

**Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung
bei Körperschaften (BT-Drucksache 18/9986)**

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 21. Nov. 2016

**Gesetzentwurf erleichtert Steuergestaltungen und
behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung**

Steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften nicht erweitern, sondern stärker beschränken

Gliederung

1. Verlustverrechnungen nicht erweitern, sondern stärker beschränken	1
2. Bevorzugung von Konzernen verringern	2
3. Gesetzentwurf behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung	2
4. Gesetzentwurf begünstigt Steuergestaltungen	3
5. Statt einer erleichterten Verlustverrechnung Unternehmensgründungen direkt fördern.....	3
6. Fazit: Der Gesetzentwurf ist abzulehnen.....	4

Fazit:

- **Der Gesetzentwurf ist abzulehnen, da er Steuergestaltungen erleichtert und eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung behindert.**
- **Will man tatsächlich auf jährlich 600 Mio. € Steuereinnahmen verzichten, sollten sozialversicherungspflichtige Lohnsteuerzahler entlastet und Unternehmensgründungen direkt gefördert werden.**

1. Verlustverrechnungen nicht erweitern, sondern stärker beschränken

Die Verlustvorträge stiegen bei der Körperschaftsteuer von 285 Mrd. € in 1998 über 473 Mrd. € in 2004 auf 579 Mrd. € in 2010¹, mehr als viermal so viel wie der Gesamtbetrag der Einkünfte aller körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen von rund 132 Mrd. €. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde in 2010 durch Verlustvorträge und Verlustrückträge um rund 25 Mrd. € vermindert, so dass nur ein zu versteuerndes Einkommen von rund 127 Mrd. € übrig blieb.² Hinzu kommen Verlustvorträge bei der Gewerbesteuer in ähnlicher Größenordnung. Bei voller Nutzung aller Verlustvorträge könnten die Gewinne der dt. Kapitalgesellschaften für ca. 4 Jahre ganz steuerfrei gestellt werden, was zu einem gesamten Aufkommensverlust von über 150 Mrd. € führen würde.

¹ 2010 ist das letzte verfügbare Jahr der amtlichen Körperschaftsteuerstatistik.

² [Destatis, Jährliche Körperschaftsteuerstatistik 2012]. Von den gesamten Verlustvorträgen entfielen in 2012 fast die Hälfte der Verlustvorträge auf nur rund 2% der Körperschaften. Die derzeit in Deutschland bestehende Möglichkeit, Verluste zeitlich unbeschränkt vorzutragen, begünstigt also einen kleinen Anteil von meist besonders stark steueroptimierten Unternehmen.

Empfehlung:

Es ist zwingend erforderlich, dass die Verlustvorträge auch zeitlich begrenzt werden, so wie es in vielen EU-Staaten üblich ist. Z.B. könnten Verluste nach einigen Jahren jedes Jahr abgeschmolzen werden. Dies würde auch die komplizierten Regelungen zum Verlustuntergang bei Eigentumswechsel weniger bedeutsam machen, die der Gesetzgeber zur Verringerung von Steuerumgehungen durch Kauf von Firmen mit hohen Verlustvorträgen ('Mantelkauf') erlassen musste.

2. Bevorzugung von Konzernen verringern

Es gibt derzeit eine strukturelle Bevorzugung von Start-Ups innerhalb einer Konzernstruktur: Alle Anfangsverluste sind bei Anteilseignerwechsel innerhalb des Konzerns verrechenbar.³ Alleinstehende Start-Ups hingegen verlieren derzeit bei Anteilseignerwechsel ihre Verlustvorträge ganz⁴ oder anteilig⁵.

Die unbeschränkte Querverrechnung von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen ('Organschaft') begünstigt Konzerne gegenüber mittelständischen Unternehmen, führt zu einer massiven Senkung der Bemessungsgrundlage und deshalb tendenziell zu höheren nominalen Steuersätzen für die anderen Unternehmen.⁶

Empfehlung:

Entsprechend sollte die Verlustverrechnung zwischen verbundenen Gesellschaften ('steuerliche Organschaft') stärker beschränkt werden. In einem ersten Schritt könnte zusätzlich zum Ergebnisabführungsvertrag eine Heraufsetzung der Mindestbeteiligungsquote von aktuell >50% auf z.B. 80% vorgesehen werden.

3. Gesetzentwurf behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung

In Anlehnung an Lebenszyklusmodelle kann der Entwicklungsprozess von jungen Unternehmen in folgende Hauptphasen⁷ unterteilt werden: Unternehmensgründung, Wachstumsphase, Expansionsphase, ggf. Verkauf. Während der Anfangsphasen einer Unternehmensgründung fallen Verluste an, die steuerlich später mit Gewinnen verrechnet werden können. Diese Verrechnungsmöglichkeit wird beschränkt, falls die Anteilseigner wechseln (§ 8c KStG).⁸

Der Gesetzentwurf soll nun bei einem Wechsel der Anteilseigner die weitere Verlustverrechnung ermöglichen, aber nicht nur für Unternehmensgründungen, sondern für jedes Unternehmen, das seit mindestens 3 Jahren⁹ "ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält"¹⁰. "Unternehmen erhielten durch die Neuregelung einen besseren Zugang zu privatem Wagniskapital, das sie dringend für ihr Wachstum benötigten".

Der Gesetzentwurf soll eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung begünstigen. Aber das Gegenteil ist der Fall: Der Gesetzentwurf behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung. Es wird nämlich ein großer Anreiz geschaffen, die Geschäftsstruktur für mindestens 3 Jahre einzufrieren, wie es zu Recht eine internationale Steuerbraterin beschreibt. "In meinen Augen lassen sich Innovation und eine steuerliche Vorschrift, welche über Jahre hinweg die Anpassung des Geschäftsbetriebs an sich schnell ändernde wirtschaftliche Gegebenheiten verbietet, nur schwer miteinander in Einklang bringen. Dynamische Unternehmen jedenfalls werden von der Begünstigung angesichts der Unflexibilität der Regelung wohl nur schwer profitieren können."¹¹

³ § 8c Abs. (1) S. 5 KStG.

⁴ Wechsel von mehr als 50% der Anteilseigner, § 8c Abs. 1. S. 1 KStG.

⁵ Wechsel von mehr als 25% der Anteilseigner, § 8c Abs. 1. S. 1 KStG.

⁶ [Jarass/Obermair 2012, Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung, S. 51-53].

⁷ Siehe <https://www.deutsche-startups.de/lexikon/investitionsphasen/>.

⁸ Allerdings können gemäß § 8c Abs. (1) S. 6 KStG Verlustvorträge bis zur Höhe der stillen Reserven auch bei eigentlich schädlichem Anteilseignerwechsel weiter genutzt werden. Beträgt z.B. das ausgewiesene Eigenkapital des Unternehmens 1 Mio. € und ist der Käufer bereit, für 100% der Anteile 3 Mio. € zu bezahlen, so beträgt der gemeine Wert des Unternehmens 3 Mio. € und damit betragen die stillen Reserven des Unternehmens laut § 8c Abs. (1) S. 7 KStG 2 Mio. € (= 3 - 1). Verlustvorträge bis zu 2 Mio. € sind damit nach geltender Rechtslage vortragsfähig.

⁹ oder seit ihrer Gründung.

¹⁰ § 8d KStG-Entwurf, Abs. 1, S. 1. Wird dieser Geschäftsbetrieb später eingestellt, entfällt die weitere Verlustnutzung.

¹¹ Heil S, Neuer § 8d KStG-E: Spagat zwischen Startup-Förderung, Missbrauchsbekämpfung und Europarecht. Pöllath + Partners, München, <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2016/10/26/neuer-%C2%A7-8d-kstg-e-spagat-zwischen-startup-foerderung-missbrauchsbekaempfung-und-europarecht/>

Der Gesetzentwurf behindert eine laufende Optimierung von Unternehmen und damit eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung insbesondere auch von Unternehmensgründungen.

4. Gesetzentwurf begünstigt Steuergestaltungen

Der Gesetzentwurf sieht höchst komplizierte und für die Unternehmensentwicklung kontraproduktive Beschränkungen (siehe Kap. 3) vor. Allerdings könnten ohne derartige Beschränkungen zukünftig ALLE Verlustvorträge auch bei Anteilswechsel unbeschränkt übernommen werden. Damit könnten unbeschränkt Firmen mit Verlustvorträgen gekauft und die gekauften Verluste mit den eigenen Gewinne verrechnet werden. Dies würde zu jährlichen Steuerausfällen im Milliardenbereich führen (siehe Kap. 1).

Die angestrebte Verhinderung von Steuergestaltungen wird aber nicht erreicht. Ganz zu Recht stellt die Bundesrat-Stellungnahme¹² fest, dass der vorliegende Gesetzentwurf "erhebliches Gestaltungspotential" aufweist. "Daraus ergibt sich die Gefahr, dass es zu einer mit dem gesetzgeberischen Ziel nicht zu vereinbarenden Verlustnutzung kommt, insbesondere auch durch Reaktivieren und Nutzbarmachen noch bestehender Verluste in bereits längere Zeit inaktiven Verlustmänteln." Deshalb verlangt der Bundesrat folgende "gesetzestechische Korrekturen bzw. Ergänzungen":

