

Verlustbehandlung bei Körperschaften

Dr. Rolf Möhlenbrock

1. Einleitung

Seit der Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG durch die Unternehmensteuerreform 2008¹ haben sich nicht nur diese Regelung als solche, sondern das gesamte erweiterte Umfeld der Verlustnutzung und die Handhabung von Betriebsausgaben nachhaltig verändert. Unter dem Strich ist dadurch der Abzug von Betriebsaufgaben auf breiter Front deutlich stärker reglementiert und beschränkt worden. Das hat sicherlich auch haushaltbezogene Gründe, die hier nicht weiter vertieft werden sollen. Die damit gleichfalls verbundenen steuerpolitischen und -fachlichen Motive indessen müssen sehr wohl diskutiert und sollen daraufhin untersucht werden, ob sie nicht zwischenzeitlich überholt sind oder gar ihr Ziel verfehlt und deswegen möglicherweise Handlungsbedarf besteht.

2. Das Regelungsumfeld

2.1. Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften

2.1.1. § 8c KStG

§ 8c KStG² wurde mit der Unternehmensteuerreform eingeführt und löste die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG – die sog. Mantelkaufvorschrift – ab. In der Gesetzesbegründung hieß es, § 8 Abs. 4 KStG sei in der Praxis schwierig zu handhaben. Zahlreiche Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen und deren Zusammenhang seien Gegenstand von

-
- 1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 (Anm.: Der Gesetzentwurf wurde durch die damalige Regierungskoalition und Bundesregierung parallel eingebbracht, Reg-E v. 30.3.2007, BT-Drs. 16/5377).
 - 2 Die Regelung des § 8c KStG gilt entsprechend für die Gewerbesteuer (vgl. § 10a Satz 9 – später: Satz 10 – GewStG). Dementsprechend erfasssten die im Folgenden geschilderten gesetzgeberischen Maßnahmen auch die Gewerbesteuer.

Gerichtsverfahren. § 8 Abs. 4 KStG werde deshalb gestrichen und durch eine einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften ersetzt: dem § 8c KStG.³ Maßgebliches Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung ist seither nur noch der Anteilseignerwechsel. Dabei unterschied die ursprüngliche Fassung des § 8c KStG zwei Rechtsfolgenstufen: einmal den quotalen Untergang des Verlustabzugs bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent und zum anderen den vollständigen Untergang des Verlustabzugs im Falle der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte. Der Neuregelung lag die Vorstellung zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändern würde.

Sprachlich war die Regelung zunächst eher einfach gehalten. Sie umfasste in der Fassung des Regierungsentwurfs nur drei, in der endgültigen Gesetzesfassung dann vier Sätze und enthielt keine ausdrückliche Aussage zu Unternehmenssanierungen (unter Verweis auf das damals für die Verwaltungspraxis einschlägige BMF-Schreiben⁴). Es sollte trotz der Erfassung auch mittelbarer Anteilstransaktionen keine Konzernbetrachtung geben, da sie als zu verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig angesehen wurde. Durch diese anfängliche „Schlichtheit“ gelangte die Vorschrift allerdings auch in Fallgestaltungen zur Anwendung, in denen unter der Vorgängerregelung kein Verlustnutzungsverbot und damit keine derart strenge Rechtsfolge zu gewärtigen gewesen war. Dessen wurde sich der Gesetzgeber sehr bald bewusst, und es setzte eine Kaskade von Änderungen und Änderungsversuchen an der Regelung ein:

- Noch während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmenssteuerreform 2008 versuchte der Gesetzgeber durch das sog. MoRaKG⁵ für die Wagniskapitalbranche eine Ausnahme zu schaffen. Der Verlustabzug sollte im Umfang stiller Reserven im Betriebsvermögen der Beteiligungsgesellschaft erhalten bleiben. Jedoch wurde dem MoRaKG

3 So die Begründung im Gesetzentwurf Fraktion der CDU/CSU, Fraktion der SPD; siehe Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, 74.

Dabei war § 8 Abs. 4 KStG a.F. für eine Übergangszeit bis 2012 weiterhin (parallel) anzuwenden; vgl. dazu *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Tz. 4.

4 v. 27.3.2003. BStBl. I 2003, 240.

5 Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) v. 19.8.2008, BGBl. I 2008, 1672.

seitens der EU-Kommission die Zustimmung versagt, und das Gesetz trat nie in Kraft.

- Es folgte die globale Finanz- und Wirtschaftskrise, die den Gesetzgeber zu der in § 14 Abs 3 FMStFG⁶ geregelten Ausnahme für den Erwerb von Beteiligungen durch den Finanzmarktstabilisierungsfonds und deren Rückübertragung veranlasste.
- Einen weiteren, ebenfalls nicht umgesetzten Versuch einer Ausnahme unternahm der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2009⁷ für Eigen-gesellschaften der öffentlichen Hand. Freilich wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags stattdessen eine Regelung zur Spartentrennung eingeführt.⁸
- Der Gesetzgeber blieb trotz der nach wie vor rigiden Wirkungen des § 8c KStG weiterhin darauf bedacht, dass die Regelung nicht missbräuchlich umgangen werden würde. So führte er – auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestags – mit dem JStG 2009 die Vorschrift des § 2 Abs. 4 UmwStG ein, wonach die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit Verlusten und einem Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers nur zulässig sind, wenn dem übertragenden Rechtsträger diese auch ohne Anwendung die Rückwirkungsfiktion bei Umwandlungen möglich gewesen wäre.⁹ Es sollte verhindert werden, dass mittels der Rückwirkungsfiktion bei Umwandlungen die Nutzbarkeit eines Verlusts oder Zinsvortrags erlangt werden konnte, der wegen § 8c KStG an sich bereits untergegangen war.¹⁰
- Und schon mit dem WachstumsBG¹¹ - nur ein Jahr nach seiner erstmaligen Anwendbarkeit – wurde § 8c KStG in wesentlichen Punkten zurückgefahren. Konzerninterne Beteiligungserwerbe sind seither keine schädlichen Beteiligungserwerbe mehr. Verluste in Höhe etwaiger stiller Reserven bleiben verschont (sog. Konzernklausel). Mit dem StÄndG 2015¹² wurde die Konzernklausel rückwirkend auf Fallkonstellationen

6 Gesetz zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarktes (FMStG) v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982.

7 Gesetz v. 19.12.2008 – BGBl. I 2008, 2794 (JStG 2009).

8 Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (FABT), BT-Drs. 16/11055, 27f, 45 ff. Auf diese Sonderproblematik soll hier jedoch nicht weiter eingegangen werden.

9 Beschlussempfehlung des FABT, BT-Drs. 16/11055, 59.

10 Bericht des FABT, BT-Drs. 16/11108, 33.

11 Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

12 Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

ausgedehnt, in denen die Konzernspitze in die schädliche Transaktion einbezogen ist; neben einer natürlichen oder juristischen Person ist auch eine Personengesellschaft als Konzernspitze zugelassen.¹³

Soweit in dem Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft stille Reserven enthalten sind, geht der Verlust seither ebenfalls nicht verloren. Diese sog. Stille-Reserven-Klausel wurde durch das JStG 2010¹⁴ weiter präzisiert, sodass nur die durch tatsächlich vorhandene stille Reserven gedeckten Verluste geschützt werden.

- Mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung¹⁵ aus dem Jahre 2009 schließlich hielt das Sanierungsthema wieder Einzug in § 8c Abs. 1a KStG und § 14 Abs 3 und 3a FMStFG. Dem folgte aufgrund ungeklärter beihilferechtlicher Fragen eine längere Phase der Rechtsunsicherheit: Die Sanierungsklausel wurde nämlich von der EU-Kommission¹⁶ für nichtig erklärt, da sie eine mit dem gemeinsamen Markt nicht zu vereinbarende rechtswidrige Beihilfe darstelle. Daraufhin suspendierte der Gesetzgeber die Sanierungsklausel bis zur Entscheidung des Europäischen Gerichtshof,¹⁷ und zwischenzeitlich gewährte Beihilfen wurden zurückgefordert. Erst fast zehn Jahre nach Einführung der Sanierungsklausel erklärte dann der EuGH den Beschluss der Europäischen Kommission mit mehreren Urteilen¹⁸ für nichtig. Zur endgültigen Anwendbarkeit bedurfte es eines nochmaligen Aufgriffs der Sanierungsklausel durch den Gesetzgeber, der schließlich mit dem Gesetz zur Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften¹⁹ die Suspendierung der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG aufhob.

13 Eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen ist damit nicht erfasst; die Fiktion in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG schlägt hier nicht durch; vgl. *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz. 218 ff.

14 Gesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

15 Gesetz v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1959.

16 KOM v. 26.1.2011 K(2011)275, ABl. L 235 v. 10.9.2011, 26; die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens nach Art. 108 Abs 2 AEUV erfolgte bereits mit Schreiben der KOM v. 24.2.2010, ABl EU C 90/8 v. 8.4.2010.

