



Stellungnahme Nr. 26 Juni 2022

zum Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung,
ob § 8c Satz 2 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes
2008 vom 14. August 2007 (BGBl. 2007, 1912) mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit
vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren
von mehr als 50% (im Streitfall 80%) des gezeichneten Kapitals an einer
Körperschaft an einen Erwerber die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb
nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind.
– Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 29. August 2017– 2 K 245/17

- 2 BvL 19/17 -

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender

RA Dr. Christian-Dietrich Bracher

RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn

RA Dr. Markus Groß

RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla

RA Prof. Dr. Christofer Lenz

RA Dr. Michael Moeskes

RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate

RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RAin Dr. jur. Katharina Wild (Berichterstatlerin)

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

Die Bundesrechtsanwaltskammer schließt sich der Auffassung des Senats des Finanzgerichts Hamburg an, wonach die Regelung des § 8c Satz 2 KStG a.F. gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG sowie gegen Art. 14 Abs. 1 GG verstößt und mangels verfassungsrechtlicher Rechtfertigung verfassungswidrig ist.

A. Ausgangspunkt

Dem Bundesverfassungsgericht liegt aufgrund des Beschlusses des Finanzgerichts Hamburg vom 29.08.2017 ein Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung vor, ob § 8c Satz 2 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. 2007, 1912) mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50% (im Streitfall 80%) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind.

B. Begründetheit des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses

I. Sachverhalt

Klägerin ist eine GmbH als Rechtsnachfolgerin der A-GmbH. Die A-GmbH wurde im Jahr 2005 mit der B-GmbH als Vorratsgesellschaft errichtet. Das Stammkapital der A-GmbH wurde zunächst zu 100% von der C-GmbH übernommen. Im Jahr 2006 teilte die C-GmbH ihren Geschäftsanteil in zwei Teilgeschäftsanteile und übertrug hiervon einen Geschäftsanteil an die D-GmbH. Im Jahr 2008 veräußerte die C-GmbH ihren Geschäftsanteil an die E-AG. In der Folgezeit wurde die A-GmbH mit der E-AG, der Klägerin, verschmolzen. Die E-AG wurde im Jahr 2012 in eine GmbH umgewandelt.

Die A-GmbH unterhielt zunächst keinen aktiven Geschäftsbetrieb. Im Jahr 2006 erwarb sie ein Grundstück, um hierauf einen Servicebetrieb für den F-Konzern zu errichten. Bis zum 31.12.2007 erwirtschaftete die A-GmbH Verluste. In dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2017 wurde ein Verlust festgestellt. Mit der Fertigstellung des Servicebetriebs erzielte die A-GmbH ab 2008 Mieterträge und erwirtschaftete im Jahr 2008, dem Streitjahr, einen Jahresüberschuss.

Die A-GmbH begehrte in der Steuererklärung für das Jahr 2008 die Berücksichtigung des festgestellten Verlustvortrags. Die Finanzbehörde lehnte dies unter Verweis auf die schädliche Anteilsveräußerung i.S.v. § 8c Satz 2 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (KStG a.F., jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) mit Körperschaftsteuerbescheid vom 28.07.2010 und setzte Körperschaftsteuer fest. Mit Bescheid vom gleichen Tag wurde der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2008 mit 0 € fest. Der Einspruch gegen diesen Verlustfeststellungsbescheid blieb erfolglos.

Die Klägerin verwies mit der Klage vom 25.02.2011 darauf, dass die Verrechnung von im laufenden Jahr bis zum Beteiligungserwerb mit erwirtschafteten Gewinnen mit den festgestellten Verlustvorträgen zulässig sei. Auch nach dem BMF-Schreiben vom 04.07.2008¹ seien die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten laufenden Gewinne noch mit den festgestellten Verlusten zu verrechnen. Im Übrigen sei § 8c KStG a.F. verfassungswidrig.

