



Bundesverfassungsgericht

[> Startseite](#) [> Presse](#) [> Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG \(jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG\) mit dem Grundgesetz unvereinbar](#)

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

Pressemitteilung Nr. 34/2017 vom 12. Mai 2017

Beschluss vom 29. März 2017

[2 BvL 6/11](#)

Die Regelung in § 8c Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG), 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 Satz 1 KStG in ihrer bis 31. Dezember 2015 geltenden Fassung. Dies hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts mit heute veröffentlichtem Beschluss entschieden. Es fehlt ein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte im Fall eines sogenannten schädlichen Beteiligungserwerbs. Der Gesetzgeber muss bis 31. Dezember 2018 rückwirkend für die Zeit vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2015 eine Neuregelung treffen.

Sachverhalt:

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. Dezember 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 Satz 1 KStG die zum 31. Dezember 2007 verbleibenden Verluste um den prozentual auf diesen Gesellschafter entfallenden Anteil und setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von 43.085 € fest. Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren beim Finanzgericht Hamburg erhobenen Klage berief sich die Klägerin auf die Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG. Das Finanzgericht Hamburg hat das Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Satz 1 KStG zur Entscheidung vorgelegt.

Wesentliche Erwägungen des Senats:

1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, wonach die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist. Abweichungen vom Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedürfen der Rechtfertigung. Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls verletzt, wenn sich ein vernünftiger oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung nicht finden lässt. Willkür des Gesetzgebers kann allerdings nicht schon dann bejaht werden, wenn er unter mehreren Lösungen nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat, vielmehr nur dann, wenn sich ein sachgerechter Grund für eine gesetzliche Bestimmung nicht finden lässt.

Bei der Auswahl des Steuergegenstandes belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum. Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag. Der Gesetzgeber darf bei der Ausgestaltung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und

Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen.

2. Nach diesen Maßstäben ist § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit bei der unmittelbaren Übertragung von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.

a) § 8c Satz 1 KStG behandelt Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte unterschiedlich je nachdem, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt oder nicht. Kapitalgesellschaften können negative Einkünfte, die im Veranlagungsjahr nicht ausgeglichen werden, in bestimmten Grenzen vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums und der folgenden Veranlagungszeiträume abziehen. Davon macht § 8c Satz 1 KStG eine Ausnahme. Werden innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), kann die Kapitalgesellschaft die bis dahin nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte nicht mehr abziehen, soweit sie rechnerisch auf den übertragenen Anteil entfallen. Die nicht genutzten Verluste gehen anteilig unter, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft durch die bloße Anteilsübertragung nicht verändert wird.

b) Für diese Ungleichbehandlung fehlt es an einem sachlich einleuchtenden Grund. Offenbleiben kann, ob hier Gründe für eine eher strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung der gesetzgeberischen Differenzierung zwischen Kapitalgesellschaften mit schädlichem Beteiligungserwerb und ohne einen solchen vorliegen. § 8c Satz 1 KStG hält schon einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand.

aa) 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. Mit § 8c Satz 1 KStG hat der Gesetzgeber damit keinen typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für eine generalisierende Regelung gewählt. Vielmehr hat er eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste und über diesen hinausgehende generelle Verlustnutzungsregelung für Körperschaften genommen.

bb) Bei der Regelung des § 8c KStG ist der Gesetzgeber 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. Weder aus der Gesetzesbegründung noch aus sonstigen Gründen ist ersichtlich, warum bei Übertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % der Anteile im Regelfall von einer Identitätsänderung auszugehen ist. Mit diesem Merkmal werden auch und nicht nur in einem Randbereich Fälle erfasst, in denen Betriebsvermögen, Unternehmensgegenstand und Geschäftsbetrieb von der Anteilsübertragung nicht berührt werden und nicht verändert werden sollen. Es verfehlt in diesen Fällen den Normzweck der Erfassung von Änderungen der wirtschaftlichen Identität einer Kapitalgesellschaft und ist deshalb als alleiniges Typisierungsmerkmal ungeeignet.

cc) Ein sachlicher Grund für die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung ergibt sich auch nicht aus dem Gedanken der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug und einer Annäherung an die Besteuerung von Personengesellschaften, die nach dem Transparenzprinzip als eine solche der Gesellschafter erfolgt. Dem Gesetzgeber kam es - in Übereinstimmung mit seiner grundlegenden Entscheidung für die Besteuerung der Körperschaft als solcher - auf die Identität der Gesellschaft, nicht auf diejenige der Gesellschafter an; der Wechsel der Anteilseigner war nur der Maßstab für eine Änderung der (wirtschaftlichen) Identität der Gesellschaft. In ihrer Wirkung trifft die Regelung des § 8c Satz 1 KStG nicht nur den ausscheidenden, sondern - anders als beim Anteilseignerwechsel in der

Personengesellschaft - auch die verbleibenden Altgesellschafter, weil die quotale Kürzung des Verlustabzugs wegen der eigenen Steuerpflicht der Körperschaft ebenso auf ihrem Gewinnanteil lastet. Zudem geht auf Seiten des ausscheidenden Gesellschafters der Verlustabzug - anders als beim ausscheidenden Personengesellschafter und beim Einzelunternehmer, der sein Unternehmen veräußert - endgültig unter.

3. Die Gründe, die zur Verfassungswidrigkeit von § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 führen, treffen auf die damit wortlautidentischen nachfolgenden Fassungen von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bis zum Inkrafttreten des mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 eingefügten § 8d KStG ebenso zu. Ob durch Einführung von § 8d KStG mit Wirkung vom 1. Januar 2016 der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 Satz 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.

4. Der Gesetzgeber hat bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend für die Zeit vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2015 den festgestellten Verfassungsverstoß zu beseitigen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, tritt am 1. Januar 2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt seines Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c Satz 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) ein.