

Einschränkungen der Verlustverrechnung

39. Berliner Steuergespräch

Vorgaben Koalitionsvertrag

Mittelfristiges Ziel für die Unternehmensbesteuerung lt. Koalitionsvertrag
zwischen CDU, CSU und FDP

Prüfung

- einer **Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung**
sowie
- der **Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems** anstelle
der bisherigen Organschaft

dabei Berücksichtigung folgender Ziele

- der **Stärkung des Wirtschaftsstandorts-/Holdingstandortes**
- der **Aufkommensneutralität**
- **Steuervereinfachung**

Haushaltskonsolidierung

- aktuell hohe jährliche **Neuverschuldung**
- künftig bei Bund und Ländern zu beachtende **Schuldenbremse** des Grundgesetz
- **europäischer Stabilitäts- und Wachstumspakt**

*Zitat: „Wir können die jetzige Entwicklung im Bereich der Verlustverrechnung nicht einfach so weiterlaufen lassen. Das würde in der längerfristigen Konsequenz dazu führen, dass die Einnahmehasis für alle öffentlichrechtlichen Körperschaften in einem Maße gefährdet wäre, dass eine nachhaltige, verantwortliche Finanzpolitik gar nicht mehr möglich wäre.“**

Bundesfinanzminister Dr. Wolfgang Schäuble anlässlich des Deutschen Steuerberaterkongresses 2011 -
„Steuerreform in Zeiten leerer Kassen“

Facharbeitsgruppe

Auftrag: Vorschläge bis September 2011

Schwerpunkt:

- **Verlustabzug** (Verlustrücktrag, Verlustvortrag; Mindestgewinnbesteuerung)
- Verlustverrechnungsbeschränkungen nach § 8c KStG (**Mantelkauf**)
- Verlustübergang bei **Umwandlung**
- ausländischer **Betriebsstättenverluste**

Evaluierung:

- statistische Daten (insbesondere Statistisches Bundesamt)
- Betrachtung von Echtfällen (Unternehmen mit höchsten Verlusten)