17 Gesetz zur Umsetzung der Betreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BetreibungsrichtlinienUmsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

18 EuGH v. 28.6.2018 (Az.: C-203/16 P – Heitkamp BauHolding GmbH –) und Parallelsache (Az. C-19/16 P).

19 Gesetz v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

- Mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften²⁰ gelangte § 8d KStG in das Gesetz, der für bestimmte Fälle eine antragsgebundene Nichtanwendung von § 8c KStG vorsieht.²¹
- Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel von Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde der quotale Verlustuntergang bei einem Beteiligungs erwerb von mehr als 25 % bis zu 50 % (§ 8c Abs 1 Satz 1 KStG) rückwir kend für die Zeit ab 2008 aufgehoben.²² Vorausgegangen war ein Urteil des BVerfG, das die Vorschrift insoweit für verfassungswidrig erklärt hatte.²³ Die Regelung sei mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und der Ge setzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 1.1. 2008 eine Neuregelung zu treffen.

2.1.2. Fortführungsgebundener Verlustvortrag, § 8d KStG

Auslöser für die Einführung von § 8d KStG war die als besonders hart empfundene Wirkung von § 8c KStG für sog. Start-ups. Deren Weg zur Bindung von Mitarbeitern besteht häufig darin, diese frühzeitig als Gesellschafter am Unternehmen und damit am Unternehmenserfolg zu beteiligen. Ähnlich verhält es sich mit Kapitalgebern, die sich mit privatem Eigen kapital in eine Kapitalgesellschaft einbringen. In der Gesetzesbegründung heißt es, die bisherige Besteuerungspraxis zu § 8c KStG habe gezeigt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen ein Untergang der Verluste ... aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheine.²⁴ Es ging darum, die Verlustverrechnungsbeschränkungen zielgenauer auszurichten. Volkswirtschaftlich sinnvolle Vorgänge, bei denen der Bestand und die Fortführung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft gesichert sind, sollten nicht von den negativen steuerlichen Rechtsfolgen des § 8c KStG betroffen sein. Die Vorschrift ist

20 Gesetz v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 2998.

21 Näheres sogleich.

22 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags v. 7.11.2018, BT-Drs. 19/5595, 21 ff.

23 BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094.

24 BT-Drs. 18/9986, 12.

aufwändig gefasst und nennt zahlreiche Gründe, aus denen ein sog. „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ der Körperschaft untergehen kann.

2.1.3. Verfassungskonformität und Vorlagebeschluss an das BVerfG

§ 8c KStG ist seit seiner Einführung einer durchgängigen – auch verfassungsrechtlich begründeten – Kritik ausgesetzt. Daran änderten auch die zahlreichen gesetzes einschränkenden Maßnahmen seit Einführung der Vorschrift nichts.²⁵ § 8c Satz 1 KStG i.d.F. vom 14.8.2007 (später § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) wurde – wie bereits gesehen – vom BVerfG wegen Unvereinbarkeit mit Art. 3 GG für verfassungswidrig erklärt.²⁶ Die Verhinderung eines Gestaltungsmisbrauchs sei zwar grundsätzlich zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung geeignet. Im Falle des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sei jedoch die gesetzgeberische Typisierungsbefugnis überschritten. Der Gesetzgeber erkenne Körperschaften eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit zu, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der dahinterstehenden Personen getrennt sei und unabhängig von dieser besteuert werde (sog. Trennungsprinzip).²⁷ Kapitalgesellschaften seien wie natürliche Personen grundsätzlich zum Verlustabzug nach § 10d EStG berechtigt. Davon mache § 8c Satz 1 KStG eine Ausnahme, und Verluste gingen unter, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft durch die bloße Anteilsübertragung nicht verändert werde. Diese Differenzierung halte schon einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand:

Eine Kapitalgesellschaft als solche könne nur unter besonderen Voraussetzungen darauf einwirken, ob innerhalb des kritischen Zeitraums mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte übertragen werden würden. Der Gesetzgeber habe eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste und über diesen hinausgehende generelle Verlustnutzungsregelung für Körperschaften genommen.

Ein Beteiligungserwerb von mehr als 25%, aber nicht mehr als 50% der Anteile reichte für sich genommen bei einem gleichzeitigen Verzicht auf jegliche weitere Voraussetzung, die an das Sachsubstrat der Gesellschaft wie deren Betriebsvermögen bzw. Unternehmensgegenstand anknüpfte, zur

25 Vgl. die Nachweise bei *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz.33.

26 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094.

27 Unter Verweis auf BVerfGE 116, 164 (199).

realitätsgerechten Erfassung des Falls einer Änderung der wirtschaftlichen Identität nicht aus. Die grundsätzliche Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung und Vereinfachung rechtfertigten es nicht, auf komplizierte und streitanfällige Tatbestandsvoraussetzungen in einer Weise zu verzichten, dass die verbleibenden Tatbestandsvoraussetzungen den typischen Fall nicht mehr realitätsgerecht abbildeten.²⁸

Den Gedanken der Unternehmeridentität als sachlichen Grund für die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung verwirft das Gericht ebenfalls. Er führt nicht nur zu einer Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften, sondern auch zu neuen Ungleichbehandlungen von Kapitalgesellschaftern einerseits und Personengesellschaftern und Einzelunternehmern andererseits. Denn § 8c Satz 1 KStG treffe nicht nur den ausscheidenden, sondern - anders als beim Anteilseignerwechsel in der Personengesellschaft - auch die verbleibenden Altgesellschafter, weil die quotale Kürzung des Verlustabzugs wegen der eigenen Steuerpflicht der Körperschaft ebenso auf ihrem Gewinnanteil laste.²⁹

Eine teleologische Zäsur erfährt das körperschaftsteuerliche Verlustnutzungsregime nach Auffassung des BVerfG möglicherweise erst mit der Einführung von § 8d KStG, nicht jedoch durch die vorgängigen Änderungen, insbesondere die Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel.³⁰

Zu der ähnlich gelagerten Frage der Verfassungskonformität von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verhält sich das Gericht in seiner Entscheidung aus dem Jahre 2017 ausdrücklich nicht. Indessen hat das FG Hamburg dem BVerfG zwischenzeitlich auch diese Frage zur Entscheidung vorgelegt.³¹ Ferner sind

28 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094, Tz. 117 ff.

29 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094, Tz. 144 ff.

30 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094, Tz. 154 ff.

Zu § 8d KStG führt das Gericht aus (Tz. 160): „Der Gesetzgeber selbst hat der Einführung von § 8d KStG durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 die Erwägung zugrundegelegt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen ein Untergang der Verluste bei Anteilseignerwechsel aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheine.“ und verweist dabei auf die Gesetzesbegründung in BT-Drs. 18/9986, 12.

31 FG Hamburg v. 29.8.2017 – 2 K 245/17 = DStR 2017, 2377.

einige Verfahren zum § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG beim BFH anhängig, die mit Blick auf den Vorlagebeschluss des FG Hamburg derzeit ruhen.³² Die Finanzverwaltung stellt Einsprüche nach § 363 Abs 2 Satz 2 AO ruhend, so weit die Verfassungskonformität der Regelung bestritten wird. Aussetzung der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung nur, wenn ein berechtigtes Interesse darlegt und glaubhaft gemacht wird (etwa bei irreparablen Nachteilen für den Antragsteller bei Vollzug des Verwaltungsakts).³³

2.2. Mindestgewinnbesteuerung, § 10d EStG und § 10a GewStG

2.2.1. Tatbestand

Die Restriktionen des Verlustabzugs von Körperschaften enden nicht bei §§ 8c und 8d KStG. Die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft erfolgt vielmehr in Anlehnung an die Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG), sodass auch § 10d EStG Anwendung findet. Ein Verlust kann nach § 10d Abs. 1 EStG nur in die zwei unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeiträume, begrenzt auf einen Betrag von 1 Mio. € pro Veranlagungszeitraum, zurückgetragen werden. Danach verbleibende nicht ausgeglichene negative Einkünfte (Verluste) können in künftige Veranlagungszeiträume vorgetragen und dort bis zu einem Betrag von 1 Mio. € unbeschränkt, darüber hinaus aber nur bis zu 70% des übersteigenden Betrags abgezogen werden.

Die einschlägigen Regelungen wurden durch Gesetz vom 22.12.2003³⁴ eingeführt. Der Sockelbetrag nach § 10d Abs. 2 EStG (jetzt: 1 Mio. €)³⁵ wurde als „Mittelstandskomponente“ bezeichnet. Lt. Begründung sollte die

32 Vgl. Leibner/Dötsch in: D/P/M, § 8c KStG Tz.36.

33 Leibner/Dötsch in: D/P/M, § 8c KStG Tz.36 a.E.

34 Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840.

