

Gerichtsverfahren. Die geplante Neuregelung soll den – sowohl vom Grundgesetz als auch von der Europäischen Menschenrechtskonvention garantierten – Anspruch auf gerichtlichen Rechtsschutz in angemessener Zeit sichern. Bislang gibt es im deutschen Recht bei unangemessen langen Gerichtsverfahren keine spezielle Rechtsschutzmöglichkeit. Die Betroffenen können nur versuchen, sich mit einer Dienstaufsichtsbeschwerde gegen den Richter oder mit einer Verfassungsbeschwerde zur Wehr zu setzen. Für den Ausgleich von Nachteilen gibt es zwar den allgemeinen Amtshaftungsanspruch, der aber oft nicht weiterhilft, da er nur für schuldhaftige Verzögerungen gilt. Zudem deckt die Amtshaftung keine immateriellen Nachteile ab, etwa seelische oder gesundheitliche Belastungen durch überlange Gerichtsverfahren.

Laut Gesetzentwurf muss der Betroffene, bevor er eine Entschädigung geltend macht, die Verzögerung zunächst gegenüber dem Gericht rügen. Diese Rüge soll

den zuständigen Richtern Gelegenheit bieten, bei berechtigter Kritik Abhilfe zu schaffen und schnell Maßnahmen zur Verfahrensförderung zu treffen. Geschieht dies nicht, kann der Betroffene im zweiten Schritt nach drei Monaten Entschädigungsklage gegen den Staat erheben, auch wenn das verzögerte Ausgangsverfahren noch andauert. Zuständig für solche Entschädigungsklagen sollen einheitlich die Oberlandesgerichte sein.

Der Entwurf wurde den Bundesländern und betroffenen Organisationen zur Stellungnahme zugesendet.

Hinweis: Für berufsgerichtliche Verfahren der Steuerberater hat der BGH bei einer überlangen Verfahrensdauer eine weitere Kompensationsmöglichkeit entwickelt (BGH v. 7. 12. 2009, StbSt (R) 2/09, DStZ 2010, 393).

[NSK]

DStZ-Themen

Der Verlust im Steuerrecht

Prof. Dr. Jürgen L ü d i c k e, RA/StB, Hamburg^{*)}

Die Behandlung von Verlusten im Steuerrecht hat einen nicht mehr akzeptablen Grad wirtschaftsfeindlicher Ungerechtigkeit und Komplexität erreicht. Die Verlustregelungen markieren damit zugleich exemplarisch den auch anderweitig zu beklagenden Verlust an Rechtssicherheit, Planbarkeit und Rechtsstaatlichkeit im Steuerrecht. Der nachstehend abgedruckte Eröffnungsvortrag der diesjährigen Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht in Wiesbaden befasst sich mit den besonders reformbedürftigen Regelungsbereichen und möglichen Reformansätzen.¹⁾

Inhalt

	Seite
I. Vielerlei Verluste im Steuerrecht	435
II. Allgemeines zu steuerlichen Verlusten	435
III. Ausgewählte Verlustverrechnungsbeschränkungen	436
1. Mindestbesteuerung	436
2. Mantelkauf	436
3. Gewerbesteuer	437
4. Verlustübergang bei Umstrukturierungen	438
5. Sonstige „Verlust-Schubladen“	438
6. Unternehmenssanierung	438
IV. Ausblick	440

Literatur: *Braunagel*, Verstößt die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste im Rahmen der Gewerbesteuer gegen Gemeinschaftsrecht?, IStR 2010, 313; *Eilers/Bühning*, Sanierungssteuerrecht – Selbst ein Sanierungsfall?, StuW 2009, 246; *Hey*, Schutz des Vertrauens in BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, DStR 2004, 1897; *Lüdicke*, Reform der Konzernbesteuerung, FR 2009, 1025; *Möhlenbrock*, Perspektiven der Verlustnutzung bei Körperschaften und deren Anteilseignern, Ubg 2010, 256; *Müller-Gatermann*, Unternehmenssteuerrecht nach der Wahl, Ubg 2010, 153; *Neyer*, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung: Anwendung der neuen Verschonungsregeln, BB 2010, 1055; *Orth*, Verbesserte Verlustverrechnungsmöglichkeiten, Ubg 2010, 169; *Peters*, Steuerpolitische Perspektiven der neuen

Legislaturperiode, FR 2010, 414; *Seer*, Der sog. Sanierungserlass vom 27. 3. 2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen, FR 2010, 306; *Töben*, Eilvorlage: Praktikables Krisensteuerrecht dringender den je – Ein Appell an Gesetzgeber und Verwaltung, FR 2010, 249; *Vinken*, Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode, FR 2010, 417.

^{*)} Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist Partner bei PricewaterhouseCoopers, Hamburg, und Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am International Tax Institute der Universität Hamburg.

¹⁾ Erweiterte Fassung des Eröffnungsvortrags der 61. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung der Fachanwälte für Steuerrecht in Wiesbaden am 10. 5. 2010; die Vortragsform wurde weitgehend beibehalten.

I. Vielerlei Verluste im Steuerrecht

Es ist eine Herausforderung, über das Thema „Der Verlust im Steuerrecht“ in nur 20 Minuten zu referieren – schließlich gibt es im Steuerrecht viele Verluste.