Ausgangssituation

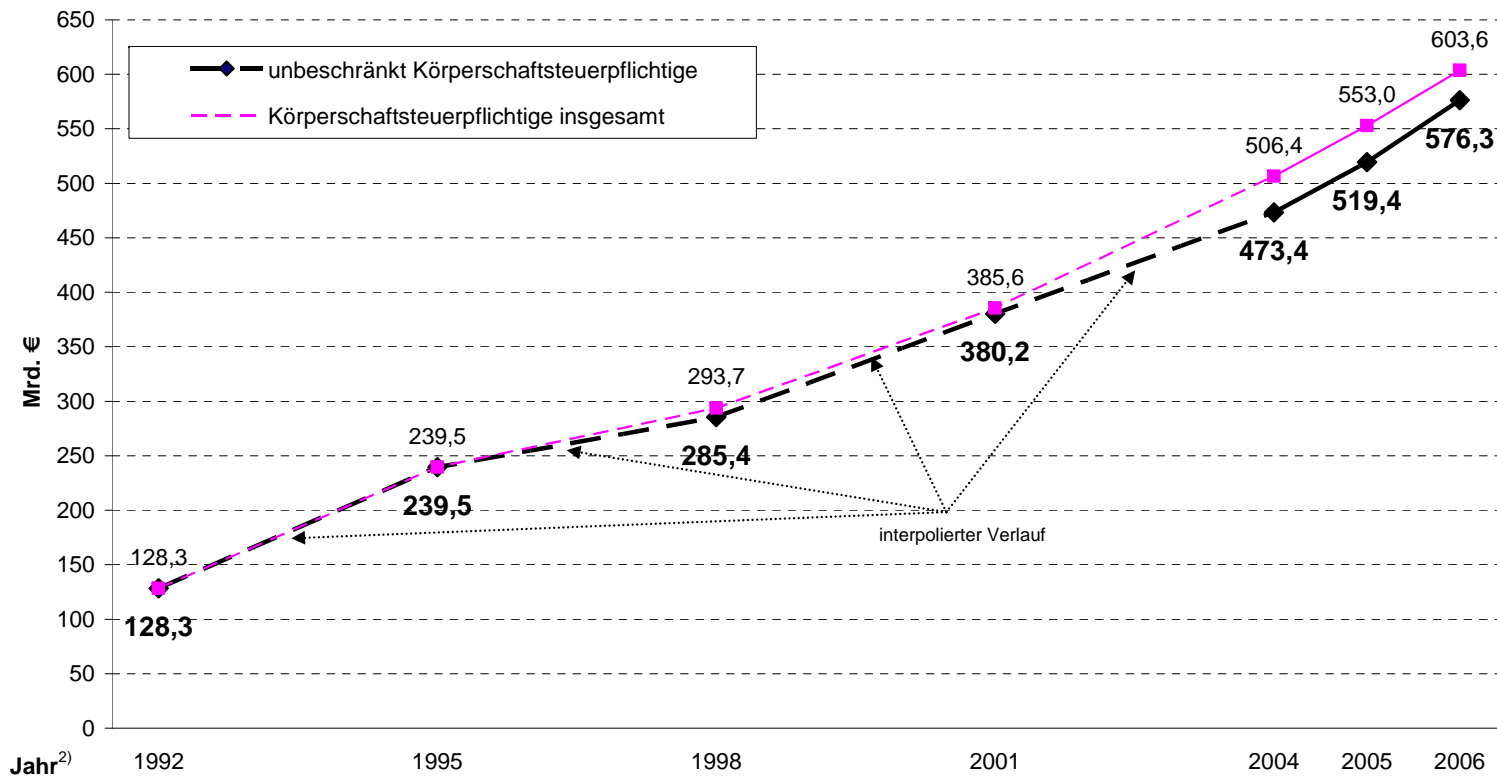
Entwicklung der Verlustverrechnung

- **Einschränkung des Verlustrücktrags** durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999
- **Einführung Mindestgewinnbesteuerung** ab 2004 durch Gesetz zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003
- **Einschränkung des Verlustübergangs bei Umwandlung** (§ 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG) durch Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung anderer steuerlicher Vorschriften SEStEG vom 7. Dezember 2006
- Ersatz der bisherigen Mantelkaufregelung durch die **Verlustverrechnungsbeschränkung des § 8c KStG** durch Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007

Gewaltiges Verlustvortragspotential

Stand: März 2011

Entwicklung der Verlustvträge von Körperschaftsteuerpflichtigen¹⁾



Quelle: Statistisches Bundesamt

7

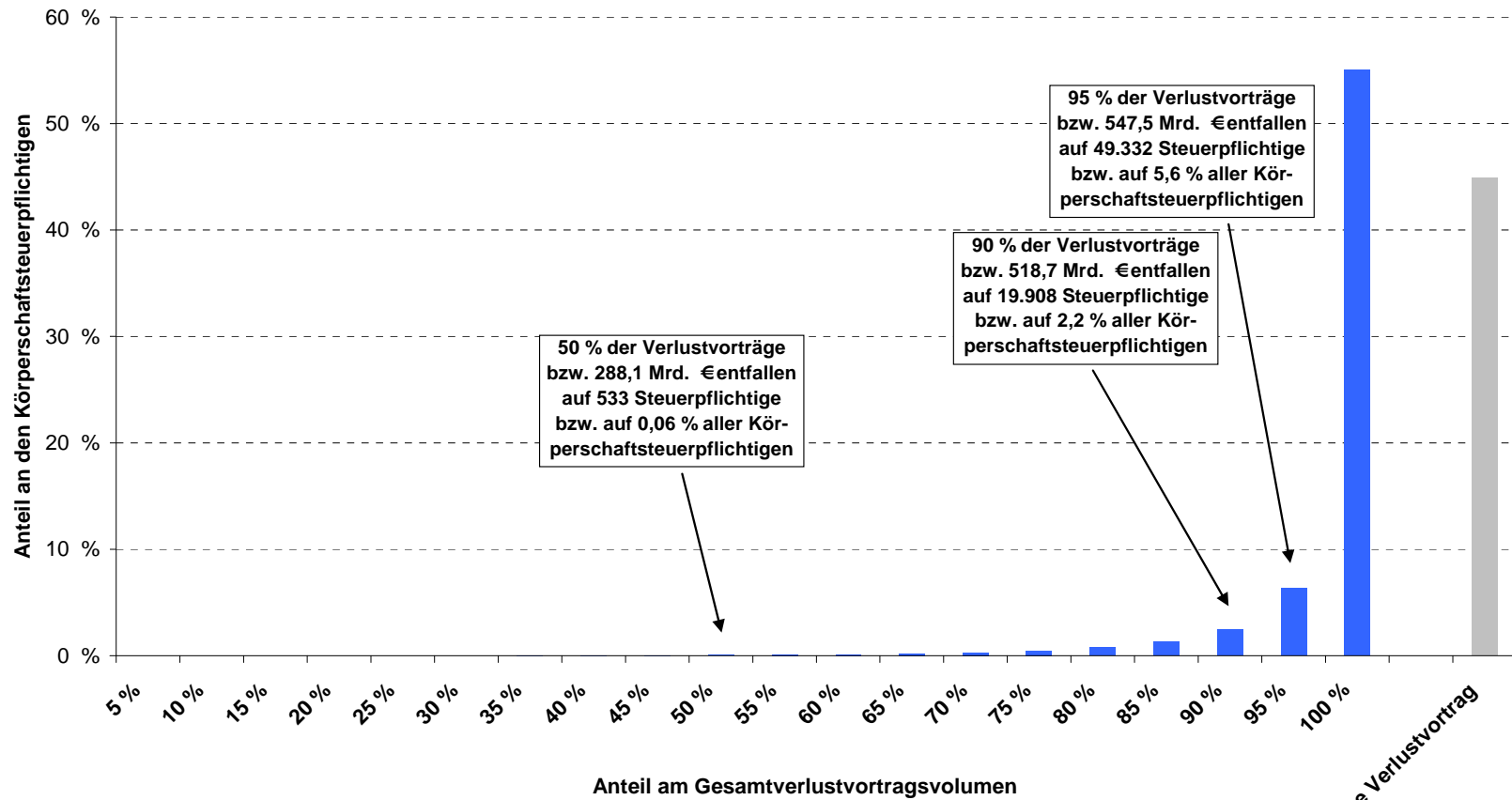
1) Ohne Organgesellschaften. Ohne Steuerbefreite.
 2) Stand jeweils zum 31.12. eines Veranlagungsjahres

Verteilung des Verlustpotenzials

Stand: März 2011

Körperschaftsteuerstatistik 2006

- Unbeschränkt Steuerpflichtige^{*)} -



Quelle: Statistisches Bundesamt

*) Ohne Organgesellschaften, ohne Steuerbefreite

Bundesministerium der Finanzen
Berlin

Reales Risiko

Erkenntnisse aus Evaluierung

- es handelt sich um **festgestellte Verlustvorträge**, die größtenteils mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können
- die **öffentliche Hand** trägt nur in begrenztem Umfang bei
- auf insolvente, in Liquidation befindliche oder **nicht mehr aktive Unternehmen** entfällt ebenfalls nur ein geringer Teil der Verlustvorträge

Entwicklung der Rechtsprechung

Mindestgewinnbesteuerung

- AdV Beschluss des BFH I B 49/10 vom 26. August 2010: Zweifel, ob die Mindestgewinnbesteuerung in Sonderfällen, in denen die Verlustvorträge endgültig nicht mehr verrechnet werden können (im Ausgangsfall aufgrund des Untergangs der Verluste nach § 8c KStG), verfassungsgemäß ist

Ausländische Betriebsstättenverluste

- BFH-Urteile I R 100/09 und I R 107/09 vom 9. Juni 2010: Verluste einer ausländischen Betriebsstätte, die in einem EU/EWR Mitgliedsstaat belegen ist, sind trotz DBA-Freistellung, ausnahmsweise zu berücksichtigen, sofern es sich um „endgültige“ („finale“) Verluste handelt

Handlungsmöglichkeiten?

