Substanz, d.h. dem Eigenkapital des jeweiligen Unternehmens, zu entrichtende Steuern mitfinanzieren. Hierdurch erhöht sich das unternehmerische Wagnis privater Kapitalgeber und es wird für junge Technologieunternehmen schwieriger, das zur Entwicklungs- und Wachstumsfinanzierung erforderliche Eigenkapital zu gewinnen.

BIO Deutschland begrüßt, dass die Bundesregierung das Thema der Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften jetzt beschleunigt angeht. Der Gesetzgeber muss mit Augenmaß Regelungen schaffen, die eine missbräuchliche steuerliche Gestaltung verhindern (wie es auch der Bundesrat in BT-Drs. 18/1034 anmerkt), bestehende Benachteiligungen für forschende technologiebasierte Unternehmen abbauen und gleichzeitig Chancen für den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland mit den hier angesiedelten Spitzentechnologien ermöglichen. Der Verband sieht in einigen Punkten Klarstellungsbedarf, um der Gefahr einer ungewollten *de facto*-Verschärfung für innovative mittelständische Unternehmen sowie einer überbordenden Bürokratie zu begegnen. Im Einzelnen fordert BIO Deutschland,:

- der „fortführungsgebundene Verlustvortrag“ sollte klar nur den Verlust betreffen, der ansonsten nach § 8c KStG nicht abziehbar wäre.
- den Begriff eines „zusätzlichen Geschäftsbetriebes“ (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 (neu) KStG) zu präzisieren, um eine hinreichende Abgrenzung zum Begriff des „Geschäftsbetriebes“ zu erreichen.
- klarzustellen, welche Fallgestaltungen der Änderung der Zweckbestimmung (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (neu) KStG) noch „demselben Geschäftsbetrieb“ (vgl. § 8d Abs. 2 Satz 1 (neu) KStG) unterfallen können und ab wann ein neuer Geschäftsbetrieb vorliegt.
- § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (neu) KStG (Ruhendstellung des Geschäftsbetriebes) zu streichen. Hilfsweise sollte eine Regelung geschaffen werden, mit der eine vorübergehende Ruhendstellung zum Zwecke der Unternehmensrettung bzw. Sanierung nicht mit dem Untergang der gesamten Verlustvorträge bestraft werden.
- § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 5 (neu) KStG (Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft; Organshaft) dann nicht für anwendbar zu erklären, wenn der Geschäftsbetrieb der Mitunternehmerschaft und Organshaft mit dem der Verlustgesellschaft wirtschaftlich identisch oder überwiegend vergleichbar ist oder diesen fördert und ergänzt.

Im Übrigen teilt BIO Deutschland die vom Bundesrat in BT-Drucksache 18/10348 zu Punkt 2 (Seite 3) vorgetragene Punkte vollständig, während die zu Punkt 1 (Seite 1 f.) ausgeführten Punkte zum Teil kritisch gesehen werden.

2. Einleitung

Deutschland – als Land der Denker und Erfinder – liegt (noch) im Spitzenfeld im globalen Innovationswettbewerb. Es gilt diese Stellung zu sichern, um als Hochlohnland auch künftig mit hochwertigen, innovativen Produkten, Verfahren und Dienstleistungen einen attraktiven Technologiestandort darzustellen, der die Grundlage für Wachstum, Arbeitsplätze und Wohlstand bildet. Dabei ist der innovative Mittelstand, als Hauptträger von Beschäftigung und Nährboden für neue Geschäftsideen und Entwicklungen, das Rückgrat der deutschen und europäischen Wirtschaft.

Biotechnologie ist Spitzentechnologie. Rein akademische Errungenschaften schaffen keine neuen Arbeitsplätze, vielmehr müssen Erfindungen und neue Technologien unternehmerisch umgesetzt werden, damit Arbeitsplätze, Produkte und Dienstleistungen sowie steuerliche Leistungsfähigkeit entstehen. Dies geht nur, wenn der Aufbau hoch innovativer Unternehmen finanzierbar ist.

Spätestens seit der für innovative KMU-Finanzierung extrem nachteiligen Reform der Unternehmensbesteuerung im Jahre 2008 wiederholen bedeutende Sachverständige (EFI Gutachten, ZEW, u.a.) und Verbände jährlich die gleichen Botschaften:

- Es besteht in Deutschland erheblicher Nachholbedarf bei der Innovationsfinanzierung, vor allem in Bezug auf KMU und Neugründungen im Bereich der Spitzentechnologien.
- Die Rahmenbedingungen für die private Finanzierung wissensbasierter KMU sind im internationalen Vergleich ungünstig.

Diese Erkenntnisse sind nicht nur in wissenschaftliche Gutachten des Bundestages eingeflossen, sondern haben sich in den Wahlprogrammen vieler Parteien und in den Koalitionsverträgen 2009 und 2013 niedergeschlagen.

Unternehmerinnen und Unternehmer der Biotechnologie-Industrie bilden heute eine wesentliche Schnittstelle zwischen der Akademie und den traditionellen Branchen. Viele Mitgliedsunternehmen der BIO Deutschland arbeiten daran, den Bedarf an neuen Wirkstoffen, Therapien und Begleitdiagnostik zu befriedigen. Die Biotechnologie ist nicht nur eine Chance für den Wirtschafts- und Wissenschaftsstandort Deutschland, sondern auch eine große Hoffnung für die Patientinnen und Patienten. Prävention, Früherkennung, Therapie und Nachsorge werden maßgeblich von den Fortschritten in der Biologie geprägt. Auch die Bioökonomie wird maßgeblich von biotechnologischen kleinen und mittelständischen Unternehmen mit Innovationen versorgt.

Die forschenden Biotechnologieunternehmen, zumeist kleine und mittelständische Unternehmen (KMU), in Deutschland sind vielfach auf die Finanzierung durch Eigenkapital in Form von Venture Capital (VC) angewiesen. Gerade in frühen Phasen verändern oder adaptieren ihre Geschäftsmodelle regelmäßig, um auf Veränderungen am Markt bzw. auf Erkenntnisse aus den vorhergehenden Entwicklungsschritten zu reagieren. Da die biomedizinische Forschung, insbesondere im Bereich der Therapeutika-Entwicklung, von einem sehr hohen Kapitalbedarf begleitet ist, erfolgen die Anteilseignerwechsel zumeist in Größenordnungen von über 25 % des gezeichneten Kapitals. Andererseits schreiben die

Unternehmen wegen der hohen Entwicklungskosten Verluste, da viele forschende Biotech-Unternehmen zunächst keine Umsätze generieren und somit die Aufwendungen die Erträge übersteigen.

Die Regelung des § 8c KStG schränkt die Möglichkeiten der Finanzierung von forschungsintensiven Biotech-KMU ein. Finanzierungsrunden privater Kapitalgeber gehen in kleinen und mittleren Biotechnologieunternehmen regelmäßig mit einer Veränderung der Beteiligungsstruktur einher. Sofern allein hierdurch bestehende steuerliche Verlustvorträge anteilig oder gar ganz untergehen, müssen private Kapitalgeber im Ergebnis aus der Substanz, d.h. dem Eigenkapital des jeweiligen Unternehmens, zu entrichtende Steuern mitfinanzieren. Hierdurch erhöht sich das unternehmerische Wagnis privater Kapitalgeber und es wird für junge Technologieunternehmen schwieriger, das zur Entwicklungs- und Wachstumsfinanzierung erforderliche Eigenkapital zu gewinnen. Das für die weitere Entwicklung junger Technologieunternehmen erforderliche Eigenkapital wird ungleich „teurer“, die Produkte in der Pipeline verlieren massiv an Wert. Die Regelung des § 8 c KStG stellt also eine erhebliche Benachteiligung der forschenden Biotech-KMU gegenüber großen Unternehmen und Konzernen dar, denen eine Verrechnung der Verluste gegen Gewinne aus anderen Sparten offensteht.

Umso erfreulicher ist der vorliegende Gesetzesentwurf, der das Thema der steuerlichen Verlustverrechnung für die kapital- und forschungsintensiven überwiegend mittelständischen Unternehmen weiterentwickeln will.

3. Würdigung des Gesetzesentwurfs zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986)

Pauschale Verlustnutzungsbeschränkungen, wie sie sich in den §§ 8c KStG und 10d EStG finden, widersprechen dem Grundsatz der Gewinnbesteuerung. Durch die Nichtberücksichtigung steuerlich prinzipiell anerkannter, aus unternehmerischen Investitionen (einschließlich der Aufwendung für Forschung und Entwicklung) resultierender Verluste greift die „Gewinnbesteuerung“ zu, bevor überhaupt Gewinne entstanden sind. *De facto* führt das zu einer massiven Besteuerung der Unternehmenssubstanz. Die Aussicht auf eine solche Substanzbesteuerung schreckt potentielle Investoren ab und konkurrenziert so anderweitige umfangreiche, größtenteils durchaus effektive Fördermaßnahmen zugunsten von Start-up-Unternehmen.

Durch die vorgeschlagene Neuregelung können diese Benachteiligungen abgebaut werden. Der Verband sieht aber in einigen Punkten Klarstellungsbedarf, um der Gefahr einer ungewollten *de facto*-Verschärfung für innovative mittelständische Unternehmen zu begegnen. Aus Sicht der forschenden Biotechnologieunternehmen kommt es zudem entscheidend darauf an, dass der bürokratische Aufwand nicht Übermaß nimmt.

Im Übrigen teilt BIO Deutschland die vom Bundesrat in BT-Drucksache 18/10348 zu Punkt 2 (Seite 3) vorgetragene Punkte vollständig, während die zu Punkt 1 (Seite 1 f.) ausgeführten Punkte zum Teil kritisch gesehen werden.

3.1. § 8d (neu) KStG - Fortführungsgebundener Verlustvortrag

Mit der Einführung eines neuen § 8d KStG soll eine Möglichkeit geschaffen werden, im Falle des schädlichen Beteiligungserwerbs im Sinne des § 8c KStG, die nach § 8c KStG untergehenden Verluste zu erhalten, wenn derselbe Geschäftsbetrieb fortgeführt wird und keine wesentliche Veränderung (Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 (neu) KStG) stattgefunden hat. Vorausgesetzt ist ein unveränderter Geschäftsbetrieb seit mind. drei Jahren bzw. seit Gründung, wenn diese weniger als drei Jahre zurückliegt. § 8d (neu) KStG ist auf Antrag anzuwenden. Die Rechtsfolge ist eine Nichtanwendung des § 8c KStG und die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags.

BIO Deutschland begrüßt ausdrücklich die Einführung des neuen § 8d KStG, weil sie die seit langem bestehende Schlechterstellung von durch Eigenkapital finanzierten innovativen Unternehmen aufgreift und einen Lösungsansatz bietet. Grundsätzlich ist die Ausnahme von der Regelung des § 8c KStG ein möglicher Weg, Nachteile für innovative Unternehmen abzumildern. Allerdings wäre eine Überarbeitung und Neufassung des § 8c KStG, die am Leistungsprinzip ausgerichtet sein muss, sowohl unter systematischen wie auch praktischen Aspekten (Abbau von bzw. Vermeidung neuer Komplexität) klar zu präferieren. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass eine Entscheidung des BVerfG bezüglich des anhängigen Verfahrens (Az: 2 BvL 6/11) zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG derzeit noch aussteht.

Die Verortung der Neureglung in einem vom bisherigen § 8c KStG getrennten Paragraphen könnte zu folgenden unsystematischen Ergebnissen führen: Nach § 8d Abs. 1 Satz 5 (neu) KStG wird der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag in einen „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ gewandelt. Man könnte das so verstehen, dass damit zum Beispiel bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von 25,1 % nicht nur 25,1 % der Verluste, sondern der komplette Verlustvortrag von § 8d (neu) KStG erfasst würde. Damit könnte in Zukunft auch der komplette Verlust entfallen, wenn ein schädliches Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 (neu) KStG eintritt. Ein „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ sollte klar nur den Verlust betreffen, der ansonsten nach § 8c KStG nicht abziehbar wäre. Zudem soll von § 8d (neu) KStG der verbleibende Verlustvortrag am „Schluss des Veranlagungszeitraums“ des schädlichen Beteiligungserwerbs erfasst werden. § 8c KStG betrifft hingegen nur Verluste bis zum schädlichen Beteiligungserwerb. Auch an dieser Stellen könnte § 8d (neu) KStG im Vergleich zu § 8c KStG eine Verschärfung bedeuten.

3.2. § 8d Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (neu) KStG – derselbe Geschäftsbetrieb bzw. Zweckänderung

§ 8d Abs. 1 (neu) KStG setzt voraus, dass derselbe Geschäftsbetrieb fortgeführt wird und keine wesentliche Veränderung (Ereignis im Sinne des § 8d Abs. 2 (neu) KStG) stattgefunden hat. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (neu) KStG legt fest, dass der nach Absatz 1 festgestellte Verlustvortrag untergeht, wenn der Geschäftsbetrieb einer anderweitigen Zweckbestimmung zugeführt wird.

§ 8d (neu) KStG enthält Einschränkungen, die auf unbestimmten, teils redundanten Rechtsbegriffen basieren und in der vorliegenden Form erhebliche Rechtsunsicherheit für die praktische Anwendung bedeuten. So ist im Zusammenhang mit dem in § 8d Abs. 1 (neu) KStG verwendeten Begriff „derselbe

Geschäftsbetrieb“ unklar, ob die Aufnahme zusätzlicher, mit der bisherigen Forschung und Entwicklung im Zusammenhang stehender, Forschungsprojekte (z.B. um zu diversifizieren und so das Risiko des Scheiterns zu mindern), die Aufnahme eines neuen Geschäftsbetriebes und damit den Untergang der Verluste bedeuten würde. Insofern ist auch der Begriff eines „zusätzlichen Geschäftsbetriebes“ (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 (neu) KStG) zu präzisieren, um eine hinreichende Abgrenzung zu erreichen.

Ein Geschäftsbetrieb umfasst ausweislich der Begründung (BT-Drs. 18/9986 Seite 12) auch sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigungen. Hierzu sollte ergänzend klargestellt werden:

„Werden nach Feststellung des gemäß § 8d –neu- KStG festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrages ergänzende Dienstleistungen und/oder Produktentwicklungen aufgenommen, kommt es für die wertenden Gesamtbetrachtung gemäß § 8d Abs. 1 Sätze 2 und 3 – neu – KStG darauf an, ob diese Dienstleistungen /Produktentwicklungen in der dem Geschäftsbetrieb zugrundeliegenden Technologie logisch angelegt sind.“

Ferner ist die Abgrenzung zu § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (neu) KStG nicht ausreichend klar. In Abs.1 werden kumulativ „derselbe Geschäftsbetrieb“ und kein Ereignis nach Abs. 2 verlangt. In welcher Fallgestaltung wäre eine Änderung der Zweckbestimmung (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (neu) KStG) noch „derselbe Geschäftsbetrieb“?

