



Arbeitskreis Steuern und Rechnungslegung

Stellungnahme 3/2018

Münster, im Dezember 2018

Mitglieder des Arbeitskreises:

StB/FB Int. StR Dipl.-Kfm. Ingo B. **Besselmann**, LL.M., Rheda-Wiedenbrück
StB/RA/FA f. int. Wirtschaftsrecht Dr. Dietmar **Janzen**, MBA, Münster
Univ.-Prof. Dr. Marcel **Krumm**, Münster
StB/RA Prof. Dr. Otto-Gerd **Lippross**, Münster
StBin Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Prof. Dr. Petra **Oesterwinter**, Dortmund
StB/RA Dipl.- Fw. (FH) Jörg **Sauermann**, Harsewinkel
StB/RA/FA f. StR Michael **Steinrücke**, Dortmund
StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Zündorf**, Bielefeld

Zuständig in der Geschäftsführung der StBK Westfalen-Lippe:

Geschäftsführer RA/FA f. StR Gottfried **Wacker**

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe
Körperschaft des öffentlichen Rechts
Erphostraße 43
48145 Münster

Tel.: 0251/41764-0
Fax: 0251/41764-27
E-Mail: mail@stbk-westfalen-lippe.de
Internet: www.stbk-westfalen-lippe.de



Rechtsqualität eines Antrages nach § 8 d Abs. 1 S. 5 KStG

Einleitung

Die seit 1. Januar 2008 geltende Norm des § 8c KStG hat zur Folge, dass Verlustvorträge einer Körperschaft dann teilweise oder vollständig untergehen, wenn innerhalb von 5 Jahren Anteilseignerwechsel von mehr als 25 % vorgenommen werden (vgl. Dreßler/Rogall, DB 2016, 2375). Durch das Jahressteuergesetz 2018 wurde die Schwelle eines schädlichen Anteilseignerwechsels rückwirkend auf 50 Prozent angehoben.

Um die Rechtsfolge des § 8c KStG zu vermeiden, ist mit dem „Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ vom 20. Dezember 2016 die Norm des **§ 8d KStG** eingeführt worden, die **auf Antrag** der steuerpflichtigen Körperschaft bei einem schädlichen Beteiligungserwerb („Anteilseignerwechsel“) im Sinne des § 8c KStG die weitere Nutzung der Verluste ermöglichen soll, wenn eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist und der Geschäftsbetrieb der Körperschaft erhalten bleibt (so Förster/von Cölln, DStR 2017, 8).

Der Zweck der Regelung des § 8d KStG, so die Literatur,

„ ... ist die Vermeidung steuerlicher Hemmnisse für Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel nicht erfüllen, bei denen aber die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern zur Finanzierung notwendig wird. Die Änderungen gelten auch für die Gewerbesteuer sowie für einen Zinsvortrag und finden grundsätzlich rückwirkend für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 Anwendung. ...“ (vgl. Förster/von Cölln, DStR 2017, 8).

Problemstellung

Die Regelung des § 8d KStG erlaubt unter diversen Bedingungen eine antragsgebundene Fortführung der ansonsten untergehenden Verluste.

Da nach herrschender Auffassung jedoch die Antragstellung regelmäßig auch solche Verlustbestandteile erfassen kann, welche gar nicht von § 8c KStG betroffen sind, folgt aus § 8d KStG ggf. eine Schlechterstellung der steuerpflichtigen Körperschaft in Form der Einschränkung der Verlustnutzung z. B. in folgenden Fällen:

- Wegen der Aufhebung von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG durch das Jahressteuergesetz 2018 entfällt der Untergang von Verlustvorträgen in Fällen eines Anteilseignerwechsels von mehr als 25 Prozent bis 50 Prozent. Ein in solchen Fällen für die vergangenen Jahre gestellter Antrag gemäß § 8d KStG könnte bei einer Verletzung der dort genannten Voraussetzungen zu einem Wegfall von Verlustvorträgen führen.



- Verluste, die ab dem Zeitpunkt eines Anteilseignerwechsels von mehr als 50 % bis zum Schluss des jeweiligen Geschäftsjahres entstehen, werden nicht von § 8c KStG, wohl aber von § 8d KStG erfasst. Ein Antrag gemäß § 8d KStG könnte bei einer Verletzung der dort genannten Voraussetzungen zu einem zusätzlichen Wegfall dieser Verlustvorträge führen.

Zur Vermeidung der vorstehend genannten Nachteile muss es rechtssicher möglich sein, Anträge nach § 8d KStG zurückzunehmen.

1. Meinungsstand der Literatur

In der Literatur wird diskutiert, dass der Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG auch wieder zurückgenommen werden kann [vgl. Heerdt, DStR 2018, 653, (656)]. Das Bestehen einer Rücknahmemöglichkeit ist auch deshalb von besonderer Bedeutung, weil der Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG bereits im Zusammenhang mit der erstmaligen Abgabe der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum, in den der Beteiligungserwerb fällt, gestellt werden muss. Zu diesem Zeitpunkt kann es in bestimmten Fällen, die von der Literatur diskutiert und erläutert werden [vgl. Heerdt, DStR 2018, 653, (655); Dreßler/Rogall, DB 2016, 2375, (2378 – 2379)], noch sehr unsicher sein, ob der Antrag nach § 8d KStG für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist [vgl. Dreßler/Rogall, DB 2016, 2375, (2378)].

Ob und ggf. wann der Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG zurückgenommen werden kann, lässt sich dem Gesetzeswortlaut der Norm nicht entnehmen. Teile der Literatur sehen - aus Sicht des Arbeitskreises zu Recht - den Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG als sog. "rechtstechnisches Mittel" (und nicht - wie andere Literaturvertreter - als Gestaltungsakt, der unabänderlich ist) an, um ein materiell-rechtliches Wahlrecht auszuüben (so Heerdt, DStR 2018, 653, (656), a. A. Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 ff, Antrag als unabänderlicher Gestaltungsakt).

Nach Auffassung von Teilen der Literatur [vgl. Heerdt, DStR 2018, 653, (656)], welchen der Arbeitskreis zustimmt, kann der Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG bis zum Ablauf der materiellen Bestandskraft des Feststellungsbescheides im Sinne von § 8d Abs. 1 S. 7 KStG zurückgenommen werden.

2. Auffassung der Rechtsprechung

Zwar nicht zu § 8d KStG, aber grundsätzlich zur Ausübung von Wahlrechten in anderem Zusammenhang hat der BFH sich dahingehend erklärt, dass diese dem Grunde nach keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen und daher auch geändert werden können, solange der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig geworden ist [vgl. BFH, Urt. vom 9.12.2015 – X R 56/13 – Rn. 18 – 19 (juris)].

Petitum für die Praxis

Zur Vermeidung von Steuernachteilen ist für die Praxis die Bestätigung der Finanzverwaltung wichtig, dass ein Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG zurückgenommen

Stellungnahme 3/2018



Steuerberaterkammer
Westfalen-Lippe

Körperschaft
des öffentlichen Rechts

werden kann. Mangels gegenteiliger gesetzlicher Regelungen sieht der Arbeitskreis das Recht zur Rücknahme des genannten Antrags als gegeben an. Die Finanzverwaltung sollte sich dieser Auffassung anschließen!