Der Verlust von Steuerrechtsprinzipien und damit der Verlust an Rechtsstaatlichkeit im Steuerrecht wurden bei den Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagungen in den vergangenen drei Jahren aus unterschiedlichen Perspektiven beleuchtet.²⁾ Dabei konnte freilich der Eindruck entstehen, dass dieser vielfach beklagte Verlust von der Steuerpolitik und Gesetzgebung möglicherweise gar nicht als solcher wahrgenommen wird. Ich möchte diese grundsätzliche Debatte hier nicht fortführen.

Fest steht aus meiner Sicht jedenfalls, dass die steuerliche Praxis mit einem Verlust an Vorhersehbarkeit und Planbarkeit zurechtkommen muss.³⁾ Wenn Gesetze nur noch in der Interpretation durch BMF-Schreiben anwendbar sind oder in ihrer Wirkung erst erträglich werden, sollten rechtsstaatliche Alarmglocken läuten. Müssen Steuerpflichtige sich auf solche das Gesetz derogierende Schreiben verlassen, sind sie vor Gericht schnell verlassen.⁴⁾ Der Verlust an Rechtsicherheit ist weder dem Ansehen des Rechtsstaates noch der Qualität des Wirtschaftsstandorts zuträglich.

In den vergangenen Monaten wieder verstärkt ins Bewusstsein getreten ist ein Verlust des Gefühls für Steuerehrlichkeit bei einigen Zeitgenossen. Umstritten ist, ob die im Grundsatz verständliche Reaktion des Staates mit einem Verlust rechtsstaatlicher Grundsätze verbunden war.

Haben wir möglicherweise ganz allgemein einen Verlust an gesellschaftlichem Konsens zu konstatieren, an Konsens darüber, welche Gegenstände in welcher Weise und in welcher Höhe besteuert werden sollten? Wie ist es anders zu erklären, dass die vom Gesetzgeber in den vergangenen Jahren jeweils mit parlamentarischer Mehrheit beschlossenen disparaten Regelungen über die Behandlung von Verlusten im Steuerrecht zustande gekommen sind?

Nicht nur, aber gerade auch bei Verlusten überwuchern Ausnahmen die Regeln, versucht der Gesetzgeber Vorschriften allenfalls noch als Maßnahmen der Gegenfinanzierung, als „Escape“⁵⁾ aus der Ausnahme, als beihilfeverdächtige Partikularlösung in der Krise zu begründen. Hätte dies alles – würde man denn versuchen, es als Gesamtregelung zu präsentieren und zu begründen – irgendeine Chance auf mehrheitliche Zustimmung in den viel zitierten gesellschaftlich relevanten Kreisen? Oder bei Abstimmungen auf der BMF-Homepage,⁶⁾ wie sie neuerdings durchgeführt werden?

II. Allgemeines zu steuerlichen Verlusten

Worin liegt nun das Problem der Verluste im Steuerrecht? Es gibt zu viele! Auf die Beträge komme ich noch zu sprechen, fangen wir mit den Gesetzen an.

Blättert man durch das Einkommensteuergesetz, das Körperschaftsteuergesetz, das Gewerbesteuergesetz, das Außensteuergesetz und das Investmentsteuergesetz, stößt man auf mehrere Dutzend Bestimmungen, die sich in der einen oder anderen Form mit Verlusten

befassen.⁷⁾ Die Vielzahl der Vorschriften ist erstaunlich, wenn nicht erschreckend. „Den“ Verlust im Steuerrecht gibt es offenbar nicht. Vielmehr unterscheidet das Gesetz Arten und Unterarten von Verlusten, teils nach Rechtsträger, teils nach Entstehungsgrund oder nach Entstehungsort.⁸⁾ Die Rechtsfolgen, zumeist eine Einschränkung oder gar der vollständige Ausschluss der steuerlichen Nutzung des Verlusts, sind ebenso vielfältig. Es verwundert kaum, dass die Rechtsfolgen nicht immer aufeinander abgestimmt sind, sich zum Teil auch widersprechen oder ihr Verhältnis zueinander schlicht im Dunkeln liegt. Der Verlust an Rechtssystematik ist offenkundig. Prinzipien wurden nicht „weiterentwickelt“, wie es an dieser Stelle vor zwei Jahren hieß,⁹⁾ sondern schlicht ignoriert. Der Verlust an Praktikabilität, an gesamtwirtschaftlicher Wohlfahrt und an Rechtsstaatlichkeit liegt auf der Hand.

Was ist überhaupt ein steuerlicher Verlust? Im unternehmerischen Bereich denken wir üblicherweise an ein negatives Jahresergebnis, im Bereich der Überschusseinkünfte auch an negative Ergebnisse aus einem einzelnen Geschäft. Gleichwohl sollte man nicht die – durchaus fragwürdige – Tatsache aus den Augen verlieren, dass ein wirtschaftlich tatsächlich erlittener Verlust steuerlich bisweilen schon im Ansatz nicht in Erscheinung tritt, etwa nach § 8b Abs. 3 KStG.

Es wurde vielfach – auch in der Rechtsprechung – diskutiert, ob man sogenannte echte und unechte Verluste unterscheiden könne oder solle. In Zeiten der noch keineswegs überwundenen Wirtschafts- und Finanzkrise sollte das Hauptaugenmerk – wenn die Unterscheidung denn überhaupt jemals eine wirkliche Berechtigung hatte – fraglos auf die steuerliche Behandlung echter Verluste gerichtet sein. Die Verluste der jüngsten Vergangenheit sind wirtschaftliche Realität – und sie sind auch nicht mit Blick auf den Fiskus „herbeigestaltet“.