Ausweislich der Begründung (siehe in BT-Drs. 18/9986 Seite 14) kann für die Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebes bzw. der Änderung der Zweckbestimmung u.a. das Merkmal der angebotenen Produkte/Dienstleistungen herangezogen werden. Bei den forschenden Biotechnologieunternehmen ist es aber durchaus denkbar, dass im Rahmen der industriellen Forschung und bei Erreichen eines sog. Meilensteins in der Forschung die strategische Entscheidung getroffen wird, die neuen Erkenntnisse zu nutzen, um (als zweites Standbein) Dienstleistungen anzubieten oder z. B. Diagnostika zu entwickeln, damit die Forschung weiterhin finanziert werden kann. Denn es ist nicht in jedem Fall gesichert, dass in der nächsten Finanzierungsrunde ausreichend Kapital eingesammelt werden kann, um das aktuelle Forschungsprojekt weiter voranzubringen. Insbesondere die kostenintensiven klinischen Prüfungen bedürfen einer im Millionenbereich angesiedelten Finanzgrundlage. Die Stärkung der Unternehmensliquidität durch zusätzliche Erbringung von Dienstleistung könnte demnach zum Wegfall des Verlustvortrages führen. Und dies sogar unabhängig vom Anteilseignerwechsel, denn in seiner derzeitigen Ausgestaltung gilt § 8d (neu) KStG auch ohne erneuten Anteilseignerwechsel (vgl. auch Begründung in BT-Drs. 18/9986 Seite 12 Mitte). Gleiches gilt für das in der Begründung vorgesehene Merkmal der „bedienten Märkte“.

Im Folgenden gehen wir davon aus, dass die Fortführung des Geschäftsbetriebes in diesem erweiterten Sinne verstanden wird.

3.3. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (neu) KStG - Ruhendstellung des Geschäftsbetriebes

§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (neu) KStG legt fest, dass der nach Absatz 1 festgestellte Verlustvortrag untergeht, wenn der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird.

Hierzu stellt die Begründung (vgl. in BT-Drs. 18/9986 S. 14 Mitte) klar, dass auch nur das zeitweise Ruhendstellen die Rechtsfolge auslöst. BIO Deutschland fordert, bzgl. der Ruhendstellung zu differenzieren. Forschende Biotechunternehmen haben gerade bei der Arzneimittelentwicklung einen hohen Liquiditätsbedarf. Finanzierungsrunden sind aufgrund der Besonderheiten der Branche (hohe Volumina und langfristige Investitionen) und des Kapitalmarktumfeldes in Deutschland aufwendig. Deshalb ist es durchaus denkbar, dass ein Unternehmer zur Überbrückung der Zeit bis zum Abschluss der nächsten Finanzierungsrunde die Forschungsaktivitäten „herunter fährt“ um die Liquidität zu sichern. Würde in einem solchen Fall der Verlustuntergang drohen, wäre das ein fatales Signal für die nächste Finanzierungsrunde. Der verantwortungsvolle Unternehmer würde damit für die Sicherung des Geschäftsbetriebes durch in der Regel nur vorübergehende Maßnahmen bestraft.

Da die missbräuchlichen Fallgestaltungen über die anderen Ziffern des Abs. 2 abgedeckt sind, sollte die Nr. 1 gestrichen werden.

Alternativ sollte eine vorübergehende Ruhendstellung zum Zwecke der Liquiditätswahrung als Ausnahme aufgenommen werden. Dabei könnte sich an der Insolvenzordnung und dem dort vorgesehen Übergangsgeld orientiert werden. Denn auch hier geht der Gesetzgeber davon aus, dass eine Fortführung des Geschäftsbetriebes möglich ist.

Die Forderung des Bundesrates (BT-Drs. 18/10348 Seite 2 oben) teilt BIO Deutschland nicht. Die Verhinderung einer Verrechnung von Verlusten, die vor einer Ruhendstellung des Geschäftsbetriebes stammen, bedeutet für die Fälle der erfolgreichen Sanierung eine nachträgliche Bestrafung. Vielmehr sollte die Unternehmensrettung belohnt werden.

3.4. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 5 (neu) KStG - Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft; Organschaft

Nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 (neu) KStG geht ein fortführungsgebundener Verlustvortrag unter, wenn sich die Verlustkörperschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt.

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft generell und uneingeschränkt als schädlich einzustufen, ist aus Sicht BIO Deutschlands nicht gerechtfertigt. Der Erwerb von Wirtschaftsgütern ist ebenfalls unschädlich, solange die Betätigung der Körperschaft unverändert fortgeführt wird. Da der Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung nichts anderes ist als der Erwerb von einzelnen Wirtschaftsgütern, sollte insoweit auch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft unschädlich sein, wenn der konkrete Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Aus denselben Gründen sollte die Begründung einer Organschaft nicht *per se* schädlich sein, wenn durch die Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft, z.B. kein Branchenwechsel für die Körperschaft als neuen Organträger verbunden ist.

Gegebenenfalls könnte auch darauf abgestellt werden, dass der Geschäftsbetrieb der Mitunternehmerschaft und Organschaft mit dem der Verlustgesellschaft wirtschaftlich identisch oder überwiegend vergleichbar ist oder diesen fördert und ergänzt.

3.5. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 (neu) KStG - Übertragung von Wirtschaftsgütern unter dem gemeinen Wert

Nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 (neu) KStG soll für den Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags die Übertragung von Wirtschaftsgütern zu einem geringeren als dem gemeinen Wert schädlich sein.

Nach dieser Regelung könnte die Übertragung von einzelnen, auch unwesentlichen Wirtschaftsgütern zum kompletten Verlustuntergang führen. Zudem könnte in Fällen, in denen Wirtschaftsgüter zum Teilwert zu bewerten sind, die Streitfrage relevant werden, ob der Teilwert unterhalb des gemeinen Werts liegt (z.B. bei (verdeckten) Einlagen).

Um eine zweckwidrige Inanspruchnahme des § 8d (neu) KStG zu vermeiden, bedarf es § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 (neu) KStG nicht. Für die Fortführung der Betätigung der Körperschaft sollte es nicht entscheidend sein, ob ein Wirtschaftsgut mit dem Buchwert, dem Teilwert, dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert in das Betriebsvermögen übernommen wird. Maßgeblich sollte vielmehr sein, ob der eigentliche Geschäftsbetrieb fortgeführt wird.

4. Weiterer Regulierungsbedarf

Eine Ausnahme zugunsten durch Eigenkapital finanzierter Gesellschaften beim Verlustvortrag löst darüber hinaus die parallelen Ungereimtheiten bei der Vermarktung von geistigem Eigentum gegen Lizenzzahlungen nicht. Solange ein verlustschreibendes forschendes Unternehmen ein Patent auslizenzisiert, geht dies oft mit Ertragsspitzen einher, welche eine Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG auslösen. Im Falle solcher Ertragsspitzen kommt es auch bei anhaltenden Verlustsituationen zu Steuerzahlungen und damit *de facto* zu einer Substanzbesteuerung.

Ferner hebt der Regelungsentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften zwar die Benachteiligung der Eigenkapitalfinanzierung im Gewinnfalle teilweise auf, trägt aber nicht unmittelbar zur Finanzierung von innovativen Unternehmen bei. Regelungen zur „Sofortauszahlung“ des Steueranteils gegen Wegfall der Verlustvorträge wie z.B. in England hätten an dieser Stelle auch eine Förderwirkung für den innovativen Mittelstand und würden gleichzeitig komplizierte Verfahrensregelungen und Nachbeobachtungen der betreffenden Unternehmen (wie in § 8d (neu) KStG angelegt) obsolet machen.

Berlin, 17. November 2016

Die Stellungnahme wurde von der Arbeitsgruppe „Finanzen und Steuern“ der BIO Deutschland erarbeitet.

Arbeitsgruppe „Finanzen und Steuern“, BIO Deutschland e.V.:

Prof. Dr. Dirk Honold, Technische Hochschule Nürnberg Georg Simon Ohm, und **Oliver Schacht**, CEO der Curetis N.L., leiten die Arbeitsgruppe „Finanzen und Steuern“ mit Vertreterinnen und Vertretern der Unternehmen Accellerate Partners, Affimed N. V., AiCuris Anti-infective Cures GmbH, Altona Diagnostic GmbH, amcure GmbH, AnalytiCon Discovery GmbH, Apogenix AG, Axolabs GmbH, Biofrontera AG, CMS Hasche Sigle, Curetis GmbH, DIREVO Industrial Biotechnology GmbH, Evotec AG, EY, GoingPublic Media AG, immatics biotechnologies GmbH, Kaye Scholer LLP, KPMG AG WPG, MagForce AG, Miltenyi Biotec GmbH, MorphoSys AG, Neovii Biotech GmbH, Noxxon Pharma AG, Novaliq GmbH, Osborne Clarke, Phenex Pharmaceuticals AG, PricewaterhouseCoopers AG, probiodrug AG, Protagen AG, RITTERSHAUS Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft, Sanofi Aventis Deutschland GmbH, Scil Technology GmbH, Sygnis AG, Technische Hochschule Nürnberg Georg Simon Ohm, TVM Capital GmbH, Vasopharm GmbH, Weitnauer Rechtsanwälte u.a.

Die Biotechnologie-Industrie-Organisation Deutschland e. V. (BIO Deutschland) hat sich mit ihren mehr als 330 Mitgliedsfirmen zum Ziel gesetzt, in Deutschland die Entwicklung eines innovativen Wirtschaftszweiges auf Basis der modernen Biowissenschaften zu unterstützen und zu fördern.

Dr. Peter Heinrich ist Vorstandsvorsitzender der BIO Deutschland.

Fördermitglieder der BIO Deutschland und Branchenpartner sind **Abbvie, Avia, Bayer Pharma, Biotest, Boehringer Ingelheim Pharma, Celgene, Clariant Produkte (Deutschland), CMS Hasche Sigle, Deutsche Bank, EBD Group, EY, Isenbruck | Bösl | Hörschler, Janssen, KPMG, Merck, MiltenyiBiotec, MorphoSys, PricewaterhouseCoopers, Qiagen, Roche Diagnostics, Sanofi-Aventis Deutschland, SAP, Thermo Fischer, Vertex** und **VWR**.

Weitere Informationen zur Tätigkeit der BIO Deutschland erhalten Sie gerne auf Anfrage bei der Geschäftsstelle des Verbandes oder unter www.biodeutschland.org.

BIO Deutschland e. V.
Am Weidendamm 1a
10117 Berlin

Tel.: 030-726251 30
Fax: 030-726251 38
E-Mail: info@biodeutschland.org
Web: www.biodeutschland.org

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 unterjährigen Beteiligungserwerben 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.

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 Beihilferegelungen 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

Stellungnahme des Bundesverbandes Deutscher Kapitalbeteiligungsgesellschaften e.V. (BVK) zum

Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“

BT-Drucksache 18/9986

Der BVK begrüßt außerordentlich, dass die Bundesregierung mit dem Regierungsentwurf aktiv ein steuerliches Hemmnis bei der Kapitalausstattung von Unternehmen adressieren möchte. Der BVK setzt sich hierfür schon lange ein, da insbesondere Venture Capital finanzierte Unternehmen durch die Regelung des § 8 c KStG betroffen sind.

Viele volkswirtschaftlich gewünschte Investitionsentscheidungen sind durch die sehr restriktiven Regelungen des § 8c KStG negativ beeinflusst worden. Da § 8c KStG im europäischen Vergleich einen Standortnachteil darstellt, sind durch die Regelung nachweislich Investitionen in Deutschland verhindert worden.

Die nunmehr vorgeschlagene weitere Möglichkeit des Verlusterhalts bei einem sog. schädlichen Anteilseignerwechsel verbessert insbesondere für junge innovative Unternehmen die steuerlichen Rahmenbedingungen und ist geeignet, den festgestellten Standortnachteil zu mindern.

Das positive Votum möchte der BVK mit folgenden Anmerkungen zum Regierungsentwurf ergänzen:

Grundsätzliche Anmerkung

§ 8c KStG sieht abhängig vom Umfang des Anteilseignerwechsels einen anteiligen oder gar vollständigen Untergang des Verlustvortrages vor. Nach unserem Verständnis erfasst § 8d KStG beide Fälle, sieht aber bei einem späteren Wegfall des fortführungsgebundenen Verlustvortrages einen vollständigen Untergang vor, selbst wenn an sich nur ein anteiliger Untergang nach § 8c KStG vorlag. Die Rechtsfolge des Wegfalls nach § 8d KStG überschießt somit die Rechtsfolge bei § 8c KStG. Dies erscheint nicht geboten, da mit der vorangegangenen Fortführung des Geschäftsbetriebes zuerst ein volkswirtschaftlich gewünschtes Verhalten vorliegt und somit dieses Überschießen nicht gerechtfertigt erscheint. Auch das gesetzgeberische Ziel der Verhinderung der Nutzung von Verlustmänteln ist nicht mehr berührt.

Petition: Wir regen daher an, die Rechtsfolge von § 8d KStG auf die Rechtsfolge der vorangegangenen Anteilsübertragung im Rahmen von § 8c KStG zu begrenzen.

Antragserfordernis

§ 8d KStG soll nur auf Antrag angewandt werden.

Petition: Wir regen an, ebenso wie bei den Ausnahmen nach § 8c KStG kein Antragserfordernis vorzusehen.

Fortführung des Geschäftsbetriebes

Die Anknüpfung in § 8d KStG an die Fortführung des Geschäftsbetriebes dient der Verhinderung von Steuergestaltungen. Leider befürchten wir, dass die derzeit vorgeschlagene Formulierung zu einer Vielzahl von Streitfragen und unerwünschten Nebenfolgen führen wird:

- **§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG-E:** Es ist nachvollziehbar, dass die Einstellung eines Geschäftsbetriebes im Rahmen der Konzeption des § 8d KStG als schädlich angesehen wird. Nicht nachvollziehbar ist aber, warum schon ein bloßes Ruhenlassen schädlich sein soll. Die Finanzverwaltung nimmt bei einer Betriebsunterbrechung auch keine Betriebsaufgabe im Sinne von § 16 EStG an (siehe EstH 16 Abs. 2 – Betriebsunterbrechung), da ja die gewerbliche Aktivität wieder aufgenommen werden kann und solange keine Notwendigkeit einer steuerlichen Folge besteht. Gleiches sollte auch bei § 8d KStG gelten, da auch hier das gesetzgeberische Ziel (Vermeidung der Nutzung von Verlustmänteln) nicht berührt ist. Wir befürchten auch, dass in der Praxis der unbestimmte Rechtsbegriff des Ruhens zu erheblichen Unsicherheiten führen wird.
- **§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG-E:** Der Begriff „Zweckbestimmung“ ist unbestimmt und daher streitanfällig. Sollte damit ein Branchenwechsel gemeint sein, sollte – wenn überhaupt – dieser, schon mehr eingeführte Rechtsbegriff verwandt werden. Um aber die unternehmerische Freiheit nicht über Gebühr einzuschränken und Missbräuchen effektiv entgegenzutreten sollte zusätzlich eine zeitliche Grenze für den Branchenwechsel erwogen werden. Damit wäre das gesetzgeberische Ziel der Vermeidung der Nutzung von Verlustmänteln effektiv auch in diesen Situationen adressiert.
- **§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG-E:** Für nicht geboten erachten wir die Regelung in § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG-E. Hier wird letztlich die Ausweitung der geschäftlichen Aktivität für schädlich erklärt. Das gesetzgeberische Ziel der Vermeidung der Nutzung von Verlustmänteln ist wiederum nicht berührt. Der Gesetzgeber würde mit dieser Regelung auch mittelbar die unternehmerische Freiheit beschränken, obwohl der Gesetzgeber mit dem Gesetz die Absicht verfolgt, die unternehmerische Freiheit von steuerlichen Beschränkungen zu befreien. Auch widerspricht diese Regelung dem politischen Ziel der Förderung von Innovation, da eine Weiterentwicklung des Unternehmens zu einer Bedrohung der Verlustvorträge führen kann.

