



## BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

### Stellungnahme Nr. 26/2014 Juni 2014

#### Zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 1 KStG in der Fassung vom 14.08.2007 2 BvL 6/11

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

**RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender**

**RA Dr. Christian-Dietrich Bracher**

**RA und Notar Prof. Dr. Wolfgang Kuhla**

**RA Prof. Dr. Christofer Lenz**

**RA Dr. Michael Moeskes (Berichterstatter)**

**RA Prof. Dr. Michael Quaas**

**RA Dr. Gerhard Strate**

**RA und Notar Prof. Dr. Bernhard Stür**

**RA Prof. Dr. Michael Uechtritz**

**RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer**

#### Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar  
Barreau Fédéral Allemand  
[www.brak.de](http://www.brak.de)

#### Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9    Tel. +49.30.28 49 39 - 0  
10179 Berlin    Fax +49.30.28 49 39 -11  
Deutschland    Mail zentrale@brak.de

#### Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9    Tel. +32.2.743 86 46  
1040 Brüssel    Fax +32.2.743 86 56  
Belgien    Mail brak.bxl@brak.eu

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 163.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

## Stellungnahme

Die Klägerin, eine GmbH i. L., hat nach erfolglosem Einspruchsverfahren vor dem zuständigen Finanzgericht Hamburg Klage erhoben. Das Finanzgericht Hamburg hat das Verfahren ausgesetzt und gem. Art. 100 Abs. 1 GG beschlossen, eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8c S. 1 KStG in der Fassung vom 14.08.2007 einzuholen.

Gegenstand dieses Votums ist die verfassungsrechtliche Prüfung im Rahmen des Verfahrens gem. Art. 100 Abs. 1 GG.

Die Vorlagefrage lautet:

*„Es wird eine Entscheidung des Bundesverfassungsgericht darüber eingeholt, ob § 8c Satz 1 des Körperschaftssteuergesetzes in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (Bundesgesetzblatt I 2007, 1972) mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 Prozent (im Streitfall 48 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft auf einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.“*

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist der Auffassung, dass die Vorschrift insoweit nicht mit Art. 3 Abs.1 GG vereinbar ist.

Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

### I. Wesentlicher Sachverhalt

Die im Jahr 2006 gegründete Klägerin hatte während ihrer Tätigkeit, die die Jahre zwischen 2006 und 2008 abdeckt, ein nahezu ausgeglichenes Ergebnis erwirtschaftet. Hierbei handelte es sich um Verluste in den ersten beiden Jahren sowie um Gewinne im letzten Jahr der Tätigkeit. Das Stammkapital beträgt 25.000,00 €. Gründungsgesellschafter waren die natürlichen Personen R (Stammkapital in Höhe von 13.000,00 €) und W (Stammkapital in Höhe von 12.000,00 €). Der Gesellschaftszweck war darauf angelegt, Pauschalreisen zu veranstalten. Hierzu bediente sich die Gesellschaft eines Kooperationspartners. Im Jahr 2006 erfolgten bereits geschäftliche Aktivitäten, die sich allerdings überwiegend auf die Akquisition von geplanten Pauschalreisen beschränkten. Die Gesellschaft kaufte diese Pauschalreisen an. Die Umsatzerlöse betragen knapp 60.000,00 € im Jahr 2006. Gegenüber den vergleichsweise geringen Umsatzerlösen von knapp 60.000,00 € hatte sie erhebliche betriebliche Aufwendungen für die angekauften Reisen. Diese betrieblichen Aufwendungen konnten nach den geltenden gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften jedoch nicht aktiviert werden, da es sich hierbei um eine teiltfertige Arbeit handelte. Dies hatte zur Folge, dass für den Veranlagungszeitraum 2006 (also dem Gründungsjahr) ein Verlust in Höhe von knapp 390.000,00 €

entstand. Im Jahr 2007 steigerte die Gesellschaft ihre Umsatzerlöse auf ca. 3.331.000,00 €. Im selben Jahr setzte die Gesellschaft erhebliche Mittel in die Vertriebstätigkeit ein. Sie schloss das Jahr 2007 mit einem geringeren Verlust von 206.000,00 € ab. Der bestandskräftig festgestellte verbleibende Verlustübertrag zur Körperschaftssteuer zum 31.12.2007 betrug knapp 595.000,00 €, der auf den 31.12.2007 bestandskräftig festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlustrücklage gut 590.000,00 €. Ebenfalls Ende 2007 kündigte der Kooperationspartner die Zusammenarbeit mit der Gesellschaft auf. Im Jahr 2008 kaufte die Gesellschaft daher keine neuen Reisen mehr ein und setzte nur noch die bereits erworbenen Pauschalreisen ab. Hierdurch erzielte sie Umsatzerlöse von gut 1.953.000,00 € und erwirtschaftete einen Gewinn von gut 595.000,00 €.

Anfang 2008 veräußerte dann der Gesellschafter W seinen Gesellschaftsanteil an einen Externen. Hintergrund war, dass ein Dritter den Gesellschafter W auf Schadensersatz in Millionenhöhe verklagt hatte. Mit der Gesellschaft hatte das nichts zu tun. Es wurde aber befürchtet, dass die Gläubiger des W in die GmbH vollstrecken könnten. Nach § 9 des Gesellschaftsvertrages der GmbH war für eine derartige Konstellation allerdings die Einziehung des Gesellschaftsanteils vorgesehen. In Ansehung dessen übertrug W durch Übertragungsvertrag von Januar 2008 seinen Gesellschaftsanteil in dem genannten Nennwert von 12.000,00 € auf einen anderen (B).

