

Antwort

der Bundesregierung

**auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr,
Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP
– Drucksache 19/23474 –**

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag in der Unternehmenspraxis

Vorbemerkung der Fragesteller

Mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 wurde für den Veranlagungszeitraum 2016 der fortführungsgebundene Verlustvortrag in § 8d des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) eingeführt. Dieser soll Körperschaften die Möglichkeit geben, das teilweise oder vollständige Entfallen des steuerlichen Verlustvortrags nach einem schädlichen Beteiligungserwerb (§ 8c KStG) zu verhindern. Dieser Erhalt des Verlustvortrages wird als fortführungsgebundener Verlustvortrag bezeichnet und ist auf Antrag möglich.

Voraussetzung für das „Retten“ des Verlustvortrags nach § 8d KStG ist, dass die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb erhält und eine anderweitige Nutzung des Verlustvortrags ausgeschlossen ist.

Hintergrund der Regelung ist § 8c KStG, wonach die steuerlichen Verluste einer Körperschaft unterzugehen drohen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 Prozent der Anteile auf einen einzigen Erwerber übertragen werden.

Bei einer Übertragung von mehr als 50 Prozent der Anteile, gehen die Verluste vollständig unter (§ 8c Absatz 1 Satz 1 KStG). Zur Frage, ob diese Regelung mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes (GG) vereinbar ist, ist derzeit ein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig (BVerfG, Az. 2 BvL 19/17). Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in diesem Normenkontrollverfahren könnte auch Auswirkungen auf die Regelung des § 8d KStG haben.

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat am 13. August 2020 einen Entwurf eines Anwendungsschreibens (Dok-Nr. 2020/0773346; im Folgenden: das BMF-Schreiben) vorgelegt, um Rechtsunsicherheiten für die Praxis zu beseitigen und Auslegungs- und Anwendungsfragen zu klären. Dennoch bleiben nach Ansicht der Fragesteller zahlreiche Aspekte ungeklärt. Zudem sollte die Praxistauglichkeit der Norm evaluiert werden.

1. Welche Daten hat die Bundesregierung über die Anzahl der Fälle, in denen Steuerpflichtige von der Antragsmöglichkeit des § 8d KStG Gebrauch gemacht haben?
 - a) Wie viele Anträge wurden seit Einführung der Regelung gestellt (bitte nach Jahren aufschlüsseln)?
 - b) Wie vielen Anträgen wurde stattgegeben?
 - c) Falls der Bundesregierung hierzu keine Daten vorliegen, wie plant die Bundesregierung, die Effektivität und Effizienz der Norm zu evaluieren?

Die Fragen 1 bis 1c werden gemeinsam beantwortet.

Nach der Finanzverfassung obliegt die Durchführung der Steuerveranlagungen den örtlich zuständigen Finanzbehörden der Länder. Die Bundesregierung hat daher grundsätzlich keine veranlagungsrelevanten Daten. In Bezug auf § 8d KStG liegen der Bundesregierung allerdings die in der Tabelle aufgeführten Daten aus den durchgeführten Körperschaftsteuerveranlagungen des Zeitraums vom 1. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2018 vor. Grundlage dieser Zahlen ist ein durch das Bundeszentralamt für Steuern Anfang 2020 mitgeteilter Zwischenstand über maschinelle Abfragen von Daten aus den automatisierten Besteuerungsverfahren (vgl. § 2b des Gesetzes über Steuerstatistiken – StStatG). Die Datenerhebung wurde anlässlich der laufenden Evaluation der Regelung des § 8d KStG durchgeführt.

	Veranlagungszeitraum 2016	Veranlagungszeitraum 2017
Anzahl der Veranlagungen, in denen ein Antrag nach § 8d KStG gestellt wurde	2.647	1.224
Anzahl der Veranlagungen, in denen der Antrag nach § 8d KStG stattgegeben wurde	2.437	1.149

2. Plant die Bundesregierung angesichts der gravierenden Folgen der Corona-Krise ein Aussetzen des schädlichen Beteiligungserwerbs und des Untergangs des Verlustrücktrags des § 8c KStG für einen begrenzten Zeitraum?
 - a) Wenn ja, wie lange, und wann ist damit zu rechnen?
 - b) Wenn nein, warum nicht?

