

Autor: Roman Seer
Dokumenttyp: Aufsatz

Quelle:



Fundstelle:
Zitiervorschlag:

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
 GmbHR 2016, 394-398
 Seer, GmbHR 2016, 394-398

Die Suche nach dem Rechtsgedanken des § 8c KStG (Verlustabzug)

Prof. Dr. iur. Roman Seer*

Anlässlich des 150. Geburtstags des Gründers der Centrale für GmbH, Dr. Otto Schmidt d.Ä. widmet sich dieser Beitrag einer der umstrittensten Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und einem Hindernis für die sanierende Fortführung von Kapitalgesellschaften, insbesondere von GmbHs. Es entspricht dem Geist des Gründers der Centrale für GmbH (s. dazu H. M. Schmidt, GmbHR 2016, R 113 f.), sich in der Gegenwart gerade dieser Norm kritisch anzunehmen. Nachdem sich der vorstehend abgedruckte Beitrag von Kußmaul/Meyering/Schwarz der Entwicklung der GmbH-Besteuerung seit Gründung von Centrale für GmbH & Verlag Dr. Otto Schmidt KG sowie Steuerbelastungsvergleichen zwischen personenbezogener GmbH und Personengesellschaft widmet – wonach Rechtsformneutralität nach wie vor nicht besteht –, zeigt dieser Beitrag am Beispiel des § 8c KStG auf, dass das deutsche Unternehmenssteuerrecht auch an Strukturproblemen leidet, die infolge des seit Jahren anhaltenden mangelnden Gestaltungswillens des Steuergesetzgebers nur schwer zu überwinden sind.

I. Einführung

Unter dem Titel „Die Besteuerung der GmbH im Spiegel der Zeit“ hat der *Verf.* die wechselvolle Entwicklung der Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, beginnend im Jahre 1892 bis hin zur Unternehmensteuerreform 2008 nachgezeichnet.¹ Der Beitrag gelangte zu dem Ergebnis, dass es an einem konsistenten, folgerichtig ausgestalteten Unternehmensteuerrecht nach wie vor mangelt. An diesem Zustand hat sich auch unter der Regierung der dritten Großen Koalition in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland nichts geändert. Es fehlt ein entsprechender rechtspolitischer Gestaltungswille. Zu den unternehmenssteuerlichen Plänen der derzeitigen Bundesregierung musste dies der *Verf.* auf der Grundlage einer Analyse des Koalitionsvertrags bereits vor zwei Jahren ernüchert feststellen.² Der Blick der im Dauerkrisen-Modus befindlichen Regierungsrealpolitik fokussiert sich auf andere Politikfelder. Für eine grundlegende, langfristig angelegte Steuerreform findet sich zudem kein Konsens, wie der kleinteilig geführte Streit um die künftige Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014³ besonders deutlich zeigt. Der deutsche Steuerstaat ist derzeit schlicht reformunfähig.

II. Ablösung der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. durch § 8c KStG 2008

§ 8c Abs. 1 KStG ordnet für Fälle eines sog. „schädlichen Beteiligungserwerbs“ an, dass vorhandene Verluste einer Körperschaft vollständig oder quotal nicht mehr zum Abzug zur Verfügung stehen. Die Vorschrift hat § 8 Abs. 4 KStG a.F.⁴ ersetzt, der die Nutzung sog. Verlustmäntel durch den Kauf defizitärer Kapitalgesellschaften verhindern sollte.⁵ Dabei hat der Gesetzgeber im Vergleich zur Vorgängerregelung den Tatbestand stark ausgeweitet.

Nach § 8 Abs. 4 KStG a.F. war noch ein Wechsel der „wirtschaftlichen Identität“ erforderlich, der insbesondere dann gegeben sein sollte, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. § 8c KStG setzt dagegen für den Eintritt seiner Rechtsfolgen lediglich voraus, dass bei der betreffenden Kapitalgesellschaft ein Anteilseignerwechsel in bestimmter Höhe innerhalb eines Fünfjahreszeitraums stattfindet (sog. „*schädlicher Beteiligungserwerb*“). Dabei reicht bereits ein Beteiligungswechsel von mehr als 25 % für ein quotales Abzugsverbot aus. Werden mehr als die Hälfte der Anteile übertragen, sind die Verluste sogar vollständig nicht mehr abziehbar. Darüber hinaus können selbst geringe Beteiligungsquoten gemäß § 8c Abs. 1 S. 3 KStG zum Verlustuntergang führen, wenn die Erwerber eine „Gruppe mit gleichgerichteten Interessen“ bilden.

Auf diese Regelung beschränkte sich die ursprüngliche Fassung des § 8c KStG.⁶ Der Wortlaut der neu geschaffenen Norm hatte damit jeglichen tatbestandlichen Bezug zu missbräuchlichen Gestaltungen verloren. Vielmehr präsentierte sie sich als eine „rein mechanisch wirkende“ (*telosfreie*) fiskalische Verlustvernichtungsklausel.⁷ Daraus folgert ein Teil der Literatur, dass der Gesetzgeber sich von seiner ursprünglichen Intention, in Gestalt des Ankaufs sog. „Verlustmäntel“ missbräuchlichen Steuergestaltungen entgegenzuwirken, völlig losgelöst habe.⁸ Wer dies annimmt, muss § 8c KStG als eine prinzipienlose, willkürliche Norm wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG⁹ verwerfen. Die Vorschrift benachteiligt in einer nicht zu vernachlässigenden Anzahl von Fällen Kapitalgesellschaften mit einem Anteilseignerwechsel im Vergleich zu Kapitalgesellschaften ohne Anteilseignerwechsel, ohne dass mit dem Wechsel im Gesellschafterkreis irgendeine Veränderung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft selbst verbunden wäre.¹⁰ Unter Missachtung des Trennungsprinzips vermengt die Ursprungsnorm damit kurzerhand willkürlich Vorgänge auf der Gesellschafterebene mit der Gesellschaftsebene.

III. Rechtfertigung der Norm bei fehlender wirtschaftlicher Identität der Kapitalgesellschaft

Immerhin hat der Gesetzgeber die deutlich überschießende Tendenz der Norm kurze Zeit nach ihrer Einführung erkannt und ihr Anwendungsfeld durch Rückausnahmen wieder eingeschränkt. Innerhalb der kurzen Zeit ihrer Existenz hat die Vorschrift bereits fünf Änderungen erfahren.¹¹ Spätestens mit der Einführung der Sanierungs-, Konzern- und Stille-Reserven-Klauseln lässt sich der Norm im Wege einer *Subtraktionsmethode* ein *Missbrauchsverhinderungszweck* unterstellen.¹² Diese nachträglichen Eingrenzungen des Tatbestands sind als Korrektive eines als überschießend erkannten Tatbestands zu verstehen und führen zum Sinn und Zweck des § 8 Abs. 4 KStG a.F. zurück. Schon in der Gesetzesbegründung zum Grundtatbestand des § 8c KStG hatte der Gesetzgeber ausgeführt, die Neukonzeption solle die Rechtsanwendung vereinfachen und eine „einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung“ ermöglichen.¹³ In der Gesamtschau der vorgenommenen Änderungen sollte damit rechtsmissbräuchlichen Gestaltungen steuertechnisch *effektiver* begegnet werden.¹⁴ Eine Abkehr von dem mit § 8 Abs. 4 KStG a.F. verfolgten Zweck sollte damit wohl nicht verbunden sein, auch wenn die tatbestandliche Ausgestaltung dies in der Ursprungsfassung nicht erkennen lässt.¹⁵

Vor diesem Hintergrund bleibt die Bekämpfung eines „Handels mit Verlustmänteln“ mit dem Verlust der *wirtschaftlichen Identität*¹⁶ der jeweiligen Kapitalgesellschaft verknüpft. Dieses gesetzgeberische Ziel ist durchaus systemkonform. Für die Körperschaftsteuer gilt nicht anders als im Einkommensteuerrecht das *Subjektsteuerprinzip*. Für das Einkommensteuerrecht hat der Große Senat des BFH den Verlustabzug mittlerweile streng an die jeweilige natürliche Person geknüpft und die langjährige Rechtsprechung zur Vererbbarkeit von Verlustvorträgen im Sinne des § 10d EStG aufgegeben.¹⁷ Der BFH begründet diese personale Begrenzung mit dem Charakter der Einkom-