Insoweit ist festzuhalten:

Erstmals im Jahr 2008 ist ein nicht unerheblicher Gewinn erzielt worden, nachdem sie in den Jahren zuvor erheblich investiert hatte.

Der Veranlagungszeitraum 2008 ist zugleich auch der Zeitraum, auf den sich das vorliegende Verfahren bezieht.

Allerdings ist im Zuge dieser Anteilsübertragung der GmbH kein neues Betriebsvermögen zugeführt worden. Dieser Umstand dürfte, wie noch aufzuzeigen sein wird, für den weiteren Fortgang wesentlich sein. Denn B hat einen Anteil an dieser Gesellschaft erhalten, ohne dann seinerseits ein „Mehr“, als Betriebsvermögen, der Gesellschaft zuzuführen. Insoweit bestand ein Zuwendungsverhältnis grundsätzlich nur im Verhältnis zwischen B und W. Die Gesellschaft hat bezogen auf diese Übertragung „nichts davon“.

Die Gesellschaft beschloss Ende 2008 ihre Liquidation.

## **II. Einfachrechtliche Rechtslage nach dem Wortlaut der hier relevanten Vorschrift des einfachen Steuerrechts**

Die Verluste der Anfangsjahre 2006 und 2007 könnte die Gesellschaft, sofern der hier interessierende § 8c Satz 1 KStG nicht angewendet würde, auf der Grundlage von § 10d EStG mit den Gewinnen verrechnen. Dies hätte zur Folge, dass hier lediglich eine steuerliche Belastung von ca. 200,00 € Körperschaftssteuer und ca. 1.000,00 € Gewerbesteuer anfallen würde.

Demgegenüber ordnet § 8c S. 1 KStG dem Wortlaut nach den quotalen Verlustuntergang an, wodurch hier eine steuerliche Gesamtbelastung von rund 100.000,00 € eintritt. Die wirtschaftliche Differenz wäre daher in Abhängigkeit davon, ob § 8c S. 1 KStG anzuwenden ist, sehr beträchtlich.

Der Wortlaut der Vorschrift des hier maßgeblichen § 8c S. 1 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (Bundesgesetzblatt I 2007, 1912) schließt eine derartige Verrechnung in der Tat aus:

*„Werden innerhalb von 5 Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar.“*

Die nach dem Wortlaut des § 8c S. 1 KStG des seinerzeit geltenden § 8c S. 1 KStG geltenden Maßgaben liegen hier vor: Es sind innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einen Erwerber übertragen worden, nämlich 48 %. Die Rechtsfolge des § 8c S. 1 KStG ist sodann eindeutig: Es sind dann insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte, also die nicht genutzten Verluste, nicht mehr abziehbar. Dies sind die jeweiligen Verluste zum 31.12.2007 (vor Abzug der Körperschaftssteuer bzw. der festgestellte Gewerbesteuerverlust). Dies sind 48 % bezogen auf den Verlustvertrag zur Körperschaftssteuer in Höhe von knapp 595.000,00 € bzw. zum Gewerbeverlust in Höhe von gut 590.000,00 €. Grundlage dieser Begrenzung ist die Übertragung des Gesellschaftsanteils des W auf den B im Jahr 2008. Das Finanzamt berücksichtigte daher folgerichtig den Verlust zum 31.12.2007 nicht in voller Höhe (also dem verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftssteuer bzw. den per diesem Datum festgestellten Gewerbesteuerverlust). Vielmehr kürzte das Finanzamt gemäß § 8c KStG in der im Jahr 2008 geltenden Fassung um den prozentual auf den ausgeschiedenen Gesellschafter (also W) entfallenden Anteil von 48 %, also dem Anteil des Gesellschaftsanteils von 12.000,00 € am Stammkapital von insgesamt 25.000,00 €. Die Kürzung um 48 % bedeutete, dass bei der Körperschaftssteuer eine Kürzung um gut 285.000,00 € und bei der Gewerbesteuer um gut 283.000,00 € erfolgte. In dieser Höhe wurde also der Verlustabzug für das Jahr 2008 gekürzt (zusammen also ein Betrag in Höhe von 568.000,00 €).

### **III. Zulässigkeit der Vorlageentscheidung gemäß Art. 100 Abs. 1 GG i. V. m. §§ 80 ff. BVerfGG**

Die Vorlage des Finanzgerichts Hamburg ist zulässig.

1. Wie bereits ausgeführt, ist der Wortlaut der Vorschrift eindeutig. Da aber aus Gesellschaftssicht der Kapitalgesellschaft kein Kapital entzogen wurde, vielmehr der Anteil des W nur an einen anderen, neuen Gesellschafter (B) gewechselt hat und diese Kapitalwanderung daher nicht zu einem Nachteil bei der Gesellschaft selbst führte, könnte ein derartiges Ergebnis problematisch sein. Es könnten sich nämlich teleologische Bedenken ergeben, die - hätten diese ein anderes Auslegungsergebnis zur Folge - ggf. eine abschließende Lösung auf der Ebene der Anwendung einfachen (Steuer)Rechts ermöglichten, sodass dann die Vorlage gemäß Art. 100 Abs.1 GG ggf. unzulässig wäre.

