

Unternehmensbesteuerung

Perspektiven der Unternehmensbesteuerung

Gewerbsteuer – Gruppenbesteuerung – Verlustverrechnung – Gewinnermittlung

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Das Unternehmensteuerrecht nach den Unternehmensteuerreformen 2000 und 2008 II. Vorgaben und Vorhaben einer weiteren Reform des Unternehmensteuerrechts <ul style="list-style-type: none"> 1. Reformvorgaben aus der Rechtsprechung <ul style="list-style-type: none"> a) Europäischer Gerichtshof b) BVerfG c) Finanzgerichtsbarkeit 2. Reformvorhaben des Koalitionsvertrages von CDU/CSU und FDP vom 26.10.2009 III. Konkretisierung des Reformbedarfs <ul style="list-style-type: none"> 1. Gewerbesteuer <ul style="list-style-type: none"> a) Der Prüfauftrag der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern | <ul style="list-style-type: none"> b) Erfolgsaussichten und Lehren aus der aktuellen Gemeindefinanzreformdebatte c) Reform im System statt „großer Wurf“ 2. Gruppenbesteuerung <ul style="list-style-type: none"> a) Kritik am Gewinnabführungsvertrag als Ausgangspunkt b) Reformmodelle und Reformfragen c) Öffnung über die Grenze 3. Verlustverrechnung <ul style="list-style-type: none"> a) Vorgaben des objektiven Nettoprinzips b) Folgerungen für § 10d Abs. 2 EStG; § 8c KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 4. Gewinnermittlung |
|---|---|

IV. Fazit

I. Das Unternehmensteuerrecht nach den Unternehmensteuerreformen 2000 und 2008

Die 17. Legislaturperiode zeichnet sich bisher durch eine spürbare Diskrepanz zwischen Ankündigung und Umsetzung von Steuerreformvorhaben aus. Im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP vom 26.10.2009 finden sich zahlreiche „Prüfaufträge“ auch für das Unternehmensteuerrecht¹, von denen bisher unklar ist, ob sie sich zu konkreten Gesetzesinitiativen verdichten werden. Bereits das Eingeständnis, dass im Unternehmensteuerrecht erheblicher Reformbedarf besteht, ist indes bemerkenswert, liegen die Unternehmensteuerreformen 2000² und 2008³ doch nur wenige Jahre zurück. Sollte man nach diesen groß angelegten Maßnahmen nicht erwarten, dass sich das Unternehmensteuerrecht in einem guten Zustand befindet?⁴

Zehn Jahre nach Abschaffung des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens wird jedoch immer deutlicher, dass der Gesetzgeber in den hinter uns liegenden Unternehmensteuerreformen im Wesentlichen Steuersatzpolitik betrieben hat. Im Zentrum stand die Senkung der Steuerbelastung einbehaltener Gewinne auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau. Weite Bereiche des Unternehmensteuerrechts sind von den Reformbemühungen unberührt geblieben. Wichtige Strukturprobleme wurden nicht gelöst, eine Reihe neuer geschaffen:

- Halbherzig war der Versuch, durch die Thesaurierungsrücklage des § 34a EStG eine Gleichstellung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu erzielen. Rechtsformneutralität ist damit nicht erreicht worden⁵.
- Ebenso wenig überzeugend ist der Versuch, durch § 35 EStG die gewerbsteuerliche Zusatzlast für Personenunternehmen zu eliminieren⁶. Statt die Unternehmensbesteuerung durch Abschaffung der Gewerbesteuer zu vereinfachen, wurde ein seinerseits streitanfälliges Instrument der Gewerbesteuernivellierung geschaffen, dessen Komplexität zu der der Gewerbesteuer hinzutritt.
- Besonders kritikwürdig ist die seit 2008 bestehende Steuerstruktur des Nebeneinanders von Körperschaft- und Gewerbesteuer als nunmehr gleich starke, aber nach wie vor nicht gleichlaufende Unternehmensteuern. Der Aufwand, der hier betrieben werden muss, um eine Steuerbelastung unternehmerischer Gewinne von insgesamt 30 % zu verwirklichen, ist vor allem deshalb nicht zu rechtfertigen, weil die Gewerbesteuer die denkbar falscheste Steuer für eine auskömmliche Gemeindefinanzierung ist.
- Dem Ziel attraktiver Nominalsteuersätze ist zudem eine mit dem Nettoprinzip nicht mehr vereinbare Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zu verdanken⁷. Dies zwingt jetzt dazu, über eine Neustruk-

1 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, Wachstum, Bildung, Zusammenhalt v. 26.10.2009, S. 13 f.

2 Steuersenkungsgesetz (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

3 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

4 Siehe hierzu auch C. Spengel/B. Zinn in FS Lang, Köln 2010, 399 ff.

5 Vgl. z.B. J. Lang in FS Herzig, München 2010, 323 (324); J. Lang in FS Schaumburg, Köln 2009, 45 (65). Nach Schnei-

der/Wesselbaum-Neugebauer, FR 2011, 166, war dies allerdings auch nicht die Intention von § 34a EStG, der nicht Rechtsform- sondern nur Belastungsneutralität herstellen sollte. Indes verfehlt § 34a EStG auch das Ziel annähernder Belastungsneutralität, vgl. B. Fischer/J. Lang in FS Schaumburg, 2009, 319 (343).

6 Ausführlich J. Hey, FR 2001, 870.

7 Zur Kritik vgl. z.B. J. Lang in FS Schaumburg, Köln 2009, 45 (53).

turierung der Regelungen zur Verlustverrechnung und die Zukunft des Gewinnermittlungsrechts nachzudenken.

- Und schließlich hat der Gesetzgeber zwar mit der ursprünglich großzügigen Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b KStG die „Deutschland-AG“ entflochten und Rahmenbedingungen für einen attraktiven Holdingstandort geschaffen. Das eigentliche Konzernsteuerrecht, die Organschaft, ist aber weitgehend unangetastet geblieben, obwohl die Kritik am Gewinnabführungsvertrag als deutschem Sonderweg spätestens seit Mitte der 1990er Jahre unüberhörbar ist⁸.

Damit wird deutlich, dass im Unternehmensteuerrecht in der Tat nach wie vor große Reformaufgaben zu bewältigen sind. Im Folgenden sollen einige zentrale Bereiche herausgegriffen werden: Die Lösung des Gewerbesteuerproblems, die Reform der Organschaft sowie notwendige Korrekturen im Bereich der Verlustverrechnung und Perspektiven der Gewinnermittlung.

II. Vorgaben und Vorhaben einer weiteren Reform des Unternehmensteuerrechts

1. Reformvorgaben aus der Rechtsprechung

Wenn man sich fragt, was den Unternehmensteuergesetzgeber zum Handeln bewegt, dann ist es wohl nicht die Kritik aus der Steuerrechtswissenschaft⁹. Außer vom internationalen Standortwettbewerb gehen Reformimpulse in erster Linie von der Rechtsprechung aus.

a) Europäischer Gerichtshof

Eine Sonderrolle¹⁰ nimmt dabei die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ein. Zum einen liegen dem EuGH anders als dem BVerfG in der Mehrzahl unternehmensteuerrechtliche Fragestellungen vor, zum anderen ergeben sich – auch seitdem sich der EuGH durch Stärkung der Rechtfertigungsebene ein Stück weit zurücknimmt¹¹ – weit häufiger Handlungsnotwendigkeiten als infolge verfassungsgerichtlicher

Überprüfungen. Die Konsequenzen, die der nationale Gesetzgeber aus der EuGH-Rechtsprechung zieht, sind weitreichend: Von der Abschaffung des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens¹² bis hin zu der auch für reine Inlandssachverhalte geltenden Zinsschranke¹³.

Aktuell steht zu befürchten, dass infolge des Vertragsverletzungsverfahrens gegen Deutschland¹⁴ wegen der nicht erstattungsfähigen Kapitalertragsteuer auf an körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner gezahlte Streubesitzdividenden eine wesentliche Errungenschaft der Unternehmensteuerreform 2000 fällt, die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung durch die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b KStG unabhängig von Mindestbeteiligungshöhe und -dauer. Bereits die – ebenfalls der Vermeidung europarechtlicher Diskriminierung geschuldete¹⁵ – sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG verteuert Ausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften und ist aufgrund des Kaskadeneffekts bei Mehrfachausschüttungen keine bloße Bagatelle¹⁶. Auch unterliegen (an inländische Anteilseigner bezahlte) Streubesitzdividenden schon heute einer gewerbesteuerlichen Doppelbelastung (§§ 8 Nr. 5; 9 Nr. 2 a GewStG)¹⁷. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG auf Beteiligungen unter 10 % wäre ein weiterer gravierender Rückschritt des ursprünglich sehr schlüssigen Systems der Vermeidung von Mehrfachbelastungen im Rahmen der Körperschaftsteuer.

So sind die Impulse der EuGH-Rechtsprechung vielfach kontraproduktiv, was freilich nicht dem Gerichtshof, sondern dem nationalen Gesetzgeber anzulasten ist, der genauso gut durch Einbeziehung des Auslandssachverhalts in die günstigere nationale Rechtslage reagieren könnte. Allein haushalterische Erwägungen verhindern meist eine europarechtskonforme und zugleich steuersystematisch richtige Lösung.

b) Bundesverfassungsgericht

Verglichen mit dem EuGH ist der Einfluss des BVerfG auf das Unternehmensteuerrecht gering. Mit Ausnahme des als Ausreißer einzustufenden EK 45-Beschlusses¹⁸ zur Umstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren sind sämtliche Verfahren zum Un-

8 Dazu unten III.2a.

9 K. Tipke in FS Lang, Köln 2010, 21 (44–47): „Steuergesetzgebung ohne Wissenschaft“.

10 Siehe auch Dieter Birks Feststellung, dass der EuGH das BVerfG abgehängt habe, D. Birk, DStR 2009, 877.

11 Dazu z.B. J. Kokott/T. Henze, BB 2007, 907 ff.

12 Infolge von EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 – Verkooijen, EuGHE 2000, I-4071; EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 – Manninen, EuGHE 2004, I-7477; bestätigt durch EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – Meilicke, EuGHE 2007, I-1835.

13 Infolge von EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179, aber ohne hinreichende Berücksichtigung von EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107, vgl. hierzu W. Schön, IStR 2009, 882 ff.

14 Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland IP/09/435; Klage eingereicht am 23.7.2009 – des EuGH: Rs. C-284/09; im Anschluss an EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – Amurta, EuGH 2007, I-9569; EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07 – Truck Center SA, EuGHE 2008, I-10767.

15 Infolge von EuGH v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 – Bosal, EuGHE 2003, I-9409 und im Vorgriff auf EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 – Keller Holding, EuGHE 2006, I-2107, eingeführt durch Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840.

