

Bundesverband der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken e. V.
 Bundesverband deutscher Banken e. V.
 Bundesverband Öffentlicher Banken Deutschlands e. V.
 Deutscher Sparkassen- und Giroverband e. V.
 Verband deutscher Pfandbriefbanken e. V.

Die Deutsche
Kreditwirtschaft

Bundesverband der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken e. V. |
 Schellingstraße 4 | 10785 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
 Herrn MR Peter Rennings
 Referat IV C
 Wilhelmstraße 97
 10117 Berlin

Kontakt: Dr. Heinz-Jürgen Tischbein
 Telefon: +49 30 2021- 2400
 Fax: +49 30 2021- 192400
 E-Mail: tischbein@bvr.de
 Unsere Zeichen: Dr. Ti/AM

AZ DK: KSTG-8c
 AZ BVR: KSTG-8c

Per E-Mail: Verlustabzugsbeschränkung@bmf.bund.de

**Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften;
 Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c
 KSTG unter Berücksichtigung der Konzernklausel in der
 Fassung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und
 der Stille-Reserve-Klausel in der Fassung des Jahres-
 teuergesetzes 2010**

27. Mai 2014

GZ: IV C 2 – S 2745-a/09/10002:004
DOK: 2014/0167630

Anlagen
 Stellungnahme

Sehr geehrter Herr Rennings,

vielen Dank für die Übermittlung des o. g. Entwurfs eines
 BMF-Schreibens und die Möglichkeit, hierzu Stellung zu neh-
 men.

Unsere Anmerkungen finden Sie in der Anlage zu diesem
 Schreiben.

Mit freundlichen Grüßen
 für Die Deutsche Kreditwirtschaft
 Bundesverband der Deutschen
 Volksbanken und Raiffeisenbanken e.V.

i. V.



Gerhard Hofmann



Dr. Heinz-Jürgen Tischbein

Federführer:
 Bundesverband der Deutschen
 Volksbanken und Raiffeisenbanken e.V.
 Schellingstraße 4 | 10785 Berlin
 Telefon: +49 30 2021-0
 Telefax: +49 30 2021-1900
 www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de

Stellungnahme

Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften;
Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c
KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel i. d. F.
des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der Stille-
Reserve-Klausel i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010

Kontakt:

Dr. Heinz-Jürgen Tischbein

Telefon: +49 30 2021- 2400

Telefax: +49 30 2021-192400

E-Mail: tischbein@bvr.de

Berlin, 27. Mai 2014

Federführer:

Bundesverband der Deutschen Volksbanken
und Raiffeisenbanken e. V.

Schellingstraße 4 | 10785 Berlin

Telefon: +49 30 2021-0

Telefax: +49 30 2021-1900

www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de

Stellungnahme Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften; Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der Stille-Reserve-Klausel i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010

Allgemeines

Seit der Einführung des § 8c KStG besteht erhebliche Kritik an seiner weit überschießenden Wirkung. Es ist geboten, die Vorschrift vollständig zu überarbeiten. In der Übergangszeit sollte die überschießende Wirkung des § 8c KStG im Rahmen der Überarbeitung des BMF-Schreibens eingegrenzt, und die bestehenden Zweifelsfragen sollten pragmatisch gelöst werden. Die derzeitige Entwurfsfassung für ein neues BMF-Schreiben zur Anwendung des § 8c KStG führt jedoch insbesondere durch systeminkongruente Anwendung der Organschaftssystematik zu erheblichen Verzerrungen bei der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Eine restriktive Auslegung der Vorschrift durch die Finanzverwaltung würde die ohnehin bestehenden Unsicherheiten und Nachteile für die betroffenen Unternehmen unnötigerweise weiter verschärfen.

Verlustverrechnung bei unterjährigem Beteiligungserwerb

Zu Rz. 31, 31a

Die Finanzverwaltung lässt in Rz. 31 eine Verrechnung des unterjährigen Gewinns mit noch nicht genutzten Verlusten bis zum Beteiligungserwerb grundsätzlich zu und wendet damit das BFH-Urteil vom 30.11.2011 (I R 14/11) zwar im Grundsatz an. Nach Rz. 31a sollen dabei aber wiederum erhebliche Einschränkungen bestehen. Wir bezweifeln, dass der Entwurf mit diesen Restriktionen noch den vom BFH aufgestellten Grundsätzen entspricht. Denn der BFH sieht in dem Beteiligungserwerb eine zeitliche Zäsur und somit eine klare Trennung zwischen alter und neuer Sphäre. In Rz. 31a des Entwurfs wird jedoch ein positives Ergebnis des *gesamten* Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt ist, gefordert. Dies wäre eine erhebliche Einschränkung, die sich dem BFH-Urteil vom 30.11.2011 nicht entnehmen lässt.