Es wurde immerhin keinerlei Betriebsvermögen entzogen. Es wurde allerdings auch keines zugeführt. Letzteres ist jedoch zum Erhalt der Gesellschaft offenbar auch nicht erforderlich. Denn diese hatte per 2008 ein nahezu ausgeglichenes Ergebnis erwirtschaftet. Vielmehr wurde aufgrund der Übertragung lediglich dem ursprünglichen Mitgesellschafter des W, R, die

Möglichkeit genommen, gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages diesen Gesellschaftsanteil einzuziehen und damit zu übernehmen.

Es mag sein, dass die Übernahme durch den vormals Gesellschaftsfremden in rein zivilrechtlicher/gesellschaftsrechtlicher Hinsicht zur Abwehr der Einzugsmöglichkeit gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages missbräuchlich bzw. anfechtbar gewesen wäre. Hierauf kommt es allerdings nicht an. Denn in rein steuerlicher Hinsicht ist eine Auswirkung von W geschweige denn von der Gesellschaft gerade nicht intendiert. Vielmehr beschränkt sich, wenn überhaupt von einem Missbrauch die Rede sein könnte, dieser allenfalls darauf, dass einem Gesellschafter entgegen des Gesellschaftsvertrages die Möglichkeit genommen werden soll, den Gesellschaftsanteil einzuziehen und zu übernehmen. Das ist jedoch rein zivilrechtlich zu beurteilen.

Es fällt also auf, dass ein steuerlicher Missbrauch hier gerade nicht besteht, sondern vielmehr eine steuerliche Wirkung nach § 8c S. 1 KStG an einen zivilrechtlichen Übertragungsvorgang anknüpft und nach dem Wortlaut allein dies zum Gegenstand der hier angegriffenen Rechtsfolge (Einschränkung der Abziehbarkeit) gemacht wird.

Nach dem reinen Wortlaut des § 8c S. 1 KStG wäre allerdings die Übernahme des Anteils durch den ursprünglichen Mitgesellschafter genauso zu behandeln wie der hier konkrete Vorgang, nämlich die Übernahme durch einen vormals Gesellschaftsfremden. Dies aber schließt das tatbestandliche Erfordernis eines steuerlichen Missbrauches ersichtlich aus.

2. Es könnte sich daher die Frage erheben, ob auf einfachgesetzlicher Grundlage - völlig unabhängig von etwaigen verfassungsrechtlichen Erwägungen - die Vorschrift des § 8c S. 1 KStG ohnehin von vornherein teleologisch zu reduzieren wäre, also im Ergebnis restriktiv auszulegen wäre auf die Fälle eines steuerlichen Missbrauchs.

Eine derartige teleologische Reduktion ist jedoch nicht möglich, da eine Regelungslücke nicht besteht:

In der Gesetzesbegründung wird insoweit nämlich ausgeführt, dass lediglich darauf abgestellt wird, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und er es prinzipiell in der Hand hat, die Verwertung der Verluste zu steuern (vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 34 f.). Insoweit zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass aufgrund des eindeutigen Wortlauts des hier anwendbaren § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (2008) eine einschränkende Auslegung im Wege der teleologischen Reduktion ausscheidet.

Die Begründung des Finanzgerichts Hamburg hat auch zutreffend angegeben, dass von dieser Rechtsnorm und ihrer Gültigkeit die Entscheidung des Gerichts abhängig ist. Die Vorlage hat zudem explizit eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG gerügt.

Die Vorlage ist zulässig.

#### **IV. Verfassungsgemäßheit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (2008)**

##### **1. Kein Verstoß gegen Freiheitsgrundrechte**

- a) Ein Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG, der grundsätzlich das Erworbenene schützt, scheidet vorliegend aus. Der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ist hier nicht berührt. Zwar kann der Schutzbereich berührt sein, wenn Steuerpflichten an Tatbestände über den Erwerb von Eigentum anknüpfen, wie bei der Einkommens- und der Gewerbesteuer (vgl. BVerfGE 115, 97, 111 ff.). Jedoch geht es bei der hier gegenständlichen Begrenzung des Verlustabzuges um etwas anderes. Dieser knüpft hier auf den Vermögensbestand als Ganzem innerhalb einer bestimmten Periode an und unterfällt nicht dem Eigentum im Sinne von Art. 14 GG (vgl. BVerfGE 112, 93, 107).
- b) Auch ein Eingriff in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG wird zu verneinen sein: Soweit die GmbH i. L. Grundrechtsträger gemäß Art. 19 Abs. 3 GG auch dieses Grundrechts wäre, besteht durch die gesetzliche Regelung kein Eingriff in den Erwerbsvorgang 2008 oder später. Bei dem Erwerbsvorgang handelt es sich um einen abgeschlossenen Tatbestand. Ende des Jahres 2008 hat die Gesellschaft ihre Liquidation beschlossen.
- c) Ein Eingriff in die allgemeine Wirtschaftsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG besteht nicht, da der Erwerbsvorgang im Jahr 2008 bereits abgeschlossen war und aufgrund der Liquidation in den Folgejahren keine wirtschaftliche Aktivität mehr intendiert war.

## 2. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Im Ergebnis besteht hier ein Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG.

Dies ergibt sich aus Folgendem:

Die GmbH i. L. ist Grundrechtsträger gem. Art. 19 Abs. 3 GG.

