

/ Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG in Teilen verfassungswidrig

12.05.2017

Steuerrecht

In seiner heute veröffentlichten Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) geurteilt, dass § 8c des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) betreffend den Verlustuntergang bei Kapitalgesellschaften im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs in Teilen verfassungswidrig ist (vgl. Beschluss vom 29.3.2017, Az. 2 BvL 6/11). Insoweit wurde eine Unvereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) festgestellt.

Welche Fälle sind von der Verfassungswidrigkeit betroffen?

Konkret verfassungswidrig und mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar sind die Regelungen in § 8c Satz 1 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG). Betroffen ist damit insbesondere der anteilige Wegfall nicht genutzter Verluste einer Kapitalgesellschaft, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile an dieser Kapitalgesellschaft übertragen werden.

Zwar lag dem Ausgangsstreitfall eine Altfassung des § 8c KStG zugrunde. Gleichwohl erklärte das BVerfG, dass die Unvereinbarkeit auch für die heute noch geltende Regelung in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gilt. Auch die zwischenzeitliche Einführung der sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG) und der sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) haben nach Auffassung des BVerfG an der Verfassungswidrigkeit des Verlustuntergangs bei schädlichen Beteiligungserwerben zwischen 25 % und 50 % nichts geändert.

Zu beachten ist, dass das BVerfG jedoch die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der vorgenannten Norm vorerst auf den Zeitraum zwischen dem 1.1.2008 bis zum 31.12.2015 beschränkt hat.

Ob durch die ab dem 1.1.2016 eingeführte neue Verlusttretungsvorschrift in § 8d KStG zum sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrag eine Heilung des verfassungswidrigen Zustands eingetreten ist, ließ das BVerfG ausdrücklich offen. Es hat ebenso ausdrücklich keine Aussage dazu getroffen, ob auch der heute in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG geregelte vollständige Verlustuntergang bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % verfassungswidrig oder verfassungskonform ist. Angesichts dieser Rechtsunsicherheit sollten entsprechende Fälle weiter offen gehalten werden.

Maßgebliche Gründe für die Verfassungswidrigkeit

Nach Meinung des BVerfG bindet der allgemeine Gleichheitssatz den Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und damit an eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Davon weicht insbesondere § 8c Satz 1 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) ab, wenn diese Norm die Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte einer Kapitalgesellschaft – insbesondere die Nutzung von Verlusten – davon abhängig macht, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt oder nicht.

§ 8c Satz 1 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) hält dabei schon einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand. Aus Sicht des BVerfG gibt es nämlich keine sachlichen Gründe für die Rechtfertigung der vom BVerfG festgestellten Ungleichbehandlung.

Insbesondere das Ziel der Bekämpfung von legalen, jedoch unerwünschten Steuergestaltungen, unter anderem des Handels mit vortragsfähigen Verlusten (sog. Mantelkauf) wurde vorliegend als sachlicher Rechtfertigungsgrund nicht geltend gelassen. Zwar sei dieses Ziel ein legitimer Zweck zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG und der Gesetzgeber dürfe bei der Ausgestaltung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen – wobei er sich hierbei keinen atypischen Fall als Leitbild wählen dürfe, sondern realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen müsse. Allerdings sah vorliegend das BVerfG die Grenzen zulässiger Typisierung als überschritten an, wenn zur Erfassung solcher Gestaltungen allein an die Übertragung eines Anteils von mehr als 25 % angeknüpft wird. Denn dieser Umstand indiziere für sich genommen keine missbräuchliche Gestaltung, weil es für die Übertragung einer derartigen Beteiligung an einer Verlustgesellschaft vielfältige Gründe geben könne. Diese würden nicht regelmäßig darin bestehen, die Verluste für ein anderes Unternehmen des neuen Anteilseigners nutzbar zu machen.

Auch die vom Gesetzgeber als Rechtfertigung der Ungleichbehandlung anzuführende Voraussetzung der wirtschaftlichen Identität zwischen dem verlustnutzenden und dem verlustverursachenden Steuersubjekt, schlägt nach gerichtlicher Ansicht hier

fehl, soweit er eine Änderung der wirtschaftlichen Identität allein mit der Voraussetzung definiert, dass innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden.

Des Weiteren hat das BVerfG in dieser Entscheidung weder den von der Besteuerung von Personengesellschaften bekannten Gedanken der Unternehmeridentität als Verlustabzugsvoraussetzung noch profiskalische Zwecke als sachliche Rechtfertigungsgründe zugelassen.

