BIO DEUTSCHLAND

Stellungnahme der BIO Deutschland

zum

Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht zum Az: 2 BvL 6/11

Vorlage des Finanzgerichts Hamburg auf Überprüfung

der Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG

1. Zusammenfassung

Der Wirtschaftsverband der Biotechnologiebranche, die Biotechnologie-Industrie-Organisation Deutschland e. V. (BIO Deutschland), begrüßt, dass das Finanzgericht Hamburg die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustvortragsregelung in § 8c KStG dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Entscheidung vorgelegt hat. Die Regelung ist seit ihrer Einführung kontrovers diskutiert worden und hat in der Praxis ihre Schwierigkeiten bei der Anwendung gezeigt.

Die forschenden Biotechnologieunternehmen in Deutschland sind vielfach auf die Finanzierung durch Eigenkapital in Form von Venture Capital (VC) angewiesen. Aufgrund des langen Entwicklungszyklus kommt es dabei naturgemäß mehrfach zum Wechsel der Anteilseigner. Da die biomedizinische Forschung, insbesondere im Bereich der Therapeutika-Entwicklung, von einem sehr hohen Kapitalbedarf begleitet ist, erfolgen die Anteilseignerwechsel zumeist in Größenordnungen von über 25 % des gezeichneten Kapitals. Andererseits schreiben die Unternehmen wegen der hohen Entwicklungskosten Verluste, da die forschenden Therapeutika entwickelnden Biotech-Unternehmen zunächst keine Umsätze generieren und somit die Aufwendungen die Erträge übersteigen.

Die Regelung des § 8c KStG schränkt die Möglichkeiten der Finanzierung von forschungsintensiven Biotech-KMU ein. Finanzierungsrunden privater Kapitalgeber gehen in kleinen und mittleren Biotechnologieunternehmen regelmäßig mit einer Veränderung der Beteiligungsstruktur einher. Sofern allein hierdurch bestehende steuerliche Verlustvorträge anteilig oder gar ganz untergehen, müssen private Kapitalgeber im Ergebnis aus der Substanz, d.h. dem Eigenkapital des jeweiligen Unternehmens, zu entrichtende Steuern mitfinanzieren. Hierdurch erhöht sich das unternehmerische Wagnis privater Kapitalgeber und es wird für junge Technologieunternehmen schwieriger, das zur Entwicklungs- und Wachstumsfinanzierung erforderliche Eigenkapital zu gewinnen. Das für die weitere Entwicklung junger Technologieunternehmen erforderliche Eigenkapital wird ungleich „teurer“, die Produkte in der Pipeline verlieren massiv an Wert.

Wenn trotz teilweise massiver betriebswirtschaftlicher Verluste viele junge Technologieunternehmen aus ihrer Substanz heraus Steuern bezahlen müssen, ist das verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes des Artikels 3 Grundgesetz verletzt. Durch die Anknüpfung an die Qualität des Anteilseignerwechsels und außer Acht lassen des im Einzelfall bestehenden Einflusses auf die Entscheidungen der Kapitalgesellschaft werden Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel und solche ohne Anteilseignerwechsel ungleich behandelt. Damit verkennt die Regelung das Trennungsprinzip, welches steuerrechtlich zwischen der Kapitalgesellschaft und den Gesellschaftern strikt unterscheidet und im Sinne einer Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss. Indem nur auf den Anteilseignerwechsel und nicht auf den tatsächlichen Einfluss in der Gesellschaft abgestellt wird, erfolgt eine Typisierung ohne rechtlichen Grund. Das Ziel von Finanzierungsrunden und Börsengängen von Technologieunternehmen ist und bleibt die Zuführung von Eigenkapital und nicht ein Anteilseignerwechsel. Gerade bei häufigen Änderungen in der Anteilseignerstruktur, wie es in der Biotechnologie zwangsläufig der Fall ist, bedeutet die Vorschrift des § 8c KStG eine klare Benachteiligung der KMU insbesondere gegenüber der Großindustrie und führt schlimmstenfalls zu Insolvenz einzelner Unternehmen.

