

§ 8c KStG ist in Teilen verfassungswidrig

Die Vorschrift des § 8c KStG ist in Teilen verfassungswidrig. Betroffen von der Entscheidung des BVerfG¹ ist insbesondere der anteilige Wegfall nicht genutzter Verluste einer Kapitalgesellschaft, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile an dieser Kapitalgesellschaft übertragen werden.

§ 8c KStG ist in Teilen verfassungswidrig

Nach Auffassung des BVerfG bindet der allgemeine Gleichheitssatz den Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und damit an eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Davon weicht insbesondere § 8c Satz 1 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) ab, wenn diese Norm die Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte einer Kapitalgesellschaft - insbesondere die Nutzung von Verlusten - davon abhängig macht, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt oder nicht. Insbesondere das Ziel der Bekämpfung von legalen, jedoch unerwünschten Steuergestaltungen, unter anderem des Handels mit vortragsfähigen Verlusten (sog. Mantelkauf) wurde vom BVerfG als sachlicher Rechtfertigungsgrund nicht geltend gelassen. Denn die Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Umfang zwischen 25 % und 50 % indiziert für sich genommen keine missbräuchliche Gestaltung, weil es für die Übertragung einer derartigen Beteiligung an einer Verlustgesellschaft - auch wirtschaftlich sinnvolle - vielfältige Gründe geben könne. Diese würden nicht regelmäßig darin bestehen, die Verluste für ein anderes Unternehmen des neuen Anteilseigners nutzbar zu machen.

Liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt oder nicht

Das BVerfG hat die Regelung in § 8c Satz 1 KStG a. F. (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG n. F.) noch nicht für nichtig erklärt, sondern vorerst nur die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz festgestellt. Zugleich räumt es dem Gesetzgeber die Möglichkeit ein, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend zum Zeitpunkt der erstmaligen Einführung dieser Norm zum 1.1.2008 zu beseitigen. Sollte der Gesetzgeber dieser Verpflichtung aber bis zum 31.12.2018 nicht nachkommen, tritt rückwirkend Nichtigkeit ein und zwar ab dem 1.1.2008. Anders als in Entscheidungen der Vergangenheit, in denen das BVerfG häufig noch die Anwendung der als unvereinbar erklärten Regelung zumindest für einen Übergangszeitraum zugelassen hat, ist die Vorgabe der rückwirkenden Gesetzesänderung bemerkenswert. Ggf. hat das BVerfG seine Lehren aus seiner Entscheidung zur Erbschaftsteuer² gezogen, bei der der Gesetzgeber die Beseitigung des verfassungswidrigen Zustands innerhalb der vom BVerfG vorgegebenen Frist nicht nachgekommen ist.

Gesetzgeber kann verfassungswidrigen Zustand rückwirkend beseitigen

¹ BVerfG, Beschluss v. 29.3.2017 2 BvL 6/11, juris.

² BVerfG, Urteil v. 17.12.2014 1 BvL 21/12, BStBl 2015 II S. 50.

Macht der Gesetzgeber von der Reformmöglichkeit Gebrauch, hat er den Verlustuntergang auf die Missbrauchsfälle zu beschränken. Hierzu müssen u. E. dem § 8c KStG auf Missbräuche abzielende Tatbestandsvoraussetzungen hinzugefügt werden. Wie diese der Gesetzgeber ausgestalten wird, bleibt abzuwarten.

**Neuregelung für
alle
bestandskräftigen
Bescheide**

Eine etwaige Neuregelung käme für alle noch nicht bestandskräftigen Bescheide zur Anwendung. Diese Fälle wären folglich hinsichtlich des Verlustuntergangs neu zu beurteilen. Nach unserer Auffassung ist zu erwarten, dass in zahlreichen Fällen, in denen die bisherige Regelung einen teilweisen (oder vollständigen) Verlustuntergang ausgelöst hat, rückwirkend kein Verlustuntergang mehr vorliegen wird.

Praxishinweise

1. Zwar lag dem Ausgangsstreitfall eine Altfassung des § 8c KStG zugrunde. Gleichwohl erklärte das BVerfG, dass die Unvereinbarkeit auch für die heute noch geltende Regelung in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gilt. Auch die zwischenzeitliche Einführung der sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. KStG) und der sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) haben nach Auffassung des BVerfG an der Verfassungswidrigkeit des Verlustuntergangs bei schädlichen Beteiligungserwerben zwischen 25 % und 50 % nichts geändert.
2. Das BVerfG hat ausdrücklich keine Aussage dazu getroffen, ob auch der heute in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG geregelte vollständige Verlustuntergang bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % verfassungswidrig ist, weil dies im vorliegenden Fall keiner Entscheidung bedurfte. U. E. ist dies nach der Entscheidung des BVerfG zu bejahen. Jedenfalls sollten entsprechende Fälle weiterhin offen gehalten werden.
3. Das BVerfG hat die Feststellung der Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG zunächst auf den Zeitraum zwischen dem 1.1.2008 bis zum 31.12.2015 beschränkt. Ob durch die ab dem 1.1.2016 eingeführte neue Verlustrettungsvorschrift in § 8d KStG zum sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrag eine Heilung des verfassungswidrigen Zustands eingetreten ist, ließ das BVerfG ausdrücklich offen.