16 Dies scheint sogar das BVerfG anzuerkennen, das ansonsten keine Bedenken gegen die mit § 8b Abs. 5 KStG einhergehende Einschränkung des objektiven Nettoprinzip hatte, vgl. BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393 (2400).

17 Zu der – m.E. (vgl. J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, 2010, § 11 Rz. 40) zu verneinenden – Frage, ob die gewerbesteuerliche Belastung von Inlandsdividenden dem Diskriminierungsvorwurf entgegengehalten werden kann vgl. z.B. M. Baumgärtel/U. Lange, Ubg 2008, 525 (527 f.); zweifelnd auch D. Gosch, in FS Herzog, München 2010, 63 (80).

18 BVerfG v. 17.11.2009, BVerfGE 125, 1.

ternehmensteuerrecht in jüngerer Zeit erfolglos geblieben. Ob zur Verfassungsmäßigkeit der Belastung gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer¹⁹, zur Ausgestaltung des Sondertarifs für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG²⁰, zum pauschalen Betriebsausgabenauszugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG²¹ oder zum temporären Verbot der Bildung von Jubiläumsrückstellungen²², unternehmensteuerrechtliche Ungleichbehandlungen und Systembrüche passieren die Karlsruher Kontrolle in der Regel unbeschadet²³. Sucht man nach den Gründen, dann fällt zum einen auf, dass das Gericht dem Gesetzgeber zugesteht, die Ausgestaltung des Unternehmensteuerrechts am Zivilrecht zu orientieren, also etwa unterschiedliche Rechtsformen bei gleicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich zu behandeln²⁴. Es fragt nicht, ob die zivilrechtliche Systematik auch für das Steuerrecht sachgerecht ist. Zum anderen wird der Prüfungsmaßstab insofern abgeschwächt, als die Richter nicht Folgerichtigkeit und Verhältnismäßigkeit fordern, sondern sich im Wesentlichen auf das Willkürverbot zurückziehen und dem Gesetzgeber großzügige Typisierungsspielräume einräumen²⁵. Unternehmensteuerrechtliche Fragestellungen werden für dogmatisch so komplex erachtet, dass man sie lieber dem einfachen Gesetzgeber überantwortet²⁶.

c) Finanzgerichtsbarkeit

Es steht zu befürchten, dass diese Rechtsprechung Rückwirkungen auf die Vorlagebereitschaft der Finanzgerichtsbarkeit haben wird²⁷. Die abgewiesenen Verfahren zum Unternehmensteuerrecht basierten überwiegend auf Richtervorlagen der FG und des BFH²⁸. Es ist fraglich, ob die Finanzgerichtsbarkeit – wenn das BVerfG die verfassungsrechtlichen Bedenken durchgängig nicht teilt – auch in Zukunft die für eine Richtervorlage nach Art. 100 GG notwendige Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit unternehmensteuerrechtlicher Normen erlangen wird.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang der vom I. Senat des BFH im Aussetzungsbeschluss vom 26.8.2010²⁹ eingeschlagene Weg der judziellen Normreparatur im Wege verfassungskonformer Auslegung von § 10d Abs. 2 EStG in Fällen, in denen die Mindest-

besteuerung nicht nur zu einer Streckung, sondern zum endgültigen Verlust des Verlustabzugs führt. Hier braucht es des BVerfG mit seinen Inhibitionen gegenüber unternehmersteuerrechtlichen Fragestellungen nicht mehr.

Gesetzesdestruktive Impulse – und gerade keine Reformimpulse – gehen von der Rechtsprechung des BFH leider insofern aus, als sich der Gesetzgeber in schöner Regelmäßigkeit und in Missachtung des höchstrichterlichen Sachverständes befließigt, steuersystematisch entwickelte Judikate durch unsystematische Nichtanwendungsgesetze außer Kraft zu setzen³⁰. Es mutet zynisch an, dass im Koalitionsvertrag eine Abkehr von der Praxis der Nichtanwendungserlasse versprochen wird³¹, nur um dann ungerührt weiterhin zu dem noch sehr viel schärferen Instrument des sofortigen Nichtanwendungsgesetzes zu greifen. Man denke nur an die mit dem Jahressteuergesetz 2010³² – noch dazu rückwirkend³³ – angeordnete Steuerpflicht von Erstattungsinsen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Satz 3 EStG)³⁴.

2. Reformvorhaben des Koalitionsvertrages von CDU/CSU und FDP vom 26.10.2009

Naturgemäß kann die Rechtsprechung nur punktuell Handlungsbedarf aufzeigen. Letztlich ist es Sache der Politik, die Reformnotwendigkeiten zu erkennen. Insofern ist zunächst positiv anzuerkennen, dass der Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP wichtige Reformthemen adressiert³⁵. Dabei konzentriert sich die Koalition auf einzelne Reformthemen und Sachbereiche. Es geht nicht mehr um „die“ große Unternehmensteuerreform. Zwar wird gesehen, dass Rechtsform- und Finanzierungsneutralität nach wie vor verfehlt werden, der fortbestehende Dualismus der Unternehmenbesteuerung wird indes akzeptiert, der mit der Unternehmensteuerreform 2008 erreichte Zustand nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Geprüft werden soll stattdessen

- eine Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung
- eine grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmererträgen
- die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft.

19 BVerfG v. 15.1.2008, BVerfGE 120, 1.

20 BVerfG v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164.

21 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393.

22 BVerfG v. 12.5.2009, BVerfGE 123, 111.

23 Vgl. die wachsende Kritik an dieser Haltung im Schrifttum: K.-D. Drüen, Ubg 2009, 23 ff.; K.-D. Drüen, DStR 2010, 513 ff.; J. Hey in FS Herzig, 2010, 7 ff.; T. Rau, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, 2007; J. Schulze-Osterloh in FS Raupach, 2006, 531; J. Schulze-Osterloh in FS Lang, 2010, 255.

24 BVerfG v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 (197); BVerfG v. 12.10.2010, DStR 2010, 2393 (2396).

25 BVerfG v. 12.5.2009, BVerfGE 123, 111 (123).

26 Zu den sich hieraus für die gleichheitsrechtliche Kontrolle unternehmensteuerrechtlicher Normen ergebenden Konsequenzen kritisch J. Hey, DStR 2009, 2561 (2565).

27 Zur Vorlagebereitschaft der Finanzgerichtsbarkeit vgl.

D. Birk, DStR 2009, 877 f.: Zwischen 1.1.1999 und 10.3.2009 46 Richtervorlagen auf dem Gebiet des Steuerrechts, 7 davon erfolgreich (15 %), 19 nicht erfolgreich, 20 (45 %) noch anhängig.

28 Bemerkenswerterweise war das einzige erfolgreiche Verfahren zum Unternehmensteuerrecht (vgl. FN 19) ein Verfassungsbeschwerdeverfahren.

29 BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, DStR 2010, 2179.

30 Grundsatzkritik an dieser „antijustiziellen“ Gesetzgebung s. J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, 2010, § 5 Rz. 30.

31 Koalitionsvertrag v. 26.10.2009 (FN 1), S. 13.

32 Jahressteuergesetz 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

33 Nach Auffassung des FG Münster v. 16. 12. 2010 – 5 K 3626/03 E, DStR 2011, 303, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

34 Gegen BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFHE 230, 109.

35 Koalitionsvertrag v. 26.10.2009 (FN 1), S. 13 f.

III. Konkretisierung des Reformbedarfs

1. Gewerbesteuer

a) Der Prüfauftrag der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern

Auch die Gewerbesteuer steht neuerlich auf der Reformagenda. Die im Frühjahr 2010 eingesetzte Gemeindefinanzkommission, ein aus verschiedenen Unterarbeitsgruppen bestehendes Gremium, besetzt mit Vertretern aus Politik und Verwaltung³⁶, soll u.a. den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz prüfen³⁷. Dieser neuerliche Vorstoß ist überraschend, liegt doch das Scheitern des letzten Anlaufs zur Reform der Gewerbesteuer noch nicht einmal acht Jahre zurück³⁸.

Die Reformoptionen sind denn auch aus der Gewerbesteuerdiskussion des Jahres 2003 hinlänglich bekannt. Die Arbeitsgruppe Kommunalsteuern konzentriert sich auf das Kommunalmodell und das sog. Prüfmodell, welches im Wesentlichen auf Vorschlägen von BDI/VCI³⁹ und FDP⁴⁰ basiert.

- Das Prüfmodell beinhaltet die Abschaffung der Gewerbesteuer unter Wegfall von § 35 EStG und sieht stattdessen bei angepassten Steuersätzen für den Bund- und Länderanteil einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer vor. Einnahmeausfälle der Kommunen sollen durch eine Erhöhung des Umsatzsteueranteils der Kommunen kompensiert werden.

- Das Kommunalmodell geht genau den entgegengesetzten Weg einer Stärkung der Gewerbesteuer durch volle Hinzurechnung sämtlicher Zinsen, Ausbau der Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Leasingraten, Reduktion des Freibetrags auf 25.000 € und vollständige Erfassung von Veräußerungsgewinnen.

b) Erfolgsaussichten und Lehren aus der aktuellen Gemeindefinanzreformdebatte

Der ursprünglich für Herbst 2010 angekündigte Abschlussbericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern steht noch aus. Das Momentum erhöhter Reformbereitschaft aufgrund der Finanznot der Kommunen scheint jedoch nach dem Hartz IV-Kompromiss⁴¹ im

Bundesrat verpasst. So ist unklar, ob die Kommission überhaupt noch mit einem echten Reformvorschlag aufwarten oder nur gesichtswahrend Marginalkorrekturen im Bereich der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen⁴² vorschlagen wird.

War damit die erneute Debatte vergeblich? In der Tat scheint es so, als scheitere jeder Reformversuch am unüberwindbaren Widerstand der Kommunen. Entlarvend ist die vom Deutschen Städtetag veröffentlichte Schrift „Die Gewerbesteuer – eine gute Gemeindesteuer“⁴³. Deutlich wird, dass die Kommunen vor allem wegen ihres erheblichen Wachstumspotentials an der Gewerbesteuer festhalten wollen⁴⁴. Das Gewerbesteueraufkommen ist zwar konjunkturabhängig und volatil. Keine andere Steuer weist aber bei längerfristiger Betrachtung einen so deutlichen Aufwärtstrend auf wie die Gewerbesteuer, und zur Kompensation konjunktureller Aufkommenseinbrüche springt regelmäßig der Bund ein. Damit ist die Gewerbesteuer aus gemeindlicher Sicht durchaus attraktiv. Unberücksichtigt bleibt bei dieser Sichtweise freilich, dass das Gewerbesteueraufkommen auch interkommunal erhebliche Streuungen aufweist⁴⁵. Dem mag man die Nivellierung durch den kommunalen Finanzausgleich entgegenhalten⁴⁶, freilich wird damit auch eines der Hauptargumente der Kommunen, es handle sich bei der Gewerbesteuer um ein wichtiges „Band zwischen Gemeindevertretung und örtlicher Wirtschaft“⁴⁷ konterkariert.

