

PUBLIKATION

STAND: JUNI 2017

VERFASSUNGSWIDRIGKEIT DER QUOTALEN VERLUSTABZUGSSPERRE DES § 8C ABS. 1 S. 1 KStG

Mit Beschluss vom 29.3.2017 hat das BVerfG die quotale Verlustabzugssperre des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG für verfassungswidrig erklärt.

Geklagt hatte eine Kapitalgesellschaft, die 2008 erzielte Gewinne mit Verlusten der beiden Vorjahre verrechnen wollte. Einer der beiden Gesellschafter – zu 48% beteiligt – übertrug zu Beginn des Jahres 2008 seinen Anteil auf einen Dritten. Das Finanzamt kürzte den verbleibenden Verlustvortrag gemäß § 8c Abs. 1 S. 1 KStG prozentual in Höhe des übertragenen Anteils. Das daraufhin angerufene FG Hamburg legte die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der quotalen Verlustabzugsbeschränkung dem BVerfG zur Entscheidung vor.

Hintergrund: § 8c Abs. 1 S. 1 KStG führt im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs, d.h. im Falle einer Übertragung von mehr als 25% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder der Stimmrechte an einer Körperschaft innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber oder eine ihm nahestehende Person, dazu, dass nicht genutzte Verluste in Höhe des übertragenen Anteils untergehen. Sofern mehr als 50% übertragen werden, sind gemäß § 8c Abs. 1 S. 2 KStG sämtliche nicht genutzte Verluste nicht mehr abziehbar.

Zweck der Regelung ist es, sog. Mantelkäufe zu unterbinden, bei denen die Verluste einer Gesellschaft, die ihren Verlustbetrieb oftmals längst eingestellt hat, auf einen Erwerber übergehen, der durch den Kauf dieses „Verlustmantels“ in die Lage versetzt wird, die Verluste der Körperschaft mit eigenen Gewinnen zu verrechnen und damit die Steuerlast zu minimieren.

Die quotale Verlustabzugssperre entspricht nicht dem Gleichheitssatz

Das BVerfG hat mit der o.g. Entscheidung die so genannte quotale Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG für unvereinbar mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG erklärt. Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei nicht gewahrt. Zwar sei die Bekämpfung der unerwünschten Steuergestaltungen durch Mantelkäufe ein legitimer Zweck. Die quotale Verlustabzugsbeschränkung entspreche jedoch nicht dem Maßstab des Willkürverbotes.

Das Ziel, dass Verluste nur durch dasjenige Steuersubjekt genutzt werden können, welches die Verluste erlitten hat, und die Regelungstechnik, Verluste untergehen zu lassen, wenn sich die wirtschaftliche Identität ändert, stellten keine Rechtfertigung dar. Denn es entscheidet nicht allein die Person des Anteilseigners über die wirtschaftliche Identität, sondern vielmehr der Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen. Zudem könnte bei dem Erwerb einer Beteiligung über 25% nicht per se von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen werden. Die Grenzen der Typisierungsbefugnis seien folglich überschritten. Daran ändere auch der weitreichende Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers nichts.

Keine Entscheidung über den vollständigen Verlustuntergang

Ob auch der vollständige Verlustuntergang des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, hat das BVerfG offengelassen. Dies ist enttäuschend, denn angesichts des nun entschiedenen Verfahrens werden weitere Verfahren ausgesetzt, bei denen mehr als 50% der Anteile auf einen Erwerber übergegangen waren (BFH I R 31/11, I R 79/11).

Den Ausführungen des BVerfG zur wirtschaftlichen Identität folgend, sollte u.E. auch der vollständige Verlustuntergang des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG verfassungswidrig sein. Allerdings ermöglicht eine Mehrheitsbeteiligung dem Anteilserwerber, die Verluste durch maßgebliche Einflussnahme auf die erworbene Verlustgesellschaft zu seinen Gunsten zu nutzen. – Gegen eine Verfassungswidrigkeit des vollständigen Unterganges hatte sich das Sächsische Finanzgericht ausgesprochen (DStRE 2011, 1320).

Urteil hat keine unmittelbare Bedeutung für aktuelle Rechtslage

Zu beachten ist, dass das BVerfG nur über die Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vom 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672) bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998) sowie des vorherigen § 8c S. 1 KStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) entschieden hat. Ob der am 20.12.2016 rückwirkend für den 1.1.2016 eingeführte § 8d KStG den Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG dergestalt reduziert, dass dies etwas an seiner (Un-)Vereinbarkeit mit der Verfassung ändert, ließ das Gericht offen.

Bedeutung für die Zukunft

Es bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber mit der Entscheidung verfährt. Das BVerfG verpflichtete ihn, spätestens bis zum 31.12.2018 rückwirkend für den 1.1.2008 eine Neuregelung zu treffen. Andernfalls seien sowohl § 8c S. 1 KStG a.F. wie auch § 8c Abs. 1 S. 1 KStG rückwirkend nichtig.

Der Gesetzgeber könnte die für verfassungswidrig erklärte Norm ersatzlos streichen. Dem § 8d KStG jedoch rückwirkend Geltung zu verschaffen, würde die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG u.E. nicht beseitigen. Sofern der Gesetzgeber innerhalb der gesetzten Frist eine Neuregelung schaffen will, müsste er den Tatbestand auf tatsächlich missbräuchliche Strukturen beschränken. Je nach Reaktion des Gesetzgebers könnte sich auch das beim EuGH anhängige Verfahren zu der Vereinbarkeit der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG mit Unionsrecht erledigen.

Das BMF wird der Finanzverwaltung demnächst Anweisungen für den Umgang mit offenen Fällen geben. Angewandt werden darf die Norm im für verfassungswidrig erklärten Umfang nun jedenfalls nicht mehr. Betroffene Unternehmen sollten zunächst darauf achten, bereits erfolgte Steuerfestsetzungen nicht bestandskräftig werden zu lassen. Da eine Verfassungswidrigkeit auch seit der Geltung des § 8d KStG nicht auszuschließen ist, sollten Unternehmen auch Veranlagungen ab 2016 offenhalten.

BEI RÜCKFRAGEN WENDEN SIE SICH BITTE AN: