

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.pplaw.com

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

Berlin, den 20. Juni 2011

39. Berliner Steuergespräch

„Einschränkungen der Verlustverrechnung“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Der Staat besteuert Gewinne als Ausdruck der Leistungsfähigkeit und muss deshalb folgerichtig Verluste als Minderungen der Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Die steuerwirksame Verrechnung von Verlusten mit positiven Einkünften ist Ausdruck des objektiven Nettoprinzips, hat zugleich wesentlichen Einfluss auf die Höhe der Steuerlast. Seit Mitte der 90er Jahre hat der deutsche Steuergesetzgeber, geleitet von der Absicht, sowohl missbräuchliche Verlustnutzungsmodelle zu beschränken als auch Maßnahmen zur Erhöhung des Steueraufkommens zu ergreifen, nach und nach das traditionelle System der Verlustverrechnung zugunsten von Verrechnungsbeschränkungen abgebaut.

Das deutsche Steuerrecht ist von zahlreichen Verlustverrechnungsbeschränkungen durchsetzt. Man findet einschlägige Normen nicht nur im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, sondern darüber hinaus auch im Außen-, Investment- und Umwandlungssteuergesetz und in den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Die damit inzwischen erreichte hohe Regelungsdichte und Komplexität der einzelnen hierzu normierten bzw. angepassten Vorschriften erschweren eine sichere Rechtsanwendung. Angesichts der steuersystematischen Schwächen und inneren Widersprüche zahlreicher Verlustverrechnungsbeschränkungen erscheint eine Neuordnung der steuerlichen Verlustverrechnung in Deutschland dringend geboten. Dabei sollte sich der Gesetzgeber stärker als bislang von steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Vorgaben leiten lassen.

Das 39. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinger*² – bot ein Forum für einen Austausch zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik, an dem neben den zwei Referenten Herrn *Dr. Christian Dorenkamp, LL.M.*³ und Herrn *Peter Rennings*⁴ auch Herr *Prof. Dr. Marc Desens*⁵, Herr *Prof. Dr. Wolfgang Kessler*⁶ sowie Herr *Prof. Dr. Franz Wassermeyer*⁷ mitwirkten.

A. Referate

I. Haushaltsverträgliche Abschaffung der Mindestbesteuerung

Dr. Dorenkamp analysierte im Rahmen seines Vortrages einzelne Verlustverrechnungsbeschränkungen unter steuersystematischen Gesichtspunkten, hinterfragte deren Aufkommenswirkungen und stellte Möglichkeiten zur Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung vor. Den Schwerpunkt seiner Ausführungen bildeten hierbei die Vorschriften zur Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG sowie § 10a Satz 2 GewStG). Die Mindestbesteuerung sei mangels systematischer Rechtfertigung das „Grundübel“ der Verlustverrechnung in Deutschland. Vor diesem Hintergrund sei ihre Abschaffung zwingend, aber auch haushaltsverträglich durchführbar.

1. Steuersystematisch verfehelter Ansatz der Mindestbesteuerung

Im Rahmen der Systematisierung der im deutschen Steuerrecht existierenden Einzelregelungen zur Beschränkung der Verlustverrechnung konstatierte *Dr. Dorenkamp*, dass zahlreiche Verlustverrechnungsbeschränkungen durchaus steuersystematisch gerechtfertigt werden könnten oder zumindest als vertretbar erscheinen; z.B. um Steuerstundungsmodelle und damit missbräuchliche Steuergestaltungen zu unterbinden, der Schedulesbesteuerung durch die Abgeltungsteuer Rechnung zu tragen oder auch dem Realisationsprinzip sowie der Steuerbefreiung ausländischer Einkünfte (Trennungsprinzip/ DBA-Freistellung) Geltung zu verschaffen.

Daneben bestünden jedoch auch Verlustverrechnungsbeschränkungen, die jeglicher Rechtfertigung entbehrten. Exemplarisch hierfür sei § 8c KStG a.F. Einen Untergang von Verlustvorträgen allein aufgrund eines Gesellschafterwechsels ohne Ausnahmeregelung gesetzlich vorzusehen, lasse keinerlei Missbrauchsbezug und damit keinen plausiblen Rechtfertigungsgrund erkennen. Allerdings sei § 8c KStG mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz durch die „Stille-Reserven-Klausel“ nachgebessert worden. Auch wenn der Gesetzgeber damit – zumindest für § 8c KStG – steuerliche Erleichterungen umgesetzt habe, bestehe für andere Verlustverrechnungsbeschränkungen weiterhin erheblicher Verbesserungsbedarf. Im Zentrum der Diskussion müssten hierbei die Vorschriften zur Mindestbesteuerung (§ 10 d Abs. 2 EStG sowie § 10a Satz 2 GewStG) stehen. Die Mindestbesteuerung verpflichte einen Steuerpflichtigen unter Umständen zu Steuerzahlungen, auch wenn insgesamt ein Null- oder sogar negatives Ergebnis erzielt worden sei. Dies verstoße gegen das objektive Nettoprinzip. Für eine Rechtfertigung der Mindestbesteuerung könnten ausschließlich fiskalische Gründe angeführt werden. Selbst der Gesetzgeber begründe den Regelungsgehalt des § 10d Abs. 2 EStG nicht mit steuersystematischen Argumenten, sondern lediglich mit dem gewaltigen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen. Der Gesetzgeber sehe eine zeitliche Streckung der

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff* ist Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe.

³ *Dr. Christian Dorenkamp, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und verantwortet die Steuerpolitik, US-Steuern und den Zollbereich der Deutschen Telekom AG, Bonn.

⁴ *MR Peter Rennings* ist Referatsleiter im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁵ *Prof. Dr. Marc Desens* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, Universität Leipzig.

⁶ *Prof. Dr. Wolfgang Kessler* ist Inhaber des Lehrstuhls für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Universität Freiburg.

⁷ *Prof. Dr. Franz Wassermeyer* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D. sowie Rechtsanwalt, Steuerberater und Of Counsel bei Flick Gocke Schaumburg, Bonn.

Verlustvorträge als erforderlich an, um das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbarer zu gestalten. *Dr. Dorenkamp* untersuchte vor diesem Hintergrund die Frage, ob sich die fiskalischen Auswirkungen der Mindestbesteuerung tatsächlich so aufkommenswirksam darstellten, wie es von der Gesetzesbegründung suggeriert werde.

2. Aufkommenswirkungen der Mindestbesteuerung

Zwar sei dem Gesetzgeber dahingehend zuzustimmen, dass der Bestand an Verlustvorträgen mit je rund 500 Mrd. EUR (Körperschaft- und Gewerbesteuer) im Veranlagungszeitraum 2004 als hoch erscheine. In der Zwischenzeit dürften sich die Verlustvorträge sogar noch maßgeblich erhöht haben. Insofern werde teilweise befürchtet, dass das Steueraufkommen infolge einer Abschaffung der Mindestbesteuerung mit Blick auf das gewaltige Verlustvortragspotenzial deutlich zurückgehen würde. Gelegentlich werde das Bestandsvolumen der Verlustvorträge mit 30% Steuersatz multipliziert, um ein Haushaltsrisiko von bis zu 200 Mrd. EUR für die nächsten Jahre zu propagieren.

Entscheidend für die Bestimmung des Haushaltsrisikos durch die Abschaffung der Mindestbesteuerung sei jedoch nicht die Bestandshöhe der Verlustvorträge, sondern ausschließlich der tatsächlich in Anspruch genommene Verlustabzug. Allein dieser Betrag sei fiskalisch relevant. Verdeutlicht werde dieser Umstand durch die Tatsache, dass in den Veranlagungszeiträumen 1998 bis 2004 vom gesamten Verlustvortragsbestand ein relativ geringer tatsächlicher Verlustabzug in einem Umfang von 17 bis 25 Mrd. EUR vorgenommen worden sei. Daneben könne den Steuerstatistiken entnommen werden, dass der Verlustabzug als solcher nur in geringem Maße durch die in § 10d Abs. 2 EStG geregelte Mindestbesteuerung gemindert werde. Der tatsächlich vorgenommene Verlustabzug im Veranlagungszeitraum 2004 wäre lediglich maximal 5,5 Mrd. EUR höher gewesen, wenn es keine Mindestbesteuerung gegeben hätte. Hier zeige sich deutlich, dass der Verlustabzug als solcher in keinem Verhältnis zum Verlustvortragsvolumen (im Jahre 2004 in Höhe von 500 Mrd. EUR) stehe.

Das Aufkommen der Mindestbesteuerung betrage unter Zugrundlegung der geschilderten Tatsachen damit nicht etwa 200 Mrd. EUR, sondern lediglich 2 ½ bis 3 Mrd. EUR p.a. Zwar handle es sich hierbei immer noch um einen Betrag, der den Fiskus aufgrund der angespannten Haushaltslage bei einer übergangslosen Abschaffung der Mindestbesteuerung wohl kurzfristig überfordern dürfte. Nicht überzeugen könnten vor diesem Hintergrund jedoch Verweise des Gesetzgebers auf das Verlustvortragsvolumen von mehreren 100 Mrd. EUR als Begründung zur Beibehaltung der Mindestbesteuerung.

3. Möglichkeiten zur Abschaffung der Mindestbesteuerung

Nach *Dr. Dorenkamp* könne der Gesetzgeber eine langfristige haushaltsverträgliche Abschaffung der Regelungen zur Mindestbesteuerung gewährleisten, indem die Mindestbesteuerung zunächst nur noch auf Altverluste beschränkt würde, d.h. Neuverluste könnten vollständig berücksichtigt werden (sog. „Phasing Out Modell“). Eine solche Regelung würde im Einführungsjahr – zum Beispiel 2012 – für den Fiskus keine Mindereinnahmen zur Folge haben. Sämtliche Verluste der Vergangenheit wären weiterhin in der Mindestbesteuerung „verhaftet“. Das ohnehin relativ geringe Haushaltsrisiko aus dem Verlustvortragsvolumen aus der Vergangenheit wäre also ausgeschlossen. Dies dürfte für die politische Durchsetzbarkeit dieser Übergangsregelung hilfreich sein. Auch die Mindereinnahmen in den Folgejahren dürften eher gering sein, da in den voraus-

sichtlichen Aufschwungsjahren 2012 ff. nur vergleichsweise wenige Neuverluste entstehen sollten und nur diese vollumfänglich abzugsfähig wären.

Nachteil dieser Übergangsregelung sei jedoch, dass Altverluste dauerhaft gegenüber Neuverlusten benachteiligt würden. Schließlich dürften Altverluste lediglich in Höhe von 60% berücksichtigt werden, während Neuverluste vollständig verrechenbar wären. Auch wenn sich diese Benachteiligung mit dem Hinweis auf den Grundsatz „Alte Verluste, altes Recht – neue Verluste, neues Recht“ durchaus rechtfertigen ließe, sollte dennoch eine Ergänzung des „Phasing Out Modells“ durch eine zweite Übergangsregelung vorgenommen werden. Ein ratierliches Abschmelzen der 40%-igen Mindestbesteuerung würde die zeitweise Benachteiligung der Altverluste abmildern und erscheine deshalb ratsam, z.B. über acht Jahre um 5 Prozentpunkte p.a. (sog. „Abschmelzmodell“). Eine solche Abschaffung der Mindestbesteuerung für Altverluste dürfte den Fiskus im ersten Jahr ca. 350 Mio. EUR kosten. Dieser Betrag erscheine ebenfalls haushaltsverträglich, zumal korrespondierende Mehreinnahmen aus der bereits erfolgten Nutzung von Verlustvorträgen bereits in der Übergangszeit eintreten sollten.

Nicht überzeugen könne der Vorschlag, als Surrogat zur Mindestbesteuerung den Verlustvortrag auf fünf oder sieben zu begrenzen. Nicht nur, dass sich aus fiskalischer Sicht eine zeitliche Verlustkappung – jedenfalls in den ersten fünf oder sieben Jahren mangels Mehreinnahmen – als finanziell äußerst unergiebig darstellen würde, es fehle zudem für eine schlichte „Verfristung“ an einer steuersystematischen Rechtfertigung. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb Verluste über sechs Jahre als „gute Verluste“ verrechenbar sein sollten, während im siebten Jahr, dem Jahr der „Verlustkappung“, ein Abzug nicht mehr möglich sein solle. Schließlich sei der im Gegensatz zur Mindestbesteuerung entstehende Effekt eines finalen Verlustuntergangs bei zeitlichen Verlustabzugsbeschränkungen unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten bedenklich, so dass sich der Vorschlag einer zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrags im Gegensatz zu einer Kombinationslösung von „Phasing out Modell“ und „Abschmelzmodell“ als nicht tauglich erweise.

II. Neustrukturierung der Verlustverrechnungseinschränkungen

Herr *Rennings* stellte anschließend die Rahmenbedingungen und Handlungsmöglichkeiten für eine Neustrukturierung der Verlustverrechnungsbeschränkungen aus Sicht der Finanzverwaltung dar. Er sei davon überzeugt, dass eine Neuorientierung der Verlustverrechnung erforderlich sei, allerdings müsse sich diese an den in Deutschland bestehenden wirtschaftlichen, rechtlichen und fiskalischen bzw. haushaltspolitischen Voraussetzungen realitätsgerecht orientieren.

1. Ausgangssituation

Im Rahmen der Überlegungen zur Neukonzeption der Verlustverrechnung müssten zunächst die politischen Vorgaben des Koalitionsvertrages berücksichtigt werden. Mittelfristige Ziele für die Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung seien nach dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, den Wirtschafts- und Holdingstandort Deutschland zu stärken, Aufkommensneutralität in Zeiten der Haushaltskonsolidierung zu gewährleisten und gleichzeitig Steuervereinfachungen zu erreichen. Zur Prüfung der Umsetzbarkeit dieser Ziele habe das Bundesministerium der Finanzen eine Facharbeitsgruppe eingesetzt, die Vorschläge zur Neustrukturierung der Verlustverrechnung bis September 2011 erarbeiten solle. Schwerpunktmäßig untersuche die

Facharbeitsgruppe hierbei die Möglichkeiten und Grenzen der Überarbeitung des Verlustabzugs (Verlustrücktrag, Verlustvortrag, Mindestgewinnbesteuerung), der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 8c KStG sowie des Verlustübergangs bei Umwandlungsfällen. Schließlich befasse sie sich mit der derzeit stark in der Diskussion stehenden steuerlichen Behandlung von ausländischen Betriebsstätten-Verlusten.

In den letzten Jahren sei in der Steuergesetzgebung die Tendenz zu erkennen, dass die Verlustverrechnung gesetzlich immer weiter eingeschränkt werde. Ausgangspunkt sei hier die Einschränkung des Verlustrücktrags durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 gewesen. Seit dem Jahre 2004 existiere das Rechtsinstitut der Mindestgewinnbesteuerung, eingeführt durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003. Weiter wurde der Verlustübergang bei Umwandlungsfällen durch das SEStEG (Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung anderer steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006) eingeschränkt. Schließlich sei durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (vom 14. August 2007) die bis dato geltende Mantelkaufregelung durch die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 8c KStG ersetzt worden. Hintergrund dieser immer restriktiveren Handhabung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten sei die Reaktion des Gesetzgebers auf das gewaltige in der deutschen Volkswirtschaft bestehende Verlustvortragspotenzial.

Neben diesen gesetzlichen Rahmenbedingungen müssten darüber hinaus auch die Implikationen der aktuellen Rechtsprechung zur Verlustverrechnung berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang sei zunächst der „AdV-Beschluss“⁸ des Bundesfinanzhofs zu nennen. Leitsatz dieser Entscheidung sei es, dass der Bundesfinanzhof erhebliche Zweifel habe, ob die Mindestgewinnbesteuerung in Sonderfällen, in denen die Verlustvorträge endgültig nicht mehr verrechnet werden könnten (im Ausgangsfall aufgrund des Untergangs nach § 8c KStG), verfassungsgemäß sei. Daneben müsse die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Behandlung von ausländischen Betriebsstättenverlusten im Rahmen der Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung Beachtung finden. Nach den einschlägigen Urteilen des Bundesfinanzhofs müssen Verluste einer ausländischen EU-/ EWR-Betriebsstätte trotz DBA-Freistellung ausnahmsweise in Deutschland verrechnet werden können, sofern es sich um endgültige (finale) Verluste handle.⁹

2. Handlungsmöglichkeiten

Ausgehend von diesen haushaltspolitischen, gesetzlichen und judikativen Rahmenbedingungen untersuchte Herr *Rennings* anschließend die Frage, welche Möglichkeiten und Grenzen einer Neustrukturierung der Verlustverrechnung in Deutschland bestünden.

a) Regulierung von Altverlusten

Besonders relevant sei in diesem Zusammenhang die Frage, wie die Altverluste steuerlich behandelt werden sollten. Altverluste bzw. die mit ihnen einhergehenden Verlustvortragsvolumina hätten aufgrund ihres realen Risikos für die öffentliche Hand die steuerpolitische Diskussion der letzten Jahre immer wieder geprägt. Die von *Dr. Dorenkamp*

⁸ BFH, *Beschluss* v. 26.08.2010 - I B 49/10, DStR 2010, 2179 ff.

⁹ BFH, *Urteil* v. 09.06.2010 - I R 100/09, IStR 2010, 670 ff.; *Urteil* v. vom 09.06.2010 - I R 107/09, DStR 2010, 1611 ff.

vorgeschlagene Kombinationslösung aus „Phasing Out Modell“ und „Abschmelzmodell“ löse das Problem jedenfalls nicht. Richtigerweise müsse versucht werden, die Verlustverrechnungsmöglichkeit von Altverlusten zeitlich zu begrenzen. Zusätzlich müsse jedoch über eine betragsmäßige Beschränkung nachgedacht werden. Insofern sollte die Mindestbesteuerung in ihrer jetzigen Form fortgeführt werden. Ein mögliches Modell wäre es, die Verlustverrechnung als solche betragsmäßig zu begrenzen und Altverluste nach zehn Jahren zu kappen. Sonst lasse es sich nicht verhindern, dass bis zum Eingreifen der zeitlichen Kappungsgrenze von Altverlusten zwischenzeitliche Verlustverrechnungen erfolgten.

b) Abschaffung des Verlustrücktrags

Herr *Rennings* stellte die Notwendigkeit des Rechtsinstituts Verlustrücktrag in Frage. In der Praxis werde der Verlustrücktrag insgesamt nur in geringem Ausmaße in Anspruch genommen. Gerade im Bereich der Kapitalgesellschaften ergäben statistische Untersuchungen, dass der Anteil der Körperschaftsteuerpflichtigen mit Verlustrücktrag lediglich einstellige Prozentwerte aufweise. Angesichts des großen administrativen Aufwands, der mit dem Rechtsinstitut des Verlustrücktrags durch die aufwendige Korrektur bereits erfolgter Veranlagungen einhergehe, sollte eine Streichung des Verlustrücktrags in Erwägung gezogen werden. Dem Vorteil der damit entstehenden Steuervereinfachung stehe jedoch der steuerliche Nachteil für viele kleine und mittlere Unternehmen, die in besonders hohem Maße von der Möglichkeit der Inanspruchnahme des Verlustrücktrags profitierten, gegenüber. Um diese Steuernachteile zu kompensieren, könnte jedoch über die Erhöhung des Sockelbetrages im Rahmen des Verlustvortrages bzw. der Mindestgewinnbesteuerung nachgedacht werden.

c) Mindestgewinnbesteuerung

Ein zentraler Punkt der Diskussion um die Neustrukturierung der Verlustverrechnung sei die Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG. Statistische Untersuchungen hätten ergeben, dass sie in konjunkturell guten Jahren, wie z.B. für das Wirtschaftsjahr 2012 erwartet, zu einer Erhöhung des Steueraufkommens von ca. 3 Mrd. EUR führe. Insofern habe die Mindestgewinnbesteuerung derzeit für das Steueraufkommen durchaus eine größere Bedeutung. Gleichzeitig seien die tatsächlichen Belastungswirkungen auf Seiten der Steuerpflichtigen vergleichsweise gering. Statistische Zahlen belegten, dass lediglich 2.810 Körperschaftsteuerpflichtige von insgesamt 800.000 Körperschaftsteuersubjekten und 2.871 gewerbsteuerpflichtige Unternehmen von über 2.6 Mio. Gewerbesteuerpflichtigen durch die Mindestgewinnbesteuerung tatsächlich belastet würden. Der Mittelstand werde hingegen aufgrund des Sockelbetrags von 1 Mio. EUR regelmäßig nicht erfasst. Vor diesem Hintergrund sei ein Festhalten an der Mindestgewinnbesteuerung in Betracht zu ziehen. Der Wegfall der Mindestgewinnbesteuerung würde zu erheblichen Steuermindereinnahmen führen. Eine Kompensation durch andere Maßnahmen sei nicht angezeigt, denn beispielsweise eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrages greife nicht zeitnah. Zwar ließen sich die nachteiligen Haushaltswirkungen zunächst durch ein „Ausschleichen“ aus der Mindestgewinnbesteuerung abmildern. Insgesamt sei dieser Lösungsansatz jedoch nicht zielführend. Schließlich müsse hinterfragt werden, wie sich die Situation darstellen würde, wenn die Mindestbesteuerung nicht mehr existiere. In Krisenjahren hätte ihre Abschaffung erhebliche finanzielle Konsequenzen für den Fiskus.

Sollte die Mindestgewinnbesteuerung beibehalten werden, müsse allerdings in be-

stimmten Fällen eine verbesserte Abstimmung mit anderen Verlustverrechnungsbeschränkungen gewährleistet werden. Zu denken sei hierbei insbesondere an die Konstellationen, in denen die Mindestgewinnbesteuerung mit dem Wegfall von Verlusten in Umwandlungsfällen (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG) oder durch Gesellschafterwechsel (§ 8c KStG) zusammenwirke. Als adäquate Lösung schlage er vor, dass Verluste, die zuvor allein aufgrund der Mindestgewinnbesteuerung nicht mit positiven Einkünften verrechnet werden konnten, in Umwandlungsfällen oder in Fällen des § 8c KStG als Ausnahme auch weiter genutzt werden könnten.

d) Verlustvortrag im internationalen Vergleich

Im Rahmen eines internationalen Vergleichs stelle sich der in Deutschland existierende zeitlich unbegrenzte Verlustvortrag als günstig dar. Zahlreiche Staaten sähen in ihrem Steuerrechtssystem zeitliche Beschränkungen des Verlustvortrags vor. Primäre Aufgabe für den Gesetzgeber müsse neben der Beseitigung der drängenden Probleme um die Altverluste auch die Vermeidung des Anwachsens neuer Verlustvorträge sein. Hierbei seien grundsätzlich zwei Handlungsmöglichkeiten in Betracht zu ziehen. Ein Lösungsansatz könnte darin bestehen, die Verlustvortragsmöglichkeit – nach internationalem Vorbild – zeitlich zu begrenzen. Eine solche zeitliche Begrenzung müsse jedoch verfassungsrechtlich sorgfältig zwischen dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung und dem Nettoprinzip als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips abwägen. Eine alternative Lösung könnte eine degressive Abschmelzung des Verlustvortrags sein. Dieser Ansatz hätte zur Folge, dass sich der Verlustvortrag z.B. bei einer Abschmelzung in Höhe von 10 % nach zehn Jahren um ca. 60 % reduzieren würde.

e) Mantelkaufregelung und ausländische Betriebsstättenverluste

Durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung¹⁰ und das Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹¹ sei die Mantelkaufregelung bereits so ausgestaltet worden, dass sie nicht zu übermäßigen Verlustverrechnungsbeschränkungen führen könne. Die Einführung der „Konzernklausel“ (vgl. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) und der „Stille-Reserven-Regelung“ (vgl. § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG) sei als ein Schritt in die richtige Richtung zu werten, auch wenn die hierzu normierten Vorschriften durchaus einfacher ausgestaltet werden könnten. Eine gesetzliche Modifikation der Sanierungsklausel (vgl. § 8c Abs. 1a KStG) scheidet derzeit unter Berücksichtigung der Entscheidung der Europäischen Kommission vom 26.01.2011¹², dass es sich bei ihr um eine europarechtswidrige Beihilfe handle, aus. Kurzfristig sei damit für Sanierungsfälle keine gesetzliche Lösung möglich. Es müsse abgewartet werden, wie der EuGH in der von der Bundesrepublik Deutschland gegen den Beschluss der EU-Kommission geführten Nichtigkeitsklage entscheide.

Hinsichtlich der Berücksichtigungsfähigkeit von ausländischen Verlusten aus Freistellungsbetriebsstätten verwies Herr *Renning*s auf die sich entwickelnde Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Die grundsätzliche Erkenntnis sei bisher, dass als Ausnahme von der in Deutschland vertretenen Symmetriethese zumindest endgültige (finale) Verluste der Verlustverrechnung in Deutschland zugänglich sein müssen. Mit welchem Betrag das Verlustverrechnungspotenzial solcher finaler Verluste beziffert werden könne,

¹⁰ Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009, BGBl I 2009, S. 1959.

¹¹ Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009, BGBl I 2009, S. 3950.

¹² Siehe hierzu auch:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/65&format=HTML&aged=1&language=DE&guiLanguage=en>

sei nicht eindeutig. In den Jahren zwischen 2004 und 2008 seien jedenfalls laufende handelsbilanzielle Verluste von ausländischen Betriebsstätten im EU-Raum von ca. 16,5 Mrd. EUR festgestellt worden. Fraglich sei jedoch angesichts der fehlenden klaren Konturen für die Bestimmung finaler Verluste, welcher Teil dieses Verlustbetrages im Inland zu berücksichtigen sei. Als Handlungsmöglichkeit biete es sich hier zwar an, die Finalitätsvoraussetzungen gesetzlich zu normieren. Angesichts der bislang wenig konkretisierten Vorgaben der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sollte der Gesetzgeber derzeit allerdings von einer gesetzlichen Regelung absehen.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete Herr *Prof. Dr. Mellinghoff* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Lebenseinkommensprinzip vs. Abschnittsprinzip

Prof. Dr. Desens stellte eingangs die Frage, ob die im Steuerrecht existierenden interperiodischen Verlustabzugsbeschränkungen Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des im Steuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips darstellten. Hierbei handle es sich im Grundsatz um eine steuersystematische Frage, die sich allerdings zunächst nicht eindeutig beantworten lasse. Ein Verstoß sei grundsätzlich davon abhängig, ob das Lebenseinkommensprinzip oder das Abschnittsprinzip der Besteuerung zugrunde gelegt werde. Während eine Besteuerung nach dem Lebenseinkommen eine Verlustberücksichtigung zwingend zur Folge habe, müsste im Rahmen der Periodenbesteuerung die Möglichkeit der Geltendmachung von Verlusten besonders gerechtfertigt werden. Es handle sich hierbei um zwei extreme Sichtweisen, die zusammengeführt werden müssten. Seines Erachtens lasse sich hierbei eine Lösung anhand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den sog. Jubiläumsrückstellungen¹³ vorzeichnen. Zwar habe das Gericht festgestellt, dass sich aus dem objektiven Nettoprinzip nicht einwandfrei entnehmen lasse, in welcher Periode ein Verlustabzug zugelassen werden müsse. Zur Wahrung des objektiven Nettoprinzips sei es jedoch erforderlich, dass ein Verlustabzug überhaupt möglich sein müsse.

Hieraus folgerte *Prof. Dr. Desens*, dass vorübergehende Verlustabzugsbeschränkungen, für die exemplarisch die Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) stehe, lediglich die Grenze des Willkürverbots zu beachten hätten, soweit sie nur zeitlichen Streckung von Verlustvorträgen führten. Das vom Gesetzgeber angeführte Ziel, die Steuereinnahmen im Wesentlichen zu verstetigen, rechtfertige als qualifizierter Fiskalzweck den Eingriff. Komme es hingegen zu einem endgültigen Untergang des Verlustvortrags, wie es etwa bei § 8c KStG der Fall sei, sei ein strenger Rechtfertigungsmaßstab anzuwenden. Soweit solche Definitiveffekte durch die Mindestbesteuerung maßgeblich mitverursacht würden, könne die Mindestbesteuerung nicht mehr mit dem Ziel gerechtfertigt werden, die Staatseinnahmen zu verstetigen. Ein verfassungskonformer Zustand könne in solchen Konstellationen erreicht werden, wenn die betragsmäßigen Beschränkungen der Mindestbesteuerung rückwirkend nicht anwendbar wären. Dieses Ergebnis könne aber aufgrund des eindeutig entgegenstehenden Wortlauts nur durch eine Gesetzesänderung und nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung erreicht werden. Die Kom-

¹³ BVerfG, *Beschluss* v. 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (125).

plexität einer solchen Neuregelung sollte den Gesetzgeber aber eher dazu veranlassen, die Mindestbesteuerung ganz abzuschaffen.