Das Jahresprinzip bei der Veranlagung der Ertragssteuern bringt es mit sich, dass Gewinne häufig nicht im selben Besteuerungszeitraum wie Verluste anfallen und somit nicht ohne weiteres unbeschränkt ausgeglichen werden können. Gleichwohl gebieten Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip die veranlagungszeitraumübergreifende Berücksichtigung der Verluste. Die Ein-

2) Vgl. Seer, Das Steuergesetz als Experimentierklausel, JbFStR 2007/2008, 9 ff.; Nawrath, Politische Leitlinien der Unternehmensteuerreform 2008, JbFStR 2008/2009, 11 ff.; Spindler, Unverrückbare Prinzipien im Steuerrecht, JbFStR 2009/2010, 21 ff.

3) Vgl. auch eindringlich Vinken, FR 2010, 417 ff.

4) Vgl. eingehend zum weitestgehend fehlenden Schutz des Vertrauens in gesetzesderogierende Verwaltungsvorschriften Hey, DStR 2004, 1897 ff. Ein Beispiel bildet die Rechtsprechung zum Sanierungserlass, vgl. bei Fn. 48.

5) Offenbar ein neues „Lieblingsswort“ des sonst keineswegs so international denkenden Gesetzgebers; vgl. Gesetzesbegründung zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BR-Drucks. 17/15, 12: „Stille Reserven-Escape“; ferner „Escape“-Klausel bei der Zinsschranke, aaO., 10, 12, 17.

6) http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_54/DE/BMF_Startseite/Service/Abstimmungen/node.html (Stand 5. 5. 2010).

7) Siehe nur die Gliederung der Untersuchung von Lüdicke/Kempf/Brink (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, 10–13.

8) Vgl. zu einer Systematisierung auch Lüdicke/Braunagel in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste (Fn. 7), 291 ff.

9) Vgl. Nawrath (Fn. 2), 17; kritisch Spindler (Fn. 2), 23.

schränkung der Nutzung von Verlustvorträgen durch Mindestbesteuerung und die sogenannte Mantelkaufregelung reduziert nicht etwa beliebig zu gewährende Rechtswohltaten, sondern berührt aus der Verfassung abgeleitete Besteuerungsprinzipien. Für betroffene Unternehmer sind solche Regeln ohnehin nicht zu verstehen; sie verletzen ihr Gerechtigkeitsgefühl. Es ist ein Steuerrecht für „Siegertypen“, wie *Wolfgang Schön*¹⁰⁾ die Unternehmensteuerreform 2008 weitsichtig bezeichnet hat. Doch ein solches Steuerrecht ist nicht das Gebot der Stunde.

III. Ausgewählte Verlustverrechnungsbeschränkungen

Im Rahmen dieses Vortrags ist es weder möglich noch sinnvoll, die bereits erwähnten Dutzende von Bestimmungen über die Begrenzung oder den Ausschluss der Verlustnutzung im Einzelnen zu behandeln oder auch nur aufzuzählen. Etliche dieser Vorschriften werden im Laufe der Tagung ohnehin im Detail diskutiert werden. Ich möchte daher diejenigen Punkte herausgreifen, die mir angesichts der Wirtschaftskrise und aus steuersystematischen Gründen besonders problematisch und reformbedürftig erscheinen.

1. Mindestbesteuerung

Beginnen wir mit der Mindestbesteuerung. Sie soll die steuerliche Nutzung von Verlusten nicht ausschließen, sondern zeitlich strecken, um das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbarer zu machen.¹¹⁾ Aus budgetärer Sicht klingt das zweifellos vernünftig. Der Unternehmer, der das Anfallen von Verlusten überhaupt und ihr Zusammenfallen mit Gewinnen noch weniger so steuern kann, dass sie sich zeitlich passend ausgleichen, fühlt sich hingegen nicht zu Unrecht benachteiligt. Wäre die Regelung wirklich bei der Gesamtheit der Steuerzahler abstrakt mehrheitsfähig, wenn nicht qua Sockelbetrag eine Vielzahl kleiner und mittlerer Fälle von vornherein ausgeklammert würde? Immerhin: anders als bei der fallbeilartig wirkenden¹²⁾ Freigrenze von immerhin 3 Mio. Euro bei der Zinsschranke kommt der Sockelbetrag auch den sogenannten größeren Fällen zugute.

Ein weiteres Problem: Die Streckung der Verluste hat in vielen Fällen ihren Untergang zur Folge, etwa beim Tod des Steuerpflichtigen, bei Liquidation, Umwandlung oder einem schlichten Anteilserwerb. Ist das steuerpolitisch als Kollateralschaden hinzunehmen? Vernünftiger Weise nicht.¹³⁾ Unabhängig von den zudem bestehenden verfassungsrechtlichen Zweifeln¹⁴⁾ kann das Ziel daher nur lauten: Abschaffung der Mindestbesteuerung!

2. Mantelkauf

Das zweite herausragende Verlustthema hat seinen Ursprung im sog. Mantelkauf.

Die im Kern missbrauchsbezogene Regelung des früheren § 8 Abs. 4 KStG war nicht praktikabel, und auch die Auslegungsbemühungen des Bundesfinanzhofs konnten kaum befriedigen. So gesehen muss man der Vorschrift keine Träne nachweinen.¹⁵⁾

§ 8c KStG vereinfacht lt. Gesetzesbegründung¹⁶⁾ die Rechtsanwendung. Hinsichtlich des weggefallenen Merkmals der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens ist das zweifellos zutreffend. Hiervon abgesehen widerlegt praktische Erfahrung diese Behauptung,¹⁷⁾ beispielsweise bei unterjährigen schädlichen Ereignissen in Organschaftsfällen.

