



Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8c KStG

- (Evelyn Hörhammer) -

Berlin, 20. November 2017



Gliederung

- **Entwicklungsgeschichte**
- Entscheidung des BVerfG
- Verfahrensrechtliche Schlussfolgerung
- Vorlagebeschluss des FG Hamburg
- Handlungsalternativen für den Gesetzgeber?



Entwicklungsgeschichte des § 8c KStG

- „Vorgänger-Vorschrift“ § 8 Abs. 4 KStG a.F.:
- Voraussetzung für Verlustabzug nach § 10d EStG
- Rechtliche und wirtschaftliche Identität
- Regelbeispiel („insbesondere“) für Wegfall der **wirtschaftliche Identität**:
 - Übertragung von > 50 % (zuvor 75 %) der Anteile
 - Geschäftsbetrieb wird mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortgeführt



Entwicklungsgeschichte des § 8c KStG

- § 8 Absatz 4 KStG a. F. erwies sich in der Folge als auslegungs- und streitanfällig (BT-Drs. 16/4841 S. 34):
 - Nur mittelbare Anteilsübertragung? (so BFH)
 - „Überwiegend neues Betriebsvermögen“ (BFH: gegenständliche Betrachtungsweise; Finw: Saldoerrechnung von Zu- und Abgängen)
 - Abgrenzungsfragen zur Betriebsfortführung



Entwicklungsgeschichte des § 8c KStG

Gesetzliche Neuregelung UntStRefG 2008:

- § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG (Vollständiger Verlustwegfall):
 - Übertragung von $> 25\%$ und $< 50\%$ der Anteile oder Stimmrechte
 - an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen oder an eine Gruppe von Erwerber mit gleichgerichteten Interessen
 - Innerhalb von 5 Jahren, direkt oder indirekt



Entwicklungsgeschichte des § 8c KStG

- § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG (Vollständiger Verlustwegfall):
 - Bei Übertragung > 50 %
 - Erfasst sind Verlustvorträge, laufende Verluste, Zinsvorträge
- Ergänzende Regelungen:
 - Sanierungsklausel
 - Konzernklausel
 - Stille-Reserve-Klausel



Gliederung

- Entwicklungsgeschichte
- **Entscheidung des BVerfG**
- Verfahrensrechtliche Schlussfolgerung
- Vorlagebeschluss des FG Hamburg
- Handlungsalternativen für den Gesetzgeber?



Entscheidung des BVerfG vom 29. 3.17

§ 8c Absatz 1 Satz 1 KStG ist mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar,

- soweit bei der unmittelbaren Übertragung
- innerhalb von fünf Jahren von mehr als
- 25 Prozent des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb)

insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichen oder abgezogenen negativen Einkünfte nicht mehr abgezogen werden können.



Entscheidung des BVerfG vom 29. 3.17

Entscheidungsgründe:

- § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG hält der Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand
- Es fehlt an einem sachlich einleuchtenden Grund für die gesetzliche Differenzierung
 - zwischen Kapitalgesellschaften mit einem schädlichen Beteiligungserwerb ab 25 % einerseits und
 - anderen Kapitalgesellschaften.



Entscheidung des BVerfG vom 29. 3.17

- Kein Rechtfertigungsgrund „Missbrauchsvermeidung“
 - Typischer Missbrauchsfall muss sich als Leitbild realitätsgerecht am typischen Fall orientieren;
 - Dem entspricht § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG nicht;
 - Der Gesetzgeber hat mit der bloßen Anknüpfung an einen Beteiligungserwerb zwischen 25 % und 50 % keinen typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für eine generalisierende Regelung gewählt; bloße abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass für eine vom typischen Missbrauchsfall genommen.