II. Folgerichtige Entscheidungen des Gesetzgebers

Prof. Dr. Wassermeyer betonte zunächst, dass es grundsätzlich nicht Aufgabe der Rechtsprechung sein könne, die inhaltlichen Anforderungen für das Eingreifen einer Verlustabzugsbeschränkung zu konkretisieren. Er verwies hierbei auf zwei Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzhofs, an denen er als Berichterstatter mitgewirkt habe. Während die erste Entscheidung¹⁴ aus dem Jahre 1986 die Aufgabe der damaligen Mantelkaufrechtsprechung bzw. des Kriteriums der wirtschaftlichen Identität betraf, hatte die zweite Entscheidung¹⁵ aus dem Jahre 1992 die Abgrenzung zwischen Fremdkapital und verdecktem Stammkapital zum Inhalt. Sowohl bei der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine wirtschaftliche Identität gegeben sei und wann nicht, als auch bei der Entscheidung, ob jedes „normale“ Gesellschafterdarlehen als Fremdkapital oder verdecktes Stammkapital qualifiziert werden müsse, sei er zu dem Ergebnis gekommen, dass sich Gerichte mit solchen Abgrenzungsfragen schwer täten. Vielmehr sei es Aufgabe des Gesetzgebers, hier klare Grenzlinien zu ziehen. Bei solchen Entscheidungen müsse sich der Gesetzgeber grundsätzlich von Folgerichtigkeitsgesichtspunkten leiten lassen. Bisher habe es seitens der Finanzverwaltung im Rahmen der Diskussion allerdings ausschließlich haushaltspolitische Rechtfertigungsgründe gegeben. Es sei zwar richtig, dass die Haushaltspolitik nicht vollständig in den Hintergrund treten dürfe, haushaltspolitische Rechtfertigungsgründe müssten allerdings in Einklang mit den Aspekten der Folgerichtigkeit gebracht werden. Es bedürfe einer inneren Rechtfertigung für eine Entscheidung des Gesetzgebers, den Verlustabzug einzuschränken, wobei ein Ausgleich zwischen steuerrechtlichen Kriterien und wirtschaftlichen Überlegungen geschaffen werden müsse. Die derzeitige Vorlage an das Bundesverfassungsgericht durch das Finanzgericht Hamburg zur Überprüfung des § 8c KStG¹⁶ zeige exemplarisch, dass die Finanzgerichte die Einhaltung der Gebote der Folgerichtigkeit und der ausreichenden wirtschaftlichen Begründung durch den Gesetzgeber vermehrt anzweifeln.

III. Symmetriethese mit asymmetrischer Tendenz

Prof. Dr. Kessler widmete sich der derzeit stark in der Diskussion stehenden Frage der Abzugsfähigkeit finaler Verluste von Freistellungs-Betriebsstätten. Nach der sog. Symmetriethese beziehe sich die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen gewährte Steuerfreistellung von Betriebsätteneinkünften nach deutschem Verständnis sowohl auf Gewinne, als auch auf Verluste. Demnach sollten weder die ausländischen Gewinne, noch die ausländischen Verluste bei der Besteuerung in Deutschland berücksichtigt werden. Zwar erscheine dieser Ansatz auf den ersten Blick folgerichtig und konsequent, da Gewinne und Verluste gleich behandelt würden, also ein Zustand der Symmetrie hergestellt werde.

Bei näherer Betrachtung sei diese Auffassung jedoch mit dem Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen nicht zu vereinbaren. Ziel eines Doppelbesteuerungsabkommens sei es, die Doppelbesteuerung von Einkünften zu vermeiden. Die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Vertragsstaaten solle für den Steuerpflichtigen also grundsätzlich eine Besserstellung gegenüber dem abkommenlosen

¹⁴ BFH, *Urteil v.* 29.10.1986 – I R 318 – 319/83.

¹⁵ BFH, *Urteil v.* 05.02.1992 – I R 127/90.

¹⁶ FG Hamburg, *Beschluss v.* 04.04.2011 – 2 K 33/10.

Zustand begründen. Während diese Besserstellung im Falle der Freistellung von Gewinnen dadurch erreicht werde, dass der Gewinn nur durch einen Vertragsstaat besteuert werde, drohe im Rahmen der Verluste ein Zustand der doppelten Nichtberücksichtigung, wenn unter Umständen eine Verrechnung der Verluste im Betriebsstättenstaat ausgeschlossen sei. Unter diesen Aspekten würde eine Nichtberücksichtigung von ausländischen Verlusten im Falle einer DBA-Freistellung zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führen, da ohne das Doppelbesteuerungsabkommen das Welteinkommensprinzip greifen würde und eine Verrechnung im Inland möglich wäre.

Die Symmetriethese erscheine vor diesem Hintergrund fragwürdig. Auch EG-rechtlich sei dieses Verständnis der Symmetriethese bereits für den Fall als europarechtswidrig qualifiziert worden, in dem finale Verluste vorliegen.¹⁷ Hierbei stelle sich auf nationaler Ebene die Frage, was unter finalen Verlusten zu verstehen sei. Jedenfalls müsse es sich um eine echte Liquidation, ein echtes Enden der Unternehmenstätigkeit im Quellenstaat handeln. In diesem Fall sei der grenzüberschreitende Verlustabzug zuzulassen. Insofern würde zumindest für die finalen Verluste die Symmetrie wiederhergestellt: der Einmalbesteuerung eines Gewinns stünde die Einmalberücksichtigung eines Aufwands gegenüber.

Prof. Dr. Wassermeyer schloss sich den Ausführungen von *Prof. Dr. Kessler* grundsätzlich an, gab jedoch zu bedenken, dass das derzeitige Verständnis der Symmetriethese in Form der Nichtberücksichtigung von Verlusten und Gewinnen in Deutschland bereits vom Reichsfinanzhof entwickelt und vertreten worden war. Sein Eindruck sei, dass sich nicht nur der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung dieser Auffassung angeschlossen habe, sondern dass auch der deutsche Gesetzgeber die Symmetriethese bei der Schaffung zahlreicher Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes zu Grunde gelegt habe, so z.B. bei § 2a EStG. Ob hierdurch eine Bindungswirkung bestehe, könne diskutiert werden.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

*Prof. Dr. Hey*¹⁸ hinterfragte, warum Gewinne eines Steuerpflichtigen der sofortigen Besteuerung unterlägen, während Verluste zeitlich in Höhe von 40% gestreckt würden. Zum einen habe sie den Eindruck, dass die Höhe der begrenzten Verlustvortragsmöglichkeit willkürlich festgelegt werde, zum anderen fehle es ihr aus verfassungsrechtlicher Sicht an Gründen zur Rechtfertigung der Einschränkung des objektiven Nettoprinzips. Eine Systematik könne sie hierbei nicht erkennen. Darüber hinaus frage sie sich, wie es unter Berücksichtigung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung sein könne, dass die Verwaltung die verschiedenen inländischen und ausländischen Finalitätsbegriffe im Rahmen der Verlustverrechnung konkretisiere, nur weil der Gesetzgeber in dieser Hinsicht nicht die Initiative ergreife.

Prof. Dr. Wassermeyer äußerte ebenfalls Zweifel an den systematischen Erwägungen des Gesetzgebers bei der Schaffung verschiedener Normen zur Einschränkung der Verlustverrechnung. Insbesondere frage er sich, wodurch es gerechtfertigt sei, dass bestimmte Verluste sofort ausgeglichen werden könnten, während andere Verluste erst im folgenden Wirtschaftsjahr oder nur mit (künftigen) Einkünften aus derselben Einkunftsart verrechenbar seien. Während die Rechtsfolgen des § 15b EStG im Falle von missbräuchlichen Gestaltungen noch einen Sinn ergäben, seien die Verlustabzugsbeschrän-

¹⁷ Vgl. EuGH, Urteil vom 15.05.2008 – C - 414/06 (Lidl Belgium GmbH & Co. KG/FA Heilbronn).

¹⁸ *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln.

kungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 6 EStG nicht nachvollziehbar. Ob diese Einschränkungen gerechtfertigt seien, müsse hinterfragt werden, insbesondere vor dem Hintergrund, dass im gewerblichen und freiberuflichen Bereich ein Verlustausgleich sofort vorgenommen werden könne.

Herr *Rennings* stimmte der Ansicht von *Prof. Dr. Hey* zu, dass die Frage der Finalität von Verlusten gesetzgeberisch aufgegriffen und geregelt werden sollte. Allerdings seien die Konturen für die Finalität eines Verlustes derzeit noch so ungenau, dass eine Regelung unter Umständen viele Gerichtsverfahren zur Folge hätte. Da es nach derzeitiger Rechtslage nicht möglich sei, ein oberstes Bundesgericht zu einer Vorlage an den Europäischen Gerichtshof zu zwingen, um auf diese Weise konkretere Eckwerte zu erhalten, bleibe dem Gesetzgeber derzeit allerdings nichts anderes möglich, als selbst gesetzgeberisch tätig zu werden.

Prof. Dr. Desens sprach sich ebenfalls für entsprechende Vorlagen durch den Bundesfinanzhof beim Europäischen Gerichtshof aus, um die grundsätzliche europarechtliche Dogmatik, die hinter dem Begriff des finalen Auslandsverlusts stehe, auf nationaler Ebene ausarbeiten zu können. Er empfinde es als problematisch, wenn der Bundesfinanzhof bei der Konkretisierung der Frage, unter welchen Voraussetzungen finale Auslandsverluste vorliegen sollen, selbst die konkreten Rahmenbedingungen vorgebe, obwohl die zu Grunde liegenden Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zum Begriff der Finalität des Auslandsverlustes keine bestimmbareren Aussagen getroffen hätten.

*Prof. Dr. Ismer*¹⁹ führte aus, dass verfassungsrechtlich nicht bestimmt sei, ob eine Lebensereinkommensbesteuerung oder Abschnittsbesteuerung herangezogen werden müsse. Auch wenn sich dadurch gewisse Freiheiten des Gesetzgebers ergäben, müssten trotzdem Einschränkungen hingenommen werden. Insbesondere könne sich der Gesetzgeber, selbst wenn er die Abschnittsbesteuerung für richtig halte, nicht vollständig von periodenübergreifenden Elementen lösen. Vor dem Hintergrund des Symmetriegedankens zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer frage er sich, weshalb auf Ebene der Körperschaft Verluste für immer bewahrt werden müssten. Schließlich könnten im Rahmen der Einkommensteuer nach dem Steuersubjektprinzip, wenn der Steuerpflichtige sterbe, Verluste durchaus untergehen, was sich als systemkonsequent darstelle.

*Prof. Dr. Hundsdorfer*²⁰ empfand die Diskussion um den Vorschlag von *Herrn Rennings* zur zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrages als zu dogmatisch. Aus ökonomischer Sicht sei es nicht von großer Bedeutung, ob ein Verlustvortrag auf 20 Jahre begrenzt oder für unbegrenzt zulässig erklärt werde. Schließlich verbleibe einem Unternehmen, das aus heutiger Sicht einen Verlust erleide und diesen erst in 20 Jahren steuerlich geltend machen könne, von diesem Verlustvortrag unter Berücksichtigung von Abzinsungseffekten kaum noch etwas. Außerdem sei bei Unternehmen, die einen Verlustvortrag innerhalb von 10 Jahren noch nicht haben verrechnen können, die Wahrscheinlichkeit einer Verlustverrechnung innerhalb der nächsten 10 Jahre eher gering. Vor diesem Hintergrund könne die intensiv geführte Diskussion über die zeitliche Begrenzung des Verlustvortrages nicht zielführend sein.

¹⁹ *Prof. Dr. Roland Ismer, MSc Econ. (LSE)*, ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität, Erlangen-Nürnberg

²⁰ *Prof. Dr. Jochen Hundsdorfer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre an der Freien Universität, Berlin.

Nach *Dr. Dorenkamp* stelle eine Verlustvortragsmöglichkeit von 20 Jahren natürlich eine geringere Beschränkung dar als eine kürzere zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags. Richtig sei auch, dass die Wahrscheinlichkeit der Geltendmachung abnehme, wenn ein Unternehmen seine Verluste bereits 10 Jahre vortrage. Nicht einleuchtend sei jedoch, dass das Unternehmen dafür steuerlich bestraft werden solle, Verluste im elften Jahr steuerlich nicht mehr geltend machen zu können. Sollten die vorgetragenen Verluste mangels Gewinnsituation dennoch nicht zur Verrechnung gelangen, hätte dies auch keine haushaltspolitische Wirkung.