35 Die jetzige Höhe der Sockelbeträge für den Verlustrücktrag und des Quotienten beim Verlustvortrag wurde im Zuge der Corona-Gesetzgebung – durch eine z.T. deutliche Anhebung – erreicht; vgl. insbesondere das Zweite und das Dritte Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl I 2020, 1512 und v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330.

Seit dem Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024, BGBl I 2024, Nr. 108, greift die Abzugsbeschränkung des Verlustvortrags für die Jahre 2024 bis 2027 ab einer Grenze von 70% (vorher: 60%) des den Sockelbetrag übersteigenden Teils des Gesamtbetrags der Einkünfte.

Verlustverrechnung mit dem Ziel der Vereinfachung und der Verstetigung des Steueraufkommens geändert werden.³⁶ Schon damals war von dem „gewaltigen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen“ die Rede, das diese vor sich herschöben. Eine Gefahr, dass durch die Streckung der Abzugsmöglichkeit Verluste endgültig verloren gehen würden, wurde ausdrücklich nicht gesehen.³⁷ Zwar existierte zu dieser Zeit bereits die Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. Anders als §§ 8c, 8d KStG fokussierte diese aber auf die Bekämpfung von Missbräuchen.

2.2.2. Verfassungskonformität

Auch die Mindestgewinnbesteuerung ist zwischenzeitlich gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG dem BVerfG vorgelegt worden.³⁸ Der vorlegende I. Senat ist in seiner Entscheidung zwar der Ansicht, dass die Regelungen in § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und § 10a Satz 2 GewStG in ihrer Grundkonzeption der zeitlichen Streckung von Verlustvorträgen trotz des Zins- bzw. Liquiditätsnachteils verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.³⁹ Insoweit will er der neueren Rechtsprechung des BVerfG eine Unterscheidung zwischen temporären und endgültigen Steuereffekten entnehmen.⁴⁰ Er geht aber von einem Verstoß der Regelungen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) aus, soweit sie durch den Ausschluss eines Verlustausgleichs den Kernbereich einer Nettoertragsbesteuerung verletzen.⁴¹ Der Kernbereich der Ausgleichsfähigkeit von Verlusten sei verletzt, wenn auf

36 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 8.9.2003, BT-Drs. 15/1518, 10.

37 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 8.9.2003, BT-Drs. 15/1518, 13.

38 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761.

39 Der Zins- und Liquiditätseffekt sollte für die Verfassungsfrage schon aus mehreren Gründen keine Rolle spielen dürfen: Zum einen sind das objektive und das subjektive Nettoprinzip Dimensionen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und nicht der Höhe der Steuerlast. Zum anderen ist der Steuertarif faktisch einer steten Diskontinuität unterworfen, sodass schon bei einer verschiedenen Verteilung zweier gleich hoher Lebenseinkommen über die Zeit in aller Regel weder nominell noch betriebswirtschaftlich eine gleich hohe Steuerlast resultieren wird.

40 BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826 = DStR 2010, 2179.

41 Vgl. hierzu auch Ismer, DStJG 34 (2011), 91 (I08), der das Gebot der Verlustverrechnung als grundsätzlich verfassungsrechtlich determinierten Teilaspekt der Einkünfteermittlung sieht.

der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachen-identität zwischen Verlust und Gewinn der Mindestbesteuerung im Einzelfall die Wirkung zukomme, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen und eine leistungsfähigkeitswidrige Substanzbesteuerung auszulösen.⁴² Die bei der Auflösung von Kapitalgesellschaften (Liquidation, Insolvenzverfahren) häufig auftretenden bilanzsteuerrechtlichen „Umkehreffekte“ (z.B. die Auflösung von Rückstellungen) hätten weder einen entsprechenden Liquiditätszufluss noch einen Zuwachs an besteuierungswürdiger Leistungsfähigkeit zur Folge. Auszusparen seien könnten dagegen Sachsituationen, in denen die Definitivwirkung auf ein Zusammenspiel der Mindestbesteuerung mit einer Regelung mit Missbrauchsverhinderungszweck zurückzuführen sei.⁴³ Zuvor hatte der I. Senat in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ernstliche verfassungsrechtliche Zweifel an § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG geäußert, soweit eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen (im Entscheidungsfall: wegen § 8c KStG) endgültig ausgeschlossen sei.⁴⁴ Das hatte die Finanzverwaltung veranlasst, auf Antrag Aussetzung der Vollziehung in Fällen zu gewähren, in denen es aufgrund des Zusammenwirkens der Anwendung der Mindestgewinnbesteuerung und eines tatsächlichen oder rechtlichen Grundes zum endgültigen Ausschluss einer Verlustnutzungsmöglichkeit (Definitivwirkung) kommt: bei schädlichem Beteiligungserwerb nach § 8c KStG, in Fällen von Umwandlungen beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG), bei Liquidation einer Körperschaft und bei Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person)

42 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 30. Im Streitfall rührte der Verlust aus der stichtagsbezogenen Teilwertabschreibung einer Forderung her und der Ertrag aus der ebenfalls stichtagsbezogenen Teilwertzuschreibung eben dieser Forderung.

43 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 42. Ähnlich argumentiert *Ismer*, DStJG 34 (2011), 91 (98, 109 f., 119) in seiner Untersuchung des Periodizitätsprinzips als Prinzip der Einkünfteermittlung hinsichtlich der unterschiedlichen Bewertung von vergleichbaren Sachverhalten in der Zeit mit Blick auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 AO) und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Diese sei hinnehmbar, soweit nicht ausnahmsweise besondere Umstände hinzutreten. Fehler aus der Vergangenheit müssten erst dann durch gegenläufige Fehler kompensiert werden, wenn ein hinreichendes Band – wie ein Verstoß gegen Treu und Glauben, der Bilanzenzusammenhang oder der Absetzungszusammenhang – zwischen den Perioden bestehe, so dass wiederum der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gebühre.

44 BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826 = DStR 2010, 2179.

und daraus resultierender fehlender Möglichkeit der „Verlustvererbung“.⁴⁵ Der BFH nennt als weitere Fallgruppen noch zeitlich begrenzt bestehende Projektgesellschaften und auch bestimmte Unternehmensgegenstände (z.B. bei langfristiger Fertigung) und Sanierungsfälle.⁴⁶

Die Diskussion zur Verfassungswidrigkeit der Mindestgewinnbesteuerung erinnert an die ähnlich gelagerte Auseinandersetzung zu finalen Verlusten ausländischer Freistellungsbetriebstätten. Schon mit seinem Urteil Timac Agro Deutschland⁴⁷ hatte der EuGH vor dem Hintergrund der europäischen Grundfreiheiten (zuvor der Niederlassungsfreiheit) die Pflicht zur Berücksichtigung finaler ausländischer Verluste einer Freistellungsbetriebstätte jedoch negiert. Eine andere Sicht hat er nur auf Fälle eines unilateralen – nicht durch DBA und damit symmetrisch in beiden Staaten anzuwendendem – Ausschlusses der Verlustberücksichtigung. Die Ausgangslage für die hier zu beurteilende Mindestgewinnbesteuerung ist mit Blick auf den jeweils anzulegenden Maßstab höherrangigen Rechts sicherlich nicht unmittelbar vergleichbar. Die rechtspraktischen Probleme freilich sind ähnlich, da es in beiden Fällen auf die „Finalität“ bzw. die Endgültigkeit von Verlusten ankommt. Und der I. Senat des BFH stellte dem EuGH in der Rechtssache W mit Recht Fragen zur Bestimmung der von einer etwaigen Pflicht zur Berücksichtigung betroffenen Verluste. Ähnliche Fragen lassen sich mit Blick auf die Bestimmung eines vor den Folgen der Mindestgewinnbesteuerung geschützten Verlusts formulieren. Beispielhaft etwa: Ist zu diesem Zweck eine Vergleichsberechnung vorzunehmen, in der die Höhe des letzten Endes untergegangenen Verlusts des Steuerpflichtigen mit und ohne Mindestgewinnbesteuerung ermittelt wird, sodass nur der Differenzbetrag entgegen § 10d EStG, § 10a GewStG abziehbar wäre? In welchem VZ / EZ wäre dieser zusätzliche Abzug zu gewähren? Welche Wirkungen entfaltet ein derartiges „Aussetzen“ der Mindestgewinnbesteuerung in Mitunternehmerschaften?

Auch die vom Senat genannte Größe für eine Ausnahme von der Mindestgewinnbesteuerung – der sog. Definitiveeffekt als solcher – ist nicht frei von Problemen. Das erkennt der I. Senat mit Blick auf die gewillkürte Liquidation einer Kapitalgesellschaft, bei der der endgültige Wegfall der ge-

45 BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002, BStBl. I 2011, 974 = DStR 2011, 2050. Das gegenüber dem AdV-Beschluss deutlich engere Verständnis des I. Senats in seiner Entscheidung v. 26.2. 2014 (I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761) findet in diesem Schreiben keine Berücksichtigung und gab der Finanzverwaltung offenbar auch keine Veranlassung zu einer Anpassung des Schreibens.

