

Beschlußempfehlung und Bericht **des Finanzausschusses (7. Ausschuß)**

zu der Unterrichtung der Bundesregierung
— Drucksache 10/2076 Nr. 12 —

Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten

»EG-Dok. 9226/84«

A. Problem

Gemäß Artikel 100 des EWG-Vertrags sind die direkten Steuern insoweit zu harmonisieren, als die betreffenden Vorschriften sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.

Für den Wettbewerb der Unternehmen im Gemeinsamen Markt ist es wesentlich, inwieweit bei Einkommen- und Körperschaftsteuer Verluste eines Jahres in andere Jahre vor- oder zurückgetragen werden können.

B. Lösung

Die EG-Kommission schlägt zu Verlustvor- und -rücktrag eine Lösung vor, die hinsichtlich der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten sehr weit geht und dabei für die nationale Rechtsgestaltung wenig Spielraum läßt. Der Ausschuß empfiehlt, eine flexiblere Lösung anzustreben.

Einmütigkeit im Ausschuß

C. Alternativen

wurden nicht erörtert.

D. Kosten

Die volle Verwirklichung des Richtlinienvorschlags würde zu Steuerausfällen von mehreren hundert Millionen DM führen.

Beschlußempfehlung

Der Bundestag wolle beschließen:

Der Deutsche Bundestag

- begrüßt die Bemühungen der EG-Kommission, den Verlustabzug für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu harmonisieren (Anlage);
- bittet die Bundesregierung, darauf hinzuwirken, daß die vorgesehene Richtlinie
 - a) nur allgemeine Grundsätze festlegt, gegebenenfalls Spannen für die Abzugszeiträume und summenmäßige Beschränkungen vorsieht und Einzelheiten der Regelung den Mitgliedsländern überläßt,
 - b) nicht kurzfristig in Kraft tritt, da erhebliche Haushaltsausfälle zu befürchten sind.

Bonn, den 6. Dezember 1984

Der Finanzausschuß

Gattermann	Rapp (Göppingen)
Vorsitzender	Berichterstatter

Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN—

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Im Bereich der Steuern bildet die Angleichung der Steuerbelastung der Unternehmen, namentlich im Blick auf den Wettbewerb, eines der grundlegenden Ziele der Gemeinschaft. Die Angleichung erfordert neben der Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und -sätze die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften, d. h. der Vorschriften zur Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne der Unternehmen.

Im Bereich der Gewinnermittlung haben die Regelungen für die Verlustübertragung eine besondere Bedeutung, da sie die Investitionskapazität der Unternehmen und ihre Wettbewerbsfähigkeit beeinflussen. Die Lage der Unternehmen in der Gemeinschaft zu verbessern, ist ein Ziel hoher Priorität in der gegenwärtigen Konjunkturlage.

Technisch kann die Harmonisierung der Regelungen für die Verlustübertragung unverzüglich und getrennt von den anderen Bereichen der Gewinnermittlung verwirklicht werden.

Um die genannte Zielvorstellung zu erreichen, sollten die Regelungen für die Verlustübertragung möglichst liberal ausgestaltet werden. In diesem Sinne sollte der Verlust nicht nur in die Zukunft vorgetragen, sondern auch auf vergangene Wirtschaftsjahre rückgetragen werden können, damit den Unternehmen Steuer der vergangenen Jahre erstattet wird. Eine zeitliche Begrenzung für den Verlustvortrag ist prinzipiell schwer zu rechtfertigen. Der Verlustrücktrag sollte dagegen wegen der bereits verplanten Steuereinnahmen auf die beiden vorangegangenen Jahre begrenzt werden.

Bei Körperschaftsteuersystemen, die für den ausgeschütteten Gewinn eine Steuergutschrift gewähren, ist die Steuererstattung aufgrund des Verlustrücktrages um den Betrag der Steuergutschriften zu

vermindern, um zu verhindern, daß der betreffende Staat einen höheren Betrag erstatten muß als den, den er tatsächlich vereinnahmt hat.

Die Unternehmen sollten bei der Reihenfolge der Verlustübertragung Spielraum haben. Sie sollten den Verlustrücktrag auf den nicht ausgeschütteten Gewinn begrenzen und von der Verrechnung steuerbefreite oder ermäßigt besteuerte Gewinne ausnehmen dürfen.

