

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 deutscher Banken e. V. | PF 040307 | 10062 Berlin

**E-Mail: IVC2@bmf.bund.de**

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Michael Sell  
Leiter der Steuerabteilung  
11016 Berlin

Heiko Schreiber  
Direktor  
Telefon: +49 30 1663-3210  
Telefax: +49 30 1663-3229  
heiko.schreiber@bdb.de

AZ DK: ST-ÄndG  
AZ BdB: ST.15

## Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

8. September 2016

Sehr geehrter Herr Sell,

wir danken für die Möglichkeit, zu dem vorstehenden Gesetz-  
entwurf Stellung nehmen zu können, auch wenn die dafür  
gegebene Frist mit weniger als einer Woche sehr kurz bemessen  
war.

Grundsätzlich ist das Vorhaben, die derzeit teilweise über-  
schießenden Wirkungen des § 8c KStG einzudämmen, ein Schritt  
in die richtige Richtung. Er ist aber noch zu zögerlich. Zwar hatten  
wir während der kurzen Stellungnahmefrist keine Gelegenheit zu  
einer umfassenden Analyse des Gesetzentwurfs. Dennoch bitten  
wir bereits jetzt, im weiteren Gesetzgebungsverfahren folgende  
Aspekte zu berücksichtigen.

Die Regelung des § 8c KStG wurde von der Praxis seit jeher als zu  
restriktiv angesehen, wenn die zugrunde liegenden gesellschafts-  
rechtlichen Maßnahmen in erster Linie dazu dienen, einem  
vorhandenen Geschäftsbetrieb in betriebswirtschaftlich sinnvoller  
Weise neues Kapital zuzuführen. Da die überschießende Wirkung  
bereits in der Vergangenheit bestand, sollte die geplante Neu-  
regelung zu Gunsten der Steuerpflichtigen rückwirkend ab 2008  
(Einführung des § 8c KStG) angewendet werden, zumal die  
Tatbestandsvoraussetzungen teilweise sogar auf den Zeitpunkt der  
Gründung oder aber auf den Beginn des dritten dem Wirtschafts-  
jahr des § 8c KStG-Ereignisses vorausgehenden Wirtschaftsjahres  
abstellen.

Federführer:  
Bundesverband deutscher Banken e. V.  
Burgstraße 28 | 10178 Berlin  
Telefon: +49 30 1663-0  
Telefax: +49 30 1663-1399  
www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de

### ***Zur Wirkungsweise der Vorschrift allgemein***

In den Ausführungen "Zu Nummer 3" auf Seite 10, vierter Absatz, wird ausgeführt, der Wegfall des Geschäftsbetriebs (gemeint ist hier vermutlich auch die Änderung des Geschäftsbetriebs im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG-E) führe unter dem neuen § 8d KStG zu einem eigenständigen Verlustuntergangsgrund, auch ohne das Vorliegen eines schädlichen Anteilseignerwechsels im Sinne des § 8c KStG.

Sollte dies tatsächlich die Intention des Gesetzentwurfs sein, so treten wir diesem Vorhaben entschieden entgegen. Denn für Verlustunternehmen würde sich eine erhebliche Verschärfung der steuerlichen Situation ergeben, die überdies – insbesondere angesichts der in der Gesetzesbegründung bereits erwähnten Auslegungsbedürftigkeit der verwendeten Begriffe – auch äußerst streitanfällig wäre. Eine solche Intention wäre unseres Erachtens aber ohnehin nicht vom Wortlaut des vorgesehenen § 8d KStG-E gedeckt. Dieser regelt lediglich Rechtsfolgen hinsichtlich des "fortführungsgebundenen Verlustvortrags", der erst durch den Antrag im Sinne des § 8d Abs. 1 KStG-E entstehen wird. Nur dieser kann dann bei Nichteinhaltung der Fortführungsvoraussetzungen einem Untergang ausgesetzt sein.

Unklar ist auch das Verhältnis der vorgesehenen Neuregelung zu der bereits bestehenden "Stille-Reserven-Klausel" des § 8c Abs. 1 S. 6 ff. KStG. Nach der derzeitigen Formulierung würden durch die Antragstellung nach § 8d Abs. 1 KStG-E die gesamten Rechtsfolgen des § 8c KStG, einschließlich der Verschonung bei vorhandenen stillen Reserven, verdrängt werden. Insoweit sehen wir ebenfalls Klarstellungsbedarf.

Zudem sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag bei Nutzung der Antragsmöglichkeit auch nur insofern entsteht, als ein Verlustvortrag nach § 8c KStG untergehen würde. So könnte ein Verlustvortrag bei einem Anteilswerb in Höhe von 30% nach § 8c KStG nur in dieser Höhe quotaal gefährdet sein. Nach Lektüre des Gesetzentwurfs erscheint derzeit aber unklar, ob durch die Inanspruchnahme des § 8d KStG-E ggf. die gesamten Verluste der Körperschaft durch die Einstellung in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag gefährdet sein würden. Deshalb sollte klargestellt werden, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag (nur) an den nach Anwendung des § 8c KStG untergehenden Verlustvortrag anknüpft.