46 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 26.

47 EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, BStBl. II 2016, 362.

streckten Verlustvorträge vom Steuerpflichtigen durch eigenen Willensentschluss veranlasst ist.⁴⁸ Gleiches dürfte dann aber für die allermeisten Umwandlungen gelten, die nahezu durchgängig Ergebnis einer freien Willensentscheidung sind. Und beim Untergang von Verlusten im Falle des Versterbens des Steuerpflichtigen hat der BFH die Untergangsursache durch seine Rechtsprechung am Ende selbst gesetzt.⁴⁹ Somit verbleiben tatsächlich nur derart gelagerte Sachverhalte, wie sie der BFH zu entscheiden hatte: wenn der Verlust aus der Teilwertabschreibung einer Forderung herröhrt und der Ertrag aus der zeitlich nachfolgenden Teilwertzuschreibung eben dieser Forderung folgt. Der BFH spricht hier vom Ertrag als einem zeitverschobenen actus contrarius zum Aufwand. Er beschreibt damit im Sinne eines kasuistischen Ansatzes konkrete Geschäftsvorfälle, die wegen ihrer inneren Verbundenheit mit gleichgewichtiger Ergebniswirkung auszustatten sein sollen. Unklar ist (und muss es wegen des kasuistischen Ansatzes wohl auch bleiben), welche weiteren Sachverhaltskonstellationen über die genannten Fallgestaltungen hinaus eine Ausnahme von der Mindestgewinnbesteuerung rechtfertigen. Im Ergebnis können diese Fälle nur eine Teilmenge der Gruppe infolge von Definitiveffekten nicht berücksichtigter Verluste sein. Deren kasuistische Umschreibung aber hätte es tatsächlich eher nahegelegt, einen etwaigen Handlungsbedarf im Wege von Billigkeitsentscheidungen – also in jedem Einzelfall (konkret) – zu identifizieren und ggf. korrigierend durch den Rechtsanwender (Verwaltung oder Gerichte) aufnehmen zu lassen. Der Gesetzgeber jedenfalls hatte seinerzeit die theoretische Gefahr einer zweckwidrigen Definitivbesteuerung bereits erkannt.⁵⁰ Anders als der Senat annimmt, hat er mit der Erhöhung des Sockelbetrags auf seinerzeit 1 Mio. € dann aber die ihm zur Verfügung stehenden Mittel genutzt, diesen Effekt zu lindern. Zu mehr sah er sich nicht in der Lage, sodass alles darüber Hinausgehende dem Rechtsanwender überlassen bleiben sollte.⁵¹

48 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 42.

49 BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608. A.A. in dieser Frage möglicherweise *Ismert*, DStJG 34 (2011), 91 (109, 119 f.), wonach es unverhältnismäßig erscheint, wenn vom Gesetzgeber durch die Mindestbesteuerung zeitlich gestreckte Verluste endgültig verfallen, weil der Steuerpflichtige verstirbt. Angemessen seien hier ein unbeschränkter Verlustabzug im letzten Veranlagungszeitraum und ggf. eine gegen die Verluste gegenzurechnende Aufdeckung eventuell vorhandener vererbter stiller Reserven.

50 Dies wurde vom erkennenden Senat auch gesehen, vgl. BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 33.

51 Ebenfalls in diese Richtung argumentierend: *Wendt*, DStJG 2005 (Bd. 28), 41.

Ebenfalls nicht geklärt ist die Frage, wie mit Fällen umzugehen ist, in denen in Vorjahren nach dem Maßstab des BFH nicht schützenswerte Verluste bereits steuerwirksam wurden. Denn die unterschiedliche Gewichtung von Verlustquellen, wie sie der I. Senat des BFH vornimmt, führt zu einem Reihenfolgeproblem.⁵²

2.3. Zinsschranke, § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG

2.3.1. Tatbestand

Mit der Unternebensteuerreform 2008, mit der auch § 8c KStG Eingang in das Steuerrecht fand, wurde auch die Zinsschranke eingeführt. Sie ersetzte die damalige Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung in § 8a KStG a.F., findet aber darüber hinaus auch auf nicht körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen Anwendung. Es handelt sich um eine Gewinnermittlungsvorschrift⁵³ für Nettozinsaufwendungen oberhalb einer Schwelle von 3 Mio. €. Zentraler Anknüpfungspunkt der Regelung bildet der sog. Betrieb. Nettozinsaufwendungen eines konzernzugehörigen Betriebs in Höhe des Zinsertrags sind vollständig, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA abziehbar. Das verrechenbare EBITDA bildet 30% des um Zinsaufwendungen, Anschaffungs- und Herstellungskosten sofort abgezogener Wirtschaftsgüter, dem gewinnmindernd aufgelösten Betrag aus dem Sammelposten nach § 6 Abs. vertigo8

2a Satz 2 EStG, der Abschreibungen nach § 7 EStG erhöhten und um Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns.

Allerdings wird im Falle ihrer Anwendbarkeit durch die Zinsschranke nur der Betriebsausgabenabzug beim betroffenen Unternehmen begrenzt. Eine Gegenkorrektur beim Zahlungsempfänger findet bei der Zinsschranke, anders als noch beim § 8a KStG a.F., nicht statt. Darüber hinaus erfasst die Zinsschranke nicht nur Finanzierungen durch die Gesellschafter der

52 Wendt, DStJG 2005 (Bd. 28), 41, 46, Fn. 29 spricht insoweit etwa von „nicht realen Verlusten“, bei denen eine Beschränkung des [horizontalen und vertikalen] Ausgleichs im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip ohne Weiteres zulässig sei. Er deutet in diesem Zusammenhang ebenfalls auf das Erfordernis des „Herausrechnens“ hin.

53 Bei Körperschaften handelt es sich um eine Einkommensermittlungsvorschrift.

Körperschaft, sondern jedwede Fremdfinanzierung.⁵⁴ Als Rechtfertigung hierfür diente dem Gesetzgeber die in § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG vorgesehene Möglichkeit, nicht abziehbare Zinsaufwendungen in künftige Jahre vorzutragen (sog. Zinsvortrag), der später⁵⁵ noch um den sog. EBITDA-Vortrag ergänzt wurde.⁵⁶ Veranlassung zur fehlenden Gegenkorrektur gab also der Gedanke, den bislang nicht berücksichtigten Zinsaufwand irgendwann später einmal abziehen zu können.

Allerdings unterliegen Zins- und EBITDA-Vortrag ähnlichen Nutzungsbeschränkungen wie der normale Verlustvortrag. Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs gehen bis dahin nicht verbrauchte EBITDA- und Zins-Vorträge unter. Auch bei Mitunternehmerschaften gehen EBITDA- und Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war. Das gilt für entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen von Anteilen an Mitunternehmerschaften gleichermaßen.⁵⁷ Und für Körperschaft sind §§ 8c, 8d KStG auf den Zinsvortrag (aber nicht auf den EBITDA-Vortrag) entsprechend anzuwenden: Sie gelten für den Zinsvortrag ebenfalls mit der Maßgabe, dass dieser in Höhe vorhandener steuerpflichtiger stiller Reserven geschützt ist. Vorrangig sind die stillen Reserven jedoch zunächst für die von §§ 8c, 8d KStG betroffenen nicht genutzten Verluste zu berücksichtigen.⁵⁸ Durch die Rückwirkungsfiktion infolge einer Umwandlung können diese Effekte in der Regel nicht vermieden werden (vgl. § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG).

54 Zu den weiteren Unterschieden zwischen § 4h EStG und § 8a KStG a.F. mit der Folge eines insgesamt deutlich erweiterten Spektrums der Regelung siehe Möhlenbrock/Maiworm in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 7 f.

55 Eingeführt durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), BGBl I 2009, 3950. Mit dem EBITDA-Vortrag ist ein verrechenbares EBITDA, soweit es die Nettozinsaufwendungen übersteigt, in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen.

56 Die letzten Änderungen an der Zinsschranke erfolgten mit Blick auf die sog. ATAD-Richtlinie im Kreditzweitmärktförderungsgesetz v. 22.12.2023, BGBl I 2023, Nr. 41l.

57 Vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718, Tz. 52; zur Thematik der Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit siehe auch Möhlenbrock/Maiworm in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 244; Hänsch in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4h EStG Tz. 201.

58 Zur darüber hinaus anwendbaren Konzern- und Sanierungsklausel des § 8c KStG siehe Möhlenbrock/Maiworm in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 243a.