Die Fragen 2 bis 2b werden gemeinsam beantwortet.

Die Bundesregierung sieht aktuell keine Veranlassung, die Regelung des § 8c KStG temporär auszusetzen. Die Regelung knüpft an den anerkannten und höchstrichterlich bestätigten Grundsatz an, dass beim steuerlichen Verlustabzug dasjenige Steuersubjekt, das den Verlustabzug nutzen möchte, mit demjenigen Steuersubjekt identisch sein muss, das den Verlust erlitten hat. Zudem hat der Gesetzgeber unter Berücksichtigung des Zwecks der Regelung mit der Konzernklausel, der Stille-Reserven-Klausel, der Sanierungsklausel sowie dem Antrag nach § 8d KStG hinreichend Möglichkeiten zum Erhalt der bisher nicht genutzten Verluste im Fall eines Anteilseignerwechsel geschaffen.

3. Welche Folgen sollen sich nach Ansicht der Bundesregierung für solche Unternehmen ergeben, deren beantragter fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG auf einem verfassungswidrigen quotalen Verlustuntergang beruht?
 - a) Plant die Bundesregierung hier eine Regelung im Rahmen des finalem BMF-Schreibens oder einen entsprechenden Gesetzentwurf?
 - b) Wenn nein, warum nicht?

Die Fragen 3 bis 3b werden gemeinsam beantwortet.

Die Frage der Auswirkungen der rückwirkenden Aufhebung der Regelung zum quotalen Verlustuntergang nach § 8c Satz 1 KStG a. F. auf etwaige fortführungsgebundene Verlustvorträge bestimmt sich nach allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen. Ergänzender Regelungen hierzu bedarf es nicht.

4. Wie soll die Höhe der zu berücksichtigenden stillen Reserven bei Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG bestimmt werden?
 - a) Sieht die Bundesregierung neben dem Wahlrecht (BMF-Schreiben Rn. 6) auch die Möglichkeit eines nachträglichen Antrags i. S. d. § 8d KStG vor, soweit die stillen Reserven bei Anwendung der Stille-Reserven-Klausel nicht ausreichen und nicht genutzte Verluste untergehen würden?
 - b) Wenn nein, warum nicht (bitte insbesondere im Lichte der besonderen Herausforderungen und Verluste der Corona-Pandemie erläutern)?

Die Fragen 4 bis 4b werden gemeinsam beantwortet.

Die Ermittlung der bei Anwendung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG zu berücksichtigenden stillen Reserven richtet sich nach den Grundsätzen, die in den Randziffern 50 bis 60 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I 2017 S. 1645, aufgeführt werden.

Die Randziffer 6 des von der Fragestellerin angesprochenen Entwurfs eines BMF-Schreibens zu § 8d KStG, dessen endgültige Verabschiedung nach einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder noch aussteht, betrifft ausschließlich die Frage zum Verhältnis des § 8d KStG zur Stille-Reserven-Klausel nach § 8c s1 Satz 5 ff. KStG. Sofern auf Antrag des Steuerpflichtigen die Regelung des § 8d Absatz 1 Satz 1 KStG zur Anwendung kommt, hat dies nach dem Entwurf die Rechtsfolge, dass § 8c KStG insgesamt suspendiert wird und damit auch die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG nicht anzuwenden ist. Folglich kann entweder auf Antrag des Steuerpflichtigen ein fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt werden, oder es kommt zur Anwendung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG.

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Fragen zu Zeitpunkt, Form und Rücknahmemöglichkeit des Antrags nach § 8d KStG inklusive der Anforderungen an eine wirksame nachträgliche Antragstellung enthält der Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8d KStG in den Randziffern 7 ff. gesonderte Ausführungen, die allgemein für alle Fallkonstellationen gelten.

5. Wie viele Rechtsstreitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen sind nach Kenntnis der Bundesregierung über die Definition des Geschäftsbetriebes i. S. d. § 8d Absatz 1 Satz 3 KStG als „die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft“ entstanden?
 - a) Wie viele der Rechtsstreitigkeiten wurden gerichtlich geklärt?
 - b) Inwieweit hat sich die durchschnittliche Verfahrensdauer des Besteuerungsverfahrens im Falle der Rechtsstreitigkeiten erhöht?
 - c) Falls der Bundesregierung hierzu keine Schätzungen vorliegen, wie evaluiert die Bundesregierung die Effektivität und Effizienz der Regelungen der Abgabenordnung, wenn zu Auslegungsproblemen und Rechtsstreitigkeiten keine Daten gesammelt oder zur Verfügung gestellt werden?

Die Fragen 5 bis 5c werden gemeinsam beantwortet.

Nach der Finanzverfassung obliegt die Durchführung der Steuerveranlagungen den örtlich zuständigen Finanzbehörden der Länder. Der Bundesregierung liegen folglich keine Erkenntnisse zur Anzahl der Rechtsstreitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen über die Definition des Geschäftsbetriebes i. S. d. § 8d Absatz 1 Satz 3 KStG vor. Allerdings enthält der Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8d KStG in den Randziffern 14 ff. Erläuterungen und Beispiele zu den insoweit relevanten Beurteilungskriterien.

6. Wie begründet die Bundesregierung die Anlehnung des Begriffs des Geschäftsbetriebes nach § 8d Absatz 1 Satz 3 KStG an den des Gewerbebetriebes?
 - a) Inwiefern berücksichtigt die im BMF-Schreiben (Rn. 17) vorgeschlagene tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise solche Unternehmen, die mehrere Geschäftsbetriebe haben?
 - b) Soll diesen Unternehmen die Anwendung des § 8d KStG verwehrt bleiben, und wenn ja, warum?

Die Fragen 6 bis 6b werden gemeinsam beantwortet.

Bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde betont, dass zur Auslegung des Begriffs „Geschäftsbetrieb“ an die Grundsätze der schon seit Langem etablierten und praktisch bewährten Rechtsprechung zum gewerbsteuerlichen Begriff des Gewerbebetriebs sowie zur Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht angeknüpft werde (vgl. Bundestagsdrucksache 18/10495, S. 10 f.). Insbesondere hat das Erfordernis der Unternehmensidentität als Voraussetzung für den gewerbsteuerlichen Fehlbetrag eine ähnliche Zielrichtung, sodass es sachgerecht ist, auf die dazu entwickelten Kriterien zurückzugreifen.

7. Plant die Bundesregierung, bei der Betrachtung wirtschaftlich geringfügiger Betätigungen angesichts der erheblichen Umsatzausfälle in der Corona-Krise und der daraus resultierenden Möglichkeit, dass geringfügige Betätigungen prozentual stärker ins Gewicht fallen, eine Drei-Jahres-Betrachtung, wie beispielsweise vom Deutschen Steuerberaterverband (DStV) vorgeschlagen (Stellungnahme vom DStV vom 10. September 2020, Rz. 57, abrufbar unter: <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2020-s10-anwendung-e-8dkstg>), zugrunde zu legen, um krisenbedingte Schwankungen zu kompensieren?
 - a) Wenn nein, warum nicht?

- b) Liegen der Bundesregierung Schätzungen dazu vor, wie vielen Körperschaften infolge der Umsatzrückgänge durch die Corona-Krise die Anwendung des § 8d KStG verwehrt bleibt, soweit auf nur einen Veranlagungszeitraum abgestellt wird?

Die Fragen 7 bis 7b werden gemeinsam beantwortet.

Nach dem Entwurf eines BMF-Schreiben zu § 8d KStG sollen die Grundsätze der BFH-Urteile vom 27. August 2014, VIII R 16/11, BStBl II 2015 S. 996, VI-II R 41/11, BStBl II 2015 S. 999 und VIII R 6/12, BStBl II 2015 S. 1002, zu sog. Bagatellgrenzen aus Vereinfachungsgründen entsprechend angewendet werden können. Dies schließt es jedoch nicht aus, dass im Einzelfall die wirtschaftliche Geringfügigkeit einer Tätigkeit auch in anderer Form nachgewiesen werden kann und dass bei dieser Beurteilung auch besondere Umstände des konkreten Falles miteinbezogen werden können.

8. Soll nach Konzeption der Bundesregierung eine Ruhendstellung des Geschäftsbetriebes auch dann vorliegen, wenn bei mehreren Geschäftsbetrieben mit einem gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhang einer der Geschäftsbetriebe z. B. veräußert wird?
 - a) Wenn ja, warum?
 - b) Wenn nein, plant die Bundesregierung hierzu eine klarstellende Regelung in das finale BMF-Schreiben mit aufzunehmen?

Die Fragen 8 bis 8b werden gemeinsam beantwortet.

Bei einer Verlustkörperschaft, deren einheitlicher Geschäftsbetrieb mehrere eigenständige Betätigungen umfasst, die in einem gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhang stehen, führt die Aufgabe einer der Betätigungen grundsätzlich nicht zu einer Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (vgl. auch Randziffer 60 des von der Fragestellerin angesprochenen Entwurfs eines BMF-Schreibens zu § 8d KStG).

9. Wie begründet die Bundesregierung den Verweis des BMF-Schreibens (Rn. 51) auf die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG)?

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag stellt keinen eigenständigen, neben dem Verlustvortrag i. S. d. § 10d Absatz 4 EStG stehenden Verlustvortrag dar, sondern er ist als Teil des verbleibenden Verlustvortrags zum Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums gesondert auszuweisen. Daher sind auch für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag die allgemeinen Vorschriften des § 10d EStG zu beachten sind. Dies schließt insbesondere auch die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 EStG mit ein.

10. Plant die Bundesregierung, die Möglichkeit eines späteren Untergangs des fortführungsgebundenen Verlustvortrags infolge schädlicher Ereignisse zeitlich zu begrenzen?
 - a) Wenn ja, auf welchen Zeitraum soll dieser begrenzt werden?
 - b) Wenn nein, warum nicht?

Die Fragen 10 bis 10b werden gemeinsam beantwortet.

Die zeitliche Begrenzung der Rechtsfolgen eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG ist weder mit dem Gesetzeswortlaut noch mit

dem Sinn und Zweck der Regelung vereinbar. Nach der Gesetzesbegründung (Bundestagsdrucksache 18/9986, Seite 12) eröffnet § 8d KStG einer Körperschaft die Option, Verluste unabhängig von einem schädlichen Anteilseignerwechsel nutzen zu können, solange sie den nach § 8d KStG relevanten Geschäftsbetrieb fortführt. Dieser Gesetzeszweck kommt insbesondere durch die Bezeichnung als fortführungsgebundener Verlustvortrag zum Ausdruck.

Die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags erfolgt nach der gesetzlichen Konzeption des § 8d KStG solange, bis dieser Verlustvortrag entweder vollständig mit späteren Gewinnen aus dem maßgeblichen Geschäftsbetrieb verrechnet worden ist oder ein schädliches Ereignis im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG eintritt und der fortführungsgebundene Verlust daher – vorbehaltlich vorhandener stiller Reserven nach § 8d Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 2 i. V. m. § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG – untergeht.

11. Plant die Bundesregierung, angesichts der Erhöhung des körperschaftsteuerlichen Verlustrücktrags für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021, eine Antragsmöglichkeit zur gesonderten Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags in Höhe von 0 Euro einzuführen (wie beispielsweise vom DStV in seiner Stellungnahme vom 10. September 2020, a. a. O., vorgeschlagen), um die Voraussetzungen des § 10a Satz 10 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in solchen Fällen zu erfüllen, in denen nur gewerbesteuerliche Verluste, aber keine körperschaftsteuerlichen Verluste, vorliegen?

Wenn nein, warum nicht?

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, BR-Drucksache 503/20 (Beschluss), unter Ziffer 30 einen Vorschlag zur klarstellenden Änderung des § 10a GewStG für Fälle gemacht, in denen nur gewerbesteuerliche Fehlbeträge vorliegen. Die Bundesregierung wird den Vorschlag im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