Wir befürchten zudem, dass in der Praxis der unbestimmte Rechtsbegriff des „zusätzlichen Geschäftsbetriebes“ zu erheblichen Unsicherheiten führen wird. Ein Geschäftsbetrieb wird sicherlich nicht durch ein Produkt geprägt. Hier wird schon die Einführung eines weiteren Produkts für schädlich erklärt. Bereits das Ansprechen weiterer Märkte kann problematisch sein. Märkte definieren nicht Geschäftsbetriebe, sondern beschreiben nur regionale Gliederungen. Das Auflegen weiterer Produkte oder das Ansprechen z.B. weiterer regionaler Märkte ist selbstverständlich noch von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragen und ist natürlich Teil einer nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden oder fördernden wirtschaftlichen Betätigung, so dass ein

Widerspruch zur allgemeinen Definition des Geschäftsbetriebes in § 8d Abs. 1 KStG besteht. Wirtschaftspolitisch ist dieser Ansatz als verfehlt zu bezeichnen, da er nicht den heutzutage dynamischen Unternehmensprozessen Rechnung trägt.

Die qualitativen Merkmale, die gegenüber dem Referentenentwurf von der Gesetzesbegründung in den Text des § 8d Abs. 1 KStG übernommen wurden, sind zu weitgehend und führen zu einer erheblichen Einschränkung des § 8d KStG. Diese Merkmale sind zu kleinteilig und entsprechen nicht dem allgemeinen, aber auch nicht dem steuerlichen Verständnis eines Geschäftsbetriebes.

- **§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG-E:** Beteiligungen an Mitunternehmenschaften sind in unserer Branche selten, aber nicht ausgeschlossen (z. B. kann eine Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft erfolgen). Wir regen an, diese Regelung jedenfalls dahingehend zu ergänzen, dass damit auch eine schädliche Änderung des Geschäftsbetriebes verbunden sein muss. Auch erscheint eine Wesentlichkeitsschwelle sinnvoll.
- **§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG-E:** Es ist schlicht nicht erkennbar, warum diese Regelung erforderlich ist.
- **§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG-E:** Hinsichtlich § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG-E regen wir an, zu prüfen, ob diese Regelung schon allein verhältnismäßig ist. Schon geringfügige Übertragungen von Wirtschaftsgütern können zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen. Dies erscheint auch im Hinblick auf das gesetzgeberische Ziel der Vermeidung der Nutzung von Verlustmänteln nicht geboten.

Petition: Wir regen an, anhand der vorstehenden Ausführungen § 8d Abs. 2 KStG-E einer kritischen Überprüfung unter Berücksichtigung der politischen Ziele durchzuführen.

Trotz dieser umfassenden Anmerkungen möchte der BVK abschließend nochmals betonen, dass der Verband die Einführung von § 8d KStG grundsätzlich begrüßt und dies als einen wichtigen Schritt zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für die Beteiligungsbranche bewertet. Angesichts der Bedeutung dieser Thematik für die Branche rechnet der BVK mit sehr positiven Auswirkungen. Der BVK regt daher eine baldige Umsetzung an.

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

**Frau
Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin**

Nur per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

17. November 2016

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

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

die Möglichkeit zur Stellungnahme zum o. g. Gesetzentwurf nehmen wir gerne wahr.

Aus Sicht der Wirtschaft ist es wichtig und richtig, neben der sog. Stille-Reserven- und sog. Konzernklausel eine weitere Möglichkeiten des Verlusterhalts bei einem sog. schädlichen Anteilseignerwechsel zu schaffen. Viele sinnvolle und nötige Investitionen, die mit einem Anteilseignerwechsel einer Kapitalgesellschaften einhergehen, werden durch die aktuell sehr restriktiven Regelungen des § 8c Abs. 1 KStG behindert. Gerade im Bereich der Wagniskapitalfinanzierung ist ein Fortbestand des Verlustvortrages ein tragendes Element für den Einstieg von Inves-

toren in innovative Unternehmen. Deshalb begrüßt die Wirtschaft ausdrücklich das Vorhaben, die Mantelkaufregelung des § 8c KStG zu entschärfen.

Die geschätzten haushalterischen Wirkungen von 600 Mio. Euro Jahreswirkung laut Finanztableau des Gesetzentwurfes halten wir allerdings für zu hoch. Untersuchungen wie z. B. die von Christian Dorenkamp in der IFSt-Schrift Nr. 461 (S. 35 ff.) zeigen deutlich, dass ein gewichtiger Teil der Verlustvorträge nicht haushaltswirksam sein dürfte, da diese auf dauerdefizitäre bzw. insolvente Kapitalgesellschaften entfallen.

Ungeachtet unseres grundsätzlich positiven Votums zu dem Gesetzentwurf erlauben wir uns, nachfolgend noch auf einige wenige kritische Punkte des Vorhabens hinzuweisen. Unsere Petitionen verfolgen dabei das Ziel, eine praktikable und rechtssichere Anwendung der Regelung für alle Beteiligten zu ermöglichen.

Keine Trennung, sondern Anknüpfung des § 8d KStG-E an § 8c KStG

Der Regierungsentwurf geht von einer strikten Trennung der beiden Regime des § 8c KStG und des § 8d KStG-E aus. Der Steuerpflichtige steht demnach in der Bandbreite einer Änderung der Gesellschafterstruktur zwischen 25 und 50 Prozent vor der Wahl, den neuen § 8d KStG-E anzuwenden oder den Verlust nach § 8c Abs. 1 KStG anteilig zu verlieren. Durch die weiteren Voraussetzungen des § 8d Abs. 2 KStG-E würde bei einem späteren Verstoß der vollständige Verlustvortrag der Gesellschaft gefährdet. Dieses Ergebnis halten wir für unsystematisch. Vielmehr sollten beide Normen nicht als endgültige Alternativen sondern als Zusammenspiel ausgestaltet werden. Sofern ein Anteilseignerwechsel unter 50 Prozent stattfindet und der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG-E stellt, sollte sich dieser nur auf den nach § 8c Abs. 1 KStG untergehenden Anteil beziehen.

Petition: Der Verlustvortrag nach § 8d KStG-E sollte vorrangig an den nach Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG untergehenden Verlust(-vortrag) anknüpfen.

Klarstellung des gefährdeten Verlustvortrags in § 8d Abs. 2 KStG-E

Der Entwurfstext verweist in § 8d Abs. 2 KStG-E auf den festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag des § 8d Abs. 1 KStG-E. Eine Klarstellung, dass es sich dabei um den zuletzt festgestellten Vortrag handelt, wäre zu begrüßen.

Dauer der Fortführung des Geschäftsbetriebs

Der Entwurfstext lässt weiterhin offen, wie lang in die Zukunft die Einschränkungen des § 8d Abs. 2 KStG-E gelten sollen. Hier wäre eine Klarstellung zu begrüßen, wonach die Einschränkungen nur bis zu einem vollständigen Verbrauch des fortführungsgebundenen Verlusts eingehalten werden müssen. Dies scheint gerechtfertigt, da die Verluste sodann von dem Geschäftsbetrieb ausgeglichen würden, der diese in der Vergangenheit ebenfalls erwirtschaftet hat.

Zu § 8d Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 KStG-E – Antragserfordernis

Eine Antragstellung halten wir für bürokratisch und daher für entbehrlich. Alternativ könnte der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung den Verlustvortrag deklarieren und (z. B. mit Kreuzchen) bestätigen, dass sich der Geschäftsbetrieb nicht steuerschädlich geändert hat. Insofern würde ein „erweiterter“ Verlustvortrag nach § 8d KStG-E von Amts wegen festgestellt werden.

Dieses Verfahren wäre auch zielführender in Fällen einer Betriebsprüfung, in denen sich in späteren Jahren ggf. Änderungen z. B. in Bezug auf die Stille-Reserven-Klausel nach § 8c KStG ergeben. Durch die im Entwurf vorgeschlagene Antragstellung im Rahmen der Jahressteuererklärung ist eine nachträgliche Antragstellung nicht möglich und wird die Anwendung der Norm in diesen Fällen unnötig verhindert.

Petitum: Auf das Antragserfordernis beim erweiterten Verlustvortrag sollte verzichtet werden.

Zu § 8d Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 KStG-E – Fortführung des Geschäftsbetriebs

Der Regierungsentwurf sieht eine ununterbrochene Fortführung desselben Geschäftsbetriebs bis zum Verbrauch sämtlicher steuerlichen Verluste vor. Hier liegt der Fokus ausschließlich auf der Verhinderung von Steuergestaltungen und es werden diesbezüglich eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen verwendet.

Die Intention des Gesetzentwurfes aufgreifend und um in diesem Punkt mehr Rechtssicherheit zu schaffen, schlagen wir vor, lediglich einen Branchenwechsel (z. B. einen Wechsel zwischen den Obergruppen der Klassifizierung der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes) binnen 3 Jahren als schädlichen, zum Untergang der steuerlichen Verlustvorträge führenden Tatbestand zu implementieren. Der in Absatz 2 formulierte Untergangsgrund der Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs ist schwer abzugrenzen von der Erweiterung des bestehenden Geschäftsbetriebs. Das Errichten einer weiteren Produktionsstätte darf aber nicht schädlich sein, solange von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden

kann. Zudem steht ein völliger Verlustuntergang bei Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebes im Widerspruch zur politisch gewollten Förderung von Innovationen. Die Praxis zeigt, dass Produkte bzw. deren Weiterentwicklungen teilweise in oft unterschiedlichen Märkten zu verschiedenen Zeitpunkten Verwendung finden können; diese durchaus gewünschten Entwicklungen dürfen keine steuerschädlichen Konsequenzen nach sich ziehen.

Petition: An Stelle der Vorgabe der Fortführung des Geschäftsbetriebs sollte gesetzlich vorgeschrieben werden, dass innerhalb von drei Jahren nach dem schädlichen Rechtsvorgang kein Branchenwechsel vollzogen wird. Möglichst bereits in der Gesetzesbegründung, jedenfalls aber in einem späteren BMF-Schreiben sollten Beispielfälle aufgeführt werden, in denen die Tatbestandsmerkmale erfüllt bzw. nicht erfüllt werden.

Zu § 8d Abs. 2 Nr. 4 – 6 KStG-E

Der Gesetzentwurf sieht weitere steuerschädliche Tatbestände zur Verhinderung von Steuer-gestaltungen vor, die jedoch aus organisatorischer bzw. betriebswirtschaftlicher Sichtweise notwendig sein können. Kritisch sehen wir hierbei den vollständigen Wegfall des erweiterten Verlustvortrages, selbst wenn ein steuerschädlicher Tatbestand nur in einem untergeordneten Umfang verwirklicht wird. Daher schlagen wir vor, sofern auf diese Tatbestände nicht verzichtet werden sollte, dann den Verlust lediglich im Verhältnis („insofern“) untergehen zu lassen.

Beteiligung an Mitunternehmerschaft (§ 8d Abs. 2 Nr. 4 KStG-E)

Unternehmen müssen sich auch weiterhin steuerunschädlich z. B. an Forschungspools oder CTA-Vehikeln in Form von Personengesellschaften beteiligen können – vorstellbar wäre insoweit auch die Implementierung einer Bagatellgrenze, z. B. Buchwert des Anteils an der Personengesellschaft < 10 % der Bilanzsumme. Alternativ könnte die Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrages mit den aus der Mitunternehmerschaft zugerechneten Gewinnen untersagt werden.

Vorliegen einer Organträgerschaft (§ 8d Abs. 2 Nr. 5 KStG-E)

Nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG-E soll der festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag entfallen, wenn die Körperschaft die Stellung eines Organträgers einnimmt. Die Gesetzesbegründung führt über den geplanten Gesetzeswortlaut hinaus aus, dass die Körperschaft kein Organträger sein bzw. werden darf. Damit wäre ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach der Gesetzesbegründung auch dann ausgeschlossen, wenn die Körperschaft vor dem Anteilseignerwechsel bereits als Organträger fungiert. Der Gesetzeswortlaut spricht demgegenüber

davon, dass die Körperschaft eine Organträgerstellung einnimmt. Damit kann nur ein aktives Tun nach der Feststellung eines im Grunde fortführungsfähigen Verlustvortrags gemeint sein.

Würde die Ausnahmeregelung mit der im Regierungsentwurf enthaltenen Formulierung Gesetz, hätte dies weit überschießende Wirkungen und würde alle Körperschaften eines Organkreises von der Anwendung der Regelung des § 8d KStG-E ausschließen. Da zahlreiche Konzerne so aufgebaut sind, dass Konzerngesellschaften über Ergebnisabführungsverträge organschaftlich mit ihrer Muttergesellschaft verbunden sind, würden im Ergebnis nur überwiegend kleine (*Stand Alone*-)Körperschaften hiervon profitieren, während die meisten Körperschaften eines Konzerns unter die Ausnahmeregelung fallen und Verluste nicht fortführen könnten.

Diese Ungleichbehandlung von Organträgern zu *Stand Alone*-Körperschaften ist nicht gerechtfertigt und birgt verfassungsrechtliche Bedenken. Der Ausschluss von Organträgern ist zudem nicht sachgerecht, da die während der Organschaft entstandenen Verluste der Organgesellschaften dem laufenden Verlust bzw. Verlustvortrag des Organträgers zugerechnet wurden, so dass insoweit von einer Einheit auszugehen ist. Auch bei der Zinsschranke wurden Regelungen getroffen, die auf den Organkreis abstellen. Bei der Gewerbesteuer, bei der die Regelung entsprechend gelten soll, stellt die Organgesellschaft ohnehin eine Betriebsstätte des Organträgers da, so dass die Ausnahme systemwidrig wäre.

Petitum: Die Ausnahme für die Organträgerstellung sollte daher entfallen.

Wenn der Gesetzgeber zur Vermeidung möglicher zweckwidriger Gestaltungen auf die Ausnahme nicht verzichten will, sollten deshalb lediglich zusätzliche, neu begründete Organschaften zu der Ausnahme führen und zwar auch nur insoweit sie Gewinne durch die Organgesellschaften beisteuern. Nach der derzeitigen Entwurfsfassung könnte bereits die Aufnahme einer zusätzlichen unwesentlichen Organgesellschaft in den Organkreis zum kompletten Untergang der Verlustvorträge des Organkreises führen, obwohl die Organgesellschaft gar keine oder nur unwesentliche Einkommen / Gewerbeerträge erzielt. Hierdurch wären der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt.

Übertrag von Wirtschaftsgütern zu Preisen unterhalb von deren gemeinen Werten (§ 8d Abs. 2 Nr. 6 KStG-E)

Einbringungen bzw. steuerneutrale Umwandlungen sind oftmals erforderlich zur Sanierung oder zur erfolgreichen Fortführung einer Körperschaft; insofern dürfen solche Umstrukturierungen nicht zum Verfall der steuerlichen Verlustvorträge führen, da die eingebrachten Wirtschaftsgüter ohnehin dem bisherigen Geschäftsbetrieb dienen müssen.