Unterliegen verschiedene Gewinnarten unterschiedlichen Steuersätzen, so sollten die betreffenden Staaten die Verrechnung der Verluste nur mit den Gewinnen der gleichen Art vorschreiben dürfen, sofern eine derartige Regelung nicht dazu führt, den Verlustausgleich mit späteren Gewinnen über Gebühr hinauszuschieben.

Schließlich gilt zu verhindern, daß die Verlustübertragung zur Steuerhinterziehung führt oder sonstwie von den Unternehmen mißbraucht wird —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

1. Die Mitgliedstaaten regeln die steuerliche Verlustübertragung für Unternehmen, die einer der in Absatz 2 aufgeführten Steuern unterliegen, nach den folgenden Artikeln, sofern die Unternehmen für steuerliche Zwecke nach Maßgabe der nationalen Vorschriften einen Jahresabschluß erstellen, der eine Bilanz und eine Verlust- und Gewinnrechnung enthält.
2. Die in Absatz 1 genannten Steuern sind:
 - für BELGIEN:
 - Impôt des personnes physiques — Personenbelasting
 - Impôt des sociétés — Vennootschapsbelasting
 - Impôt des non-résidents — Belasting der nietverblijfhouders
 - für DÄNEMARK:
 - Indkomstskatten til staten
 - selsskabsskat
 - Den kommunale indkomstskat
 - Den amtskommunale indkomstskat
 - für DEUTSCHLAND:
 - Einkommensteuer
 - Körperschaftsteuer

- für FRANKREICH:
Impôt sur le revenu
Impôt sur les sociétés
- für GRIECHENLAND:
Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων
Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων
Φόρος επί των εταιρειών
- für IRLAND:
Income tax
Corporation profits tax
Capital gains tax
- für ITALIEN:
Imposta sul reddito delle persone fisiche
Imposta sul reddito delle persone giuridiche
Imposta locale sui redditi
- für LUXEMBURG:
Impôt sur le revenu des personnes physiques
Impôt sur le revenu des collectivités
- für NIEDERLANDE:
Inkomstenbelasting Vennootschapsbelasting
- für VEREINIGTE KÖNIGREICH:
Income tax
Corporation tax
Capital gains tax

oder jede andere Steuer gleicher oder ähnlicher Art, die zu diesen Steuern hinzutritt oder sie ersetzt.

Artikel 2

Im Sinne der vorliegenden Richtlinie ist unter Gewinn oder Verlust eines Jahres das positive oder negative Betriebsergebnis eines Unternehmens zu verstehen, das, gegebenenfalls nach Verrechnung mit anderen Einkünften, nach den steuerlichen Vorschriften des steuernden Staates, ohne Berücksichtigung der Betriebsergebnisse aus ausländischen Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften des Unternehmens, ermittelt ist.

Artikel 3

1. Erwirtschaftet ein Unternehmen in einem Jahr einen Verlust, so wird dieser nach Wahl des Unternehmens ausgeglichen mit

- den Gewinnen eines oder der beiden vorangegangenen Jahre oder dem nicht ausgeschütteten Teil dieser Gewinne, ohne daß dem die Rechtskraft der Steuerfestsetzung dieser Jahre entgegengehalten werden kann und alsdann gegebenenfalls mit den Gewinnen der folgenden Jahre in der zeitlichen Reihenfolge;
- oder mit den Gewinnen der folgenden Jahre in der zeitlichen Reihenfolge.

Dem Unternehmen bleibt es jedoch unbenommen, Verluste nicht mit solchen Gewinnen auszugleichen, die in dem steuernden Staat steuerbefreit sind oder nur ermäßigt besteuert werden.

2. Wird ein Verlust nach Absatz 1 mit ausgeschütteten Gewinnen ausgeglichen, die zur Steuergutschrift berechtigen, so wird die aufgrund dieses Ausgleichs zu erstattende Steuer vermindert um den Betrag der Steuergutschrift, soweit diese nicht durch eine Ausgleichsteuer vorweg neutralisiert ist.
3. Ist in einem Mitgliedstaat, der auf verschiedene Gewinnarten unterschiedliche Steuersätze anwendet, vorgeschrieben, daß Verluste nur mit Gewinnen der gleichen Art ausgeglichen werden dürfen, so gilt dies nicht, soweit der Verlust nach Ablauf des fünften Jahres, das dem Jahr folgt, in dem der Verlust entstanden ist, noch nicht mit Gewinnen der gleichen Art ausgeglichen werden konnte.