2. Einleitung

Die typische Entwicklung eines jungen innovativen Unternehmens der Biotechnologie lässt sich grundsätzlich in mehrere Phasen einteilen. Ein Forscher oder eine Forscherin entwickeln eine Idee für ein Produkt oder eine Dienstleistung, die auf der eigenen wissenschaftlichen Arbeit basiert, und beschließt, ein Unternehmen zu gründen. Die Unternehmensgründung wird von Gründungs- (Seed) und Start-up-Finanzierungen in Höhe von in der Regel 500.000 bis drei Millionen Euro begleitet. Dieses Eigenkapital kommt zumeist von den Gründern selbst, aus dem High-Tech-Gründerfond und von wohlhabenden Privatpersonen (Business Angels), die die Idee der Forscher für unterstützungswürdig halten. Stellt sich das Konzept als realistisch heraus (ein erster „proof of concept"), wird die Produktentwicklung unter zu Hilfenahme von Wagniskapital (Venture Capital - VC) vorangetrieben. In zumeist mehreren Finanzierungsrunden investieren einzelne oder mehrere Beteiligungsgesellschaften gemeinsam („syndiziert") Eigenkapital von fünf bis 40 Millionen Euro pro Runde in das Unternehmen. Damit werden die Unternehmen, die Medikamente entwickeln, bis zur Börsenreife finanziert, die zurzeit den Abschluss der kompletten Phase II[1] in der Regel voraussetzt. Die Stückelung der Einlagen von Anlegern in die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften variiert stark.

Für die Wachstumsfinanzierung insbesondere im Bereich der Medikamentenentwicklung wird häufig weiteres Kapital benötigt. Diese Finanzierungen werden zumeist über einen Börsengang oder eine Lizenzierung an ein Pharmaunternehmen ermöglicht. In der Biotechnologie lässt sich in Deutschland alleine durch einen Börsengang häufig noch nicht ausreichend Kapital aufbauen. Auch börsennotierte Unternehmen benötigten Sekundärfinanzierungen, um ihre Produkte durch die klinische Phase III zur Marktzulassung zu bringen und einen Vertrieb aufzubauen.

Trotz potenziell hoher Umsätze und vergleichsweise attraktiver Gewinnmargen im Erfolgsfall ist die klassische Fremdkapitalfinanzierung über (Bank-)Kredite nicht möglich. Stattdessen ist die Eigenkapitalfinanzierung über Wagnis- oder Beteiligungskapital für junge innovative Unternehmen meistens die einzige Finanzierungsmöglichkeit. Um den oftmals hohen Kapitalbedarf decken zu können, sind die meisten auf Forschung und Entwicklung gegründeten Unternehmen auf internationale Investoren angewiesen und befinden sich somit im (globalen) Wettbewerb um Wagnis-/Beteiligungskapital.

Über den gesamten Zeitraum von in der Regel zehn Jahren und mehr schreiben die Unternehmen wegen der hohen Entwicklungskosten Verluste, da die forschenden Therapeutika entwickelnden Biotech-Unternehmen i.d.R. keine Umsätze generieren und somit die Aufwendungen die Erträge übersteigen.

Die unter engen Voraussetzungen mögliche Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz nach (§ 248, § 255 Abs. 2a S. 1 HGB) ist auf die Steuerbilanz nicht anwendbar. Echte Forschungskosten bleiben ohnehin auch nach HGB von der Aktivierung ausgeschlossen.

[1] Die Entwicklung eines Medikament wird in vier klinische Phasen eingeteilt: Die Unbedenklichkeitsprüfung (Phase I), die Wirksamkeitsprüfung (Phase II), die Sicherheitsprüfung (Phase III) und die Anwendungsbeobachtung im Markt zugelassener Medikamente (Phase IV)

3. Anmerkung zu § 8c KStG aus Sicht der Biotechnologiebranche

Die Regelung des § 8c KStG greift in die Gestaltungsmöglichkeiten bei der Finanzierung von forschungsintensiven Biotech-KMU ein. Sie verhindert den vollständigen Erhalt der Verluste bei Anteilseignerwechseln mit über 25 % des gezeichneten Kapitals.