Hauptkritikpunkt ist die durch nichts gerechtfertigte Vernichtung von steuerlichen Verlustvorträgen allein wegen unmittelbarer oder mittelbarer Anteilseignerwechsel. Die Maßnahme diene bei ihrer Einführung der Gegenfinanzierung der allgemeinen Steuersatzsenkung. Den Zusammenhang zwischen einem Missbrauch („Mantelkauf“) durch einen oder mehrere Gesellschafter und dem Eingriff in die steuerliche Position der Gesellschaft selbst hat § 8c KStG nachhaltig unterbrochen. Der Verstoß gegen das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip liegt auf der Hand.¹⁸⁾

Warum geht es zu Lasten der Gesellschaft und häufig auch zu Lasten der unbeteiligten Mitgesellschafter¹⁹⁾, wenn unmittelbar oder sogar nur mittelbar mehr als ein Viertel der Anteile an einer Gesellschaft mit Blick auf ihre operative Tätigkeit und nicht wegen ihrer Verlustvorträge erworben werden. Auch der sonst zu Recht so ausgeprägte Schutz von Minderheitsgesellschaftern – insbesondere bei notierten Aktiengesellschaften – bleibt auf der Strecke.

Die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz bewirkten Verbesserungen bei gewissen konzerninternen Umstrukturierungen und beim Vorhandensein stiller Reserven helfen nur begrenzt. So sind etwa stille Reserven von Organgesellschaften – wahrlich ein Normalfall in Konzernen – nach dem Gesetzeswortlaut völlig unbeachtlich.²⁰⁾ Aber auch sonst sind die Vorschriften handwerklich derart schlecht gemacht, dass sich Rechtssicherheit kaum einstellt.²¹⁾

10) Frankfurter Allgemeine Zeitung, 15. 3. 2007, 12.

11) Vgl. BT-Drucks. 15/1518, 13 („Korb II“-Gesetz).

12) Die erheblichen steuerlichen Auswirkungen eines geringfügigen Überschreitens der Freigrenze (pro Jahr zwischen 0,5 Mio. und 1 Mio. Euro!) sind schwerlich als gesetzliche Typisierung haltbar und verletzen den Gleichheitssatz.

13) Für „eine möglichst breite letztmalige Verlustnutzungsmöglichkeit“ bspw. auch Möhlenbrock, Ubg 2010, 256/258 f. (Hervorhebung im Original).

14) Vgl. FG München, Beschluss v. 31. 7. 2008, 8 V 1588/08, EFG 2008, 1736 ff.; FG Nürnberg, Beschluss v. 17. 3. 2010, 1 V 1379/2009 (n.v.), Az. des BFH I B 49/10.

15) Zur modifizierten Fortgeltung bis zum 31. 12. 2012 vgl. Zerwas/Fröhlich in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste (Fn. 7), 189 ff.

16) Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 75.

17) Vgl. Zerwas/Fröhlich in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste (Fn. 7), 203 ff.

18) A.A. Möhlenbrock, Ubg 2010, 256/257 f., der für eine gewisse – dann allerdings vom Gesetz auch durchzuhaltende – Transparenz der Kapitalgesellschaft hin zu den letztlich beteiligten natürlichen Personen plädiert. M.E. ist – neben anderen Regelungen – schon der vollständige Wegfall von Verlusten beim Erwerb von mehr als 50 % der Anteile mit dem Transparenzgedanken unvereinbar.

19) Diese Gefahr wurde bereits im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags gesehen; vgl. BT-Drucks. 16/5491, 16.

20) Zu – angesichts des Gesetzeswortlauts unsicheren – Lösungsmöglichkeiten vgl. jüngst Orth, Ubg 2010, 169/177; Neyer, BB 2010, 1055/1058, jeweils mwN.

21) Vgl. etwa die – unsägliche – Diskussion, ob Umstrukturierungen unter Einbeziehung der (naturgemäß) nicht von nur einer Person gehaltenen Konzernobergesellschaft unter das Konzernprivileg fallen.

Dass die neue „Mantelkaufregelung“ nicht in jeder Hinsicht das Non-Plus-Ultra steuerlicher Verlustbewältigung darstellt, hat der Gesetzgeber selbst bereits mehrmals eingestanden.

Der Versuch, eine Ausnahme für sogenannte Wagniskapitalgesellschaften zu regeln, ist am europäischen Beihilferecht gescheitert.²²⁾

Bemerkenswert ist die Gesetzesbegründung für die zweite Ausnahmeregelung zugunsten des deutschen Finanzmarktstabilisierungsfonds.²³⁾ Dadurch werde „das Ziel des Gesetzes unterstützt, die Finanzmärkte zu stabilisieren.“²⁴⁾ Wird dieses Ziel etwa durch die nicht begünstigten Erwerbe seitens entsprechender Stabilisierungsinstrumente ausländischer Staaten²⁵⁾ oder anderer Investoren nicht unterstützt? Natürlich doch – deshalb sind in einem weiteren Schritt auch die deutschen Bundesländer begünstigt worden.²⁶⁾

Inzwischen hat der Gesetzgeber eine weitere Ausnahme in Form der sogenannten Sanierungsklausel geschaffen, zunächst im Bürgerentlastungsgesetz²⁷⁾ befristet bis Ende 2009 und schließlich im Wachstumsbeschleunigungsgesetz²⁸⁾ unbefristet. Ich bitte um Nachsicht, dass mir Lob für die Klausel schwer fällt, auch wenn der eine oder andere Betrieb bislang hiervon zu profitieren hoffte.