Artikel 4

Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung der nationalen Vorschriften zur Verhinderung der Steuerhinterziehung und des Mißbrauchs nicht entgegen.

Artikel 5

Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Maßnahmen in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens ab dem 1. Januar 1986 nachzukommen. Sie unterrichten unverzüglich die Kommission davon.

Artikel 6

Die Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Begründung

I. Allgemeine Erwägungen

Nach Auffassung der Kommission stellt die Angleichung der Steuerlast der Unternehmen eine der grundlegenden Zielsetzungen der Gemeinschaft dar. Diese Angleichung ist unverzichtbar, wenn Produktionskosten, Investitionsansiedlung und Kapitalrendite steuerlich nicht allzusehr von einem Mitgliedstaat zum anderen verzerrt und faire Wettbewerbsbedingungen für die Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten geschaffen werden sollen.

Es liegt auf der Hand, daß ein so ehrgeiziges Ziel nur schrittweise verwirklicht werden kann, da es eine Reihe von Maßnahmen erfordert, die nicht nur die Steuersysteme und die Steuersätze, sondern auch den umfassenden Bereich der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften der Unternehmen betreffen.

Die Kommission hat einen bedeutsamen Schritt in diese Richtung bereits 1975 getan, und zwar mit dem Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Quellensteuer auf Dividenden¹⁾. Dieser Vorschlag zielt im wesentlichen darauf ab, die Körperschaftsteuersysteme auf der Grundlage des Anrechnungssystems zu harmonisieren, wobei er zugleich eine erste Annäherung der Steuersätze vorsieht. Darüber hinaus hat die Kommission, entsprechend ihrem eigenen Programm, aber auch den Wünschen des Europäischen Parlaments, die Arbeiten auf dem Gebiet der steuerlichen Gewinnermittlung der Unternehmen aufgenommen, um so bald wie möglich auch auf diesem Gebiet Vorschläge unterbreiten zu können.

Wie die Kommission in ihrer Mitteilung an den Rat über die steuerlichen und finanziellen Maßnahmen zur Investitionsförderung bereits herausgestellt hat, hat der Bereich der Übertragung von Unternehmensverlusten besondere Bedeutung. Sinnvolle Regelungen auf diesem Gebiet können die steuerlichen Rahmenbedingungen verbessern, indem sie die Investitionsentscheidungen der Unternehmen erleichtern und ihre Wettbewerbsfähigkeit auf den Weltmärkten erhöhen. Es besteht also ein beträchtliches Interesse daran, gemeinschaftsweit derartige Regelungen vorzunehmen; wird doch allgemein anerkannt, daß die gegenwärtige Wirtschaftskrise nur durch zunehmende Produktivinvestitionen sowie einer Verbesserung der Wettbewerbslage der europäischen Unternehmen überwunden werden kann.

In Verbindung mit dem Umstand, daß die Verlustübertragung ohne Rücksicht auf die übrigen Bereiche der Gewinnermittlung technisch bereits harmonisiert werden kann, haben die vorstehenden Überlegungen die Kommission veranlaßt, schon jetzt ei-

nen getrennten Vorschlag für dieses Gebiet vorzulegen.

Um das angestrebte Ziel zu erreichen, enthält der vorgeschlagene Text möglichst liberale Regelungen, ohne aber die Haushaltseinnahmen zu sehr einzuschränken oder zur Steuerhinterziehung oder zum Mißbrauch anzureizen. Dementsprechend ist der Verlustvortrag auf künftige Jahre ohne zeitliche Begrenzung vorgesehen. Ebenso soll der Verlust rückgetragen werden können, allerdings aus Haushaltsgründen begrenzt auf zwei Jahre. Besonders die letzterwähnte Regelung ist für die Unternehmen von Interesse, da sie im allgemeinen zu einer Steuererstattung führt, womit sich die Unternehmensliquidität erhöht. In gleichem Sinne haben die Unternehmen Spielraum bei der Reihenfolge des Verlustübertrags. Beim Verlustrücktrag können die Unternehmen außerdem den Ausgleich auf den nicht ausgeschütteten Gewinn begrenzen; schließlich können sie steuerbefreite oder steuerermäßigte Gewinne von der Verrechnung ausnehmen.