3.1 Entwicklung des § 8c KStG

Die Vorschrift des § 8c Körperschaftssteuergesetz (KStG) wurde unter Aufhebung der sog. Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 a.F. KStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008[2] eingeführt. Damit sollte die komplizierte und streitanfällige Mantelkaufregelung durch eine einfachere Regelung ersetzt werden, die nur noch darauf abstellt, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann.[3] Dass dies nicht gelungen war, zeigt die Überarbeitung der Regelung noch im gleichen Jahr[4] durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG)[5]. Durch den mit MoRaKG neu eingeführten Abs. 2 wurden Ausnahmen vom Verlustuntergang nach Abs. 1 für den Fall vorgesehen, dass eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft als Investor auftritt. In diesem Fall soll der Verlustvortrag in Höhe der im Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven auch bei einem über 25 %-igen Anteilseignerwechsel erhalten bleiben. Dieser neue Absatz 2 ist jedoch von der EU als beihilferechtswidrig eingestuft worden[6] und daher nie in Kraft getreten. Im Zuge des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes wurde mit § 14 Abs. 3 Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz eine Regelung eingeführt, die eine Ausnahme von § 8c KStG für Anteilserwerbe durch Finanzmarktstabilisierungsfonds und Rückkäufe zuließ.[7] Diese Ausnahmeregelung zugunsten der staatseigenen Fonds wurde eingeführt, um bestehende Liquidationsengpässe aufgrund der schlechten Lage auf dem Finanzmarkt beseitigen zu können und die Stabilität des deutschen Finanzmarktes zu stärken.[8] Da sich diese Krise in der Folge auf den Weltmarkt ausweitete, wurde mit dem Bürgerentlastungsgesetz-Krankenversicherung weitere Modifikationen des § 8c KStG (Einführung einer allgemeinen Sanierungsklausel in Absatz 1a) eingebracht.[9] Die Sanierungsklausel sollte vergleichbar dem insolvenzrechtlichen Sanierungsprivileg (§ 39 Abs. 4 S. 2 Insolvenzordnung) das freiwillige Engagement des Neugesellschafters belohnen.[10] Sie ist nur in engen Grenzen der drohenden Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung anwendbar. Die mit dem Bürgerentlastungsgesetz-Krankenversicherung eingeführte Befristung der Sanierungsklausel auf zwei Jahre wurde mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz[11] aufgehoben. Da jedoch die EU-Kommission die Sanierungsklausel ebenfalls als beihilferechtswidrig einstuft[12], ist sie derzeit

---

[2] Artikel 2 Nr. 7 des Gesetzes vom 14.08.2007 (Unternehmenssteuerreformgesetz 2008), BGBl I 2007 S. 1912 (1928)
[3] Begründung zum Gesetzesentwurf für ein Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, BT-Drs. 16/4841 S. 34 f. und 75 f.
[4] Während das Unternehmenssteuerreformgesetz am 17.08.2007 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurde und die Regelung des § 8c KStG damit am 18.08.2007 in Kraft trat (Art. 14 Abs. 1 Unternehmenssteuerreformgesetz), wurde der Gesetzesentwurf zum MoRaKG bereits am 07.09.2007 zur BT-Drs. 16/6311 im Bundestag eingereicht.
[5] Art. 4 Nr. 1 des Gesetzes vom 12.08.2008 (MoRaKG), BGBl I 2008 S. 1672 (1677)
[6] Entscheidung der EU-Kommission vom 30.09.2009 über die Beihilferegelung C 2/2009 (MoRaKG)
[7] Artikel 1 § 14 Abs. 3 des Gesetzes vom 17.10.2008 (Finanzmarktstabilisierungsgesetz), BGBl I 2008 S. 1982 (1985)
[8] Begründung zum Gesetzesentwurf für ein Finanzmarktstabilisierungsgesetz, BT-Drs. 16/10600, S. 10
[9] Artikel 7 Nr. 1 des Gesetzes vom 16.07.2009 (Bürgerentlastungsgesetz-Krankenversicherung), BGBl I 2009 S. 1959 (1968)
[10] Begründung aus Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Bundestages zum Entwurf des Bürgerentlastungsgesetz-Krankenversicherung, BT-Drs. 16/13429, S. 50 f.
[11] Artikel 2 Nr. 3 c) des Gesetzes vom 22.12.2009, BGBl. I 2009 S. 3950 (Wachstumsbeschleunigungsgesetz)
[12] Beschluss der EU-Kommission vom 26.1.2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/2010 (ex CP 250/2009 und NN 5/2010) „KStG, Sanierungsklausel“

