

STEUERRECHT

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT:

ANTEILIGER UNTERGANG DES STEUERLICHEN VERLUSTVORTRAGS EINER VERLUSTBEHAFTETEN KAPITALGESELLSCHAFT IST VERFASSUNGSWIDRIG NACH § 8c ABS. 1 SATZ 1 KStG

ANDREA SEEMANN, STEUERBERATERIN, HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ

BVERFG, BESCHLUSS VOM 29. MÄRZ 2017 – 2 BvL 6/11

DIE REGELUNG DES § 8c ABS. 1 SATZ 1 KStG, WONACH BEI EINER ÜBERTRAGUNG VON MEHR ALS 25 % BIS ZU 50 % DER ANTEILE AN EINER KAPITALGESELLSCHAFT DIE VERLUSTVORTRÄGE DIESER GESELLSCHAFT ANTEILIG UNTERGEHEN, IST NICHT MIT DEM GRUNDGESETZ VEREINBAR. DIES GILT FÜR DIE FASSUNG DES § 8c KStG FÜR DEN VERANLAGUNGSZEITRAUM 2008 BIS 2015. DER GESETZGEBER HAT BIS ZUM 31. DEZEMBER 2018 MIT WIRKUNG AB DEM 1. JANUAR 2008 DEN VERLUSTABZUG FÜR KAPITALGESELLSCHAFTEN BEI EINER ANTEILSÜBERTRAGUNG VON MEHR ALS 25 % BIS ZU 50 % NEU ZU REGELN.

Übersicht

- I. Tenor
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

I. TENOR

1. § 8c S. 1 KStG idF des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) sowie § 8c Abs. 1 S. 1 KStG idF des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen v. 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672) und in den nachfolgenden Fassungen bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998) sind mit Art. 3 Abs. 1 des GG unvereinbar, soweit bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.
2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 1.1.2008 eine Neuregelung zu treffen.
3. Sollte der Gesetzgeber seiner Verpflichtung nicht nachkommen, tritt am 1.1.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c S. 1 und § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ein.

II. SACHVERHALT

Die Klägerin war eine im Jahr 2006 gegründete Kapitalgesellschaft, an der die zwei Gründungsgesellschafter mit 52 % und 48 % beteiligt waren. Im Veranlagungszeitraum 2006 und 2007 erwirtschaftete die Klägerin Verluste. Zu Beginn des Jahres 2008 übertrug ein Gesellschafter seinen Anteil von 48 % an einen Dritten. Das Finanzamt kürzte daraufhin den Verlustvortrag um den prozentual auf diesen Gesellschafter entfallenden Anteil von 48 %. Im Klageverfahren beim Finanzgericht Hamburg berief sich die Klägerin auf die Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG. Das Finanzgericht Hamburg setzte daraufhin das Verfahren aus und legte dem Bundesverfassungsgericht die Frage der Verfassungswidrigkeit zur Entscheidung vor.

III. ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Das Bundesverfassungsgericht sieht durch die Regelung des § 8c KStG für die Übertragung von Anteilen von mehr als 25 % bis 50 % eine Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften beim Verlustabzug, die dem Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG widerspricht. Für eine verfassungsrechtlich zulässige Differenzierung müsse ein vernünftiger und sachgerechter Grund vorliegen. Der Gesetzgeber darf zwar bei der Ausgestaltung auch generalisierende und typisierende Regelungen treffen, ohne dass allein durch diese und die damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen wird. Allerdings müssen diese Verallgemeinerungen von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Auch ist die Bekämpfung von unerwünschten Steuergestaltungen, insbesondere des Handels mit vortragsfähigen Verlusten, ein legitimer Zweck, der grundsätzlich Ungleichbehandlungen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen kann. Allerdings hat der Gesetzgeber vorliegend die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten, da die Rechtsfolge allein an die Übertragung eines Anteils von mehr als 25 %

