

Stellungnahme

Az. 2 BvL 6/11

**Verlustabzug bei
Kapitalgesellschaften nach
§ 8c Satz 1 KStG
(jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) mit
dem Grundgesetz unvereinbar**

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.

Einleitung

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts, wonach die derzeit geltende Regelung zur Verlustverrechnung teilweise als unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt wurde, sind nun drängende Fragen für eine rechtssichere Unternehmensbesteuerung zu klären. Der BDI zeigt dem Gesetzgeber praktikable Lösungsmöglichkeiten auf.

Anmerkungen zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 29. März 2017

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Beschluss (Az. 2 BvL 6/11) vom 29. März 2017 die Verlustverrechnung nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG für mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar erklärt. Die Regelungen zur periodenübergreifenden Verlustverrechnung von Körperschaften sind bereits seit langem Bestandteil der steuerpolitischen Fachdiskussion. Im Jahr 2008 wurde die Behandlung eines Verlustuntergangs zuletzt grundlegend reformiert. Im Kern will der Gesetzgeber vermeiden, dass der Verkauf einer Gesellschaft mit bestehenden Verlustvorträgen ohne den Erhalt der bisherigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft möglich ist (Mantelkauf). Hierfür sah das Gesetz vor der Reform im Jahr 2008 einen Missbrauchstatbestand vor. Die Norm führte zu zahlreichen Auslegungsfragen und Rechtsstreitigkeiten. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber in § 8c KStG eine Neuregelung gefasst, die weniger streitanfällig sein sollte. Bestehende Verlustvorträge sollten in Abhängigkeit eines Anteilseignerwechsels prozentual im Bereich von 25 bis 50 Prozent Veränderung der Gesellschafterstruktur bzw. vollständig (ab 50 Prozent Anteilseignerwechsel) untergehen. Diese pauschale Betrachtung des Gesellschafterbestandes führte jedoch zu überschießenden Tendenzen, sodass der Gesetzgeber zahlreiche Ausnahmeregelungen erlassen hat, um wirtschaftliche Fehlwirkungen zu vermeiden. Es wurde eine sog. Konzernklausel eingeführt, um einen Verlustvortrag im Falle von identitätswahrenden Umstrukturierungen zu erhalten. Darüber hinaus wurde eine sog. Stille-Reserven-Klausel eingeführt, um sicherzustellen, dass keine erwirtschafteten stillen Reserven besteuert und zeitgleich entstandene Verlustvorträge nicht berücksichtigt werden.

Weiterhin wurde eine Sanierungsklausel ergänzend aufgenommen, um Unternehmenssanierungen nicht durch eine unnötige Steuerbelastung von entstehenden Sanierungsgewinnen ohne die Verrechnung mit bestehenden Verlustvorträgen zu erschweren. Diese Regelung wurde jedoch bis zur endgültigen Entscheidung des EuGH zur Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfenrecht ausgesetzt. Zuletzt hat der Gesetzgeber mit § 8d KStG eine weitere Ausnahme formuliert, die einen Verlustuntergang insbesondere bei Start-up-Unternehmen verhindern soll. Hier wurde als Voraussetzung an die Fortführung des bisherigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs angeknüpft.

Dem BVerfG wurde nunmehr durch einen Vorlagebeschluss des FG Hamburg die Frage zur Vereinbarkeit des anteiligen Verlustuntergangs nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG mit dem Grundgesetz vorgelegt. Das BVerfG stellt einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz bis zum 20. Dezember 2016 (Inkrafttreten von § 8d KStG) fest. Die nicht genutzten Verluste der Kapitalgesellschaft gehen unter, obwohl sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft durch die bloße

Übertragung von Anteilen an einen anderen Gesellschafter nicht verändert. Die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften mit und ohne Veränderung der Anteilseigner bedarf der Rechtfertigung durch Sachgründe. Grundsätzlich kann der Gesetzgeber sich bei der Gesetzgebung Typisierungen bedienen (hier das pauschale Abstellen auf den Anteilseignerwechsel), jedoch muss dabei ein realitätsgerechter Fall als Maßstab zugrunde liegen.

Zumindest in Fällen mit einem Anteilseignerwechsel unter 50 Prozent kann das Gericht keine Rechtfertigung durch das Ziel der Missbrauchsbekämpfung erkennen, noch durch die vom Gesetzgeber angestrebten Einschränkungen beim Verlustabzug bei einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft. Auch der rein fiskalische Zweck der Einnahmenerhöhung kommt als Rechtfertigung nicht in Betracht. Das Gericht erkennt die Grenzen der Typisierung als überschritten, da auch Fälle erfasst werden, in denen es weder einen Missbrauch zu verhindern gilt, noch liegt eine Veränderung der wirtschaftlichen Identität allein durch den Wechsel eines Gesellschafters vor.

Das Gericht setzt dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 31. Dezember 2018, um den Verlustabzug für Kapitalgesellschaften bei einem Anteilsübertragung von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent rückwirkend neu zu regeln. Wohl aus der Erfahrung der zeitintensiven Auseinandersetzung zur Erbschaftsteuerreform ergänzt das Gericht, dass bei einer Fristüberschreitung rückwirkend zum Inkrafttreten die Nichtigkeit der Norm droht.

Der Beschluss wirft drei zentrale Fragen auf:

- Welche Auswirkung hat der Beschluss auf § 8c Abs. 1 S. 2 KStG?
- Ändert § 8d KStG etwas an der Beurteilung des Gerichts?
- Welche Lösungsmöglichkeiten hat der Gesetzgeber?

Beim I. Senat des Bundesfinanzhofs ist eine ausgesetztes Revisionsverfahren (Az. I R 31/11) anhängig, welchem die gleiche Fragestellung für § 8c Abs. 1. S. 2 KStG zugrunde liegt. Fraglich ist, ob der Senat aus der Entscheidung des BVerfG Schlüsse für die verfassungsrechtliche Beurteilung einer Anteilsübertragung von mehr als 50 Prozent ziehen kann. Da das Gericht an zahlreichen Stellen ausdrücklich davon spricht, dass die Beurteilung nur für den Fall einer Übertragung von 25 bis zu 50 Prozent zutrefte, ist dies zu bezweifeln. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH zu dieser Frage erneut das BVerfG anruft.

Das Gericht beschränkt die Verfassungswidrigkeit zeitlich zum Zeitpunkt des Inkrafttretens von § 8d KStG. Dieser stellt nicht allein auf den Anteilseignerwechsel ab, sondern bemisst der Fortführung des Geschäftsbetriebs des Unternehmens maßgebliche Bedeutung. Die könnte

den Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG einschränken, bedarf aber einer gesonderten Betrachtung.

Der Gesetzgeber steht zu Beginn der neuen Legislaturperiode vor der Frage, wie eine Verfassungsmäßigkeit (rückwirkend) hergestellt werden kann. Die wohl einfachste Möglichkeit wäre die Streichung von Satz 1, sodass ein Verlustuntergang bei einer Kapitalgesellschaft unterhalb von 50 Prozent Anteilsübertragung ausscheidet. Diese Maßnahme wäre grundsätzlich aus wirtschaftlicher Sicht zu begrüßen, da dem Nettoprinzip stärker Rechnung getragen würde. Es würden jedoch die Zweifel hinsichtlich der Beurteilung von Satz 2 verbleiben. Die Streichung könnte eine notwendige Reform demnach nur bis zur nächsten Entscheidung des BVerfG verschieben. Folgt man der möglichen Einschränkung des Anwendungsbereichs durch § 8d KStG, wäre auch die Lösungsmöglichkeit denkbar diesen rückwirkend zum Inkrafttreten von § 8c Abs. 1 KStG anzuwenden. Die würde die Kritik an § 8d KStG jedoch in die Vergangenheit transportieren. Die fehlende Möglichkeit der Anwendung bei Teilhabe in einem Organkreis bzw. Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft lassen eine Vielzahl von Anwendungsfällen aus der Industrie außen vor.

Als dritte Option besteht die Möglichkeit einer grundlegenden Reform der Verlustverrechnung. Unterstellt dem aktuellen Regelungskonzept das grundsätzliche Ziel einen Mantelkauf zu verhindern, stellt sich die Frage, ob dieses Ziel nicht auch zielgerichteter erreicht werden kann. Die zahlreichen Ausnahmen sowie beihilfenrechtlichen Fragen machen die aktuellen Regelungen unnötig kompliziert und sind zudem mit einer großen Rechtsunsicherheit für die Unternehmen verbunden. Der Gesetzgeber sollte in Erwägung ziehen, in Anlehnung an § 8 Abs. 4 a. F. KStG einen Missbrauchstatbestand zu formulieren. Dieser könnte sowohl auf dem Tatbestandsmerkmal des Anteilseignerwechsels und der Forterhaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anknüpfen. Eine Ergänzung um eine Stille-Reserven-Klausel würde mögliche wirtschaftliche Friktionen verhindern.



Über den BDI

Der BDI transportiert die Interessen der deutschen Industrie an die politisch Verantwortlichen. Damit unterstützt er die Unternehmen im globalen Wettbewerb. Er verfügt über ein weit verzweigtes Netzwerk in Deutschland und Europa, auf allen wichtigen Märkten und in internationalen Organisationen. Der BDI sorgt für die politische Flankierung internationaler Markterschließung. Und er bietet Informationen und wirtschaftspolitische Beratung für alle industrierelevanten Themen. Der BDI ist die Spitzenorganisation der deutschen Industrie und der industrienahen Dienstleister. Er spricht für 36 Branchenverbände und mehr als 100.000 Unternehmen mit rund 8 Mio. Beschäftigten. Die Mitgliedschaft ist freiwillig. 15 Landesvertretungen vertreten die Interessen der Wirtschaft auf regionaler Ebene.

Impressum

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI)
Breite Straße 29, 10178 Berlin
www.bdi.eu
T: +49 30 2028-0

Ansprechpartner

Berthold Welling
Leiter der Abteilung Steuern und Finanzpolitik
+49 30 2028 1507
b.welling@bdi.eu