Petium:

Die Einschränkungen in Rz. 31a erscheinen nicht sachgerecht und sollten deshalb gestrichen werden. Der Rechtsprechung des BFH folgend sollte eine Verrechnung von Gewinnen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs unabhängig davon möglich sein, ob im Zeitpunkt danach positive oder negative Einkünfte vorliegen.

Zu Rz. 32

Für die Ermittlung des bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Ergebnisses soll das Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahres grundsätzlich nach wirtschaftlichen Kriterien aufzuteilen sein. Als Mittel für diese Aufteilung werden die Aufstellung eines Zwischenabschlusses auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und eine getrennte Einkommensermittlung für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb genannt. Fehlt ein Zwischenabschluss, muss die Aufteilung geschätzt werden.

Das bisherige BMF-Schreiben sieht hier grundsätzlich eine zeitanteilige bzw. jede andere wirtschaftlich begründete Aufteilung vor. Da zukünftig davon auszugehen ist, dass die Finanzverwaltung Zwischenabschlüsse oder zumindest entsprechende Kontennachweise einfordern wird, würde die neue Regelung zu erheblichen, nicht

Stellungnahme Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften; Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der Stille-Reserve-Klausel i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010

vertretbaren Mehrbelastungen für die Unternehmen führen, um eine vermeintliche Genauigkeit zu erzielen, die sich letztlich als „Scheingenauigkeit“ darstellt.

Petition:

Vor diesem Hintergrund sollte die bisherige zeitanteilige Aufteilungsregelung beibehalten werden. Andernfalls müsste eine aufwändige Aufteilung der steuerlichen Einkünfte vorgenommen werden, für die zudem gesetzlich flankierende Regelungen fehlen.

Zu Rz. 33 und Rz. 33a

In Bezug auf Organschaften führt der Entwurf aus, dass die Anwendung von § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und der Organgesellschaft getrennt erfolgt. Ein schädlicher Beteiligungserwerb beim Organträger sei aber regelmäßig auch ein (mittelbarer) schädlicher Beteiligungserwerb bei der Organgesellschaft (Rz. 33). Die Verrechnung eines unterjährig bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns der Organgesellschaft soll ausgeschlossen sein (Rz. 33a). Hier ist nach dem Gesamtzusammenhang des Entwurfs des BMF-Schreibens davon auszugehen, dass der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielte Gewinn der Organgesellschaft nicht mit Verlusten des Organträgers verrechnet werden darf. Dies ist aus unserer Sicht sachlich nicht gerechtfertigt, da die innerhalb der Organschaft bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinne und Verluste verrechnet werden müssen. Würde für die Ermittlung der negativen Einkünfte im Rahmen eines unterjährigen schädlichen Anteilseignerwechsels jeweils die Ebene des Organträgers und der Organgesellschaft isoliert betrachtet, würden hierbei die durch die Organschaft vorgesehenen Grundsätze und die vom Steuerpflichtigen bisher bewusst durch Abschluss und Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrages herbeigeführten Rechtsfolgen nur in einem Teilbereich der Einkünftermittlung für Zwecke des § 8c KStG negiert werden.

Die Einkünftermittlung einer Organgesellschaft ist mittlerweile wegen der Besonderheiten des § 15 KStG auch nicht mehr vollständig, was ebenfalls für eine Ermittlung auf Organkreisebene spricht. Während die sich aus § 8b KStG ergebenden Besonderheiten noch verhältnismäßig einfach zuordenbar sind, ergeben sich bei Anwendung der Zinsschranke weitere Problembereiche: Grundsätzlich ist zunächst § 4h EStG anzuwenden. § 8c KStG erfasst anschließend den (nach Anwendung von § 4h EStG) verbleibenden Verlust. Bei Organgesellschaften ist § 4h EStG nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG allerdings nicht anzuwenden, sodass es zu einer vorrangigen Anwendung des § 8c KStG kommt. Ein schädlicher Beteiligungserwerb führt daher zu einem (anteiligen oder vollständigen) Untergang der Verluste der Organgesellschaft. Auf Ebene des Organträgers wird der gesamte Zinsaufwand des Organkreises von den Abzugsbeschränkungen des § 4h EStG erfasst, obwohl der Zinsaufwand das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft infolge der Anwendung von § 8c KStG nicht oder nur anteilig gemindert hat. Vor diesem Hintergrund besteht auch hier Auslegungsbedarf.

