

19

12.05.2017

BVerfG: Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c S. 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 S. 1 KStG) mit dem Grundgesetz unvereinbar

Die Regelung in § 8c S. 1 KStG a.F., wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden (schädlicher Beteiligungserwerb), ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar. Gleiches gilt für die wortlautidentische Regelung in § 8c Abs. 1 S. 1 KStG in ihrer bis 31.12.2015 geltenden Fassung. Dies hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts mit heute veröffentlichtem Beschluss vom 29.03.2017 ([2 BvL 6/11](#)) entschieden (vgl. [Pressemitteilung des Bundesverfassungsgerichts vom 12.05.2017](#)). Es fehlt ein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften je nachdem, ob ein solch schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt oder nicht.

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine im Jahr 2006 gegründete Kapitalgesellschaft mit zwei Gesellschaftern. Die Geschäftsjahre 2006 und 2007 schloss die Gesellschaft jeweils mit einem Verlust ab. Der festgestellte Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2007 betrug € 594.769. Im Jahr 2008 erwirtschaftete die Gesellschaft einen Gewinn, bevor sie am Ende dieses Jahres wegen der Kündigung eines Kooperationspartners ihre Liquidation beschloss. Während ihrer Tätigkeit zwischen 2006 und 2008 erlitt die Gesellschaft einen Gesamtverlust von € 588,24. Anfang 2008 hatte einer der beiden Gesellschafter aufgrund der Befürchtung, dass wegen einer gegen ihn gerichteten Schadensersatzforderung in seinen Geschäftsanteil an der Klägerin vollstreckt werden könnte, diesen Anteil an einen Dritten übertragen. Deshalb kürzte das Finanzamt bei der Körperschaftsteuerveranlagung der Gesellschaft für 2008 gemäß § 8c S. 1 KStG die zum 31.12.2007 verbleibenden Verluste um den prozentual auf diesen Gesellschafter entfallenden Anteil (im Streitfall 48 Prozent) und setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von € 43.085 fest. Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren beim FG Hamburg erhobenen Klage berief sich die Klägerin auf die Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG. Das FG Hamburg hat das Verfahren mit Beschluss vom 04.04.2011 (2 K 33/10) ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c S. 1 KStG zur Entscheidung vorgelegt.

Die Vorschrift hält schon einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand. Zwar ist das Ziel der Bekämpfung von legalen, jedoch unerwünschten Steuergestaltungen, insbesondere des Handels mit vortragsfähigen Verlusten (sogenannter Mantelkauf), ein legitimer Zweck, der Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen kann. Allerdings sind die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten, wenn zur Erfassung solcher Gestaltungen allein an die Übertragung eines Anteils von mehr als 25 % angeknüpft wird. Dieser Umstand indiziert für sich genommen nicht eine missbräuchliche Gestaltung, weil es für die Übertragung einer derartigen Beteiligung an einer Verlustgesellschaft vielfältige Gründe geben kann, die nicht regelmäßig darin bestehen, die Verluste für ein anderes Unternehmen des neuen Anteilseigners nutzbar zu machen. Der Gesetzgeber hat damit keinen typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für die generalisierende Regelung gewählt. Vielmehr hat er eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste und

19

12.05.2017

über diesen hinausgehende generelle Verlustnutzungsregelung für Körperschaften genommen.

Der Gesetzgeber ist davon ausgegangen, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändert und die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste unberücksichtigt bleiben sollen, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen. Der Vorschrift liegt der im Steuerrecht anerkannte Grundsatz zugrunde, dass beim steuerlichen Verlustabzug dasjenige Steuersubjekt, das den Verlustabzug nutzen möchte, mit demjenigen Steuersubjekt identisch sein muss, das den Verlust erlitten hat. Der Gesetzgeber hat jedoch die Grenzen seiner Typisierungsbefugnis überschritten, soweit er eine Änderung der wirtschaftlichen Identität allein mit der Voraussetzung definieren und normativ erfassen wollte, dass innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden. Zwar begründet der Erwerb einer solchen Beteiligung gesellschaftsrechtlich eine Sperrminorität. Diese erlaubt aber allenfalls mittelbar ein aktives Gestalten der Entscheidungen durch den Minderheitsgesellschafter. Nur eine Mehrheitsbeteiligung ermöglicht es dem Anteilserwerber, auf die Kapitalgesellschaft unmittelbar maßgebend Einfluss zu nehmen und die Verluste durch entsprechende unternehmerische Entscheidungen zu eigenen Zwecken zu nutzen.

Die Gründe, die zur Verfassungswidrigkeit von § 8c S. 1 KStG in der Fassung des Unternebensteuerreformgesetzes 2008 führen, treffen auf die damit wortlautidentischen nachfolgenden Fassungen von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bis zum Inkrafttreten des mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 eingefügten § 8d KStG ebenso zu. Auch die ergänzenden Regelungen zur Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG) und zur Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 6 ff. KStG) ändern am Ergebnis nichts, weil der Grundtatbestand des § 8c Abs. 1 KStG nach wie vor auch Sachverhalte erfassen kann, die nicht als missbräuchlicher Verlusthandel qualifiziert werden können.

Ob durch Einführung von § 8d KStG mit Wirkung vom 01.01.2016 der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG in einer Weise reduziert worden ist, dass die Norm nunmehr den Anforderungen von Art. 3 Abs. 1 GG genügt, bedarf gesonderter Betrachtung. Sie ist deshalb nicht mehr ohne Weiteres aus denselben Gründen mit dem Grundgesetz unvereinbar wie vor dem Inkrafttreten von § 8d KStG, so dass eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung über diesen Zeitpunkt hinaus nicht in Betracht kommt.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß durch Neuregelung bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum Zeitpunkt der Einführung von § 8c S. 1 KStG zu beseitigen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, tritt am 01.01.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt seines Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c S. 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 S. 1 KStG) ein.

Die verfahrensrechtlichen Folgen der Entscheidung in Bezug auf Altbescheide, bei denen § 8c S. 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 S. 1 KStG) zur Anwendung kam, sind

19

12.05.2017

noch im Detail zu untersuchen. Im Rahmen von Einspruchs- und Klageverfahren sind die Fälle grundsätzlich vollständig offen. Etwas anderes gilt ggf. bei Änderungsbescheiden, die unanfechtbare Bescheide ändern (§ 351 AO). Im Übrigen ist eine Änderung des Bescheids in den Grenzen der Festsetzungsverjährung grundsätzlich möglich, wenn die Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung steht oder in diesem Punkt für vorläufig erklärt wurde. Auch eine Mitberücksichtigung als materieller Fehler im Rahmen anderer Änderungen ist in den Grenzen von § 177 AO möglich. Einer weiteren Klärung bedürfen jedoch die Folgen des Umstands, dass der Gesetzgeber eine rückwirkende Neuregelung erst noch schaffen soll und insofern deren Inhalt bis auf Weiteres ungewiss ist. In jedem Fall gilt es dem Eintreten etwaiger Festsetzungsverjährung zuvorzukommen, wo noch möglich.

Bundesregierung: Entwurf einer Kassensicherungsverordnung (KassenSichV)

Nachdem das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen kurz vor dem Jahreswechsel 2016/2017 noch die Zustimmung von Bundestag und Bundesrat erhielt, hat das Bundeskabinett am 03.05.2017, im Regierungsentwurf einer Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) weitere Details beschlossen.

In dem Verordnungsentwurf wird insbesondere konkretisiert, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme von der Regelung des § 146a AO erfasst werden, wann und in welcher Form eine Protokollierung der digitalen Grundaufzeichnungen zu erfolgen hat, wie diese digitalen Grundaufzeichnungen zu speichern sind sowie welche Anforderungen an eine einheitliche digitale Schnittstelle und an die technische Sicherheitseinrichtung gestellt werden. Darüber hinaus werden auch die Mindestanforderungen an den auszustellenden Beleg und die Kostentragung der Zertifizierung geregelt.

Als elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Abs. 1 S. 1 AO gelten entsprechend des Entwurfs zur KassenSichV ausschließlich elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen einschließlich Tablet basierter Kassensysteme. Damit müssen auch nur die explizit in § 1 KassenSichV genannten Systeme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Über die Gesetzesbegründung und entgegen dem ausdrücklichen Wunsch der Wirtschaft wertet die Finanzverwaltung Pfandautomaten künftig als elektronische Registrierkasse. Gleches soll für elektronische Kassenwaagen gelten, wenn diese die technischen Erfordernisse oder Funktionalitäten einer elektronischen Registrierkasse erfüllen. Fahrscheinautomaten, Fahrschein drucker, elektronische Buchhaltungsprogramme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter und Wegstreckenzähler sowie Geld- und Warenspielgeräte sind hingegen vom Anwendungsbereich ausgenommen. Allerdings soll die Regelung nach vier Jahren evaluiert und insbesondere geprüft werden, ob auch Taxameter und Wegstreckenzähler in den Anwendungsbereich der KassenSichV aufgenommen werden müssen.

In der Begründung des Entwurfs zu § 2 KassenSichV wird klargestellt, dass jede Betätigung einer Kasse (z.B. auch jeder Tastendruck und Scavorgang eines

19

12.05.2017

Barcodes) zu protokollieren ist, auch wenn sich daraus kein Geschäftsvorfall entwickelt. Dazu gehören auch Prozesse im Unternehmen, die keinen Geschäftsvorfall darstellen, wie z.B. nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen, erstellte Angebote, Trainingsbuchungen oder sonstige Vorgänge. Insofern wird im Entwurf eine in der Praxis im Rahmen von Kassenprüfungen seitens steuerlicher Außenprüfungen häufig vorgebrachte Anforderung mit aufgenommen.

Unter der sogenannten einheitlichen digitalen Schnittstelle wird entsprechend des Entwurfs zu § 4 KassenSichV eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium der Kasse sowie aus dem unter Umständen vorhandenen elektronischen Aufbewahrungssystem für Kassendaten zur Übergabe z.B. an die steuerlichen Außenprüfungen im Rahmen des elektronischen Datenzugriffes (sogenannter Z3-Zugriff im Wege der Datenträgerüberlassung) verstanden. Letztlich soll über ein einheitliches – vom jeweils eingesetzten System unabhängiges – Datenschema (Strukturierung und Bezeichnung) die Möglichkeit eines standardisierten Datenexports geschaffen werden, welcher die Finanzverwaltung in Lage versetzen soll, eine weitgehend automatisierte Prüfung durchzuführen. Die Daten werden in der bundeseinheitlichen Prüfsoftware IDEA ohne größeren manuellen Eingriff auf das Prüfernotebook eingespielt. Bei der Weiterverarbeitung der eingespielten Kassendaten ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung auf vorgefertigte Prüfungsmakros zurückgreifen wird.

Die ab 2020 verpflichtend auszugebenden Belege sollen zusätzliche Informationen enthalten. Dies umfasst z.B. den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder Art und Menge/Umfang der gelieferten Gegenstände bzw. sonstigen Leistung.

Der Verordnungsentwurf der Bundesregierung soll noch bis zum Sommer von Bundestag und Bundesrat bestätigt werden. Anschließend erarbeitet das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) weitergehende technische Anforderungen.

Zwar gelten die verschärften Anforderungen an Registrierkassen erst ab 2020. Schon mit dem Auslaufen des „Kassenerlasses“ am 31.12.2016 (BMF-Schreiben vom 26.11.2010) dürfen jedoch Kassensysteme ohne Möglichkeit einer dauerhaften Datenspeicherung nicht mehr genutzt werden, sofern sie vor dem 25.11.2010 angeschafft wurden.

BFH: Das bloße Aufgreifen einer Gestaltungsidee rechtfertigt nicht die Annahme eines Steuerstundungsmodells

Der BFH hat mit Urteil vom 17.01.2017 ([VIII R 7/13](#)) entschieden, dass sich die Annahme eines Steuerstundungsmodells nicht ohne Weiteres aus dem bloßen Aufgreifen einer bekannten Gestaltungsidee ergibt. Es handelt sich mangels vorgefertigten Konzepts nicht um ein Steuerstundungsmodell, wenn ein Anleger eine von ihm selbst oder von seinem Berater entwickelte oder modifizierte und individuell angepasste Investition umsetzt.

Verluste aus sog. Steuerstundungsmodellen können nur sehr beschränkt verrechnet werden. Gemäß § 15b EStG mindern Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell nur Einkünfte, die der Steuerpflichtige in Folgejah-

19

12.05.2017

ren aus derselben Einkunftsquelle erzielt. Eine Verrechnung mit anderen Einkünften ist ausgeschlossen.

Im Urteilsfall hatte die Steuerpflichtige über die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine zu 100 % fremdfinanzierte Inhaberschuldverschreibung mit indexbezogener Bonuszinsabrede erworben. Sie hatte hierzu einen Rechtsanwalt beauftragt, der Kontakt zu verschiedenen Kreditinstituten aufnahm, Berechnungen zur Vorteilhaftigkeit einer entsprechenden Investition erstellte, konkrete Verhandlungen über die Konditionen der Schuldverschreibung und des der Finanzierung dienenden Darlehens führte und deren Ausgestaltung unter Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen und steuerlichen Belange der Steuerpflichtigen abstimmte und auch die Gründung der vermögensverwaltenden Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co (der Klägerin) übernahm. Die Zahlung der Darlehenszinsen und des Disagios führte im Streitjahr 2006 zu einem erheblichen Verlust und bei der von der Klägerin angestrebten uneingeschränkten Verlustverrechnung zu einem entsprechenden Steuerstundungseffekt.

Finanzamt und Finanzgericht unterwarfen den von der Klägerin geltend gemachten Verlust der Verrechnungsbeschränkung des § 15b EStG.

Der BFH sah dies anders und gab der Revision der Klägerin statt. Für die Annahme eines Steuerstundungsmodells genüge es nicht, dass eine rechtliche Gestaltung vorliege, die auf steuerliche Vorteile durch Verlustabzug/-verrechnung ausgelegt sei und ohne die Möglichkeit einer (sofortigen) Verlustverrechnung nicht gewählt worden wäre. Voraussetzung sei stets die Nutzung eines vorgefertigten Konzeptes, was bedeute, dass eine von einem Anbieter abstrakt entwickelte Investitionskonzeption am Markt zur Verfügung stehe, auf die der Anleger „nur“ noch zugreifen müsse. Hieran fehle es, wenn der Anleger – wie im Streitfall – eine von ihm selbst bzw. seinem Berater entwickelte und individuell angepasste Investition tätige.

19

12.05.2017

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 05.05.2017

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
C-274/15	04.05.2017	Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 132 Abs. 1 Buchst. f – Befreiung von Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen an ihre Mitglieder erbringen, von der Mehrwertsteuer – Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a – Recht der Mitglieder des Zusammenschlusses auf Vorsteuerabzug – Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 – Handlungen eines Mitglieds im eigenen Namen und für Rechnung des Zusammenschlusses
C-106/16	04.05.2017	Niederlassungsfreiheit – Art. 49 und 54 AEUV – Anwendungsbereich – Grenzüberschreitende Umwandlung – Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat ohne Verlegung des tatsächlichen Sitzes – Antrag auf Löschung der Gesellschaft im Handelsregister des Herkunftsmitgliedstaats – Erfordernis der Auflösung und Liquidation der Gesellschaft – Schutz der Gläubiger, Minderheitsgesellschafter und Arbeitnehmer – Verhältnismäßigkeit
C-699/15	04.05.2017	Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Befreiungen – Restaurant- und Unterhaltungsdienstleistungen, die eine Bildungseinrichtung einem eingeschränkten Publikum gegen Entgelt erbringt

Alle am 10.05.2017 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
V R 69/14	09.02.2017	Zur Gemeinnützigkeit der Förderung des Turnierbridge siehe auch: Pressemitteilung Nr. 29/17 vom 10.5.2017
V R 70/14	09.02.2017	Die Förderung von Turnierbridge ist für gemeinnützig zu erklären - Verfahren nach § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO siehe auch: Pressemitteilung Nr. 29/17 vom 10.5.2017
VIII R 7/13	17.01.2017	Zum Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i.S. des § 15b EStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 30/17 vom 10.5.2017
IX R 26/16	31.01.2017	Übertragung von Anteilen an geschlossenen Immobilienfonds

19

12.05.2017

Alle am 10.05.2017 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
VI R 49/15	14.12.2016	Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen
VI B 74/16	01.03.2017	Doppelte Haushaltsführung - kein eigener Hausstand im Haushalt der Eltern
IX S 7/17 (PK H)	19.04.2017	PKH für Beschwerde gegen Ladung zum Termin
V B 109/16	14.03.2017	Die Zuordnungsentscheidung ist eine materielle Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug
IX B 94/16	22.03.2017	Grundsätzliche Bedeutung - Mietverhältnis mit einer von nahestehenden Personen beherrschten GmbH

Alle bis zum 12.05.2017 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
IV C 1 - S 2252/15/1002 0:007	10.05.2017	Abgeltungsteuer; Steuerliche Behandlung der Restrukturierung von Anleihen bei Kombination von Teilverzicht, Nennwertreduktion und Teilarückzahlung nach § 20 EStG
III C 3 - S 7173/14/1000 1	09.05.2017	Umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferung von Blutplasma; Urteil des EuGH vom 5. Oktober 2016 in der Rechtssache C-412/15
III C 3 - S 7170/15/1000 4	08.05.2017	Umsatzsteuerliche Behandlung der Meldevergütung nach § 65c Abs. 6 SGB V für Meldungen zur klinischen Krebsregistrierung

19

12.05.2017

Herausgeber
WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
www.wts.de • info@wts.de

Redaktion
Dr. Martin Bartelt, Georg Geberth, Lothar Härteis, Stefan Hölzemann

München
Lothar Härteis
Thomas-Wimmer-Ring 1-3 • 80539 München
T: +49 (0) 89 286 46-0 • F: +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf
Michael Wild
Peter-Müller-Straße 18 • 40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5 • F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen
Andreas Pfaller
Allee am Rötelheimpark 11-15 • 91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11 • F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt
Robert Welzel
Taunusanlage 19 • 60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0 • F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg
Eva Doyé
Brandstwiete 4, 20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0 • F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Regensburg
Andreas Schreib
Lilienthalstraße 7 • 93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-128 • F: +49 (0) 941 383 873-130

Kolbermoor
Andreas Ochsner
Carl-Jordan-Strasse 18 • 83059 Kolbermoor
T +49 (0) 8031 87095-0

Köln
Stefan Hölzemann
Sachsenring 83 • 50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0 • F: +49 (0) 221 348936-250

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.