



# Weiterentwicklung der Regelungen zur Verhinderung von Mantelkaufgestaltungen nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG



Dr. Erik Röder

MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen

65. Berliner Steuergespräch am 20. November 2017

# Überblick über das Regelungsproblem

bis 31.12.2015

ab 01.01.2016

Beteiligungserwerb > 25 % bis 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b>	§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG + § 8d KStG
Beteiligungserwerb > 50 %	§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG	§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG + § 8d KStG



# Bestimmung des verfassungsrechtlichen Handlungsbedarfs

# Überblick über das Regelungsproblem

bis 31.12.2015

ab 01.01.2016

Beteiligungserwerb > 25 % bis 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>
Beteiligungserwerb > 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>

# § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nach Einführung des § 8d KStG

- § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bewirkt auch nach Einführung des § 8d KStG rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG
- Keine Rechtfertigung als typisierender Missbrauchsvermeidungstatbestand:
  - Mantelkaufgestaltung erfordert substantielle Beteiligung am Kapital der Verlustgesellschaft und Erlangung der Kontrolle durch Erwerber
  - Anknüpfung an Minderheitsbeteiligung überschreitet die Grenzen zulässiger Typisierung
- Keine Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkt der „Wahrung der wirtschaftlichen Identität“:
  - Mantelkaufgestaltung erfordert substantiellen Beteiligungserwerb und substantielle Veränderung des Unternehmens der Kapitalgesellschaft
  - Veränderung des Unternehmens allein genügt nur bei Objektsteuer

# Überblick über das Regelungsproblem

bis 31.12.2015

ab 01.01.2016

Beteiligungserwerb > 25 % bis 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>
Beteiligungserwerb > 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>

# § 8c Abs. 1 S. 2 KStG vor Einführung des § 8d KStG

- § 8c Abs. 1 S. 2 KStG ist vor Einführung des § 8d KStG aus den gleichen Gründen verfassungswidrig wie § 8c Abs. 1 S. 1 KStG
- Eine gesetzliche Regelung zur Unterbindung von Mantelkaufgestaltungen muss auf Tatbestandsebene auf beide für einen Mantelkauf konstitutive Elemente abstellen:
  - SubstanzIELLER Beteiligungserwerb auf Anteilseignerebene
  - SubstanzIELLE Veränderung des von der Kapitalgesellschaft getragenen Unternehmens als Indiz für die Verlagerung von Gewinnpotential auf die Gesellschaftsebene
- Die bloße Möglichkeit, einen beherrschenden Einfluss auf eine Verlustgesellschaft auszuüben, rechtfertigt keine Beschränkung der Verlustverrechnung

# Überblick über das Regelungsproblem

bis 31.12.2015

ab 01.01.2016

Beteiligungserwerb > 25 % bis 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>
Beteiligungserwerb > 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>



# Regelungskonzept des § 8d KStG

- § 8d KStG ermöglicht Verlustnutzung trotz schädlichem Beteiligungserwerbs i.S.v. § 8c KStG solange der Geschäftsbetrieb fortgeführt wird
- Begriff des Geschäftsbetriebs:
  - Sämtliche „von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen“
  - Bestimmung anhand qualitativer Kriterien
- Zeitraum der Fortführung des Geschäftsbetriebs:
  - Seit Beginn des dritten Vz. vor dem Vz. des Beteiligungserwerbs
  - Bis der fortführungsgebundene Verlust verrechnet wurde
- Nur ein Geschäftsbetrieb

## § 8c Abs. 1 S. 2 KStG nach Einführung des § 8d KStG

- Seit der Einführung des § 8d KStG steht § 8c Abs. 1 S. 2 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang
- § 8c Abs. 1 S. 2 KStG und § 8d KStG bilden gemeinsam eine in zulässiger Weise typisierende Regelung zur Unterbindung von Mantelkaufgestaltungen:
  - Die §§ 8c Abs. 1 S. 2, 8d KStG knüpfen an beide für eine Mantelkaufgestaltung konstitutive Elemente an (substanzlicher Beteiligungserwerb + substantielle Veränderung des Unternehmens der Kapitalgesellschaft)
  - Tatbestandsvoraussetzungen für Stellung eines Antrags nach § 8d KStG dienen der Verhinderung einer Verlagerung von Gewinnpotential auf die Ebene der Gesellschaft und wahren die Grenzen zulässiger Typisierung