Schaffung von Rechtssicherheit

Angesichts der vielfach unbestimmten Tatbestandsmerkmale im neuen § 8d KStG-E wäre es wünschenswert, wenn die anwendenden Unternehmen für geplante Umstrukturierungsmaßnahmen im Zuge eines vorgelagerten Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft *zeitnah* Rechtssicherheit über die Anwendung der neuen Vorschrift erhalten könnten. Sechs Monate, wie sie seit der Änderung im Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens grundsätzlich vorgesehen sind (vgl. § 89 Abs. 2 AO n. F.), sind dabei aus unserer Sicht noch immer zu lang. Nur dann, wenn die Unternehmen das Ergebnis ihres Antrags auf verbindliche Auskunft rechtzeitig kennen, ist es ihnen möglich, ggf. noch alternative Varianten der geplanten Umstrukturierung zu prüfen und umzusetzen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Berthold Welling

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Joachim Dahm Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Till Hannig

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber

Ständige Stellvertreterin des Hauptgeschäftsführers

Hausvogteiplatz 1
10117 Berlin

Deutscher Städtetag · Hausvogteiplatz 1, 10117 Berlin

Per EmailAn die
Mitglieder des
Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
10557 Berlin

07.11.2016

Telefon +49 30 37711-0
Durchwahl 37711-720
Telefax +49 30 37711-209

E-Mail

stefan.ronnecker@staedtetag.de

Bearbeitet von
Dr. Stefan RonneckerAktenzeichen
20.47.60 D**92. Sitzung des Finanzausschusses des Bundestages am 09.11.2016****- Hier zu TOP 5: Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Finanzausschuss des Bundestages wird in der 92. Sitzung am 09.11.2016 über den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften beraten. Mit der geplanten Neuregelung werden wieder vergleichbare Gestaltungsspielräume für den Handel mit steuerlichen Verlustvorträgen (sog. Mantelkaufgeschäfte) eröffnet, wie sie vor der Unternehmenssteuerreform 2008 bestanden haben. Es drohen in Folge erhebliche Steuerausfälle insbesondere zulasten der Kommunen.

Vor diesem Hintergrund bitten wir den Finanzausschuss, den Gesetzentwurf nicht zu unterstützen. Andernfalls müssten im Hinblick auf vorhandenes Gestaltungspotenzial zumindest die in der Stellungnahme des Bundesrates vom 04.11.2016 (Drs. 544/16) unter Ziffer 1 verzeichneten Korrekturvorschläge vollständig umgesetzt werden. Zudem erwarten wir dann eine Kompensation der kommunalen Steuerausfälle; vorzugsweise über eine Anpassung der Gewerbesteuerumlage.

Begründung:**1. Steuerausfälle unvereinbar mit kommunaler Finanzlage**

Die geplante Neuregelung wird ausweislich des Finanztableaus Steuerausfälle für die Kommunen in Höhe von 235 Mio. € p.a. nach sich ziehen. Wir möchten erneut darauf hinweisen, dass auf Seiten der Kommunalhaushalte nach wie vor unverändert keine Spielräume für Steuersenkungen bestehen. Wir erinnern daher auch an die Zusage im Koalitionsvertrag, dass die Einnahmenbasis der Kommunen im Bereich der Gewerbesteuer nicht weiter ausgehöhlt werden soll. (Zitat: „Die Gewerbesteuer ist eine wichtige steuerliche Einnahmequelle der Kommunen. Wir wollen, dass auf der Basis des geltenden Rechts für die kommenden Jahre Planungssicherheit besteht.“).

Forderung: Besonders kritisch sehen wir im Kontext dieser Aufkommenswirkungen, dass im Entwurf keine Gegenfinanzierungsmaßnahmen und insbesondere auch keine Kompensationen für die gemeindlichen Steuerausfälle vorgesehen sind. Hier bedarf es dringend der Nachbesserung. Als Kompensationsweg bietet sich die Gewerbesteuerumlage an.

2. Kein effektiver Schutz gegen steuerlichen Verlusthandel (sog. Mantelkauf)

Der Gesetzentwurf wird vor allem mit dem Ziel einer Subventionierung von Risikokapitalgesellschaften begründet. Die wesentliche Wirkung des § 8d KStG-E bestünde jedoch darin, dass die bisherige Schutzwirkung des § 8c KStG gegen Steuergestaltungen auf Basis eines Handels mit steuerlichen Verlustvorträgen (sog. Mantelkäufe) weitgehend ausgehöhlt würde.

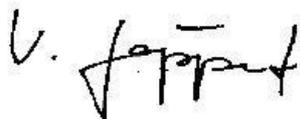
Ein solches Missverhältnis zwischen Regelungszielen und unerwünschten Nebenwirkungen ist nicht akzeptabel. Noch im Jahr 2011 sind auch Bund und Länder im Rahmen der „AG Gruppenbesteuerung und Verlustverrechnung“ noch gemeinsam zu dem Ergebnis gelangt, dass solche Ausnahmeregelungen zum § 8c KStG wegen des Gestaltungspotenzials und der damit verbundenen Steuerausfallrisiken grundsätzlich nicht vertretbar sind. Ferner ist die Mantelkaufregelung des § 8c KStG ein Bestandteil der Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 gewesen, mit welcher erhebliche Tarifentlastungen für Kapitalgesellschaften ermöglicht worden sind.

Der vorliegende Gesetzentwurf beinhaltet zwar durchaus bereits einige Regelungselemente, die unerwünschte Mantelkaufgeschäfte punktuell erschweren. Die Regelungstechnik des § 8d KStG-E (sog. „Geschäftsbetriebskriterium“) ist aber bereits im Grundsatz ungeeignet, vor allem brancheninterne Mantelkaufgeschäfte effektiv zu unterbinden.

Im Rahmen der Neuregelung könnten zudem selbst steuerliche Verlustmäntel von ruhend gestellten Kapitalgesellschaften wieder für Mantelkaufgeschäfte nutzbar gemacht werden. Zudem wird der branchenübergreifende Verlusthandel ebenfalls nicht zuverlässig verhindert, da sog. Zwischennutzungsmodelle möglich sind. Das bedeutet im Ergebnis, dass das gesamte bei Kapitalgesellschaften vorhandene Verlustvortragsvolumen als mittelfristiges steuerliches Risikopotenzial für entsprechende Steuergestaltungen einzustufen ist. Dieses erhebliche zusätzliche Steuerausfallrisiko hat auch der Bundesrat erkannt und in seiner Stellungnahme vom 04.11.2016 (Drs. 544/16) unter Ziffer 1 zweckmäßige Vorschläge unterbreitet, die zumindest den Handel mit steuerlichen Verlusten aus ruhend gestellten Gesellschaften und den branchenübergreifenden Verlusthandel eindämmen können.

Forderung: Der Gesetzentwurf ist bereits im Grundsatz nicht zur Förderung des Risikokapitalsektors geeignet. Der weit überwiegende Teil der eingesetzten Steuermittel wird gerade nicht den Risikokapitalunternehmen zugutekommen, sondern schlicht durch den missbräuchlichen Handel mit steuerlichen Verlustvorträgen aufgezehrt werden. Daher sollte der Förderansatz nicht mehr weiterverfolgt werden. In jedem Falle unverzichtbar ist es aber, dass zumindest die unter Ziffer 1 der Bundesratsstellungnahme vom 04.11.2016 vorgeschlagenen Korrekturmaßnahmen vollständig umgesetzt werden, um dem unerwünschten Verlusthandel zumindest grobe Grenzen zu setzen.

Mit freundlichen Grüßen



Verena Göppert

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,
insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Guido Förster



Univ.-Prof. Dr. Förster, Bwl. Steuerlehre, HHU Düsseldorf, ☒ 40204 Düsseldorf

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Univ.-Prof. Dr. Guido Förster

Telefon: 0211/81-10616
Telefax: 0211/81-10624
guido.foerster@hhu.de
www.steuern.hhu.de

Düsseldorf, 20. Okt. 2016

**Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf**
Universitätsstraße 1
40225 Düsseldorf
Oeconomicum (Geb. 24.31)
Ebene 02, Raum 11
www.hhu.de

Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften
(BT-Drucks. 18/9986, 18/10348)

A. Allgemeine Bewertung des Vorhabens

1. Inhalt des Entwurfs

Mit dem Gesetzentwurf soll ein neuer § 8d KStG eingeführt werden, der bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG die weitere Nutzung der vom Untergang bedrohten Verluste ermöglichen soll, sofern der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Beteiligungserwerb erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist. Zweck der Regelung ist die Vermeidung steuerlicher Hemmnisse bei der Finanzierung von Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel nicht erfüllen, bei denen aber die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern notwendig wird.

Die Änderung gilt auch für die Gewerbesteuer und für einen Zinsvortrag und soll rückwirkend für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 anzuwenden sein.

2. Stellungnahme

Das Vorhaben ist – trotz der weiter unten behandelten Schwächen – zu begrüßen, da es die überschießenden Rechtsfolgen des § 8c KStG weiter einschränkt und dem Körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzip Rechnung trägt, wonach der Verlustabzug einer Körperschaft entscheidend durch die Verhältnisse der Körperschaft selbst bestimmt wird.

Die Neuregelung besitzt besondere Bedeutung für Krisenunternehmen und für junge innovative Unternehmen, deren Geschäftsmodell noch nicht das Stadium einer greifbaren und selbständig bewertbaren Geschäftschance erreicht hat, und die auf die Zufuhr von frischem Kapital und ggfls. auch von Know how angewiesen sind.

B. Beihilferechtliche Problematik

1. Inhalt des Entwurfs

Die Begründung des Gesetzentwurfs geht offensichtlich davon aus, dass die vorgesehene Regelung keine europarechtlich unzulässige Beihilfe darstellt (vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 10).

2. Stellungnahme

Das Gericht der Europäischen Union hat jedoch vor Kurzem die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als europarechtlich unzulässige Beihilfe eingeordnet (EuG vom 4.2.2016, T-287/11 – Heitkamp BauHolding –, und T-620/11 – GFKL Financial Services –). Entscheidend hierfür war, dass die durch den schädlichen Beteiligungserwerb eingeschränkte Möglichkeit des Verlustvortrags als Referenzsystem qualifiziert wurde. Gemessen hieran wurde die Sanierungsklausel als selektive Ausnahme eingeordnet, weil sie nicht alle Unternehmen erfasst, deren wesentliche Betriebsstrukturen erhalten werden.

Auch die Regelung des § 8d KStG wäre vor diesem Hintergrund als eine Ausnahme vom Referenzsystem anzusehen. Da zudem die Abgrenzung der schädlichen Ereignisse in § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 6 KStG auch Fälle von der Inanspruchnahme der Regelung ausschließt, die ihren Geschäftsbetrieb beibehalten, besteht eine er-

hebliche Gefahr, dass die Neuregelung ebenfalls als selektiv ausgestaltete unzulässige Beihilfe anzusehen ist.

Ergebnis:

- 1. Angesichts der rigiden Folgen einer unzulässigen Beihilfe, zu denen insbesondere die Versagung des Vertrauensschutzes für die betroffenen Körperschaften gehört, sollte die Regelung des § 8d KStG der EU-Kommission gem. Art. 108 Abs. 3 AEUV zur Prüfung vorgelegt oder um Fälle bereinigt werden, die keinen Missbrauch darstellen.**
- 2. Zudem sollte in den Gesetzesmaterialien – auch im Hinblick auf die laufenden EuGH-Verfahren zur Sanierungsklausel – zum Ausdruck gebracht werden, dass das deutsche Referenzsystem bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen die Fortführung der Verlustvorträge der Gesellschaft ist, wovon § 8c KStG eine Ausnahme macht, die ihrerseits durch die Konzernklausel, die Stille-Reserven-Klausel und den neuen § 8d KStG eingeschränkt wird.**

C. Begriff des Geschäftsbetriebs

1. Inhalt des Entwurfs

Die Regelung des § 8d KStG setzt voraus, dass die Verlustkörperschaft innerhalb der Vorfrist ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und kein schädliches Ereignis im Sinne des Absatzes 2 stattgefunden hat. Zudem führt ein schädliches Ereignis nach dem schädlichen Beteiligungserwerb zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Hierdurch soll sichergestellt werden, „dass die Körperschaft und ihre Anteilseigner nicht in die Lage versetzt werden, Verluste aus nacheinander oder zeitgleich betriebenen verschiedenen Geschäftsbetrieben miteinander zu verrechnen“ (BT-Drucks. 18/9986, S. 13).

Nach § 8d Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG bestimmt sich der Geschäftsbetrieb nach einer Gesamtbetrachtung qualitativer Merkmale, wozu „insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer“ zählen.

2. Stellungnahme

Der zentrale Begriff des Geschäftsbetriebs bedarf im Interesse der Rechtssicherheit einer klaren Konturierung. Anderenfalls ist angesichts der Dynamik des Wirtschaftslebens eine Vielzahl von Streitfällen zu erwarten, die Start-ups und Krisenunternehmen treffen wird.

So ist beispielsweise unklar, ob die Eröffnung neuer Vertriebskanäle einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb begründet. So wird bereits die Einrichtung eines Web-Shops mehrere qualitative Merkmale des Geschäftsbetriebs zugleich verändern, in dem nicht nur die angebotenen Dienstleistungen und/oder Produkte des Unternehmens modifiziert werden (kein unmittelbares Kundengespräch mehr, Belieferung zuhause, Austausch physischer Produkte durch E-Books oder Downloads), sondern auch die Erschließung neuer Kundenkreise und Märkte angestrebt wird und zusätzliche Qualifikationen der Arbeitnehmer erforderlich sind. Erst recht gilt dies, wenn der Absatz vollständig auf einen neuen Vertriebskanal umgestellt wird. Mehrere qualitative Merkmale werden regelmäßig auch bei Umstellungen der Produkt- und Dienstleistungspalette oder bei starkem Unternehmenswachstum betroffen sein, wie es insbesondere bei innovativen Start-ups zu verzeichnen ist.

Geht man davon aus, dass dem Begriff des Geschäftsbetriebs die Funktion zukommt, die Kontinuität der tatsächlich ausgeübten Betätigungen der Körperschaft vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb sicherzustellen (vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 13), sollte für die Auslegung des Tatbestandsmerkmals des „Unterhaltens ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs“ auf die für die Unternehmensidentität bei Personenunternehmen gem. § 10a GewStG geltenden Kriterien zurückgegriffen werden. Entscheidend wäre dann der sachliche Zusammenhang der Tätigkeiten der Verlustkörperschaft im Zeitablauf (vgl. BFH v. 12.1.1978 IV R 26/73, BStBl II 1978, 348; v. 7.11.2006 VIII R 30/05, BStBl II 2007, 723, 724; R 10a.2 GewStR). Der Rückgriff auf die bewährten Kriterien würde erheblich zur Rechtssicherheit beitragen. Auch der Bundesrat hat in diesem Zusammenhang die Gewährleistung von Rechtssicherheit erbeten (vgl. BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 3).

Ergebnis: In den Gesetzesmaterialien sollte aus Gründen der Rechtssicherheit ausdrücklich klargestellt werden, dass für den Begriff des Geschäftsbetriebs auf die für die Unternehmensidentität bei Personenunternehmen gem. § 10a GewStG geltenden Grundsätze abzustellen ist.