Handlungsgebot für den Gesetzgeber bis zum 31.12.2018

Das BVerfG hat die Regelung in § 8c Satz 1 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) noch nicht für nichtig erklärt, sondern vorerst nur die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz festgestellt. Zugleich räumt es dem Gesetzgeber die Möglichkeit ein, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend zum Zeitpunkt der erstmaligen Einführung dieser Norm zum 1.1.2008 zu beseitigen. Sollte der Gesetzgeber dieser Verpflichtung aber bis zum 31.12.2018 nicht nachkommen, tritt rückwirkend Nichtigkeit ein und zwar ab dem 1.1.2008.

Eine solche Regelung entspricht zwar grundsätzlich der üblichen Vorgehensweise des BVerfG. Sie ist aber auch in gewisser Weise bemerkenswert.

Interessant ist hierbei insbesondere die Anordnung einer rückwirkenden Anwendung der geforderten gesetzlichen Neuregelung. In der Vergangenheit ließ das BVerfG häufig noch die Anwendung der als unvereinbar erklärten Regelung zumindest für einen Übergangszeitraum zu. Die Neuregelung war dann erst nach Ablauf der Übergangsfrist anwendbar. Mit dieser Vorgehensweise sollten häufig in der Vergangenheit Einnahmeausfälle durch geringere Steuereinnahmen verhindert werden. Vorliegend ließ sich das BVerfG von derartigen Erwägungen demgegenüber nicht leiten.

Bemerkenswert ist auch die klare Anordnung des BVerfG, zu welchen Folgen es kommt, wenn der Gesetzgeber die Beseitigung des verfassungswidrigen Zustands innerhalb der vom BVerfG vorgegebenen Frist nicht nachkommt. Hier scheint das BVerfG seine Lehren aus seiner Erbschaftsteuer-Entscheidung vom 17.12.2014 (vgl. Urteil vom 17.12.2014, Az. 1 BvL 21/12) gezogen zu haben. Im Rahmen der sich anschließenden Reform der entsprechenden Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes sah sich das BVerfG immer der Frage ausgesetzt, welche Bestimmungen gelten, wenn der Gesetzgeber seiner Heilungspflicht nicht bis zum Ablauf der vom BVerfG gesetzten Frist nachkommt.

Mögliche Folgen der heutigen Entscheidung

Die Steuerpflichtigen müssen nun abwarten, wie der Gesetzgeber auf diese Entscheidung des BVerfG reagieren wird.

Macht der Gesetzgeber von der Reformmöglichkeit Gebrauch, wird er den Verlustuntergang auf die Missbrauchsfälle beschränken müssen. Hierzu wären dem § 8c KStG auf Missbräuche abzielende Tatbestandsvoraussetzungen hinzuzufügen. Wie diese genau aussehen, bleibt abzuwarten. Eine solche Neuregelung käme für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle zur Anwendung; diese wären somit hinsichtlich des Verlustuntergangs neu zu beurteilen. Es ist zu erwarten, dass in zahlreichen Fällen, in denen die bisherige Regelung einen teilweisen Verlustuntergang ausgelöst hat, rückwirkend kein Verlustuntergang mehr vorliegen wird.

Kommt es jedoch bis zum 31.12.2018 zu keiner gesetzlichen Anpassung der relevanten Regelung an die Vorgaben des BVerfG, so sollte die Nichtigkeitsanordnung der BVerfG in allen noch offenen Fällen dazu führen, dass die bisher teilweise untergegangenen Verluste nicht untergegangen sind und zur Verlustverrechnung zu Verfügung stehen. Dies dürfte voraussichtlich in vielen Fällen zu Steuererstattungen führen.

Erster Ausblick

Es ist damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber die vom BVerfG eingeräumte Möglichkeit wahrnimmt und die Regelung in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (bzw. § 8c Satz 1 KStG) reformiert. Ansonsten drohen empfindliche Steuerausfälle. Allerdings ist erst in der kommenden Legislaturperiode mit einer Reform zu rechnen, da die verbleibende Zeit bis zum Ende der 18. Legislaturperiode für eine gesetzliche Anpassung wohl nicht ausreichen wird.

Haben Sie Fragen? Kontaktieren Sie gerne: [Georg Edelmann](#) oder [Ulrike Sommer](#)

Practice Group: [Steuerrecht & Private Clients](#)

Contact Person



Georg Edelmann

Co-Leiter Steuerrecht

Mitglied der Practice Group Gesellschaftsrecht/Mergers & Acquisitions
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

T +49 89 28628169



Ulrike Sommer

Mitglied der Practice Group Steuerrecht

Mitglied der Practice Group Real Estate Investments
Rechtsanwältin, Steuerberaterin

T +49 211 49986257