In der aktuellen Reformdiskussion ist allerdings auch deutlich geworden, dass der Widerstand der Kommunen insbesondere gegen das Element des kommunalen Zuschlags zur Einkommensteuer, die sog. Bürger- oder Einwohnersteuer, einen tieferen Grund hat. Die Kommunen wehren sich gegen die mit der Stärkung ihrer Finanzautonomie verbundene politische Verantwortung⁴⁸. Angesichts des Umstandes, dass der ganz überwiegende Teil der Finanzierungslasten übertragene Aufgaben sind und nur 10–15 % der kommunalen Ausgaben auf die Finanzierung freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben entfällt⁴⁹, lehnen die Kommunen es ab, sich Hebesatzdiskussionen mit dem kommunalen Wahlvolk auszusetzen. Wird die Reform der Gewerbesteuer mit derartigen Fundamentalfragen der föderalen Staatsorganisation verknüpft, rückt der Erfolg freilich in unabsehbare Ferne.

36 Aufnahme der Arbeiten am 4.3.2010.

37 Koalitionsvertrag v. 26.10.2009 (FN 1), S. 14.

38 Zur Gemeindefinanzkommission 2003 s. z.B. H. Schnitzler/B. Welling, StB 2003, 454 ff.; P. Heine, KStZ 2003, 145 ff. und 183 ff.; J. Rüttgers, Gemeindefinanzreform braucht Neuanfang, Städte- und Gemeinderat 2003, 15 ff.

39 BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001.

40 Entwurf eines Gesetzes zur Reform der direkten Steuern, BT-Drucks. 16/679; H. O. Solms, Die neue Einkommensteuer, Berlin 2003, 30; H. O. Solms in FS Lang, Köln 2010, 439 (446 ff.).

41 Zustimmung zum Gesetz zur Ermittlung von Regelbedarfen und zur Änderung des Zweiten und Zwölften Buches Sozialgesetzbuch im Vermittlungsausschuss am 23.2.2011, wonach der Bund die Kosten der Grundsicherung komplett trägt und den Kommunen weitere Zuschüsse für die Umsetzung des sog. Bildungspaktes zugesagt hat, vgl. BT-

Drucks. 17/4830.

42 Der Prüfauftrag der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern wurde außer um die Überprüfung einer Reduktion der Hinzurechnungen auch auf die Überprüfung der Möglichkeiten einer Einführung eines kommunalen Hebesatzrechts bei der Einkommensteuer erweitert.

43 Deutscher Städtetag, Die Gewerbesteuer – eine gute Gemeindesteuer. Fakten und Analysen, Heft 94 (2010), 25.

44 M. Kuban, FR 2010, 978 (979 f.).

45 Vgl. B. Jonas, FR 2010, 976 (977).

46 Siehe hierzu A. Oestreicher, FR 2010, 965 (972 ff.).

47 Vgl. z.B. Deutscher Städtetag (FN 43), 25; V. Sarrazin in Lenski/Steinberg, § 1 Rz. 7.

48 Zum Zusammenhang zwischen Autonomie und politischer Verantwortung vgl. C. Waldhoff, VVDStRL 66 (2007), 216 (238 ff.).

49 Vgl. A. Richter/B. Welling, FR 2010, 981 (982).

Trotzdem hat die neuerliche Reformdiskussion einige Erkenntnisfortschritte gebracht. Anders als noch 2003 geht die jetzige Gemeindefinanzkommission in ihrem Zwischenbericht⁵⁰ davon aus, dass ein Zuschlagsmodell administrierbar ist, auch wenn die Umsetzung erhebliche Vorarbeiten erfordert und erst nach voller Einführung des elektronischen Lohnsteuerverfahrens ELSTER Lohn II und damit frühestens ab dem Jahr 2014 für möglich erachtet wird. Noch wichtiger sind aber die Ergebnisse einer vom Land Niedersachsen durchgeführten flächendeckenden Quantifizierung⁵¹, nach der rd. 83 % der Kommunen von einer Reform profitieren würden. Den niedersächsischen Berechnungen liegt das sog. Vier-Säulen-Modell der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft⁵² zugrunde, das ebenfalls die Ersetzung der Gewerbesteuer durch Zuschlagsrechte auf Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsieht und als zusätzliches Element eine Beteiligung der Betriebsstättenkommunen am Lohnsteueraufkommen. Die Grundsteuer und der heutige Umsatzsteueranteil der Kommunen wurden von den Berechnungen nicht berührt. Nunmehr sollen auf der Grundlage der niedersächsischen Quantifizierung bundesweit Berechnungen durchgeführt werden. Allerdings steht zu befürchten, dass die Ergebnisse zu spät kommen werden, um der aktuellen Diskussion noch zum Durchbruch zu verhelfen.

c) Reform im System statt „großer Wurf“

Ein Grund für das wiederholte Scheitern einer Reform des kommunalen Steuersystems mag darin liegen, dass stets der große Wurf, die Reform des Gesamtsystems angestrebt wird. Am Ende kommt dann gar nichts heraus. Die Gewerbesteuer verharrt in ihrem höchst unbefriedigenden Zustand. Damit stellt sich die Frage nach einem weniger ambitionierten Vorgehen, einer Reform im bestehenden System mit dem Ziel, die Gewerbesteuer stärker an Körperschaft- und Einkommensteuer anzunähern. Problematisch ist nämlich nicht primär das Nebeneinander von Bund/Länder- und kommunaler Unternehmensteuer, sondern das Nebeneinander von Steuern mit unterschiedlichen Steuerobjekten und unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen.

Eine weitaus stärkere Annäherung der Bemessungsgrundlagen wäre aber auch unter Beibehaltung der

Gewerbesteuer möglich. Dabei geht es nicht nur um die Abschaffung der Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG, sondern auch um eine parallele Behandlung von Veräußerungsvorgängen und von Verlusten.

Würde die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage in dieser Weise der Bemessungsgrundlage von Einkommen- und Körperschaftsteuer angenähert, käme auch eine Einbeziehung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG in Betracht, um den an die Groteske eines heiteren Beruferatens erinnernden Abgrenzungsschwierigkeiten in diesem Bereich endlich ein Ende zu bereiten. Der VIII. Senat des BFH bemüht sich zwar redlich, das Problem durch extensive Auslegung von § 18 EStG zu lösen⁵³. Doch erst ein Gleichlauf in der Gewerbesteuer würde eine Zusammenfassung beider Einkunftsarten möglich machen⁵⁴.

Mit der sich zunehmend als Lebenslüge erweisenden Einordnung der Gewerbesteuer als Objektsteuer müsste bei einer weitgehenden Annäherung der Bemessungsgrundlagen allerdings endgültig gebrochen werden⁵⁵. Seit jeher waren die konkreten Folgerungen aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nebulös⁵⁶. Richtigerweise erschöpft sich dieser in der Ausblendung der Ebene des subjektiven Nettoprinzips⁵⁷. Doch weder die Hinzurechnungen, noch die Gewerbesteuerfreiheit der Veräußerung von Personunternehmen oder die Sondervorschrift des § 10a GewStG lassen sich schlüssig mit dem Objektsteuercharakter begründen. Im Gegenteil, das Erfordernis der Unternehmeridentität als Voraussetzung des Verlustvortrags bei der Mitunternehmerschaft ist mit einem Verständnis der Gewerbesteuer als Objektsteuer gerade unvereinbar⁵⁸.

Dennoch ist die Frage aufgeworfen, ob eine vollends zur kommunalen Gewinnsteuer mutierte Gewerbesteuer mit dem Grundgesetz vereinbar wäre. Schon der Abschaffung der Hinzurechnungstatbestände wird gelegentlich entgegengehalten, hierdurch werde die Gewerbesteuer ihres Objektsteuercharakters und damit auch ihrer verfassungsrechtlichen Legitimation gänzlich entkleidet⁵⁹. Nahrung erhalten diese Einwände im Hinblick darauf, dass das BVerfG die Sonderbelastung gewerblicher Einkünfte in seinem letzten Gewerbesteuerbeschluss vom 15.1.2008 maßgeblich auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer gestützt hat. Die Gewerbesteuer sei als Objektsteuer ge-

50 Vgl. Zwischenbericht Gemeindefinanzkommission AG „Kommunalsteuern“, s. www.bundesfinanzministerium.de/nrnn_53524/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Finanz_und_Wirtschaftspolitik/Foederales_Finanzbeziehungen/Kommunalfinanzien/20100708-Laender_templateld=raw,property=publicationFile.pdf; s. hierzu S. Anton/D. Diemert, Kommunale Finanzen: Kein Licht am Ende des Tunnels, Der Städtetag 2010, 11 ff.

51 Vgl. www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Sonstige-Publikationen/20110125_Bericht_Kurzfassung.pdf.

52 Stiftung Marktwirtschaft Kommission Steuergesetzbuch, Steuerpolitisches Programm, 2006, 43 ff.

53 Sog. „Autodidakten-Rechtsprechung“, vgl. z.B. BFH v. 22.9.2009 – VIII R 31/07, BStBl. II 2010, 467.

54 Stimmt so natürlich auch nicht ganz, weitere Unterschiede bestehen in der Gewinnermittlung. Diese würden bleiben.

55 Spätestens nach Einführung des Abzugsverbots in § 4

Abs. 5 b EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912, lässt sich die These vom Objektsteuercharakter nicht mehr halten, zutr. H. O. Solms in FS Lang, Köln 2010, 439 (443); zuvor schon J. Hey, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 2003, 332.

56 Vgl. H. O. Solms in FS Lang, Köln 2010, 439 (441 ff.); J. Englich in FS Lang, Köln 2010, 167 (191 FN 143) mit Kritik an BVerfG v. 25.10.1977, BVerfGE 46, 224 (237); D. Birk in Lehner, Reden zum Andenken an Klaus Vogel, München 2010, 17 (30); Versuche einer Klärung auch bei R. Hartmann, BB 2008, 2490 (2492); M. Wosnitza, BB 1996, 1465 (1466).

57 J. Hey, DStR-Beihefter zu Heft 35/2009, 109 (114 ff.).

58 J. Hey in Schön/Osterloh-Konrad, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Heidelberg u.a. 2010, 1 (24).

59 Hinzurechnungen in der Gewerbesteuer als notwendige Folgerungen des Objektsteuerprinzips, vgl. H. Schnädter, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, Frankfurt/M. 1996, 110.

genüber der Einkommensteuer ein Aliud und gerade dies rechtfertigt ihre Erhebung neben der die Einkünfteerzielung erfassenden Einkommensteuer⁶⁰.

Es kann indes nicht sein, dass im Namen der Finanzverfassung Gleichheitssatzverstößen das Wort geredet wird. Die Argumentation mit dem Objektsteuerprinzip steht, gerade weil dessen Inhalt so unklar ist, auch verfassungsrechtlich auf tönernen Füßen⁶¹. Es wäre widersinnig, könnte dem Abbau der mit dem Nettoprinzip als universellem Prinzip⁶² der Ertragsbesteuerung unvereinbaren Hinzurechnungen die Verfassung entgegenhalten werden. So großzügig sich das BVerfG gegenüber der Gewerbesteuer alter Prägung verhält, so viel Nachsicht müsste man erst recht gegenüber einer dem Grunde nach einem Abbau von Ungleichheiten verpflichteten Reform der Gewerbesteuer fordern.

M.E. lässt sich – gerade nachdem dort nicht mehr von Realsteuer die Rede ist – auch eine bemessungsgrundlagenidentische Kommunalsteuer auf unternehmerische⁶³ Gewinne problemlos unter Art. 106 Abs. 6 GG subsumieren, so dass es keiner Verfassungsänderung bedürfte.

Gleichheitsrechtlich ist die Erhebung einer reformierten Gewerbesteuer neben der Einkommensteuer jedenfalls dann zu rechtfertigen, wenn es über § 35 EStG zu einer Kompensation kommt, weil damit wenigstens im Ergebnis eine Höherbelastung unternehmerischer Gewinne vermieden wird. So kritikwürdig diese Maßnahme eines verkappten Finanzausgleichs auch ist⁶⁴, bedarf es zur Vermeidung einer Sonderbelastung einzelner Einkunftsarten weiterhin der Anrechnung, wenn man nicht die Kraft findet, die Sonderbelastung einzelner Einkunftsarten zu beseitigen. Allerdings steht dies einer Korrektur von Fehlern innerhalb von § 35 EStG nicht entgegen. Zwar stört sich der BFH nicht grundsätzlich an Anrechnungsüberhängen aufgrund der unterschiedlichen Steuerobjekte von Einkommen- und Gewerbesteuer⁶⁵, die sich im Übrigen bei einer Annäherung der Bemessungsgrundlagen reduzieren würden. Beseitigt werden müssen aber in jedem Fall die sich durch Anknüpfung an den gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel in der Mitunternehmerschaft ergebenden Verwerfungen⁶⁶.

Eine bisher nicht weiter thematisierte Frage ist, ob, wenn die Gewerbesteuer auf diese Weise zu einer kommunalen Gewinnsteuer umgebaut wird, dem Gebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums⁶⁷ Rechnung getragen werden muss. Das BVerfG scheint dies bei Einordnung der Gewerbesteuer als Objektsteuer nicht für erforderlich zu halten, hat die fehlende Berücksichtigung des Existenzminimums in der Gewerbesteuer im jüngsten Gewerbesteuerbeschluss jedenfalls nicht beanstandet. Richtigerweise lassen sich jedoch die steuerrechtlichen Folgerungen aus der Menschenwürdegarantie des Art. 1 Abs. 1 GG nicht auf die Einkommensteuer beschränken⁶⁸. Sieht man die Rechtfertigung der Gewerbesteuer nicht im Äquivalenz-, sondern im Leistungsfähigkeitsprinzip⁶⁹, dann dürfen die ebenfalls verfassungsgebundenen Kommunen nicht abschöpfen, was Bund und Länder zum Schutz der Menschenwürde verschonen müssen. Der Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG schlägt auf die Gewerbesteuer nicht durch. Bei Einzelunternehmern könnte man allerdings auf den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG verweisen und auf die auch hinsichtlich des subjektiven Nettoprinzips bestehende Kompetenz des Gesetzgebers zu (realitätsgerechter) Typisierung⁷⁰, wenngleich eine exakte Abbildung des Familienexistenzminimums auf diese Weise natürlich nicht möglich ist. Für Mitunternehmerschaften müsste über eine Vervielfältigung des bisher unternehmens- und nicht unternehmerbezogen gewährten Freibetrages nachgedacht werden. Exakter ließe sich das Problem im Rahmen von § 35 EStG durch Erstattung oder zumindest Vortrag von Anrechnungsüberhängen lösen.

Nun dürfen „Perspektiven“ der Unternehmensbesteuerung nicht mit Wunschträumen verwechselt werden. Ob sich in der Gewerbesteuer in absehbarer Zeit überhaupt etwas tut, und sei es auch nur eine Minimalreform, ist angesichts des erklärten Ziels der kommunalen Spitzenverbände an den Hinzurechnungen festhalten bzw. diese noch ausdehnen zu wollen, denkbar ungewiss. Dabei werden sowohl Aufkommen als auch stabilisierende Wirkung der Hinzurechnungstatbestände vielfach überschätzt. Das Gewerbesteueraufkommen bewegt sich interessanterweise im

60 BVerfG v. 15.1.2008, BVerfGE 120, 1 (27): „Die Gewerbesteuer ist folglich in ihrer Grundstruktur als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer auch neben der die Einkünfteerzielung erfassenden Einkommensteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt.“

61 Siehe J. Hey in FS Lang, 2010, 133 (152 f.).

62 J. Englisch, DStR-Beihefter zu Heft 35/2009, 92 ff. zum Nettoprinzip als universellem Prinzip der (Ertrags-)Besteuerung.

63 Als Zusammenfassung von gewerblichen Gewinnen und Gewinnen aus selbständiger Arbeit. Die Einbeziehung von Land- und Forstwirtschaft hängt von der Zukunft der Grundsteuer ab.

64 J. Thiel, StuW 2000, 413 ff.; J. Hey, FR 2001, 870 ff.

65 Der BFH versteht § 35 EStG nicht als Vorschrift zur Eliminierung der Gewerbesteuerbelastung, sondern als Vorschrift zur Verhinderung von Doppelbelastungen, vgl. BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7; v. 11.11.2008 – X R 55/06, BFH/NV 2009, 379.

66 Hier kommt es in Summe zu Doppelbelastungen, die auch

nach dem vom BFH zugrunde gelegten Verständnis der Vorschrift mit dem Gesetzeszweck nicht vereinbar sind, auch wenn der IV. Senat Art. 3 Abs. 1 GG im Ergebnis nicht für verletzt erachtet hat, vgl. BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116.

67 Als absoluter Verfassungsgrundsatz, vgl. grundlegend BVerfG v. 29.5.1990, BVerfGE 82, 60 (steuerfreies Existenzminimum); ferner BVerfG v. 3.11.1982, BVerfGE 61, 319, 344; v. 17.10.1984, BVerfGE 68 (143, 152 f.); v. 10.11.1998, BVerfGE 99, 246 (259); v. 4.12.2002, BVerfGE 107, 27 (48); v. 16.3.2005, BVerfGE 112, 268 (281).

68 Zur Geltung des Grundsatzes der Steuerfreiheit des Existenzminimums außerhalb des Einkommensteuerrechts vgl. J. Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2008, S. 594 ff. (für die indirekten Steuern).

69 Zu den Argumentationsbrüchen einer äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der Gewerbesteuer J. Hey (FN 61), 152 ff.

70 BVerfG v. 29.5.1990, BVerfGE 82, 60 (91); v. 25.9.1992, BVerfGE 87, 153 (172); v. 13.2.2008, BVerfGE 120, 125 (165).

Konjunkturverlauf parallel zum Körperschaftsteuer-aufkommen⁷¹. Der zentrale Hinzurechnungstatbestand des § 8 Nr. 1 GewStG trägt mit einem Aufkommen in 2008 von 1,2 Mrd. Euro nur zu rund 3 % zum Gewerbesteuer-aufkommen bei. Deshalb stützen die Kommunen ihre Position auch weniger auf das tatsächlich generierte Aufkommen als auf ein Abschreckungsmoment; die Hinzurechnungen sollen Gewinnverlagerungen verhindern⁷². In der politischen Diskussion hat ein derartiges Argument, vor allem weil es kaum überprüfbar ist, leider erhebliche Durchschlagskraft.

2. Gruppenbesteuerung

a) Kritik am Gewinnabführungsvertrag als Ausgangspunkt

Auf den ersten Blick erfolversprechender ist die ebenfalls angekündigte Reform der Organschaft, weil hier zumindest in einem Punkt Einhelligkeit besteht: Es geht primär um die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages als Voraussetzung der steuerlichen Ergebniszurechnung⁷³.

Die Liste der Kritik des Gewinnabführungsvertrages ist lang⁷⁴. Dass es sich um einen deutschen Sonderweg handelt, mag zwar Erklärungsbedarf gegenüber ausländischen Investoren begründen, ist für sich betrachtet aber noch kein Grund für die Abschaffung, falls es gute Gründe für ein Festhalten an diesem Instrument gäbe⁷⁵. Gewichtiger sind die vom Gewinnabführungsvertrag verursachten Fehlanreize. Der Gewinnabführungsvertrag nimmt der Tochtergesellschaft sowohl Erfolg als auch Risiko ihrer Tätigkeit ab und bremst damit Motivation und Ergebnisorientierung des Managements der Organgesellschaften⁷⁶. Es kommt zu einer sachwidrigen und mit hohen formalen Hürden belasteten Verknüpfung von Gesellschafts- und Steuerrecht. Die §§ 291 ff. Aktiengesetz

sind eine Geburt des Steuerrechts. Die verfehlte Haftungsregel des § 73 AO reiht sich in die Liste der Kritikpunkte⁷⁷.

Entscheidend ist indes, dass der Gewinnabführungsvertrag, wenigstens heutzutage, auch aus dogmatischer Sicht nicht mehr zu leisten imstande ist, womit er ursprünglich gerechtfertigt wurde. Die Finanzverwaltung pocht nach wie vor auf dem Gewinnabführungsvertrag, weil die deutsche Organschaft auf dem Gedanken eines steuerlichen Leistungsfähigkeitstransfers basiere⁷⁸. Das Individualsteuerprinzip könne nur dann durchbrochen werden, wenn die Organgesellschaft ihren gesamten Gewinn abführt und der Organträger die Verluste der Organgesellschaft ausgleicht⁷⁹. Nur ist der Gewinnabführungsvertrag genau hierzu gar nicht in der Lage. Denn Bezugsgröße ist der handels- und nicht der steuerliche Gewinn. Beide Größen fallen spätestens seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes immer stärker auseinander⁸⁰, was nicht nur zum komplexen System der Mehr- und Minderabführungen mit den dazugehörigen Ausgleichsposten⁸¹ geführt hat, sondern die Legitimität des Gewinnabführungsvertrages als Organschaftsvoraussetzung grundsätzlich in Frage stellt.

Unklar ist schließlich, ob das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages mit dem Unionsrecht vereinbar oder als mittelbare Diskriminierung einzustufen ist. Da ein zivilrechtlich wirksamer Abschluss von Gewinnabführungsverträgen mit im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften nicht möglich ist, schließt diese Tatbestandsvoraussetzung grenzüberschreitende Gruppen ganz unabhängig von den Anforderungen an die Ansässigkeit der gruppenzugehörigen Gesellschaften von den Vorteilen der Organschaft aus⁸². Dies wirft die Frage auf, wie sich die in der Rechtssache Marks & Spencer⁸³ für das britische group relief-System erzwungene Verrechnung finaler, im Staat der Tochtergesellschaft nicht mehr verrechenbarer Auslandsverluste auf das deutsche Recht auswirkt.

71 Vgl. C. Dorenkamp in FS Lang, Köln 2010, 781 (794). Unseriös ist es, die vermeintlich größere Stabilität der Gewerbesteuer an den Jahren 2001/02 festzumachen, so aber M. Kuban, FR 2010, 978 (979). Der damalige Einbruch der Körperschaftsteuer war in erster Linie der Umstellung des Körperschaftsteuersystems geschuldet, und nicht der konjunkturellen Entwicklung.

72 Z.B. Diskussionsbeitrag von M. Kuban anlässlich des 36. Berliner Steuergesprächs am 27.9.2010, wiedergegeben bei A. Richter/B. Welling, FR 2010, 981 (984).

73 Vgl. D. Endres in FS Herzig, 2010, 189 (196); H.-H. Krebühl, DB 1995, 743, (745); T. Eisgruber, DB 2010, 39; W. Kessler/M. Philipp, Ubg 2010, 867 ff.; N. Herzig/T. Wagner, DStR 2006, 1 ff.; C. Kaeser, Beihefter zu DStR Heft 30/2010, 56 ff.; F. Esterer/M. Bartelt, BB Sonderheft zu Heft 5/2010, 2 (8); T. Rödder, Ubg 2010, 162 (167); M. Günkel/T. Wagner, Ubg 2010, 603 f.; C.-H. Witt, FR 2009, 1045 (1046); zurückhaltender R. Hüttemann in Schön/Osterloh-Konrad, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Heidelberg u.a. 2010, 127 (133).

74 Siehe hierzu im Einzelnen die Beiträge in FN 73.

75 Ebenso R. Hüttemann (FN 73), 134.

76 D. Endres in FS Herzig, 2010, 189 (197).

77 Einschränkung im Rahmen der Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung vgl. BFH v. 8.9.1983 - V R 114/78, UR 1983, 222; zu Alternativen M. Günkel/T. Wagner, Ubg 2010, 603 (605).

78 Hierzu auch R. Hüttemann (FN 73), 133 f.

79 Vgl. S. Neumann, WPg 2011, 177 (182).

80 Zu Zweifelsfragen aufgrund des BilMoG im Hinblick auf zulässige Gewinnrücklagen der Organgesellschaft s. R. Pinkemell in FS Lang, Köln 2010, 735 ff.

81 Ausführlich J. Thiel in FS Lang, Köln 2010, 755 ff.; zu den praktischen Problemen der Mehr- und Minderabführungen sehr ausführlich auch U. Breier, Der Konzern 2011, 11 ff.

82 Ob aus europarechtlichen Gründen Verluste jedenfalls dann anerkannt werden müssen, wenn statt eines Gewinnabführungsvertrages eine Verlustübernahmevereinbarung besteht und durchgeführt wird, ist von den FG Niedersachsen (FG Nds. v. 11.2.2010 - 6 K 406/08, EFG 2010, 815) und Rheinland-Pfalz (FG Rh.-Pf. v. 17.3.2010 - 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632) zwar grundsätzlich bejaht worden, der BFH hatte aber noch keine Gelegenheit sich zu dieser normerhaltenden Reduktion zu äußern. Schon weil unklar ist, wie eine solche Vereinbarung konkret auszusehen hat und welche Anforderungen an die Durchführung zu stellen sind, dürfte es nur in absoluten Ausnahmefällen zu einer Anerkennung (finaler) Verluste von Auslands-tochtergesellschaften kommen; s. die diesbezügliche Kritik von S. Homburg, IStR 2010, 246 ff.; C. Graw, DB 2010, 2469 ff.; C. Rublack, FR 2010, 791 ff.

83 EuGH v. 13.12.2005 - Rs. C-446/03 - Marks & Spencer, EuGH-HE 2005, I-10837.

Die Finanzverwaltung – und hier liegt eine entscheidende Hürde für die gesamte Organschaftsreform – sieht im Gewinnabführungsvertrag ein Bollwerk gegen Auslandsverluste⁸⁴. Die deutsche Rechtslage unterscheidet sich insofern vom britischen Marks & Spencer-Fall, als es bei fehlendem Gewinnabführungsvertrag bzw. Verlustübernahmevereinbarung bereits an der Vergleichbarkeit der Sachverhalte fehle, ein Argument mit dem sich vertreten lässt, dass selbst finale Verluste von Auslandstochtergesellschaften nicht anerkannt werden müssen. Nimmt man den Gewinnabführungsvertrag weg, dann ändert sich – auch wenn ansonsten alles so bleibt wie gehabt – die europarechtliche Gefechtslage.

Ob die Bundesregierung mit dieser Argumentation vor dem Europäischen Gerichtshof obsiegen würde, ist unklar. Im Schrifttum wird zu Recht bezweifelt, dass sich die Feststellung der zumindest mittelbar diskriminierenden Wirkung des Gewinnabführungsvertrages auf diese Weise vermeiden lässt⁸⁵. Auch kann das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages nicht zur Rechtfertigung des Ausschlusses von weiteren Vorteilen der Organschaft (Wegfall der sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG⁸⁶; Erleichterungen in Bezug auf die Zinsschranke in § 15 Nr. 3 KStG; Verzicht auf die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen) herangezogen werden⁸⁷.

Für die Beurteilung der Reformaussichten sind derartige Spekulationen allerdings wenig hilfreich, weil sie an der bestehenden und nur durch den Europäischen Gerichtshof auflösbaren Rechtsunsicherheit nichts ändern. Will der Gesetzgeber die europarechtliche Risikolage unverändert lassen, wird er nicht handeln, bis diese Fragen geklärt sind.

Doch so groß die Angst der Steuerpolitik vor Verlusten allgemein, mehr noch vor Auslandsverlusten auch ist, so dürfen die haushalterischen Risiken auch nicht überschätzt werden. Das Risiko einer unionsrechtlich erzwungenen Öffnung einer reformierten Gruppenbesteuerung über die Grenze ist auf die Anerkennung finaler Auslandsverluste beschränkt⁸⁸, und sowohl bei EuGH⁸⁹ als auch bei BFH⁹⁰ zeichnet sich ein eher restriktives Verständnis der Finalität ab. Deshalb sollte die notwendige Modernisierung der Organschaft nicht im Hinblick auf die unionsrechtlichen Risiken, die im Übrigen auch in der geltenden Rechtslage bestehen, unterbleiben.

b) Reformmodelle und Reformfragen

Die Reformdebatte steht am Anfang. Seitens des Bundesfinanzministeriums fehlt bisher eine Konkretisierung, wie die Reform aussehen könnte. Die Gruppenbesteuerung ist Bestandteil der zu Beginn dieses Jahres eingesetzten Arbeitsgruppe zur Neuordnung der Verlustverrechnung. Ergebnisse werden Mitte des Jahres erwartet. Sowohl das Land Hessen als auch eine Arbeitsgruppe unter maßgeblicher Beteiligung des Freistaates Bayern (im Folgenden „Bayern-Vorschlag“) haben eigene Vorschläge unterbreitet, die beide im Kern von der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages ausgehen.

Verhältnismäßig weitgehend ist der Bayern-Vorschlag⁹¹, der unter der Voraussetzung einer mindestens 75 %igen Beteiligung einen rein steuerlichen Gruppenantrag vorsieht. Die Rechtsfolgen orientieren sich am geltenden Recht, wobei auch vororganschaftliche Verluste der Gruppengesellschaft nicht länger eingefroren werden, dafür aber die Verrechnung sowohl auf Gruppengesellschafts- als auch auf Gruppenträgerebene auf selbst erwirtschaftete Gewinne beschränkt wird. Zur Aufzeichnung von Ergebniszurechnung sowie gruppeninternen Gewinnausschüttungen ist die Führung von Gruppenmitgliedskonten vorgesehen. EU-Auslandsverluste sollen über das europarechtlich Gebotene hinaus mit Nachversteuerungsregel grundsätzlich sofort anerkannt werden.

Das Wiesbadener Modell⁹² ist deutlich restriktiver und beinhaltet einen Konzeptionswechsel hinsichtlich der Zurechnung. Es will die Beteiligungsgrenze für den Gruppenantrag auf 95 % hochsetzen. Statt einseitiger Einkommenszurechnung zur Obergesellschaft ist eine Ergebnisverrechnung in alle Richtungen auf der Grundlage der Leistung von Gruppenbeiträgen vorgesehen. Gruppenbeiträge werden beim leistenden Gruppenmitglied wie Betriebsausgaben, beim Empfänger wie Betriebseinnahmen behandelt. Eigene Verlustvorträge können auch während der Gruppenmitgliedschaft mit eigenen Gewinnen (aber nicht mit Gruppenbeiträgen) verrechnet werden. Mit Ausnahme des Verzichts auf die doppelte Inlandsansässigkeit für Gruppengesellschaften ist eine weitergehende Öffnung über die Grenze nicht vorgesehen.

Ohne diese Modelle im Einzelnen bewerten zu wollen, muss man sich vor einer Reform der §§ 14 ff. KStG

84 S. Neumann, Wpg 2011, 177 (183); W. Mitschke, DStR 2010, 633(634).

85 Vgl. z.B. J. Hey, GmbHR 2004, 113 (118); N. Herzig/T. Wagner, DStR 2006, 1 (9); C. Graw, DB 2010, 2469 (2471); R. Heurung/B. Engel/B. Thiedemann, FR 2011, 212 (218).

86 Das pauschale Abzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG hat seinen Ursprung zwar als europarechtlich zulässige Einschränkung der durch die Mutter-/Tochter-Richtlinie vorgegebenen Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung grenzüberschreitend gezahlter Dividenden (vgl. Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Mutter-/Tochter-Richtlinie, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; berichtigt durch ABl. EG 1990 Nr. L 266, 20; erweitert durch Richtlinie des Rates vom 22.12.2003 (2003/123/EG)).

87 Ebenso R. Heurung/B. Engel/B. Thiedemann, FR 2011, 212 (217); W. Meilicke, Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH zur Organschaft außerhalb der Verlustverrechnung,

in FS Herzig, München 2010, 231 (236); J. Lüdicke, FR 2009, 1025 (1029).

88 Dabei gibt es keine konkreten Anhaltspunkte über den Anteil finaler Verluste an den handelsbilanziell ausgewiesenen Verlusten aus EU-Betriebsstätten, die mit 16,5 Mrd. Euro beziffert werden, s. BT-Drucks. 17/4653, 19.

89 Insbesondere EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz Wannsee, EuGHE 2008, I-8061.

90 BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065; v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2011, 524 großzügiger dagegen im Hinblick auf die an § 2a Abs. 4 EStG a.F. orientierte Finalität aus tatsächlichen Gründen, vgl. BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; krit. W. Mitschke, FR 2011, 24 (26 f.).

91 Dargestellt bei T. Eisgruber, DB 2010, 39.

92 Hierzu N. Herzig in <http://blog.handelsblatt.com> v. 14.7.2010.

eine Reihe Grundsatzfragen stellen. Denn mit der Ersetzung des Gewinnabführungsvertrages durch einen rein steuerlichen Gruppenantrag ist es nicht getan. Eine Gruppenbesteuerung ohne zivilrechtliche Gewinnabführungs- und Verlustübernahmeverpflichtung setzt ein eigenes steuerrechtliches Verständnis einer Konzernleistungsfähigkeit voraus, das Voraussetzung für eine konsistente Ausgestaltung eines neuen Gruppenbesteuerungsrechts ist⁹³. Je nachdem, welche Bedeutung man dem Individualsteuerprinzip für die Besteuerung juristischer Personen beimisst⁹⁴, werden die Bedingungen für die gesellschaftsübergreifende Verlustverrechnung unterschiedlich ausfallen. Zu klären sind sowohl Zeitpunkt als auch Umfang der Verlustverrechnung⁹⁵. Anknüpfungspunkt der Zurechnung von Verlusten der Tochtergesellschaft kann sein (1.) der tatsächliche Ausgleich von Verlusten, (2.) die gesellschaftsrechtliche Haftung oder (3.) lediglich eine wirtschaftliche Belastung der Muttergesellschaft, die bereits in der Gruppenzugehörigkeit gesehen werden kann. Überträgt man den Rechtsgedanken des § 15a EStG, dann wäre an eine Begrenzung der Verlustzurechnung auf die Fälle der tatsächlichen Verlustübernahme bzw. auf die Höhe der Beteiligungsbuchwerte der Muttergesellschaft zu denken. Die Gruppenbesteuerung hätte dann im Wesentlichen den Effekt, dass Verluste früher, nämlich nicht erst bei Liquidation der Tochtergesellschaft Berücksichtigung finden und dass sich das Verbot der Teilwertabschreibung auf Beteiligungen nicht auswirkt⁹⁶. Lässt man alternativ stets die sofortige Verlustzurechnung in voller Höhe zu, bedarf es bei Liquidation der Tochtergesellschaft bzw. sonstigem Ausscheiden aus der Gruppe einer Nachversteuerung, soweit die Muttergesellschaft die Verluste nicht getragen hat.

Um auch ohne Gewinnabführungsvertrag weiterhin eine unmittelbare Ergebniszurechnung zu legitimieren, scheint zudem eine Erhöhung der Anforderungen an die finanzielle Eingliederung auf wenigstens 75 % unerlässlich⁹⁷. In der Praxis dürfte sich dies kaum auswirken, da Organschaften unterhalb dieser Schwelle die Ausnahme darstellen. Allerdings müsste eine Übergangsregelung vorgesehen werden, die verhindert, dass bestehende und nach geltendem Recht zulässig begründete Organschaften unterhalb dieser Schwelle wegen Unterschreitung der fünfjährigen Mindestdauer (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG) der Vorteile der §§ 14 ff. KStG rückwirkend verlustig gehen.

Will man die Konsolidierung nicht auf 100 %-Beteiligungen beschränken und am Prinzip der Vollkonsolidierung festhalten, stellt sich des Weiteren die Frage des Minderheitenschutzes⁹⁸ durch gesellschaftsrechtliche Steuerumlageverträge⁹⁹. Diese sollten indes, anders als in Österreich (vgl. § 9 Abs. 8, 3. Spiegelstr.

ökStG), nicht zur Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung als Gruppe gemacht werden, weil es andernfalls nur zu einer neuerlichen sachfremden Verknüpfung zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht käme.

Soll die Gruppenbesteuerung zugleich vereinfacht werden, dann muss man auch die Beibehaltung der mittelbaren Eingliederung und der Gruppenträgereigenschaft von Personenunternehmen auf den Prüfstand stellen. Bei Letzterer handelt es sich genauso wie beim Gewinnabführungsvertrag um eine fragwürdige Besonderheit des deutschen Rechts, die der traditionellen Dominanz von Personengesellschaften geschuldet ist. Diese Erweiterung wäre verzichtbar, wenn man die Körperschaftsteuer (optional) für Personengesellschaften öffnen würde. Hier rächt sich der in der Unternehmensteuerreform 2008 vollzogene Kottau vor den Wünschen einiger großer Personengesellschaften, die zur Maximierung ihrer Vorteile auf die Begünstigung einbehaltener Gewinne unter Beibehaltung des Transparenzprinzips gedrungen und gegen eine Option zur Körperschaftsteuer opponiert haben.

c) Öffnung über die Grenze

Eine völlige Öffnung der Organschaft (sofortige Berücksichtigung der Verluste von EU-/EWR-Tochtergesellschaften mit Nachversteuerung nach österreichischem Vorbild), wie sie der Bayern-Vorschlag enthält, ist aus unionsrechtlicher Sicht nicht geboten.

Inwieweit unionsansässige Tochtergesellschaften in die weitergehenden Vorteile der Organschaft (insb. Nichtanwendung von § 8b Abs. 5 KStG und der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen) einbezogen werden müssen, ist bisher ungeklärt. Auch wenn vieles dafür spricht, dass eine diesbezügliche Gleichstellung unionsrechtlich geboten ist, wird der deutsche Gesetzgeber hier vermutlich nicht von sich aus tätig werden.

Relativ eindeutig ist nach Eröffnung des entsprechenden Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland lediglich, dass der doppelte Inlandsbezug für Organgesellschaften nicht haltbar ist¹⁰⁰, weil auf diese Weise selbst unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Tochtergesellschaften von der Organschaft ausgeschlossen werden.

Der Gesetzgeber sollte darüber hinaus gehen und von sich aus regeln, unter welchen Voraussetzungen finale Verluste im Ausland ansässiger Tochtergesellschaften in Deutschland Berücksichtigung finden.

Generell wäre der Gesetzgeber gut beraten, die Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben nicht allein der Rechtsprechung zu überlassen. Der BFH mag über

93 Vgl. hierzu grundlegend R. Hüttemann (FN 73), 136 ff.

94 Siehe dazu J. Hey in Schön/Osterloh-Konrad, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Heidelberg u.a. 2010, 1 ff.

95 Hierzu J. Lüdicke, FR 2009, 1025 (1028).

96 Vgl. W. Schön, StbJb 2001/2002, 53 (57); hierzu auch R. Hüttemann, (FN 73), 133.

97 Zu Argumenten einer noch stärkeren Hochsetzung des Beteiligungserfordernisses s. R. Hüttemann, (FN 73), 138 u. 141.

98 W. Schön, ZHR 171 (2007), 409 (431).

99 Hierzu R. Hüttemann, ZHR 171 (2007), 451 ff.; R. Hüttemann, (FN 73), 145 ff.; M. Günkel/T. Wagner, Ubg. 2010, 603 (605 ff.).

100 Vgl. jetzt BMF v. 28.3.2011 - IV C 2 - S 2770/09/1001, wonach der doppelte Inlandsbezug im Vorgriff auf die erwartete Entscheidung des EuGH bereits ab dem 28.3.2011 nicht mehr zur Anwendung gebracht werden soll; so auch Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 212 (218); J. Englisch, IStR 2010, 217; Kleinert/Nagler/Rehm, DB 2005, 1869 (1870); a.A. W. Mitschke, DStR 2010, 1368 (1370).

den Anwendungsvorrang im Wege normerhaltender Reduktion berechtigt sein, rechtsschöpferisch eigene Regeln zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste zu entwickeln. Das Gebot loyaler Zusammenarbeit des Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet indes *den Gesetzgeber* tätig zu werden. In Bereichen, die dem Gesetzesvorbehalt unterliegen wie dem Steuerrecht, ist der Europarechtsverstoß erst dann behoben, wenn *der Gesetzgeber* die Rechtslage an die Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs angepasst hat¹⁰¹. Im Übrigen ist dies zur Gewährleistung der Vorhersehbarkeit des Besteuerungseingriffs auch ein Gebot der Rechtsstaatlichkeit und Tatbestandsmäßigkeit des Steuereingriffs.

Eine derartige gesetzliche Vorschrift müsste enthalten

- nach welchen Regeln der Auslandsverlust zu ermitteln ist;
- wann von Finalität auszugehen ist¹⁰²;
- und in welchem Veranlagungszeitraum der Verlust zu berücksichtigen ist.

3. Verlustverrechnung

a) Vorgaben des objektiven Nettoprinzips

Die gesetzgeberische Regelung der Anerkennung finaler Auslandsverluste ist nur ein Baustein der erforderlichen Neuordnung der Verlustverrechnung. Welchen Arbeitsansatz die hierzu eingesetzte Facharbeitsgruppe des BMF verfolgt, ist unklar. Im Vordergrund scheint die Begrenzung budgetärer Risiken zu stehen¹⁰³. Aus betriebswirtschaftlicher, steuersystematischer und verfassungsrechtlicher Sicht ist die Antwort, was hier zu geschehen hat, denkbar schlicht: Sowohl die innerperiodische als auch die interperiodische Verlustverrechnung sind zur Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips zwingend erforderlich¹⁰⁴. Wenn der Gesetzgeber der Einkommen- und Körperschaftsteuer von der einmal getroffenen einfachgesetzlichen Belastungsentscheidung für eine Nettosteuerung abweichen will, so bedarf er hierfür eines hinreichenden sachlichen Grundes.

Unproblematisch – und durch das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar geboten – ist die Begrenzung der Verlustverrechnung durch das Prinzip der Verlusttragung. Dies muss auch der Ausgangspunkt für Missbrauchsnormen sein. Der Verlust als solcher ist kein Ausdruck einer missbräuchlichen Gestaltung. Die

Geltendmachung von Verlusten *kann* aber missbräuchlich sein, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich nicht belastet ist, einen Verlust nicht trägt oder Verluste mehrfach nutzt. Zum Ausschluss derartiger Gestaltungen ist der Gesetzgeber berechtigt, sich im Interesse der Vereinfachung des Verwaltungsvollzuges typisierender und pauschalierender Regelungen zu bedienen. Dass damit in Randbereichen auch nicht-missbräuchliche Fälle miterfasst werden, liegt im Wesen der Typisierung¹⁰⁵. Entscheidend ist, dass der Ausgangspunkt zutreffend, das heißt die Vorschrift tatsächlich der Missbrauchsvermeidung dient und am Leitbild eines typischen Missbrauchsfalles ausgerichtet ist¹⁰⁶. Aus rein haushalterischen Gründen ist eine Einschränkung der Verlustverrechnung dagegen nicht zulässig. Es handelt sich um einen per se untauglichen Rechtfertigungsgrund¹⁰⁷.

b) Folgerungen für § 10d Abs. 2 EStG, § 8c KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG

Was folgt hieraus für die bestehenden Verlustverrechnungsbeschränkungen¹⁰⁸ im Bereich der Unternehmensbesteuerung?¹⁰⁹:

Die Mindestbesteuerung ist nicht zu rechtfertigen, und zwar nicht nur – wie der I. Senat in seinem Aussetzungsbeschluss vom 26.8.2010 zutreffend festgestellt hat¹¹⁰ – in den Fällen, in denen der Verlust aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen endgültig nicht mehr genutzt werden kann, sondern auch die Streckung des Verlustvortrags bedarf der Rechtfertigung¹¹¹. Der BFH sieht zwar in der bloßen Verluststreckung einen nicht weiter rechtfertigungsbedürftigen Ausdruck der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers beim Ausgleich zwischen Abschnitts- und Lebenseinkommensprinzip. Doch wenn Gewinne unmittelbar im Entstehungsjahr besteuert werden, ist es ein Gebot der Folgerichtigkeit, dass der Verlustvortrag zeitnah im erst möglichen Veranlagungszeitraum in voller Höhe verrechnet werden kann¹¹². Weicht der Gesetzgeber hiervon ab, bedarf er eines sachlichen Grundes. Einzige Rechtfertigung der Mindestbesteuerung sind aber die Haushaltsauswirkungen der Verlustverrechnung. Die Streckung der Verluste mag sich leichter rechtfertigen lassen als der vollkommene Ausfall. Doch kann auch dieses schwächere Rechtfertigungsbedürfnis von einem per se untauglichen Rechtfertigungsgrund nicht befriedigt werden.

101 Ausführlicher hierzu *J. Hey*, *StuW* 2010, 301 (315 f.).

102 Dabei empfiehlt sich eine abstrakte Regelung, möglicherweise erläutert durch Regelbeispiele, gegenüber dem Versuch einer abschließenden Regelung sämtlicher Einzelfälle.

103 Siehe BT-Drucks. 17/4653, 1 f. mit einer umfassenden Stellungnahme zum Themenkomplex Verlustverrechnung.

104 *C. Dorenkamp*, *IFSt-Schrift* Nr. 461 (2010), S. 9 ff.

105 Vgl. BVerfG v. 31.5.1988, BVerfGE 78, 214 (226 f.); v. 30.5.1990, BVerfGE 82, 126 (151 f.); v. 8.10.1991, BVerfGE 84, 348, (359); v. 10.4.1997, BVerfGE 96, 1 (6); v. 11.11.1998, BVerfGE 99, 280 (290); v. 6.3.2002, BVerfGE 105, 73 (127).

106 *M. Gabel*, *StuW* 2011, 3 (11).

107 Vgl. BVerfG v. 17.1.1957, BVerfGE 6, 55 (80); v. 29.5.1990, BVerfGE 82, 60 (89); v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 (182).

108 Siehe hierzu die sehr umfangreiche Antwort der Bundes-

regierung auf eine Kleine Anfrage BT-Drucks. 17/4653 v. 3.2.2011.

109 Zum Reformbedarf s. auch *E. Röder*, *Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht*, Köln 2010, 317 ff.; *C. Dorenkamp*, (FN 104), 47 ff.; *J. Lüdicke* in *Lüdicke/Kempf/Brink*, *Verluste im Steuerrecht*, Baden-Baden 2010, 307 ff.

110 BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, DStR 2010, 2179.

111 Wie hier *J. Lang/J. Englisch*, *StuW* 2005, 3 (21 ff.); *E. Röder*, (FN 109), 263 ff.; 355 ff.; *J. Lang* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁰, 2010, § 9 Rz. 66; *A. Raupach* in *Lehner*, *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2004, 53 (60 f.); *R. Eckhoff*, *DStJG* Bd. 28 (2005), 11 (34); *C. Dorenkamp*, (FN 104), 13; a.A. *Müller-Gatemann*, *WPG*. 2004, 467 (468).

112 *E. Röder*, (FN 109), 254 ff., 325.

Selbst wenn man diese Auffassung nicht teilt, ist der Gesetzgeber bereits aufgrund des vorerwähnten Aussetzungsbeschlusses des I. Senats des BFH¹¹³ zum Handeln gezwungen. Denn es ist davon auszugehen, dass der Senat § 10d Abs. 2 EStG auch im Hauptsacheverfahren ohne Anrufung des BVerfG teleologisch reduzieren wird, auch wenn die Umsetzung, z.B. die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum der nicht mehr vortragsfähige Verlust zu berücksichtigen ist, noch völlig offen ist¹¹⁴ und ein erhebliches Maß an rechtschöpferischer Eigenleistung voraussetzt.

Eines sollte der Gesetzgeber mit Sicherheit nicht tun: „Klarstellen“, womöglich mit Rückwirkung, dass es ihm nicht nur um die Streckung von Verlusten geht, sondern dass auch der Untergang von Verlustvorträgen von seinem gesetzgeberischen Willen gedeckt ist. Dann wäre zwar die Gesetzesreparatur im Wege teleologischer Reduktion verbaut. Doch einzige Konsequenz wäre eine Vorlage an das BVerfG, verbunden mit der Hoffnung, dass dort auf der Linie der Entscheidungen zu Pendlerpauschale¹¹⁵ und häuslichem Arbeitszimmer¹¹⁶ dem objektiven Nettoprinzip zum Durchbruch verholfen wird. Solchen zeitraubenden Finten sollte sich der Gesetzgeber enthalten und stattdessen als Minimalprogramm eine *gesetzliche Regelung* treffen, die eine Verrechnung erlaubt, wenn der Verlustvortrag andernfalls endgültig nicht mehr genutzt werden könnte.

Es wäre eine Notlösung. Richtigerweise ist die Mindestbesteuerung abzuschaffen. Der Hinweis auf die Verlustvortragsberge von 500 oder gar 700 Mrd. Euro, den deutsche Unternehmen vor sich herschieben¹¹⁷, ist einigermassen irreführend. De facto geht es um weniger Geld als bei der Entfernungspauschale¹¹⁸. Das Bundesfinanzministerium geht davon aus, dass die Abschaffung der Mindestbesteuerung in Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer Mindereinnahmen von rund 2,2 Mrd. Euro p.a. zur Folge hätte¹¹⁹, ein Betrag, der weder zum Staatsbankrott noch zu einer unmittelbar verfassungswidrigen Haushaltslage führt. *Christian Dorenkamp* hat darüber hinaus für das Institut Finanzen und Steuern verschiedene Vorschläge eines haushaltsverträglich ausgestalteten Übergangs ausgearbeitet¹²⁰.

Keine Lösung, und zwar weder aus steuersystematischer noch aus haushalterischer Sicht, wäre es, die Mindestbesteuerung durch eine zeitliche Begrenzung

des Verlustvortrags¹²¹ auf fünf, sieben oder zehn Jahre zu ersetzen. Eine solche Regelung ist – auch wenn das BVerfG sich diesem Urteil in der Vergangenheit verweigert hat¹²² – nicht mit dem objektiven Nettoprinzip vereinbar. Belastet werden vor allem forschungs- und entwicklungsintensive Investitionen und Großprojekte, die häufig eine besonders lange Anlaufphase haben. Darüber hinaus – und das mag dann auch den Gesetzgeber abhalten – wird eine solche Regelung erst mit Ablauf des Vortragszeitraums haushaltswirksam¹²³.

Eine externe Handlungsnotwendigkeit besteht nicht nur hinsichtlich der Mindestbesteuerung, sondern auch im Hinblick auf § 8c KStG. Die EU-Kommission sieht in der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1 a KStG eine unzulässige Beihilfe¹²⁴. Beanstandet wurde nicht nur die fehlende Notifizierung. Die Kommission hält § 8c KStG für nicht genehmigungsfähig. Diese Entscheidung dürfte auch für den an die Stelle von § 3 Nr. 66 EStG getretenen Sanierungserlass¹²⁵ nicht ohne Folgen bleiben¹²⁶.

Indes ist schon die Einordnung der Sanierungsklausel als Beihilfe verfehlt¹²⁷. Hier wird die Ausnahme zur Regel erklärt. Systemwidrig ist die Verlustvernichtung durch § 8c Abs. 1 KStG. Mit der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1 a KStG kehrt der Gesetzgeber lediglich zur Normallage einer Verlustverrechnung auf Körperschaftsebene, die vom Bestand der Anteilseigner unabhängig ist, zurück.

Doch selbst wenn sich die Bundesregierung erfolgreich gegen das Beihilfeverdict zur Wehr setzt¹²⁸, wäre die Rechtslage bis zu einer Entscheidung des EuGH unsicher¹²⁹. Dies sollte der Gesetzgeber den betroffenen Unternehmen nicht zumuten, da gerade in Sanierungsfällen alle an der Sanierung Beteiligten bereits im Zeitpunkt der Sanierungsentscheidung auf verlässliche Annahmen über die steuerlichen Konsequenzen der Sanierungsmaßnahme angewiesen sind¹³⁰. Die systematisch richtige Stille-Reserven-Regel des § 8c KStG Abs. 1 Satz 5 KStG greift zu kurz, weil gerade in Fällen sanierungsbedürftiger Unternehmen häufig nicht genügend stille Reserven zur Verlustnutzung zur Verfügung stehen. Deshalb sollte der Gesetzgeber die Rüge der EU-Kommission zu einem „systematischen Neustart“¹³¹ nutzen, indem § 8c KStG grundlegend überarbeitet und wieder als eine ausschließlich zum Zwecke der Missbrauchsvermeidung zu rechtfertigen

113 Siehe FN 111.

114 Vgl. *K. Buciek*, FR 2011, 79.

115 BVerfG v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210.

116 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, HFR 2010, 981 ff.

117 Zu diesen Zahlen s. *C. Dorenkamp*, (FN 104), S. 35 ff.

118 Die Einschränkung der Entfernungspauschale bzw. ihre Wiedereinführung bereits ab dem ersten Entfernungskilometer wird mit 2,5 Mrd. Euro pro Jahr beziffert (vgl. BT-Drucks. 16/12099, 7).

119 BT-Drucks. 17/4653, 17; vgl. zu den möglichen Aufkommensauswirkungen auch *C. Dorenkamp*, (FN 104), 35 ff., 51 ff.

120 Damit würden sich die Mindereinnahmen im ersten Jahr unter 300 Mio. Euro begrenzen lassen, a.a.O., S. 72 f.

121 Vgl. etwa *Müller-Gatemann*, Ubg. 2010, 153 (158).

122 BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, DStR 1991, 1278 zur früheren Begrenzung des Verlustvortrags auf 5 Jahre.

123 *C. Dorenkamp*, (FN 104), 56 f.

124 Zur Kommissionsentscheidung etwa *I. Dörx*, NWB 2011, 690 ff.

125 BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240.

126 *J. Blumenberg*, DB 2011, Standpunkte, 22.

127 Kritisch auch *I. Dörx*, NWB 2011, 690 (696); *K.-D. Drüen*, DStR 2011, 289 (292); *A. Musil*, DB 2011, Standpunkte, 19 ff.

128 Zu den Klagemöglichkeiten s. *I. Dörx*, NWB 2011, 690 (697 f.).

129 Dabei ist die unbesehene Anwendung der Sperrwirkung und der Rechtsprechung des EuGH zur Rückforderung unzulässiger Beihilfen auf indirekte steuerliche Beihilfen problematisch s. *J. Hey*, StuW 2010, 301 (309 f.).

130 *Eilers/Bühning*, StuW 2009, 246.

131 *K.-D. Drüen*, DStR 2011, 289 (293); ebenso *B. Welling*, DB 2011, Standpunkte, 24.

tigende Ausnahme vom System kenntlich gemacht wird.

Schließlich müssen Verlustvorträge in der Verschmelzung wieder auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Die Streichung von § 12 Abs. 3 Satz 2 Umwandlungssteuergesetz durch das SEStEG¹³² war überwiegend gegen einen europarechtlich erzwungenen Import von Auslandsverlusten gerichtet. Allerdings scheint einerseits das Risiko nach den EuGH-Entscheidungen SGI¹³³ und X-Holding¹³⁴ aus dem Jahr 2010 geringer als ursprünglich befürchtet¹³⁵, andererseits wird die „Gefahr“ der Berücksichtigung von (finalen) Auslandsverlusten nicht effektiv gebannt¹³⁶. Jedenfalls bedarf es einer Ausnahme von der Mindestbesteuerung für Verlustvorträge im Fall der Verrechnung mit Übertragungsgewinnen im Fall der Verschmelzung¹³⁷.

Der Reformbedarf im Bereich der Verluste lässt sich wie folgt zusammenfassen: In jedem Fall zu vermeiden ist, dass Verluste endgültig vom Abzug ausgeschlossen werden. Das muss erst recht gelten, solange ihnen steuerpflichtige stille Reserven gegenüberstehen. Indes würde die Beschränkung des Reformziels auf die Vermeidung finaler Verluste zu kurz greifen. Zum einen sind Vorschriften wie § 8c KStG gerade auf den Untergang von Verlustvorträgen angelegt, zum anderen ist auch eine bloße Streckung von Verlustvorträgen aus rein haushalterischen Gründen nicht zu rechtfertigen.

4. Gewinnermittlung

Eine „Großbaustelle“ bleibt die Ermittlung des unternehmerischen Gewinns. Nicht erst die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz aufgeworfenen Zweifelsfragen hinsichtlich des Inhalts des Maßgeblichkeitsprinzips¹³⁸, sondern vor allem die zahllosen Durchbrechungen desselben zwingen zu einer grundlegenden Neuorientierung¹³⁹.

Ungewiss bleibt trotz des am 16.3.2011 veröffentlichten Richtlinienvorschlages der EU-Kommission die Zukunft des Projekts der Common Consolidated Corporate Tax Base¹⁴⁰. Zu heterogen erscheinen die Interessen der Mitgliedstaaten, um die für eine Annahme nach Art. 114 AEUV erforderliche Einstimmigkeit zu erreichen¹⁴¹. Auch den Bestrebungen, stattdessen die weniger ehrgeizige Harmonisierung der Bemessungsgrundlage – ohne grenzüberschreitende Verlustverrechnung – voranzutreiben¹⁴², ist ein Erfolg keines-

wegs garantiert; man erinnere sich an den 1988 schon im Vorentwurfsstadium stecken gebliebenen Versuch einer Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften¹⁴³.

Damit dürfte jedenfalls in absehbarer Zukunft das Steuerbilanzrecht allein in der Verantwortung des nationalen Gesetzgebers liegen. Dieser hat dabei nach Auffassung des BVerfG weitgehend freie Hand¹⁴⁴. Das einfachgesetzliche Maßgeblichkeitsprinzip ist disponibel¹⁴⁵. Dem ist ohne weiteres zuzustimmen. Zu widersprechen ist jedoch einer Abschwächung des Prüfungsmaßstabs für die Ausgestaltung des Bilanzsteuerrechts. Auch für die Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung ist entgegen dem BVerfG, das Fragen des Bilanzsteuerrechts für dogmatisch so komplex hält, dass hier lediglich der Willkürmaßstab anzuwenden sei, Folgerichtigkeit einzufordern¹⁴⁶.

Sollte der Gesetzgeber eine vollständige Entkoppelung der steuerlichen Gewinnermittlung von der handelsrechtlichen vornehmen, so dürfte hieraus insbesondere nicht ein „Prinzip“ der Aufkommensmaximierung abgeleitet werden. Die Bilanz ist auf Haben- und Sollseite folgerichtig auszugestalten¹⁴⁷. Ein beliebiger Prinzipienmix genügt noch nicht einmal den Anforderungen an die Willkürfreiheit. So können Durchbrechungen des Prinzips der wirtschaftlichen Verursachung, etwa bei der Rückstellungsbildung, nicht mit dem Zu- und Abflussprinzip legitimiert werden, wenn andererseits Gewinne bereits vor Zufluss erfasst werden.

Wie stark die Steuerbilanz dabei von der Handelsbilanz abweichen muss, ist keineswegs klar. Interessant ist unter diesem Gesichtspunkt ein im österreichischen Finanzministerium durchgeführtes Projekt einer verstärkten Maßgeblichkeit¹⁴⁸. Manche rein fiskalisch motivierte Sonderregel des Steuerbilanzrechts, wie etwa das Verbot der Rückstellung für drohende Verluste in § 5 Abs. 4 a EStG, müsste bei einer systematischen Neuordnung des Steuerbilanzrechts, sei sie am Leistungsfähigkeitsprinzip oder an der handelsrechtlichen Gewinnermittlung orientiert, zurückgedreht werden.

IV. Fazit

Sich im Steuerrecht über Perspektiven Gedanken zu machen, ist eine ambivalente Angelegenheit. Einerseits besteht überall Reformbedarf. Steuerpraxis und Steuerwissenschaft sind unzufrieden mit dem status quo. Andererseits fehlt das Zutrauen in den Steuerge-

132 SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

133 EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 – SGI, IStR 2010, 144 ff.

134 EuGH v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08 – X-Holding, IStR 2010, 213 ff.

135 C. Dorenkamp, (FN 104), S. 79–81.

136 Vgl. E. Dötsch in FS für H. Schaumburg, Köln 2009, 253 (255).

137 Vgl. Möhlenbrock, Ubg. 2010, 256 (258).

138 Vgl. hierzu z.B. J. Hennrichs, Ubg. 2009, 533 ff.

139 Siehe dazu auch J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, 2010, § 17 Rz. 47 ff.

140 Vgl. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm.

141 Allgemeine Einschätzung, vgl. z.B. N. Herzig, FR 2009, 1037 (1038).

142 Vgl. G. Mayr, DStJG Bd. 34 (2011), 327 (348 ff.).

143 Hierzu Zeitler/Jüptner, Europäische Steuerharmonisierung und direkte Steuern, BB Beil. 17/1988; R. Kreile, Zum Vorentwurf einer EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, DB Beil. 18/1988.

144 BVerfG v. 12.5.2009, BVerfGE 123, 111 ff.

145 BVerfG v. 12.5.2009, BVerfGE 123, 111 (122).

146 Ebenso in Auseinandersetzung mit dem BVerfG J. Hey, DStR 2009, 2561 (2566); U. Prinz, DB 2011, 492 (496); J. Englisch in FS Lang, Köln 2010, 167 (204); J. Hennrichs in FS Lang, Köln 2010, 237 (252 f.).

147 Auf die Notwendigkeit dieser Symmetrie weist insb. J. Hennrichs in FS Lang, Köln 2010, 237 (250) hin.

148 Hierzu G. Mayr, DStJG Bd. 34 (2011), 327 (341 f.).

setzgeber. Stillstand verspricht zumindest Planungssicherheit. Der auf *Günter Schmölders* zurückgehende Begriff der „Permanenter Steuerreform“¹⁴⁹ ist zugleich ein Synonym für das Warten auf erläuternde BMF-Schreiben und Zweifelsfragen klärende Urteile. Die Praxis ist nach Steuerreformen meist auf Jahre damit beschäftigt zu enträtseln, was der Gesetzgeber wollte, und ist deshalb teilweise geneigt, sich auch mit suboptimalen Zuständen abzufinden, solange man sich nur auf sie einstellen kann. Umso qualvoller sind halbherzige Schritte, wie sie zum Teil in den Unternehmenssteuerreformen 2000 und 2008 unternommen wurden, weil sie, ohne eine wirkliche Verbesserung zu erzie-

len, auf Jahre erhebliche Rechtsunsicherheit mit sich bringen. Dies lässt sich nur verhindern, wenn grundsätzliche Reformthemen auch grundsätzlich angegangen werden. Ob im Bereich des Unternehmensteuerrechts jemals ein Zustand der Konsolidierung erreicht werden kann, ist allerdings fraglich. Die Besteuerung von Unternehmen muss sich flexibel an die sich permanent ändernden Rahmenbedingungen anpassen. Bestenfalls ist das System selbst entwicklungs offen, schlechtestenfalls bedarf es permanenter gesetzgeberischer Nachbesserung, um der durch falsche oder halbherzige Systementscheidungen verursachten Probleme Herr zu werden.

149 G. Schmölders, StuW 1971, 37.