D. Übermäßige Einengung des Anwendungsbereichs von § 8d KStG durch die schädlichen Ereignisse gem. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 6 KStG

1. Inhalt des Entwurfs

Zu den schädlichen Ereignissen gem. § 8d Abs. 2 KStG, die eine Inanspruchnahme der Regelung des § 8d KStG ausschließen bzw. zum Untergang eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen, zählen neben der Einstellung, dem Ruhendstellen und der andersartigen Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft auch

- die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG),
- die Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG),
- die Einnahme der Stellung eines Organträgers (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG) und
- die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG).

Hierdurch soll nach der Gesetzesbegründung eine zweckwidrige Inanspruchnahme des § 8d KStG verhindert werden (BT-Drucks. 18/9986, S. 13 f.).

2. Stellungnahme

Die genannten schädlichen Ereignisse gehen weit über den Gesetzeszweck hinaus und bewirken eine ökonomisch nicht gebotene Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 8d KStG. Zahlreiche nicht missbräuchliche Fälle sowie Fälle der Beibehaltung des Geschäftsbetriebs werden von der Inanspruchnahme des § 8d KStG ausgeschlossen.

Die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs ändert nichts daran, dass der bisherige Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Sie kann zudem durch sachgerechte ökonomische Gründe legitimiert sein, wie z.B. die Reinvestition thesaurierter Gewinne in neue zukunftssträchtige Geschäftsfelder, eine Risikodiversifikation oder ein starkes Unternehmenswachstum, welches bei erfolgreichen Start-ups nicht unüblich ist. Es ist auch nicht erkennbar, warum eine horizontale Integration anderer Unternehmen unschädlich sein soll (Erweiterung des Geschäftsbetriebs auf derselben Wert-

schöpfungsstufe), nicht aber eine vertikale Integration (zusätzliche Geschäftsbetriebe durch Übernahme neuer Wertschöpfungsstufen).

Der Ausschluss von Körperschaften, die an Mitunternehmerschaften beteiligt sind oder die Organträger sind, gilt unabhängig davon, ob sich die Beteiligungsstruktur innerhalb der Vorfrist sowie im Anschluss an einen schädlichen Beteiligungserwerb verändert. Auch wenn die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder die Organschaft immer schon bestanden hat und weiterbesteht, der Geschäftsbetrieb der Verlustkörperschaft und ihrer Beteiligungen also unverändert bleibt, findet § 8d KStG keine Anwendung. Hierdurch wird eine Vielzahl nicht missbräuchlicher Fälle entgegen der Gesetzesintention von der Regelung ausgeschlossen. Ihr Anwendungsbereich wird im Ergebnis auf Gesellschaften ohne Beteiligungsbesitz oder mit Minderheitsbeteiligungen an Kapitalgesellschaften begrenzt. Verluste aus nachgeschalteten Mitunternehmerschaften können unabhängig von einer Missbrauchsgefahr niemals in einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag Eingang finden.

Die Regelung zur Übertragung von Wirtschaftsgütern schließlich verhindert unabhängig von einer Missbrauchsgefahr, dass die Verlustkörperschaft als übernehmender Rechtsträger an einer steuerbegünstigten Umwandlung (Verschmelzung, Spaltung oder Einbringung) teilnimmt und beeinträchtigt damit die unternehmerische Flexibilität.

Der Ausschluss nicht missbräuchlicher Fälle von der Regelung des § 8d KStG ist mit dem Telos des Gesetzes, zweckwidrige Inanspruchnahmen der Norm zu verhindern, nicht vereinbar und führt zu einer Verzerrung von unternehmerischen Entscheidungen. Soweit Fälle ausgeschlossen werden, in denen der Geschäftsbetrieb beibehalten wird, widerspricht die Norm sogar ihrem Regelungsziel, der Körperschaft die Option zur weiteren Nutzung der Verluste zu eröffnen (BT-Drucks. 18/9986, S. 12).

Der Ausschluss von Fällen, in denen der relevante Geschäftsbetrieb beibehalten wird, hat zudem beihilferechtliche Relevanz, weil die Regelung des § 8d KStG hierdurch selektiven Charakter erhält (s.o. Punkt B. 2.).

Eine zielgenaue Vermeidung von Missbrauchsfällen ließe sich erreichen, wenn in den Fällen des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 5 KStG lediglich die Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags mit den Gewinnen eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs oder einer neu erworbenen Beteiligung an einer Mitunternehmer-

schaft oder aus einer neu begründeten Organschaft ausgeschlossen wird und im Falle des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG die übernommenen stillen Reserven bei ihrer Auflösung nicht mit dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnet werden können.

Ergebnis: In den Fällen des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 5 KStG sollte eine Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags mit den Gewinnen eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs oder einer neu erworbenen Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder aus einer neu begründeten Organschaft ausgeschlossen werden. Im Falle des § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG sollten die übernommenen stillen Reserven bei ihrer Auflösung nicht mit dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnet werden können.

E. Abstimmung der Regelungen des § 8c KStG und des § 8d KStG

1. Inhalt des Entwurfs

Der Gesetzeswortlaut gestaltet § 8d KStG als antragsgebundenes Wahlrecht aus, das in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nicht mit der Regelung des § 8c KStG übereinstimmt:

- In sachlicher Hinsicht erfasst der aus einem Antrag nach § 8d KStG resultierende fortführungsgebundene Verlustvortrag den gesamten Verlustvortrag der Körperschaft und nicht nur die „nicht abziehbaren Verluste“ gem. § 8c KStG.
- In zeitlicher Hinsicht entsteht der fortführungsgebundene Verlustvortrag nicht bereits im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs, sondern erst zum Ende des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs.

2. Stellungnahme

Das sachliche und zeitliche Auseinanderfallen der aufeinander bezogenen Regelungen in § 8c KStG und § 8d KStG führt zu unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten, Besteuerungsrisiken und Entscheidungsproblemen bei der Ausübung des Besteuerungswahlrechts.

Gestaltungsmöglichkeiten entstehen, wenn die Vorfrist nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs endet, was nach dem Gesetzeswortlaut denkbar erscheint. Dann könnte im Zeitraum zwischen einem unterjährig schädlichen Beteiligungserwerb und dem Ende des Veranlagungszeitraums eine zweckwidrige Verrechnungsmöglichkeit für die vorhandenen Verluste durch gezielte Verlagerung stiller Reserven in die Verlustgesellschaft geschaffen werden, was der Bundesrat zurecht beanstandet (BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 2).

Andererseits ergeben sich für die Verlustkörperschaft auch erhebliche Besteuerungsrisiken, da der fortführungsgebundene Verlustvortrag nicht nur Verluste erfasst, die nach § 8c KStG untergegangen wären, sondern auch Verluste, die weiter abziehbar gewesen wären. Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen wegen eines nur anteilig schädlichen Beteiligungserwerbs (>25%, aber =<50%) oder wegen des Vorhandenseins stiller Reserven nur ein Teil der nicht genutzten Verluste unterzugehen droht. Gleiches gilt, wenn im Falle eines unterjährig Beteiligungserwerbs bis zum Ende des Veranlagungszeitraums noch Verluste auflaufen oder sich die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven in den Folgejahren vermindern.

Die Existenz der Besteuerungsrisiken hat zur Folge, dass das Wahlrecht des § 8d KStG Entscheidungsprobleme aufwirft, welche die Verlustkörperschaft von einer Antragstellung abhalten können (ebenso BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 3). Die Risiken erhöhen sich noch dadurch, dass im Zeitpunkt der Antragstellung bei der Abgabe der Steuererklärung die Entscheidungsgrundlagen, namentlich die Höhe der verlustrettenden stillen Reserven und ihrer künftigen Entwicklung, häufig nur grob abgeschätzt werden können.

Die Gestaltungspotenziale, Besteuerungsrisiken und Entscheidungsprobleme ließen sich durch eine stärkere Abstimmung von § 8c KStG und § 8d KStG zwanglos vermeiden. Eine derartige Abstimmung wird vom Bundesrat zurecht angeregt (BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 3).

Hierzu könnte § 8d Abs. 1 Satz 5 und 6 KStG wie folgt gefasst werden:

„⁵Die im Falle der Anwendung von § 8c KStG nicht mehr abziehbaren Verluste sind auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs als fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert festzustellen. ⁶Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist

sodann jeweils zum Ende des Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.“

Ergebnis: Die aufeinander bezogenen Regelungen des § 8c KStG und des § 8d KStG sollten sachlich und zeitlich aufeinander abgestimmt werden.

F. Vermeidung einer Reaktivierung von Verlustmängeln (Prüfbitte des Bundesrates)

1. Inhalt des Entwurfs

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf gebeten, die Verrechnung von Verlusten zu verhindern, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des relevanten Geschäftsbetriebs stammen (BR-Drucks. 544/16 (Beschluss), S. 2).

2. Stellungnahme

Die Prüfbitte sollte umgesetzt werden, denn sie entspricht dem gesetzgeberischen Ziel, den Handel mit steuerlichen Verlusten zuverlässig zu unterbinden (vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 12).

Sichergestellt werden sollte allerdings auch in diesem Fall, dass Verluste nach der (Wieder-) Eröffnung des relevanten Geschäftsbetriebs nicht von der Anwendung des § 8d KStG ausgeschlossen werden.

Ergebnis: Die Verrechnung von Verlusten, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des relevanten Geschäftsbetriebs stammen, sollte verhindert werden. Sichergestellt werden sollte allerdings die Anwendbarkeit des § 8d KStG auf Verluste, die erst nach (Wieder-) Eröffnung des relevanten Geschäftsbetriebs entstanden sind.

gez. Prof. Dr. Guido Förster

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

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein

1.1. Regelungsinhalt und allgemeine Bewertung

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die bisherige Verlustverrechnungsbeschränkung des § 8 Abs. 4 KStG in einem neuen Paragraphen 8c KStG geregelt. Für die Frage der Verlustverrechnung auf Ebene der Körperschaft stellt § 8c KStG einzig auf den Anteilseignerwechsel und die maßgebliche Quote der Anteilsübertragung ab. Unter dem Regime des § 8c KStG wird für Frage der Verlustverrechnung weiterhin die Ebene des Anteilseigners berücksichtigt. Eine solche Sichtweise wird in Teilen der Literatur abgelehnt, da sie die Eigenständigkeit der Körperschaft unberücksichtigt lasse.¹ Demgegenüber beruht § 8c KStG im Kern auf die erfolgte Mantelrechtsprechung des BFH. Es sollen mit der Regelung Konstellationen verhindert werden, in denen - aus Sicht des Gesetzgebers - ein (schädlicher) Handel mit Verlustmänteln stattfindet. Hierbei wird angeführt, dass trotz rechtlicher Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft gleichwohl hinter dieser (in letzter Instanz) eine natürliche Person steht, die wiederum in Abhängigkeit von der Beteiligungsquote entsprechende Rechte der Anteilseigner durchsetzen kann und damit ökonomisch auch an den Verlusten partizipiert.

Die aktuelle Regelung des § 8c KStG wird daher im Kern häufig als Missbrauchsvermeidungsvorschrift bezeichnet, obgleich sie erst einmal an den Beteiligungserwerb anknüpft. Gleichwohl ist Intention der Regelung, dass derjenige Anteilseigner Vorteile aus der Verlustverrechnung erfahren soll, der diese wirtschaftlich gesehen auch erlitten hat.² **Obgleich dieser Grundwertung lassen sich Fallkonstellationen vorstellen, in denen es für den Fortbestand des Unternehmens sinnvoll erscheint, dass trotz Anteilseignerwechsel eine vollständige Verlustverrechnung weiterhin ermöglicht ist.** Dies betrifft insbesondere Unternehmen in der Krise oder junge Unternehmen, die gerade zu Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit eher Verluste ausweisen.

Diesem Gedanken folgend sieht § 8c KStG bereits jetzt diverse Ausnahmeregelungen vor, die eine vollständige Verlustverrechnung weiterhin ermöglichen (Umgliederungen im Konzern, stille Reserven-Klausel, Sanierungsklausel – gegenwärtig ausgesetzt). **Mit § 8d KStG soll eine weitere Rückausnahme des § 8c KStG eingeführt werden, die eine vollständige Verlustverrechnung ermöglicht. Die Neuregelung des § 8d KStG stellt sich damit als Rückausnahme von der Ausnahme dar, was bereits in sich zu zusätzlichen administrativen und steuerplanerischen Verwerfungen führen kann.**

Rechtsfolge des neuen § 8d KStG ist die vollständige Suspendierung des § 8c KStG unter den weiteren Voraussetzungen. Im Kern kann eine solche Regelung sinnvoll erscheinen, um ökonomisch sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen nicht zu behindern. Da es sich bei dieser

¹ Vgl. z.B. Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG, § 8c KStG Rz. 11 mit weiteren Quellen.

² Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 76.

Regelung um eine begünstige Norm (gegenüber dem status quo) handelt, stellt sich allerdings umso mehr die Frage, inwieweit die geplante Neuregelung sinnvoll ausgestaltet ist und das intendierte Ziel auch präzise erreichen kann.

Die Neuregelung stellt teilweise einen Schritt zurück in Zeiten des § 8 Abs. 4 KStG da, gepaart mit Elementen der bisherigen Rechtsprechung zu § 10a GewStG. **Damit stellt sich aber zugleich die Frage, ob eine einheitliche „Lösung“ in § 8c KStG, die die Erwägungen des Gesetzentwurfes mitaufgreift, nicht eher eine Weiterentwicklung darstellen würde und damit vorzugswürdig sei. Jedenfalls gewinnt das KStG mit § 8d KStG zusätzlich an Komplexität, es werden neue Begriffe und Definitionen eingeführt, die auslegungsbedürftig sind, und Unternehmen werden vor zusätzliche steuerplanerische Entscheidungen gestellt.** Vor diesem Hintergrund steht die Aussage aus der Gesetzesbegründung³, die Neuregelung sei „einer leichten Administrierbarkeit verpflichtet“ und sie solle „gleichzeitig ein hohes Maß an Rechtssicherheit gewährleisten“ teilweise im Widerspruch zur konkreten Ausgestaltung des § 8d KStG.

Angesichts der Tatsache, dass die bisherige Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als Beihilfe qualifiziert wurde, verwundert es, dass die Bundesregierung hinsichtlich § 8d KStG keine „unmittelbaren Bezüge zum EU-Recht“ sieht.⁴ Eine intensivere Diskussion möglicher beihilferechtlicher Aspekte wäre wünschenswert gewesen.