# Überblick über das Regelungsproblem

bis 31.12.2015

ab 01.01.2016

Beteiligungserwerb > 25 % bis 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>
Beteiligungserwerb > 50 %	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b>	<b>§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG</b> + <b>§ 8d KStG</b>

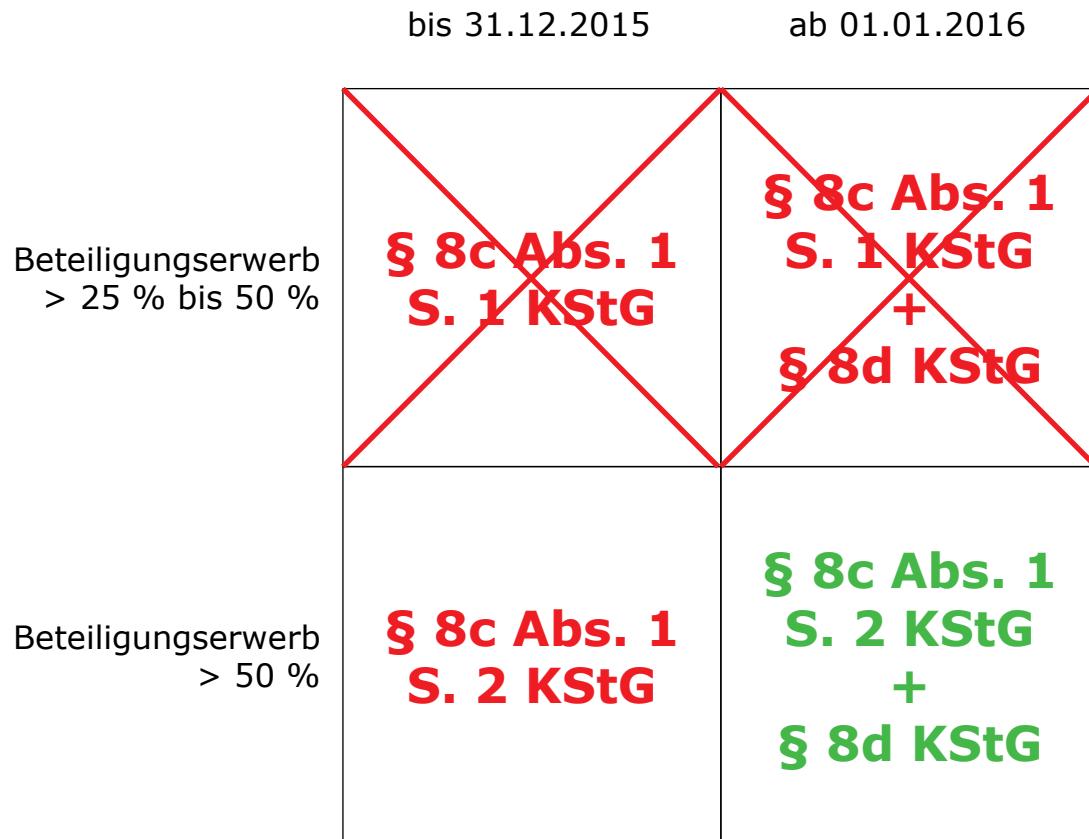


# Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber

# § 8c Abs. 1 S. 1 KStG vor/nach Einführung des § 8d KStG

- § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sollte ersatzlos gestrichen werden
- Eine verfassungskonforme Ausgestaltung der Vorschrift scheidet aus, da eine in zulässiger Weise typisierende Mantelkaufregelung frühestens ab dem Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung greifen darf
- Auch unabhängig von verfassungsrechtlichen Überlegungen sollte der Gesetzgeber § 8c Abs. 1 S. 1 KStG streichen:
  - Eine Beschränkung der Verlustverrechnung beim Erwerb einer Minderheitsbeteiligung ist zur Unterbindung von Mantelkaufgestaltungen nicht erforderlich und international unüblich
  - Die Vorschrift ist wirtschaftspolitisch schädlich, da sie insbesondere die Finanzierung junger, innovativer Unternehmen durch Wagniskapital behindert

