

Einleitung

Hauptziel des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008¹ ist neben der Sicherung des deutschen Steuersubstrats die Erhöhung der Standortattraktivität, die insbesondere durch eine steuerliche Entlastung von Kapital- und Personengesellschaften erreicht werden soll. Dafür wurden der Körperschaftsteuersatz von 25% auf 15% gesenkt, thesaurierte Gewinne von Personengesellschaften begünstigt und eine Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte eingeführt. Diese Maßnahmen führen nach Schätzung des Gesetzgebers zu Mindereinnahmen von rund 18 Mrd. EUR². Da andererseits die Gesetzesbegründung davon ausgeht, dass Steuermindereinnahmen in Höhe von mehr als 5 Mrd. EUR nicht mit der Haushaltspolitik der Bundesregierung vereinbar sind³, sieht das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 gleichzeitig finanzierende und substraterhaltende Maßnahmen vor. Hierzu zählt auch⁴ § 8c KStG, der die Verlustnutzung von Körperschaften beschränkt, da – nach Einschätzung des Bundesfinanzministeriums⁵ – die angehäuften Verlustvorträge⁶ im Rahmen der Körperschaftsteuer eine erhebliche Gefahr für die ordentliche und geplante Haushaltsführung der Gebietskörperschaften darstellen. Von § 8c KStG verspricht sich der Gesetzgeber Mehreinnahmen in Höhe von 1,475 Mrd. EUR⁷.

1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 f.

2 Vgl. Finanztableau in der Begründung zum Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 der Koalitionsfraktionen (im Folgenden wird aus Vereinfachungsgründen von „Gesetzesbegründung“ gesprochen), BT-Drs. 16/4841, S. 39 ff.; gleichlautender Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/5377.

3 BT-Drs. 16/4841, S. 33.

4 Zu den finanzierenden Maßnahmen gehören die Abschaffung des Betriebsausgabenabzuges der Gewerbesteuer und der degressiven Absetzung für Abnutzung sowie die Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäften zwischen nahe stehenden Personen bzw. Unternehmensteilen, vgl. zu weiteren finanzierenden Maßnahmen BT-Drs. 16/4841, S. 33 f.

5 Informationen des Bundesfinanzministeriums, häufige Fragen und Antworten (Teil 1), ursprünglich abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de. Nun gleichlautend abrufbar unter <http://rsw.beck.de/rsw/shop/default.asp?sessionId=7599C73F9A0940989F36AF7116252292&docid=189901> (zuletzt abgerufen am 2.11.2008).

6 Ende 2001 bestanden körperschaftsteuerliche Verlustvorträge in Höhe von knapp 390 Mrd. EUR, vgl. BT-Drs. 16/3942, S. 5.

7 Vgl. Finanztableau, BT-Drs. 16/4841, S. 43.

Nach § 8c Abs. 1 KStG gehen die nicht genutzten Verluste einer Körperschaft anteilig verloren, sobald innerhalb von fünf Jahren mehr als 25%, und vollständig verloren, sobald mehr als 50% des gezeichneten Kapitals oder der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechte der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar auf einen Erwerber übertragen werden.

§ 8c KStG ersetzt den bisherigen § 8 Abs. 4 KStG⁸, der die ursprüngliche Mantelkaufrechtsprechung des BFH normierte und den missbräuchlichen Handel mit Verlustmänteln unterbinden sollte. Maßgeblich für die Verlustnutzung von Körperschaften war nach § 8 Abs. 4 KStG der Erhalt der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft. Nach § 8 Abs. 4 S. 2 KStG ging die wirtschaftliche Identität verloren, wenn mehr als 50% der Anteile einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und diese Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt.

Da einerseits § 8c KStG tatbestandlich allein auf den Wechsel in der Beteiligungsstruktur abstellt, andererseits in der Rechtsfolge (Verlustnutzungsbeschränkung) den Grundsatz durchbricht, dass Verluste und Einnahmen saldiert werden und nur der positive Nettobetrag besteuert wird, werden vielfach steuersystematische, wirtschaftspolitische und verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift erhoben.

Diesen Bedenken soll im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nachgegangen werden. Dazu wird in Teil 1 der Arbeit auf die allgemeinen Voraussetzungen der Verlustnutzung für natürliche und juristische Personen eingegangen. In Teil 2 der Arbeit wird die Entwicklung der Verlustnutzung von Körperschaften nach dem deutschen Recht dargestellt. Nachdem zunächst die ursprüngliche Mantelkaufrechtsprechung des BFH skizziert wird, wird § 8 Abs. 4 KStG diskutiert. Im Anschluss daran erfolgt eine ausführliche Darstellung des neuen § 8c KStG. Zunächst werden Tatbestand und Rechtsfolge der Norm untersucht. Danach wird die Vorschrift auf ihren verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Bestand geprüft und in ihren wirtschaftlichen Folgen dargestellt. Teil 3 der Arbeit befasst sich mit der Verlustnutzung von Körperschaften nach dem US-amerikanischen Recht. Dabei konzentriert sich die Darstellung auf Sec. 381 und 382 IRC sowie Sec. 269 IRC. In Teil 4 erfolgt schließlich ein Rechtsvergleich zwischen den Vorschriften beider Länder, wobei insbesondere untersucht wird, ob das US-amerikanische Recht zu sachgerechteren Ergebnissen führt.

8 Steuerreformgesetz 1990, BGBl. I 1988, 1093, modifiziert durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform, BStBl. I 1997, 928 ff.