Die konkrete Kapitalgesellschaft wird bei Anwendung des hier maßgeblichen § 8c S. 1 KStG schlechter gestellt als die gleiche Kapitalgesellschaft (oder eine andere Kapitalgesellschaft) bei Anwendung der vorher geltenden Vorschriften.

Es stellt sich die Frage, ob diese Ungleichbehandlung verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist.

- a) Missbrauchsfälle sind denkbar und im Wirtschaftsleben real in den Fällen, wo ein sogenannter „Mantelkauf“ bei Gesellschaften erfolgt (etwa bei reinen Verlustgesellschaften). Im steuerlichen Zusammenhang ist hierunter der Erwerb einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, die über keinen Geschäftsbetrieb und über kein nennenswertes Betriebsvermögen (mehr) verfügt, aber Verlustvorträge hat, die der Erwerber sich gerade nutzbar machen will. Es ist selbsterklärend und leuchtet unmittelbar ein, dass es Sinn macht, einen derartigen dann mechanisch steuerlich eintretenden „Vorteil durch Verlust“ zu verhindern. Dieses Thema ist nicht neu, sondern war bereits vor Jahrzehnten Gegenstand der Rechtsprechung. Hierauf weist auch das FG in seiner Vorlage zu Recht hin.

Die Rechtsprechung des BFH, basierend auf der früheren Rechtsprechung bereits des Reichsfinanzhofs, postuliert, dass der Erwerber den Verlust nur dann für sich nutzen könne, wenn eine rechtliche Identität besteht zwischen demjenigen, der den Verlust erlitten hat und demjenigen, der den Verlust steuerlich geltend macht (vgl. etwa BFH Urteil vom 08.01.1958, Az.: I 131/57 U). Das Bundesverfassungsgericht hat diese Rechtsprechung etwa mit Beschluss vom

26.03.1969, worauf auch das Finanzgericht Hamburg zutreffend hinweist, ausdrücklich bestätigt (vgl. 1 BvR 512/06).

Hierbei ging es immer um die Frage, ob im Hinblick auf den Erwerber einer Gesellschaft oder eines Anteils bzw. zwischen der Person, die den Verlust erlitten hat und derjenigen, die den Verlustabzug geltend macht, eine wirtschaftliche Einheit besteht. Der BFH hatte in den 80er Jahren seine Rechtsprechung zum Mantelkauf darauf abgestellt, dass das Merkmal der wirtschaftlichen Identität kein Tatbestandsmerkmal des damaligen § 10d EStG sei. Es erfolgte dann in dem Steuerreformgesetz 1999 eine Reaktion auf diese Rechtsprechung, in welcher der damalige Gesetzgeber seinerzeit bezogen auf den damaligen § 8 Abs. 4 KStG für den Verlustabzug gemäß des damaligen § 10d EStG die Voraussetzung aufgestellt hat, dass nicht nur rechtliche Identität, sondern auch wirtschaftliche Identität mit der Körperschaft besteht, die den Verlust erlitten hat.

Dabei definierte der damalige Gesetzgeber in diesem Gesetz die wirtschaftliche Identität negativ dahin, dass die Identität insbesondere dann nicht vorliegt, wenn mehr als 75 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnimmt (§ 8 Abs. 4 S. 2 KStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 22.06.1988). Ziel der Regelung war es, den Handel mit Verlusten durch Veräußerung der Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft zu verhindern (vgl. BT-Drs. 11/2157, S. 121).

Es reagierte dann der Gesetzgeber mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz vom 29.11.1997 und definierte das Nichtvorliegen der wirtschaftlichen Identität dahin, wenn nunmehr mehr als 50 % der Anteile übertragen werden und der Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufgenommen oder fortgeführt wird. In dieser Konstellation konnten also die Verluste jetzt auch untergehen, wenn ein laufender Betrieb übernommen wurde.

Der Gesetzgeber knüpfte im Umsatzsteuerreformgesetz 1990 als auch im Unternehmenssteuerreformgesetz von 1997 im Hinblick auf das Nichtvorliegen einer wirtschaftlichen Identität tatbestandlich an den Fall der Übertragung der Anteile an eine Kapitalgesellschaft an und beließ es bei der weiteren Voraussetzung des Nichtvorliegens der wirtschaftlichen Identität, also dabei, dass die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen (fortführt und) wieder aufnimmt. Lediglich das Tatbestandsmerkmal „fortführen“ wurde im Unternehmenssteuerreformgesetz gegenüber dem Steuerreformgesetz von 1990 als weiteres negatives Merkmal des Fehlens einer wirtschaftlichen Identität aufgenommen. Für den vorliegenden Sachverhalt spielt dies jedoch keine Rolle, weil sich das Betriebsvermögen gerade nicht verändert hat und der Geschäftsbetrieb im Jahre 2008 unstreitig fortgeführt wurde. Er wurde lediglich erst Ende 2008, also am Ende des hier streitigen Zeitraumes, beendet (Liquidationsbeschluss).

Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 trat dann durch Gesetz vom 14.08.2007 die für den hier vorliegenden Sachverhalt unmittelbar einschlägige Vorschrift in Kraft. Bei der hier maßgeblichen Vorschrift des § 8c S. 1 KStG (2008) besteht ein entscheidender Unterschied gegenüber der vorher geltenden Rechtslage nicht nur in der Höhe (jetzt 25 %), sondern auch bei dem Thema „Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes mit überwiegend neuem Betriebsvermögen“. Diese zweite tatbestandliche Voraussetzung, die die wirtschaftliche Identität ausschließen würde, ist nach dem jetzigen Gesetzeswortlaut für die Frage der wirtschaftlichen Identität insofern irrelevant, dass eine wirtschaftliche Identität nicht nur dann nicht vorliegt, wenn eine bestimmte Höhe der Anteile übertragen wird und die Kapitalgesellschaft ihren

Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wiederaufnimmt, sondern nunmehr völlig unabhängig vom Letzteren.