1.2. Ökonomische Würdigung

Die bisherige Regelung des § 8c KStG führt dazu, dass in Teilen oder gänzlich ein Verlust völlig untergeht und damit nicht als Minderung der Bemessungsgrundlage für zukünftige Gewinne zur Verfügung steht. Dies wiederum kann sich negativ auf den Unternehmenswert auswirken. **Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass eine Rückausnahme des § 8c KStG letztendlich sich in einem erhöhten Preis für den Anteilsübergang kapitalisieren sollte. Folglich entfaltet § 8d KStG mittelbar – neben dem direkten Steuereffekt auf Ebene der Körperschaft - Effekte auf die Preisfindung hinsichtlich der zu übertragenden Anteile zwischen Veräußerer und Käufer. Im Ergebnis hat damit § 8d KStG auch eine begünstigende Funktion für einen Alteigentümer, der seine Anteile veräußern möchte.**

Dieser Effekt kann gewollt sein, um einen Anreiz für mögliche Erwerber zu geben. Allerdings liegt es letztendlich in der konkreten Vertragsgestaltung, welche Partei in welchem Umfang von § 8d KStG profitieren wird. **Jedenfalls ergibt sich nicht zwangsweise ein Automatismus, wonach durch § 8d KStG die Neuaufnahme von Gesellschaftern mit dem Zweck der Unternehmensfinanzierung gesichert ist.**

Im Übrigen sieht der Entwurf ohnehin keine zusätzlichen Anforderungen (Fortführung des Geschäftsbetriebs für eine gewisse Zeit) nach der vollständigen Verlustverrechnung vor. **Damit jedenfalls wird gerade nur die Kontinuität des Geschäftsbetriebs während des Bestehens von Verlusten, nicht jedoch für zukünftige Zeitpunkte gesichert.** Vermutlich aus beihilferechtlichen Überlegungen werden für die Zukunft keine Anforderungen an die Fortführung des Geschäftsbetriebs gestellt. **Damit aber steht die Neuregelung vor dem „Spagat“, nur bestimmte, ökonomisch nicht**

³ Vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 12.

⁴ Vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 10, Punkt V.

gewollte Verlustuntergänge verhindern zu wollen, eben diese Fälle aber nicht zielgerichtet identifizieren zu können. Die Regelung beschränkt sich weder auf Unternehmen in der Krise noch auf Startups, obgleich anekdotisch eben diese Fälle gerade als förderungswürdig angesehen wurden.⁵

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass der bisherige § 8c KStG gezeigt habe, dass trotz Stille-Reserven- und Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen der Untergang der Verluste bei einem Anteilseignerwechsel „aus wirtschaftlichen Erwägungen“ und aus „systematischer Sicht“ nicht gerechtfertigt und erforderlich erscheint.⁶ **Diese Aussage wird leider nicht empirisch abgesichert. Auch fehlt es derzeit an einer umfassenden Evaluation der Wirkung des § 8c KStG. Vor diesem Hintergrund entzieht sich die dargestellte Behauptung in der Gesetzesbegründung einer Verifizierung. Konkret bleibt damit unklar, in welchen und wie vielen Fällen konkret § 8c KStG bisher zu nicht gewollten ökonomischen Konsequenzen geführt hat.**

Hinsichtlich der fiskalischen Mindereinnahmen ist darauf hinzuweisen, dass erneut nur unzureichend dargestellt wird, auf welcher Datenbasis und unter welchen Annahmen diese Effekte entstehen. Dem Entwurf ist einzig zu entnehmen, dass von ca. 2.000 betroffenen Unternehmen ausgegangen wird, was damit einer durchschnittlichen Steuerentlastung von 300.000€ bei der KSt entspricht. Auch ist anzumerken, dass mit Einführung von § 8c KStG mit Mehreinnahmen von ca. 1,475 Mrd. € gerechnet wurde.⁷ Durch die Einführung der Sanierungs-, Stille-Reserven- und Konzernklausel wurden wiederum Mindereinnahmen von 1,340 Mrd. € bewirkt.⁸ Der aktuelle Gesetzentwurf beziffert die Mindereinnahmen auf weitere 600 Mio. €. **Auch wenn derzeit die Sanierungsklausel ausgesetzt ist und die Zahlen sicherlich nicht einen zeitlichen Trend abbilden können, dürfte sich unter Anwendung der §§ 8c, 8d KStG – unter Annahme der skizzierten Zahlen - kein zusätzlicher Finanzierungseffekt mehr gegenüber § 8 Abs. 4 KStG a.F. ergeben.**

2. Anmerkungen zu einzelnen Aspekten des Gesetzentwurfes

2.1. Anwendungsvoraussetzungen

Zur Anwendung des § 8d KStG muss der Steuerpflichtige nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG einen Antrag stellen. **Unklar ist, ob der Antrag für jeden schädlichen Beteiligungserwerb einzeln gestellt werden kann oder innerhalb eines Veranlagungszeitraums einheitlich zu stellen ist. Das Gleiche gilt für die Frage, ob sich der Antrag nur auf Teile der Verluste beziehen kann.** M.E. sollte der Antrag innerhalb mindestens eines Veranlagungszeitraums einheitlich auszuüben sein (ggf. sogar für eine längere Betrachtungsfrist).

Als Anwendungsvoraussetzung werden Kriterien hinsichtlich des Geschäftsbetriebes aufgestellt. Diese sollen sich u.a. auf die drei vorherigen Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr nach „Satz 3“ beziehen. Gleichwohl wird in Satz 3 kein absoluter oder relativer Zeitverweis genannt. Die Gesetzesbegründung bezieht sich hingegen auf das Jahr der Antragsstellung. Diese sollte

⁵ So wird jedenfalls partout in der steuerpolitischen Diskussion das Wort Startup vermieden. Vielmehr spricht z.B. der parlamentarische Staatssekretär Dr. Michael Meister von „Technologiebereichen“ und „Wachstumsentwicklungen“, vgl. Plenarprotokoll 18/196, S. 19483 (D).

⁶ Vgl. BT-Drucks. 18/9986, S. 12.

⁷ Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 76 (elektronische Vorabfassung).

⁸ Vgl. BT-Drucks. 17/15 S. 12.

konkretisiert werden. Konkret kann nur das Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs sinnvollerweise gemeint sein. **Vermutlich ist somit § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG gemeint, dieser Verweisfehler sollte korrigiert werden.**

Als Anwendungsvoraussetzung wird weiterhin ein zeitliches Bestehen ein und desselben Geschäftsbetriebes vor dem schädlichen Beteiligungserwerb gefordert. Da dieser Punkt wesentlich für die Anwendung des § 8d KStG ist, stellt sich die Frage, wie der Geschäftsbetrieb zu definieren ist. Der Formulierung ist jedenfalls zu entnehmen, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass ein Betrieb auch mehrere Geschäftsbetriebe unterhalten klar. **Unklar ist jedenfalls, inwieweit die hier vorgenommene Definition deckungsgleich mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO ist.**

Zur Definition des Geschäftsbetriebes wird auf qualitative Kriterien zurückgegriffen, die sich aus der Rechtsprechung zur Unternehmensidentität hinsichtlich Fragestellungen nach § 10a GewStG ergeben haben.⁹ **Es ist festzustellen, dass mit dieser Anwendungsvoraussetzung sich zukünftig neue Abgrenzungsprobleme ergeben werden.** Die angeführten Kriterien (Dienstleistungen, Kunden- und Lieferantenzirkel, bediente Märkte, Qualifikation der Arbeitnehmer) können indizielle Hinweise geben, inwieweit das „Kerngeschäft“ sich verändert hat. **Allerdings ist festzuhalten, dass diese Fragestellung zum einen für jeden Einzelfall zu beurteilen ist und ferner das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist.**¹⁰ Gerade letzterer Aspekte sollte noch stärker im Gesetz hervorgehoben werden. **So sollten qualitative Veränderungen durchaus möglich sein, wenn sich dies aus betriebswirtschaftlichen Gründen als notwendig ergibt, um den unveränderten Unternehmensgegenstand fortführen zu können.** Auch sollte offen bleiben, welche Gewichtung einzelne Kriterien im Rahmen einer Gesamtschau haben. Im Ergebnis bleibt damit die Definition des Geschäftsbetriebes notwendigerweise mehr oder weniger „unscharf“ (ggf. als offener Typusbegriff) und auf den Einzelfall bezogen. Kernpunkt kann nur die konkrete wirtschaftliche Aktivität am Markt sein, die fortgeführt wird. Ein mögliches Indiz hierzu wäre u.a., dass keine Veränderung des Wirtschaftszweigs hinsichtlich des Kennbuchstaben nach WZ 2008 erfolgt.

Auch stellt sich auch die Frage, inwieweit quantitative Aspekte zu berücksichtigen sind. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass diese jedenfalls für die Frage der Betriebsaufgabe maßgeblich sein sollen. Den Ausführungen des Parlamentarischen Staatssekretärs Dr. Michael Meister ist wiederum zu entnehmen, dass ein Wachstum des Geschäftsbetriebs unschädlich sein soll.¹¹ Weiterhin ist fraglich, inwieweit die Definition des Geschäftsbetriebs hinsichtlich der Kriterien nach § 10a GewSt abgestimmt ist.

Hinsichtlich des schädlichen Beteiligungserwerbs sollte konkret in § 8d KStG auf § 8c KStG verwiesen werden. Derzeit ergibt sich nicht aus § 8d KStG, was unter einem schädlichen Beteiligungserwerb zu verstehen ist.

⁹ Vgl. z.B. BFH Urteil vom 12.01.1978 - IV R 26/73.

¹⁰ Vgl. z.B. BFH Urteil vom 19.12.1984 - I R 165/80.

¹¹ Vgl. Plenarprotokoll 18/196, S. 19483 (D).

2.2. Rechtsfolgen

Die Überschrift der Norm erscheint unpassend. Rechtsfolge des § 8d KStG ist, dass § 8c KStG nicht zur Anwendung kommt. Damit wird aber nicht nur der Verlustvortrag, sondern die kompletten Verlustausgleichs- und Verlustabzugsregelungen angesprochen (u.a. Verlustrücktrag), auf die sich § 8c KStG bezieht.

Im Übrigen sollte sich die Rechtsfolge bei einem schädlichen Beteiligungserwerb und nicht „nach“ einem schädlichen Beteiligungserwerb ergeben.

Fraglich ist, welche Reichweite § 8d KStG entfalten soll. **So ist unklar, ob die Suspendierung von § 8c KStG so verstehen ist, dass weitere besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen (z.B. § 15a EStG) wieder aufleben oder suspendiert bleiben.**

Unklar ist auch, ob die Rechtsfolge des Abzuges eines fortführungsgebundenen Verlustvortrages nach § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG als eigenständige Rechtsfolge zu verstehen ist, die abseits von § 10d Abs. 2 EStG vorzunehmen ist. Diese Frage stellt sich, da nach § 10d Abs. 2 EStG eine Mindestbesteuerung mit einem Sockelbetrag vorgesehen ist. Fraglich ist damit, ob der fortführungsgebundene Verlustvortrag einen eigenen Sockelbetrag hat oder überhaupt der Mindestbesteuerung unterliegt. M.E. sollte ein Verweis auf § 10d Abs. 2 EStG erfolgen, um eine Abstimmung herzustellen.

Das Gesetz soll bereits unecht rückwirkend für 2016 gelten. M.E. ist dies nicht sachgerecht, da hier in bereits abgeschlossene Sachverhalte eingegriffen wird. Dies bezieht sich insbesondere auf die Preiswirkungen die aus der Frage, inwieweit steuerliche Verluste noch werthaltig sind, sich ergeben.

2.3. Fortführungserfordernis

Der fortführungsgebundene Verlust steht für zukünftige Verlustverrechnung nur zur Verfügung, wenn die Voraussetzungen des § 8d Abs. 2 KStG eingehalten werden. **Grundsätzlich sind die Einschränkungen zu begrüßen, um mögliche ungewollte Effekte zu verhindern.** M.E. sind dies insbesondere Fälle, in denen sich der Geschäftsbetrieb substantiell verändert hat. **In Einzelfällen ist es allerdings fraglich, wie weit die Einschränkungen gehen sollen und wie diese zu verstehen sind.** Grundidee sollte es weiterhin sein, dass der Geschäftsbetriebe nicht von seinem Wesen her verändert wird bzw. wurde. **Demgegenüber lassen sich auch Fallkonstellationen vorstellen, in denen dieser z.B. erweitert wird. Solche Maßnahmen sollten dann nicht zu einem Untergang führen.**¹²

Der Gesetzesbegründung ist nicht zu entnehmen, aus welchem Gründen die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder die Stellung als Organträger zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustes führen sollen. Richtig ist, dass mit beiden Maßnahmen verrechnungsfähiges Steuersubstrat „in eine Körperschaft“ geholt werden könnte. M.E. zu hinterfragen ist, ob diese Fälle in jedem Fall ausgeschlossen werden sollen, auch wenn derartige Tätigkeiten dem unveränderten Geschäftsbetrieb dienen. Jedenfalls ist darauf hinzuweisen, dass § 10a GewStG den Verlustausgleich innerhalb eines Organkreises aus innerorganschaftlichen Verlusten des Organträgers erlaubt. **Auch ist unklar, wie § 8d Abs. 2 Nr. 5 KStG zu verstehen ist. Soll ein**

¹² Ebenso die Anmerkung 2c des Bundesrates auf BT-Drucks. 18/10348.

Untergang erfolgen, wenn bei bestehenden fortführungsgebundenen Verlusten ein Organschaftsverhältnis gebildet wird oder führt bereits jedes Bestehen eines solchen aus der Vergangenheit zu einem Untergang. Letzteres würde dazu führen, dass Organträger faktisch die Regelung nicht in Anspruch nehmen können.

Hinsichtlich der eintretenden Rechtsfolgen (Verlustuntergang) ist unklar, zu welchem Zeitpunkt dies genau geschehen soll oder inwieweit sich dies auf einen kompletten Veranlagungszeitraum erstreckt. Gerade im Fall von unterjährigen Vorgängen stellt sich die Frage, inwieweit mögliche bis zu diesem Ereignis vorhandene Gewinne noch mit bestehenden fortführungsgebundenen Verlusten verrechnet werden können. Im Rahmen des § 8c KStG werden derartige unterjährige Verrechnungen anerkannt. **M.E. sollte sinnvollerweise eine Verletzung des Fortführungserfordernisses sich auf einen kompletten Veranlagungszeitraum auswirken.**

Weiterhin statuiert § 8d Abs. 2 KStG den Untergang der fortführungsgebundenen Verluste. Offen bleibt damit, ob der Rücktrag trotz eines Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG weiterhin möglich ist. Ist dem so, könnte die gesamte Regelung in Einzelfällen, die möglicherweise nicht die typischen Fälle sind, ins Leere laufen.

Weiterhin ist anzumerken, dass der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen den §§ 8c, 8d KStG hat. Tritt die Rechtsfolge des § 8d Abs. 2 KStG ein, dann gehen die Verluste völlig unter. **Dies kann in Einzelfällen dazu führen, dass § 8d KStG hinsichtlich des Verlustes eine „strengere“ Rechtsfolge auslöst als § 8c KStG mit einem quotalen Verlustuntergang. Steuerpflichtige werden so vor mögliche neue Risiken gestellt.** Derartige Effekte können vom Steuerpflichtigen vermutlich vermieden werden, indem der Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG zurückgenommen wird. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass dies nicht möglich sei. Allerdings muss ein zusätzliches Ereignis vorliegen, so dass der Antrag im verfahrensrechtlichen Sinne zurückgenommen werden kann.

3. Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat begrüßt den Gesetzentwurf insgesamt, bitte aber um Prüfung diverser Einzelaspekte. Diese betreffen insbesondere Fragen, inwieweit § 8d KStG einen zu weiten Anwendungsraum hat.

Dem Bundesrat ist zuzustimmen, dass eine Anwendung des § 8d KStG auf eingestellte oder ruhende Geschäftsbetriebe, die wieder aktiviert werden, ausgeschlossen werden sollte. **Insgesamt wäre zu überlegen, ob sich § 8d KStG nicht nur auf jene Verluste erstrecken sollte, die während des Prüfzeitraums (3 Jahre vor dem schädlichen Beteiligungserwerb) entstanden sind.** Auch sollte m.E. noch klarer zum Ausdruck gebracht werden, nach welchen quantitativen Kriterien genau zu untersuchen ist, ob ein Geschäftsbetrieb noch aktiv ist.