anknüpft. Der Erwerb einer solchen Beteiligung von mehr als 25 % allein indiziert nicht eine missbräuchliche Gestaltung, weil es für die Übertragung einer derartigen Beteiligung an einer Verlustgesellschaft vielfältige Gründe geben kann, die nicht regelmäßig in der Intention bestehen, die Verluste für ein anderes Unternehmen des neuen Anteilseigners nutzbar zu machen. Damit ist die Regelung des § 8c KStG – zumindest bis zur Einführung der Regelung des fortführungsgebundenen Verlusts gemäß § 8d KStG im Jahr 2016 – für den Fall der Übertragung von mehr als 25 % bis 50 % der Anteile verfassungswidrig.

IV. PRAKTISCHE BEDEUTUNG

Durch die Regelung des § 8c KStG wird bei verlustbehafteten Kapitalgesellschaften der Verlustvortrag bereits dann gefährdet, wenn eine Veränderung auf Anteilseignerebene stattfindet. Damit wirken sich Übertragungsvorgänge – selbst Schenkungen oder Übertragungen von Todes wegen – auf Gesellschafterebene auf die Besteuerung der Kapitalgesellschaft aus. Dies gilt unabhängig davon, ob der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dabei verändert wird und die Änderung auf Gesellschafterebene auch zu einer anderen Nutzung des Verlustvortrags durch eine Anpassung des Geschäftsbetriebs führt. Das Bundesverfassungsgericht hat nun für die Jahre 2008 bis 2015 im Falle einer nicht mehrheitlichen Übertragung von Anteilen entschieden, dass § 8c KStG verfassungswidrig ist, und dem Gesetzgeber die Schaffung einer neuen Regelung auferlegt.

Unbeantwortet bleibt die Frage, ob das Gesetz auch in der derzeitigen Fassung unter Berücksichtigung des im Jahr 2016 eingeführten fortführungsgebundenen Verlusts gemäß § 8d KStG verfassungswidrig ist. Das Bundesverfassungsgericht musste hierüber nicht entscheiden und hat dies ausdrücklich offengelassen. Es ist aber zumindest als zweifelhaft anzusehen, dass die Einführung des § 8d KStG die Verfassungswidrigkeit der Regelung heilt. Denn eine Fortführung des Verlustvortrages gemäß § 8d KStG kann nur auf Antrag und bei Fortführung des bisherigen Geschäftsbetriebs erfolgen. Beispielsweise sind der Erwerb eines Mitunternehmeranteils oder die Begründung einer Organschaft mit einer Tochtergesellschaft hierfür schon schädlich. Der Antrag gemäß § 8d KStG kann zudem nur einheitlich für den gesamten Verlustvortrag gestellt werden, was bei einem lediglich anteiligen Untergang des Verlustvortrags gemäß § 8c KStG zu einer Gefährdung des gesamten Verlustvortrags führen würde. Auch die Frage, ob bei einer mehrheitlichen Übertragung der Anteile (vor 2016) eine Verfassungswidrigkeit besteht, ließ das Bundesverfassungsgericht offen. Diesbezüglich ist ein Verfahren beim BFH unter Az. I R 31/11 anhängig. ◆

KEYWORDS

Gleichheitssatz • Mantelkauf • Verlustabzug • Willkürverbot

ANZEIGE

Spotlight on ...

M&A REVIEW
MERGERS & ACQUISITIONS • Beteiligungen • Allianzen • Restrukturierungen • Divestments • Private Equity

3 Monate probelesen!

Lernen Sie jetzt die führende Fachzeitschrift für M&A Professionals im deutschsprachigen Raum für 60 EUR (statt 120 EUR) inkl. Versand kennen.

Gratis dazu:

- Freier Zugang zum Online-Archiv der M&A REVIEW mit allen veröffentlichten Artikeln seit 1990
- Online-Zugriff auf das E-Magazin der Zeitschrift

Publikationsorgan des
 BUNDESVERBAND
 MERGERS &
 ACQUISITIONS E.V.

Jetzt bestellen
www.ma-review.de/service/abonnement