Insgesamt hält die Kommission ihren Vorschlag gleichermaßen für einfach, zweckmäßig und wirksam; sie meint aus diesen Gründen, daß er ohne Einschränkungen und unverzüglich vom Rat angenommen werden sollte.

II. Erläuterungen zu einigen Artikeln

Artikel 1

Die vorliegende Richtlinie ist verbindlich auf alle Unternehmen — unabhängig von ihrer Rechtsform — anzuwenden, die für steuerliche Zwecke einen Jahresabschluß erstellen, der eine Bilanz und eine Verlust- und Gewinnrechnung enthält.

Diese Voraussetzung schließt die Kleinunternehmen, namentlich des Einzelhandels und des Handwerks, die im allgemeinen nicht am internationalen Wirtschaftsverkehr teilnehmen, vom Anwendungsbereich der Richtlinie aus.

Den Mitgliedstaaten steht es selbstverständlich frei, die Richtlinie auch auf alle anderen Unternehmen anzuwenden.

Artikel 2

Dieser Artikel definiert die Begriffe Verlust und Gewinn für die Anwendung der gemeinschaftlichen Verlustübertragung nach der Richtlinie. Folgende Punkte verdienen hervorgehoben zu werden:

- a) das Jahresergebnis eines Unternehmens wird nach den Steuervorschriften des steuernden

¹⁾ ABl. EG Nr. C 253 vom 5. November 1975

Staates ermittelt. Gegenstand der Richtlinie ist noch nicht die Harmonisierung der betreffenden nationalen Vorschriften, die erst später harmonisiert werden;

- b) ist der Unternehmer eine natürliche Person, so umfaßt das Jahreseinkommen gegebenenfalls nicht nur die Einkünfte des Unternehmens selbst, sondern auch die übrigen Einkünfte des steuerpflichtigen Unternehmers;
- c) die Vorschriften sind nicht nur auf die ansässigen Unternehmen anwendbar, sondern gleichermaßen auf Betriebsstätten, die in einem anderen Staat besteuert werden;
- d) zu berücksichtigen sind nur die Ergebnisse des Unternehmens, die es in einem besteuerten Staat erwirtschaftet hat, unter Ausschluß also der Ergebnisse einer ausländischen Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft. Die Frage des Ausgleichs von Ergebnissen innerhalb eines Konzerns über die Grenzen hinweg, die schwierige Probleme aufwirft, ist noch in der Kommission zu untersuchen.

Artikel 3

Absatz 1

Das Leitmotiv der Bestimmung besteht darin, dem Unternehmen weitgehende Freiheit bei der Verlustübertragung zu belassen, allerdings beim Verlustrücktrag unter Begrenzung auf die beiden vorangegangenen Jahre. Es hat auf diese Weise weitgehen-

den Einfluß auf die Nichterhebung oder Erstattung der Steuer.

Absatz 2

Diese Bestimmung regelt die Berechnung der Steuererstattungen in dem Fall, in dem der Verlust mit einem Gewinn verrechnet werden soll, der bei der Ausschüttung zur Steuergutschrift berechtigt. In einem solchen Fall ist zu vermeiden, daß die Steuer zweimal erstattet wird: einmal in Form der Steuergutschrift an den Aktionär und zum anderen durch Erstattung an das Unternehmen aufgrund des Verlustrücktrags. Daher sollen die Steuergutschriften vom Steuererstattungsbetrag abgezogen werden, soweit nicht eine Ausgleichsteuer die Steuergutschrift vorweg neutralisiert.

Absatz 3

Einige Mitgliedstaaten wenden auf bestimmte Gewinnarten abweichende Steuersätze an, etwa aufgrund ihres besonderen Charakters (z. B. Veräußerungsgewinne) oder je nach ihrer örtlichen Herkunft (Steuerermäßigung für Gewinne aufgrund regionaler Förderung).