### ***Zu den überschießenden Rückausnahmen***

Die in § 8d Abs. 2 KStG-E aufgenommenen Voraussetzungen für das Fortbestehen der fortführungsgebundenen Verluste sind zu streng formuliert und würden in der Praxis dazu führen, dass größere Unternehmen von vornherein nicht in der Lage sein werden, diese Vorschrift zu nutzen. Während die Voraussetzungen des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 und 2 KStG-E noch dazu dienen mögen, den vorgesehenen Regelungszweck sicherzustellen, so ist dies für § 8d Abs. 2 S. 2 Nrn. 3 - 6 KStG-E nicht oder nur sehr eingeschränkt gegeben.

Es wird sich in der Praxis nicht ausschließen lassen, dass ein Verlustunternehmen im Rahmen seines regelmäßigen Geschäftsbetriebs eine dieser Bedingungen nicht einhält, ohne dass dies überhaupt nennenswerte Auswirkungen auf das zu versteuernde Einkommen des betreffenden Unternehmens hat und (insbesondere) ohne dass hiermit das Ziel einer ggf. artifiziellen Nutzung von Verlustvorträgen verfolgt würde. Beispielhaft sei dazu der Fall genannt, dass ein Kreditinstitut zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten Anteile an (gewerblich geprägten) Personengesellschaften von Anlegern zurückerwirbt.

Da der Gesetzesentwurf das Nichtvorliegen der in Absatz 2 genannten schädlichen Vorgänge auch für die drei vor dem Anteilseignerwechsel liegenden Wirtschaftsjahre voraussetzt, wird für viele Unternehmen – auch ohne das Vorliegen artifizieller Gestaltungen zur Verlustnutzung – der Anwendungsbereich des § 8d KStG-E gar nicht erst eröffnet sein.

So würde vermutlich streitanfällig sein, eine unschädliche Erweiterung des fortzuführenden Geschäftsbetriebs von einer schädlichen Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs nach § 8d Abs. 2 Nr. 3 KStG-E rechtssicher abzugrenzen.

Unseres Erachtens sollte das Vorliegen der in § 8d Abs. 2 S. 2 KStG-E genannten Tatbestände in dem dreijährigen Beobachtungszeitraum gänzlich unschädlich sein und lediglich auf die Qualität des fortzuführenden Geschäftsbetriebs abgestellt werden. Zumindest sollten diese Tatbestände dann unschädlich sein, wenn sie bereits vor der Veröffentlichung des Gesetzes verwirklicht waren.

Wir halten es zur Vermeidung einer artifiziellen Verlustnutzung als vollkommen ausreichend, die aus den Nrn. 3 - 6 des § 8d Abs. 2 KStG-E herrührenden Einkünfte von der Verrechenbarkeit gegen fortführungsgebundene Verluste auszuschließen. Sofern dies als nicht praktikabel angesehen wird, sollte zumindest über eine Geringfügigkeitsgrenze nachgedacht werden, innerhalb der – gemessen am Umsatz und/oder der Bilanzsumme – ein unwesentliches schädliches Ereignis im Sinne der Nrn. 3 - 6 die Nutzung der fortführungsgebundenen Verlustvorträge nicht beeinträchtigt.

## Organschaft

Nach § 8 d 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 Referentenentwurf enthaltenen Formulierung Gesetz, hätte dies ggf. eine „Fallbeilwirkung“ mit überschießenden 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 kleinere (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, sodass 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 dar, sodass die Ausnahme systemwidrig wäre.

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 Organgesellschaften 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.

Andersartige Zweckbestimmung/zusätzlicher Geschäftsbetrieb

Nach § 8 d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 3 KStG-E entfällt der festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag zudem, wenn der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird bzw. die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt. Nach der Gesetzesbegründung soll hierunter auch ein veränderter Kunden- oder Lieferantenkreis bzw. Markt fallen.

Hier ist darauf zu achten, dass die in der Praxis nicht unübliche Anschlussfusion nach einer erfolgten ersten Fusion zweier Unternehmen nicht automatisch zum Wegfall des Verlustvortrages führt. Der sich dadurch verändernde Kundenkreis und auch das veränderte Marktgebiet und die Arbeitnehmerschaft dürfen nicht allein ausschlaggebend für eine Fortführung des Verlustvortrages sein. Anderenfalls würden betriebswirtschaftlich sinnvolle Mehrfachfusionen verhindert. Entscheidend muss in diesen Fällen sein, ob das fortführende Unternehmen den Geschäftsgegenstand fortführt, den die einbringenden Unternehmen und auch das aufnehmende Unternehmen vor der Fusion bereits verfolgt haben.

Mit freundlichen Grüßen

für Die Deutsche Kreditwirtschaft  
Bundesverband deutscher Banken e. V.



Detlef Vliegen  
Direktor



Heiko Schreiber  
Direktor