Altverluste

Ausgangslage

- stellen ein reales Risiko für die öffentlichen Haushalte da
- haben die steuerpolitische Debatte der letzten Jahre immer wieder geprägt

Handlungsmöglichkeiten

- Definition der Altverluste?
- Zeitliche Begrenzung
 - jüngere Rechtsprechung des BVerfG zur Rückwirkung von Gesetzen und Erfassung von Wertsteigerungen?
- Fortführung der Mindestgewinnbesteuerung zur Begrenzung von Haushaltswirkungen

Verlustrücktrag

Ausgangslage

- geringe Inanspruchnahme
- aufwändige Korrektur von Verlagerungen und Beratung
- aber: gerade Bedeutung für kleine und mittlere Unternehmen

Handlungsmöglichkeiten:

- Streichung – evt. Kompensation durch höheren Sockelbetrag bei Verlustvortrag/Mindestgewinnbesteuerung

		Veranlagungsjahr			
		2001	2004	2005	2006
1	Zahl der Körperschaftsteuer-pflichtigen insgesamt	795.832	843.077	866.665	919.920
2	Zahl der Körperschaftsteuer-pflichtigen mit Verlustrücktrag	33.736	33.562	34.272	31.910
3	Anteil der Körperschaftsteuer-pflichtigen mit Verlustrücktrag	4,2 %	3,9 %	4,0 %	3,4 %
4	Volumen des in Anspruch ge-nommenen Verlustrücktrags	1,15 Mrd. €	0,92 Mrd. €	0,98 Mrd. €	1,00 Mrd. €
5	Durchschnittlich pro Rücktragsfall in Anspruch genommener Verlustrücktrag (Zeile 4 / Zeile 1)	34.088 €	27.411 €	28.594 €	31.338 €

Mindestgewinnbesteuerung

Ausgangslage

- Die Mindestgewinnbesteuerung führt in konjunkturrell guten Jahren, wie z. B. in 2012 erwartet, zu einer **Erhöhung des Steueraufkommens von rund 3 Mrd. €**
- **tatsächliche Belastungswirkung gering:** bei 2.810 Körperschaftsteuerpflichtigen (von 800.000 Körperschaftsteuersubjekten) und bei 2.871 Gewerbesteuerpflichtigen (von über 2,6 Millionen Gewerbesteuerpflichtigen). Im Mittelstand Sockelbetrag von 1 Mio. €
- **Verfassungsrechtlich problematisiert** bei Zusammentreffen mit anderen Verlustverrechnungsbeschränkungen

Mindestgewinnbesteuerung

Handlungsmöglichkeiten

- bei Wegfall erhebliche Steuermindereinnahmen
- Kompensation durch andere Maßnahmen z.B. zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags greifen nicht zeitnah
- Haushaltswirkungen ließen sich durch Ausschleichen abmildern (aber was ist bei nächster Krise? - Einführung im Zusammenhang mit dem Konjunkturbruch 2001-2004)

Verlustvortrag

Ausgangslage

- zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag international günstig (Folie 18)
- Vermeidung des erneuten Anwachsens von Verlustvorträgen

Handlungsmöglichkeiten

- Zeitliche Begrenzung
 - verfassungsrechtliche Beurteilung (Abwägung Abschnittsbesteuerung und Nettoprinzipals als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips)
- Alternativansatz: degressive Abschmelzung des Vortragsvolumens (Folie 19)

Internationaler Vergleich

zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags ist international verbreitet