# Überblick über das Regelungsproblem

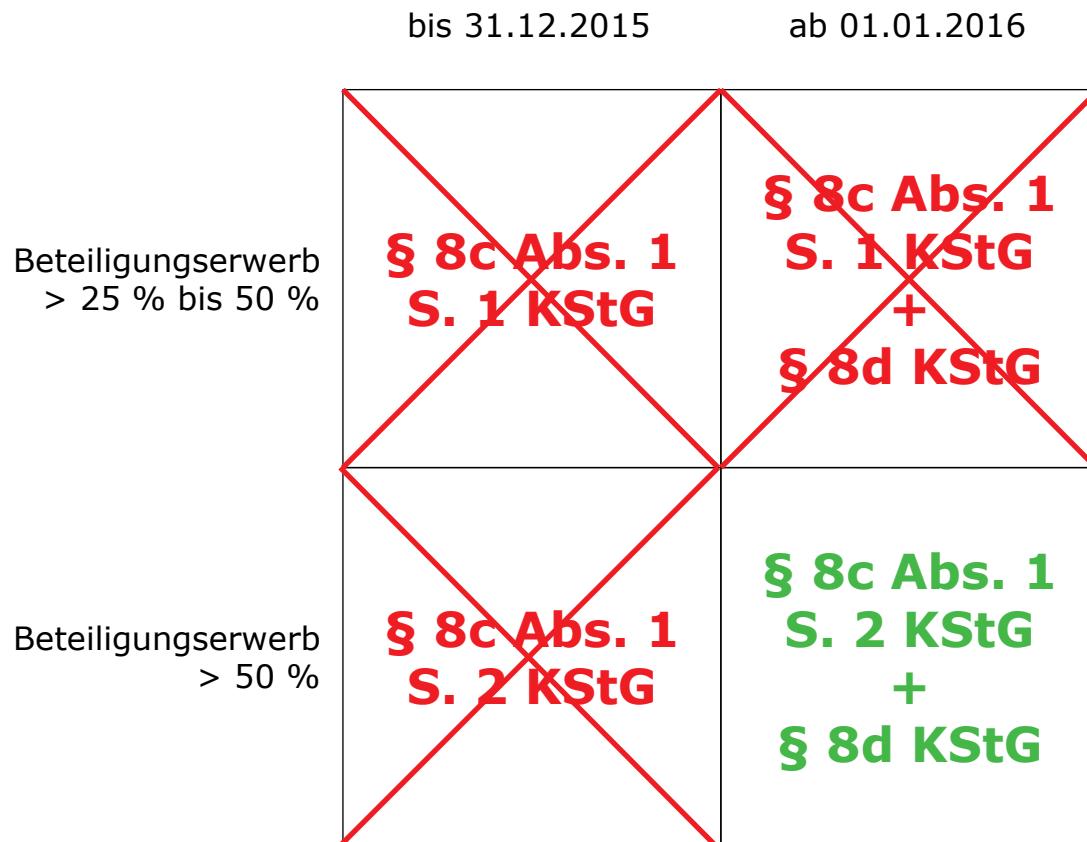




## § 8c Abs. 1 S. 2 KStG vor Einführung des § 8d KStG

- § 8c Abs. 1 S. 2 KStG sollte mit Wirkung für die Vergangenheit ebenfalls ersatzlos gestrichen werden
- Der Versuch einer rückwirkenden Neuregelung wäre nicht angemessen, da dies hieße, vom Steuerpflichtigen die Befolgung einer Vorschrift zu verlangen, die er noch nicht kannte
- Eine rückwirkende Neuregelung ist zur Verhinderung von Mantelkaufgestaltungen auch nicht erforderlich, da § 8c Abs. 1 S. 2 KStG seine verhaltenssteuernde Wirkung bereits entfaltet hat

# Überblick über das Regelungsproblem



# § 8c Abs. 1 S. 2 KStG nach Einführung des § 8d KStG

- Für die Zukunft sollte an der Regelung der Mantelkaufproblematik durch das Zusammenspiel von § 8c KStG (beschränkt auf Beteiligungserwerbe über 50 %) und § 8d KStG festgehalten werden
- Ein überlegenes alternatives Regelungskonzept ist nicht offensichtlich:
  - Völlige Freigabe von Mantelkaufgestaltungen ist politisch unrealistisch
  - Verzicht auf spezialgesetzlichen Mantelkauftatbestand wäre anachronistisch
  - Rückkehr zu vermögensorientierter Betrachtung wie in § 8 Abs. 4 KStG a.F. wäre wirtschaftspolitisch kontraproduktiv
- Die Hoffnung auf einen „großen Wurf“ des Gesetzgebers ist eine Illusion
- Weiterentwicklung und Verbesserung der §§ 8c, 8d KStG in der Zukunft ist möglich und wünschenswert

# Überblick über das Regelungsproblem