außer Kraft[13]. Die Bundesregierung hat angekündigt gegen diesen Beschluss zu klagen.[14] Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurden zudem weitere Änderungen in § 8c KStG eingebracht. Die in Absatz 1 angefügten Sätze fünf bis sieben regeln den Erhalt der Verluste bei konzerninternen Umgliederungen (sog. Konzernklausel) bzw. in Höhe der vorhandenen stillen Reserven (Verschonungsvorschrift). Die letzte Änderung hat die Vorschrift durch das Jahressteuergesetz 2010 erfahren. Die Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 6 KStG) wurde überarbeitet. Durch die Änderung soll auch solches ausländische Betriebsvermögen berücksichtigt werden, für das der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht.[15] Außerdem wurde § 8c Abs. 1 KStG um einen Satz 8 ergänzt, der der Verhinderung von unerwünschten Verlustnutzungsausfällen dienen soll.[16]

3.2 Rechtsprechung zu § 8c KStG

Die Regelung des § 8 c KStG beschäftigt die Gerichte seit ihrem Wirksamwerden. Die jüngsten Entscheidungen geben einen Überblick über die Schwierigkeit der Handhabung der Vorschrift.

Dem Vorlagebeschluss des Finanzgericht Hamburg[17] liegt ein schädlicher Anteilserwerb (§ 8 c KStG) in 2008 durch Übertragung eines Gesellschafteranteils ohne Zuführung neuen Kapitals zugrunde. Die Anteilsübertragung erfolgte, um die Vollstreckung in den Geschäftsanteil des aufgrund Vermögenslosigkeit des ausscheidenden Gesellschafters zu verhindern. In diesem Fall sieht auch der Gesellschaftsvertrag eine Entziehung des Geschäftsanteils zum Schutz des Unternehmens vor. Aufgrund der Übertragung kürzte der Beklagte den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftssteuer um den prozentual auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallenden Anteil von 48 %.

Sowohl das Finanzgericht (FG) Hessen[18] als auch das FG Münster[19] hatten sich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob auch die bis zum schädlichen Anteilswechsel erzielten Verluste der Abzugsbeschränkung des § 8c KStG unterliegen und ein bis zum Zeitpunkt des unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs entstandener Gewinn mit den zum Schluss des Vorjahres festgestellten Verlusten verrechnet werden kann. Die Finanzbehörden versagten in beiden Fällen gemäß § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG bzw. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG entsprechend der im BMF-Schreiben[20] niedergelegten Verwaltungsauffassung die Verrechnung der bis zum schädlichen Anteilserwerb erzielten Gewinne mit noch nicht genutzten Verlusten. Beide Gerichte haben damit im Ergebnis gegen die Verwaltungsauffassung und zugunsten der Steuerpflichtigen entschieden. Die Gerichte stützten sich dabei vor allem auf den Wortlaut bzw. unklaren Wortlaut und den Sinn und Zweck der Regelung. Das FG Hessen folgte dem Einwand der Finanzbehörde, dass eine unterjährige Verlustverrechnung dem Steuerrecht fremd sei, mit Verweis auf die entgegenstehende Rechtsprechung des BFH[21] zu der rechtlich verwandten Problematik bei gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen und der Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG a.F nicht. Das FG Münster nahm zudem die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz

[13] Mit Artikel 4 Nr. 1 des Gesetzesentwurfes für ein Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz soll die Sanierungsklausel ab dem Veranlagungszeitraum 2011 aufgehoben werden, BT-Drs. 17/6263, S. 24 (Begründung S. 62)
[14] Pressemitteilung des BMF vom 9.3.2011
[15] Begründung zu Artikel 2 Nr. 4 a) Jahressteuergesetz 2010, BT-Drs. 17/3549, S. 25
[16] Artikel 2 Nr. 4 b) des Gesetzes vom 8.12.2010 (Jahressteuergesetz 2010), BGBl. I 2010 S. 1768 (1781)
[17] Beschluss des FG Hamburg vom 4.4.2011 (2 K 33/10)
[18] Beschluss des FG Hessen. vom 7.10.2010 (4 V 1489/10)
[19] Urteil des FG Münster vom 30.11.2010 (9 K 1842/10 K, Revision zum BFH - I R 14/11)
[20] BMF Schreiben vom 4.7.2008 (IV C 7 -S 2745 a/08/10001), BStBl. I 2008, S. 736, Rz. 31
[21] Urteil des BFH vom 22.1.2009 (IV R 90/05)

eingeführte Verschonungsregel als Hinweis dafür, welchen Regelungsgehalt der Gesetzgeber der in diesem Fall einschlägigen Grundregelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG beimisst, auch wenn diese im Streitfall keine Anwendung fand. Die Finanzgerichte setzten sich in den beiden Verfahren nicht weiter mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG auseinander. Verfassungsrechtliche Bedenken waren soweit ersichtlich von den Steuerpflichtigen nicht vorgetragen worden.

In der Entscheidung des sächsischen Finanzgericht (FG)[22] ging es um die Frage, ob die Regelung des § 8c KStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 wegen Verstoßes gegen das sog. objektive Nettoprinzip verfassungswidrig ist, wenn mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile, die im Privatvermögen gehalten werden, übertragen werden. Der Entscheidung lag – soweit ersichtlich – ein unterjähriger Beteiligungserwerb i.H.v. 67 % der Anteile zugrunde, welcher dazu führte, dass die auf das Ende des Vorjahres festgestellten Verluste nicht zur Verrechnung zugelassen wurden. Die Steuerpflichtige machte verfassungsrechtliche Bedenken, insbesondere einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip geltend. Der Betrieb werde in seiner bisherigen wirtschaftlichen Ausrichtung fortgeführt. Allein durch die Veräußerung der Anteile ergäben sich keine steuerlichen Vor- oder Nachteile bei ihr. Das Sächsische FG folgte dieser Argumentation jedoch nicht und entschied, dass die Regelung des § 8c KStG nicht verfassungswidrig sei. Gerade unter dem Gesichtspunkt, den Handel mit Verlusten bei Mantelkaufverträgen zu erschweren, sei es aus Vereinfachungsgründen sachgerecht und nicht verfassungswidrig, wenn der Identitätswechsel infolge einer Übertragung von mehr als 50 % dazu führe, dass die neue Gesellschaft wie im Fall der Verlustvorträge eines Erblassers auf die neuen Gewinne nicht die alten Verluste verrechnen könne. Das Verfahren ist aufgrund der Revision nunmehr anhängig vor dem Bundesfinanzhof (BFH)[23].

Der Senat FG Münster[24] lässt hingegen offen, ob er sich der Auffassung des FG Hamburg anschließt bzw. ob er selbst von der Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 KStG überzeugt ist und die Frage daher nach Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG vorlegen würde. Der Senat stellt klar, dass es insbesondere zweifelhaft sei, ob zur Rechtfertigung angenommen werden kann, es handele sich um die Typisierung eines Missbrauchsfalls im Sinne eines "Handels mit Verlustvorträgen" bzw. "Mantelkaufs“.

3.3 Bestehende Diskriminierung aus Sicht der Biotechnologieunternehmen

Die Regelung des § 8c KStG greift in die Finanzierung von forschungsintensiven Biotechnologieunternehmen durch Eigenkapital ein. Insbesondere sind davon die Therapeutika entwickelnden Biotech-KMU betroffen, bei denen der Kapitalbedarf aufgrund der aufwendigen und langjährigen Forschung hoch ist. Nach dem derzeit geltenden § 8c KStG sollen allein durch einen unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignerwechsel (innerhalb eines Fünfjahreszeitraums) von mehr als 25% diese Verlustvorträge steuerlich anteilig entfallen. Bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 50% ist ein vollständiger Wegfall dieser Verlustvorträge vorgesehen.

