

Prof. Dr. Susanne Tiedchen, Cottbus\*

# Der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG

## Inhaltsübersicht

- I. Die Vorgeschichte
  1. Der Mantelkauf in der früheren Rechtsprechung des BFH
  2. § 8 Abs. 4 KStG 1990
  3. § 8 Abs. 4 KStG 1997
- II. § 8c KStG
- III. Die Entscheidung des BVerfG
  1. § 8c Satz 1 KStG bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. verfassungswidrig
  2. Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F.?
  3. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG i.V.m. § 8d KStG?
- IV. Die Folgen
  1. BMF, Schr. v. 28.11.2017
  2. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
  3. Neuregelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften
    - a) Notwendigkeit einer Neuregelung
    - b) Ausgestaltung der Neuregelung
    - c) Eigener Vorschlag

Mit Beschluss vom 29. März 2017 hat das Bundesverfassungsgericht § 8c Satz 1 bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. für verfassungswidrig erklärt. Damit ist teilweise geklärt, inwieweit die Einschränkung der Verlustnutzung von Kapitalgesellschaften zulässig ist. Gleichwohl bleiben noch offene Fragen. Der Beitrag zeichnet die Geschichte der Regelung nach, beschreibt die derzeitige rechtliche Situation und macht einen Vorschlag für eine gesetzliche Neuregelung.

The German Constitutional Court issued a decision on March 29, 2017, declaring Art. 8c of the German Corporate Tax Act partly unconstitutional. This clarifies in part, to which extent the use of losses of former fiscal years may be limited. Still there are open questions. The article traces the history of the provision, describes the current legal situation and proposes a new regulation.

## I. Die Vorgeschichte

### 1. Der Mantelkauf in der früheren Rechtsprechung des BFH

Vorgängervorschrift des § 8c KStG war § 8 Abs. 4 KStG, der mit dem Steuerreformgesetz 1990 vom 25.7.1988<sup>1</sup> in das Gesetz gelangte und mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unterneh-

menssteuerreform vom 29.10.1997<sup>2</sup> modifiziert wurde. Der Grund für das ursprüngliche Tätigwerden des Gesetzgebers war – wie nicht selten – eine Änderung der Rechtsprechung des BFH, und zwar zu sog. Mantelkaufgestaltungen.

Als Mantelkauf bezeichnet man den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft – in aller Regel einer GmbH –, die nicht mehr wirtschaftlich tätig ist und über kein nennenswertes Betriebsvermögen, wohl aber über steuerliche Verlustvorträge verfügt, die sie selbst nicht mehr verwerten kann. Der Erwerber der GmbH-Anteile, der den „leeren Mantel“ der Kapitalgesellschaft erhält, ändert dann regelmäßig den Unternehmensgegenstand und die Firma der Gesellschaft, verlegt zumeist auch deren Sitz, legt das für seine Zwecke notwendige Aktivvermögen ein und beginnt sodann seine wirtschaftliche Tätigkeit, die mit der Tätigkeit der GmbH zuvor nichts zu tun hat. Das Ziel, das mit dem Mantelkauf verfolgt wird, liegt auf der Hand: Der Erwerber möchte die bestehenden Verlustvorträge nutzen.

Bis Anfang der 80er Jahre des vorigen Jahrhunderts wurde dem Erwerber der Gesellschaftsanteile die Nutzung der zuvor aufgelaufenen Verluste versagt, weil der Verlustabzug nur demjenigen Steuerpflichtigen gewährt werden sollte, der die Verluste auch selbst erwirtschaftet hatte. Der Verlustabzug sei „grundsätzlich an die Person des Steuerpflichtigen geknüpft, die den Verlust erlitten hat“<sup>3</sup>. Eine Ausnahme bestand nur für den Erben des Steuerpflichtigen; dieser konnte grundsätzlich die in der Person des Erblassers erwirtschafteten Verluste nutzen.<sup>4</sup> Bei Kapitalgesellschaften war die notwendige Personenidentität zwischen den Verlust erwirtschaftender und den Verlust nutzender juristischer Person nur gegeben, wenn die Gesellschaft nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich fortbestand.<sup>5</sup> Das war nicht der Fall, wenn eine abwicklungs- und löschungsreife Gesellschaft nach Veräußerung der Gesellschaftsanteile an

\* Prof. Dr. Susanne Tiedchen ist Vorsitzende Richterin am FG Berlin-Brandenburg. Der Beitrag beruht auf der am 14.12.2018 an der Freien Universität Berlin gehaltenen Antrittsvorlesung der Verfasserin und berücksichtigt das UStA VermG v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338).

1 BGBl. I 1988, 1093.

2 BGBl. I 1997, 2590.

3 BFH v. 10.4.1973 – VIII R 132/70, BStBl. II 1973, 679.

4 BFH v. 15.3.1962 – IV 177/60, juris; v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621. Die Rechtsprechung zur Vererblichkeit der Verluste gab der BFH in der Folgezeit durch Beschluss des Großen Senats vom 17.12.2007 (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. Kanzler) auf.

5 BFH v. 15.2.1966 – I 112/63, BFHE 85, 217. Gegen dieses Urteil wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt, die indes nicht zur Entscheidung angenommen wurde (BVerfG v. 1.8.1967 – 2 BvR 308/66, juris).