3 Jahren	Japan (bei natürlichen Personen), Lettland (bei natürlichen Personen)
4 Jahren	Portugal und Spanien (bei natürlichen Personen),
5 Jahren	Bulgarien, Griechenland, Italien, Rumänien (bei natürlichen Personen), Tschechien, Polen
6 Jahren	Frankreich (bei natürlichen Personen),
7 Jahren	Estland (bei natürlichen Personen) Japan (bei Körperschaften), Rumänien (bei Körperschaften), Schweiz und Slowakei,
8 Jahren	Lettland (bei Körperschaften),
9 Jahren	den Niederlanden,
10 Jahren	Finnland,
15 Jahren	Spanien (bei Körperschaften und Personengesellschaften)
20 Jahren	Kanada und den USA.

Lösungsvorschlag: Abschmelzung von Verlusten

Jahr	Verlust	Abschmelzung 10%	Abschmelzung 20%
01	100	100	100
02	0	90	80
03	0	81	64
04	0	73	51
05	0	66	41
06	0	59	33
07	0	53	26
08	0	48	21
09	0	43	17
10	0	39	13

Bei einer Abschmelzung in Höhe von 10 % würde sich Verlustvortrag nach 10 Jahren um rd. 60 % reduzieren.
Bei einer Abschmelzung in Höhe von 20 % wäre ein vergleichbares Volumen bereits nach 5 Jahren erreicht.

Mantelkauf

Ausgangslage

- durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung und durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz
 - „Konzernklausel“
 - „Stille-Reserven-Klausel“
 - „Sanierungsklausel“ (ausgesetzt aufgrund Beihilfe-Entscheidung EU-Kommission)

Mantelkauf

	Veranlagungsjahr			
	2008	2009	2010	2011
	in Mio. €			
Steuerliche Auswirkung des § 8c KStG nach derzeitiger Rechtsanwendung auf Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag	+ 1.475	+ 1.475	+ 580	+ 580

Schätzung der finanziellen Auswirkungen zum Bürgerentlastungsgesetz und zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz ohne Sanierungsklausel in den Veranlagungsjahren 2008 bis 2011

Mantelkauf

Handlungsmöglichkeiten

- **Umgestaltung des § 8c KStG zur „Missbrauchsregelung“**
- **Modifikation des § 8c KStG**
 - Begrenzung des mittelbaren Beteiligungserwerbs
 - Konzernklausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 KStG)
 - Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 6 KStG)
 - Sanierungsklausel
 - Anteiliger Verlustuntergang
- **Regelung des Zusammenspiels mit der Mindestgewinnbesteuerung**
 - Ausnahmeregelung für Verluste, die zuvor allein aufgrund der Mindestgewinnbesteuerung nicht mit positiven Einkünften verrechnet werden konnten

Umwandlungsvorgänge

Ausgangslage

- kein Verlustübergang zur Verhinderung von Steuerausfälle insbesondere aufgrund von grenzüberschreitenden Umwandlungen (§ 12 Absatz 3 Satz 2 UmwStG i.d.F des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (SEStEG))
- BFH äußert im AdV-Verfahren I B 49/10 verfassungsrechtliche Zweifel bei Zusammenwirken von Mindestgewinnbesteuerung Wegfall von Verlusten in Umwandlungsfällen nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

Handlungsmöglichkeiten

- Ausnahme für Verluste auch in Umwandlungsfällen, die zuvor allein aufgrund der Mindestgewinnbesteuerung nicht mit positiven Einkünften verrechnet werden konnten

Betriebsstätten

Ausgangslage

- BFH-Urteile I R 100/09 und I R 107/09 vom 9. Juni 2010: zur Berücksichtigung „endgültiger“ („finaler“) Verluste
- keine konkreten Zahlen zum Volumen - in den Jahren 2004 bis 2008 im EU-Raum laufende handelsbilanzielle Verluste von ausländischen Betriebsstätten inländischer Unternehmen in Höhe von insgesamt rund 16,5 Mrd.

Handlungsmöglichkeiten

- gesetzliche Regelung der Finalität?