Vor allem junge Technologieunternehmen sind zur Finanzierung ihrer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen auf Venture Capital bzw. Private Equity angewiesen. Die Entwicklung von Hightech-Produkten

[22] Urteil des sächsischen FG vom 16.03.2011 (2 K 1869/10)
[23] BFH zum Aktenzeichen I R 31/11
[24] FG Münster vom 01.08.2011 (9 V 357/11)

ist mit einem hohen Risiko behaftet, vor allem für die Unternehmerinnen und Unternehmer sowie ihre Mitarbeiter. In der Biotechnologie wird das unternehmerische Risiko von einem hohen und langfristigen Bedarf an Kapital begleitet. Damit unterscheidet sich diese Branche von den meisten anderen Industriezweigen. Bis zum Beispiel die Prüfung von Wirkstoffkandidaten für die Arzneimitteltherapie so weit gediehen ist, dass sich abschätzen lässt, ob sich weitere Investitionen lohnen, vergehen viele Jahre und es werden rund 50 Mio. Euro benötigt. Statistisch gesehen erreicht nur eines von zehn in der Klinik erprobten Medikamenten den Patienten. Diesem einen Arzneimittel stehen am Ende Entwicklungskosten von durchschnittlich mehreren Hundert Millionen Euro gegenüber.

Nur zwölf Prozent der Aufwendungen für eine Innovation werden in Deutschland über Kredite finanziert[25]. Unternehmen mit hoher Forschungs- und Entwicklungsintensität greifen so gut wie gar nicht auf Kredite zurück. Insbesondere junge Unternehmen können sich häufig nur dadurch finanzieren, dass sich Investoren mit Eigenkapital[26] in das Unternehmen einkaufen. Dieses so genannte „Venture Capital“ (VC) wird meist schrittweise, gekoppelt an so genannte Meilensteine, in die Firma eingebracht. Die Investition soll möglichst nach Ablauf einer Zeitspanne von über sechs Jahren durch den Verkauf von Anteilen an größere Unternehmen oder durch einen Börsengang (IPO, initial public offering) zu einem positiven Ergebnis für die Anleger führen

Finanzierungsrunden privater Kapitalgeber gehen in kleinen und mittleren Biotechnologieunternehmen regelmäßig mit einer Veränderung der Beteiligungsstruktur einher. Sofern allein hierdurch bestehende steuerliche Verlustvorträge anteilig oder gar ganz untergehen, müssen private Kapitalgeber im Ergebnis aus der Substanz, d.h. dem Eigenkapital des jeweiligen Unternehmens, zu entrichtende Steuern mitfinanzieren. Hierdurch erhöht sich das unternehmerische Wagnis privater Kapitalgeber und wird es für junge Technologieunternehmen schwieriger, das zur Entwicklungs- und Wachstumsfinanzierung erforderliche Eigenkapital zu gewinnen. Das für die weitere Entwicklung junger Technologieunternehmen erforderliche Eigenkapital wird ungleich „teurer“, die Produkte in der Pipeline verlieren massiv an Wert.

Wenn trotz teilweise massiver betriebswirtschaftlicher Verluste viele junge Technologieunternehmen aus ihrer Substanz heraus Steuern bezahlen müssen, ist das verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes des Artikels 3 Grundgesetz verletzt.

Wie die Vorgängerregelung soll § 8c KStG allein der Bekämpfung des missbräuchlichen Handels mit Verlustvorträgen durch den Verkauf so genannter Mantelgesellschaften dienen. Für den vollständigen oder teilweisen Wegfall des Verlustvortrages wollte der Gesetzgeber nur noch darauf abstellen, ob ein neuer Anteilseigner maßgeblichen Einfluss auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft und damit auf die Verwertung der Verluste hat.[27] Wie der BFH[28] klargestellt hat, handelt es sich um eine spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift, die als Ausnahmevorschrift zu § 10d EStG in ihrer Anwendung durch sachlich gebotene einschränkende Regelungsauslegung auf die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen zu reduzieren ist.

[25] KFW 2010
[26] Christian Rammer 2009, Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 04-2009
[27] Begründung zur Einführung des § 8c KStG, BT-Drs. 16/4841, S. 34 f. sowie 75 f.
[28] BFH, I R 8/05 vom 14.03.2006, DStR 2006, S. 1076 ff.

Bei der Regelung des § 8c KStG ist jedoch der atypische Fall zum Regelfall erhoben worden. Durch die Anknüpfung an die Qualität des Anteilseignerwechsels und außer Acht lassen des im Einzelfall bestehenden Einflusses auf die Entscheidungen der Kapitalgesellschaft werden Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel und solche ohne Anteilseignerwechsel ungleich behandelt. Damit verkennt die Regelung das Trennungsprinzip, welches steuerrechtlich zwischen der Kapitalgesellschaft und den Gesellschaftern strikt unterscheidet und im Sinne einer Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss[29]. Indem nur auf den Anteilseignerwechsel und nicht auf den tatsächlichen Einfluss in der Gesellschaft abgestellt wird, erfolgt eine Typisierung ohne rechtlichen Grund.

Das Ziel von Technologieunternehmen bei Finanzierungsrunden, Börsengängen und Kapitalerhöhungen über die Börse ist und bleibt die Zuführung von Eigenkapital und nicht ein Anteilseignerwechsel. Eine im Rahmen von Finanzierungsrunden oder Börsengängen ggf. eintretende Veränderung der Anteilseignerstruktur ist lediglich eine Folge; keinesfalls liegt ihr aber ein missbräuchlicher Handel mit Verlustvorträgen zugrunde. Allein der Umstand, dass der Erhalt der Verlustvorträge für Kapitalgeber von Technologieunternehmen betriebswirtschaftlich und damit finanzierungstechnisch vorteilhaft ist, führt zu keiner missbräuchlichen Gestaltung.

Gerade bei häufigen Wechseln der Kapitalgeber, wie es in der Biotechnologie zwangsläufig der Fall ist, bedeutet die Vorschrift des § 8c KStG eine klare Benachteiligung der KMU insbesondere gegenüber der Großindustrie und führt schlimmstenfalls zu Insolvenz einzelner Unternehmen.

Umso wichtiger ist es, Anteilseignerwechsel und Veränderungen der Beteiligungsquoten, die ganz offensichtlich auf keinem missbräuchlichen Handel mit Verlustvorträgen beruhen, von der Anwendung der Missbrauchsvorschrift auszunehmen.

4. Sonderposten „Forschungs- und Entwicklungsleistung“

Die bestehenden Nachteile der Verlustvortragsbeschränkung und der Mindestbesteuerung liegen darin begründet, dass die selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsgüter auch nach den neuen Bilanzvorschriften in der Pharma- und Biotech-Industrie in der Regel aus guten Gründen steuerlich nicht bilanziell aktiviert werden. Dies führt in der Forschungs- und Entwicklungsphase zu hohen steuerlichen Anlaufverlusten, welche im Falle einer Finanzierung durch Wagniskapital nach den Regeln des § 8c KStG in vielen Fällen für die steuerliche Nutzung verloren gehen. Bei Ertragsspitzen im Falle von erfolgreichen Auslizensierungen wird dies durch die Regeln zur Mindestbesteuerung zusätzlich erschwert, da in selbst kumulierten Verlustphasen durch ein Gewinnjahr erhebliche Steuerzahlungen ausgelöst werden können. Die Rentabilität nach Steuern einer Finanzierung mit Wagniskapital wird dadurch gegenüber Großkonzernen mit der Möglichkeit unmittelbarer Gewinnverrechnung verschlechtert.

BIO Deutschland hat der Politik deshalb vorgeschlagen[30], einen ausschließlich **steuerbilanziellen aktiven Sonderposten „Forschungs- und Entwicklungsleistung“** zu schaffen, der dazu dienen kann, die in der Anlaufphase anfallenden Verluste, soweit sie auf Forschungs- und Entwicklungskosten fallen, abzudämpfen.