mensteuer als Subjektsteuer und dem sich auf die jeweilige Person beziehenden, aber auch beschränkenden Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen (individuellen) wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁸ Überträgt man diese Überlegungen auf das Körperschaftsteuerrecht, ist allerdings festzustellen, dass das jeweilige Steuersubjekt *zivilrechtlich* in allen Fällen des § 8c KStG identisch geblieben ist. Daher sah sich der BFH vor Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. durch das *Steuerreformgesetz 1990*¹⁹ auch gezwungen, seine frühere Rechtsprechung aufzugeben und den Verlustabzug solange anzuerkennen, als die Kapitalgesellschaft als Zivilrechtssubjekt besteht.²⁰ Angesichts der Geltung des teleologischen Auslegungsprinzips der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* im Steuerrecht²¹ war es aber bereits 1986 fraglich, ob der BFH diese Rechtsprechungsänderung hätte tätigen müssen. Dies kann heute dahingestellt bleiben. Jedenfalls war und ist es dem Gesetzgeber unbenommen, in Konkretisierung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die juristische Identität der jeweiligen Kapitalgesellschaft für den Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG nicht ausreichen zu lassen, sondern darüber hinaus die wirtschaftliche Identität des jeweiligen Steuersubjekts zu fordern. Diese Bedingung ist keine Einschränkung, sondern eine Bestätigung des Grundsatzes der Besteuerung nach individueller Leistungsfähigkeit der jeweiligen Kapitalgesellschaft.

Hält man dagegen das Prinzip der individuellen persönlichen Leistungsfähigkeit bei Kapitalgesellschaften für irrelevant,²² kann das Bedürfnis nach Begrenzung des Verlustabzugs auf die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft mit dem Vergleich von Einzelunternehmen und Personengesellschaften begründet werden. Gehen doch die dort erlittenen Verluste spätestens mit dem Tod des Einzelunternehmers oder der Personengesellschafter steuerlich unter, entspricht es dem aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbaren Gebot einer wenigstens angenäherten Besteuerung, dass die Verluste bei Kapitalgesellschaften jedenfalls nicht ewig vorgetragen werden können. Bei der Gewerbesteuer entspricht die in § 10a S. 10 GewStG angelegte Verlustabzugsbegrenzung für Kapitalgesellschaften dem vom BFH in ständiger Rechtsprechung auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften aufgestellten Erfordernis, das Merkmal der *Unternehmeridentität* um das Merkmal der *Unternehmensidentität* zu ergänzen.²³ Darin kommt als gemeinsame Struktur zum Ausdruck, die Rechtsträgerschaft mit dem Inhalt der Unternehmenstätigkeit zu verbinden. Bei mangelnder wirtschaftlicher Identität lässt sich der Untergang der Verlustvorträge der Kapitalgesellschaft damit rechtfertigen, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise diese ihren steuerpflichtigen Gewerbebetrieb aufgegeben und einen neuen Gewerbebetrieb eröffnet hat.

Allerdings war bei der ursprünglichen weiten Fassung des § 8c KStG der Zusammenhang mit dem Merkmal der wirtschaftlichen Identität trotz der Bezugnahmen in den Gesetzesmotiven tatbestandlich auf der Strecke geblieben. Der schlichte Gesellschafterwechsel sagt über die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft nichts aus. Dies wird besonders bei der Veräußerung von Minderheitsbeteiligungen unter 50 % (> 25 %) deutlich. Eine Beteiligung zwischen 25 % und 50 % an einer Kapitalgesellschaft vermittelt dem Gesellschafter im Regelfall nur eine Sperrminorität; ein beherrschender Einfluss auf die Gesellschaft ist damit regelmäßig nicht verbunden. Deshalb ist es abwegig, daraus einen (teilweisen) Verlust der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft typisierend zu folgern.²⁴ Daher scheitert auch der Versuch, die Verlustabzugsbeschränkung des ursprünglichen § 8c KStG mit dem unternehmerischen Engagement der Gesellschafter, welche die Kapitalgesellschaft als Instrument zur Einkünfteerzielung einsetzen, zu rechtfertigen.²⁵ Es muss zum bloßen Gesellschafterwechsel eben noch mehr hinzukommen, um der Kapitalgesellschaft (als rechtlich verselbständigt Instrument ihrer Gesellschafter) ihre wirtschaftliche Identität abzusprechen. Dies gilt auch für Mehrheitsbeteiligungen (> 50 %). Hier mag der Gesetzgeber vielleicht eine Vermutung aussprechen dürfen, dass der Wechsel beherrschender Gesellschafter bei gleichzeitigem Vorliegen von Verlustvorträgen die wirtschaftliche Identität entfallen lässt. Diese Vermutung bleibt aber eher vage und ist empirisch nicht abgesichert; man kann wohl kaum von einer Regelmäßigkeit sprechen. Deshalb muss der Kapitalgesellschaft zumindest die Möglichkeit eines *Gegenbeweises* bleiben, um Indizien nennen zu können, welche die Vermutung erschüttern. Fehlt es – wie im Falle des § 8c KStG – daran, führt die unbegrenzte Fassung des Gesetzes in vielen Fällen zu einer von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers nicht mehr gedeckten fiskalisch-willkürlichen, verfassungswidrigen Besteuerung.