Von der erneut zu bemängelnden bescheidenen handwerklichen Ausführung²⁹⁾ einmal abgesehen: Welchen Sinn hat es, dass nur Verluste solcher Gesellschaften erhalten bleiben, bei denen die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung unmittelbar bevorsteht? Warum wird, um die Gesetzesbegründung zu zitieren, „das freiwillige Engagement des Neugesellschafters“³⁰⁾ nicht auch dann „belohnt“, wenn er bereits etwas früher einsteigt?

Für die Praxis ist die Sanierungsklausel derzeit ohnehin eine *lame duck*. Sie kann vorläufig nicht mehr angewendet werden und es droht die Rückzahlung der Steuervorteile, nachdem die Europäische Kommission auch insoweit ein förmliches Beihilfeprüfverfahren eingeleitet hat.³¹⁾ Nach ihrer Auffassung hat Deutschland bislang „nicht genügend Argumente vorgebracht, die den Schluss zuließen, dass die Sanierungsklausel auf Grund der Art und des inneren Aufbaus des deutschen Steuersystems gerechtfertigt ist.“³²⁾ Solche systematischen Argumente zu finden ist naturgemäß nicht einfach, wenn Prinzipien der Besteuerung nicht befolgt, sondern euphemistisch „weiterentwickelt“³³⁾ werden. Die Frist für Stellungnahmen betroffener Unternehmen läuft in diesen Tagen ab.³⁴⁾

Herumkurieren an Symptomen ist auch hier der falsche Weg. Die sog. Mantelkaufregelung muss wieder genau darauf zurückgeführt werden, nämlich auf eine Regelung zur Verhinderung von Missbräuchen, *ultra* Mantelkäufen.³⁵⁾ Verlustvorträge lebender Unternehmen dürfen hingegen nicht deshalb untergehen, weil sich im Kreis ihrer unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter Änderungen ergeben.

3. Gewerbesteuer

Ein intellektuell faszinierendes, den Praktiker allerdings um den Schlaf bringendes Rechtsgebiet stellt das Regelungsgeflecht des § 10a GewStG dar. Schon die Übernahme der Mantelkaufregelung bei Kapital-

gesellschaften lässt etliche Fragen offen. Kaum noch zu übertreffen ist jedoch der zwischenzeitlich erreichte Grad der Verwirrung bei den Details der Mitunternehmer-bezogenen Verlustzurechnung und des Mitunternehmer-bezogenen Verlustuntergangs in verschiedenen Lebenslagen von Personengesellschaften.³⁶⁾ Dabei sind die Fragestellungen ja keineswegs in einem esoterischen Rechtsgebiet angesiedelt, sondern betreffen nahezu jede Personengesellschaft. Die von Rechtsprechung und Gesetzgebung entwickelten Differenzierungen stellen selbst für eine fachlich hochrangige Tagung wie diese eine kaum mehr zu bewältigende Herausforderung dar. Die altrömische Erkenntnis, dass höchstes Recht in höchstes Unrecht umschlagen kann,³⁷⁾ findet hier eine beeindruckende Bestätigung.

Das Gewerbesteuerrecht bietet aber auch außerhalb der positiv-rechtlichen Regelungen in § 10a GewStG Anlass, über Verluste nachzudenken. So stellt sich ganz allgemein die Frage, welche der vielen Verlustausschlüsse und -beschränkungen aus dem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht auf den Gewerbeertrag durchschlagen. Die jüngst veröffentlichten Gewerbesteuer-Richtlinien 2009³⁸⁾ enthalten hierzu eine Zusammenstellung von Vorschriften, die „insbesondere ... nicht“ anzuwenden seien; es wird nicht einmal mehr der Versuch unternommen, der Praxis eine – jedenfalls aus heutiger Sicht – abschließende Liste der anzuwendenden Bestimmungen an die Hand zu geben.

22) Entscheidung der Kommission v. 30. 9. 2009, K(2009)7387, ABIEG L 6 v. 9. 1. 2010, 32, zu § 8c Abs. 2 KStG idF. des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) v. 12. 8. 2008, BGBl I 2008, 1672.

23) Vgl. § 14 Abs. 3 Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz – FMStFG (Art. 1 des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes – FMStG v. 17. 10. 2008), BGBl I 2008, 1982.

24) BT-Drucks. 16/10600, 10.

25) Die Regelung ist zwar beihilferechtlich genehmigt worden, aber grundfreiheitlich bedenklich: Gesellschaften, deren EU-Gesellschafter vergleichbare Stützungsmaßnahmen von entsprechenden Einrichtungen anderer EU-Mitgliedstaaten erhalten, unterliegen § 8c KStG.

26) Vgl. § 14 Abs. 3 FMStFG i. d. F. des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) v. 16. 7. 2009, BGBl I 2009, 1959.

27) Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) v. 16. 7. 2009, BGBl I 2009, 1959.

28) Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22. 12. 2009, BGBl I 2009, 3950.

29) Vgl. nur die (nicht bundesweit abgestimmte) VfG. der OFD Rheinland v. 30. 3. 2010, S-2745-1007-St 131, Lexinform Dok.-Nr. 5232646, die auf 9 Seiten in 32 Randziffern die dort bislang erkannten Fragen zu regeln sucht.

30) Vgl. BT-Drucks. 16/13429, 50.