2.3.2. Verfassungskonformität

Auch die Zinsschranke ist seit ihrem Bestehen verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt. Diese berührt neben tatbestandlichen Spezifika, wie dem Konzernbegriff oder dem Verweis auf ausländische Bilanzierungsregelungen⁵⁹ auch deren grundsätzliche Legitimation. Die Zinsschranke wird als Verstoß gegen den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit und den Gleichheitsgrundsatz angesehen. Der BFH hat sie mit Beschluss vom 14.10.2015 dem BVerfG vorgelegt und um Entscheidung gebeten, ob § 4h EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a KStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.⁶⁰ In dem Verfahren geht es um die Streitjahre 2008 und 2009. Die Klägerin war in dieser Zeit im Immobilienbereich tätig. Die einfachrechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Zinsschranke lagen vor. Der I. Senat erkannte jedoch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verletzt sei. Die Besteuerung des Nettoeinkommens werde nicht dadurch gewährleistet, dass nicht abziehbarer Zinsaufwand als Zinsvortrag in späteren Veranlagungszeiträumen einkommenswirksam werden könne. Denn die praktische „Wahrscheinlichkeit“ einer späteren Vortragsnutzung sieht der erkennende Senat kritisch, da ein erfolgreicheres Wirtschaften des Unternehmens dadurch erschwert sein könne, dass dem Betrieb durch die Zinsschranke Liquidität entzogen werde. Dariüber hinaus könne der Zinsvortrag z.B. infolge von Umstrukturierungsmaßnahmen oder Gesellschafterwechseln vollständig entfallen. Das deshalb resultierende (Teil-)abzugsverbot der Zinsschranke bedürfe zur Rechtfertigung eines besonderen sachlichen Grundes und könne nicht die Abschnittsstruktur wie etwa beim Verlustabzug für sich in Anspruch nehmen.⁶¹ An dieser Rechtfertigung fehle es. Der BFH analysiert in diesen Zusammenhang die in der Gesetzesbegründung und Literatur diskutierten Motive für die Regelung: Sicherung inländischen Steuersubstrats, Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen, Stärkung der Eigenkapitalbasis unternehmerischer Tätigkeit verbunden mit dem Schutz vor Insolvenzen. Gerade mit Blick auf letzteres Ziel bezweifelt der BFH, dass der Gesetzgeber dieses konsequent verfolgt hat. Denn dieses müsse als gesamtwirtschaftliche Aufgabe auf eine möglichst große Zahl der Unter-

59 Vgl. Möhlenbrock/Maiworm in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 22 f. mit weiteren Nachweisen.

60 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301.

61 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301, Rn. 22 ff.; a.A. Möhlenbrock, ISR 2014, 154, 155; Staats, Übg 2014, 520, 522 f.

nehmen abzielen und dürfe kleine und mittlere Unternehmen gerade nicht verschonen.⁶² Das Konzept der Sicherung des deutschen Steuersubstrats bezweifelt der BFH wegen der Anwendbarkeit der Regelung auch im reinen Inlandsfall; etwaige unionsrechtliche Zwänge des Gesetzgebers lässt er nicht gelten.⁶³ In der Konsequenz handele es sich um einen punktuellen Paradigmenwechsel, der die Struktur der Ertragsteuer als „Ist-Ertragsteuer“ (objektives Nettoprinzip) zerstöre und in eine für den Bereich Einkommensteuer/Körperschaftsteuer systemfremde „Soll-Ertragsteuer“ überführe. Als Antimissbrauchsregelung tauge die Zinsschranke nicht, da sie einen atypischen Fall als Leitbild nehme. Außerdem seien fremdkapitalbedürftige neue Unternehmen und Unternehmen in der Krise betroffen, ohne dass bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müsse.

2.4. Lizenzschranke, § 4j EStG

2.4.1. Tatbestand

Die Lizenzschranke wurde mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017 eingeführt.⁶⁴ Die Regelung ist Resultat der sog. BEPS-Initiative der internationalen Staatengemeinschaft. Der Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter (z.B. Patente, Lizzenzen, Konzessionen oder Markenrechte) lässt sich besonders einfach über Staatsgrenzen hinweg organisieren und zu steuerplanerischen Zwecken einsetzen. Unter Aktionspunkt 5 („Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“) des Abschlussberichts zum BEPS-Projekt⁶⁵ hatten sich die OECD und G20-Staaten deshalb auf Rahmenbedingungen einer substanzellen Geschäftstätigkeit (Substanzerfordernis) als Voraussetzung für ein zu akzeptierendes Präferenzregime verständigt (sog. Nexus-Ansatz). Danach

62 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301, Rn. 34 f. Die Rechtsfolge der Zinsschranke betreffe deutlich unter 1.000 Steuerpflichtige und damit lediglich 0,12 % der steuerpflichtigen Körperschaften.

63 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301, Rn. 50 ff. unter Hinweis auf eine Missbrauchsklausel, deren Anwendungsbereich dem unionsrechtlich maßgebenden Missbrauchsbereich folgt und den Gegenbeweis wirtschaftlicher Gründe für die inkriminierte Gestaltung akzeptiert.

64 Gesetz v. 27.6.2017 – BGBl. I 2017, 2074.

65 OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>.

darf ein Staat für Einkünfte aus Lizenzboxen nur insoweit steuerliche Vergünstigungen gewähren, wie das geistige Eigentum in dem jeweiligen Staat selbst geschaffen wurde. Lizizenzen, die auf geistigem Eigentum beruhen, das in einem anderen Staat (z. B. in Form von Auftragsforschung) geschaffen wurde oder das erworben wird, darf grundsätzlich nicht begünstigt besteuert werden.⁶⁶ Das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen setzt diese Grundsätze um. Der Gesetzentwurf verweist ebenfalls auf besondere Präferenzregelungen (sog. IP-, Lizenz- oder Patentboxen) als Instrument des Steuerwettbewerbs der Staaten untereinander. Diese sollen sanktioniert werden, soweit sie nicht an ein Mindestmaß an tatsächlicher Geschäftstätigkeit geknüpft sind.⁶⁷

Die Regelung betrifft nur Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen (vgl. § 4j Abs. 1 Satz 1 f., 5 EStG) und gilt wegen § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften. Entgegenstehende DBA sind unbeachtlich.⁶⁸ Die Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten müssen einer von der Regelbesteuerung abweichenden niedrigen Besteuerung beim Gläubiger unterliegen.⁶⁹ Die Regelung postuliert ein proportionales Abzugsverbot in Höhe der steuerlichen Belastung der Vergütung beim Empfänger im Verhältnis zur Steuerwirkung des Abzugs beim Schuldner, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 15% führt.

2.4.2. Verfassungskonformität

Die Lizenzschranke steht verfassungsrechtlich ebenfalls in der Kritik. Denn sie regelt in ähnlicher Weise eine Ausnahme von der Abziehbarkeit betrieblich veranlasster Aufwendungen, wie § 8c KStG von der Abziehbarkeit bislang nicht genutzter Verluste einer Körperschaft. Die Ausgangssituation der verfassungsrechtlichen Beurteilung ist hier jedoch in mehreren Punkten bemerkenswert: Die Besteuerungsfolge des § 4j EStG beim Zahlenden (= Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen) knüpft an Voraussetzungen beim Zahlungsempfänger (= Niedrigbesteuerung) an. Häufig aber hat der Lizenznehmer

66 Kraft in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4j EStG Tz. 2.

67 Siehe Gesetzentwurf der BReg v. 20.2.2017, BT-Drs. 18/11233, 1.

68 Siehe Loschelder in: Schmidt, § 4j EStG Tz. 11 (treaty override).

69 Siehe die Liste der schädlichen ausländischen Präferenzregime im BMF-Schreiben v. 19.2.2020, BStBl. I 2020, 238 = DStR 2020, 504, ohne die Möglichkeit zum Escape im Sinne des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG.

keinen Einfluss auf das Besteuerungsregime, dem der Lizenzgeber unterliegt. Ferner verweist § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG auf Präferenzregelungen, die dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, entsprechen. Dies wird als (dynamische) Verweisung auf Verlautbarungen außerparlamentarischer Institutionen verstanden, sodass der deutsche Gesetzgeber den Inhalt seiner Vorschriften nicht mehr in eigener Verantwortung bestimmen kann.⁷⁰

Zweifel an der Regelung werden auch in unions- und dba-rechtlicher Hinsicht geäußert.⁷¹ Die Gesetzesbegründung rechtfertigt den treaty-override mit dem Hinweis, dass die Anwendung der Regelung nicht allein deshalb ausgeschlossen sein solle, weil Deutschland mit dem Empfängerstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen habe, das eine dem Art. 24 Abs. 4 OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung enthalte.⁷²

2.5. Hybride Ausgaben, § 4k EStG

2.5.1. Tatbestand

Gleichfalls Ausfluss der Arbeiten im sog. BEPS-Projekt ist das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4k EStG.⁷³ Die Empfehlungen der OECD mündeten u.a. in die ATAD-Richtlinien,⁷⁴ deren Art. 9 und 9b mit § 4k EStG umgesetzt wurden.⁷⁵ Die Vorschrift erfasst typische Fallgestaltungen in multinationalen Konzernen, deren Ziel die Senkung der effektiven Steuerbelastung ist. Die Regelung gilt, wie die Lizenzschranke, auch für die Überschusseinkunftsarten, § 9 Abs. 5 EStG. Sie spricht unterschiedliche Formen von Besteuerungskongruenzen an. Im internationalen Kontext

70 Kraft in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4j EStG Tz. 11 ff.

71 Kraft in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4j EStG Tz. 14 ff.

72 Gesetzentwurf der BReg v. 20.2.2017, BT-Drs. 18/11233, 13.

73 Vgl. OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015.

74 Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAD-Richtlinie) sowie Richtlinie (EU) 2017/952 v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ATAD-II-Richtlinie).