Nun hat der Gesetzgeber – wie dargelegt – die Norm des § 8c KStG mehrfach nachgebessert und eine Reihe von Ausnahmen eingeführt. Im Wege der Subtraktionsmethode lässt sich der Norm (zumindest wieder) ein Missbrauchsbekämpfungszweck entnehmen.²⁶ Gleichwohl ist der Kanon der Ausnahmetatbestände auch in seiner Gesamtschau kaum geeignet, die Fälle des Verlusts der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft typisierend sachgerecht einzugrenzen.²⁷ Denn sie befassen sich nicht mit der Frage der Veränderung des Unternehmenssubstrats der Kapitalgesellschaft, sondern enthalten nur

bestimmte Fallgruppen, bei denen der Gesetzgeber nicht von einem bloßen Mantelkauf im Sinne eines missbräuchlichen Verhaltens ausgeht. Es bleibt immer noch eine beachtliche Zahl von Gesellschafterwechseln übrig, in denen der Verlustvortrag

- 396 -

Seer, GmbHR 2016, 394-398

- 397 -

ganz oder teilweise untergeht, obwohl die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft gewahrt ist. So greift die auf 100 %-Beteiligungen begrenzte Konzernklausel zu kurz, weil es beherrschungsneutrales Umstrukturieren unterhalb dieser Schwelle gibt, bei denen die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft fortbesteht.²⁸ Die Stille-Reserven-Klausel benachteiligt Dienstleistungsgesellschaften, die ihre Einkünfte im Wesentlichen nur mit Arbeits- und nicht mit Kapitaleinsatz erwirtschaften.²⁹ Sog. Start-up-Unternehmen, bei denen der nach § 5 Abs. 2 EStG nicht aktivierbare Forschungs- und Entwicklungsaufwand zwangsläufig zu Verlustvorträgen geführt hat, werden bei einer Anteilsveräußerung nicht selten keine der Ausnahmetatbestände erfüllen.³⁰ Schließlich lässt sich bei einer Veräußerung einer Minderheitsbeteiligung der teilweise Verlust der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft jedenfalls im Regelfall nicht begründen. Damit haben die nachträglichen Ausnahmeregelungen die Eingriffsintensität des § 8c KStG lediglich gemindert, den Grundstrukturfehler aber nicht beseitigt.

IV. Folge der teleologischen Unsicherheit: Beihilferechtliches Verdikt des EuG zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG und Ausblick