31) Gem. Art. 108 Abs. 2 AEUV. Schreiben der Kommission an Deutschland v. 24. 2. 2010, C 7/10, vgl. IP/10/180, veröffentlicht im ABIEG v. 8. 4. 2010, C 90/8; dazu BMF-Schreiben v. 30. 4. 2010, IV C 2 – S 2745-a/08/10 005 :002.

32) Vgl. Schreiben der Kommission (Fn. 31), ABIEG 2010/C 90/9.

33) Vgl. oben bei Fn. 9.

34) Vgl. Schreiben der Kommission (Fn. 31), ABIEG 2010/C 90/14.

35) Insoweit derzeit zurückhaltend Müller-Gatermann, Ubg 2010, 153/155.

36) Vgl. Kempf/Walenta in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste (Fn. 7), 163 ff., 231 ff.

37) Vgl. Cicero, De officiis I, 33: „Summum ius, summa iniuria“.

38) Vgl. Abschnitt 7.1 Abs. 3 GewStR 2009 v. 28. 4. 2010, BStBl I 2010, Sondernummer 1.

4. Verlustübergang bei Umstrukturierungen

Es ist ein großer Fortschritt in der Besteuerung von Unternehmen, wenn sie Veränderungen des Marktes und ihres sonstigen Umfelds flexibel Rechnung tragen können. Dem Umwandlungssteuerrecht, zu dessen Entwicklung auch diese Tagung über Jahrzehnte Beiträge geleistet hat, kommt hierbei besondere Bedeutung zu. Es ist von vielen zu Recht als erheblicher Rückschritt gewertet worden, als durch das SEStEG³⁹⁾ der Übergang von körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Verlusten bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften gestrichen wurde. Dies sollte der Befürchtung abhelfen, dass bei der Hereinverschmelzung einer ausländischen EU-Gesellschaft auf eine inländische Gesellschaft Auslandsverluste importiert werden könnten.⁴⁰⁾ Diese Befürchtung war wohl schon damals unbegründet; im Übrigen konnten und können Auslandsverluste in bestimmten Konstellationen auch anderweitig im Inland genutzt werden.⁴¹⁾ Können sie es jedoch nicht, erscheint die Gefahr des Verlustimports gerade durch eine Verschmelzung aus heutiger Sicht – unter Berücksichtigung der inzwischen deutlich zurückhaltenderen EuGH-Rechtsprechung – noch fernliegender.

Nachdem der Gesetzgeber im Wachstumsbeschleunigungsgesetz den Erhalt von Verlustvorträgen bei konzerninternen Erwerben von Gesellschaften zu Recht wieder zugelassen hat, sollte er auch den nächsten Schritt tun und den Verlustübergang bei konzerninternen Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften wieder vorsehen. Es ist volks- und betriebswirtschaftlich unsinnig, wenn überholte Strukturen nur zur Vermeidung steuerlicher Nachteile aufrecht erhalten werden.

5. Sonstige „Verlust-Schubladen“

Lassen Sie uns auf die übrigen Verlustnutzungsbeschränkungen von A wie Auslandsverluste⁴²⁾ bis Z wie Zucht, nämlich gewerbliche Tierzucht, nur einen zusammenfassenden Blick werfen.⁴³⁾ Die Anzahl der Bestimmungen und die Vielfalt ihrer Rechtsfolgen sind groß. Ob der Regelungsbedarf aus heutiger Sicht in allen betroffenen Bereichen noch ebenso groß ist, darf bezweifelt werden. Der steuerpolitisch legitime Kampf gegen Steuerspar- oder Steuerstundungsmodelle sollte möglichst zielgenau geführt werden. Wirtschaftlich tatsächlich und endgültig entstandene Verluste innerhalb der sieben Einkunftsarten in kleine und kleinste Verlust-Schubladen einzusperren, in denen sie nur mit Gewinnen aus demselben oder gleichartigen Engagements verrechnet werden können und in denen sie nicht selten mangels entsprechender Gewinne oder infolge der Mindestbesteuerung vor ihrer Nutzung untergehen, widerspricht dem objektiven Nettoprinzip und ist – gestatten Sie den Ausdruck – unfair.⁴⁴⁾

Auch ist es kein Zeichen souveräner – auch die wirtschafts- und standortpolitischen Folgen in den Blick nehmender – Steuergesetzgebung, wenn ständig hart am verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Wind gesegelt wird.

Die Gesamtheit der Verlustbeschränkungen gehört auf den Prüfstand. Hier ist Raum für Steuervereinfachung – jedenfalls eher als bei kosmetischen Änderungen am Tarifverlauf. Es sollte zu denken geben, wenn eine Verlustverrechnungsbeschränkung, etwa § 15a EStG, steu-

erplanerisch eingesetzt werden kann, um – ohnehin unangemessene – Nachteile einer anderen Regelung wie die Mindestbesteuerung zu vermeiden.⁴⁵⁾

6. Unternehmenssanierung

Die Verlustverrechnungsbeschränkungen behindern die Unternehmen beim anstehenden Weg aus der Krise. Diese Erkenntnis ist zwar nicht originell,⁴⁶⁾ aber gleichwohl zutreffend. Die Situation wird dadurch verschärft, dass Unternehmenssanierungen auch an anderer Stelle behindert werden. Die gesetzliche Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen wurde vor Jahren abgeschafft. Der Sanierungserlass,⁴⁷⁾ dessen Rechtmäßigkeit ohnehin umstritten ist,⁴⁸⁾ bietet in seiner praktischen Anwendung durch die Finanzverwaltung allenfalls Schutz vor einkommen- und körperschaftsteuerlicher Belastung; gewerbsteuerlich muss der mühsame Konsens mit jeder betroffenen Gemeinde gefunden werden.⁴⁹⁾

Es ist Zeit, sich zu besinnen: Wenn Verlustvorträge infolge Mindestbesteuerung oder Mantelkaufs im Sanierungsfall nicht nutzbar sind, befinden sich betroffene Unternehmen faktisch in derselben Lage wie zu Zeiten, in denen der Verlustvortrag zeitlich begrenzt war. Die Gründe für die Abschaffung der gesetzlichen Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen bestehen nicht mehr. Wann zieht der Gesetzgeber die Konsequenzen?