Zur Begründung führte die Klägerin aus, dass die Versagung des Verlustabzugs das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG verletze. Die Missbrauchsvermeidung sei keine ausreichend Rechtfertigung, da sich die Regelung nicht auf spezifische Missbrauchsfälle beschränke, sondern pauschal jede Anteilsübertragung erfasse. Eine Änderung im Bestand der Gesellschafter wirke sich nicht auf die wirtschaftliche oder finanzielle Leistungsfähigkeit der Gesellschaft aus.

Das Verfahren vor dem Finanzgericht ruhte zunächst im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren I R 14/11. Im Hinblick auf das Urteil des BFH vom 30.11.2011² erließ die Finanzbehörde Änderungsbescheide.

Das finanzgerichtliche Verfahren wurde sodann hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c S. 2 KStG a.F. wieder aufgenommen und fortgeführt.

Das Finanzgericht hält die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG a.F. insoweit für verfassungswidrig, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50% des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste nicht mehr abziehbar sind. Das Verfahren wurde deshalb nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ausgesetzt.

Die Vorlageentscheidung begründete das Finanzgericht mit (1.) der Rechtsentwicklung, (2.) der Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung der Norm sowie (3.) dem nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG. Ob die Vorschrift des § 8c KStG a.F. auch gegen Art. 14 GG verstößt, ließ das Finanzgericht offen.

Im Einzelnen:

1. Anwendung von § 8c Satz 2 KStG a.F. im Streitfall und Rechtsentwicklung

Das Finanzgericht schloss sich den Feststellungen des BVerfG mit Beschluss vom 29.03.2017³ zur Rechtsentwicklung der Norm in dem Vorlageverfahren zu § 8c Satz 1 KStG a.F. an. Hierin hat das BVerfG entschieden, dass § 8c Satz 1 KStG a.F. sowie § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vom 12.08.2008 sowie den nachfolgenden Fassungen bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sind und den Gesetzgeber verpflichtet, bis spätestens zum 31.12.2018 rückwirkend zum 01.01.2008 eine Neuregelung zu treffen.

¹ IV C 7-S 2745-a/08/100001, BStBl. I 2008, 736, DStR 2008, 1436

² I R 14/11, BStBl. II 2012, DStR 2012, 458

³ 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094

2. Fehlende verfassungskonforme Auslegung

Ein voller Verlustabzug kann nach Auffassung des Finanzgerichts gerechtfertigt sein, wenn § 8c Satz 2 KStG a.F. nur auf Fälle missbräuchlicher Gestaltung anzuwenden wäre. Eine derartige Auslegungsmöglichkeit der Norm hat das Finanzgericht jedoch verneint.

Denn nach dem Wortlaut des § 8c Satz 2 KStG a.F. führt ein schädlicher Beteiligungserwerb in Gestalt der mittelbaren oder unmittelbaren Übertragung von 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft innerhalb von fünf Jahren stets zu einem vollständigen Verlustuntergang. Einzige Tatbestandsvoraussetzung ist die Anteilsübertragung. Eine Missbrauchsabsicht als weitere Voraussetzung verlangt die Vorschrift gerade nicht. Eine von dem Wortlaut der Norm abweichende und die Anwendbarkeit einschränkende Auslegung auf missbräuchliche Gestaltungen käme nur dann in Betracht, wenn eine planwidrige Regelungslücke bestehen würde. Dies würde voraussetzen, dass der Gesetzgeber die Absicht hatte, den Verlustabzug auf missbräuchliche Gestaltungen zu begrenzen. Für eine rechtsfortbildende, lückenschließende Auslegung hat der Senat des Finanzgerichts keinen Raum gesehen, da es dem Gesetzgeber bei der Schaffung des § 8c KStG um eine einfache und breit angelegte Erfassung von Anteilsübertragungen gegangen sei. Maßgebliches Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung sollte nach der Gesetzesbegründung allein der Anteilseignerwechsel sein.⁴ Auch das BVerfG habe in dem Beschluss vom 29.03.2017⁵ aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift des § 8c KStG a.F. eine Auslegung ausgeschlossen.

3. Verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Nach Auffassung des Finanzgerichts verstößt der Ausschluss des Abzugs der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste bei der unmittelbaren Übertragung von mehr als 50% des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft gegen den Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG.

Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG gebiete, wesentliches Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.⁶ Ferner binde Art. 3 Abs. 1 GG den Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und gebiete die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁷ in Gestalt der horizontalen und vertikale Belastungsgleichheit.⁸ Der Grundrechtsschutz gelte auch für inländische Kapitalgesellschaften, denn es sei anerkannt, dass die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch im Bereich der Körperschaftsteuer gelte.⁹

Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abweichung von dem Grundsatz der Besteuerung von der Leistungsfähigkeit fehle im hier vorliegenden Fall. Das BVerfG habe in seinem Beschluss vom 29.03.2017 ausgeführt, dass der Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG verletzt sei, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lasse.¹⁰ Zwar habe der Gesetzgeber bei der Auswahl des

⁴ BT-Drs. 16/4841, S. 74, 76

⁵ 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094

⁶ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 2/07, BVerfGE 122, 210

⁷ BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 70

⁸ BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 26/84, BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 82, 60, 89; BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, 40

⁹ BVerfG, Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393

¹⁰ BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvL 1/51, BVerfGE 1, 14, BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvL 1735/00, BVerfGE 107, 27

Steuergegenstandes sowie der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum.¹¹ Nach dem Gebot der Folgerichtigkeit muss eine einmal getroffene Ausgestaltung steuerrechtlicher Tatbestände jedoch folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden.¹² Rein fiskalische Zwecke der staatlichen Einnahmeerhöhung stellen nach der Rechtsprechung des BVerfG keine sachlichen Rechtfertigungsgründe dar.¹³

Zwar darf der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härte gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen.¹⁴ Eine gesetzliche Verallgemeinerung muss jedoch von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen einschließenden Beobachtung ausgehen.¹⁵ Der Gesetzgeber darf mithin keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen.¹⁶ Durch eine Typisierung darf lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen durch unvermeidbare Härten getroffen werden.¹⁷

Im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung zu den Anforderungen an die gesetzliche Rechtfertigung eines Eingriffs in den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG durch generalisierende und typisierende Regelungen im Steuerrecht hält der Senat des Finanzgerichts den Verfassungsverstoß für nicht gerechtfertigt. Denn es fehlten hinreichende sachliche Gründe, die sich weder aus der Absicht einer Missbrauchsbekämpfung noch aus gesetzgeberischen Typisierungsbefugnissen ableiten ließen.

Die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG a.F. führe zu einer unterschiedlichen Behandlung von Kapitalgesellschaften mit und ohne Anteilseignerwechsel. § 8c Satz 2 KStG durchbreche das Trennungsprinzip, da für die Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts Kapitalgesellschaft auf die Ebene der Anteilseigner durchgegriffen werde. Das Tatbestandsmerkmal für den Verlustuntergang – die Anteilsübertragung – betreffe allein die Ebene der Anteilseigner und könne von der Kapitalgesellschaft nicht beeinflusst werden.

Das BVerfG habe in seiner Entscheidung vom 29.03.2017 auf die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft abgestellt. Diese werde nicht nur durch die Personen der Anteilseigner, sondern jedenfalls auch, wenn nicht sogar nur durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen geprägt. Daher gehe nach Auffassung des BVerfG mit der Änderung des Anteils von mehr als 25% innerhalb von fünf Jahren nicht typisierend eine Änderung der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft einher. Zwar ermögliche der Erwerb der Mehrheitsbeteiligung eine unmittelbare Einflussnahme auf die Gesellschaft und die Nutzung von Verlusten zu eigenen Zwecken des Gesellschafters. Das gelte jedoch nur dann, wenn nicht nur die Mehrheit des Kapitals, sondern auch die Mehrheit der Stimmrechte erworben werde. Die bloße Möglichkeit der Einflussnahme reiche jedoch nicht aus, um die Gesellschaft zu einer „anderen“ zu machen, vielmehr komme es auf tatsächliche Maßnahmen der Gesellschafter an.¹⁸

Für den Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung gebe es nach Auffassung des BVerfG viele Gründe. So käme neben der Investition zur Verfolgung eigener unternehmerischer Ziele auch der Erwerb zur Maximierung von Synergieeffekten oder die Beteiligung als Finanzinvestition mit dem Zweck der

¹¹ BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, 27

¹² BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271

¹³ BVerfG v. 05.02.2002 – 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 45

¹⁴ BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268

¹⁵ BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 2/07, BVerfGE 122, 210

¹⁶ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164

¹⁷ BVerfG v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119

¹⁸ BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094

späteren Veräußerung mit Gewinn in Betracht. Vor diesem Hintergrund könne kein typisierender Fall angenommen werden, in dem der Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung zu einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft führe.

Nach Auffassung des Senats des Finanzgerichts reicht auch die Übertragung von mehr als 50% der Anteile nicht aus, um von einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft auszugehen.

Dafür spricht nach Auffassung des Finanzgerichts auch die Einführung des § 8d KStG durch das Gesetz zu zur weiter Entwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016.¹⁹ Denn die Regelung stellt für den Verlustvortrag auf die Unternehmensfortführung als Unterhalten ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs ab. Der Gesetzgeber hat mit dieser Vorschrift die erkannte überschießende Wirkung von § 8c KStG a.F. eindämmen wollen.

Ein sachlicher Differenzierungsgrund ergibt sich nach Auffassung des Finanzgerichts auch nicht aus der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug. Die Besteuerung der Körperschaft stellt nach der Systematik des Gesetzes auf die Identität der Gesellschaft ab und nicht auf die der Gesellschafter. Eine Annäherung an die transparente Besteuerung von Personengesellschaften war mit der Schaffung des § 8c KStG a.F. weder beabsichtigt, noch wird sie durch die Regelung erreicht. Denn die Vorschrift führt zu einer Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften als auch zu einer Ungleichbehandlung zwischen den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft und denen einer Personengesellschaft. Denn der vollständige Wegfall des Verlustabzugs trifft nach § 8c Satz 2 KStG a.F. zum einen auch die verbleibenden Altgesellschafter, zum anderen geht der Verlustabzug anders als beim ausscheidenden Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht auf diesen über, sondern endgültig unter.

Soweit das BVerfG bei einem Fehlen der Regelung des § 8c KStG a.F. die Möglichkeit sieht, den Verlustabzug im Rahmen des Kaufpreises des Anteils werterhöhend zu berücksichtigen, sieht das Finanzgericht hierin keinen Missbrauch der Verlustnutzung, solange sich die Identität der Gesellschaft nicht ändert.

II. Rechtliche Würdigung

Die Bundesrechtsanwaltskammer schließt sich der Auffassung des Finanzgerichts Hamburg an, wonach die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Satz 2 KStG a.F. gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gem. Art. 3 Abs. 1 GG (hierzu nachfolgend unter 1.) verstößt. Ferner nimmt die Bundesrechtsanwaltskammer auch einen verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigten Eingriff in die Eigentumsfreiheit nach Art. 14 Abs. 1 GG an (hierzu nachfolgend unter 2.).

Im Einzelnen:

1. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG a.F. führt zu einer Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Sachverhalte, wenn die Verluste einer Kapitalgesellschaft aufgrund eines Anteilswechsels von mehr als 50% innerhalb von fünf Jahren untergehen, dagegen aber bei einer Kapitalgesellschaft ohne

¹⁹ BGBl. I 2016, 2998

Anteilswechsel in den Folgejahren durch Verrechnung mit Gewinnen steuermindernd genutzt werden können.

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG verlangt, dass wesentlich gleich leistungsfähige Steuerpflichtige wesentlich gleich besteuert werden (horizontale Belastungsgleichheit).

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit reicht historisch bis ins 18. Jahrhundert zurück²⁰ und wurde verfassungsrechtlich in Art. 134 WRV verankert (Art. 134 WRV: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“). Das BVerfG hat in seiner ständigen Rechtsprechung das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab einer gleichheitsgerechten Besteuerung i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG zugrunde gelegt.²¹

Die finanzielle Leistungsfähigkeit bildet sich im disponiblen Einkommen ab, denn nur dieses steht einer Besteuerung zur Verfügung.²² Disponibel ist das Nettoeinkommen, das sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben (objektives Nettoprinzip) sowie nach Berücksichtigung der existenzsichernden Aufwendungen im Einkommensteuerrecht (subjektives Nettoprinzip) ermittelt.

In der Rechtsprechung des BVerfG ist zwar bislang offengelassen worden, ob das objektive Nettoprinzip, das über § 8 Abs. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften gilt, Verfassungsrang hat.²³ Gleichwohl ist höchstrichterlich anerkannt, dass die Bindung des Gesetzgebers an das objektive Nettoprinzip aus dem Gebot der Folgerichtigkeit ergibt.²⁴ Verlustausgleich und Verlustabzug sind Kernbestandteile des objektiven Nettoprinzips. Da das Nettoprinzip nicht auf einzelne Steuerabschnitte beschränkt ist, sondern periodenübergreifend realisiert werden muss, darf der Verlustabzug grundsätzlich weder zeitlich noch sachlich begrenzt werden.²⁵

Steuersystematisch ist zu berücksichtigen, dass nach dem Subjektsteuerprinzip Personenidentität bestehen muss zwischen dem Steuerpflichtigen, der den Verlust erlitten hat, und dem Steuerpflichtigen, der den Abzug geltend machen will.²⁶ Nach dem im Körperschaftsteuergesetz geltenden Trennungsprinzip ist Steuersubjekt die Kapitalgesellschaft selbst und nicht – wie in der Besteuerung der Personengesellschaft – die hinter der Gesellschaft stehenden Anteilseigner. Im Körperschaftsteuerrecht sind die Körperschaft und der Anteilseigner getrennt voneinander zu beurteilende Steuersubjekte. Das Trennungsprinzip verbietet daher eine Verrechnung von Verlusten der Körperschaft mit Gewinnen der Anteilseigner und umgekehrt.²⁷ Daraus folgt steuersystematisch, dass Verluste auf Ebene der Körperschaft unbegrenzt mit Gewinnen der Körperschaft verrechnet werden können. Ein Verstoß gegen diese steuersystematische Entscheidung bedarf der Rechtfertigung.

Geht der Verlustabzug aufgrund eines Wechsels im Kreis der Gesellschafter unter, führt dies zu einer über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft hinausgehende Besteuerung. Denn der Wechsel der Gesellschafter selbst führt nicht zu einer Erhöhung der Liquidität der Kapitalgesellschaft selbst. Auf hat der Gesellschafterwechsel keine Auswirkung auf den wirtschaftlichen

²⁰ Kube, DStR 2011, 1781

²¹ BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, NJW 1957, 417

²² BVerfG v. 30.9.1997 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743

²³ BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, DStR 2003, 633

²⁴ BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460

²⁵ Hey, Beihefter zu DStR 34, 2009, 109

²⁶ RFH v. 12.5.1936 – I A 84/36, RStBl. 1936, 789

²⁷ Herzig, DStJG 2005, 184

Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft. Auswirkungen können erst nach dem erfolgten Gesellschafterwechsel getroffene Gesellschafterbeschlüsse haben.

Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Gebot der Folgerichtigkeit kann in der Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen liegen. Will der Gesetzgeber missbräuchliche Fälle in typisierender Weise erfassen, muss er die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Normierung von Vereinfachungszwecknormen berücksichtigen und darf sich – wie von dem Finanzgericht Hamburg aufgezeigt – nicht an dem atypischen Fall orientieren und muss unbillige Härten vermeiden.

Der Gesetzgeber wollte im Fall des § 8c KStG eine gegenüber dem bis zu seiner Einführung geltenden § 8 Abs. 4 KStG einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften konzipieren.²⁸ Die sog. Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. sollte missbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken, bei denen die Veräußerung der Anteile im wirtschaftlichen Ergebnis ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Monetarisierung von Verlustvorträgen im Sinne von § 10d EStG dient.²⁹ Nach Auffassung des Gesetzgebers sollte von einem Mantelkauf ausgegangen werden können, wenn die Kapitalgesellschaft über keine wesentlichen Vermögenswerte mehr verfügte. Die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG erwies sich in der Praxis nach Auffassung des Gesetzgebers als kompliziert und gestaltungsanfällig.³⁰ § 8c KStG sollte daher der Vermeidung von Gestaltungen zur Steuerumgehung dienen.³¹ Ziel war die Bekämpfung von legalen, aber unerwünschten Gestaltungen, insbesondere des Handels mit vortragsfähigen Verlusten.

Soweit die Vorschrift des § 8c KStG als Voraussetzung allein auf den bloßen Anteilseignerwechsel abstellt, kann hier weder ein Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft noch ein Missbrauch vermutet werden.³² Denn die Vorschrift des § 8c KStG erfasst jeden Anteilseignerwechsel unabhängig davon, ob ein Missbrauchsfall im Sinne eines Mantelkaufs vorliegt. Ein missbräuchlicher Mantelkauf ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Kapitalgesellschaft mangels Geschäftsbetriebs und Betriebsvermögens nur einen leeren Mantel darstellt, der von einem Investor mit einer neuen Aktivität gefüllt wird, um die Verluste der Gesellschaft steuerlich nutzbar zu machen.

Aus einem Anteilseignerwechsel kann jedoch nicht ohne Weiteres auf eine missbräuchliche Gestaltung geschlossen werden, da es viele wirtschaftliche Gründe für den Erwerb von Beteiligungen an einer Körperschaft geben kann. So kann die Zufuhr von Kapital zur Stärkung junger Unternehmen gerade dem Ausbau des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dienen. Diese Absicht kann schwerlich einem Missbrauchsvorwurf ausgesetzt sein.

Soweit der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung davon ausgegangen ist, dass sich durch den Wechsel im Kreis der Gesellschafter die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft ändere,³³ geht dies fehl. Denn der Gesetzgeber lässt unberücksichtigt, dass steuersystematisch der Verlust nur durch das Steuersubjekt geltend gemacht werden darf, das den Verlust erlitten hat.³⁴ Die wirtschaftliche Identität einer Kapitalgesellschaft wird durch einen Anteilseignerwechsel nicht ohne Weiteres berührt. Denn nach § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG i.d.F. v. 29.10.1997 fehlte einer Kapitalgesellschaft die wirtschaftliche Identität erst bei kumulativem Vorliegen der Voraussetzungen, dass mehr als die Hälfte der Geschäftsanteile

²⁸ BT-Drs. 16/4841, 74

²⁹ BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, DStR 2006, 1076; BFH v. 28.5.2008 – I R 87/07, DStR 2008, 2107

³⁰ BT-Drs. 16/4841, 34

³¹ Stellungnahme des BMF, S. 22

³² Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8c Anm. J 07-2

³³ so BT-Drs. 16/4841, 76

³⁴ BFH v. 8.1.1958 – I 131/57 U, NJW 1958, 967; BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, DStR 2008, 545

übertragen, überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt und der Geschäftsbetrieb mit diesem neuen Betriebsvermögen fortgeführt oder wiederaufgenommen wurde.

Der Ausschluss der Verlustverrechnung kann daher nicht allein mit einem Anteilseignerwechsel gerechtfertigt werden.

Eine geltungserhaltende Reduktion der Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG a.F., wonach eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung durch verfassungskonforme Auslegung erreicht werden könnte, ist im Hinblick auf die historische Genese der Norm und die Intention des Gesetzgebers nicht möglich. Denn der Gesetzgeber beabsichtigte, mit § 8c KStG gegenüber der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG eine einfachere Verlustabzugsbeschränkung zu schaffen.³⁵ Der Gesetzgeber knüpfte den Verlustabzug bewusst nur an die Voraussetzung des schädlichen Anteilseignerwechsels von mehr als 50 Prozent. Für eine Auslegung, wonach ein Gestaltungsmissbrauch als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal in die Vorschrift hineinzulesen wäre, kommt nach der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Vorschrift mithin nicht in Betracht.

2. Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG

Der Ausschluss des Verlustabzugs nach § 8c Satz 2 KStG a.F. Berührt den Schutzbereich des Art. 14 GG. Die Steuerbelastung fällt grundsätzlich in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie.³⁶

Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers wird durch den allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begrenzt. Nach der Rechtsprechung des 1. Senats des BVerfG ist das Eigentumsgrundrecht dann verletzt, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, dass sie erdrosselnde Wirkung haben.³⁷

Erdrosselnd ist eine Steuer dann, wenn die steuerliche Belastung nicht aus den Erträgen der Steuerquelle, sondern durch die Verwertung der Quelle selbst erbracht werden kann.³⁸ Soweit eine Steuer deshalb nur eine bloß teilweise Konfiskation des Besteuerungsgegenstands zur Folge hat, verstößt sie gegen Art. 14 GG.³⁹

Eine konfiskatorische Wirkung des § 8c Satz 2 KStG a.F. tritt ein, wenn die Liquidität der Kapitalgesellschaft nicht ausreicht, um die aus dem Wegfall des Verlustabzugs resultierende Steuerlast zu begleichen und hierfür Anlagevermögen veräußert oder Fremdkapital aufgenommen werden müsste.

Die konfiskatorische Wirkung ist unverhältnismäßig und kann auch nicht durch den Zweck des Gesetzgebers der Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen gerechtfertigt werden. Denn die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG a.F. erfasst unterschiedslos alle Fälle des Anteilseignerwechsels von mehr als 50%, ohne dass weitere Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt werden müssen.

Gerade in Fällen der Umstrukturierung kann der Erwerb der Mehrheitsbeteiligung durch einen Investor dem Fortbestand des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dienen, ohne dass eine missbräuchliche

³⁵ BT-Drs. 16/4841, 74

³⁶ BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, DStR 2006, 555

³⁷ BVerfG v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/91, NJW 1997, 1975

³⁸ Kirchhof, NJW 1987, 3217

³⁹ BVerfGE 50, 97; 63, 343

Gestaltung vorliegt. Auch innovative junge Unternehmen, die hohe Anfangsverluste aus Forschung und Entwicklung ausweisen, sind für die Sicherung des Ausbaus und Fortbestands des Unternehmens darauf angewiesen, sich am Kapitalmarkt über die Beteiligung von Finanzinvestoren zu refinanzieren. Ein Gestaltungsmissbrauch resultiert aus der Aufnahme von Finanzinvestoren ebenso wenig wie aus dem späteren Wiederausscheiden der Investoren. Folglich erfasst die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG a.F. auch Fälle, in denen keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt.

Eine einschränkende Auslegung der Vorschrift, wonach § 8c Satz 2 KStG a.F. nur im Fall eines Gestaltungsmissbrauchs anzuwenden ist, kommt aufgrund der Entstehungsgeschichte der Norm und dem Willen des Gesetzgebers nicht in Betracht (s.o.).

Mithin fehlt eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Verstoßes gegen die Eigentumsfreiheit.

Schließlich betrifft § 8c Satz 2 KStG a.F. auch auf Ebene des Anteilseigners Art. 14 Abs. 1 GG, da der Ausschluss des Verlustabzugs in Fällen des Anteilseignerwechsels sich unmittelbar wertmindernd auf den Wert der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft auswirkt. Die hierin liegende Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums der Anteilseigner ist aus den vorstehend dargelegten Gründen unverhältnismäßig und daher nicht gerechtfertigt.

- - -