Weiterhin wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist, welche unschädlichen Erweiterungen des Geschäftsbetriebs möglich sind.

Berlin, den 20.11.2016

Prof. Dr. Frank Hechtner

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

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 21. Nov. 2016

Gesetzentwurf erleichtert Steuergestaltungen und behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung

Steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften nicht erweitern, sondern stärker beschränken

Gliederung

1. Verlustverrechnungen nicht erweitern, sondern stärker beschränken	1
2. Bevorzugung von Konzernen verringern	2
3. Gesetzentwurf behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung	2
4. Gesetzentwurf begünstigt Steuergestaltungen	3
5. Statt einer erleichterten Verlustverrechnung Unternehmensgründungen direkt fördern.....	3
6. Fazit: Der Gesetzentwurf ist abzulehnen.....	4

Fazit:

- **Der Gesetzentwurf ist abzulehnen, da er Steuergestaltungen erleichtert und eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung behindert.**
- **Will man tatsächlich auf jährlich 600 Mio. € Steuereinnahmen verzichten, sollten sozialversicherungspflichtige Lohnsteuerzahler entlastet und Unternehmensgründungen direkt gefördert werden.**

1. Verlustverrechnungen nicht erweitern, sondern stärker beschränken

Die Verlustvorträge stiegen bei der Körperschaftsteuer von 285 Mrd. € in 1998 über 473 Mrd. € in 2004 auf 579 Mrd. € in 2010¹, mehr als viermal so viel wie der Gesamtbetrag der Einkünfte aller körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen von rund 132 Mrd. €. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde in 2010 durch Verlustvorträge und Verlustrückträge um rund 25 Mrd. € vermindert, so dass nur ein zu versteuerndes Einkommen von rund 127 Mrd. € übrig blieb.² Hinzu kommen Verlustvorträge bei der Gewerbesteuer in ähnlicher Größenordnung. Bei voller Nutzung aller Verlustvorträge könnten die Gewinne der dt. Kapitalgesellschaften für ca. 4 Jahre ganz steuerfrei gestellt werden, was zu einem gesamten Aufkommensverlust von über 150 Mrd. € führen würde.

¹ 2010 ist das letzte verfügbare Jahr der amtlichen Körperschaftsteuerstatistik.

² [Destatis, Jährliche Körperschaftsteuerstatistik 2012]. Von den gesamten Verlustvorträgen entfielen in 2012 fast die Hälfte der Verlustvorträge auf nur rund 2% der Körperschaften. Die derzeit in Deutschland bestehende Möglichkeit, Verluste zeitlich unbeschränkt vorzutragen, begünstigt also einen kleinen Anteil von meist besonders stark steueroptimierten Unternehmen.

Empfehlung:

Es ist zwingend erforderlich, dass die Verlustvorträge auch zeitlich begrenzt werden, so wie es in vielen EU-Staaten üblich ist. Z.B. könnten Verluste nach einigen Jahren jedes Jahr abgeschmolzen werden. Dies würde auch die komplizierten Regelungen zum Verlustuntergang bei Eigentumswechsel weniger bedeutsam machen, die der Gesetzgeber zur Verringerung von Steuerumgehungen durch Kauf von Firmen mit hohen Verlustvorträgen ('Mantelkauf') erlassen musste.

2. Bevorzugung von Konzernen verringern

Es gibt derzeit eine strukturelle Bevorzugung von Start-Ups innerhalb einer Konzernstruktur: Alle Anfangsverluste sind bei Anteilseignerwechsel innerhalb des Konzerns verrechenbar.³ Alleinstehende Start-Ups hingegen verlieren derzeit bei Anteilseignerwechsel ihre Verlustvorträge ganz⁴ oder anteilig⁵.

Die unbeschränkte Querverrechnung von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen ('Organschaft') begünstigt Konzerne gegenüber mittelständischen Unternehmen, führt zu einer massiven Senkung der Bemessungsgrundlage und deshalb tendenziell zu höheren nominalen Steuersätzen für die anderen Unternehmen.⁶

Empfehlung:

Entsprechend sollte die Verlustverrechnung zwischen verbundenen Gesellschaften ('steuerliche Organschaft') stärker beschränkt werden. In einem ersten Schritt könnte zusätzlich zum Ergebnisabführungsvertrag eine Heraufsetzung der Mindestbeteiligungsquote von aktuell >50% auf z.B. 80% vorgesehen werden.

3. Gesetzentwurf behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung

In Anlehnung an Lebenszyklusmodelle kann der Entwicklungsprozess von jungen Unternehmen in folgende Hauptphasen⁷ unterteilt werden: Unternehmensgründung, Wachstumsphase, Expansionsphase, ggf. Verkauf. Während der Anfangsphasen einer Unternehmensgründung fallen Verluste an, die steuerlich später mit Gewinnen verrechnet werden können. Diese Verrechnungsmöglichkeit wird beschränkt, falls die Anteilseigner wechseln (§ 8c KStG).⁸

Der Gesetzentwurf soll nun bei einem Wechsel der Anteilseigner die weitere Verlustverrechnung ermöglichen, aber nicht nur für Unternehmensgründungen, sondern für jedes Unternehmen, das seit mindestens 3 Jahren⁹ "ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält"¹⁰. "Unternehmen erhielten durch die Neuregelung einen besseren Zugang zu privatem Wagniskapital, das sie dringend für ihr Wachstum benötigten".

Der Gesetzentwurf soll eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung begünstigen. Aber das Gegenteil ist der Fall: Der Gesetzentwurf behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung. Es wird nämlich ein großer Anreiz geschaffen, die Geschäftsstruktur für mindestens 3 Jahre einzufrieren, wie es zu Recht eine internationale Steuerbraterin beschreibt. "In meinen Augen lassen sich Innovation und eine steuerliche Vorschrift, welche über Jahre hinweg die Anpassung des Geschäftsbetriebs an sich schnell ändernde wirtschaftliche Gegebenheiten verbietet, nur schwer miteinander in Einklang bringen. Dynamische Unternehmen jedenfalls werden von der Begünstigung angesichts der Unflexibilität der Regelung wohl nur schwer profitieren können."¹¹

³ § 8c Abs. (1) S. 5 KStG.

⁴ Wechsel von mehr als 50% der Anteilseigner, § 8c Abs. 1. S. 1 KStG.

⁵ Wechsel von mehr als 25% der Anteilseigner, § 8c Abs. 1. S. 1 KStG.

⁶ [Jarass/Obermair 2012, Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung, S. 51-53].

⁷ Siehe <https://www.deutsche-startups.de/lexikon/investitionsphasen/>.

⁸ Allerdings können gemäß § 8c Abs. (1) S. 6 KStG Verlustvorträge bis zur Höhe der stillen Reserven auch bei eigentlich schädlichem Anteilseignerwechsel weiter genutzt werden. Beträgt z.B. das ausgewiesene Eigenkapital des Unternehmens 1 Mio. € und ist der Käufer bereit, für 100% der Anteile 3 Mio. € zu bezahlen, so beträgt der gemeine Wert des Unternehmens 3 Mio. € und damit betragen die stillen Reserven des Unternehmens laut § 8c Abs. (1) S. 7 KStG 2 Mio. € (= 3 - 1). Verlustvorträge bis zu 2 Mio. € sind damit nach geltender Rechtslage vortragsfähig.

⁹ oder seit ihrer Gründung.

¹⁰ § 8d KStG-Entwurf, Abs. 1, S. 1. Wird dieser Geschäftsbetrieb später eingestellt, entfällt die weitere Verlustnutzung.

¹¹ Heil S, Neuer § 8d KStG-E: Spagat zwischen Startup-Förderung, Missbrauchsbekämpfung und Europarecht. Pöllath + Partners, München, <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2016/10/26/neuer-%C2%A7-8d-kstg-e-spagat-zwischen-startup-foerderung-missbrauchsbekaempfung-und-europarecht/>

Der Gesetzentwurf behindert eine laufende Optimierung von Unternehmen und damit eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung insbesondere auch von Unternehmensgründungen.

4. Gesetzentwurf begünstigt Steuergestaltungen

Der Gesetzentwurf sieht höchst komplizierte und für die Unternehmensentwicklung kontraproduktive Beschränkungen (siehe Kap. 3) vor. Allerdings könnten ohne derartige Beschränkungen zukünftig ALLE Verlustvorträge auch bei Anteilswechsel unbeschränkt übernommen werden. Damit könnten unbeschränkt Firmen mit Verlustvorträgen gekauft und die gekauften Verluste mit den eigenen Gewinne verrechnet werden. Dies würde zu jährlichen Steuerausfällen im Milliardenbereich führen (siehe Kap. 1).

Die angestrebte Verhinderung von Steuergestaltungen wird aber nicht erreicht. Ganz zu Recht stellt die Bundesrat-Stellungnahme¹² fest, dass der vorliegende Gesetzentwurf "erhebliches Gestaltungspotential" aufweist. "Daraus ergibt sich die Gefahr, dass es zu einer mit dem gesetzgeberischen Ziel nicht zu vereinbarenden Verlustnutzung kommt, insbesondere auch durch Reaktivieren und Nutzbarmachen noch bestehender Verluste in bereits längere Zeit inaktiven Verlustmänteln." Deshalb verlangt der Bundesrat folgende "gesetzestechische Korrekturen bzw. Ergänzungen":

- "Verhinderung der Verrechnung von Verlusten, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung eines Geschäftsbetriebs stammen, und in Fällen, in denen die Körperschaft im Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs Organträgerin oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.
- Berücksichtigung aller schädlichen Ereignisse i. S. d. § 8d Absatz 2 KStG n.F. im Dreijahreszeitraum bis einschließlich zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs.
- Verhinderung von Gestaltungen, bei denen im Veranlagungszeitraum des schädlichen Anteilseignerwechsels stille Reserven (z. B. über Buchwerteinbringungen) "künstlich" geschaffen werden.
- Einheitliche veranlagungszeitraumabhängige Betrachtung des Dreijahreszeitraums.
- Einheitliche Ausübung des Antragsrechts nach § 8d KStG bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer.
- Einführung einer Anwendungsvorschrift, wonach Voraussetzung für die Inanspruchnahme des neuen § 8d KStG ist, dass der Geschäftsbetrieb zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit der Neuregelung weder eingestellt noch ruhend gestellt war und auch zukünftig Einstellungen oder Ruhendstellungen eines Geschäftsbetriebs vor bzw. nach schädlichen Anteilsübertragungen zur Versagung des Verlustabzugs nach § 8d KStG führen.
- Keine rückwirkende Begünstigung von Anteilserwerben, also keine Anwendung auf bereits abgeschlossene Sachverhalte. In diesen Fällen wurde der Verlustuntergang regelmäßig bereits bei der Kaufpreisfindung einkalkuliert. Aus rein administrativer Sicht wäre eine erstmalige Anwendbarkeit der Neuregelung auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2016 vorzugswürdig."

Zudem ist es, wie vom Bundesrat zu Recht angemerkt, sehr fraglich, ob eine Trennung in den alten § 8c KStG und den vorgeschlagenen § 8d KStG n.F. sinnvoll ist.

Man sieht hier ganz deutlich, wie außerordentlich kompliziert das Gesetz auszugestaltet ist, um auch nur die offensichtlichsten Gestaltungen einzudämmen. "Die Bundesregierung wird sich der Bitte des Bundesrates entsprechend dafür einsetzen, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten auszuschließen"¹³, heißt es in der Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates. Allerdings lässt die Bundesregierung ihren Gesetzesvorschlag unverändert und damit bleibt ungeklärt, wie die Bundesregierung die genannten Missbräuche verhindern will.

Empfehlung:

Wenn schon eine generelle Erleichterung der Verlustverrechnung umgesetzt werden soll, dann sollten in jedem Fall diese vom Bundesrat verlangten gesetzestechischen Korrekturen umgesetzt werden.

5. Statt einer erleichterten Verlustverrechnung Unternehmensgründungen direkt fördern

Der Gesetzentwurf führt zu erheblichen Steuerausfällen von 600 Mio. € pro Jahr. Der federführende Finanzausschuss und der Wirtschaftsausschuss empfahl dem Bundesrat, zu dem Gesetzentwurf wie folgt Stellung

¹² Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Stellungnahme des Bundesrates, Bundesrat Drucksache 544/16, 04.11.2016, S. 2.

¹³ Gegenäußerung der Bundesregierung vom 12. November 2016 zur Stellungnahme des Bundesrates vom 04. November 2016.

zu nehmen: "Der Bundesrat ist der Auffassung, dass eine Belastung in diesem Umfang für alle Haushaltsebenen nicht tragbar ist. Er fordert die Bundesregierung auf, weitere Maßnahmen zu prüfen, um die Steuerausfälle, insbesondere auch für die kommunale Ebene, zu verringern."¹⁴ Diese Empfehlung ist allerdings in der Bundesrat-Stellungnahme nicht mehr enthalten! Derselbe Bundesrat hat sich bisher allerdings nachhaltig dagegen gesperrt, die kleinen Leute zu entlasten, denen von Lohnerhöhungen fast zwei Drittel weggenommen wird: Die Großen werden entlastet, die Kleinen weiter massiv überlastet.

Empfehlung:

Statt einer erleichterten Verlustverrechnung sollten Unternehmensgründungen direkt gefördert werden:

- Förderung der Gründungsphase durch die Möglichkeit einer pauschalen Ansparabschreibung in den beiden Jahren vor der Gründung sowie Berücksichtigung der Anfangsverluste bei der persönlichen Einkommenssteuer der Unternehmensgründer.
- Freistellung in der Gründungsphase von allen administrativen Aufgaben sowie von Steuer- und Abgabenlasten.
- Förderung der Wachstumsphase von Unternehmensgründungen durch nachrangiges Eigenkapital durch KfW o.Ä. bzw. durch Garantien zur Erleichterung von Kredit- und Kapitalaufnahmen.

6. Fazit: Der Gesetzentwurf ist abzulehnen

Der Gesetzentwurf¹⁵

- begünstigt Steuergestaltungen,
- behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung,
- führt zu enormen Steuerfällen von jährlich 600 Mio. €.

Der Gesetzentwurf ist deshalb abzulehnen.

Will man tatsächlich auf jährlich 600 Mio. € Steuereinnahmen verzichten, sollten besser sozialversicherungspflichtige Lohnsteuerzahler entlastet und Unternehmensgründungen direkt gefördert werden.



JARASS/OBERMAIR:
Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung.
MV-Verlag, Münster, 2015, 18,70 €
(abrufbar unter www.JARASS.com, Steuern, Bücher).

¹⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Empfehlung der Ausschüsse Fz – Wi, Empfehlungen, Bundesrat Drucksache 544/1/16, 21.10.16, S. 4.

¹⁵ Der Gesetzentwurf verstößt eventuell gegen EU-Beihilferecht wie schon die mittlerweile abgeschaffte Sanierungsklausel zur weiteren Verlustnutzung.