Der Gesetzgeber hatte vor dem hier in Rede stehenden § 8c S. 1 KStG an die Frage der wirtschaftlichen Identität angeknüpft und deren Nichtvorliegen negativ abgegrenzt und formuliert. Aus dem Fehlen einer Formulierung bezogen auf Betriebsvermögen im Rahmen des hier anzuwendenden § 8c S. 1 KStG (2008) im Kontext mit der negativen Abgrenzung der wirtschaftlichen Identität kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass damit § 8c S. 1 KStG (2008) teleologisch dahin reduziert werden könne, es könne umgekehrt die Fortführung des Geschäftsbetriebes mit demselben Betriebsvermögen im Umkehrschluss die wirtschaftliche Identität positiv begründen. Eine derartige Auslegung ist hier nicht möglich, auch nicht im Ergebnis einer teleologischen Reduktion. Im Kontext der hier anzustellenden Überlegungen ist insoweit festzuhalten, dass eine planwidrige Regelungslücke nicht besteht, geschweige denn überhaupt eine Regelungslücke. Der Gesetzgeber wollte bewusst gerade nicht an dem Betriebsvermögen bzw. der Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes ansetzen, sondern allein an der Übertragung der Gesellschaftsanteile.

Von dieser Gesetzgebungsgeschichte ging der Gesetzgeber bei Schaffung des § 8c KStG (2008) offenbar selbst aus.

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass lediglich darauf abgestellt wird, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und er es prinzipiell in der Hand hat, die Verwertung der Verluste zu steuern (vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 34 f.). Dieses Ziel ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten isoliert für sich betrachtet legitim und nicht zu beanstanden. Die mit dem früheren Recht offenbar verbundenen Auslegungsschwierigkeiten (vgl. Vorlage Seite 9 mit weiteren Nachweisen) werden vermieden.

Auch die Festlegung eines Quorums als solches ist verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig. Eine Typisierung ist auch im Steuerrecht grundsätzlich zulässig. Prinzipiell hat der Steuergesetzgeber einen weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum. Ihm steht es im Grundsatz frei, sich Typisierungen oder Pauschalierungen zu bedienen, um Massenvorgänge wie im Steuerrecht zu erfassen und deren Abwicklung zu erleichtern (vgl. BVerfGE 87, 172).

Der Gesetzgeber hat sich darauf berufen, dass die Neuregelung des § 8c KStG der Vereinfachung der Rechtsanwendung dienen würde. Denn die einfachgesetzlich streitanfällige Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ werde aufgegeben. Maßgebliches Kriterium sei danach *expressis verbis* nur noch der Anteilseignerwechsel (BT-Drs. 16/4841, S. 75).

- b) Die Ungleichbehandlung ist gerechtfertigt, wenn die konkrete Typisierung verfassungskonform ist und daher die Festlegung des Quorums in einem verfassungsrechtlich einwandfreien Nexus zu dem genannten Ziel steht.

Dies ist im Ergebnis zu verneinen:

aa)

Der Gesetzgeber hatte vor dem hier in Rede stehenden § 8c S. 1 KStG an die Frage der wirtschaftlichen Identität angeknüpft und deren Nichtvorliegen negativ abgegrenzt und formuliert. Der Gesetzgeber knüpft in § 8c KStG (2008) an das Merkmal der wirtschaftlichen Identität nicht mehr an. Dieser Begriff wird im gesamten § 8c Satz 1 KStG nirgendwo mehr verwendet. Hier liegt ein



entscheidender Bruch mit der früheren Gesetzgebung. Dem Gesetzgeber war die frühere Gesetzgebung bekannt. Im Hinblick auf das Merkmal der „wirtschaftlichen Identität“ bestanden in der früheren Praxis erhebliche Auslegungsprobleme, die das Finanzgericht in seiner Vorlage auch umfangreich dargestellt hat. Hierauf kann verwiesen werden. Sowohl vom Finanzgericht als auch in der Literatur wird § 8c KStG folgerichtig nicht als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift angesehen (vgl. Vorlage S. 20 m. w. N.).

Der Gesetzgeber wollte gerade nicht an dem Betriebsvermögen bzw. der Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes ansetzen, sondern allein an der Übertragung der Gesellschaftsanteile. Da die Vorschrift vor dem Hintergrund der Rechtsentwicklung der früheren Vorschriften eindeutig formuliert wurde, ist der mögliche Wortsinn auch die Grenze der Auslegung (zu diesem Kriterium vgl. BVerfGE 54, 277). Dabei hat er die maßgebliche Höhe im hier anwendbaren § 8c Abs. 1 S. 1 KStG auf 25 % reduziert und im Hinblick auf andere Höhen eine Stufigkeit der Abziehbarkeit entwickelt. Wenn mehr als 50 % übertragen werden, sind nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar.

Die hier in Rede stehende Neuregelung hat sich damit von der ursprünglichen Konzeption völlig gelöst. Hier liegt ein bewusster Systembruch durch den Gesetzgeber gegenüber dem früheren Recht vor. Mit dem Merkmal der wirtschaftlichen Identität wollte der Gesetzgeber im früheren Recht den von ihm als solchen identifizierten und so von ihm rechtspolitisch bewerteten Missbrauchsfällen beim Mantelkauf und den Verlustzuweisungsgesellschaften vorbeugen.

Allerdings hat der Gesetzgeber nicht lediglich die Frage der wesentlichen Veränderung des Betriebsvermögens und damit das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Einheit abgeschafft, sondern zugleich das Quorum auf 25 % verändert. Entgegen der Auffassung des FG in der Vorlage ist diese Typisierung allein kein besonderer sachlicher Grund für Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung, denn es besteht nicht allein eine veränderte Typisierung und Veränderung im Hinblick auf das Quorum. Die Veränderung im Betriebsvermögen ist nach aller Erfahrung im Wirtschaftsleben neben der Höhe des Stammkapitals der zentrale Bezugspunkt für die Bewertung einer Kapitalgesellschaft in wirtschaftlicher Hinsicht. Damit ist jedenfalls auch (wenn auch nicht allein) das Betriebsvermögen ein wesentlicher Bezugspunkt für die Frage der wirtschaftlichen Einheit und damit für die Frage eines Missbrauchs. Eine Typisierung, die ohne diesen Bezugspunkt erfolgt, verfehlt ihren Zweck und beschreibt keinen Missbrauchsfall. Dies ist auch gar nicht intendiert.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist im Rahmen der Ermittlung eines sachlich rechtfertigenden Grundes für die Ungleichbehandlung und speziell hier den sachlich rechtfertigen Grund für die Abweichung von der Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit einer Regelung nicht primär die Höhe dieses Quorums, sondern die Relevanzbestimmung des Betriebsvermögens im Rahmen der Ermittlung der wirtschaftlichen Identität maßgeblich. Kommt es auf diese nicht mehr an, ist auch die Frage des Betriebsvermögens irrelevant. Wenn aber im Übrigen nichts weiter geschieht, als die schlichte Auswechslung rein gesellschaftsintern nur eines Gesellschaftsanteils, ist die Überschreitung eines Quorums von 25 % (unter 50 % wie hier) als solche gerade nicht der typische Fall eines Missbrauchs.

Die Übertragung von Beteiligungen ab 25 % des Kapitals ist demgegenüber ein üblicher wirtschaftlicher bzw. gesellschaftsrechtlicher Vorgang, worauf auch zutreffend das Finanzgericht in der Vorlage hinweist.

Es handelt sich daher hier um einen sachwidrigen Typisierungsansatz des Gesetzgebers. Der Typisierungsansatz mag eventuell bei Beteiligungen über 50 % noch verfassungskonform sein. Der vorliegende Fall unterfällt jedoch lediglich dem Quorum von  $25 \leq 50$  %. Ein steuernder Einfluss

ist hier völlig ausgeschlossen, und zwar - zusätzlich - auch deshalb, weil das Betriebsvermögen nicht verändert wurde. Wird es später verändert, ist dies ein anderer Sachverhalt, den das Gesetz aufnehmen könnte. Dies erfolgt jedoch nicht, vielmehr wird schematisch ohne sachlich einleuchtenden Grund postuliert, dass ein steuernder Einfluss auch dann besteht, wenn der Anteil unter 50 % liegt und das Betriebsvermögen jedenfalls in der zu Grunde liegenden steuerlichen Periode nicht verändert wurde. Wie sich so ein steuernder Einfluss darstellt, ist unter keinem Ansatz sachlich einleuchtend. Da der Wortlaut keine andere Auslegung vorliegend zulässt, überschießt damit der Wortlaut des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (2008) das gesetzgeberische Ziel und ist zur Erreichung dieses Ziels nicht erforderlich.

Damit enthält diese Bestimmung ein Übermaß an Ungleichbehandlung, was dazu führt, dass die Ungleichbehandlung sachlich nicht gerechtfertigt ist.

Die Ungleichbehandlung verstößt damit gegen Art. 3 Abs.1 GG, weil sie nicht erforderlich und mithin unverhältnismäßig ist. Dies gilt erst recht dann, wenn man der Auffassung ist, es handele sich um eine grundsätzlich in der isolierten Zielbetrachtung legitime Missbrauchsbekämpfungsvorschrift.

Zudem hat mit der hier verfahrensgegenständlichen Vorschrift der Gesetzgeber jedenfalls keine verfassungskonform typisierende (Missbrauchsbekämpfungs-)Vorschrift geschaffen.

Der Prozentsatz von 25 % der Anteile stellt keinen realitätsgerechten Missbrauchsfall der Anteilsübertragung dar. Es handelt sich hierbei vielmehr um einen gängigen gesellschaftsrechtlichen Vorgang, der - jedenfalls wenn keine Veränderung des Betriebsvermögens vorliegt- keinerlei Missbrauch darstellt. Die Übertragung von Minderheitsbeteiligungen ist gängig und kein typischer Fall, geschweige denn auch nur ein Indiz für den Handel mit Verlusten. Sie stellt insoweit keinerlei realitätsgerechte Typisierung mehr dar. Die schlichte Übertragung von Gesellschaftsanteilen innerhalb der Kapitalgesellschaft bewegt sich nur auf dieser Ebene und ist insoweit „makelneutral“.

bb)

Zudem ist das Prinzip der Belastungsgleichheit nicht gewahrt. Dieses Prinzip gilt unabhängig vom soeben (aa) dargestellten Verstoß gegen das Prinzip der Verhältnismäßigkeit. Mit der Änderung hatte der Bürger grundsätzlich nicht zu rechnen. Insoweit könnte zudem ein Verstoß gegen das Prinzip des Schutzes berechtigten Vertrauens des Bürgers in die Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit einer gesetzlichen Regelung bestehen. Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07; BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98).

Im früheren Recht kam es zur Herbeiführung des Ausschlusses des (prozentualen) Verlustabzuges u. a. darauf an, ob die Gesellschaft nach Übertragung der Gesellschaftsanteile ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder aufnimmt. Wirtschaftlich handelt es sich dann quasi um eine „neue Gesellschaft“, die wirtschaftlich mit der alten nicht mehr identisch ist. Wird eine wirtschaftlich „neue Gesellschaft“ gebildet, wäre es im Falle der Übertragung von Gesellschaftsanteilen missbräuchlich, die Verluste der alten Gesellschaft in vollständigen Abzug zu bringen. Mit diesem wesentlichen Zweck des früheren Rechts hat das im Jahr 2008 anwendbare Recht nichts mehr zu tun. Es geht also gerade nicht um den Missbrauch durch Mantelkauf und die Beibehaltung einer wirtschaftlichen Identität, also einer Identität, die nur rechtlich begründet wäre. Damit löst sich § 8c Abs. 1 S. 1 KStG 2008 von dem ursprünglichen Missbrauchsthema. Dies führt zu einem völlig anderen System des Ausschlusses der Abziehbarkeit.

Für die bereits vor 2008 geltenden Regelungen war demgegenüber das Merkmal der wirtschaftlichen Einheit maßgeblich. Auf die wirtschaftliche Einheit kommt es jedoch jetzt nicht mehr an. Denn die Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes mit überwiegend neuem Betriebsvermögen ist nunmehr irrelevant. Da es sich mithin um eine Abwendung von der folgerichtigen Umsetzung einer getroffenen Belastungsentscheidung handelt, ist hierfür ein besonderer, sachlich rechtfertigender Grund erforderlich (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07; BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98).

Gegen die Annahme einer sachwidrigen Differenzierung auf der Ebene der Belastungsgerechtigkeit ließe sich möglicherweise einwenden, dass der Gesetzgeber mit dem bewussten Bruch und der Neuregelung aus verfassungsrechtlicher Sicht einen rechtmäßigen Systemwechsel eingeleitet hätte. Hat nämlich der Gesetzgeber, wie ausgeführt, einen weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum (vgl. BVerfGE 87, 172), dann muss es ihm auch grundsätzlich möglich sein, einen rechtspolitischen bzw. steuerpolitischen Politikwechsel vorzunehmen, ohne dass ihn die insbesondere von einem früheren Gesetzgeber entschiedenen Maßgaben als Grundlagen der gesetzgeberischen Folgerichtigkeit beschränken. Frühere Entscheidungen können politisch oder wirtschaftspolitisch anders begründet oder anders politisch legitimiert sein. Der Gesetzgeber kann bei steuerlichen, wirtschaftlichen oder politischen Grundentscheidungen nicht ad aeternum an die Maßgabe gebunden sein, die ein anderer, unter Umständen früherer und anders legitimierter Gesetzgeber mit ggf. anderen politischen Mehrheiten als zutreffend oder unzutreffend gestalterisch abgewogen und bewertet hat. Dies würde den politischen Gestaltungsspielraum des demokratisch legitimierten Gesetzgebers aushöhlen.

Da aber die Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs des Gesetzgebers besteht, der unter dem Vorwand der „politischen Neukonzeption“ einen in Wahrheit nicht systemgerechten Bruch mit dem früheren Regelsystem herbeiführt und damit die den politischen Gestaltungsspielraum einschränkenden verfassungsrechtlichen Maßgaben der Folgerichtigkeit und des Vertrauensschutzes bei der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung tatsächlich aushöhlt, grenzt die Rechtsprechung des BVerfG den Gestaltungsspielraum auch auf dieser Ebene zutreffend dahin ein, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen wird (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07).

Besondere Gründe für einen ordnungs- und rechtspolitischen Wechsel bei den Grundlagen der Beschränkung des Verlustabzugs lassen sich jedoch aus der Gesetzesbegründung nicht entnehmen und auch nicht unter der Zielstellung einer „neuen Systemgerechtigkeit“ begründen. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall: Abgesehen davon, dass die Gesetzesmaterialien hierzu keine Ansatzpunkte geben, wäre damit auch systematisch ein erheblicher Systembruch mit weiteren Grundlagen des Besteuerungssystems formatiert, die wiederum nur auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise hinausläuft, innerhalb derer die rechtlich selbstständige juristische Person nur ein Instrumentarium des handelnden natürlichen Grundrechtssubjekts ist, der seine wirtschaftliche Betätigung aus Art. 12 Abs. 1 GG oder aus Art. 2 Abs. 1 GG im Rahmen dieses Korpus betreibt. Damit bestünde jedoch gerade die Maßgeblichkeit einer wirtschaftlichen Einheit. Es wäre jedoch ein Widerspruch in sich, wäre jetzt gerade die wirtschaftliche Einheit der Grund für die Aufhebung der wirtschaftlichen Identität im Hinblick auf die frühere Rechtslage. Es ist offensichtlich, dass ein derartiger Widerspruch nicht systemgerecht und nicht folgerichtig ist. Es bestünde vielmehr ein (weiterer) Systembruch. Denn das geltende Verfassungsrecht geht davon aus, dass die juristische Person mehr ist als die natürliche Person, die sie rein faktisch wirtschaftlich schafft. Das zeigt Art. 19 Abs. 3 GG.

Die Schlussfolgerung, dass die Aktivität des Gesellschafters mit der der Gesellschaft wirtschaftlich identisch ist, ist zudem durch die Fassung des § 8c KStG widerlegt, weil die Beschränkung des

Verlustabzugs bereits bei 25 % des Gesellschaftsanteils einsetzt. Bei einem derartigen Verhältnis ist eine steuernde oder beherrschende Einflussmöglichkeit dieses Gesellschafters nicht vorhanden. Eine derartige Beziehung gibt es weder logisch noch findet sie in der Realität eine Stütze. Sie ist willkürlich. Der Maßstab ist damit nicht realitätsgerecht, hiermit auch typenfremd und außerdem deshalb nicht folgerichtig und folglich auch nicht systemgerecht. Der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum ist nicht gewahrt.

Zudem ist die Regelung auch deshalb nicht konsistent, weil die Begrenzung des Verlustabzuges sich nicht auf die natürliche Person, also den Gesellschafter, auswirkt, sondern auf die Gesellschaft selbst. Umgekehrt sind aber die bereits bestehenden früheren Gesellschafter wirtschaftlich von der Begrenzung des Verlustabzuges ebenfalls, nämlich wirtschaftlich, betroffen. Dies ist bereits ohnehin und offenbar das glatte Gegenteil eines Missbrauchs. Es ist außerdem nicht einmal immanent folgerichtig auf der Grundlage des neuen Rechts (2008) und nicht konsistent. Ginge es nämlich wirklich nur um eine wertneutrale Zuordnung der Steuermöglichkeit, wäre diese Schlechterstellung der vorhandenen (früheren) Gesellschafter über die Schlechterstellung der Gesellschaft weder folgerichtig noch systemgerecht.

cc)

Bei typisierenden Normen ist insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip zu beachten, welches aus dem Gleichheitssatz folgt. Der im allgemeinen Gleichheitssatz verankerte Grundsatz der Steuergerechtigkeit verlangt, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden. Dies gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfGE 82, 60, 86; 61, 319, 343 f.). Dies gilt hier umso mehr, als der Gesetzgeber das Trennungsprinzip, also die Trennung zwischen der natürlichen Person als Gesellschafter und der juristischen Person selbst (Gesellschaft) und damit der originären Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft als solcher, als einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen muss – er darf hiervon nur aufgrund sachlicher Gründe abweichen (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07). Derartige sachliche Gründe liegen jedoch nicht vor. Es besteht kein sachlicher Zusammenhang zwischen den Erwägungen des Gesetzgebers und der Typisierung. Hieran ändert auch das Motiv des Gesetzgebers nichts, indem er der Neuregelung den Gedanken zugrunde legt, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert (vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 74, 76). Dies ist im durchschnittlichen, realen Fall einer Beteiligung von mehr als 25 %  $\leq$  50 % auch nicht der Fall. Die wirtschaftliche Identität der Körperschaft wird nicht maßgeblich durch das Engagement der Gesellschafter bestimmt. Einer derartigen Erfahrungstatsache fehlt in den durchschnittlichen Fällen des Beteiligungserwerbs jede Grundlage. Ein Anteil von mehr als 25 % bedeutet lediglich eine Sperrminorität. Dies ist etwas anderes als eine aktive Einflussnahme.

Es ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips, dass eine typisierende Vorschrift eine realitätsgerechte Durchschnittsbetrachtung anstellen und einen im Durchschnitt der Fälle realitätsgerechten Maßstab einhalten muss, wenn sie unter Gleichheitsgesichtspunkten zulässig sein soll (vgl. BVerfGE 62, 119, 128; 48, 227, 239). Der Gesetzgeber darf also für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfGE 116, 164). Die Grenze für eine gesetzliche Typisierung ist dort erreicht, wo die steuerlichen Vorteile der Typisierungen nicht mehr in einem gerechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (BVerfGE 65, 325; 110, 274). In Wahrheit hat der Gesetzgeber hier nicht von einer Typisierungsbefugnis Gebrauch gemacht, vielmehr stehen seine Gründe in keinem verfassungsrechtlich gedeckten Zusammenhang zu einer Typisierung.

Die steuerlichen Vorteile der „Typisierung“ stehen hier nicht in einem gerechten Verhältnis zu der mit der „Typisierung“ notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung. Die Verwendung von Typisierungen und Pauschalierungen entspringt Praktikabilitätsabwägungen, die in der steuerlichen Massenverwaltung eine erhebliche Bedeutung haben, um die wirksame und flächendeckende Umsetzung der vom Steuergesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidungen mit dem Ziel der Gleichheit im Belastungserfolg zu gewährleisten. Dies ist hier aber nicht mehr der Fall. Die Neuregelung zeigt nicht jenes Mindestmaß an konzeptioneller Neuorientierung, die für einen Systemwechsel oder für eine grundlegend neue Zuordnungsentscheidung zu fordern ist.

- c) Dies führt nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer dazu, dass ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegt und die Vorschrift den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG nicht genügt.

- - -