

FG Hamburg: Mantelkaufregelung dem BVerfG vorgelegt

Mit Urteil vom 29.03.2017 hat das BVerfG entschieden, dass das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass § 8c S. 1 KStG a.F. bzw. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG in der bis 31.12.2015 geltenden Fassung, wonach nicht genutzte Verluste einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfallen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25% und bis zu 50% der Anteile an einen Erwerber übertragen werden, verfassungswidrig ist. BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017, [2 BvL 6/11](#), siehe [Deloitte Tax News](#)

FG Hamburg (Vorinstanz):

Die Beschränkung des Verlustabzugs ist insoweit verfassungswidrig, als im Falle eines schädlichen Gesellschafterwechsels die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste nicht mehr abziehbar sind (§ 8c KStG idF der UntStReform 2008). Die Entscheidung des BVerfG wird eingeholt.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine Kapitalgesellschaft, wurde 2006 gegründet. Sie erzielte in den Jahren 2006 und 2007 Verluste, im Streitjahr 2008 erstmalig Gewinne. Der Gesellschafter W hat seine 48%-Beteiligung im Jahr 2008 veräußert. Im Zuge der Anteilsübertragung wurde kein neues Betriebsvermögen zugeführt, Ende 2008 wurde die Liquidation der Klägerin beschlossen. Das Finanzamt hat die Verlustvorträge aus 2007 bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer 2008 nicht in voller Höhe berücksichtigt, sondern kürzte sie gem. § 8c KStG jeweils um den prozentual auf den ausgeschiedenen Gesellschafter W entfallenden Anteil von 48 %. Mit der Klage beruft sich die Klägerin auf die Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG.

Entscheidung

§ 8c S. 1 KStG beschränkt den Verlustabzug bei Körperschaften, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals übertragen werden (schädlicher Beteiligungserwerb). Diese Vorschrift ist zur Überzeugung des Senats insoweit verfassungswidrig, als bei der unmittelbaren Übertragung die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind. Es wird die Entscheidung des BVerfG eingeholt.

Der im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 (UntStReform 2008) neu geschaffene § 8c KStG verzichtet nunmehr vollständig auf das Erfordernis der Zuführung neuen Betriebsvermögens. Maßgeblich für den Verlust der wirtschaftlichen Identität ist nur noch ein „schädlicher Beteiligungserwerb“. Die Übertragung von mehr als 25 % der Anteile führt zu einem quotalen Verlustabzug, die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile führt zum vollständigen Verlustuntergang.

Die Anwendung von § 8c S. 1 KStG verletzt den Grundsatz des abschnittsübergreifenden Nettoprinzips, das dem Steuerpflichtigen die periodenübergreifende Verlustverrechnung erlaubt. Die Klägerin hat während der Totalperiode ihrer Tätigkeit zwischen 2006 und 2008 ein nahezu ausgeglichenes Ergebnis erwirtschaftet.

Der Gesetzgeber hat insbesondere gegen das sog. Trennungsprinzip des Körperschaftsteuerrechts verstoßen. Die Kapitalgesellschaft schirmt ihre Vermögenssphäre gegenüber ihren Anteilseignern ab. Dadurch, dass § 8c S. 1 KStG maßgeblich auf Vorgänge abstellt, die sich auf der Anteilseignerebene abspielen, wird das Trennungsprinzip durchbrochen und für die Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts Kapitalgesellschaft auf die Ebene der Anteilseigner durchgegriffen. Die Frage, wer Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist und wer sie kontrolliert, hat aber nichts mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft zu tun. Das für den Verlustuntergang maßgebliche Tatbestandsmerkmal der Veräußerung der Beteiligung erfüllt nur der Anteilseigner und kann von der Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht einmal beeinflusst werden.

Die Missbrauchsbekämpfung kommt - im Gegensatz zur Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a. F. - als sachliche Rechtfertigung auch nicht in Betracht. Die Definition des schädlichen Beteiligungserwerbs, der bereits bei Anteilsübertragungen ab 25 % ansetzt, verdeutlicht, dass die Verlustbeschränkung nicht mehr mit einer missbräuchlichen Gestaltung verbunden wird. Die Übertragung von Beteiligungen ab einem Viertel des Kapitals ist ein üblicher wirtschaftlicher bzw. gesellschaftsrechtlicher Vorgang, der mit Missbrauch im Regelfall nichts zu tun hat. Der Gesetzgeber hat sich in der Gesetzesbegründung auch nicht auf Missbrauchsbekämpfung, vielmehr darauf berufen, die Neuregelung diene der Vereinfachung der Rechtsanwendung, weil die streitanfällige Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ aufgegeben werde (BT-Drs. 16/4841, S. 75).

Bei der Neuregelung handelt sich um eine verfassungsrechtlich nicht hinreichend sachlich begründete, allein fiskalisch motivierte und gestaltete, einseitig Gesellschaften mit Anteilseignerwechsel belastende Maßnahme.

Anmerkung

Das [Sächsische FG](#) (Urteil vom 16.03.2011, 2 K 1869/10) sah bei einem schädlichen Anteilserwerb von mehr als 50 % keine verfassungsrechtliche Bedenken. Der BFH hat das Revisionsverfahren nun wegen der Vorlage an das BVerfG ausgesetzt (BFH, Beschluss vom 28.10.2011, [I R 31/11](#), nicht amtlich veröffentlicht).

Betroffene Norm

§ 8c KStG idF des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStReformG 2008)
Streitjahr 2008

Fundstellen

BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017, [2 BvL 6/11](#), siehe [Deloitte Tax News Finanzgericht Hamburg](#), Beschluss vom 04.04.2011, 2 K 33/10
[Pressemitteilung Nr. 34/2017](#) vom 12.05.2017

Weitere Fundstellen

[BT-Drs. 16/4841](#), S. 75

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.