[29] Vgl. BVerFG, 2 BvL 1/07 vom 09.12.2008, DB 2008 S. 2803

[30] Stellungnahme der BIO Deutschland zu Steuerlichen Rahmenbedingungen von Forschung und Entwicklung vom 17.12.2009 - http://www.biodeutschland.org/id-2009-226.html

Die Forschungs- und Entwicklungskosten eines Jahres sollten danach in der steuerlichen Schlussbilanz aktiviert werden dürfen, was den steuerlichen Verlust reduziert. Dabei ist entscheidend, dass es bei einem Wahlrecht bleibt, über das je Forschungs- und Entwicklungsprojekt jährlich entschieden wird. Eine Aktivierungspflicht wäre ein gravierender Schlag gegen den Forschungsstandort Deutschland.

Der Sonderposten müsste mit steuerlicher Wirksamkeit ab Erreichen einer nachhaltigen Gewinnschwelle flexibel auflösbar sein. Dabei sollten an die Bildung des Ausgleichspostens sowie an dessen Auflösung geringe bürokratische Anforderungen gestellt werden. Grundsätzlich sollte es möglich sein, alle als Forschungs- und Entwicklungskosten definierten Aufwendungen ausschließlich in der Steuerbilanz zu aktivieren.

Die Abgrenzung und Höhe der Forschungs- und Entwicklungskosten kann über die bei der OECD bewährte „Frascati - Definition“ erfasst und von Wirtschaftsprüfern attestiert werden.

Auch die Auflösung sollte zeitlich unbefristet und flexibel erfolgen können, um mögliche Ergebnisspitzen bei der Verwertung der erarbeiteten Forschungsergebnisse, z.B. durch Auslizenzierung, auszugleichen. Dies ist wichtig, um die Markteinführungsphase, welche weitere Investitionen voraussetzt, nicht zusätzlich steuerlich zu belasten.

Um Missbräuche zu vermeiden, könnte der Sonderposten eingeschränkt nur gegen Erträge verrechnet werden, die aus den geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern in Form von Verkaufs- und Dienstleistungserlösen oder Lizenzeinnahmen resultieren.

Durch Einführung dieses steuerlichen Aktivpostens können aktuelle Belastungen des Staatshaushaltes weitgehend vermieden werden, da diese lediglich eine Bilanzierungshilfe für Unternehmen mit Anlaufverlusten darstellen würde. Profitable Großunternehmen würden dieses Wahlrecht nicht nutzen, da es zu kurzfristig höheren Steuerzahlungen kommen würde, kleinere innovative Unternehmen würde es in die Lage versetzen, die Verlustvorträge bis zur Profitabilität zu erhalten. Die flexible Bildung und Nutzung dieses Postens, würde dazu führen, dass auch innovative und mit Wagniskapital finanzierte Unternehmen wieder entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip besteuert werden können. Im Ergebnis würden somit die gravierenden Rechtsfolgen des § 8 c KStG sowie der Mindestbesteuerung abgemildert.

Berlin, 14. März 2012

Die Biotechnologie-Industrie-Organisation Deutschland e. V. (BIO Deutschland) hat sich mit ihren mehr als 280 Mitgliedsfirmen zum Ziel gesetzt, in Deutschland die Entwicklung eines innovativen Wirtschaftszweiges auf Basis der modernen Biowissenschaften zu unterstützen und zu fördern. **Dr. Peter Heinrich** ist Vorstandsvorsitzender der BIO Deutschland.

Fördermitglieder der BIO Deutschland und Branchenpartner sind **berlinbiotechpark GmbH, Celgene GmbH, CMS Hasche Sigle, Commerzbank AG, Deutsche Bank AG, EBD Group, Ernst & Young AG, KPMG AG, Merck KGaA, Miltenyi Biotec GmbH, PricewaterhouseCoopers AG, Roche Diagnostics GmbH, Sanofi-Aventis Deutschland GmbH** und **TVM Capital GmbH.**

Weitere Informationen zur Tätigkeit der BIO Deutschland und der Arbeitsgruppen erhalten Sie gerne auf Anfrage bei der Geschäftsstelle des Verbandes oder unter www.biodeutschland.org.

BIO Deutschland e. V.
Tegeler Weg 33 / berlinbiotechpark
10589 Berlin
Tel.: 030-345 05 93 30
Fax: 030-345 05 93 59
E-Mail: info@biodeutschland.org
Web: www.biodeutschland.org