Bei der Gewerbesteuer wird sogar die persönliche Steuerpflicht der Organgesellschaft, die als Betriebsstätte des Organträgers gilt (sog. Filialtheorie), für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet. Zumindest müssten auch hier Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigt werden, z. B. die Hinzurechnung von Mieten innerhalb der Organschaft. Insofern besteht hier noch weniger Raum für das in dem Entwurf beschriebene Vorgehen.

Stellungnahme Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften; Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der Stille-Reserve-Klausel i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010

Auch wenn die Einkommenszurechnung formal erst zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfolgt, liegt aus Sicht des Organkreises keine zu besteuernde Leistungsfähigkeit vor, wenn der Organträger ein negatives Einkommen hat und die Organgesellschaften entsprechend positive Einkommen haben (ebenso in umgekehrten Fällen). Das in dem Entwurf der Finanzverwaltung in Tz. 33 beschriebene Vorgehen würde in einem solchen Fall dazu führen, dass die negativen Einkünfte untergehen und die positiven Einkünfte zu versteuern wären. Hierdurch läge eindeutig ein Verstoß gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vor.

Ein derartiges Vorgehen ist auch zumindest im Fall von positiven Einkünften einer Organgesellschaft in dem bisherigen Anwendungsschreiben vom 4.7.2008 nicht angelegt, so dass die Steuerpflichtigen damit auch nicht rechnen konnten. Von der Stellung im Gesetz ist § 8c KStG als Einkommensermittlungsvorschrift platziert worden. Die weiterhin geltenden Einkommensermittlungsvorschriften für Körperschaften sehen entsprechend die Zurechnungen aufgrund der Organschaft wie die nach § 9 KStG abzugsfähigen Spenden bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vor (R 29 Abs. 1 KStR). Auch das spricht dafür, dass diese bei der Ermittlung der negativen, von § 8c KStG betroffenen Einkünfte zu berücksichtigen sind.

Es ist daher eine Aufteilung auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorzunehmen. Dies dürfte auch der Systematik entsprechen, die der BFH im Rahmen seines Urteils vom 30.11.2011 entwickelt hat, um eine eindeutige zeitliche Zäsur für die Zeit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb vornehmen zu können. Auch der BFH hat eine ähnliche Thematik bezüglich der Verlustfeststellung in dem genannten Urteil gelöst, indem er ausführt, dass es „...um die Bemessung des „nicht genutzte(n) Verlust(s)“ i. S. des § 8c Satz 1 KStG „...als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung...“ geht.

Wenn die gesetzlichen Regelungen unklar sind, dürfen im Rahmen der Eingriffsverwaltung diese unklaren Regelungen nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen. Gerade dies wäre aber nach dem BMF-Entwurf immer der Fall, weil negative Einkünfte des Organträgers anders als sonst nicht mit positiven Einkünften der Organgesellschaften verrechnet werden können (gleiches gilt im umgekehrten Fall). Immer wenn (Teil-) Konzerne mit organschaftlicher Struktur übernommen werden, dürfte es bei Anwendung des Vorgehens nach dem Entwurf des BMF-Schreibens zu Nachteilen kommen, wenn innerhalb des Organkreises Gesellschaften teilweise positive und teilweise negative Einkünfte haben.

Petition:

Das BMF-Schreiben sollte unter Berücksichtigung des Wortlauts und einer systematischen Auslegung der Gesetzesnorm sowie unter Beachtung der Organschaftssystematik dahingehend geändert werden, dass im Falle eines Anteilseignerwechsels beim Organträger, ein positives Organeinkommen mit den laufenden Verlusten eines Organträgers sowie ein negatives Einkommen einer Organgesellschaft mit positiven Einkünften im Organkreis verrechnet werden kann. In jedem Fall sollte – wie auch bei Änderungen der Rechtsprechung oder Finanzverwaltungsauffassung üblich – eine großzügige Übergangsregelung (mindestens bis Ende 2014) eingeräumt werden, innerhalb der negative Folgen aus einer anderen Auslegung auf Antrag des Steuerpflichtigen nicht gezogen werden.

Stellungnahme Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften; Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der Stille-Reserve-Klausel i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010

Einschränkung der Konzernklausel bei Beteiligung der Konzernspitze

Zu Rz. 40 und 46

Generell werden Anteilsübertragungen von der und an die Konzernspitze nach wie vor von der Konzernklausel ausgeschlossen. Hier wären Erleichterungen wünschenswert.

Unabhängig davon erscheinen die Regelungen in den Rz. 40 und 46 widersprüchlich. Auf der einen Seite dürfen für "dieselbe Person", die zu 100% am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger beteiligt sein muss, die unmittelbaren und die mittelbaren Beteiligungen zusammengerechnet werden (Rz. 40). Auf der anderen Seite ist es für die Konzernklausel schädlich, wenn an einer Kapitalgesellschaft als übertragender oder übernehmender Rechtsträger mehr als einer beteiligt ist. Welche Konstellation ist denn überhaupt vorstellbar, bei dem "dieselbe Person" durch Zusammenrechnung von mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung zu 100% beteiligt ist, aber nicht mehr als ein Beteiligter an dem übertragenden bzw. übernehmenden Rechtsträger besteht?

Wir möchten das Problem anhand eines Beispiels skizzieren:

Die M AG hält drei Beteiligungen: Zu 100% die T1 GmbH, zu 100% die T2 GmbH und zu 80% die E2 GmbH. Die übrigen 20% der E2 GmbH werden von der T2 GmbH gehalten. Die T1 GmbH hält ihrerseits wieder 100% an der E1 GmbH (=Verlustgesellschaft). Die gesamten Anteile an der E1 GmbH werden nun von der T1 GmbH an die E2 GmbH veräußert.

In diesem Beispiel ist die M AG "dieselbe Person", die unmittelbar 100% an dem übertragenden Rechtsträger (T1 GmbH) und 80% unmittelbar und 20% mittelbar an dem übernehmenden Rechtsträger (E2 GmbH) hält. Da unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen sind, ist die Voraussetzung für die Konzernklausel, dass dieselbe Person unmittelbar und mittelbar 100% an dem übernehmenden Rechtsträger halten muss, grundsätzlich erfüllt. Da aber an dem übernehmenden Rechtsträger (E2 GmbH) mehr als ein Anteilseigner beteiligt ist, wäre nach Rz. 46 die Konzernklausel nicht anzuwenden.

Petition:

Wir bitten um Klarstellung, dass, sofern dieselbe Person bei Zusammenrechnung von unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung 100% an dem Rechtsträger hält, die Regelung, dass nur ein Anteilseigner an dem Rechtsträger beteiligt sein darf, nicht greift. Hilfsweise könnte darauf abgestellt werden, dass der Erwerberkreis nach § 8c Abs. 1 S. 3 KStG als ein Beteiligter in diesem Sinne gilt.

Stellungnahme Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften; Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der Stille-Reserve-Klausel i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010

Einschränkungen im Rahmen der Stille-Reserven-Klausel

Zu Rz. 52

Auch die Möglichkeit, durch stille Reserven im Betriebsvermögen der Verlustgesellschaft gedeckte Verluste vom Untergang auszuschließen, wird im Entwurf stark eingeschränkt. Auch wenn es Argumente für einen 100%igen Ausschluss der stillen Reserven in Kapitalgesellschaftsanteilen gibt, sollte sich das gemäß § 8b Abs. 3 S. 1 KStG pauschlierte 5%ige Betriebsausgabenabzugsverbot auch in der Stille-Reserven-Klausel widerspiegeln und insoweit eine Berücksichtigung zulassen (Rn. 52 S. 2). Auch der Ausschluss von stillen Reserven in sperrfristbehafteten Anteilen gem. Rz. 52 S. 3 sollte gestrichen werden.

Petition:

Das pauschale 5%ige Betriebsausgabenabzug sollte sich auch in der Stille-Reserven-Klausel widerspiegeln und insoweit ein Verlustabzug zulässig sein. Gleiches gilt für stille Reserven in sperrfristbehafteten Anteilen.

Zu Rz. 61

Bei der Prüfung der Stille-Reserven-Klausel auf Ebene einer Organträger-Verlustgesellschaft ist im Entwurf des BMF-Schreibens aufgeführt, dass die im Betriebsvermögen der Organgesellschaft enthaltenen und im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven nicht zu berücksichtigen sind. Diese aus unserer Sicht sehr restriktive Auffassung der Finanzverwaltung ist ebenfalls nicht gerechtfertigt, da das Einkommen der Organgesellschaft – und damit auch zukünftig die realisierten stillen Reserven – dem Organträger steuerlich zuzurechnen sind.

Petition:

Wir bitten, die Berücksichtigung der stillen Reserven im Betriebsvermögen der Organgesellschaft zuzulassen. Ein genereller Ausschluss – wie in Rz. 61 der Entwurfsfassung derzeit vorgesehen – ist abzulehnen.