Der mit der Einführung des § 8c KStG verbundene Verlust des Rechtsgedankens hat sich durch zwei beihilferechtliche Entscheidungen des EuG (Gericht der EU – 1. Instanz) vom 4.2.2016³¹ jüngst auf eindrucksvolle Weise gerächt. Darin hat das EuG die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als eine die Begünstigten in unzulässiger Weise bevorteilende Beihilfe im Sinne des Art. 108 AEUV eingestuft und damit die beihilferechtliche Entscheidung der Kommission vom 26.1.2011³² bestätigt. Damit hat den Gesetzgeber der „Fluch der bösen Tat“ – wie von *Wolfgang Schön* prophezeit³³ – eingeholt. Da die Gesetzesbegründung zur Einführung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG wirtschaftslenkende und damit zielgerichtet begünstigende Aussagen enthielt,³⁴ kommen diese Entscheidungen auch nicht völlig überraschend.³⁵ Gleichwohl ist ihnen im Ergebnis nicht zu folgen. Die teleologische Schwäche des Gesetzgebers hat dem EuG die Tür geöffnet, die Ausnahmegesetzgebung des § 8c KStG selbst zum Referenzsystem der Körperschaftsteuer zu küren. Eingehend geprüft hat das EuG dies indessen nicht. Das Gericht bleibt insoweit nur an der Oberfläche. Dies wäre bei einer im Tatbestand verankerten Orientierung des Gesetzes am Merkmal der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft und dem damit verbundenen Zweck der bloßen Verhinderung von Mantelkäufen wohl nicht passiert. *Jens-Uwe Hinder* und *Fabian Hentschel* haben die beiden Entscheidungen jüngst in dieser Zeitschrift eingehend und kritisch besprochen.³⁶ Dem ist wenig hinzuzufügen. Nimmt man das EuG jedoch beim Wort und stellt im Rahmen der Beihilfenaufsicht eine (eher kleinteilige) gleichheitsrechtliche Prüfung³⁷ an, werden zukünftig nicht wenige Steuertatbestände eine unzulässige Beihilfe sein.³⁸ Dann ist es nicht nur aus verfassungs-, sondern auch aus unionsrechtlichen Gründen für den Gesetzgeber angezeigt, sich über den Belastungsgrund, die Maßstäbe und Prinzipien bei der Ausgestaltung des jeweiligen Steuergesetzes klar zu werden und diese auch folgerichtig umzusetzen.

Die verfassungsrechtliche Dimension dieses bei § 8c KStG zu konstatierenden gesetzgeberischen Unterlassens wird das BVerfG zu beurteilen haben.³⁹ Davon unabhängig sollte der Gesetzgeber spätestens in Anbetracht der Entscheidungen des EuG⁴⁰ den Störfaktor des § 8c KStG entweder streichen oder in dessen Tatbestand das Merkmal der wirtschaftlichen Identität als systemkonforme Voraussetzung des Verlustabzugs eindeutig verankern. *Joachim Lang* hat in dieser Zeitschrift zutreffend festgestellt, dass ein Gesellschafterwechsel allein nicht ausreicht, um die Sonderlast der jeweils betroffenen Kapitalgesellschaft zu rechtfertigen.⁴¹ Vielmehr bedarf es dazu auch einer substanziellen Veränderung des von der Kapitalgesellschaft betriebenen Unternehmens. Eine wesentliche Veränderung der Gesellschaftsstruktur kann hierfür nur ein Indiz sein. Dass eine solche Vorschrift nicht ganz einfach zu regeln sein wird, versteht sich von selbst. So verbindet etwa § 8 Abs. 4 Nr. 2 lit. c) des österreichischen Körperschaftsteuer-

gesetzes die Merkmale des Gesellschafterwechsels und der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft wie folgt:

„Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der

- 397 -

Seer, GmbHR 2016, 394-398

- 398 -

wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.“

Um eine vergleichbare Vorschrift handhabbarer zu machen, könnte bei einer Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung (> 50 %) eine widerlegbare Vermutung eines „Mantelkaufs“ statuiert werden. Dann wäre es die Obliegenheit der Kapitalgesellschaft, darzulegen, dass die wirtschaftliche Struktur gleichwohl unverändert geblieben ist.⁴² Damit sind dem Gesetzgeber wenigstens einige Handlungsalternativen aufgezeigt, um der überschießenden Struktur des derzeitigen § 8c KStG auf sowohl verfassungs- als europarechtskonforme Weise zu begegnen.