- "Verhinderung der Verrechnung von Verlusten, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung eines Geschäftsbetriebs stammen, und in Fällen, in denen die Körperschaft im Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs Organträgerin oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.
- Berücksichtigung aller schädlichen Ereignisse i. S. d. § 8d Absatz 2 KStG n.F. im Dreijahreszeitraum bis einschließlich zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs.
- Verhinderung von Gestaltungen, bei denen im Veranlagungszeitraum des schädlichen Anteilseignerwechsels stille Reserven (z. B. über Buchwerteinbringungen) "künstlich" geschaffen werden.
- Einheitliche veranlagungszeitraumabhängige Betrachtung des Dreijahreszeitraums.
- Einheitliche Ausübung des Antragsrechts nach § 8d KStG bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer.
- Einführung einer Anwendungsvorschrift, wonach Voraussetzung für die Inanspruchnahme des neuen § 8d KStG ist, dass der Geschäftsbetrieb zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit der Neuregelung weder eingestellt noch ruhend gestellt war und auch zukünftig Einstellungen oder Ruhendstellungen eines Geschäftsbetriebs vor bzw. nach schädlichen Anteilsübertragungen zur Versagung des Verlustabzugs nach § 8d KStG führen.
- Keine rückwirkende Begünstigung von Anteilserwerben, also keine Anwendung auf bereits abgeschlossene Sachverhalte. In diesen Fällen wurde der Verlustuntergang regelmäßig bereits bei der Kaufpreisfindung einkalkuliert. Aus rein administrativer Sicht wäre eine erstmalige Anwendbarkeit der Neuregelung auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2016 vorzugswürdig."

Zudem ist es, wie vom Bundesrat zu Recht angemerkt, sehr fraglich, ob eine Trennung in den alten § 8c KStG und den vorgeschlagenen § 8d KStG n.F. sinnvoll ist.

Man sieht hier ganz deutlich, wie außerordentlich kompliziert das Gesetz auszugestaltet ist, um auch nur die offensichtlichsten Gestaltungen einzudämmen. "Die Bundesregierung wird sich der Bitte des Bundesrates entsprechend dafür einsetzen, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten auszuschließen"¹³, heißt es in der Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates. Allerdings lässt die Bundesregierung ihren Gesetzesvorschlag unverändert und damit bleibt ungeklärt, wie die Bundesregierung die genannten Missbräuche verhindern will.

Empfehlung:

Wenn schon eine generelle Erleichterung der Verlustverrechnung umgesetzt werden soll, dann sollten in jedem Fall diese vom Bundesrat verlangten gesetzestechischen Korrekturen umgesetzt werden.

5. Statt einer erleichterten Verlustverrechnung Unternehmensgründungen direkt fördern

Der Gesetzentwurf führt zu erheblichen Steuerausfällen von 600 Mio. € pro Jahr. Der federführende Finanzausschuss und der Wirtschaftsausschuss empfahl dem Bundesrat, zu dem Gesetzentwurf wie folgt Stellung

¹² Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Stellungnahme des Bundesrates, Bundesrat Drucksache 544/16, 04.11.2016, S. 2.

¹³ Gegenäußerung der Bundesregierung vom 12. November 2016 zur Stellungnahme des Bundesrates vom 04. November 2016.

zu nehmen: "Der Bundesrat ist der Auffassung, dass eine Belastung in diesem Umfang für alle Haushaltsebenen nicht tragbar ist. Er fordert die Bundesregierung auf, weitere Maßnahmen zu prüfen, um die Steuerausfälle, insbesondere auch für die kommunale Ebene, zu verringern."¹⁴ Diese Empfehlung ist allerdings in der Bundesrat-Stellungnahme nicht mehr enthalten! Derselbe Bundesrat hat sich bisher allerdings nachhaltig dagegen gesperrt, die kleinen Leute zu entlasten, denen von Lohnerhöhungen fast zwei Drittel weggenommen wird: Die Großen werden entlastet, die Kleinen weiter massiv überlastet.

Empfehlung:

Statt einer erleichterten Verlustverrechnung sollten Unternehmensgründungen direkt gefördert werden:

- Förderung der Gründungsphase durch die Möglichkeit einer pauschalen Ansparabschreibung in den beiden Jahren vor der Gründung sowie Berücksichtigung der Anfangsverluste bei der persönlichen Einkommenssteuer der Unternehmensgründer.
- Freistellung in der Gründungsphase von allen administrativen Aufgaben sowie von Steuer- und Abgabenlasten.
- Förderung der Wachstumsphase von Unternehmensgründungen durch nachrangiges Eigenkapital durch KfW o.Ä. bzw. durch Garantien zur Erleichterung von Kredit- und Kapitalaufnahmen.

6. Fazit: Der Gesetzentwurf ist abzulehnen

Der Gesetzentwurf¹⁵

- begünstigt Steuergestaltungen,
- behindert eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung,
- führt zu enormen Steuerfällen von jährlich 600 Mio. €.

Der Gesetzentwurf ist deshalb abzulehnen.

Will man tatsächlich auf jährlich 600 Mio. € Steuereinnahmen verzichten, sollten besser sozialversicherungspflichtige Lohnsteuerzahler entlastet und Unternehmensgründungen direkt gefördert werden.



JARASS/OBERMAIR:
Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung.
MV-Verlag, Münster, 2015, 18,70 €
(abrufbar unter www.JARASS.com, Steuern, Bücher).

¹⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Empfehlung der Ausschüsse Fz – Wi, Empfehlungen, Bundesrat Drucksache 544/1/16, 21.10.16, S. 4.

¹⁵ Der Gesetzentwurf verstößt eventuell gegen EU-Beihilferecht wie schon die mittlerweile abgeschaffte Sanierungsklausel zur weiteren Verlustnutzung.