Baden-Württemberg

MINISTERIUM FÜR FINANZEN

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg
Postfach 10 14 53 • 70013 Stuttgart

Frau
Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Datum 15. November 2016
Name Längle, Hermann
Durchwahl 0711 123-4380
Telefax 0711 123-4791
Aktenzeichen 3-S260.0/20

(Bitte bei Antwort angeben)

 Öffentliche Anhörung zu dem
Gesetzentwurf der Bundesregierung "Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung
der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften" (BT-Drucksache 18/9986)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

ich bedanke mich für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zum o.g. Gesetzentwurf.

Gerne nehme ich die Gelegenheit wahr, die Auffassung des Ministeriums für Finanzen Baden-Württemberg schriftlich darzustellen.

1. Einführung

Von Unternehmen und Wirtschaftsverbänden wird bemängelt, dass die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG im Falle eines Anteilseignerwechsels die Möglichkeiten der Finanzierung forschungsintensiver kleinerer und mittlerer Unternehmen insbesondere aus dem Bereich der Biotechnologie einschränke und diese gegenüber der Großindustrie benachteilige. Diese sog. Start-Up-Unternehmen hätten aufgrund aufwändiger und langjähriger Forschung einen hohen Kapitalbedarf, den sie im Unterschied zu anderen Branchen nicht kreditfinanzieren können. Sie seien daher in besonderem Maße auf Investoren mit Eigenkapital angewiesen; die Finanzierungsrunden mit privaten Kapitalgebern gingen regelmäßig mit Veränderungen der Beteiligungsstruktur einher. Solche Unternehmen würden nicht von den derzeitigen Ausnahmeregelungen des § 8c KStG hinreichend profitieren können. Daher wird seit längerem gefordert, Anteilseignerwechsel und Veränderungen der Beteiligungsquo-

ten, die ganz offensichtlich nicht auf einem missbräuchlichen Handel mit Verlustmänteln, wie ihn § 8c KStG in erster Linie verhindern will, beruhen, vom Anwendungsbereich auszunehmen und in diesen Fällen den Verlustabzug auch weiterhin zu gewähren.

Mit dem Gesetzentwurf sollen künftig Unternehmen und damit auch die vorgenannten Start-Up-Unternehmen, die für die Unternehmensfinanzierung auf die Neuaufnahme oder den Wechsel von Anteilseignern angewiesen sind, nicht genutzte Verluste weiter nutzen können, sofern sie denselben Geschäftsbetrieb nach dem Anteilseignerwechsel fortführen.

2. Notwendigkeit einer Regelung

Die Zielsetzung des Gesetzentwurfs, steuerliche Hemmnisse für solche Unternehmen zu beseitigen, wird vom Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg grundsätzlich begrüßt. Gerade bei forschungsintensiven Unternehmen ist die Anwendung der sog. Stille-Reserven-Klausel mit Schwierigkeiten verbunden, da in diesen Fällen bereits fraglich sein kann, ob und in welcher Höhe stille Reserven vorhanden sind. Beispielsweise könnte sich das immaterielle Wirtschaftsgut aus dem Forschungsergebnis dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht hinreichend konkretisiert haben. Die Berechnung des Verlustverschonungspotentials ist daher schwierig. Die Neuregelung bietet hier eine einfachere Möglichkeit der Verlustverschonung ohne Ermittlung von stillen Reserven.

3. Erfordernis des nämlichen Geschäftsbetriebs

Das Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg unterstützt auch die Vorgabe, diesen Unternehmen nur dann eine Verlustverrechnung zu gestatten, wenn der nämliche verlustverursachende Geschäftsbetrieb qualitativ unverändert fortgeführt wird. Dies dürfte u.a. auch dem exemplarisch geschilderten Fall eines forschungsintensiven Start-Up-Unternehmens in seiner Anfangsphase nutzen.

3.1 Keine Selektivität

§ 8d KStG-E stellt eine weitere Ausnahmeregelung zu § 8c KStG dar. Der darin geforderte Erhalt des nämlichen Geschäftsbetriebs ist ein branchen- bzw. gruppenunabhängiges Tatbestandsmerkmal, so dass nicht nur bestimmte Unternehmen wie z.B. die o.g. Start-Up-Unternehmen oder sanierungsbedürftige Unternehmen begünstigt werden. Die für die letztgenannte Gruppe eingeführte Sanierungsklausel des § 8c

Abs. 1a KStG wurde beispielsweise von der EU-Kommission als unzulässige Beihilfe eingestuft. Aufgrund des allgemein gehaltenen Anwendungsbereichs dürfte § 8d KStG-E EU-rechtlich unbedenklich sein.

3.2 Spannungsfeld zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Missbrauchsvermeidung

Die Herausforderung einer solchen Regelung besteht darin, zum einen dem Gebot nach der Besteuerung der Leistungsfähigkeit (Gesamtgewinnbesteuerung d.h. die zeitraumübergreifende Gewinn- und Verlustverrechnung des Steuersubjekts) und zum anderen der Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen (Mantelkauf d.h. Nutzung von nicht selbst verursachten Verlusten) gerecht zu werden.

Der 2008 eingeführte § 8c KStG verknüpft zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen den Erhalt der Verluste auf Ebene des eigenständigen Steuersubjekts Körperschaft mit dem wirtschaftlichen Engagement des Anteilseigners, also einem anderen Steuersubjekt. § 8c KStG geht typisierend davon aus, dass das wirtschaftliche Engagement eines neuen Anteilseigners im Falle eines qualifizierten Anteilswechsels von mehr als 25% bzw. mehr als 50% die wirtschaftliche Identität der Körperschaft verändert. Dies hat zur Folge, dass ein Anteilseignerwechsel zu einem teilweisen oder vollständigen Entfallen des Verlustes führt, da die in früheren Zeiten erwirtschafteten Verluste für das neue wirtschaftliche Engagement unberücksichtigt bleiben. Ein Handel mit Verlustmänteln ist dadurch ausgeschlossen.

Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel fügen sich insoweit ein. Bei Umstrukturierungen innerhalb des Konzerns entsteht kein neues wirtschaftliches Engagement des Anteilseigners. Bestehen stille Reserven, wird der Anteilseigner in erster Linie hierfür einen höheren Kaufpreis aufwenden. Damit tritt er insoweit in das wirtschaftliche Engagement des Veräußerers ein und kauft nicht lediglich einen Verlustmantel.

§ 8d KStG-E ist systematisch gesehen eine weitere Ausnahmeregelung von dieser Grundkonzeption, da sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft durch den Anteilseignerwechsel ändert. Wie bei der Stille-Reserven-Klausel kann von einer Fortführung des wirtschaftlichen Engagements des bisherigen Anteilseigners durch den neuen Anteilseigner gesprochen werden, wenn der Gesellschafterwechsel dazu dient, die Kontinuität und den Fortbestand des bisher unterhaltenen Geschäftsbetriebs der Körperschaft durch neues Kapital, sei es durch Geld, Wirtschaftsgüter, Know-how o.ä. zu sichern.

Das Erfordernis des Erhalts und der Fortführung des nämlichen Geschäftsbetriebs wird dabei dem Ziel gerecht, den Handel mit steuerlichen Verlusten wirksam zu unterbinden. Können Gewinne aus anderen Geschäftsbereichen nicht mit den Verlusten des begünstigten Geschäftsbetriebs verrechnet werden, kann davon ausgegangen werden, dass ein Investor am Unternehmen selbst und nicht lediglich an dessen steuerlich ggf. nutzbaren Verlusten ein Interesse hat.

Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, wenn die Bereichsausnahme in § 8d KStG-E eine Beteiligung der Körperschaft als Organträgerin bzw. als Mitunternehmerin ausschließt. Würde man solche Beteiligungen zulassen, könnten Gewinne eines anderen Geschäftsbetriebs zur Verlustverrechnung mit dem durch § 8d KStG-E begünstigten Geschäftsbetrieb genutzt werden. Dies eröffnet Gestaltungspotential zur Umgehung der Verlustverrechnungsbeschränkungen in § 8c KStG. Beispielsweise könnte ein Investor ein Interesse an den steuerlichen Verlusten der begünstigten Körperschaft haben, weil er Anteilseigner einer gewinnträchtigen GmbH bzw. Mitunternehmerschaft ist. Er könnte diese - ggf. auch aus einer anderen Branche stammenden - Beteiligungen steuerneutral in die durch § 8d KStG-E begünstigte Körperschaft einbringen. Der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft bzw. der GmbH im Falle einer Organschaftsbegründung mindert dann unmittelbar das Einkommen der begünstigten Körperschaft. Dies wird durch die Restriktionen des § 8d Abs. 2 KStG-E verhindert.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Neuregelung als ausgewogen.

3.3 Kritik am Begriff des Geschäftsbetriebs

Vielfach wird die Definition des Begriffs des Geschäftsbetriebs kritisiert. Der Begriff des Geschäftsbetriebs ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Nach der gesetzlich vorgesehenen Definition ist er anhand qualitativer Merkmale im Rahmen einer Gesamtbetrachtung festzustellen. Aufgrund der Vielzahl von Branchen, Produkten, Märkten und möglichen unternehmerischen Tätigkeiten ist eine einfachere, typisierende Abgrenzung nicht möglich. Daher kann nur anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls entschieden werden, ob ein Geschäftsbetrieb besteht und er aufgrund der Anforderungen des § 8d Abs. 2 KStG-E noch fortgeführt wird.

Die Definition des Geschäftsbetriebs und die damit verbundene Gesamtschaubetrachtung lässt im Übrigen auch genügend Spielraum, um nicht allein aus einer Veränderung eines qualitativen Merkmals wie z.B. der Veränderung der angebotenen

Dienstleistung, der Produkte oder der bedienten Märkte ein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d KStG-E abzuleiten.

Zudem ist der Fortführungsgedanke des nämlichen Geschäftsbetriebs nicht neu. So war z.B. in § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG a.F. die "Fortführung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs" Voraussetzung für eine weitere Verlustnutzung im Anschluss an eine Verschmelzung. Die schädlichen Ereignisse i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG-E erinnern an die Sanierungsklausel in § 8 Abs. 4 KStG a.F., der Vorgängerregelung zu § 8c KStG, in der ebenfalls eine Fortführung des Geschäftsbetriebs Voraussetzung war.

Es wird jedoch angeregt, in die Gesetzesbegründung noch einige typische Fallkonstellationen, die eine unschädliche Geschäftserweiterung von einer schädlichen Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs abgrenzen, aufzunehmen (siehe hierzu auch die Stellungnahme des Bundesrats vom 4. November 2016 - BRats-Drs. 544/16 unter Tz. 2 c). So könnte beispielsweise klargestellt werden, dass allein die Veränderung des Produktionsprozesses, des Vertriebswegs oder des Produktdesigns ohne Veränderung des bisherigen Geschäftsmodells keine schädliche Geschäftserweiterung ist.

Im Übrigen könnte auch das Bundesfinanzministerium gemeinsam mit den obersten Finanzbehörden der Länder hierzu Ausführungsbestimmungen im Wege eines BMF-Schreibens treffen.

4. Noch vorhandener gesetzlicher Regelungsbedarf

Der bisherige Wortlaut des Gesetzentwurfs geht aber in bestimmten Fallkonstellationen deutlich über sein eigentliches Ziel hinaus und eröffnet einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Daraus ergibt sich die vom Bundesrat zutreffend dargestellte Gefahr (siehe Tz. 1 der o.g. Stellungnahme des Bundesrats), dass es zu einer mit dem gesetzgeberischen Ziel nicht zu vereinbarenden Verlustnutzung kommt.

Zu einem Unterlaufen der generellen Zielsetzung des § 8c KStG kommt es insbesondere

- durch Reaktivieren und Nutzbarmachen von Verlusten, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung eines Geschäftsbetriebs stammen,
- der Verlustnutzung durch zum Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels bestehende Organschaften oder Beteiligungen an Mitunternehmenschaften,
- durch Herbeiführung eines schädlichen Ereignisses im Anschluss an den Anteilseignerwechsel, aber noch im gleichen Jahr,

- durch Gestaltungen, die im Jahr des Anteilseignerwechsels zu einer künstlichen Schaffung von stillen Reserven führen und insoweit, trotz Eintritt eines schädlichen Ereignisses, eine Verlustverschonung über die Stille-Reserven-Klausel erreicht wird.

5. Erstmalige Anwendung

Ebenso wie in der o.g. Stellungnahme des Bundesrats wird kein Bedarf für eine rückwirkende Anwendung des § 8d KStG-E bereits auf Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 gesehen.

Zwar ist eine rückwirkende Anwendung der Neuregelung aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, da es sich grundsätzlich um eine begünstigende Regelung handelt. Sie ist zudem von einem gesonderten Antrag der Verlustkörperschaft abhängig.

Eine rückwirkende Anwendung hat aber Auswirkungen auf bereits abgeschlossene Sachverhalte. Bei einem bereits abgeschlossenen Anteilseignerwechsel ist der Verlustuntergang regelmäßig bereits bei der Kaufpreisfindung einkalkuliert worden. Die Inanspruchnahme der Neuregelung führt in diesen Fällen zu einer einseitigen Begünstigung der Anteilserwerber, da die Verlustkörperschaft, deren Anteile der Anteilserwerber erworben hat, nun doch über einen im Rahmen des § 8d KStG-E nutzbaren Verlust verfügt. Dies könnte komplexe zivilrechtliche Rechtsstreitigkeiten zwischen den Vertragsparteien auslösen.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung des Gesetzentwurfs, die Rahmenbedingungen für die Eigenkapitalbeschaffung zu verbessern, ist die Notwendigkeit eines Eingriffs in bereits abgeschlossene Sachverhalte nicht ersichtlich.

Daher sollte die Regelung nicht bereits ab dem Jahr 2016, sondern erst ab dem Jahr 2017 gelten.

Auch aus rein administrativer Sicht wäre eine erstmalige Anwendung frühestens ab dem Veranlagungszeitraum 2017 vorzugswürdig, da die Regelungen komplexe EDV-technische Entwicklungsarbeiten im Vorhaben KONSENS nach sich ziehen. So muss die Finanzverwaltung ein gesondertes Antrags- und Feststellungsverfahren einrichten. Ferner müssen die bereits versandten Körperschaftsteuererklärungsvordrucke 2016 angepasst werden.

Die Freigabe des EDV-Programms zur Körperschaftsteuerveranlagung für die Finanzämter als auch die für die elektronische Datenübermittlung notwendige Zulieferung der Finanzverwaltung an die externen Softwarehersteller erfolgte in den letzten Jahren statt zu Beginn erst im Laufe des dem Veranlagungszeitraum folgenden Jahres. Mehrere Unternehmen sowie deren steuerliche Berater, äußerten in der Vergangenheit bereits ihren Unmut über die verzögerte Bereitstellung der notwendigen Programme.

Für den Veranlagungszeitraum 2016 ist bereits absehbar, dass die Zulieferung an die externen Softwarehersteller noch später erfolgen wird. Eine rückwirkende Anwendung des Gesetzes würde zu einer nicht vertretbaren weiteren Verzögerung beim Programmeinsatz führen. Die Unternehmen - und dies betrifft alle und nicht nur die von § 8d KStG-E betroffenen Körperschaften - könnten erst im Laufe der zweiten Jahreshälfte ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Körperschaftsteuererklärungen nachkommen, was wiederum die Arbeiten in den Finanzämtern beeinträchtigen würde und zu weiterem Unmut bei Unternehmen und steuerlichen Beratern führen wird.

Mit freundlichen Grüßen



Professor Dr. Schmitt