75 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsge setz - ATADUmsG) v. 25.6.2021 – BGBl. I 2021, 2035.

entstehen solche Inkongruenzen vor allem aus voneinander abweichenden nationalen Steuersystemen mit der Folge, dass bestimmte Aufwendungen einen steuerlichen Abzug in mehreren Ländern (Double Deduction – DD), einen Abzug in einem Land bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung des korrespondierenden Ertrags im anderen Land (Deduction / Noninclusion – D/NI) oder importierte Besteuerungskongruenzen (imported hybrid mismatches) auslösen können.

§ 4k Abs. 1 EStG betrifft im Kern hybride Finanzinstrumente (etwa Hybridanleihen oder Genussrechte), bei denen die Aufwendungen für ihre Nutzung oder Übertragung insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein sollen, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens im anderen Staat nicht oder niedriger als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden (D/NI-Konstellationen). Im Ergebnis bezieht sich die Inkongruenz damit auf die steuerliche Wertung des Finanzinstrumentes als Eigen- oder Fremdkapital und einem daraus entstehenden Belastungsunterschied.⁷⁶ Daneben erfasst die Vorschrift auch D/NI-Inkongruenzen im Fall sog. hybrider Übertragungen, bei denen der zugrunde liegende Ertrag eines übertragenen Kapitalvermögens wirtschaftlich mehr als einer an der Übertragung beteiligten Person zugerechnet wird (abweichende steuerliche Zurechnung des Kapitalvermögens).⁷⁷

Kumulativ⁷⁸ hierzu versagt § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG den Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen im Rahmen von Leistungsbeziehungen zwischen einem hybriden Rechtsträger und seinem Anteilseigner oder zwischen Betriebsstätten eines Unternehmens, soweit die korrespondierenden Erträge auf Grund einer abweichenden steuerlichen Behandlung des Rechtsträgers oder einer abweichenden Gewinnaufteilung zwischen den Betriebsstätten keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen (D/NI-Konstellationen, die an die Qualifikation des Rechtsträgers anknüpfen).⁷⁹ Diese Regelung soll Aufwendungen aller Art umfassen, z. B. Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben (auch im Wege der

76 Hechtner in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4k EStG Tz. 20.

77 BT-Drs. 19/28652, 35.

78 Zum Verhältnis der mehreren in § 4k EStG geregelten Abzugsverbote zueinander siehe Rüsch, ISR 2024, 300 (304), der insoweit vom Maximalprinzip spricht.

79 BT-Drs. 19/28652, 35.

Absetzung für Abnutzung) führen, einschließlich fiktiver Aufwendungen.⁸⁰ § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG hingegen führt umgekehrt zur Besteuerung eines nach deutschen Rechtsverständnis an sich nicht besteuierungswürdigen Sachverhalts, um einen D/NI-Effekt zu vermeiden, es sei denn, der andere Staat ordnet eine Ausnahme vom Betriebsausgabenabzug an.⁸¹

D/NI-Konstellation, die nicht schon von § 4k Abs. 1, 2 EStG erfasst werden, adressiert § 4k Abs. 3 EStG. Konkret geht es sich um Fallkonstellationen sog. umgekehrter hybrider Rechtsträger, die im Staat ihrer Errichtung als transparente, im Staat der unmittelbar oder mittelbar Beteiligten (hier: aus deutscher Sicht) als intransparente Rechtsträger behandelt werden, sowie um Inkongruenzen auf Grund einer abweichenden Zuordnung von Erträgen zu einzelnen Unternehmensteilen (Betriebsstätten).⁸²

Mit DD-Konstellationen befasst sich schließlich § 4k Abs. 4 EStG. Die Vorschrift betrifft Fallkonstellationen, in denen Zahlungen doppelt als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Aufwendungen sollen hier insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein, als die Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Die Gesetzesbegründung nennt den Fall eines hybriden Rechtsträgers, der vom Sitzstaat als intransparent, im Staat der Gesellschafter jedoch als transparent behandelt wird, so dass die Aufwendungen dadurch sowohl im Sitzstaat des Rechtsträgers als auch im Staat des Gesellschafters steuerlich berücksichtigt werden.⁸³

Zu guter Letzt adressiert § 4k Abs. 5 EStG Besteuerungskongruenzen, die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden sind und dann ganz oder teilweise ins Inland verlagert werden.⁸⁴ Es kann sich dabei um eine D/NI- oder eine DD-Inkongruenz handeln. Sie muss originär erst einmal im Ausland entstanden sein, sich letztendlich aber in Deutschland auswirken, ohne dass das Ausland hierbei Abhilfe geschaffen hätte.⁸⁵ Die aus deutscher Sicht geleisteten Zahlungen müssen nicht durch eine Inkongruenz entstanden sein. Es reicht eine Verkettung zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den unmittelbar oder mittelbar zu einer Besteuerungskongruenz führenden Aufwendungen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang, wie im Fall einer Refinanzie-

80 BT-Drs. 19/28652, 35.

81 BT-Drs. 19/28652, 35 f.

82 Hechtnér in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4k EStG Tz. 27.

83 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 37.

84 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 39.

85 Hechtnér in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4k EStG Tz. 31.

rung, soll dabei nicht bestehen müssen. Es soll grundsätzlich die unmittelbare oder mittelbare Verrechnung der „hybriden“ Aufwendungen mit den Erträgen aus der Transaktion des Steuerpflichtigen ausreichen.⁸⁶ Bei den importierten Besteuerungskongruenzen kann es sich sowohl um D/NI- als auch um DD-Sachverhalte handeln.

§ 4k Abs. 6 Satz 1 EStG beschränkt den Anwendungsbereich der vorgenannten Regelungen – wie § 4j EStG auch – auf Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen nach § 1 Abs. 2 AStG. Darüber hinaus werden einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zugerechnet; § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG. Gleichfalls erfasst werden strukturierte Gestaltung; § 4k Abs. 6 Satz 3 ff. EStG.⁸⁷ § 4k Abs. 1 – 6 EStG „überschreiben“ entgegenstehende Regelungen aus einem DBA, stellen also einen treaty override dar.

2.5.2. Verfassungskonformität

Verfassungsrechtlich wirft die Einführung von § 4k EStG mehrere Fragen auf: Die Regelung war erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 entstanden waren; vgl. § 52 Abs. 8c (jetzt: Abs. 8d) EStG.⁸⁸ Ob die damit verbundene rückwirkende Anwendung auf Veranlagungszeiträume ab 2020 eine verfassungswidrige echte Rückwirkung ist, wird – auch mit Blick auf Besonderheiten des parlamentarischen Verfahrens – diskutiert.⁸⁹ Der Regierungsentwurf sagt dazu, dass mit der Veröffentlichung des Referentenentwurfs vom 10.12.2019 der Inhalt der beabsichtigten Regelung bereits vor dem 1.1.2020 allgemein bekannt gewesen sei, sodass kein Fall einer echten Rückwirkung vorliege.⁹⁰

Hinsichtlich der Rechtsfolge der Vorschrift gilt es festzustellen, dass diese in der (partiellen) Versagung des Betriebsausgabenabzugs besteht und damit eine Ausnahme von der Regelbesteuerung darstellt. Die Vorschrift

86 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 40 unter Bezugnahme auf Empfehlung 8.1 des OECD/G20-Berichts 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 2.

87 Zum Begriff der strukturierten Gestaltung, siehe Vgl. BT-Drs. 19/28652, 40.

88 Zu den Streiffragen rund um die erstmalige Anwendbarkeit der Regelung siehe Rüsch, ISR 2024, 300 m.w.N., mit einem weniger restriktiven Blick auf die Erfordernisse des Vertrauensschutzes für Altfälle als die Finanzverwaltung.

