

Kurzinformation

Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
 Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Horwath International

Beschränkung der Verlustnutzung bei Übertragung von mind. 25 % bis zu 50 % verstößt gegen verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz

Rechtsstreite über Beschränkungen des Gesetzgebers in Bezug auf die Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen, insbesondere zwecks Vermeidung des Missbrauchs sogenannter Mantelkäufe, haben eine lange Geschichte (vgl. Abbildung unten). Der Gesetzgeber entschied sich 2008 mit § 8c KStG zu einer einfachen, allerdings in den Folgewirkungen einschneidenden Neuregelung, was auch das Ausgangsverfahren zu dem am 12.05.2017 veröffentlichten Beschluss des Bundesverfassungsgerichts belegt (*BVerfG, Beschl. 2BvL 6/11 vom 29.03.2017*).

Urteilssachverhalt

Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine im Jahr 2006 gegründete GmbH, deren zwei Gesellschafter am Stammkapital mit 48 % bzw. 52 % beteiligt waren. Nach als Verlustvortrag festgestellten Verlusten in den ersten zwei Geschäftsjahren erzielte die GmbH in 2008 einen dem festgestellten Verlustvortrag entsprechenden Gewinn und ging Ende 2008 in Liquidation. Bereits Anfang 2008 hatte der zu 48 % beteiligte Gesellschafter wegen einer seinerseits befürchteten Vollstreckung in

seinen Geschäftsanteil diesen an einen Dritten übertragen. Deshalb kürzte das Finanzamt für 2008 die zunächst für 2007 festgestellten Verluste um den prozentual auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallenden Anteil von 48 %. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die GmbH Klage vor dem FG, das das Verfahren dem BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG vorlegte.

Entscheidung des BVerfG

§ 8c S. 1 KStG (heute § 8c Abs. 1 S. 1 KStG) behandelt Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte ohne sachliche Rechtfertigung ungleich – je nachdem, ob innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechte an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen worden sind (schädlicher Beteiligungserwerb); dies, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft durch die bloße Anteilsübertragung nicht verändert wird.

| | § 8 Abs. 4 KStG | § 8c S. 1 KStG | § 8c Abs. 1 KStG | § 8d KStG |
|--|--|---|---|--|
| Beschränkung der Verlustnutzung bei Körperschaften | keine rechtliche Identität bei unmittelbarer Anteilsübertragung (BMF: innerhalb 2-3 Jahre) seit 1990 > 75 % ab 1998 > 50 % | <ul style="list-style-type: none"> (un)mittelbare Übertragung von Anteilen, Stimmrechten, KapErh oder „vergleichbare“ Sachverhalte innerhalb von 5 Jahren an einen Erwerber oder (Interessenseiche) Gruppe ⇒ schädlicher Beteiligungserwerb <ul style="list-style-type: none"> bei > 25 % bis 50 %: anteiliger Verlustuntergang - verfassungswidrig bei > 50 %: vollständiger Verlustuntergang (verfassungsgemäß) | Kein schädlicher Beteiligungserwerb: <ul style="list-style-type: none"> Konzernklausel Stille Reserven-Klausel (in D steuerpfl. stille Reserven > Verlust) | Verlustnutzung auf Antrag, wenn <ul style="list-style-type: none"> 3 Jahre vor schädli. Beteiligungserwerb und über ges. Verlustnutzungszeitraum die Gesellschaft „denselben Geschäftsbetrieb“ unterhält (schädlich: u.a. Zweckänderung, Übernahme Organträgerstellung, Übertragung von WG zum Buchwert) |
| Außerdem ist Mindestbesteuerung zu beachten (der € 1 Mio. übersteigende Verlust darf nur zu 60% genutzt werden) | | | | |
| Ausnahme | keine wirtschaftliche Identität <ul style="list-style-type: none"> Zuführung überwiegend neuen BV binnen 5 Jahren BMF: das Doppelte wie zum Ztpt. des Anteilswechsels Sanierung und Fortführung für 5 Jahre | | | |
| Anwendung | bis 2008 | ab 2008 | ab 2010 | ab 2016 |
| Zu beachten | § 8c, § 8d KStG gelten über § 10a S. 10 GewStG bei KapGes auch für die GewSt Bei Personengesellschaften: Verlustnutzung setzt Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus Bei natürlichen Personen: Verlustvortrag nicht übertragbar, nicht vererblich | | | |

Derjenige, der den Verlustabzug nutzen möchte, muss mit demjenigen identisch sein, der den Verlust erlitten hat. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht ist die Identität nicht allein durch die Person des Anteilseigners, sondern durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen (wirtschaftlich) zu bestimmen. Bis die Gesellschaft "wirtschaftlich" eine andere wird, bedarf es daher weiterer Einflussnahmen als der Anteilsübertragung.

Das Gesetz stellt für die Verlustzurechnung auf Ebene der Kapitalgesellschaft ausschließlich auf den Anteilserwerb unter Gesellschaftern ab, ohne nach Ziel und Wirkung dadurch eine transparente Besteuerung herbeizuführen, trifft hingegen in den Auswirkungen durch (anteiligen) Wegfall des Verlustvortrags wiederum nur die Kapitalgesellschaft und die verbleibenden Gesellschafter. Dem Vorhalt einer Monetarisierung von Verlusten durch den ausscheidenden Gesellschafter der Verlust-GmbH hält das Gericht entgegen, dass sich die Ungewissheit der späteren Nutzung in der Bewertung und damit auch im Kaufpreis niederschlagen werde.

§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG ist auch weder durch die zwischenzeitlich eingeführte Konzernklausel noch die ergänzte Stille-Reserven-Klausel zu einer zielgenauen, den typischen Missbrauchsfall realitätsgerecht erfassenden Missbrauchsverhinderungsvorschrift geworden. Hingegen ist mit dem Ende 2016 mit (Rück-)Wirkung ab 2016 eingeführten § 8d KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag bei Aufrechterhaltung "desselben Geschäftsbetriebs") die Verlustbegrenzungsvorschrift des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nicht mehr ohne Weiteres aus denselben Gründen verfassungswidrig.

Im **Ergebnis** ist § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (Anteilsübertragung von mind. 25 % bis 50 %) bis zum Inkrafttreten des § 8d KStG in 2016 verfassungswidrig; der Gesetzgeber hat bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 01.01.2008 eine Neuregelung zu treffen, andernfalls ist die Vorschrift nichtig.

Praxishinweise

Auch wenn das Verfahren nur die unmittelbare Übertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % der Anteile betraf, wird die Entscheidung Einfluss haben auf das bislang vom BFH ausgesetzte Revisionsverfahren zum vollständigen Verlustuntergang bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile (Az. I R 31/11). Auch wenn mit einer mehrheitlichen Beteiligung kraft Stimmrechts i.d.R. die Möglichkeit der Einflussnahme bestehen sollte, kann nicht allein deshalb typisierend ohne Hinzutreten weiterer Umstände unterstellt werden, dass es sich um ein wirtschaftlich anderes Steuersubjekt als dasjenige handelt, das den Verlust erlitten hat. Die Folgewirkung durch vollständigen Untergang des Verlustvortrags trifft auch hier ein anderes Steuersubjekt als dasjenige, das die Folgewirkung durch Anteilsübertragung ausgelöst hat.

Um einerseits den Verfassungsverstoß zu beseitigen, andererseits die auch vom BVerfG gedeckte Missbilligung von Mantelkäufen aufrechtzuerhalten, könnte der Gesetzgeber § 8d KStG rückwirkend ab 2008 mit der Maßgabe zur Anwendung kommen lassen, dass die in Bezug auf die Fortführung des Geschäftsbetriebs einzuhaltenden Verpflichtungen aus Vertrauensschutzgründen erst ab Inkrafttreten der Gesetzesänderung gelten.

Steuerbescheide im Zusammenhang mit „untergegangenen“ Verlustvorträgen sowohl über- als auch unterhalb von 50%iger Anteilsübertragung **sollten daher durch Einspruch offen gehalten werden.**

Sprechen Sie uns jederzeit gerne an!

Ihre Ansprechpartner:

Christoph Bode, RA/StB
Tel. 089/55983-223

christoph.bode@kleeberg.de

Prof. Dr. Christian Zwirner, WP/StB
Tel. 089/55983-248

christian.zwirner@kleeberg.de

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Member Crowe Horwath International

München | Hamburg

www.kleeberg.de
www.crowekleeberg.de

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalls. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.

© 05/2017. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.