Herr *Rennings* teilte die Ansicht von *Prof. Dr. Hundsdorfer*, dass in Deutschland die Problematik der Verlustverrechnung zu dogmatisch angegangen werde. Eine Vielzahl anderer Staaten hätte auch in ihrem Besteuerungssystem zeitliche Verlustverrechnungsbegrenzungen vorgesehen. Entscheidend sei die konkrete Ausgestaltung, wobei hierbei dem Gesetzgeber gewisse Spielräume einzugestehen seien. In Deutschland bestehe ein Verlustvortragsvolumen in Höhe von ca. 500 Milliarden EUR, ein Betrag, mit dem Deutschland laut OECD-Statistik den Spitzenplatz einnehme.

Anderer Ansicht war *Prof. Dr. Desens*, der die Diskussion nicht als zu dogmatisch, sondern als teilweise zu ökonomisch empfand. Natürlich könne er die von *Prof. Dr. Hundsdorfer* dargestellten betriebswirtschaftlichen Überlegungen nachvollziehen. Im Verfassungsrecht würden diese ökonomischen Neutralitätspostulate jedoch – zumindest bis jetzt – nicht nachvollzogen. Es stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob ökonomisch sinnvolle Erwägungen in Zukunft in einen verfassungsrechtlichen Rahmen gebracht werden könnten, der auch berücksichtigen müsse, dass Steuern der Erzielung staatlicher Einnahmen dienen.

Herr *Welling*²¹ betonte, dass im europäischen Binnenmarkt nur drei vergleichbare Länder existierten, die eine betragsmäßige Begrenzung von Verlustvorträgen bei Kapitalgesellschaften vorsähen. Neben Deutschland seien dies Italien, Polen und Österreich. In den meisten übrigen europäischen Staaten, die *Herr Rennings* angesprochen habe, sei eine zeitliche Begrenzung der Verlustvorträge nur bei natürlichen Personen vorgesehen; dies gelte insbesondere für Frankreich. Den internationalen Vergleich zur Begründung einer zeitlichen Begrenzung der Vortragfähigkeit von Verlusten in Deutschland heranzuziehen, könne unter diesen Aspekten nicht überzeugen. Eine Rechtfertigung für eine Etablierung einer Beschränkung der Verlustvorträge in betragsmäßiger und zeitlicher Hinsicht sei jedenfalls unter Berufung auf die Besteuerungspraxis vieler europäischer Staaten nicht überzeugend. Wie eine etwaige Abstimmung zwischen betragsmäßiger und zeitlicher Beschränkung von Verlustvorträgen vorgenommen werden solle, um die Belastungswirkungen möglichst gering zu halten, könne er sich nicht vorstellen. Schließlich sei die Höhe der Verlustvorträge mit denen anderer Staaten durchaus vergleichbar. In Relation zur jeweiligen Wirtschaftskraft bestünden in vergleichbaren Industrienationen ebenfalls hohe Verlustvorträge.

*Prof. Dr. Broer*²² führte im Anschluss an die Ausführungen von *Herrn Welling* aus, dass im Steuersystem von Polen eine Kombination von betragsmäßigen und zeitlichen Verlustverrechnungsbeschränkungen vorgesehen sei. Daneben existierten auch Staaten in Europa, die zeitliche Verlustabzugsbegrenzungen für Körperschaften vorsähen.

²¹ *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V.

²² *Prof. Dr. Michael Broer* lehrt an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Ostfalia, Wolfsburg.

*Dr. Töben*²³ fragte, ob sich die von *Herrn Rennings* genannte Facharbeitsgruppe auch mit dem praxisrelevanten Problem des Einflusses der Mindestgewinnbesteuerung auf Projektgesellschaften befasse. Die Mindestgewinnbesteuerung treffe typischerweise Projektgesellschaften mit hohen Anlaufverlusten, denen erst am Ende des Investitionszeitraums ein Gewinn nachfolgen solle.

Nach *Herrn Rennings* handle es sich um ein Problem, das in der Diskussion stehe. Der Gesetzgeber habe sich, obwohl er vor Einführung der Mindestgewinnbesteuerung diese Benachteiligung für Projektgesellschaften erkannt habe, bewusst für eine Ausgestaltung der Mindestgewinnbesteuerung in der derzeit ausgestalteten Form entschieden. Es sei jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber im Rahmen einer Neustrukturierung der Verlustverrechnung dieses Problem einer Lösung zuführe.

Nach *Herrn Grafe*²⁴ sei ein Grundproblem der Verlustverrechnung, dass z.B. im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die festzusetzende Einkommensteuer bzw. der hierfür erforderlichen Verrechnung von Verlusten und Gewinnen, Verluste in Höhe des Grundfreibetrages und der Sonderausgaben nicht erfasst würden bzw. verrechnet werden könnten, soweit dieser Bereich erreicht werde. Dasselbe gelte für den Verlustvortrag, bei dem der Eingangsfreibetrag und die Sonderausgaben verloren gingen. Hier müsse eine Lösung gefunden werden, damit Verlustverrechnungspotenzial nicht ungenutzt verloren ginge.

*Prof. Dr. Schulze-Osterloh*²⁵ verlieh seiner Hoffnung Ausdruck, dass eine einvernehmliche Lösung zur Neuordnung der Beschränkung der Verlustverrechnung gefunden werden könne. Mit *Herrn Rennings* und *Dr. Dorenkamp* seien zwei Vertreter mit ganz unterschiedlichen Vorstellungen hinsichtlich der Aufkommensschätzungen zur Mindestbesteuerung und damit einhergehend der Wirksamkeit von Verlustvorträgen, anwesend. Sein Wunsch sei, dass sich beide Referenten auf einen gemeinsamen Nenner einigen und das Ergebnis dem Bundesfinanzminister mitteilen würden.

D. 40. Berliner Steuergespräch

Prof. Dr. Mellinshoff dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 40. Berliner Steuergespräch zum Thema „DBA-Politik der Bundesregierung“, das am 26. September 2011 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).

²³ *Dr. Thomas Töben, M.B.A.* ist Steuerberater und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin.

²⁴ *Helmut Grafe* ist Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Berlin.

²⁵ *Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh*, ist emeritierter Professor und ehemaliger Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handelsrecht und Steuerrecht an der Freien Universität Berlin.