Fußnoten

- *) *Prof. Dr. iur. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.
- 1) *Seer, GmbHR 2009, 1036 ff.*, unter Anknüpfung und Fortschreibung der Jubiläumsschrift von *Seer, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung – Analysen und Perspektiven, 2005.*
 - 2) *Seer, GmbHR 2014, 505 ff.*
 - 3) BVerfG v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 , BVerfGE 138, 136 = *GmbHR 2015, 88*; dazu *Seer, GmbHR 2015, 113.*
 - 4) S. zuletzt *Körperschaftsteuergesetz 2002* i.d.F. v. 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4144 (4150).
 - 5) Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU u. FDP eines *Steuerreformgesetzes 1990* v. 19.4.1988, BT-Drucks. 11/2157, 171.
 - 6) S. Art. 2 Nr. 7 des *Unternehmensteuerreformgesetzes 2008* v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 (1928).
 - 7) So *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, *IFSt-Schrift* Nr. 470, 2011, S. 34; vgl. zuvor auch *Hey, BB 2007, 1303 (1306)*, *Seer, JbFfStR 2007/08, S. 9 (16)*.
 - 8) S. etwa *Brandis* in *Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8c KStG Rz. 21* (November 2012); *Frotscher* in *Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz. 4* (Januar 2014); *Breuninger/Schade, Ubg 2008, 261 ff.*; *Brinkmann, StBp 2014, 193 (196)*.
 - 9) So zumindest für das Streitjahr 2008 der Vorlagebeschluss des FG Hamburg v. 4.4.2011 - 2 K 33/10 , *GmbHR 2011, 711 (715 f.)* m. Komm. *Roser*; das Verfahren ist unter dem Az. 2 BvL 6/11 vor dem BVerfG derzeit noch anhängig.
 - 10) Noch weitergehende Überlegungen (insbesondere zur Eigentumsgarantie des Art. 14 GG) finden sich bei *J. Lang, GmbHR 2012, 57 (61 ff.)*.

- 11) Zuletzt durch Art. 4 Nr. 7 des *Steueränderungsgesetzes 2015* v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834 (1838) – Erweiterung der Konzernklausel; zuvor Art. 4 Nr. 1 des *Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG)*, BGBl. I 2008, 1672 (1677) – Förderung von Wagniskapitalgesellschaften (s.a. § 14 Abs. 3 des *Finanzmarktstabilisierungsgesetzes* v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982 [1985 f.]); Art. 7 Nr. 1 des *Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung)* BGBl. I 2009, 1959 (1968) – Einführung einer Sanierungsklausel; Art. 2 Nr. 2 des *Wachstumsbeschleunigungsgesetzes* v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 (3952) – Einführung einer Konzern- und Stille-Reserven-Klausel; Art. 2 Nr. 4 des *Jahressteuergesetzes 2010* v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768 (1781) – Neufassung der Stille-Reserven-Klausel.
- 12) *Jochum*, FR 2011, 497 (498 ff.); *Suchanek* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Rz. 3 (Januar 2012); *Seer*, FR 2014, 721 (729).
- 13) Begründung des Entwurfs eines *Unternehmensteuerreformgesetzes 2008* der CDU/CSU und SPD, BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, S. 74.
- 14) *Jochum*, FR 2011, 497 (499).
- 15) So auch *van Lishaut*, FR 2008, 789 ff.; *Meißel/Bokeloh*, BB 2008, 808 ff.; *Suchanek* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Rz. 6 (Januar 2012).
- 16) Diesen Terminus verwendet die Gesetzesbegründung, aaO (Fn. 13) – anknüpfend an den Wortlaut des § 8 Abs. 4 KStG a.F. – selbst, s. BT-Drucks. 16/4841, S. 76. Schon was darunter zu verstehen ist, ist aber alles andere als unumstritten, s. nur beispielhaft *van Lishaut*, FR 2008, 789 ff.; *Neyer*, BB 2007, 1415 ff.
- 17) BFH v. 17.7.2007 – GrS 2/04 , BStBl. II 2008, 608 (611 ff.); auf den strukturellen Vergleich zu dieser Judikatur weisen mit Recht *Frankus*, Die Verlustverrechnung von Körperschaften nach § 8 Abs. 4 KStG, § 8c KStG im Rechtsvergleich mit dem US-amerikanischen Steuerrecht, Diss., 2010, S. 65 ff.; *J. Lang*, GmbHR 2012, 57 (60 f.) hin.
- 18) BFH v. 17.7.2007 – GrS 2/04 , BStBl. II 2008, 608 (612 f.), bezieht sich dazu u.a. auf das Kostentragsprinzip, das dem Abzug eines sog. Drittaufwands entgegensteht.
- 19) Art. 2 Nr. 3 lit. a) des *Steuerreformgesetzes 1990* v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093 (1114).
- 20) BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82 , BStBl. II 1987, 308 (310) = GmbHR 1987, 175.
- 21) Dazu *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 70 ff.
- 22) Zu der Frage etwa *Möhlenbrock*, Umstrukturierungen und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen, DStJG Bd. 33 (2010), S. 339 (345 ff.).
- 23) BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92 , BStBl. II 1993, 616; v. 14.9.1993 – VIII R 84/90 , BStBl. II 1994, 764 = GmbHR 1994, 644; statt vieler *Kleinheisterkamp* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 10a Rz. 18 ff. (Oktober 2013).
- 24) *Drüen*, Ubg. 2009, 23 (28 f.); *Ernst*, aaO (Fn. 7), S. 60 f.
- 25) So etwa *Möhlenbrock*, Umstrukturierungen und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen, DStJG Bd. 33 (2010), S. 339 (348 f.).
- 26) S. oben bei Fn. 12.
- 27) S. *Ernst*, aaO (Fn. 7), S. 63 ff.; *J. Lang*, GmbHR 2012, 57 (59 ff.); *Brandis* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8c KStG Rz. 21 ff. (November 2012).
- 28) *J. Lang*, GmbHR 2012, 57 (59).
- 29) *J. Lang*, GmbHR 2012, 57 (59).

- 30) S. auch *Klemt*, DStZ 2013, 1057 (1062).
- 31) EuG v. 4.2.2016 – T-620/11 – GFKL Financial Services AG – ECLI:EU:2016:59, DStR 2016, 390 = IStR 2016, 249; EuG v. 4.2.2016 – T-287/11 – Heitkamp Bauholding GmbH – ECLI:EU:2016:60; Leitsätze in GmbHR 2016, 384 (Volltext auch unter www.gmbhr.de).
- 32) Kommission v. 26.1.2011 (2011/527/EU) über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 „KStG Sanierungsklausel“, ABl. EU Nr. L 235/26 v. 10.9.2011.
- 33) *Schön*, JbFfStR 2011/2012, S. 119 (125).
- 34) Bericht des Finanzausschusses zum *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* v. 17.6.2009, BT-Drucks. 16/13429, 50 ff.
- 35) Daraufhin hat der Verf. bereits an anderer Stelle hingewiesen (*Seer*, FR 2014, 721 [728]).
- 36) *Hinder/Hentschel*, GmbHR 2016, 345 ff.
- 37) *M. Lang*, Europäisches Beihilfenrecht und Besteuerung – am Beispiel des § 8c KStG, in Lüdicke (Hrsg.), *Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts*, 2012, 85, hat darauf hingewiesen, dass die Selektivitätsprüfung letztlich eine Spielart der gleichheitsrechtlichen Prüfung ist.
- 38) Kritisch *de Weerth*, DB 2016, 682 (683), der mit Recht darauf hinweist, dass die EU-Kommission mit einer solchen EU-weiten Prüfung der einzelnen Steuernormen völlig überfordert wäre. Letztlich würde das EU-Beihilferecht zur Durchsetzung eines strengen Gleichheitsmaßstabs im Steuerrecht (kompetenzwidrig) instrumentalisiert.
- 39) Dasselbe gilt für die hier nicht behandelte, ebenfalls durch das *Unternehmensteuerreformgesetz* v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 (1928) geschaffene sog. Zinsschranke nach § 4h EStG; s. Vorlagebeschluss des BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, GmbHR 2016, 300 m. Komm. *Wiese* (Az. des BVerfG: 2 BvL 1/16).
- 40) Ob die betroffenen Kläger gegen die EuG-Entscheidungen Rechtsmittel zum EuGH eingereicht haben, ist dem Verf. nicht bekannt; s. auch *de Weerth*, DB 2016, 682 (683 f.).
- 41) *J. Lang*, GmbHR 2012, 57 (62).
- 42) Nach amerikanischem Vorbild ließe sich ggf. eine Mindestkarenzzeit für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs fordern, s. *Frankus*, aaO (Fn. 17), S. 261; *J. Lang*, GmbHR 2012, 57 (63).