Die Bestimmung stellt es diesen Mitgliedstaaten frei vorzuschreiben, daß Verluste der ermäßigt besteuerten Art nur mit Gewinnen der gleichen Art verrechnet werden dürfen, wobei aber diese Beschränkung nicht mehr nach dem fünften Jahr nach dem Jahr der Verlustentstehung gelten soll.

Steuerliche Bestimmungen über die Verlustübertragung in den Mitgliedstaaten und in einigen Drittländern

	Verlustrücktrag	Verlustvortrag
BELGIEN:	—	5 (unbegrenzt für Verluste aufgrund höherer Gewalt, Abschreibungen sowie Anlaufverluste)
DÄNEMARK:	—	5
DEUTSCHLAND:	2 (begrenzt auf 10 Mio. DM)	5
GRIECHENLAND:	—	5 (3 Jahre für Handelsunternehmen)
FRANKREICH:	—	5 (unbegrenzt für Verluste aus Abschreibungen)
IRLAND:	1 (3 Jahre bei Beendigung der Unternehmenstätigkeit)	unbegrenzt
ITALIEN:	—	5
LUXEMBURG:	—	5 (unbegrenzt bis 50% der Verluste aus Abschreibungen in Krisenbranchen)
NIEDERLANDE:	3	8 (unbegrenzt bei Anlaufverlusten)
VEREINIGTES KÖNIGREICH:	1 (3 Jahre bei Beendigung der Unternehmenstätigkeit und der Verluste aus dem Zeitraum der Erstabschreibung)	unbegrenzt
KANADA:	1	5
JAPAN:	1	5
VEREINIGTE STAATEN:	3	7

Bericht des Abgeordneten Rapp (Göppingen)

Die in der Anlage wiedergegebene Vorlage wurde gemäß Nummer 12 der Sammelüberweisung von EG-Vorlagen vom 4. Oktober 1984 — Drucksache 10/2076 — an den Finanzausschuß überwiesen, der darüber am 5. Dezember 1984 beraten hat.

Der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission schlägt eine Harmonisierung der Vor- und Rücktragsmöglichkeiten von Verlusten in einer für die bilanzierenden Unternehmen großzügigen Weise vor. Verluste sollen der Höhe nach unbegrenzt und in der zeitlichen Folge nach Wahl des Steuerpflichtigen bis zu zwei Jahren rück- oder zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können. Demgegenüber kennt das deutsche Recht (§ 10d EStG) nur einen auf 10 Mio. DM begrenzten zweijährigen Verlustrücktrag und einen betragsmäßig unbegrenzten, aber auf fünf Jahre beschränkten Verlustvortrag. Verlustrückträge sind bisher nur in einzelnen Mitgliedstaaten zugelassen, generell über einen Dreijahreszeitraum am weitestgehend in den Niederlanden, während beim Verlustvortrag eine Fünfjahresbegrenzung vorherrscht. Die Umstellung des deutschen Rechts auf den von der Kommission vor-

geschlagenen Rechtszustand würde zwar Folgen des Jahressteuerprinzips für den Unternehmensbereich weiter abmildern, andererseits aber auch zu höheren Steuerausfällen führen. In anderen Mitgliedstaaten würden diese Steuerausfälle relativ noch höher ausfallen; mit einem baldigen Übereinkommen der Mitgliedstaaten auf der von der Kommission vorgeschlagenen Grundlage ist somit nicht zu rechnen. Der Ausschuß empfiehlt deshalb, das Harmonisierungsziel zunächst nicht zu hoch anzusetzen.

Der Ausschuß begrüßt deshalb grundsätzlich die Harmonisierungsbemühungen der EG-Kommission, bittet aber die Bundesregierung, darauf hinzuwirken, daß die vorgesehene Richtlinie nur allgemeine Grundsätze festlegt, gegebenenfalls Spannen für die Abzugszeiträume und summenmäßige Beschränkungen vorsieht und Einzelheiten der Regelung den Mitgliedstaaten überläßt, und bittet die Bundesregierung ferner, erforderlichenfalls darauf hinzuwirken, daß eine solche Richtlinie wegen der Haushaltsausfälle genügend Umstellungszeitraum beläßt. Die Entschließungsempfehlung wurde einstimmig gefaßt.

Bonn, den 6. Dezember 1984

Rapp (Göppingen)

Berichterstatte