89 Hechtnér in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4k EStG Tz. 4.

90 Gesetzentwurf der BReg v. 19.4.2021, BT-Drs. 19/28652, 42.

reagiert auf die Rechtslage in einem anderen Staat, sodass die verfassungsrechtliche Situation der zu § 4j EStG vergleichbar ist. Allerdings setzte der Gesetzgeber mit der Vorschrift europäisches Richtlinienrecht um, und die verfassungsrechtliche Einordnung erlangt damit eine andere Wendung. Dabei stand es dem Gesetzgeber frei, mit seinen Maßnahmen über die Regelungsanforderungen der Richtlinie hinauszugehen. Im Hinblick auf einzelne Regelungsinhalte des § 4k EStG ist dies so auch vollzogen worden,⁹¹ und der Gesetzgeber kann sich insoweit nicht mehr in gleicher Weise auf seine Verpflichtungen aus den ATAD-Richtlinien berufen.

2.6. Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug, § 4i EStG

Einen „Sonderfall“ hybrider Betriebsausgaben im Sinne einer DD-Konstellation bildet der Doppelabzug von Sonderbetriebsausgaben, denn zahlreiche ausländische Steuerrechtsordnungen kennen dieses Instrument des deutschen Besteuerungskonzepts für Gesellschafter von Personengesellschaften nicht.⁹² Die Vorschrift wurde durch das sog. BEPS-Umsetzungsgesetz eingefügt und ist am 1.1.2017 in Kraft getreten. Sie ist also älter als § 4k EStG. Zeitlich noch einmal früher – nämlich bereits zum sog. Zollkodexanpassungsgesetz⁹³ – hatte der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf die Einführung eines neuen § 4 Abs. 5a EStG vorgeschlagen, wonach zum einen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein sollten, soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt würden oder einer Steuerbefreiung unterlagen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt werde. Zum anderen sollten Aufwendungen nur abziehbar sein, soweit sie nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage minderten. Zur Begründung hieß es, derartige Gestaltungen würden in einer Vielzahl von Fällen und

91 Hechtnar in: Kanzler/Kraft/Bäuml, § 4k EStG Tz. 4.

92 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl I 2016, 3000.

93 Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 7.11. 2014, BR-Drs. 432, 14, 12 ff.

mit erheblichem Volumen dazu genutzt, eine Nichtbesteuerung oder einen doppelten Betriebsausgabenabzug zu erreichen (sog. „weiße Einkünfte“ und „double dips“).⁹⁴ Grundlage für diese Effekte seien regelmäßig sog. hybride Gestaltungen, die einen Unterschied in der steuerlichen Behandlung eines Rechtsträgers oder Rechtsverhältnisses, insbesondere Finanzinstrumenten, in einem oder mehreren Staaten ausnutzen, um eine inkongruente Besteuerung zu bewirken.⁹⁵ Die Übernahme dieser Regelung durch den Bundestag unterblieb allerdings angesichts der absehbaren Bemühungen auch des europäischen Gesetzgebers mittels der ATAD-Richtlinien.

Die Vorschrift erfasst In- und Outboundfälle⁹⁶ gleichermaßen und umschließt tatbestandlich den DBA- wie den Nicht-DBA-Fall.⁹⁷ Das Verhältnis zu Art. 24 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA vergleichbaren DBA-Diskriminierungsverboten ist aber nicht geklärt.⁹⁸ Das Miteinander mit den anderen Abzugsbeschränkungen im Rahmen der Gewinnermittlung ist vergleichbar komplex wie bei den übrigen hier besprochenen Regelungen. Insbesondere mit Blick auf § 4k EStG kann die Frage gestellt werden, ob es nach Einführung dieser Regelung der Vorschrift des § 4i EStG noch bedurft hätte.

2.7. Verbot des Betriebsausgabenabzugs nach § 8 StAbwG

Ein weiteres Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbot enthält § 8 Steueroasenabwehrgesetz (StAbwG). Danach dürfen Aufwendungen aus Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnissen in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne von § 7 StAbwG die Einkünfte nicht mindern. Auf einen mittelbaren oder unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Erträgen aus Geschäftsvorgängen gemäß § 7 StAbwG soll es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht ankommen. Zu den betroffenen Aufwendungen sollen auch Absetzungen für Abnutzung, Teilwertabschreibungen und Buchwertabgänge von Wirtschafts-

94 Explizit zu der Regelung des § 4 Abs. 5a EStG siehe *Kahlenberg*, ISR 2015, 91.

95 Hinweis: Die OECD hatte ihren endgültigen Bericht zur Maßnahme 2 am 26.9.2014 veröffentlicht.

96 Zur Konkurrenz zwischen § 50d Abs. 9 und 10 EStG und § 4i EStG insbesondere bei Outboundsituationen siehe *Kanzler* in: *Kanzler/Kraft/Bäuml*, § 4i EStG Tz. 9.

97 Siehe auch *Kanzler* in: *Kanzler/Kraft/Bäuml*, § 4i EStG Tz. 6 ff.

98 Vgl. *Schnitger*, IStR 2014, 217 (219).

gütern des Anlage- und Umlaufvermögens gehören.⁹⁹ Nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet im Sinne der Vorschrift sind die in § 2 der Verordnung zur Durchführung des § 3 StAbwG genannten Gebiete.¹⁰⁰

Das Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung regelt die Vorschrift selbst (§ 8 Satz 2 Nr. 2 StAbwG). Dies soll Fälle der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 12 AStG), der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung (§ 13 AStG) und der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) gleichermaßen betreffen.¹⁰¹ Ansonsten soll das Abzugsverbot des § 8 StAbwG aber grundsätzlich neben anderen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverboten, wie § 4k EStG, anzuwenden sein. Vor dem temporären Abzugsverbot der Zinsschranke nach § 4h EStG sei es vorrangig anzuwenden.¹⁰²

3. Bewertung der Vorschriften

Die Auswahl der in diesem Beitrag vorgestellten Sonderregelungen mag nicht abschließend sein. Dennoch dürfte sie ein einigermaßen repräsentatives Bild vom „Zustand“ zeichnen, den das Thema Verluste nach der sukzessiven Einführung einer ganzen Kaskade an Abzugsbeschränkungen mittlerweile erreicht hat. Dabei mögen die einzelnen Maßnahmen am Ende europäischen Rechtssetzungsverpflichtungen (etwa aus Richtlinienrecht) gedient haben oder anderen – politischen – Zwängen geschuldet sein. Es lässt sich aber schwerlich behaupten, dass sie systematisch noch einer roten Linie folgten. Im Gegenteil: Einmal dient ihre Schaffung primär fiskalischen Bedürfnissen (insbesondere im Falle von § 8c KStG und § 10d EStG). Ein anderes Mal geht es um die Verhinderung vermeintlicher Missbräuche im weiteren Sinne (§§ 4h, 4i, 4j, 4k EStG, Steuer-OasenAbwG), wobei hierunter sowohl die Steuervermeidung als solche wie auch Maßnahmen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb zwischen Staaten zu verstehen sind. Es werden sowohl Regelungsbedarfe abgebildet, die im Großen und Ganzen

99 BMF-Schreiben v. 14.6.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008 :004, BStBl. I 2024, 1086, Tz. 21.

100 Verordnung zur Durchführung des § 3 StAbwG v. 20.12.2021, BGBl I 2021, 5236, zuletzt geändert durch: Art. 1 Zweite Verordnung zur Änderung der Steueroasen-Abwehrverordnung v. 15.12.2023, BGBl I 2023 Nr. 375.

101 BMF-Schreiben v. 14.6.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008 :004, BStBl. I 2024, 1086, Tz. 28.

102 BMF-Schreiben v. 14.6.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008 :004, BStBl. I 2024, 1086, Tz. 99.

der Verhinderung nicht gewollter Steuereffekte des nationalen Steuerrechts dienen, als auch Maßnahmen zur (Neu)Justierung der Steuersouveränitäten innerhalb der Staatengemeinschaft. Durch die Vielzahl an Maßnahmen, die allein den hier betrachteten Aspekt der Verluste betreffen, entstehen teilweise erratische Steuerwirkungen, die der nationale Gesetzgeber im Zuge der Genese der einzelnen Vorschriften kaum überblickt – geschweige denn intendiert – haben dürfte. Selbst wenn sich einzelne Maßnahmen als solche auch mit Blick auf das objektive Nettoprinzip noch rechtfertigen ließen, kann man in der Gesamtschau für den hier besprochenen Katalog an Vorschriften guten Gewissens von einer deutlichen „Übermedikation“ an Abzugsbeschränkungen sprechen. Und wie es in der Medizin in solchen Fällen eines von Grund auf neu aufzusetzenden Medikamentenplans bedarf, bei dem die verabreichten Präparate aufeinander abgestimmt und gegenläufige – oder sich ungewollt verstärkende – Wirkstoffe zum Wohle des Patienten vermieden werden, ist es auch beim Thema Verluste an der Zeit, einmal Ordnung zu schaffen, das Gewollte und Gesollte zu definieren und die dafür erforderlichen Maßnahmen aufeinander abzustimmen.

Finanzverwaltung und Rechtspraxis gehen indessen – notgedrungen wohl infolge der Bindung an Recht und Gesetz – den anderen Weg und verschärfen damit die Überregulierung. Im Bereich der Abzugsverbote lässt sich dies exemplarisch am Verhältnis mancher Vorschriften zueinander feststellen. So will die Finanzverwaltung diese etwa im Entwurf ihres BMF-Schreibens zu § 4k EStG grundsätzlich nebeneinander anwenden.¹⁰³ Im Ergebnis gelangt so stets die für den Steuerpflichtigen ungünstigere Vorschrift zur Anwendung.¹⁰⁴

Der beschriebene Zustand der Überregulierung im Bereich der Abzugsbeschränkungen erreicht darüber hinaus möglicherweise eine eigenständige verfassungsrechtliche Dimension. Schon für sich genommen sind etliche

103 In Tz. 124 des Entwurfs heißt es (nachzulesen bei Rüsch, ISR 2024, 300, 305):

„Erfüllt ein Sachverhalt den Tatbestand mehrerer Betriebsausgabenabzugsverbote, sind diese Betriebsausgabenabzugsverbote grundsätzlich nebeneinander anwendbar. Ist eines der einschlägigen Betriebsausgabenabzugsverbote weitergehend als ein anderes, ist der Betriebsausgabenabzug im Umfang der Rechtsfolge des weitergehenden Abzugsverbots ausgeschlossen. Weitergehend ist ein Abzugsverbot dann, wenn es die Betriebsausgaben betragsmäßig in höherem Umfang als weitere grundsätzlich zur Anwendung kommende Abzugsverbote vom Abzug ausschließt. Definitiv wirkende Abzugsverbote sind außerdem weitergehend als temporär wirkende Abzugsverbote.“

104 Rüsch, ISR 2024, 300, zweifelt mit guten Gründen an diesem „Meistbelastungsgebot“, das als solches weder gesetzlich normiert ist noch den allgemeinen Grundsätzen zur Auflösung einer Normenkonkurrenz entspricht.

der hier vorgestellten Vorschriften verfassungsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt, und ihre Überprüfung wurde dem BVerfG z.T. bereits angetragen. Auch wenn im jeweiligen Einzelfall – bezogen auf zu überprüfende Norm – die Verfahren noch glimpflich ausgehen sollten, stellt sich dennoch mit einem Blick auf das Gesamtsystem die Frage, ob die Summe der dadurch ausgelösten Rechtsfolgen nicht die Grenzen des verfassungsmäßig Erlaubten sprengen. Nicht unwichtig dürfte auch hier die fehlende rote Linie – die mangelnde Systematik – sein. Mit dem das Ertragsteuerrecht bislang beherrschenden Maßstab der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit lässt sich das Gesamtkonvolut an Besteuerungsfolgen wohl nur noch schwerlich vereinbaren. Und wenn dann für einzelne der inkriminierten Rechtsvorschriften eine eigene teleologische Schwäche hinzutritt, könnte es ernstlich eng werden: So war der Telos der Verlustnutzungsbeschränkung des § 8c KStG anfangs weithin unklar und ist dies wohl auch nach den zahlreichen Änderungen in der Zwischenzeit geblieben.¹⁰⁵ Während die Vorgängervorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F. noch als Maßnahme der Missbrauchsbekämpfung verstanden werden konnte, gelingt diese Einordnung für § 8c KStG nicht mehr. Denn zentraler Anknüpfungspunkt für die (partielle) Verlustnutzungsbeschränkung des § 8c KStG ist der Anteileigenerwechsel, der als solcher kaum als Indiz missbräuchlichen Handels verstanden werden kann – auch nicht, wenn die Beteiligungskörperschaft über Verluste verfügt. Zwar wurden im Verlaufe der Jahre die Konzern- und die Sanierungsklausel eingefügt. Diese dokumentieren freilich nur, dass der Gesetzgeber für bestimmte Fallkonstellationen Anlass zur Korrektur sah. Sicherlich wird er die von diesen Ausnahmen erfassten Sachverhalte dann auch als nicht missbräuchlich angesehen haben. Der Umkehrschluss allerdings, wonach damit die verbleibenden, von § 8c KStG noch erfassten Sachverhalte nunmehr – zumindest zum weit überwiegenden Teil – als missbräuchlich einzustufen wären und es zu einer teleologischen Neuausrichtung der Vorschrift gekommen sei,¹⁰⁶ geht zu weit. Trotz aller „Nachbesserungen“ dürften §§ 8c und 8d KStG in ihrer jetzigen Fassung immer noch in einem nicht un wesentlichen Umfang Lebenssachverhalte erfassen, die unter Missbrauchsgesichtspunkten nicht verwerflich sind.

105 Zum Streitstand vgl. *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz. 25 ff.

106 So aber möglicherweise *Eisgruber/Schaden*, Ubg 2010, 73 ff.; vgl. auch *Hackemann* in: Mössner, Oellerich, Valta - Körperschaftsteuergesetz Kommentar Online, § 8c KStG Rn. 22 ff.

Dieser Befund sollte Anlass für den Gesetzgeber sein, das große Thema der Verluste einmal grundsätzlich aufzurufen – ohne konkreten Regelungsanlass, wie etwa der Verhinderung einer weiteren als missbräuchlich erkannten Fallgestaltung.

Die hier entwickelte Sicht auf das Thema Verluste scheint mittlerweile auch in den Ländern Verbreitung zu finden. So empfiehlt jüngst der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2024, § 4i EStG aufzuheben.¹⁰⁷ Erhellend ist die Begründung hierzu: Die Vorschrift solle einen doppelten Betriebsausgabenabzug verhindern, weil in anderen Staaten das deutsche Konzept des Sonderbetriebsvermögens unbekannt sei. § 4k EStG untersage hingegen ohne weitere Voraussetzungen den doppelten Abzug von Aufwendungen allgemein. Dies schließe Sonderbetriebsausgaben ein. Für eine Sonderregelung speziell für Sonderbetriebsausgaben bestehe daher kein Bedarf mehr. Zwar umfasse der persönliche Anwendungsbereich des § 4i EStG im Gegensatz zu § 4k EStG auch Konstellationen, die sich nicht zwischen nahestehenden Personen oder im Rahmen einer strukturierten Gestaltung abspielten. Mit Blick auf das verfolgte Ziel des Gesetz- und des Richtliniengebers,¹⁰⁸ Besteuerungskongruenzen gezielt in Gestaltungsfällen zu neutralisieren und nicht sämtliche zufälligen Steuereffekte aufzugreifen, sei die Aufhebung des § 4i EStG gleichwohl auch hinsichtlich des über § 4k EStG hinausgehenden Anwendungsbereichs sachgerecht.

Auch in den Augen des Bundesrats ist also nicht nur eine Rechtsbereinigung – im Sinne der Vermeidung von Doppelungen – das Maß der Dinge, sondern es bedarf einer Rückführung des Anwendungsumfang der Regelung mit Blick auf ihren Anwendungsbereich an sich. Das scheint mir das Gebot der Stunde für den gesamten hier diskutierten Normenkomplex.

107 Br-Drs. 369/24 v. 27.9.2024, 30 f.

108 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017, ABl. L 144, 1.



Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1
Saal 1507.201 (Hörsaalgebäude)
Wir bitten um Anmeldung per Mail an symposium@vfs-hannover.de

DONNERSTAG
13.12.2018
17.00 UHR

Der EuGH und das Steuerrecht

Grußworte

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover
Prof. Dr. *Volker Epping*, Präsident der Leibniz Universität Hannover
Prof. Dr. Dr. h.c. *Bernd H. Oppermann*, Dekan Juristische Fakultät Leibniz Universität Hannover

Vorträge

„Die Funktion des EuGH in der europäischen Integration“
Prof. Dr. *Claas Friedrich Germelmann*, Leibniz Universität Hannover
„Die Bedeutung des EuGH für das nationale Steuerrecht“
Prof. Dr. *Juliane Kokott*, Generalanwältin beim EuGH, Luxemburg
„Der EuGH als Steuergericht“
RA Prof. Dr. *Jens Schönfeld*, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Podiumsdiskussion

MR Dr. *Thomas Eisgruber*, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, München
Nathalie Gossement, Rechtsberaterin, EU-Kommission, Brüssel
Prof. Dr. *Juliane Kokott*, Generalanwältin beim EuGH, Luxemburg
Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff*, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
RA Prof. Dr. *Jens Schönfeld*, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Moderation: Prof. Dr. *Steffen Lampert*, Universität Osnabrück

anschließend (ca. 20 Uhr): Empfang

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover