



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52,  030 / 25 93 96 0

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG); GZ IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002; DOK 2020/0773346

Körperschaften haben durch § 8d KStG die Möglichkeit, die Anwendung von § 8c KStG und damit den Wegfall eines Verlustvortrages nach einem schädlichen Beteiligungserwerb zu vermeiden. Ziel der Regelung ist, den unerwünschten Handel mit Verlusten zu unterbinden (sog. Mantelkauf), dennoch die Entwicklung und Kapitalbeschaffung bei Unternehmen nicht zu behindern. Die Norm enthält dazu verschiedene Voraussetzungen, die in dem BMF-Schreiben konkretisiert werden sollen. Wir begrüßen, dass mit einem BMF-Schreiben Auslegungs- und Anwendungsfragen geklärt werden sollen. Wir regen jedoch an, das Verwaltungsschreiben stärker auf den Anwendungsbereich des § 8d KStG auszurichten: Der Gesetzgeber ging seinerzeit davon aus, dass die Regelung vor allem von Wagniskapitalgesellschaften und jungen, innovativen Unternehmen mit hohen Anlaufverlusten genutzt wird (vgl. Plenarprotokoll 18/206, S. 78). Start-ups besitzen in den ersten Jahren oft noch kein klar definiertes Geschäftsmodell, sondern stellen erst im Laufe ihrer Tätigkeit fest, welche Produkte sich am Markt etablieren. So können sich ursprünglich als Nebenprodukte ausgelegte Angebote möglicherweise als umsatzstark erweisen oder von mehreren Dienstleistungen nur noch eine fortgeführt werden. Bei der Entwicklung kann es daher zu erheblichen Änderungen kommen, die auch Auswirkungen auf Kundenkreis, Anforderung an die Qualifikation der Mitarbeiter oder die Vermarktung haben. Zentraler Anknüpfungspunkt für § 8d KStG ist jedoch der Geschäftsbetrieb bzw. seine Fortführung. Um hier den Unternehmen angemessenen Spielraum zu belassen und die Chance, auf Marktänderungen zu reagieren, muss der Begriff des Geschäftsbetriebs großzüig ausgelegt werden. Andernfalls verhindert § 8d KStG die nötige Flexibilisierung und Anpassungsfähigkeit. Das BMF-Schreiben wird diesem Gedanken nicht an allen Stellen gerecht, etwa wenn der Anwendungsbereich des § 8d KStG per se nicht eröffnet wird, weil das Unternehmen mehrere Geschäftsbereiche unterhält.

Zudem greift das BMF-Schreiben in seinen Beispielen eher konservative Geschäftsfelder auf, wie die Herstellung von Waschmaschinen, Fernseher oder Schuhen. Diese Beispiele dürften der Praxis wenig weiterhelfen. Daher wäre es sehr nützlich, eher Anwendungsbeispiele aus dem Bereich Forschung und Entwicklung oder aus der Digitalwirtschaft zu wählen. Im Einzelnen regen wir folgende Änderungen an.

Im Einzelnen

Rdnr. 14 ff. – Begriff des Geschäftsbetriebs

Die Anwendung des § 8d KStG erfordert, dass die Körperschaft ab einem bestimmten Zeitpunkt bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält. Dabei sei der Begriff des Geschäftsbetriebs tätigkeitsbezogen zu verstehen, so das BMF-Schreiben. Zur Bestimmung eines Geschäftsbetriebs werden beispielhaft die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer aufgezählt.

Kernpunkt des § 8d KStG ist der Geschäftsbetrieb. Regelmäßig stellt sich daher die Frage, bei welchen Veränderungen es sich noch um ein und denselben Geschäftsbetrieb handelt. Das BMF-Schreiben bleibt in diesem Punkt hinter den bereits in der Praxis und Fachliteratur diskutierten Punkten zurück, beispielsweise wenn die Produktpalette verkleinert oder vergrößert wird, neue Technologien eingeführt werden oder ein anderer Kundenkreis angesprochen wird (vgl. u. a. Kopp/Braun in nwb 2020/1548 ff.). Die Ausführungen in dem BMF-Schreiben sind dazu bislang sehr allgemein.

Zudem bitten wir, die Beispiele anzupassen. § 8d KStG dürfte in der Praxis eher seltener von den im BMF-Schreiben genannten Autohäusern und Restaurants genutzt werden, sondern von Start-ups. Hier gibt das Schreiben aber keine Hinweise, wie bei diesen sehr innovativen Unternehmen ein bzw. ein einheitlicher Geschäftsbetrieb festgestellt werden soll.

Beispiel: Das Unternehmen forscht und entwickelt zunächst an einem Medikament, das in der Krebstherapie eingesetzt werden soll. Dann stellt sich heraus, dass der Wirkstoff bei der Heilung einer anderen Erkrankung hilft. Das Unternehmen stellt entsprechend die Produktion und den Kundenkreis um. Hier wird der Kapitalgeber, der in das Unternehmen investiert, bereits bestehende Verluste nach § 8d KStG wohl fortführen dürfen, weil es sich weiterhin um die Herstellung eines Medikamentes handelt.

Abwandlung: Es stellt sich heraus, dass der Wirkstoff nicht als Arznei, sondern in der Materialforschung eingesetzt werden kann. Kann ein Investor auch die Verluste aus der früheren Arzneimittelforschung übernehmen, weil diese Grundlage für das jetzige Produkt ist?

Abwandlung: Bei der Entwicklung des Krebsmedikamentes machen die Forscher eine Zufallsentdeckung, die zu einem anderen Produkt führt und vermarkten dieses erfolgreich. Das angebotene Produkt und der Kundenkreis decken sich nicht mit dem des Ursprungproduktes. Kann ein Investor auch Verluste aus der Erforschung des Ursprungproduktes fortführen, weil diese letztlich erst zu dem marktgängigen Produkt geführt hat und damit ein Geschäftsbetrieb vorliegt?

Wir regen an, den Beispieldokument entsprechend zu überarbeiten und auch für die Start-up-

Branche anschauliche Beispiele zu veröffentlichen.

Rndr. 17 – mehrere Geschäftsbetriebe

Liegen mehrere Geschäftsbetriebe vor, ist nach dem Entwurf der Anwendungsbereich des § 8d KStG nicht eröffnet. Es sei denn, zwischen den verschiedenen Betätigungen besteht ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang (Synergieeffekte).

Diese enge Auslegung halten wir nicht für angemessen. Der Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift lässt auch die Annahme zu, dass mit dem Geschäftsbetrieb einer Körperschaft auch verschiedene Tätigkeiten gemeint sein können. Der Geschäftsbetrieb bezieht sich damit aus unserer Sicht auf die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit, sodass auch bei verschiedenen Betätigungen, die in einer Körperschaft ausgeführt werden, § 8d KStG anwendbar ist. Sinn und Zweck der Vorschrift ist, die Fortführung der bisherigen wirtschaftlichen Betätigung zu begünstigen. Wenn sich diese aus mehreren Geschäftsbereichen zusammensetzt, die fortgeführt werden, ist nicht ersichtlich, warum dann eine Verlustfortführung nicht möglich sein soll. Im Ergebnis werden Körperschaften mit mehreren „Standbeinen“ gegenüber Körperschaften mit lediglich einem Geschäftsfeld durch das BMF-Schreiben benachteiligt. Letztlich wird durch die enge Definition „eines“ Geschäftsbetriebs auch die Anwendung in der Praxis deutlich schwieriger, wie auch die umfangreichen Ausführungen des BMF-Schreibens in Randnummer 17 ff. zum Punkt „mehrere Geschäftsbetriebe“ zeigen.

Hält das Ministerium an der im Entwurf vorgelegten Auffassung fest, sollten zumindest Ausführungen zum Nachweis des Synergieeffektes ergänzt werden. Denn beim Nachweis für die Beurteilung, ob ein bzw. ein einheitlicher Geschäftsbetrieb gegeben ist, liegt die Beweislast grundsätzlich bei der Körperschaft, da diese die Begünstigung nach § 8d KStG verlangt. Hier wäre eine konkretere Beschreibung hilfreich. Genügt es, eine Tätigkeitsbeschreibung vorzulegen, muss ein technischer Nachweis erfolgen, dass sich die Betätigungen wechselseitig bedingen oder reicht eine irgendwie geartete Glaubhaftmachung aus? Letztlich kann dies nicht in das Belieben der Verwaltung gestellt werden, welche Anforderungen erfüllt werden müssen.

Rdnr. 21 – wirtschaftlich geringfügige Betätigungen

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens ist eine zusätzlich ausgeübte weitere Betätigung nicht als selbständiger weiterer Geschäftsbetrieb anzusehen, wenn sie wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt. Das wird angenommen, wenn die Nettoumsatzerlöse aus dieser Betätigung 3 Prozent der Gesamtnettoumsatzerlöse der Verlustkörperschaft sowie den Betrag von 24.500 Euro im Verlagentzitraum nicht übersteigen.

Wir begrüßen, dass der Entwurf eine Bagatellregelung enthält, sodass geringfügige Nebentätigkeiten nicht schädlich sind. Auch wenn der Entwurf selbst keine Begründung angibt, gehen wir davon aus, dass sich die gewählten Beträge an der Rechtsprechung zur Abfärberregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG orientieren (BFH – VIII R 6/12). Aus unserer Sicht ist es prinzipiell sinnvoll, bereits existierende Leitlinien zu nutzen und so möglichst einheitliche Beträge im Steuerrecht anzuwenden. Wir regen jedoch an, zu prüfen, ob die genannten Grenzen im Lichte des § 8d

KStG angemessen sind. Steckt das Unternehmen in den ersten Jahren noch in der Produktentwicklung und fährt mit dieser Haupttätigkeit nur geringe Umsätze ein, ist die Grenze von 3 Prozent sehr schnell erreicht. Des Weiteren kann es bei Umsatzeinbrüchen wegen eines unerwarteten Ereignisses (z. B. Corona-Pandemie) zu einem Umsatzerückgang oder zu einer Verschiebung des Umsatzes kommen, weil Kunden das Produkt nicht oder erst später abnehmen. Dies ist für die Körperschaft nicht vermeidbar. Damit hängt es ggf. vom Zufall ab, wie hoch die prozentuale Grenze für die Nebentätigkeit ausfällt. Eventuell sollte die Bagatellgrenze im Rahmen des § 8d KStG daher etwas großzügiger ausfallen.

*Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.
10. September 2020*