39) Vgl. § 12 Abs. 3 UmwStG idF. des SEStEG, Gesetz v. 7. 12. 2006, BGBl I 2006, 2782.

40) BMF-Pressemitteilung Nr. 89/2006 v. 12. 7. 2006, zit. nach Möhlenbrock, Ubg 2010, 256/257.

41) Vgl. auch Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz. 51; Rödter in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, § 12 Rz. 107, jeweils m. w. N.

42) Zu gemeinschaftsrechtlichen Zweifelsfragen vgl. nur die drei derzeit anhängigen Revisionsverfahren I R 107/09 gegen FG Hamburg v. 18. 11. 2009, EFG 2010, 265, IStR 2010, S 109; I R 100/09 gegen FG Düsseldorf v. 8. 9. 2009, EFG 2010, S. 389 (beide zu ausländischen Betriebsstättenverlusten; dazu auch Braunagel, IStR 2010, 313 ff.); I R 16/10 gegen Niedersächsisches FG v. 11. 2. 2010, IStR 2010, 260 (zu finalen Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften; dazu auch Homburg, IStR 2010, 246 ff.).

43) Vgl. die Einzeldarstellungen in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste (Fn. 7), 58–276.

44) Manches war früher eben doch besser: Im zu Recht viel kritisierten § 15a EStG unterlag die Verrechnung der eingesparten Verluste nicht der damals noch allgemein geltenden fünfjährigen Begrenzung des Verlustvortrags, um einen möglichst vollständigen Ausgleich über die Jahre zu ermöglichen; vgl. dazu Stuhmann in Blümich, EStG, § 15a Rz. 74 (zuletzt EL 96 Sept. 2007; aussortiert im April 2009).

45) Vgl. Trimborn/Schmidt in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste (Fn. 7), 98.

46) Vgl. etwa Eilers/Bühring, StuW 2009, 246; Töben, FR 2010, 249.

47) BMF-Schreiben v. 27. 3. 2003, BStBl I 2003, 240; ergänzend zum Verbrauch vorhandener Verlustvorträge Bayerisches Landesamt für Steuern, VfG. v. 23. 10. 2009, DStR 2009, 2431. Kritisch jüngst Hierstetter, DStR 2010, 882.

48) Vgl. FG München v. 12. 12. 2007 1 K 4487/06, EFG 2008, 615, Rev. VIII R 2/08; a. A. FG Köln v. 24. 4. 2008, EFG 2008, 1555, Rev. X R 34/08.

49) Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, VfG. v. 8. 8. 2006, DB 2006, 1763; kritisch mit wegweisenden Überlegungen Seer, FR 2010, 306; hingegen abwartend mit Blick auf das BFH-Verfahren VIII R 2/08 (Fn. 48) Müller-Gatermann, Ubg 2010, 153/156.

Zu überdenken ist auch die Behandlung des Forderungsverzichts seitens eines Gesellschafters. Der Große Senat⁵⁰⁾ hat bekanntlich entschieden, dass der Buchgewinn der Kapitalgesellschaft nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung als Einlage und im Übrigen als laufender steuerpflichtiger Gewinn zu behandeln ist. Das überzeugt heute⁵¹⁾ weniger denn je⁵²⁾, vor allem auf Grund der zwischenzeitlich erfolgten Abschaffung des Anrechnungsverfahrens, der Einführung der Mindestbesteuerung und des Ausschlusses der Berücksichtigung von Gewinnminderungen von Gesellschafterforderungen⁵³⁾ in § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG⁵⁴⁾. Ist die *societatis causa* veranlasste bilanzielle Vermögensmehrung bei sanierungsbedürftigen Gesellschaften tatsächlich besteuerswürdig als bei wirtschaftlich gesunden Gesellschaften? Wie soll der Gesellschafter in Zeiten, in denen es auch ihm an Cash mangelt, seine Gesellschaft sanieren? Es darf nicht sein, dass zur Vermeidung steuerlicher Belastungen der vom BFH im Jahr 2001⁵⁵⁾ abgesegnete fein zisierte Weg der regresslosen Schuldübernahme eingeschlagen werden muss.

IV. Ausblick

Die Bestandsaufnahme ist ernüchternd. Ein Blick über die Landesgrenze macht es nicht besser – im Gegenteil: in vielen vergleichbaren Staaten können Verluste in weiterem Umfang als bei uns genutzt werden.⁵⁶⁾ Es ist verfehlt, Verluste nur unter dem Gesichtspunkt potentiellen Steuerminderungsaufkommens zu betrachten. Sinnvolle Verlustnutzungsregeln können ein Investitionsanreiz und damit ein Standortvorteil sein. Dazu gehört auch ein Gruppenbesteuerungs-Regime, das innerkonzernliche Verlustverrechnung ermöglicht⁵⁷⁾ und sich nicht nur in Formalismen bei der Beurteilung von Ergebnisabführungsverträgen⁵⁸⁾ ergeht.

Im Grundsatz fehlt es in der Politik nicht mehr an der Einsicht in die Notwendigkeit von Änderungen.⁵⁹⁾ Nur – wie ich bereits sagte: das Problem der Verluste liegt darin, dass es zu viele sind. Genannt werden Größenordnungen von mehr als 500 Milliarden Euro für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, mithin über die Jahre potentielle Steuerausfälle von über 100 Milliarden Euro. Wie die Verlustvorträge sich zusammensetzen, wie viele davon im Falle besserer Verrechnungsmöglichkeiten tatsächlich nutzbar wären und wann, weiß wohl niemand. Allein das „gewaltige Verlustverrechnungspotential“⁶⁰⁾ erschreckt.

Aber – weiterhin bestehende Beschränkungen lassen letztlich das Verlustverrechnungspotential nur noch weiter anschwellen.

Wie kann der gordische Knoten durchschlagen werden?

Viele, auch viele der von mir gar nicht angesprochenen Einzelregelungen können ohne große Haushaltsrisiken vereinfacht, vereinheitlicht oder schlicht gestrichen werden. Mit Blick auf die großen Themen – Mindestbesteuerung, Mantelkauf und Verlustübergang bei Umstrukturierungen – ist angesichts der vorrangigen Sanierung der öffentlichen Haushalte⁶¹⁾ eine differenzierte Lösung gefragt.

Sollte der Gesetzgeber – wie es verschiedentlich diskutiert wurde⁶²⁾ – Altverluste, die noch näher zu definieren wären, zeitlich auslaufen lassen, um vernünftige Regeln ohne Altlasten einführen zu können? Das klingt schmerzhaft – und ist es auch. Die jüngst vom Bundesverfassungsgericht⁶³⁾ anlässlich der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens eingeforderte Beachtung des Gleichheitssatzes wäre möglicherweise keine unüberwindliche Hürde. Berechtigtes Vertrauen in die künftige Nutzbarkeit der vorhandenen Verlustvorträge würde aber gleichwohl enttäuscht.

Denkbar wäre auch, die genannten wesentlichen Verlustverrechnungsbeschränkungen für bestehende Vorträge beizubehalten und die Neuordnung für die seit der Krise in 2008 entstandenen Verluste oder sogar nur für künftige Verluste vorzunehmen. Zugegeben: kein sofort wirksamer Beitrag zur Vereinfachung, müssten doch für viele Jahre alte und neue Verluste nebeneinander festgestellt und verrechnet werden.⁶⁴⁾ Aber eine solche Lösung würde die Auswirkungen auf den Haushalt in naher Zukunft erheblich reduzieren.

Angesichts der Lage dürfte die Politik auch für jeden anderen tatsächlich umsetzbaren Vorschlag dankbar sein.

Keine Option ist es hingegen, das derzeitige Regelungschaos und insbesondere die Mindestbesteuerung und die Mantelkaufregelung einfach fortzuführen. *Werner Flume* hat an dieser Stelle vor 25 Jahren gefordert: „Werft das Scheusal in die Wolfsschlucht!“⁶⁵⁾ Das Scheusal war die gesetzliche Wiedereinführung der Gepräge Theorie; sie hat bekanntlich überlebt. Auch Mindestbesteuerung und Mantelkaufregelung sind Scheusale! Hoffen wir, dass diesmal der Wurf in die Wolfsschlucht gelingt, dass die dringend erforderliche Neuregelung ein großer Wurf wird – auch in Zeiten knapper Kassen.

50) BFH, Beschluss v. 9. 6. 1997, GrS 1/94, BStBl II 1998, 307, unter C.1.3. der Gründe.

51) Vgl. bspw. Roser in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz. 118 ff. mwN.; Eckstein, DB Heft 1/2010, M 20, DB 0343294.

52) Vgl. bspw. Meilicke/Pohl, FR 1995, 877 ff. mwN.

53) Hierzu allgemein (auch in Fällen des § 3c Abs. 2 EStG) Möhlenbrock, Ubg 2010, 256/264.

54) Entlarvend ist der Hinweis in der Gesetzesbegründung zu § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG i. d. F. des JStG 2008, bei eintretender doppelter Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters bestehe „die Möglichkeit eines Steuererlasses aus sachlichen Billigkeitsgründen“; vgl. BT-Drucks. 16/6290, 74. Zu weiteren Problemen vgl. Kempf, StbJb 2008/09, 147/162 ff.

55) BFH, Beschluss v. 20. 12. 2001, I B 74/01, BFH/NV 2002, 678.

56) Vgl. Braunagel in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste (Fn. 7), 276 ff.

57) Vgl. Lüdicke, FR 2009, 1025 ff.

58) Vgl. z. B. die in Bezug auf die Zitierung des § 302 AktG überzogene Vfg. der OFD Rheinland und Münster vom 12. 08. 2009, S 2770–1015-St 131 (Rhld.)/S 2770–249-St 13–33 (MS), n.v.

59) Vgl. auch Peters, FR 2010, 414 ff., insb. 416.

60) Vgl. Gesetzesbegründung zum Korb II-Gesetz, BT-Drs. 15/1518, 13.

61) Dies betont auch Müller-Gatermann, Ubg 2010, 153/158.

62) Vgl. etwa Müller-Gatermann, Ubg 2010, 153/158.

63) BVerfG, Beschluss v. 17. 11. 2009, 1 BvR 2192/05, BFH/NV 2010, 803.

64) Dies ebenfalls erwägend Müller-Gatermann, Ubg 2010, 153/158.

65) Flume, JbFStR 1985/86, 287 (289).