Entscheidung des BVerfG vom 29. 3.17

- Rechtfertigungsgrund „Änderung der wirtschaftlichen Identität“ als substanzielles Merkmal?
 - wirtschaftliche Identität einer Kapitalgesellschaft ist nicht allein durch die Personen der Anteilseigner (persönliches Substrat), sondern jedenfalls auch durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen geprägt
 - Allein das Abstellen an einen Beteiligungserwerb zwischen **25 und 50 Prozent** reicht nicht aus
 - Erst eine **Mehrheitsbeteiligung** ermögliche es dem Anteilseigner Einfluss zu nehmen



Entscheidung des BVerfG vom 29. 3.17

- Rechtfertigungsgrund „Unternehmensidentität“
 - Trotz möglicher „Durchbrechung“ des Trennungsprinzips durch § 8c KStG sei eine Annäherung an die transparente Besteuerung von Personengesellschaften vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen
 - Vielmehr kommt es ausweislich der Gesetzesbegründung auf die Identität der Gesellschaft, nicht auf diejenige der Gesellschafter an.



Entscheidung des BVerfG vom 29. 3.17

- Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31. 12. 2018 rückwirkend zum 1. Januar 2008 eine Neuregelung zu treffen
- Sollte der Gesetzgeber seiner Verpflichtung nicht nachkommen, tritt am 1.1.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend die Nichtigkeit von § 8c Satz 1 und § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG ein
- Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden; laufende Verfahren sind auszusetzen



Gliederung

- Entwicklungsgeschichte
- Entscheidung des BVerfG
- **Verfahrensrechtliche Schlussfolgerung**
- Vorlage des FG Hamburg
- Handlungsalternativen für den Gesetzgeber?



Verfahrensrechtliche Schlussfolgerungen

- „laufende Verfahren sind auszusetzen“ (für die Fälle des § 8 Absatz 1 **Satz 1** KStG)
 - Ruhen laufender Einspruchsverfahren nach § 363 AO nur mit Zustimmung des Einspruchsführers möglich
 - Sicherstellung künftiger Korrekturen durch den Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO
 - Auf Antrag des Einspruchsführers kann die Steuerfestsetzung hinsichtlich der Anwendung des § 8c Absatz 1 **Satz 1** KStG vorläufig ausgesetzt werden (§ 165 Absatz 1 Satz 4 i.V.m. Satz 2 Nummer 2 AO)



Verfahrensrechtliche Schlussfolgerungen

- § 8 c Absatz 1 Satz 1 KStG ist für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2016 uneingeschränkt anzuwenden;
- BVerfG-Entscheidung erfasst nur Sachverhalte vor der erstmaligen Anwendung des § 8d KStG
- Die Entscheidung des BVerfG betrifft nicht die Fälle des § 8c Absatz 1 **Satz 2** KStG



Gliederung

- Entwicklungsgeschichte
- Entscheidung des BVerfG
- Verfahrensrechtliche Schlussfolgerung
- **Vorlagebeschluss des FG Hamburg**
- Handlungsalternative für den Gesetzgeber?



Vorlagebeschluss des FG Hamburg

Vorlagebeschluss vom 29.8.2017 – 2 K 245/17:

- Ist § 8c Absatz 1 **Satz 2** KStG verfassungswidrig?
- Aus Sicht von FG Hamburg keine Rechtfertigung aus den Gesichtspunkten der Missbrauchsabwehr oder der Änderung der wirtschaftlichen Identität der Verlustkörperschaft
- In Fällen des Satzes 2 ist – bis einschließlich dem VZ 2015 - im Hinblick auf den Vorlagebeschluss im Einzelfall auf Antrag AdV nach § 361 AO



Gliederung

- Entwicklungsgeschichte
- Entscheidung des BVerfG
- Verfahrensrechtliche Schlussfolgerung
- Vorlagebeschluss des FG Hamburg
- **Handlungsalternative für den Gesetzgeber?**



Handlungsalternativen für Gesetzgeber?

- Streichung des § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG?
- Integration des Rechtsgedankens des § 8d KStG als substantielle Merkmal (Geschäftsbetrieb)?
- Völlige Neukonzeptionierung (Missbrauchsregelung entsprechend § 8 Abs. 4 KStG)?

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit