

# BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvL 6/11 -



## IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verfahren  
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,

ob § 8c Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (Bundesgesetzblatt I S. 1912) mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 Prozent (im Streitfall 48 Prozent) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 4. April 2011 - 2 K 33/10 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -

unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Präsident Voßkuhle,

Huber,

Hermanns,

Müller,

Kessal-Wulf,

König,

Maidowski,

Langenfeld

am 29. März 2017 beschlossen:

1. § 8c Satz 1 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (Bundesgesetzblatt I Seite 1912) sowie § 8c Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vom 12. August 2008 (Bundesgesetzblatt I Seite 1672) und den nachfolgenden Fassungen bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 (Bundesgesetzblatt I Seite 2998) sind 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 ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.

2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend zum 1. Januar 2008 eine Neuregelung zu treffen.

3. Sollte der Gesetzgeber seiner Verpflichtung nicht nachkommen, tritt am 1. Januar 2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c Satz 1 und § 8c Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz ein.

Gründe:

A.

Das Normenkontrollverfahren betrifft die Frage, ob § 8c Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Die Vorschrift schränkt die Verlustverrechnung bei Körperschaften ein, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent und bis zu 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft auf einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden (schädlicher Beteiligungserwerb); die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzten Verluste) sind dann nicht mehr abziehbar, soweit sie auf die übertragenen Anteile oder Rechte entfallen sind. 1

I.

1. a) Durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I S. 1093) wurde erstmals im Körperschaftsteuergesetz in § 8 Abs. 4 eine Regelung über den Verlustabzug getroffen. § 8 Abs. 4 KStG war von der gesetzgeberischen Konzeption her als Ergänzung zu § 10d EStG zu verstehen, indem er für Körperschaften die wirtschaftliche Identität als Voraussetzung der Verlustnutzung bestimmte. 2

§ 8 Abs. 4 Satz 2 KStG definierte den Verlust der wirtschaftlichen Identität für den Hauptanwendungsfall des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften anhand eines Regelbeispiels. Danach erfolgte der Ausschluss des verbleibenden Verlustabzugs „insbesondere“, wenn mehr als 75 Prozent der Geschäftsanteile übertragen wurden, überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt und der Geschäftsbetrieb mit diesem neuen Betriebsvermögen wieder aufgenommen wurde. Diese Bedingungen mussten für den wirtschaftlichen Identitätsverlust kumulativ erfüllt sein. 3

b) Die Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG erfuhr im Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I S. 2590) eine Verschärfung, weil die bisherige Regelung als nicht ausreichend angesehen wurde, um den missbräuchlichen Handel mit Verlustmänteln zu unterbinden. Da sie nur bei Wiederaufnahme eines vorher vollständig eingestellten Geschäftsbetriebs ein- 4

griff, konnte ihre Anwendbarkeit dadurch umgangen werden, dass der Geschäftsbetrieb bis zur Anteilsübertragung in einem minimalen Umfang fortgeführt wurde, so dass das Merkmal der „Einstellung“ nicht erfüllt war.

§ 8 Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform lautete nunmehr: 5

Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustabzug im Sinne des § 10d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

Nach der Neuregelung lag die für den Verlustabzug erforderliche wirtschaftliche Identität insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen wurde und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführte oder wieder aufnahm. Eine Einstellung und anschließende erneute Aufnahme des Geschäftsbetriebs war nicht mehr erforderlich. Verluste konnten jetzt auch dann untergehen, wenn ein laufender Betrieb übernommen wurde. Satz 3 der Neuregelung enthielt einen Ausnahmetatbestand in Form einer Sanierungsregelung. Danach ließ die Zuführung neuen Betriebsvermögens die Verlustnutzung der Körperschaft unberührt, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs diente, der den verbleibenden Verlustabzug verursacht hatte (verlustquellenbezogene Sanierung), und dieser in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wurde. 6

2. Die Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG erwies sich in der Folgezeit als in hohem Maße auslegungsbedürftig und streitanfällig, einerseits aus der Sicht der Steuerpflichtigen wegen der Unsicherheiten darüber, welche Betriebsvermögenszuführungen als schädlich angesehen werden würden, andererseits auch aus der Sicht 7

der Finanzverwaltung wegen der Beschränkung des § 8 Abs. 4 KStG auf unmittelbare Anteilsübertragungen. Der Gesetzgeber entschied sich deshalb im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912, im Folgenden: UntStReformG 2008) für eine grundlegende Neuregelung der Verlustnutzung durch Körperschaften und ersetzte § 8 Abs. 4 KStG durch die Nachfolgevorschrift des § 8c KStG.

§ 8c KStG (i.d.F. des UntStReformG 2008) lautet:

8

Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

Die Neuregelung des § 8c KStG war vom Gesetzgeber als „einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung“ (vgl. BRDrucks 220/07, S. 123) konzipiert und bezweckte eine Vereinfachung der Rechtsanwendung. § 8c KStG stellte fortan auf den Anteilseignerwechsel als maßgebliches Kriterium für das Eingreifen der Verlustabzugsbeschränkung ab; auf eine damit verbundene Zuführung von Betriebsvermögen sollte es nicht mehr ankommen. Die Vorschrift ist gemäß § 34 Abs. 7b KStG (i.d.F. des UntStReformG 2008) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 vollzogen werden.

3. Durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12. August 2008 (BGBl I S. 1672) sollte § 8c KStG um einen seinen Anwendungsbereich einschränkenden Absatz 2 ergänzt

10

werden. § 8c KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 wurde dadurch zu Absatz 1. Absatz 2 stand jedoch nach Art. 8 Abs. 2 MoRaKG unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Europäischen Kommission, die aus beihilferechtlichen Gründen versagt wurde (vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission IP/09/1449 vom 1. Oktober 2009), so dass § 8c Abs. 2 KStG (i.d.F. des MoRaKG) keine Wirksamkeit erlangt hat.

4. Im Rahmen des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16. Juli 2009 (BGBl I S. 1959) wurde § 8c KStG um eine Sanierungsklausel erweitert (Abs. 1a). Danach werden Anteilserwerbe im Rahmen einer Sanierung unter bestimmten Voraussetzungen von der Anwendung des Absatzes 1 ausgenommen. Die Vorschrift wurde durch Beschluss der Europäischen Kommission vom 26. Januar 2011 (K<2011> 275, ABl. L 235 vom 10. September 2011, S. 26) als verbotene staatliche Beihilfe eingestuft. 11

Die Sanierungsklausel wurde deshalb durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I S. 2592) in ihrer Anwendbarkeit ausgesetzt bis zur gerichtlichen Klärung, ob es sich hierbei um eine nach Unionsrecht unzulässige Beihilfe handelt (§ 34 Abs. 6 KStG). Das Gericht der Europäischen Union hat durch zwei Urteile vom 4. Februar 2016 (Rechtssachen T-287/11, Heitkamp BauHolding / Kommission und T-620/11, GFKL Financial Services / Kommission) Klagen gegen die Kommissionsentscheidung zurückgewiesen. Die dagegen gerichteten Rechtsmittel (C-203/16 P und C-208/16 P sowie C-209/16 P und C-219/16 P) sind noch beim Gerichtshof der Europäischen Union anhängig. 12

5. a) Durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. Dezember 2009 (BGBl I S. 3950) ergänzte der Gesetzgeber § 8c KStG um zwei weitere Ausnahmen von der Verlustabzugsbeschränkung. 13

Mit § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG fügte er eine Konzernklausel ein, die wie folgt lautet: 14

Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

Darüber hinaus regelte der Gesetzgeber in § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 8 KStG eine Ausnahme von der Verlustabzugsbeschränkung für den Fall, dass in der betreffenden Körperschaft stille Reserven vorhanden sind: 15

Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 und Satz 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten, zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.

Nach § 34 Abs. 7b Satz 2 KStG in der Fassung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes finden die Konzernklausel und die Stille-Reserven-Klausel erstmalig auf Beteiligungserwerbe Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2009 vollzogen werden. 16

b) Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1768) wurde die Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft hinsichtlich des zu berücksichtigenden Betriebsvermögens angepasst. Maßgeblicher Anknüpfungspunkt ist nunmehr die inländische Steuerpflicht des Betriebsvermögens. 17

§ 8c Abs. 1 Satz 6 KStG (i.d.F. des JStG 2010) lautet: 18

Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von den Sätzen 1 und 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vor-

handenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt.

Darüber hinaus führte der Gesetzgeber eine Sonderregelung zur Bestimmung der stillen Reserven in den Fällen des Vorhandenseins eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft neu in das KStG ein (Abs. 1 Satz 8). Der bisherige Absatz 1 Satz 8 wurde dadurch zu Absatz 1 Satz 9. 19

§ 8c Abs. 1 Satz 8 KStG (i.d.F. des JStG 2010) lautet: 20

Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft.

Die Ermittlung der stillen Reserven ist danach bei negativem Eigenkapital durch Gegenüberstellung des Eigenkapitals der Körperschaft und des gemeinen Werts der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (anstelle des gemeinen Werts der Anteile) vorzunehmen. Es sollen nur die Fälle erfasst werden, in denen eine Körperschaft betriebswirtschaftlich tatsächlich über stille Reserven in ihren Wirtschaftsgütern verfügt (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 25). 21

Anzuwenden sind diese Änderungen gemäß § 34 Abs. 1 KStG (i.d.F. des JStG 2010) ab dem Veranlagungszeitraum 2010. 22

c) Durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015 (BGBl I S. 1834) wurde die Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) auf Fallkonstellationen erweitert, in denen die Konzernspitze Erwerber oder Veräußerer ist. Es wurde zudem generell neben einer natürlichen oder juristischen Person auch eine Personenhandelsgesellschaft als Konzernspitze zugelassen. Dabei müssen sich die Anteile am Veräußerer oder am Erwerber oder am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger jeweils zu 100 Prozent im Gesamthandsvermögen der Personenhandelsgesellschaft befinden (BTDrucks 18/4902, S. 47). 23

§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2015 lautet: 24

Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn



1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist,

2. an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist oder

3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ist in dieser Fassung erstmals auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 erfolgen (§ 34 Abs. 6 Satz 5 KStG). 25

6. Durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 (BGBl I S. 2998) schuf der Gesetzgeber § 8d KStG, der (weitere) Ausnahmen von der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG vorsieht. 26

§ 8d KStG lautet: 27

(1) § 8c ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis im Sinne von Absatz 2 stattgefunden hat. Satz 1 gilt nicht:

1. für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder

2. wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergän-

zenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag). Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen.

(2) Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend. Gleiches gilt, wenn

1. der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,
2. der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,
3. die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,
4. die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,
5. die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Absatz 1 einnimmt oder
6. auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.

Mit der Einführung von § 8d KStG hat der Gesetzgeber die steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften neu ausgerichtet. § 8d KStG eröffnet einer Körperschaft nunmehr die Option, die Verluste unabhängig von einem schädlichen Anteilseignerwechsel nutzen zu können, solange sie den (näher bestimmten) Geschäftsbetrieb fortführt. Die bisherige Besteuerungspraxis zu § 8c KStG habe gezeigt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen ein Verlustuntergang aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und steuersystematisch nicht erforderlich schein

28

(BTDrucks 18/9986, S. 12). Ziel der Neuregelung sei die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse bei der Unternehmensfinanzierung, wobei insbesondere auf die Stärkung junger, innovativer Wachstumsunternehmen abgezielt werde (BTDrucks 18/10495, S. 11).

§ 8d KStG ist gemäß § 34 Abs. 6a KStG erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c KStG anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1. Januar 2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war. 29

## II.

1. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine im Jahr 2006 gegründete Kapitalgesellschaft. Gründungsgesellschafter waren zwei Gesellschafter mit einem Stammkapital von 13.000 € beziehungsweise 12.000 €. Nach Maßgabe ihres Gesellschaftszwecks veranstaltete die Klägerin Pauschalreisen, deren Vertrieb über einen Kooperationspartner, eine Zeitschrift, erfolgte. 30

Im Jahr ihrer Gründung beschränkten sich die geschäftlichen Aktivitäten der Klägerin überwiegend auf die Akquisition von geplanten Pauschalreisen. Hierdurch entstand in dem Veranlagungszeitraum 2006 ein Verlust von 389.454,62 €. Im Folgejahr 2007 steigerte die Klägerin ihre Umsatzerlöse, setzte aber zugleich ihre Vertriebstätigkeit mit erheblichem Aufwand fort und schloss mit einem Verlust von 206.178,15 € ab. Der festgestellte verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2007 betrug 594.769 €, der auf den 31. Dezember 2007 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust 590.333 €. 31

Ende 2007 kündigte der Kooperationspartner die Zusammenarbeit mit der Klägerin auf. Im Veranlagungszeitraum 2008, dem Streitjahr, kaufte die Klägerin daher keine neuen Reisen ein und setzte nur noch die bereits erworbenen Pauschalreisen ab. Hierdurch erzielte sie Umsatzerlöse von 1.953.056,30 € und erwirtschaftete einen Gewinn von 595.044,53 €. Nachdem die Klägerin keinen neuen Kooperationspartner gefunden hatte, beschloss sie Ende 2008 die Liquidation. In der Totalperiode ihrer Tätigkeit zwischen 2006 und 2008 hatte sie einen Gesamtverlust von 588,24 € erlitten. 32

Bereits Anfang 2008 hatte einer der beiden Gesellschafter, der auf Schadensersatz in Millionenhöhe in Anspruch genommen wurde, wegen der Befürchtung, 33

dass seine Gläubiger in seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin vollstrecken könnten, seinen Geschäftsanteil im Nennwert von 12.000 € an einen Dritten übertragen. Deshalb kürzte das Finanzamt bei der Körperschaftsteuerveranlagung der Gesellschaft für 2008 unter Anwendung von § 8c Satz 1 KStG (i.d.F. des UntStReformG 2008) die zum 31. Dezember 2007 verbleibenden Verluste in Höhe von ./ 594.769 € um den prozentual auf diesen Gesellschafter entfallenden Anteil von 48 Prozent, das heißt um 285.489 €. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 setzte das Finanzamt in Höhe von 43.085 € fest. Den zum 31. Dezember 2007 festgestellten Gewerbeverlustr der GmbH in Höhe von ./ 590.333 € kürzte das Finanzamt unter Anwendung von § 10a Satz 8 Gewerbesteuergegesetz (GewStG) in Verbindung mit § 8c Satz 1 KStG (i.d.F. des UntStReformG 2008) um 283.359 €. Die Gewerbesteuer für 2008 setzte es in Höhe von 47.620,40 € fest.

2. Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren beim Finanzgericht Hamburg erhobenen Klage berief sich die Klägerin auf die Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG. Die Anteilsübertragung auf den neuen Gesellschafter sei unzweifelhaft nicht in rechtsmissbräuchlicher Absicht erfolgt, führe aber gleichwohl zum quotalen Verlustabzug. Die Vorschrift verletze das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des in Art. 3 Abs. 1 GG normierten Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Darüber hinaus verstoße sie gegen das Trennungsprinzip, wonach die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ihrer Anteilseigner zu beurteilen sei. 34

Das beklagte Finanzamt hielt demgegenüber die Vorschrift des § 8c KStG für verfassungsrechtlich unbedenklich. Der hinter der Körperschaft stehende Anteilseigner sei der eigentliche Nutznießer der Verluste, und dies rechtfertige es, ihn in die Überlegungen zur Regelung einzubeziehen. Zweck der Regelung sei es, die Monetarisierung von Verlusten durch Einbeziehung in den Kaufpreis der Beteiligung zu verhindern. Aus diesem Grund könnten Verlustkörperschaften mit Anteilseignerwechsel nicht mit solchen ohne Anteilseignerwechsel verglichen werden, da sich beide Gruppen nicht in der gleichen Lage befänden. Hieran knüpfe § 8c KStG an, der darauf abstelle, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken könne und es so in der Hand habe, die Verwertung der Verluste zu steuern. Die gesetzliche Neuregelung sei auch folgerichtig umgesetzt und verstoße nicht gegen das Trennungsprinzip. Das Anknüpfen an die persönliche und sachliche Struktur der Körperschaft sei durchaus zulässig, wie das Bundesverfassungsgericht (1 BvR 512/66) zur früheren Mantelkaufregelung entschieden habe. 35

3. Mit Beschluss vom 4. April 2011 (2 K 33/10) setzte das Finanzgericht Hamburg das Verfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG aus und legte es dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung über die Frage vor, ob § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (im Folgenden: § 8c Satz 1 KStG) mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 Prozent (im Streitfall 48 Prozent) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind. 36

a) § 8c Satz 1 KStG schränke den Verlustabzug nach § 10d EStG bei Körperschaften, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (schädlicher Beteiligungserwerb), dahingehend ein, dass insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar seien. Folge man dieser gesetzlichen Vorgabe, habe der Beklagte zu Recht die auf den 31. Dezember 2007 festgestellten Verluste der Klägerin, soweit sie prozentual auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfielen (48 Prozent), bei der Steuerfestsetzung für das Streitjahr unberücksichtigt gelassen. Die Klage wäre daher abzuweisen. Erweise sich § 8c Satz 1 KStG dagegen als verfassungswidrig, stehe der Klägerin der volle Verlustabzug zu und wäre der Klage stattzugeben. 37

Die Vorschrift regle den Verlustabzug nach § 10d EStG bei Körperschaften. Vor der Neuregelung sei die Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften in dem mit Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I S. 1093) eingefügten § 8 Abs. 4 KStG geregelt gewesen. Damit sei die Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften erstmals kodifiziert worden zur Bekämpfung der sogenannten Mantelkaufgestaltungen. Unter einem Mantelkauf werde im steuerlichen Kontext der Erwerb einer Kapitalgesellschaft verstanden, die über keinen Geschäftsbetrieb und kein nennenswertes Betriebsvermögen mehr verfüge, aber Verlustvorträge habe, die der Erwerber für sich nutzbar machen wolle. Derartige Gestaltungen sähen sich seit jeher einem Missbrauchsvorwurf ausgesetzt. Für die Verlustnutzung durch den Erwerber habe daher bereits die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) und ihm folgend auch des Bundesfinanzhofs eine rechtliche Iden- 38

tität zwischen demjenigen, der den Verlust erlitten habe, und demjenigen, der den Verlust steuerlich geltend mache, verlangt (z.B. BFH, Urteil vom 8. Januar 1958 - I 131/57 U -, juris = BFHE 66, 250). Mit Urteilen vom 29. Oktober 1986 (- I R 202/82 -, juris = BFHE 148, 153, - I R 318/83, I R 319/83 -, juris = BFHE 148, 158 und - I R 271/83 -, juris = BFH/NV 1987, 266) habe der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung zum Mantelkauf aufgegeben und nunmehr darauf abgestellt, dass der Verlustabzug keine wirtschaftliche Identität zwischen der Person, die den Verlust erlitten habe, und derjenigen, die den Verlustabzug geltend mache, verlange, weil - abgesehen davon, dass der Begriff der wirtschaftlichen Identität in der bisherigen Rechtsprechung inhaltlich nicht näher konkretisiert worden sei - ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal weder dem Wortlaut noch dem Zweck von § 10d EStG entnommen werden könne. Hierauf habe der Gesetzgeber mit der Einfügung von § 8 Abs. 4 KStG reagiert.

b) Der von der Klägerin begehrte volle Verlustabzug könnte zum Tragen 39 kommen, wenn § 8c Satz 1 KStG dahin ausgelegt werden könnte, dass die Vorschrift nur auf Fälle missbräuchlicher Gestaltungen anzuwenden wäre. Eine derartige Auslegung sei jedoch auf einfachgesetzlicher Ebene nicht möglich. Nach dem Wortlaut des § 8c Satz 1 KStG komme es im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs zu einem quotalen Verlustuntergang. Einzige Tatbestandsvoraussetzung sei die Anteilsübertragung in einer bestimmten Höhe und innerhalb eines bestimmten Zeitraums an einen Erwerber oder Erwerberkreis. Weitere Voraussetzungen, etwa das Vorliegen einer Missbrauchsabsicht bei der Anteilsübertragung, verlange die Vorschrift nicht. Eine von diesem Wortlaut abweichende, einengende Anwendung der Vorschrift auf missbräuchliche Gestaltungen setze voraus, dass die Vorschrift eine planwidrige, mit dem Gesetzeszweck nicht zu vereinbarende Unvollständigkeit aufweise. Das sei indes nicht der Fall. Vor dem Hintergrund der Rechtsentwicklung zum Mantelkauf, die von den durch die Rechtsprechung entwickelten Kriterien für missbräuchliche Gestaltungen bei Anteilsübertragungen bis hin zur ersten Kodifizierung in § 8 Abs. 4 KStG a.F. mit diversen Folgeänderungen und Verschärfungen der Tatbestandsvoraussetzungen reiche, könne bei der Schaffung des § 8c KStG nicht von einer planwidrigen Lücke ausgegangen werden. Vielmehr sei es dem Gesetzgeber darum gegangen, mit der gesetzlichen Regelung eine „einfache“ und breit angelegte Erfassung „schädlicher“ Anteilsübertragungen zu ermöglichen. Dabei habe der Gesetzgeber maßgeblich auf das Kriterium des Anteilseignerwechsels abgestellt, weil der Neuregelung der Gedanke zugrunde liege, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das Engagement eines anderen Anteilseigners ändere.

c) Das vorliegende Gericht ist davon überzeugt, dass § 8c Satz 1 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und daher verfassungswidrig ist. Die Regelung genüge nicht den - vom Gericht im Einzelnen dargelegten - verfassungsrechtlichen Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes. 40

aa) Sie werde den verfassungsrechtlichen Vorgaben an eine folgerichtige Umsetzung der steuerlichen Belastungsentscheidungen nicht gerecht und verletze damit den Grundsatz des abschnittsübergreifenden Nettoprinzips, das dem Steuerpflichtigen die periodenübergreifende Verlustverrechnung erlaube. Zwar sei der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten, die Verlustverrechnung uneingeschränkt zuzulassen. Er müsse sich bei einer Beschränkung aber an der folgerichtigen Umsetzung der gesetzlichen Belastungsentscheidung orientieren. Hieran fehle es im Streitfall. Der Gesetzgeber habe insbesondere gegen das sogenannte Trennungsprinzip verstoßen und benachteilige damit Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel gegenüber solchen ohne Anteilseignerwechsel. 41

Das Körperschaftsteuerrecht basiere auf dem Grundgedanken des Trennungsprinzips: Wer Beteiligter der Kapitalgesellschaft sei, habe keinen Einfluss auf die Leistungsfähigkeit. Die Kapitalgesellschaft schirme ihre Vermögenssphäre gegenüber ihren Anteilseignern ab. Diese Abschirmung bewirke, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entstehe, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden dürfe. Das Steuerrecht nehme damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig sei (vgl. BVerfGE 116, 164; 127, 224 m.w.N.). Dadurch, dass § 8c Satz 1 KStG für den Erhalt der Verlustvorträge maßgeblich auf Vorgänge abstelle, die sich auf der Anteilseignerebene abspielten, werde das Trennungsprinzip durchbrochen. Die Frage, wer Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist und wer sie kontrolliert, habe nichts mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft zu tun. Das für den Verlustuntergang maßgebliche Tatbestandsmerkmal der Veräußerung der Beteiligung erfülle nur der Anteilseigner und könne von der Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht einmal beeinflusst werden. 42

bb) Sachliche Rechtfertigungsgründe hierfür seien nicht erkennbar. 43

(1) Missbrauchsbekämpfung komme als sachliche Rechtfertigung nicht in Betracht. Dies verdeutliche die Definition des schädlichen Beteiligungserwerbs, der bereits bei Anteilsübertragungen ab 25 Prozent ansetze. Die Übertragung von Beteiligungen ab einem Viertel des Kapitals sei ein üblicher wirtschaftlicher beziehungsweise gesellschaftsrechtlicher Vorgang, der mit Missbrauch im Regelfall nichts zu tun habe. Der Gesetzgeber habe sich in der Gesetzesbegründung auch nicht auf Missbrauchsbekämpfung berufen. Dort heiße es lediglich, dass „künftig nur noch darauf abgestellt wird, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und es prinzipiell in der Hand hat, die Verwertung der Verluste zu steuern“ (BTDrucks 16/4841, S. 34 f.). Dies belege die rein mechanische Wirkungsweise der Vorschrift als Mittel zur Verlustvernichtung. 44

(2) Der Gesetzgeber habe sich vielmehr darauf berufen, die Neuregelung diene der Vereinfachung der Rechtsanwendung, da insbesondere das Tatbestandsmerkmal der Zuführung neuen Betriebsvermögens im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung aufgegeben worden sei. Den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine vereinfachende, typisierende Regelung sei indes nicht hinreichend Genüge getan. Die Vorschrift sei weder nach der gesetzgeberischen Zielsetzung noch nach ihrem Regelungsgehalt das Ergebnis eines Typisierungsvorgangs. Denn § 8c Satz 1 KStG diene gerade nicht der Missbrauchsbekämpfung, sondern erfasse vielmehr jegliche Anteilsübertragungen jenseits der 25 Prozent-Grenze. Der niedrige „Einstiegsprozentsatz“ von 25 Prozent der Anteile bilde auch nicht realitätsgerecht einen Missbrauchsfall der Anteilsübertragung ab. 45

(3) Der Gesetzgeber habe mit der Neuregelung in § 8c Satz 1 KStG auch nicht eine grundlegend neue steuerliche Belastungsentscheidung getroffen, die ihn von den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit der Ausgestaltung einer am Maßstab finanzieller Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung befreie. Die in der Gesetzesbegründung dargelegte Erläuterung, der Vorschrift liege der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändere und daher die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste unberücksichtigt blieben, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfielen, weise zwar auf einen derartigen Systemwechsel hin, weg von der Zielsetzung der reinen Missbrauchsvermeidung hin zu einem wertneutral verstandenen Gedanken der für eine Verlustnutzung erforderlichen Unternehmeridentität. Damit würde die für Kapitalgesell- 46



schaften entwickelte Besteuerungssystematik an das für Personengesellschaften geltende steuerliche Transparenzprinzip angenähert.

Allerdings sei dieser Prinzipienwechsel nicht konsistent und konsequent voll- 47  
zogen worden. Zum einen trage bereits die Grundannahme nicht, dass eine Anteilsübertragung von mehr als 25 Prozent zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität führe. Gesellschaftsrechtlich bestehe hier nur eine Sperrminorität; die Möglichkeit einer aktiven Gestaltung von Entscheidungen auf Gesellschaftsebene werde hierdurch nicht begründet, so dass es sachlich nicht gerechtfertigt sei, in derartigen Fällen von einem Durchschlagen des Engagements des Neugesellschafters auf das Wesen der Gesellschaft auszugehen. Zum anderen bewirke die Regelung des § 8c Satz 1 KStG nur eine „Teiltransparenz“. Denn die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Satz 1 KStG wirke sich auf der Ebene der Kapitalgesellschaft als solcher aus, so dass mittelbar auch die bisher und weiterhin beteiligten Gesellschafter nachteilig betroffen seien. Bei konsequenter Umsetzung des Transparenzgedankens hätten die mit der Verlustabzugsbeschränkung verbundenen wirtschaftlichen Nachteile ausschließlich die Gesellschafter treffen dürfen, die den Tatbestand des schädlichen Beteiligungserwerbs verwirklicht hätten.

Schließlich könne ein folgerichtiger Systemwechsel auch nicht mit Blick auf 48  
den Verlustuntergang bei Verschmelzungsvorgängen angenommen werden. Im Rahmen der Neuregelungen durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782) sei die in § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. geregelte Übernahme des verbleibenden Verlustvortrags im Sinne von § 10d EStG durch die übernehmende Körperschaft bei Verschmelzung gestrichen worden. Bei dieser Vorschrift habe es sich um eine wirtschaftlich sinnvolle, aber nicht zwingend gebotene Steuererleichterung für Umstrukturierungen gehandelt. Ihre Streichung werde folglich als steuersystematisch vertretbar hingenommen, weil sich der Gesetzgeber hierbei auf seine Gestaltungsfreiheit im Rahmen der Gewährung von Steuervergünstigungen habe berufen können. Die Streichung dieser Steuervergünstigung könne aber nicht als ein Baustein eines neuen Systems angesehen werden, dessen nächster Schritt die Einführung von § 8c KStG wäre.

Insgesamt zeige § 8c Satz 1 KStG danach nicht jenes Mindestmaß an kon- 49  
zeptioneller Neuorientierung, das für einen Systemwechsel oder eine grundlegend neue Zuordnungsentscheidung zu fordern sei. Es handele sich vielmehr um eine

verfassungsrechtlich nicht hinreichend sachlich begründete, allein fiskalisch motivierte und gestaltete, einseitig Gesellschaften mit Anteilseignerwechsel belastende Maßnahme. In diesem Sinne sei die Regelung auch unzweideutig als Gegenfinanzierungsmaßnahme zur Finanzierung der tariflichen Entlastung der Unternehmen im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 einkalkuliert und mit einem steuerlichen Mehrerlös von jährlich 1,475 Mrd. € ab 2010 veranschlagt worden (BTDrucks 16/4841, S. 43; BTDrucks 16/1545, S. 33 f.). Der Umstand, dass im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 auch entlastende Maßnahmen - wie insbesondere die Senkung des Körperschaftsteuersatzes um 10 Prozentpunkte - als Ausgleich für die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG getroffen worden seien, rechtfertige keine andere Beurteilung. Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes sei allen Körperschaften zugutegekommen, während die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Satz 1 KStG ausschließlich einen bestimmten Kreis von Körperschaften betreffe.

d) Wegen der dargelegten Unvereinbarkeit der Vorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG könne offen bleiben, ob und inwieweit § 8c KStG auch unter dem Gesichtspunkt eines Verstoßes gegen Art. 14 GG verfassungswidrig sei. 50

### III.

Zu dem Vorlagebeschluss haben sich das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung, der I. Senat des Bundesfinanzhofs, die Bundesrechtsanwaltskammer, die Bundessteuerberaterkammer, das Institut der Wirtschaftsprüfer und der Bundesverband der deutschen Industrie geäußert. Ferner ist eine Stellungnahme des Biotechnologie-Industrie-Organisation Deutschland e.V. eingegangen. 51

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält § 8c Satz 1 KStG für verfassungsgemäß und die Vorlage des Finanzgerichts Hamburg für unbegründet. 52

a) Es gibt zunächst einen Überblick über Gesetzeshistorie und Gesetzesbegründung. 53

aa) Einleitend weist es auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 8. Januar 1958 (- I 131/57 U -, juris = BFHE 66, 250) hin, der zufolge die Gewährung des Verlustabzugs nicht allein davon abhängt, ob bürgerlich-rechtliche Personengleichheit bestehe. Vielmehr habe der Bundesfinanzhof allgemein darauf 54

abgestellt, dass steuerliche Vorschriften und Erwägungen, insbesondere die wirtschaftliche Bedeutung und der Sinn und Zweck des steuerlichen Verlustabzugs oder die Feststellung eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, in Ausnahmefällen eine vom bürgerlichen Recht abweichende Beurteilung erfordern könnten. Angesichts dessen sei festzustellen, dass die Vermeidung von Missbräuchen schon in den historischen Ursprüngen des heutigen § 8c KStG nicht das einzige Kriterium sei, auf das es beim steuerlichen Verlustabzug ankomme. Insofern gingen Einwendungen gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 1 KStG, die sich darauf stützten, dass diese Norm anders als die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. nicht mehr der Missbrauchsbekämpfung beim Mantelkauf diene, bereits im Ansatz fehl.

Wie der Bundesfinanzhof in der vorgenannten Entscheidung ausgeführt habe, sei die Entscheidung, ob und unter welchen Voraussetzungen im Einzelnen die wirtschaftliche Betrachtung zu einer Verneinung der Personengleichheit bei Anwendung der Vorschrift des Verlustabzugs führen könne und wie die Grenze zu ziehen sei gegenüber einer wirtschaftlich gebotenen und zweckmäßigen Änderung der Satzung und des Gegenstandes des Unternehmens und einem wirtschaftlich berechtigten Wechsel der Gesellschafter, die zu keiner Unterbrechung der Rechtsgleichheit führten, schwierig und zweifelhaft. Die damaligen Feststellungen des Bundesfinanzhofs könnten rückblickend als Bestätigung angesehen werden, dass mit § 8c KStG eine Vorschrift geschaffen worden sei, die diese über Jahre streitige Abgrenzung klar und eindeutig geregelt sowie vereinfacht habe. Dazu sei der Gesetzgeber aufgrund der ihm im System der Gewaltenteilung zukommenden Aufgabe und der damit verbundenen Gestaltungsbefugnis berufen und legitimiert gewesen. Der Gesetzgeber habe das im steuerlichen Kontext traditionell als sachgerecht angesehene Kriterium der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ beziehungsweise - bezogen auf den Kontext des Verlustabzugs - der „wirtschaftlichen Identität“ der Gesellschaft beibehalten. Auch das Bundesverfassungsgericht habe das Erfordernis der wirtschaftlichen Identität einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit dem Verlustabzug in BVerfGE 25, 309 (312 ff.) als verfassungskonform bestätigt. 55

Dass nach derselben Entscheidung des Bundesfinanzhofs „die steuerliche Personengleichheit unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtung nur mit größter Zurückhaltung und nur in besonderen Ausnahmefällen abweichend vom bürgerlichen Recht verneint werden“ dürfe, sei auf den Gesichtspunkt der „wirtschaftlichen Betrachtung“ bei der Auslegung des einfachen Rechts bezogen, 56

das heißt auf die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als ein spezifisch steuerliches Rechtsprinzip im Rahmen der damals geltenden Vorschrift zum Verlustabzug im Einzelfall. Eine generelle Einschränkung für den Gesetzgeber ergebe sich daraus nicht. Soweit im Einzelfall auch nach der neuen Rechtslage tatsächlich verfassungsrechtlich unhaltbare Ergebnisse auftreten würden, könnten und müssten die Fachgerichte dem in besonderen Ausnahmefällen durch eine verfassungskonforme und als solche auch anerkannte teleologische Auslegung Rechnung tragen.

Das Bundesverfassungsgericht habe die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Erfordernis der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft beim Verlustabzug in einer Entscheidung aus dem Jahr 1969 (BVerfGE 25, 309) gebilligt und es damit im Ergebnis für verfassungskonform befunden, sich im Steuerrecht und speziell im Rahmen des steuerlichen Verlustabzugs bei Körperschaften von der bürgerlich-rechtlichen Sichtweise zu lösen und maßgeblich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen. 57

Nachdem der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zum Kriterium der wirtschaftlichen Identität der Steuersubjekte beim Verlustabzug im Rahmen seiner Entscheidung vom 29. Oktober 1986 (- I R 318/83, I R 319/83 -, juris, Rn. 21 = BFHE 148, 158 <161>) überraschend aufgegeben habe, habe der Gesetzgeber, um dieser Änderung der Rechtsprechung zu begegnen, im Steuerreformgesetz 1990 die Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften in § 8 Abs. 4 KStG a.F. erstmals kodifiziert, weil die geänderte Rechtsprechung zu einer Veräußerbarkeit der Verlustvorträge von Körperschaften geführt habe, während der Verlustvortrag eines Einzelunternehmers - vom Erbfall abgesehen - nicht übertragbar gewesen sei. Somit sei es wesentliches Ziel des Gesetzgebers gewesen, die Übertragung eines Verlustes von einem Steuersubjekt auf ein anderes Steuersubjekt auszuschließen. 58

In der Folgezeit habe sich die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F., auch in der Fassung der nachfolgenden Änderungen, in ihrer Handhabung als schwierig und kompliziert erwiesen. Der Bundesrechnungshof habe bereits 1997 festgestellt, dass die Finanzämter mit der Überwachung der Fälle zum Teil überfordert gewesen seien. Zudem hätten in wichtigen Einzelfragen bei der Auslegung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. grundlegende Diskrepanzen zwischen der Finanzverwaltung und der Fachliteratur sowie der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte - insbesondere hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Zuführung 59

überwiegend neuen Betriebsvermögens“ - bestanden. Die Rechtsprechung habe zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten zur Umgehung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. eröffnet.

Vor diesem Hintergrund habe sich der Gesetzgeber im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 entschlossen, die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. zu streichen und durch eine einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung zu ersetzen. Die Vorschrift des § 8c KStG sei nach ihrem Inkrafttreten mehrfach geändert worden. Die Änderungen seien zum Großteil vor dem Hintergrund der Wirtschafts- und Finanzmarktkrise erfolgt, wie etwa die Einfügung von Sanierungsklausel, Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel. Darüber hinaus habe es sich um die Umsetzung neuer beziehungsweise geänderter politischer Zielsetzungen (Förderung von Wagniskapital) oder eher technische Änderungen gehandelt. Insofern sei es verfehlt, die der Ausgangsfassung des § 8c KStG folgenden Gesetzesänderungen als Nachbesserungen zu bezeichnen, weil dies den unzutreffenden Eindruck erwecke, die Ausgangsfassung des § 8c KStG sei per se unzulänglich gewesen. 60

bb) In der Gesetzesbegründung zur Einführung von § 8c KStG (BTDrucks 16/4841, S. 34 f., 75 f.) würden die praktischen Schwierigkeiten mit der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG betont. Weiterhin führe die Gesetzesbegründung aus, maßgebliches Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung sei künftig der Anteilseignerwechsel. Der Neuregelung liege der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändere. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste blieben unberücksichtigt, soweit sie auf dieses neue Engagement entfielen. Es solle künftig nur noch darauf abgestellt werden, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken könne und es so prinzipiell in der Hand habe, die Verwertung der Verluste zu steuern. 61

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP aus dem Jahr 2009 habe die Prüfung einer Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung vorgesehen. Vor diesem Hintergrund sei am 14. Januar 2011 eine Facharbeitsgruppe („Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“) eingesetzt worden, der Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen und der Finanzministerien von Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz sowie ein Vertreter der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände angehört 62

hätten. Nach einem internationalen Vergleich der Verlustabzugsbeschränkungen für Körperschaften und nach Prüfung verschiedener Handlungsoptionen habe die Arbeitsgruppe empfohlen, die Regelung des § 8c KStG in der im Jahr 2011 geltenden Fassung ohne Änderungen beizubehalten.

Zwar habe die Arbeitsgruppe im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Regelung insbesondere auf die in der Ausgangsfassung des § 8c KStG noch nicht enthaltene Stille-Reserven-Klausel hingewiesen, da durch diese sichergestellt werde, dass die Vorschrift bei typisierender Betrachtung auf die Mantelkauffälle abziele. Diese Bewertung sei jedoch nicht so zu interpretieren, dass die Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG vom Vorhandensein der Stille-Reserven-Klausel abhänge. Ausschlaggebend für die Einführung der Stille-Reserven-Klausel sei in erster Linie die Bewältigung der Wirtschafts- und Finanzmarktkrise gewesen. Es sei nicht primär um eine Nachbesserung des § 8c KStG gegangen, da der Gesetzgeber die Vorschrift - anders als § 8 Abs. 4 KStG a.F. - nicht als reine Missbrauchsvermeidungsvorschrift konzipiert habe, sondern nach Maßgabe einer weiter gefassten, über die Missbrauchsfälle hinausgehenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Insofern könne die Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG nicht davon abhängen, dass die Regelung möglichst zielgenau die missbräuchlichen Mantelkauffälle erfasse. 63

Maßgeblich für die Verfassungsmäßigkeit von § 8c KStG erscheine indes, dass der Bericht der Arbeitsgruppe den Gesetzgeber im Ergebnis darin bestätigt habe, dass es richtig gewesen sei, mit § 8c KStG diejenigen Kriterien der „wirtschaftlichen Identität“ aufzugeben, die noch bei § 8 Abs. 4 KStG a.F. in Gestalt des Tatbestandsmerkmals „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ mitentscheidend gewesen seien. Nach dem Bericht der Arbeitsgruppe hätten die Erfahrungen mit der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. gezeigt, dass eine Regelung, die auf die wirtschaftliche Identität der Verlustgesellschaft abstelle, gestaltungsanfällig und kompliziert sei und dass diese Problematik auch in anderen Ländern bestehe, die eine vergleichbare Regelung hätten. 64

b) Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen beruht § 8c KStG auf einer nachvollziehbaren und schlüssigen Konzeption, die von der Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt sei. Die Vorschrift stehe daher mit Art. 3 Abs. 1 GG und mit Art. 14 GG im Einklang. 65

aa) Die Neuregelung ziele darauf ab, den Verlust einer Kapitalgesellschaft mit Blick auf die Anteilseigner in einen „Verlustnutzungszusammenhang“ zu stellen und eine Veränderung dieses Verlustnutzungszusammenhangs bei einer Verlustgesellschaft speziell zu regeln. Insofern bezwecke die Regelung, die Übertragung von Verlusten auf eine Gesellschaft mit einer veränderten wirtschaftlichen Identität und die Monetarisierung von Verlusten durch Einbeziehung in den Kaufpreis einer Beteiligung zu verhindern. Sie diene damit auch der Vermeidung von Gestaltungen zur Steuerumgehung, wengleich die Norm nicht rein zur Missbrauchsbe- kämpfung konzipiert sei, sondern auch der Gleichbehandlung mit natürlichen Per- sonen diene, die erlittene Verluste ebenfalls nicht auf ein anderes Steuersubjekt übertragen könnten. 66

Die Veränderung des Verlustnutzungszusammenhangs werde nach der Kon- zeption des Gesetzgebers durch die hinter der Gesellschaft stehenden Anteilseig- ner regelmäßig bei einem Wechsel von in „maßgeblicher“ Gesellschafterstellung befindlichen Anteilseignern veranlasst. Nach § 8c KStG sei nicht jeder Anteilseig- nerwechsel schädlich; vielmehr bedürfe es nach § 8c Satz 1 KStG eines Erwerbs von mehr als 25 Prozent beziehungsweise nach § 8c Satz 2 KStG von mehr als 50 Prozent der Anteile. Ein in diesem Sinne maßgeblicher Anteilseignerwechsel verändere wirtschaftlich gesehen den Verlustnutzungszusammenhang und recht- fertige insofern einen quotalen beziehungsweise vollständigen Verlustuntergang. 67

Im Wirtschaftsleben werde - wie Beispiele aus zahlreichen Gesetzen zeigten - allgemein davon ausgegangen, dass bei einer Beteiligung an einer Gesellschaft jedenfalls ab einer Größenordnung von mehr als 25 Prozent der Einfluss auf diese Gesellschaft maßgeblich zunehme. So sei das Halten einer solchen Beteiligung im Gesellschaftsrecht der Kapitalgesellschaften beispielsweise von Bedeutung, wenn bei Gesellschafterversammlungen über Satzungsänderungen, bestimmte Kapital- maßnahmen oder besondere Strukturmaßnahmen ein Beschluss gefasst werden solle, weil es hierzu einer (Kapital-)Mehrheit von mindestens 75 Prozent der Stimmen bedürfe. Weitere Beispiele dafür, dass eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent eine maßgebliche wirtschaftliche Relevanz besitze, fänden sich in §§ 52, 129, 186, 193, 221, 222, 262, 289, 319 AktG sowie in § 56 Außenwirt- schaftsverordnung, § 24 Abs. 1 Nr. 17 lit. a) KWG, § 34 Abs. 3 Nr. 3, Abs. 5 Satz 2 und § 210 Abs. 3 Kapitalanlagegesetzbuch, § 286 HGB und §§ 62, 240 UmwG. 68

Im Bereich des Steuerrechts werde in weiten Teilen bereits eine Beteiligung von 10 Prozent als so wesentlich angesehen, dass eine unterschiedliche Behand- 69

lung von Beteiligungen von weniger als 10 Prozent und solchen ab 10 Prozent vorgenommen werde. Daneben fänden sich auch Vorschriften, die bei einer Beteiligung von mehr als 25 Prozent besondere Regelungen vorsähen. So gelte etwa nach § 2a Abs. 2 EStG das Halten einer Beteiligung bis zu einer Beteiligungshöhe von 25 Prozent als passive Tätigkeit. Weiterhin sei die Beteiligungshöhe von 25 Prozent als Grenze für die Beurteilung wirtschaftlichen Engagements im Ausland nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 Außensteuergesetz, zur Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten nach § 1 Abs. 6 Geldwäschegesetz oder im Hinblick auf Mitteilungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 138 Abs. 2 Nr. 3 AO relevant. Darüber hinaus handele es sich um eine maßgebliche Beteiligungsschwelle etwa in Doppelbesteuerungsabkommen.

Dem Umstand, dass ein Gesellschafter, der nicht die Mehrheit der Stimmrechte besitze, weniger weitgehend als ein Mehrheitsgesellschafter, aber doch in relevanter Weise auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken könne, trage § 8c KStG dadurch sachgemäß und unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes Rechnung, dass bei einem Anteilswerb von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent nur eine anteilige Kürzung der bis dahin nicht genutzten Verluste eintrete und dass erst bei einem Anteilswerb von mehr als 50 Prozent die nicht genutzten Verluste vollständig entfielen. Aufgrund der erheblichen Einwirkungsmöglichkeiten eines Mehrheitsgesellschafters auf die Geschicke der Gesellschaft werde in diesem Fall vom Gesetzgeber eine grundlegend geänderte wirtschaftliche Identität der Gesellschaft angenommen. 70

Wie die historische Herleitung und die dargelegten sachlichen Erwägungen des Gesetzgebers zeigten, handele es sich bei § 8c KStG entgegen der Meinung des Finanzgerichts Hamburg nicht um eine „allein fiskalisch motivierte und gestaltete“ Maßnahme. Das Finanzgericht verkenne insbesondere, dass die Anknüpfung an einen Anteilseignerwechsel von mehr als 25 Prozent nach der im Steuerrecht gebräuchlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise, zumal im Zusammenwirken mit den bei Schaffung der Neuregelung festgestellten Vereinfachungserfordernissen, ein sachgerechtes Kriterium darstelle, an das der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit habe anknüpfen dürfen. Die Beschränkungen, die er aufgrund seiner Bindung an die Grundrechte beachten müsse, seien eingehalten. 71

bb) Das Bundesministerium der Finanzen referiert - in Übereinstimmung mit dem Finanzgericht - die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere für den Bereich des Steuerrechts. Das Bundesverfas- 72



sungsgericht habe aus der im Steuerrecht gebräuchlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise in mehreren Entscheidungen einen hinreichenden Grund hergeleitet, um verfassungsrechtlich zu rechtfertigen, dass die Besteuerung nach wirtschaftlichen Kriterien und damit gegebenenfalls abweichend von den zugrunde liegenden bürgerlich-rechtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werde, obschon letztere nach der getroffenen Belastungsentscheidung des Steuergesetzgebers an sich hätten maßgeblich sein sollen (BVerfGE 13, 318 <326>; 18, 224 <233>). Es habe gerade in seiner grundlegenden Entscheidung zum Verlustabzug nach § 10d EStG (BVerfGE 25, 309 <313>) die Befugnis des Gesetzgebers bestätigt, sich im Steuerrecht maßgeblich an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu orientieren. In BVerfGE 99, 88 (97) habe es erkennen lassen, dass sogar die vollständige Nichtberücksichtigung von Verlusten im Hinblick auf das Nettoprinzip durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein könne, selbst wenn es um den Ausgleich innerhalb derselben Einkunftsart und desselben Veranlagungszeitraums gehe.

Das objektive Nettoprinzip sei darüber hinaus von Verfassungs wegen nicht ohne weiteres auch im Sinne eines „abschnittsübergreifenden“ beziehungsweise „periodenübergreifenden“ Nettoprinzips zu verstehen, wonach Verluste, die nicht in einer Besteuerungsperiode ausgeglichen werden könnten, zwingend in einer anderen Besteuerungsperiode zu berücksichtigen wären. Denn in seiner Ausprägung als periodenübergreifendes Prinzip treffe das objektive Nettoprinzip auf das widerstreitende Prinzip der Abschnittbesteuerung, das grundsätzlich einen Ausgleich von positiven und negativen Einkünften innerhalb des Veranlagungszeitraums vorsehe. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 22. Juli 1991 - 1 BvR 313/88 -, juris, Rn. 4 ff.) sei der Gesetzgeber nicht verpflichtet, den Wertungswiderspruch zwischen dem Grundsatz der Abschnittbesteuerung und dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Nettoprinzip einseitig zugunsten des Nettoprinzips zu lösen. Vielmehr sei es Sache des Gesetzgebers, das Gewicht, das der Rechtssicherheit einerseits und der Einzelfallgerechtigkeit andererseits in dem zu regelnden Fall zukomme, abzuwägen und zu entscheiden, welchem der beiden Prinzipien der Vorzug gegeben werden solle. Unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots sei es nicht angreifbar, wenn der Gesetzgeber eines der beiden Prinzipien als „angemessener“ bewerte. Das Bundesverfassungsgericht habe sich noch in weiteren Entscheidungen zu Einschränkungen des periodenübergreifenden Verlustausgleichs und der periodenübergreifenden Verlustverrechnung geäußert. Danach sei ein uneingeschränkter Verlustvortrag, wie er sich aus einem uneingeschränkt „ab-

73

schnittübergreifend“ gedachten Nettoprinzip ergäbe, verfassungsrechtlich nicht geboten.

Diese Rechtsprechung sei im vorliegenden Fall von Bedeutung, weil es sich bei den nach § 8c Satz 1 KStG nicht abzugsfähigen Verlusten um vorgetragene Verluste aus den Jahren 2006 und 2007 handele. Betroffen sei daher ausschließlich das abschnittsübergreifende Nettoprinzip in Form des Verlustabzugs. Ein Ausschluss des Abzugs von ausgleichsfähigen Verlusten aus demselben Veranlagungszeitraum (Verlustausgleich) durch § 8c Satz 1 KStG komme vorliegend nicht zum Tragen. 74

Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 1 KStG habe sich allein am Maßstab der Willkürkontrolle zu orientieren. Eine solchermaßen willkürliche Regelung liege mit der Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG indes nicht vor. Der Gesetzgeber habe im Gegenteil gute Gründe für die Schaffung dieser Regelung gehabt. 75

So habe er zum einen einer ungerechtfertigten Nutzung von (Alt-)Verlusten durch eine Gesellschaft mit anderer wirtschaftlicher Identität entgegenwirken wollen. Mit der Betrachtung der „hinter der Gesellschaft“ stehenden Anteilseigner habe der Gesetzgeber kein willkürliches, sondern ein - wirtschaftlich gesehen - sachgerechtes Kriterium für die Identität der Gesellschaft übernommen. Denn die Anteilseigner bestimmten maßgeblich über die gesamte wirtschaftliche Ausrichtung der Gesellschaft. Sie steuerten damit letztlich auch die Verwertung der Verluste. Die Maßgeblichkeit der Anteilseigner, das heißt des „persönlichen Substrats“ der Gesellschaft, als Kriterium für die Bestimmung der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft lasse sich bis zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in den 1950er Jahren zurückverfolgen. Zudem habe der Gesetzgeber - ohne willkürlich zu handeln - bei einem maßgeblichen Anteilseignerwechsel von mehr als 25 Prozent für den Regelfall von einer signifikant veränderten (wirtschaftlichen) Identität der Gesellschaft ausgehen dürfen, die auch die Verlustnutzung berühre. 76

Zum anderen habe der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung zur Vereinfachung der Rechtsanwendung gehandelt, indem er das frühere Tatbestandsmerkmal „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ aufgegeben habe. Das Anknüpfen an das Vorliegen eines maßgeblichen Anteilseignerwechsels von mehr als 25 Prozent führe zu einer deutlich einfacheren und dadurch auch vorhersehbareren Rechtsanwendung. Auf der Basis der Vereinfachungsbe- 77

fugnis des Gesetzgebers erscheine es gerechtfertigt, dass er die wirtschaftliche Identität beim Verlustabzug allein am Kriterium des maßgeblichen Anteilseignerwechsels von mehr als 25 Prozent festgemacht habe. Insofern basiere § 8c KStG im Vergleich mit der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. auf einer vereinfachten, mehr typisierenden und pauschalierenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, bei der mit dem Anknüpfungskriterium der Beteiligung ein einfacher feststellbares, gleichwohl aber realitätsnahes tatsächliches Merkmal für die wirtschaftliche Identität der Körperschaft herangezogen werde. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass Maßnahmen der Gesetzgebung umso eher unter dem Gesichtspunkt einer Typisierung im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG zulässig seien, je mehr ein steuerlicher Tatbestand Lebensverhältnisse regelt, die für rechtliche Gestaltungen zugänglich seien. Dies sei bei der Regelung des früheren § 8 Abs. 4 KStG a.F. der Fall gewesen.

Bei der Vermeidung von Gestaltungen zur Steuerumgehung handele es sich um ein legitimes gesetzgeberisches Ziel, so dass insoweit auch ein eigenständiger sachlicher Grund vorliege, der eine Abweichung vom objektiven Nettoprinzip beziehungsweise dem Prinzip der Folgerichtigkeit rechtfertige. So greife § 8c KStG aufgrund der Ausgestaltung seines Tatbestandes zwangsläufig auch in Fällen missbräuchlicher Gestaltungen ein und diene damit der wirksamen Bekämpfung solcher in der Praxis ausufernder Gestaltungen, auch wenn die Vorschrift nicht rein auf die Missbrauchsbekämpfung hin konzipiert sei. Aus diesem Grund wäre auch die vom Vorlagegericht angeführte Durchbrechung des Trennungsprinzips durch die Regelung des § 8c Satz 1 KStG sachlich gerechtfertigt, sofern überhaupt von einer solchen Durchbrechung auszugehen sei. 78

Selbst wenn die Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG nicht allein am Maßstab des abschnittsübergreifenden Nettoprinzips zu messen wäre, weil grundsätzlich auch die Beschränkungen der Vorschrift bei der Verrechnung von Verlusten desselben Veranlagungszeitraums (d.h. beim Verlustausgleich) in die Betrachtung einzubeziehen wären, sei die Vorschrift gleichwohl im Rahmen des dann als Maßstab fungierenden „allgemeinen“ objektiven Nettoprinzips verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Denn die Vermeidung einer Verlustnutzung durch eine Gesellschaft mit anderer wirtschaftlicher Identität, das Erfordernis der Vereinfachung der Rechtsanwendung und eine wirksame Vermeidung von Gestaltungen zur Steuerumgehung seien hinreichend gewichtige sachliche Gründe des Gesetzgebers, die eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips rechtfertigten. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liege nach alledem nicht vor. 79

cc) Die Vorschrift des § 8c KStG begegne auch bei einer Prüfung am Maßstab des Art. 14 GG keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. 80

2. Der I. Senat des Bundesfinanzhofs verweist in seiner Stellungnahme auf mehrere Revisionsverfahren, bei denen sich die Frage einer Vereinbarkeit von § 8c Satz 1 KStG mit dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit gestellt habe. In dem Revisionsverfahren I R 14/11 habe sie allerdings nicht beantwortet werden müssen, weil § 8c Satz 1 KStG schon aus einfach-rechtlichen Gründen unanwendbar geblieben sei. Die Revisionsverfahren I R 75/12, I R 31/11 und I R 79/11 seien jeweils bis zu einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im vorliegenden Verfahren ausgesetzt worden. In den beiden zuletzt genannten Revisionsverfahren gehe es zwar um die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG, die erst bei einer Übertragung von mehr als 50 Prozent der Anteile eine Verlustabzugsbeschränkung anordne. Gleichwohl habe der Senat das Vorlageverfahren des Finanzgerichts Hamburg als vorgreiflich erachtet. 81

3. Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer verstößt § 8c Satz 1 KStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG. 82

a) Der Gesetzgeber habe mit § 8c Satz 1 KStG den Rahmen verfassungsrechtlich zulässiger Typisierung überschritten. Mit § 8c Satz 1 KStG habe sich der Gesetzgeber von der Konzeption der wirtschaftlichen Identität, wie sie noch der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. zugrunde gelegen habe, vollständig gelöst. Denn die im Rahmen des § 8 Abs. 4 KStG a.F. maßgeblichen Tatbestandsmerkmale der Zuführung von Betriebsvermögen und Fortführung beziehungsweise Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs spielten im Rahmen von § 8c Satz 1 KStG keine Rolle mehr. Die Veränderung im Betriebsvermögen sei jedoch neben der Höhe des Stammkapitals der zentrale Bezugspunkt für die Bewertung einer Kapitalgesellschaft als wirtschaftliche Einheit. Eine Typisierung, die ohne diesen Bezugspunkt erfolge, verfehle ihren Zweck und beschreibe auch keinen Missbrauchsfall. Insoweit handele es sich hier um einen sachwidrigen Typisierungsansatz des Gesetzgebers. Der Typisierungsansatz möge bei Anteilsübertragungen von mehr als 50 Prozent verfassungskonform sein, nicht aber bei Anteilsübertragungen von bis zu 50 Prozent. Ein steuernder Einfluss des Gesellschafters sei in einem solchen Fall ausgeschlossen, und zwar auch deshalb, weil das Betriebsvermögen nicht verändert worden sei. Der Gesetzgeber habe mit der verfahrensgegenständlichen Vorschrift jedenfalls keine verfassungskonform typisierende (Missbrauchsbekämpfungs-)Vorschrift geschaffen. Mit einer Schwelle von 83

25 Prozent der Anteile werde ein Missbrauchsfall einer Anteilsübertragung nicht realitätsgerecht erfasst. Die Übertragung von Minderheitsbeteiligungen sei ein gängiger gesellschaftsrechtlicher Vorgang und kein typischer Fall, geschweige denn auch nur ein Indiz für den Handel mit Verlusten.

b) Zudem sei das Prinzip der Belastungsgleichheit nicht gewahrt. Für die vor 2008 geltenden Regelungen sei das Merkmal der wirtschaftlichen Einheit maßgeblich gewesen; darauf komme es jetzt jedoch nicht mehr an. Gegen die Annahme einer sachwidrigen Differenzierung auf der Ebene der Belastungsgerechtigkeit lasse sich auch nicht einwenden, dass der Gesetzgeber einen aus verfassungsrechtlicher Sicht rechtmäßigen Systemwechsel eingeleitet habe. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich schon kein Anhaltspunkt für einen solchen Systemwechsel. Außerdem wäre damit systematisch ein erheblicher Bruch mit weiteren Grundlagen des Besteuerungssystems verbunden, der wiederum nur auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise hinauslaufe, innerhalb derer die rechtlich selbstständige juristische Person nur ein Instrumentarium des handelnden natürlichen Grundrechtsträgers sei. Damit bestünde jedoch gerade die Maßgeblichkeit einer wirtschaftlichen Einheit. Es wäre ein Widerspruch in sich, wenn gerade die wirtschaftliche Einheit der Grund für die Aufhebung der wirtschaftlichen Identität im Hinblick auf die frühere Rechtslage wäre. Aus Art. 19 Abs. 3 GG folge, dass die juristische Person mehr sei als die natürliche Person, von der sie rein faktisch wirtschaftlich geschaffen werde. 84

Die Schlussfolgerung, dass die Aktivität des Gesellschafters mit der der Gesellschaft wirtschaftlich identisch sei, werde zudem durch die Fassung des § 8c KStG widerlegt, weil die Beschränkung des Verlustabzugs bereits bei 25 Prozent der Gesellschaftsanteile einsetze. Bei einem derartigen Verhältnis sei eine steuernde oder beherrschende Einflussmöglichkeit dieses Gesellschafters nicht vorhanden. 85

Zudem sei die Regelung auch deshalb nicht konsistent, weil die Begrenzung des Verlustabzugs sich nicht auf den seine Gesellschaftsanteile veräußernden Gesellschafter beschränke, sondern sich auf die Gesellschaft selbst auswirke. Damit seien auch die Altgesellschafter wirtschaftlich von der Begrenzung des Verlustabzugs betroffen. Ginge es dem Gesetzgeber mit der Schaffung des § 8c KStG tatsächlich nur um eine wertneutrale Zuordnung der Steuermöglichkeit, wäre diese Schlechterstellung der Altgesellschafter über die Schlechterstellung der Gesellschaft weder folgerichtig noch systemgerecht. 86

c) Bei typisierenden Normen sei insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip 87  
zu beachten. Das Einkommensteuerrecht sei auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt. Dies gelte hier umso mehr, als der Gesetzgeber das Trennungsprinzip, also die Trennung zwischen der natürlichen Person als Gesellschafter und der juristischen Person selbst (Gesellschaft) und damit der originären Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft als solcher, als einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen müsse. Er dürfe hiervon nur aufgrund sachlicher Gründe abweichen. Derartige sachliche Gründe lägen jedoch nicht vor. Es bestehe kein sachlicher Zusammenhang zwischen den Erwägungen des Gesetzgebers und der Typisierung.

4. Auch die Bundessteuerberaterkammer, das Institut der Wirtschaftsprüfer, 88  
der Bundesverband der deutschen Industrie und der Biotechnologie-Industrie-Organisation Deutschland e.V. halten § 8c Satz 1 KStG für nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Sie führen dafür über die bereits genannten Argumente hinaus insbesondere Folgendes an:

a) Die Bundessteuerberaterkammer betont insbesondere die Wechselwirkung 89  
zwischen der Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG mit der in § 10d Abs. 2 EStG geregelten Mindestbesteuerung. Denn von der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG seien auch die durch die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG aufgestauten Verluste betroffen. Das Zusammenspiel beider Normen dürfe bei der Frage, ob § 8c KStG den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspreche, nicht unberücksichtigt bleiben.

b) Das Institut der Wirtschaftsprüfer hebt eine von § 8c Satz 1 KStG ausgehende 90  
Benachteiligung für Start-up-Unternehmen hervor. Deren innovative Geschäftsideen könnten häufig nur mit Hilfe eines intensiven Kapitaleinsatzes umgesetzt werden. Neue Kapitalgeber würden sich allerdings nicht mit einer bloßen Verzinsung ihres Kapitals zufrieden geben, sondern wollten am Unternehmen beteiligt werden. Aufgrund solcher Anteilseignerwechsel könnten Verluste aus der Anfangsphase selbst dann nicht geltend gemacht werden, wenn die Umsetzung der Geschäftsidee später zu Gewinnen führe.

c) Der Bundesverband der Deutschen Industrie zweifelt insbesondere an der 91  
Erforderlichkeit der Regelung. § 8c KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 könne von mehreren gleich geeigneten und möglichen Re-

gelungen nicht als die am wenigsten belastende Regelung angesehen werden. Dass auch weniger belastende Regelungen möglich gewesen wären, zeige bereits die Existenz der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F., ergebe sich aber auch aus der Hinzufügung der Konzernklausel sowie der Stille-Reserven-Klausel des § 8c KStG. In beiden Fällen liege keine Änderung der wirtschaftlichen Identität vor, so dass diese bereits in der Ausgangsfassung des § 8c KStG aus dessen Anwendungsbereich hätten ausgenommen werden müssen.

Auch der Bundesverband der Deutschen Industrie weist auf die Wechselwirkung zwischen § 8c KStG und der Mindestbesteuerung des § 10d EStG hin. Nach einer Verlustphase müsste wegen § 10d EStG circa das 1,6-fache an Gewinn erzielt werden, um aufgelaufene Verlustviträge abzubauen. Die damit verbundene zeitliche Streckung der Verlustviträge erhöhe die Gefahr, dass diese Verlustviträge wegen eines „schädlichen“ Anteilseignerwechsels untergingen. 92

d) Der Biotechnologie-Industrie-Organisation Deutschland e.V. (BIO Deutschland) weist in seiner Stellungnahme auf die Belastungen hin, die sich aus der Anwendung von § 8c KStG für Unternehmen in der Biotechnologiebranche ergäben. Die forschenden Biotechnologieunternehmen in Deutschland seien vielfach auf die Finanzierung durch Eigenkapital in Form von Wagniskapital angewiesen, da eine Fremdkapitalfinanzierung (z.B. über Bankkredite) angesichts der nicht verlässlich abschätzbaren Gewinnmargen nur in seltenen Ausnahmefällen in Betracht komme. Eine positive Rendite für die Kapitalgeber werde entweder über eine Anteilsveräußerung nach einer mehrjährigen Haltefrist oder über einen Börsengang erzielt, was für die Biotechnologieunternehmen zwangsläufig zu Wechseln in der Zusammensetzung ihrer Anteilseigner führe. Eine Veränderung der Anteilseignerstruktur sei jedoch lediglich eine Folge; keinesfalls liege ihr ein missbräuchlicher Handel mit Verlusten zugrunde. In erster Linie gehe es den Biotechnologieunternehmen um eine Beschaffung von Eigenkapital. Die Vorschrift des § 8c KStG wirke sich insbesondere deswegen besonders gravierend auf die Finanzierungsmöglichkeiten der betroffenen Unternehmen aus, weil in der Anlaufphase aufgrund der anfallenden hohen Entwicklungskosten erfahrungsgemäß Verluste entstünden. 93

B.

Die Vorlage ist zulässig.

94

I.

Sie bedarf allerdings der Präzisierung. Das Bundesverfassungsgericht prüft im Rahmen der konkreten Normenkontrolle eine Regelung nur insoweit am Maßstab der Grundrechte, als die Beteiligten des Ausgangsverfahrens hiervon betroffen sind und eine Grundrechtsverletzung in Betracht kommt (vgl. BVerfGE 116, 96 <120>; 117, 272 <291 f.>; 122, 151 <180>; 126, 369 <387>). Da es sich bei der Klägerin im vorliegenden Fall um eine GmbH handelt, ist die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Satz 1 KStG nur für die (unmittelbare) Übertragung von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften zu beantworten. Keiner Entscheidung bedarf es hingegen, welche sonstigen Körperschaften und Rechtsübertragungen dem Anwendungsbereich von § 8c KStG unterfallen (vgl. Bundesministerium der Finanzen, 4. Juli 2008, IV C 7-S 2745-a/08/10001, juris, Rn. 1; Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006, § 8c KStG Rn. 9 m.w.N. <Stand: Januar 2017>) und wie die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift insoweit zu beurteilen ist. 95

II.

Mit dieser Einschränkung wird der Vorlagebeschluss den sich aus Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ergebenden Anforderungen gerecht. Das Finanzgericht hat den Regelungsinhalt sowie die Entscheidungserheblichkeit der Norm unter Berücksichtigung der Historie herausgearbeitet und seine Auffassung von der Verfassungswidrigkeit der Norm in Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nachvollziehbar begründet. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verpflichtet das vorliegende Gericht nicht, auf jede denkbare Rechtsauffassung einzugehen (BVerfGE 141, 1 <11 Rn. 22>). 96

C.

§ 8c Satz 1 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ist mit Art. 3 Abs. 1 GG 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 ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind. 97



I.

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, 98  
wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 73>; stRspr). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfGE 110, 412 <431>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>). Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen (BVerfGE 75, 108 <157>; 107, 218 <244>; 115, 381 <389>; 141, 1 <38 Rn. 93>). Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (stRspr; vgl. BVerfGE 105, 73 <111>; 107, 27 <45 f.>; 112, 268 <279>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 74>; 138, 136 <180 Rn. 121>). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (stRspr; vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 112, 164 <174>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 74>; 138, 136 <180 f. Rn. 121 f.>; 141, 1 <38 f. Rn. 93>). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. BVerfGE 124, 199 <220>; 129, 49 <68>; 130, 240 <253>; 132, 179 <188 Rn. 30>; 133, 59 <86 Rn. 72>; 135, 126 <143 Rn. 52>; 141, 1 <38 Rn. 93>).

1. Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der 99  
Steuergerechtigkeit (BVerfGE 6, 55 <70>), der gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Das gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfGE 43, 108 <120>; 61, 319 <343 f.>; 66, 214 <223>; 82, 60 <86>; 89, 346 <352>; 127, 224 <248>). Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer

Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 246 <260>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 122, 210 <231>; vgl. auch BVerfGE 117, 1 <30>; 121, 108 <119 f.>; 127, 1 <28>; 132, 179 <189 Rn. 32>; 141, 1 <40 Rn. 96>).

2. Abweichungen vom Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht bedürfen nach Art. 3 Abs. 1 GG der Rechtfertigung. 100

a) Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; 89, 132 <141>; 105, 73 <110>; 107, 27 <45 f.>; 110, 412 <431 f.>; 113, 167 <214>; stRspr). Willkür des Gesetzgebers kann 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 (BVerfGE 55, 72 <90>; 89, 132 <141 f.>). Dabei genügt Willkür im objektiven Sinn, das heißt die tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand (BVerfGE 4, 144 <155>; 36, 174 <187>; 55, 72 <90>). Der Spielraum des Gesetzgebers endet dort, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt (BVerfGE 9, 334 <337>; 55, 72 <90>; 76, 256 <329>; 85, 176 <187>; 101, 275 <291>; 115, 381 <389>; 141, 1 <39 Rn. 94>). Willkür in diesem Sinne kann erst festgestellt werden, wenn die Unsachlichkeit der Differenzierung evident ist (BVerfGE 12, 326 <333>; 23, 135 <143>; 55, 72 <90>; 89, 15 <23>; 89, 132 <142>; 99, 367 <389>). 101

b) Bei der Auswahl des Steuergegenstandes belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (BVerfGE 127, 1 <27>; 139, 285 <309 Rn. 72>; stRspr). Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem Grundgesetz der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen. Die Entscheidung des Gesetzgebers ist deshalb nur daraufhin zu überprüfen, ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht (vgl. BVerfGE 120, 1 <29>; 137, 350 <366 f. Rn. 42>). 102

c) Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfGE 103 120, 1 <44>; 123, 1 <19>) verlangt eine Umsetzung der Steuerwürdigkeitsentscheidung, das heißt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt (vgl. BVerfGE 123, 1 <19>; 127, 224 <248>).

aa) Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen (vgl. BVerfGE 84, 239 <271>; 93, 121 <136>; 99, 88 <95>; 99, 280 <290>). Die Bemessungsgrundlage muss - in Einnahmen und Aufwand - den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden (BVerfGE 99, 280 <290>). Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfGE 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>; 110, 412 <433>; 116, 164 <180 f.>; 122, 210 <231>; 123, 111 <120 f.>; 124, 282 <294 f.>; 126, 268 <277 f.>; 126, 400 <417>; 127, 1 <27 f.>; 132, 179 <189 Rn. 32>; 137, 350 <366 Rn. 41>; 138, 136 <181 Rn. 123>; 139, 1 <13 Rn. 40>; 139, 285 <309 f. Rn. 72>; 141, 1 <40 Rn. 96>). Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht als besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne anzuerkennen (vgl. BVerfGE 105, 17 <45>; 116, 164 <182>; 122, 210 <233>; 141, 1 <41 Rn. 96>).

bb) Unabhängig von der Frage, ob sich allein aus dem Erfordernis eines „besonderen sachlichen Grundes“ für Abweichungen von einem steuerrechtlichen Ausgangstatbestand erhöhte Begründungsanforderungen gegenüber einem bloßen „sachlich einleuchtenden Grund“ für die Differenzierung im Sinne des Willkürverbots ergeben (vgl. Osterloh/Nußberger, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 3 Rn. 142; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 125; Kempny, JöR 64, S. 477 <484 ff.>; Schön, JöR 64, S. 515 <535>; Thiemann, in: Emmenegger/Wiedmann, Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 2, 2011, S. 180 <189 f., 203 f.>; ferner Schmehl, in: Demokratie-Perspektiven, Festschrift für Brun-Otto Bryde zum 70. Geburtstag, 2013, S. 457 <473>), steigen allgemein die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen in dem Maße, in dem sich die Ungleichbehandlung von Personen oder

Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann (BVerfGE 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 138, 136 <181 Rn. 122>; 139, 285 <309 Rn. 71>; 141, 1 <39 Rn. 94>). Das gilt grundsätzlich auch für juristische Personen (BVerfGE 99, 367 <388 f.>). Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den rechtfertigenden Sachgrund, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind (vgl. BVerfGE 88, 87 <96>; 129, 49 <69>; 138, 136 <181 Rn. 122>) oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern (vgl. BVerfGE 88, 87 <96>; 124, 199 <220>; 131, 239 <256 f.>; 133, 377 <408 Rn. 77>; 138, 136 <181 Rn. 122>; 141, 1 <39 Rn. 94>).

cc) Der Gesetzgeber darf allerdings bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfGE 84, 348 <359>; 113, 167 <236>; 126, 268 <278 f.>; 133, 377 <412 Rn. 86>; stRspr). Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist er berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfGE 11, 245 <254>; 78, 214 <227>; 84, 348 <359>; 122, 210 <232>; 126, 268 <278>; 133, 377 <412 Rn. 86>). 106

Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 <185 f.>; 122, 210 <232>; 126, 268 <279>; 133, 377 <412 Rn. 87>). Begünstigungen oder Belastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt werden (BVerfGE 111, 115 <137>). Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen (BVerfGE 122, 210 <232 f.>; 126, 268 <279>; 132, 39 <49 Rn. 29>; 133, 377 <412 Rn. 87>). Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (vgl. BVerfGE 116, 164 <182 f.>; 122, 210 <232 f.>; 126, 268 <279>; 132, 39 <49 Rn. 29>; 133, 377 <412 Rn. 87>; 137, 350 <375 Rn. 66>). 107

Zudem dürfen die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die Typisierung den Normzweck nicht verfehlen (vgl. BVerfGE 111, 115 <137>; 132, 39 <56 f. Rn. 49>; 133, 377 <412 Rn. 87>).

Die Vorteile der Typisierung müssen im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31>; 120, 1 <30>; 123, 1 <19>; 133, 377 <413 Rn. 88>; 137, 350 <375 Rn. 66>). Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist (vgl. BVerfGE 63, 119 <128>; 84, 348 <360>; 126, 233 <263 f.>; 133, 377 <413 Rn. 88>). 108

## II.

Nach diesen Maßstäben ist § 8c Satz 1 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Der Gesetzgeber unterwirft mit dem Körperschaftsteuergesetz das Einkommen von Körperschaften einer eigenen, von derjenigen der dahinter stehenden Personen getrennten Besteuerung, die als solche verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (1.). § 8c Satz 1 KStG in der streitgegenständlichen Fassung behandelt Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte unterschiedlich, je nachdem, ob innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an der Kapitalgesellschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen worden sind (schädlicher Beteiligungserwerb) oder nicht (2.). Für diese Ungleichbehandlung fehlt ein rechtfertigender Grund (3.). 109

1. Der Gesetzgeber erkennt Körperschaften im Sinne von § 1 KStG, insbesondere Kapitalgesellschaften, eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit zu, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt ist und unabhängig von dieser besteuert wird (BVerfGE 116, 164 <199>). Er misst die Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft nach deren Einkommen (§§ 7 f. KStG) und damit nach der Ertragskraft des Unternehmens (vgl. BVerfGE 127, 224 <248>). 110

a) Damit behandelt der Gesetzgeber unternehmerische Tätigkeiten steuerlich unterschiedlich je nachdem, ob sie in Gestalt von Personen- oder Kapitalgesell- 111

schaften ausgeübt werden. Während Gewinne aus einer unternehmerischen Tätigkeit in Form einer Personengesellschaft den Gesellschaftern zugerechnet werden, folgt der Gesetzgeber bei der Kapitalgesellschaft einer formellen Betrachtungsweise, die die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft gegenüber den dahinter stehenden Personen betont und in den Vordergrund rückt (Trennungsprinzip).

b) Art. 3 Abs. 1 GG zwingt nicht zu einer materiellen (wirtschaftlichen) Betrachtung, nach der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unabhängig von der jeweiligen Rechtsform entsteht, die als Instrument zur Erzielung der Einkünfte eingesetzt wird (BVerfGE 116, 164 <198 ff.>). Von Verfassungs wegen ist entscheidend, ob es einen hinreichenden sachlichen Grund für die unterschiedliche steuerliche Behandlung von unternehmerischen Tätigkeiten gibt. Einen solchen liefert die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern. 112

Mit dem eigenständigen steuerlichen Zugriff auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft nimmt das Steuerrecht die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, die das Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft von dem Vermögen ihrer Gesellschafter trennt und zugleich die Haftung der Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt (§ 1 AktG, § 13 Abs. 1 und 2 GmbHG). Bei der Personengesellschaft ordnet dagegen das Zivilrecht - ungeachtet der rechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaft (§ 124 HGB, § 161 Abs. 2 HGB) - das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern als gemeinschaftliches Vermögen zu (§ 718 Abs. 1 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB); die Gesellschafter haften für Verbindlichkeiten der Gesellschaft grundsätzlich persönlich auch mit ihrem sonstigen Vermögen (§ 128, § 161 Abs. 2, § 171 Abs. 1 HGB). 113

Die auf diese Weise bewirkte stärkere Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern hat zur Folge, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige Leistungsfähigkeit entsteht, die getrennt von der individuellen Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen besteuert werden darf (vgl. BVerfGE 116, 164 <198 f.>; 127, 224 <250>; Drüen, GmbHR 2008, S. 393 <398>). Das gilt unabhängig davon, ob eine dadurch drohende Doppelbelastung der auf der Ebene der Körperschaft erwirtschafteten Gewinne durch die Erhebung der Körperschaftsteuer einerseits und der Einkommensteuer bei der Ausschüttung an den Gesellschafter andererseits im Wege einer Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Ein- 114

kommensteuer - wie bei dem bis zum Jahr 2000 geltenden Anrechnungsverfahren (vgl. dazu BVerfGE 125, 1 <2 ff.>) - oder - wie beim Halb- oder Teileinkünfteverfahren (vgl. dazu BVerfGE 127, 224 <228 f.>) - in pauschaler Form im Wege einer Entlastung sowohl auf der Körperschaftsebene als auch auf der Ebene der Anteilseigner vermieden wird.

2. § 8c Satz 1 KStG behandelt Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte unterschiedlich je nachdem, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne dieser Vorschrift vorliegt oder nicht. 115

a) Was als Einkommen der Kapitalgesellschaft gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, soweit nicht das Körperschaftsteuergesetz abweichende oder ergänzende Regelungen trifft (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Kapitalgesellschaften sind danach wie natürliche Personen grundsätzlich zum Verlustabzug nach § 10d EStG berechtigt. Sie können negative Einkünfte, die im Veranlagungsjahr (§ 2 Abs. 7 EStG) bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, in bestimmten Grenzen vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums (Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 EStG) und der folgenden Veranlagungszeiträume (Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 2 EStG) abziehen. 116

b) Davon macht § 8c Satz 1 KStG in der Streitgegenständlichen Fassung eine Ausnahme. Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), kann die Kapitalgesellschaft die bis dahin nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte insoweit nicht mehr abziehen. Die nicht genutzten Verluste gehen unter, soweit sie rechnerisch auf den übertragenen Anteil entfallen, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft als solcher, an die die Körperschaftsteuer anknüpft, durch die bloße Anteilsübertragung nicht verändert wird. 117

3. Für diese Ungleichbehandlung fehlt es an einem rechtfertigenden Grund. 118

a) Dabei kann offenbleiben, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nach dem Grundsatz der Ausrichtung der Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit generell die Möglichkeit eines 119

veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustabzugs im Sinne von § 10d EStG erfordert.

Offenbleiben kann ferner, ob hier Gründe für eine eher strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung der gesetzgeberischen Differenzierung zwischen Kapitalgesellschaften mit schädlichem Beteiligungserwerb und ohne einen solchen vorliegen (s. oben Rn. 105). Dafür könnte der Gesichtspunkt der mangelnden Verfügbarkeit des Unterscheidungskriteriums auf der Ebene der Kapitalgesellschaften sprechen, die nach einem schädlichen Beteiligungserwerb ihre bis dahin entstandenen Verluste nur noch eingeschränkt abziehen können. Die Kapitalgesellschaften als solche können nur unter besonderen Voraussetzungen darauf einwirken, ob innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an ihnen an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (vgl. Thiel, in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 <532>). Zwar kann die Rechtsfolge des Verlustuntergangs nach § 8c Satz 1 KStG durch entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelungen vermieden werden. In Betracht kommt etwa die Vereinbarung einer Vinkulierungsklausel, die die Wirksamkeit einer Anteilsübertragung an die Zustimmung der Kapitalgesellschaft knüpft (vgl. z.B. § 15 Abs. 5 GmbHG, § 68 Abs. 2 Satz 1 AktG). Die - auch nachträglich mögliche - Einfügung einer Vinkulierungsklausel in die Satzung der Gesellschaft bedarf allerdings der Zustimmung aller betroffenen Gesellschafter (§ 180 Abs. 2 AktG; für die GmbH vgl. Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 53 Rn. 34; Harbarth, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 53 Rn. 201; Hoffmann, in: Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 53 Rn. 126; a.A. Fette, GmbHR 1986, S. 73 <75>), die bei großen Gesellschaften und einander nicht nahestehenden Gesellschaftern mit unterschiedlichen Interessen nicht immer zu erreichen sein wird. Bei der Aktiengesellschaft können dadurch im Übrigen auch nicht sämtliche Fälle unmittelbarer Anteilsübertragungen erfasst werden, weil eine Vinkulierung nur bei Namensaktien und Zwischenscheinen (§ 8 Abs. 6 AktG) möglich ist (vgl. Bayer, in: Münchener Kommentar zum AktG, 4. Aufl. 2016, § 68 Rn. 34). Letztlich kann die Frage der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Kapitalgesellschaft jedoch ebenso dahinstehen wie die Frage, ob es allein auf die Verfügbarkeit des Unterscheidungskriteriums für die Kapitalgesellschaft ankommt oder ob das Wesen der juristischen Person eine Einbeziehung der Gestaltungsmöglichkeiten der Anteilseigner erfordert (Art. 19 Abs. 3 GG).

120



b) § 8c Satz 1 KStG hält nämlich schon einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand. Es fehlt ein sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung. Er ergibt sich weder aus der Anknüpfung an die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG (aa) und dem dieser zugrundeliegenden Zweck der Missbrauchsbekämpfung (bb) noch aus der vom Gesetzgeber angestrebten Beschränkung von Verlustabzügen beim Verlust der wirtschaftlichen Identität einer Gesellschaft (cc) oder dem Gedanken der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug (dd). Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung kommt als Rechtfertigungsgrund nicht in Betracht (ee). 121

aa) Nach den Gesetzesmaterialien war § 8c KStG als gegenüber dem bis zu seiner Einführung geltenden § 8 Abs. 4 KStG einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften konzipiert (BTDrucks 16/4841, S. 74). Sie geht jedoch über den Regelungsgehalt von § 8 Abs. 4 KStG deutlich hinaus. 122

(1) Die sogenannte Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG sollte missbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken, bei denen die Veräußerung der Anteile im wirtschaftlichen Ergebnis ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Monetarisierung von Verlustvorträgen im Sinne von § 10d EStG dient (vgl. BFH, Urteil vom 14. März 2006 - I R 8/05 -, juris, Rn. 35 = BFHE 212, 517 <524>; Urteil vom 28. Mai 2008 - I R 87/07 -, juris, Rn. 13 = BFHE 222, 245 <249>). Davon sollte aus Sicht des Gesetzgebers ausgegangen werden können, wenn die Kapitalgesellschaft ihre übrigen Vermögenswerte im Wesentlichen verloren hat und durch Zuführung von Mitteln der neuen Gesellschafter wirtschaftlich wiederbelebt werden soll (Mantelkauf). 123

Da der Verlustvortrag eines Einzelunternehmers nicht übertragbar ist, sollte durch § 8 Abs. 4 KStG sichergestellt werden, dass auch eine Körperschaft einen nicht ausgeglichenen Verlust nur dann mit steuerlicher Wirkung vortragen kann, wenn sie wirtschaftlich mit derjenigen identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Die Regelung ging zunächst davon aus, dass wirtschaftliche Identität insbesondere dann nicht mehr vorliegt, wenn mehr als drei Viertel der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnimmt (vgl. BTDrucks 11/2157, S. 171). Aus dem Missbrauchsverhinderungszweck der Vorschrift leitete die fachgerichtliche Rechtsprechung zudem die Notwendigkeit eines engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen der Anteilsübertragung und der Betriebsvermögenszuführung ab (vgl. BFH, Urteil vom 1. Juli 124

2009 - I R 101/08 -, juris, Rn. 14; Urteil vom 12. Oktober 2010 - I R 64/09 -, juris, Rn. 11 = BFHE 231, 522 <525>). Nach mehrfachen Änderungen setzte § 8 Abs. 4 KStG im Zeitpunkt seines Außerkrafttretens für einen Verlust der wirtschaftlichen Identität noch einen Anteilseignerwechsel von mehr als 50 Prozent und die Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs unter Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen voraus.

(2) Diese Regelung hatte sich nach Auffassung des Gesetzgebers als kompliziert und gestaltungsanfällig erwiesen (BTDrucks 16/4841, S. 34). Sie sei schwierig zu handhaben, zahlreiche Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen und deren Zusammenhang seien Gegenstand von Gerichtsverfahren (BTDrucks 16/4841, S. 74); insbesondere die Tatbestandsvoraussetzung der „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ sei streitig. Die Neuregelung sollte die Rechtsanwendung vereinfachen (BTDrucks 16/4841, S. 75). § 8c Satz 1 KStG setzte deshalb für den anteiligen Untergang des Verlustabzugs nur noch die Übertragung eines Anteils von mehr als 25 Prozent voraus. 125

bb) § 8c KStG dient danach jedenfalls auch der Vermeidung von Gestaltungen zur Steuerumgehung, deren Eindämmung beim Verlustabzug sich in der Zeit vor Schaffung des § 8c KStG als notwendig, aber nach dem vormaligen Konzept nicht praktikabel erwiesen hatte (so auch die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen, S. 22). Das Ziel der Bekämpfung von legalen, jedoch unerwünschten, dem Gesetzeszweck von § 10d EStG zuwiderlaufenden Steuergestaltungen, insbesondere des Handels mit vortragsfähigen Verlusten, ist ein legitimer Zweck, der grundsätzlich Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen kann (vgl. BVerfGE 13, 290 <316>; 26, 321 <326>; 99, 88 <97>). 126

Allerdings sind die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten, wenn zur Erfassung solcher Gestaltungen allein an die Übertragung eines Anteils von mehr als 25 Prozent angeknüpft wird. Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 116, 164 <182 f.>; 122, 210 <232 f.>; 126, 268 <279>; 132, 39 <49 Rn. 29>; 133, 377 <412 Rn. 87>; 137, 350 <375 Rn. 66>). Daran fehlt es, soweit § 8c Satz 1 KStG eine Missbrauchsverhinderung bezweckt (ebenso Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006, § 8c KStG Rn. 5 <Stand: Januar 2017>; Drüen, StuW 2008, S. 3 <13>; ders., Ubg 2009, S. 23 <28>; Ernst, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel - Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt- 127

Schrift Nr. 470 <2011>, S. 63; Hey, BB 2007, S. 1303 <1305>; dies., StuW 2008, S. 167 <171>; Thiel, in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 <536 f.>; Wiese, DStR 2007, S. 741 <744>).

Der typische Missbrauchsfall „Mantelkauf“ ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Kapitalgesellschaft, die zwar noch über Verlustvorträge verfügt, aber mangels Geschäftsbetriebs und nennenswerten Betriebsvermögens sonst nur einen leeren Mantel darstellt, von einem Investor mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität gefüllt wird, um die Verluste steuerlich nutzbar zu machen. Diese Missbrauchs-konstellation hat im Tatbestand des § 8c Satz 1 KStG keinen Niederschlag gefun- 128 den. Der Erwerb einer Beteiligung von mehr als 25 Prozent an einer Kapitalgesell- schaft allein indiziert nicht eine missbräuchliche Gestaltung, weil es für die Über- tragung einer derartigen Beteiligung an einer Verlustgesellschaft vielfältige Gründe geben kann, die nicht regelmäßig in der Intention 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 (vgl. Brandis, in: Blü- mlich, KStG, 134. Aufl. 2016, § 8c Rn. 22; BFH, Beschluss vom 26. August 2010 - I B 49/10 -, juris, Rn. 19 = BFHE 230, 445 <452>; a.A. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. Oktober 2011 - 8 K 8311/10 -, juris, Rn. 17 f.). Vielmehr hat er eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste und über diesen hinausgehende generelle Verlustnutzungsregelung für Körperschaften genommen (vgl. Schmehl, in: Demokratie-Perspektiven, Fest- schrift für Brun-Otto Bryde zum 70. Geburtstag, 2013, S. 457 <461>; Lang, GmbHR 2012, S. 57 <60>).

cc) Bei der Regelung des § 8c KStG ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche 129 Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändert und die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste unberücksichtigt bleiben sollen, so- weit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen (BTDrucks 16/4841, S. 76; vgl. auch BFH, Urteil vom 30. November 2011 - I R 14/11 -, juris, Rn. 15 = BFHE 236, 82 <85>). Auch dieses Ziel vermag einen anteiligen Wegfall des Ver- lustabzugs, der an die bloße Übertragung von mehr als 25 Prozent der Anteile geknüpft ist, nicht zu rechtfertigen.

(1) Dem gesetzgeberischen Ziel liegt der im Steuerrecht anerkannte Grund- 130 satz zugrunde, dass beim steuerlichen Verlustabzug dasjenige Steuersubjekt, das

den Verlustabzug nutzen möchte, mit demjenigen Steuersubjekt identisch sein muss, das den Verlust erlitten hat (vgl. BFH, Urteil vom 8. Januar 1958 - I 131/57 U -, juris, Rn. 10 = BFHE 66, 250 <253>; Beschluss des Großen Senats vom 17. Dezember 2007 - GrS 2/04 -, juris, Rn. 64 ff. = BFHE 220, 129 <137 ff.>).

Bei der Beurteilung der für den Verlustabzug erforderlichen steuerrechtlichen Personengleichheit von Körperschaften kommt es nach der fachgerichtlichen Rechtsprechung (BFH, Urteile vom 8. Januar 1958 - I 131/57 U -, juris, Rn. 11 = BFHE 66, 250 <253 f.>; vom 15. Februar 1966 - I 112/63 -, juris, Rn. 26 ff. = BFHE 85, 217 <222 f.>; vom 17. Mai 1966 - I 141/63 -, juris, Rn. 7 = BFHE 86, 369 <370>; vom 19. Dezember 1973 - I R 137/71 -, juris, Rn. 8 = BFHE 111, 155 <156 f.>) seit jeher nicht allein auf die bürgerlich-rechtlichen Gegebenheiten an. Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang vielmehr eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Sie berücksichtigt die Besonderheiten der tatsächlichen Gestaltung und den Zweck der Steuernorm und ist vom Bundesverfassungsgericht vor dem Hintergrund von Art. 3 Abs. 1 GG ausdrücklich gebilligt worden (BVerfGE 25, 309 <312 ff.>). Sie lag auch § 8 Abs. 4 KStG, der Vorgängerregelung zu § 8c KStG, zugrunde, die erlassen wurde, nachdem der Bundesfinanzhof das Erfordernis „wirtschaftlicher Identität“ einer Gesellschaft für den Verlustabzug aufgegeben hatte, weil dieses Tatbestandsmerkmal in der Rechtsprechung inhaltlich nicht näher konkretisiert worden sei und es auch weder dem Wortlaut noch dem Zweck des § 10d EStG entnommen werden könne (BFH, Urteil vom 29. Oktober 1986 - I R 318/83, I R 319/83, I R 318-319/83 -, juris, Rn. 21 ff. = BFHE 148, 158 <161 f.>). Der Gesetzgeber wollte mit § 8 Abs. 4 KStG insbesondere vermeiden, dass die Verlustvorträge von Körperschaften - vor allem von Kapitalgesellschaften - veräußerbar sind, der Verlustvortrag eines Einzelunternehmers dagegen nicht übertragbar ist (vgl. BTDrucks 11/2157, S. 171). 131

(2) Der Begriff der „wirtschaftlichen Identität“ ist allerdings nicht eindeutig. Der Bundesfinanzhof stellte schon in seinem Urteil vom 8. Januar 1958 (- I 131/57 U -, juris, Rn. 13 = BFHE 66, 250 <255 f.>) fest: „Die Entscheidung, ob und unter welchen Voraussetzungen im einzelnen die wirtschaftliche Betrachtung [...] zu einer Verneinung der Personengleichheit bei Anwendung der Vorschrift des Verlustabzuges führen kann, und wie die Grenze zu ziehen ist gegenüber einer wirtschaftlich gebotenen und zweckmäßigen Änderung der Satzung und des Gegenstandes des Unternehmens und einem wirtschaftlich berechtigten Wechsel der Gesellschafter, die zu keiner Unterbrechung der Rechtsgleichheit führen, ist schwierig und zweifelhaft.“ 132

(a) Die fachgerichtliche Rechtsprechung hat vor der Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 29. Oktober 1986 - I R 318/83, I R 319/83, I R 318-319/83 -, juris, Rn. 21 ff. = BFHE 148, 158 <161 f.>), die zum Erlass von § 8 Abs. 4 KStG geführt hat, auf die Identität des persönlichen und des sachlichen Substrats der Kapitalgesellschaft im Jahre des Entstehens und des Abzugs des Verlustes abgestellt (vgl. BVerfGE 25, 309 <313>). Die wirtschaftliche Identität einer Kapitalgesellschaft wird nicht allein durch die Personen der Anteilseigner, sondern jedenfalls auch, wenn nicht sogar nur (vgl. BFH, Urteil vom 20. August 2003 - I R 61/01 -, juris, Rn. 27 = BFHE 203, 135 <139 f.>) durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen geprägt (vgl. BFH, Urteile vom 28. Mai 2008 - I R 87/07 -, juris, Rn. 13 ff. = BFHE 222, 245 <249 f.>; vom 12. Oktober 2010 - I R 64/09 -, juris, Rn. 10 = BFHE 231, 522 <524 f.>).

(b) § 8 Abs. 4 KStG definierte die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nicht, sondern bestimmte in Satz 2 lediglich beispielhaft („insbesondere“), wann eine wirtschaftliche Identität nicht mehr gegeben ist. Nach Satz 2 des § 8 Abs. 4 KStG (i.d.F. vom 29. Oktober 1997) fehlte einer Kapitalgesellschaft die wirtschaftliche Identität, wenn - erstens - bezogen auf das gezeichnete Kapital mehr als die Hälfte der Geschäftsanteile übertragen werden, - zweitens - überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt und - drittens - der Geschäftsbetrieb mit diesem neuen Betriebsvermögen fortgeführt oder wieder aufgenommen wird. Der Gesetzgeber hat also für einen Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht nur eine Übertragung von mehr als 50 Prozent der Anteile (Änderung des persönlichen Substrats), sondern zusätzlich eine erhebliche Änderung im Betriebsvermögen (des sachlichen Substrats) vorausgesetzt.

(c) Die im Jahr 2011 - nach Erlass von § 8c KStG - zur Prüfung der Möglichkeit einer Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung sowie der Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems eingesetzte Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, der Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen, des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg, des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen, des Hessischen Ministeriums der Finanzen, des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen und des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz sowie ein Vertreter der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände angehörten, hat unter anderem Regelungen zur Verlustverrechnung sowie zur Gruppenbesteuerung in anderen Staaten verglichen. Nach ihrem vom Bundesministerium der Finanzen in seiner Stellungnahme (S. 19) angeführten Bericht vom 15. September

2011 ([http://www.beck.de/rsw/upload/FDDStR/Arbeitsgruppe\\_Verlustverrechnung\\_Gruppenbesteuerung\\_2011\\_Bericht.pdf](http://www.beck.de/rsw/upload/FDDStR/Arbeitsgruppe_Verlustverrechnung_Gruppenbesteuerung_2011_Bericht.pdf), S. 78 - 80) fanden sich im Jahr der Untersuchung im internationalen Vergleich unterschiedliche Modelle einer Ausgestaltung des Verlustabzugs bei Körperschaften, die für eine Beschränkung an Änderungen des personellen Substrats der Gesellschaft, an solche des sachlichen Substrats oder an Änderungen beider anknüpften (vgl. auch BTDrucks 17/5752, S. 2).

Soweit danach überhaupt spezialgesetzlich geregelte Beschränkungen des Verlustabzugs in diesen Fällen existierten, setzten diese in einigen Ländern (Italien, Japan, Kanada, den Niederlanden, Österreich, Slowenien, Spanien, Tschechien, dem Vereinigten Königreich und Zypern) voraus, dass die Verlustgesellschaft innerhalb eines bestimmten Zeitraums (in der Regel zwischen zwei und fünf Jahren) nach einem wesentlichen Anteilseignerwechsel (schädlich war häufig die Übertragung von mehr als 50 Prozent der Anteile beziehungsweise Stimmrechte) ihre Geschäftstätigkeit ändert (Bericht, a.a.O., S. 78 f.). In anderen Ländern (Dänemark, Finnland, Portugal, Schweden und den USA) genügte bereits ein Anteilseignerwechsel in einem wesentlichen Umfang für einen Wegfall oder eine Beschränkung des Verlustabzugs, wobei ein wesentlicher Anteilseignerwechsel in der Regel angenommen wurde, wenn mehr als 50 Prozent der Anteile (beziehungsweise Stimmrechte) der Verlustgesellschaft übergehen (Bericht, a.a.O., S. 79). In Frankreich bestand nach dem Bericht (S. 79 f.) die Besonderheit, dass ausschlaggebend für die Verlustnutzung allein die durch den Gesellschaftszweck und die tatsächliche Tätigkeit, nicht aber durch die Zusammensetzung des Kreises der Anteilseigner bestimmte wirtschaftliche Identität der Gesellschaft war. Dementsprechend wurde der Verlustabzug - unabhängig von einem Anteilseignerwechsel - bereits dann versagt, wenn eine substantielle Änderung des Geschäftsbetriebs der Verlustgesellschaft eintrat; ein Anteilseignerwechsel ohne Änderung der Geschäftstätigkeit war dagegen unschädlich. Einen Verlustuntergang ohne Anteilseignerwechsel bei Änderung des Geschäftsbetriebs der Gesellschaft sahen auch andere Länder vor (z.B. Portugal). 136

(3) Demgegenüber setzt § 8c Satz 1 KStG für einen (anteiligen) Wegfall des Verlustabzugs nur voraus, dass innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an der Kapitalgesellschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden. Soweit der Gesetzgeber mit dieser Regelung eine Änderung der wirtschaftlichen Identität der 137

Kapitalgesellschaft definieren und normativ erfassen wollte (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 76), hat er damit die Grenzen seiner Typisierungsbefugnis überschritten.

(a) Zwar begründet der Erwerb einer Beteiligung von mehr als 25 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft gesellschaftsrechtlich eine Sperrminorität, weil bestimmte grundlegende Maßnahmen wie beispielsweise Satzungsänderungen (vgl. § 53 Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. GmbHG, § 179 Abs. 2 Satz 1 AktG) einschließlich Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen (vgl. für die GmbH Ziemons, in: Ziemons/Jaeger, Beck'scher Online-Kommentar zum GmbHG, 27. Aufl. 2016, § 55 Rn. 61 und § 58 Rn. 9; für die Aktiengesellschaft § 182 Abs. 1 Satz 1, § 222 Abs. 1 Satz 1 AktG), Übertragungen des gesamten Betriebsvermögens (vgl. Schindler, in: Ziemons/Jaeger, Beck'scher Online-Kommentar zum GmbHG, 27. Aufl. 2016, § 47 Rn. 28; Schröer, in: Münchener Kommentar zum AktG, 3. Aufl. 2013, § 133 Rn. 42 mit weiteren Beispielen) und die Auflösung der Gesellschaft durch Gesellschafterbeschluss (vgl. § 60 Abs. 1 Nr. 2, 2. Halbs. GmbHG; § 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG) unter anderem einer qualifizierten Mehrheit von drei Vierteln der abgegebenen Stimmen beziehungsweise des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals bedürfen. 138

Allein die Begründung einer solchen Beteiligung erlaubt angesichts des Mehrheitsprinzips in § 47 Abs. 1 GmbHG, § 133 Abs. 1 AktG aber allenfalls mittelbar ein aktives Gestalten der Entscheidungen auf Ebene der Gesellschaft 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 (vgl. Schwedhelm, GmbHR 2008, S. 404 <406>). Bei börsennotierten Unternehmen, deren Anteile sich regelmäßig in gewissem Umfang im Streubesitz befinden, mag eine andere Beurteilung gelten; jedoch geht auch das Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz (WpÜG) in § 29 Abs. 2 von einem Kontrollerwerb erst bei Erwerb von 30 Prozent der Anteile an der Zielgesellschaft aus, weil hiermit regelmäßig die Mehrheit der Stimmen in der Hauptversammlung verbunden sei (vgl. Wackerbarth, in: Münchener Kommentar zum AktG, 3. Aufl. 2011, § 29 WpÜG Rn. 43). 139

Zudem gibt der Erwerb eines Anteils dem Anteilseigner lediglich die Möglichkeit, auf die unternehmerischen Entscheidungen der Gesellschaft Einfluss zu nehmen. Ob er davon in dem Sinne Gebrauch macht, dass die Gesellschaft unter 140

seiner Beteiligung wirtschaftlich als „eine andere“ erscheint, kann erst anhand der Maßnahmen beurteilt werden, die die Anteilseigner (mehrheitlich) tatsächlich treffen (vgl. Thiel, in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 <532 f.>). Die Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG beruht demgegenüber auf der unwiderlegbaren Vermutung, dass bereits die Einflussnahmemöglichkeiten eines Anteilserwerbers für die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft maßgeblich sind. Ob diesen im Falle des Beteiligungserwerbs von mehr als 25 Prozent, aber nicht mehr als 50 Prozent der Anteile für sich genommen überhaupt signifikante Bedeutung für die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft zukommt, ist jedoch aus den oben genannten Gründen zweifelhaft (vgl. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c Rn. 11e <Stand: Januar 2014>; Hackemann, in: Mössner/Seeger, KStG, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 66; Ernst, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel - Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt-Schrift Nr. 470 <2011>, S. 60; Oenings, FR 2009, S. 606 <611>; Schwedhelm, GmbHR 2008, S. 404 <406>; Wiese, DStR 2007, S. 741 <744>).

(b) Jedenfalls reichen sie bei einem gleichzeitigen Verzicht auf jegliche weitere Voraussetzung, die an das Sachsubstrat der Gesellschaft wie deren Betriebsvermögen und/oder Unternehmensgegenstand anknüpft, zur realitätsgerechten Erfassung des Falls einer Änderung der wirtschaftlichen Identität nicht aus (a.A. Jochum, FR 2011, S. 497 <502 f.>). Weder aus der Gesetzesbegründung noch aus sonstigen Gründen ist ersichtlich, warum sich eine Kapitalgesellschaft bei einer bloßen Übertragung von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent der Anteile, also einer bloßen Sperrminorität, nicht nur zu einer - wirtschaftlich betrachtet - „anderen“ Kapitalgesellschaft entwickeln kann als vor der Anteilsübertragung, sondern im Regelfall von einer solchen Identitätsänderung auszugehen ist. Ob dies für den Fall der Übertragung von mehr als 50 Prozent der Anteile (§ 8c Satz 2 KStG) anders zu beurteilen ist (so Sächsisches FG, Urteil vom 16. März 2011 - 2 K 1869/10 -, juris; Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c Rn. 11d <Stand: Januar 2014>), bedarf im vorliegenden Fall keiner Entscheidung. 141

Auch die Arbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ hat § 8c Satz 1 KStG nicht als Fall der Änderung der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft betrachtet. Bei Untersuchung der verschiedenen Handlungsoptionen hat sie in ihrem Bericht (a.a.O., S. 86 f.) ausdrücklich eine „Rückkehr“ zu der Voraussetzung der (rechtlichen oder) wirtschaftlichen Identität (§ 8 Abs. 4 KStG) mit der Begründung verworfen, die Erfahrungen mit § 8 Abs. 4 KStG und der internationale Vergleich hätten gezeigt, dass eine Regelung, die auf die „wirtschaftli- 142



che Identität“ der Verlustgesellschaft abstelle, gestaltungsanfällig und zudem kompliziert sei. Für die Ausgestaltung des Merkmals der wirtschaftlichen Identität seien verschiedene Varianten denkbar; Verluste würden aber nach der Maßnahme nur dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn neben Änderungen auf Anteilseignerebene solche in der Gesellschaft selbst (Unternehmensebene) hinzuträten (Bericht, a.a.O., S. 86). Die Arbeitsgruppe hat zwar eine Erhöhung der Beteiligungsgrenzen für einen schädlichen Beteiligungserwerb von derzeit 25 Prozent auf 50 Prozent abgelehnt, allerdings nicht, weil sie in der Übertragung von Anteilen von mehr als 25 Prozent und maximal 50 Prozent eine Veränderung der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft gesehen hat, sondern vielmehr, weil die Erhöhung die Aufkommenswirkung des § 8c KStG deutlich schmälern könnte (Bericht, a.a.O., S. 88).

Die größere Offenheit des Gleichheitssatzes für gesetzgeberische Gestaltungen, je mehr allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden (BVerfGE 96, 1 <5 f.>; 99, 88 <94>), und die grundsätzliche Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung und Vereinfachung rechtfertigen es nicht, auf komplizierte und streitanfällige Tatbestandsvoraussetzungen in einer Weise zu verzichten, dass die verbleibenden Tatbestandsvoraussetzungen den typischen Fall nicht mehr realitätsgerecht abbilden. Mit dem Merkmal einer Übertragung von mehr als 25 Prozent und bis zu 50 Prozent der Anteile werden - wie der Ausgangsrechtsstreit zeigt - 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 (s. oben Rn. 107). 143

dd) Ein sachlicher Grund für die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung ergibt sich schließlich auch nicht aus dem Gedanken der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug. 144

(1) Die Kapitalgesellschaft dient ungeachtet ihrer rechtlichen Eigenständigkeit wirtschaftlich den Erwerbszwecken der Gesellschafter. Sie ist das Instrument der Anteilseigner zur Erzielung von Einkünften. Die gesetzgeberische Entscheidung für eine Körperschaftsteuer lässt sich einerseits als Auswahl eines eigenen Steuergegenstandes (Einkommen der Körperschaft), andererseits als bloße technische Ausgestaltung der Besteuerung der Erfolge des unternehmerischen Handelns der 145

hinter ihr stehenden Anteilseigner begreifen, die letztlich die Steuerlast tragen sollen. § 8c Satz 1 KStG kann objektiv dahin ausgelegt werden, dass die Norm die letztgenannte Perspektive einnimmt und für die Verlustzurechnung auf die Verhältnisse der Gesellschafter abstellt (vgl. Möhlenbrock, Ubg 2010, S. 256 <257>; ders., in: Hüttemann <Hrsg.>, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 2010, S. 339 <345 ff.>; van Lishaut, FR 2008, S. 789 <789 f.>; Frot-scher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c Rn. 11c <Stand: Januar 2014>; Ernst, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel - Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt-Schrift Nr. 470 <2011>, S. 59 f.; a.A. Jochum, FR 2011, S. 497 <503>; Lang, GmbHR 2012, S. 57 <60 f.>). Sie führt bei diesem Verständnis teleologisch zu einer Verschiebung im Zusammenspiel von Körperschaft- und Einkommensteuer (Schmehl, in: Demokratie-Perspektiven, Festschrift für Brun-Otto Bryde zum 70. Geburtstag, 2013, S. 457 <468>; vgl. auch Möhlenbrock, in: Hüttemann <Hrsg.>, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 2010, S. 339 <346 ff.>). Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften wird gesetzestech-nisch derjenigen von Personengesellschaften angenähert, die grundsätzlich nach dem Transparenzprinzip, das heißt als eine solche der Gesellschafter, erfolgt.

(2) Diese Annäherung bezieht sich jedoch lediglich auf einen Einzelaspekt und ist weder nach ihrem Ziel noch nach ihrer Wirkung auf eine transparente Besteuerung von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft ausgerichtet, die derjenigen von Personengesellschaftern auch nur in einem Teilbereich vergleichbar wäre. Sie führt nicht nur zu einer Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften, sondern auch zu neuen Ungleichbehandlungen von Kapitalgesellschaftern einerseits und Personengesellschaftern und Einzelunternehmern andererseits. Ungeachtet der umfassenden Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei Entscheidungen für neue Regeln (vgl. BVerfGE 122, 210 <242 f.>) bietet sie deshalb keinen sich aus der Natur der Sache ergebenden oder sonst sachlich einleuchtenden Grund für die gesetzliche Differenzierung. 146

(a) Eine Annäherung an die transparente Besteuerung von Personengesellschaftern war vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt. Nach der Gesetzesbegründung kam es für ihn - 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 danach nur der Maßstab für eine Änderung der (wirtschaftlichen) Identität der 147

Gesellschaft (s. oben Rn. 129; vgl. auch Jochum, FR 2011, S. 497 <503>; Lang, GmbHR 2012, S. 57 <60 f.>).

(b) 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 (vgl. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c Rn. 11g und 11l <Stand: Januar 2014>; Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006, § 8c KStG Rn. 5 <Stand: Januar 2017>; Schwedhelm, GmbHR 2008, S. 404 <406 f.>; Thiel, in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 <534>; Wiese, DStR 2007, S. 741 <744>). Das lässt sich nicht allein mit der Befugnis des Gesetzgebers zu pauschalierendem Vorgehen rechtfertigen (a.A. Möhlenbrock, in: Hüttemann <Hrsg.>, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 2010, S. 339 <350>). Zudem geht auf Seiten des ausscheidenden Gesellschafters der Verlustabzug - anders als beim ausscheidenden Personengesellschafter und beim Einzelunternehmer, der sein Unternehmen veräußert - endgültig unter; eine Verrechnung mit dem Veräußerungserlös und zukünftigen Einnahmen ist ausgeschlossen (vgl. Thiel, in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 <533>). Dass Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit diesen Folgen rechnen müssen und der Veräußerer wegen des (teilweisen) Wegfalls der Verluste auch einen niedrigeren Veräußerungserlös erzielen wird (vgl. Schmehl, in: Demokratie-Perspektiven, Festschrift für Brun-Otto Bryde zum 70. Geburtstag, 2013, S. 457 <468 f.>), ändert an der Ungleichbehandlung nichts. Sie wird auch nicht auf der Ebene der Einkommensteuer wieder ausgeglichen. 148

Allerdings kann es ohne die Regelung von § 8c Satz 1 KStG bei Kapitalgesellschaften anders als bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern im Falle der Anteils- oder Unternehmensveräußerung - auch jenseits von Missbrauchsfällen wie bloßen Mantelkäufen - zu einer Monetarisierung von Verlusten kommen, weil die Möglichkeit des Verlustabzugs den Wert des Anteils erhöht und mit dem Kaufpreis vergütet wird (vgl. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c Rn. 11c <Stand: Januar 2014>). Der ausscheidende Gesellschafter kann dadurch den Wert des Verlustabzugs sofort realisieren, ohne dass es in seiner Person auf zukünftige Einkünfte oder Einschränkungen durch eine Mindestbesteuerung ankommt. Die Ungewissheit der späteren Nutzung des Verlustabzugs durch den Erwerber wird sich allerdings in der Bewertung des Verlustes und damit 149

wiederum im Kaufpreis niederschlagen. Deshalb stellt die Möglichkeit der Monetarisierung von Verlusten in diesen Fällen letztlich nur eine Kompensation dafür dar, dass der ausscheidende Gesellschafter selbst - anders als Personengesellschafter - die Nutzungsmöglichkeit für die Zukunft verliert (vgl. Thiel, in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 <534>). Solange die Gesellschaft als solche ihre (wirtschaftliche) Identität nicht ändert, liegt darin kein Missbrauch der Verlustnutzung durch ein anderes Steuersubjekt. Es handelt sich vielmehr um eine systembedingte Folge der Entscheidung des Gesetzgebers für eine gesonderte Besteuerung der Körperschaft, an der er auch bei Einführung von § 8c KStG festgehalten hat, während umgekehrt § 8c Satz 1 KStG von dieser Entscheidung systemwidrig abweicht (vgl. Brandis, in: Blümich, KStG, 134. Aufl. 2016, § 8c Rn. 22; Roser, in: Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 26b; Hackemann, in: Mössner/Seeger, KStG, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 63; Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006, § 8c KStG Rn. 5 <Stand: Januar 2017>; Drüen, Ubg 2009, S. 23 <28 f.>; Ernst, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel - Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt-Schrift Nr. 470 <2011>, S. 60 f.; Kessler/Hinz, DB 2011, S. 1771 <1773>; Oenings, FR 2009, S. 606 < 611>; Roth, Ubg 2011, S. 527 <532>).

ee) Der rein fiskalische Zweck der Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform 2008 (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 33 ff., 43) reicht für sich genommen als rechtfertigender Grund für eine Abweichung von dem das Körperschaftsteuerrecht beherrschenden Trennungsprinzip nicht aus (vgl. BVerfGE 105, 17 <45>; 116, 164 <182>; 122, 210 <233>; 141, 1 <41 Rn. 96>).

### III.

Da die durch § 8c Satz 1 KStG bewirkte Ungleichbehandlung zwischen Kapitalgesellschaften mit einem schädlichen Anteilseignerwechsel und solchen ohne einen schädlichen Anteilseignerwechsel danach unter keinem in Betracht kommenden Gesichtspunkt zu rechtfertigen und folglich mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, bedarf es keiner Entscheidung, ob die Regelung auch gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG und/oder die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) verstößt.

D.

I.

1. Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz, die - wie hier - wegen ihres eindeutigen Wortlauts und des klar erkennbaren entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers einer verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich ist (vgl. BVerfGE 18, 97 <111>; 54, 277 <299>; 71, 81 <105>; 98, 17 <45>; 130, 372 <398>), kann entweder zur Nichtigkeitserklärung (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1, § 95 Abs. 3 BVerfGG) oder dazu führen, dass das Bundesverfassungsgericht die mit der Verfassungswidrigkeit gegebene Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellt (vgl. § 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1 BVerfGG). Eine Erklärung nur der Unvereinbarkeit ist insbesondere geboten, wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Das ist regelmäßig bei der Verletzung des Gleichheitssatzes der Fall (vgl. BVerfGE 99, 280 <298>; 105, 73 <133>; 117, 1 <69>; 122, 210 <244 f.>; 126, 268 <284 f.>; 133, 377 <422 Rn. 104>; stRspr).

Gemessen hieran kommt vorliegend nur eine Unvereinbarkeitserklärung in Betracht. Wie insbesondere die Gesetzeshistorie (s. Rn. 2 ff.) und der internationale Vergleich (s. Rn. 135 f.) zeigen, hat der Gesetzgeber unterschiedliche Möglichkeiten, den Verfassungsverstoß zu beseitigen.

2. 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 (BGBl I S. 2998) eingefügten § 8d KStG ebenso zu. Gemäß § 78 Satz 2 BVerfGG (i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG) sind diese Fassungen daher im Interesse der Rechtsklarheit ebenfalls für mit dem Grundgesetz unvereinbar zu erklären.

a) An der Unvereinbarkeit von § 8c Satz 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) mit Art. 3 Abs. 1 GG hat sich durch die Ergänzung der Vorschrift um eine Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) sowie um eine Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) und eine Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9 KStG) nichts geändert.

aa) Die Sanierungsklausel ist bis auf Weiteres in ihrer Anwendung durch § 34 Abs. 6 KStG gesperrt (s. oben Rn. 11 f.). 156

bb) Die Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) und die Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9 KStG) schränken zwar den Regelungsbereich von § 8c Satz 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) erheblich ein, soweit dieser ohne diese Ergänzungen auch eindeutig nicht missbräuchliche Gestaltungen umfasste wie betriebswirtschaftlich notwendige oder sinnvolle konzerninterne Umstrukturierungen und Anteilsübertragungen, bei denen die rechnerisch auf den Anteil entfallenden Verluste durch stille Reserven im Betriebsvermögen der Verlustgesellschaft gedeckt sind. 157

Über den klassischen Fall des Mantelkaufs hinaus, in dem eine funktionslose gesellschaftsrechtliche Hülle, die (nur) noch über Verlustvorträge verfügt, mit einer neuen Aktivität gefüllt wird, erfasst § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG aber nach wie vor Konstellationen, die nicht als missbräuchlicher Verlusthandel qualifiziert werden können, weil es, wie auch der Ausgangsfall zeigt, für die Übertragung einer Beteiligung von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent an einer Verlustgesellschaft vielfältige Gründe geben kann, die nicht regelmäßig darin bestehen, die Verluste für ein anderes Unternehmen nutzbar zu machen. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ist auch durch die Konzernklausel und die Stille-Reserven-Klausel nicht zu einer zielgenauen, den typischen Missbrauchsfall realitätsgerecht erfassenden Missbrauchsverhinderungsvorschrift geworden (vgl. Ernst, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel - Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt-Schrift Nr. 470 <2011>, S. 65 f.; Lang, GmbHR 2012, S. 57 <59 f.>; Röder, StuW 2012, S. 18 <29 ff.>; a.A. Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006, § 8c KStG Rn. 6 <Stand: Januar 2017>; Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ vom 15. September 2011, [http://www.beck.de/rsw/upload/FDDStR/Arbeitsgruppe\\_Verlustverrechnung\\_Gruppenbesteuerung\\_2011\\_Bericht.pdf](http://www.beck.de/rsw/upload/FDDStR/Arbeitsgruppe_Verlustverrechnung_Gruppenbesteuerung_2011_Bericht.pdf), S. 91; Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c Rn. 11f und 11l <Stand: Januar 2014>). 158

Für eine mögliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung im Hinblick auf einen Verlust der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft (s. oben Rn. 129 ff.) oder der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug (s. oben Rn. 144 ff.) sind die Klauseln ohne Relevanz (ebenso Brandis, in: Blümich, KStG, 134. Aufl. 2016, § 8c Rn. 22; Hackemann, in: Mössner/Seeger, KStG, 2. Aufl. 159

2015, § 8c Rn. 66; vgl. auch Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c Rn. 11g und 11l <Stand: Januar 2014>; a.A. Jochum, FR 2011, S. 497 <504 ff.>).

Der Gesetzgeber selbst hat der Einführung von § 8d KStG durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 die Erwägung zugrunde gelegt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen ein Untergang der Verluste bei Anteilseignerwechsel aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheine (vgl. BTDrucks 18/9986, S. 12). 160

b) 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, weil der Gesetzgeber damit für den Verlustabzug nicht mehr ausschließlich auf einen Anteilseignerwechsel abstellt, sondern daneben der Fortführung desselben Geschäftsbetriebs maßgebliche Bedeutung beimisst. 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 nach § 78 Satz 2 BVerfGG (i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG) nicht in Betracht kommt. 161

## II.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend zum Zeitpunkt der Einführung von § 8c Satz 1 KStG 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. 162

1. Grundsätzlich erstreckt sich die Verpflichtung des Gesetzgebers, eine der Verfassung entsprechende Rechtslage herzustellen, rückwirkend auf den gesamten von der Unvereinbarkeitserklärung betroffenen Zeitraum und erfasst zumindest alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf der für verfassungswidrig erklärten Regelung beruhen (vgl. BVerfGE 87, 153 <178>; 99, 280 <298>; 107, 27 <58>; 133, 377 <423 Rn. 108>). Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die 163

Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (BVerfGE 73, 40 <101>; 105, 73 <134>; 122, 210 <246>).

Vom Grundsatz der Rückwirkung können allerdings insbesondere im Interesse 164  
verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung bei haushaltswirtschaftlich bedeutsamen Normen Ausnahmen zugelassen werden (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>; 125, 175 <258>; 133, 377 <423 Rn. 109>). Gleiches gilt, wenn die Verfassungsrechtslage bisher nicht hinreichend geklärt gewesen und dem Gesetzgeber aus diesem Grund eine angemessene Frist zur Schaffung einer Neuregelung zu gewähren ist (vgl. BVerfGE 125, 175 <258>; 133, 377 <423 Rn. 109>). Demgegenüber kann der Umstand, dass die Verfassungsmäßigkeit einer Regelung stets umstritten war, gegen eine Ausnahme vom Grundsatz der rückwirkenden Heilung von Verfassungsverstößen sprechen (vgl. BVerfGE 122, 210 <246 f.>; 126, 268 <285 f.>; 133, 377 <423 Rn. 109>).

2. Danach hat der Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2018 mit Wirkung ab 165  
dem 1. Januar 2008 den Verlustabzug für Kapitalgesellschaften bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent neu zu regeln.

Eine Einschränkung der Rückwirkung aus haushaltswirtschaftlichen Gründen 166  
ist nicht geboten. Die anhörungsberechtigten öffentlichen Stellen haben solche Gründe im vorliegenden Verfahren nicht geltend gemacht. Auch die in den Gesetzesmaterialien zu § 8c Satz 1 KStG und den nachfolgenden Ergänzungen mitgeteilten Schätzungen zu den finanziellen Auswirkungen der jeweiligen Maßnahmen lassen solche nicht erkennen, erst recht, wenn die Auswirkungen sich auf noch nicht bestandskräftig abgeschlossene Fälle beschränken. Der Gesetzgeber ist bei Einführung von § 8c KStG von einer ab dem Jahr 2011 eintretenden vollen Jahreswirkung von 1,475 Mrd. € ausgegangen (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 43). Dem steht aufgrund der im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes eingeführten Konzern- und Stille-Reserven-Klauseln ein prognostiziertes Minderaufkommen von 805 Mio. € im Jahr 2011 und von 1,34 Mrd. € ab dem Jahr 2012 gegenüber (vgl. BTDrucks 17/15, S. 12), das allerdings um die Effekte der nicht mehr anwendbaren Sanierungsklausel zu bereinigen ist. Die durch § 8c KStG insgesamt erzielten Mehreinnahmen werden im Schrifttum (Ernst, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel - Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt-Schrift Nr. 470 <2011>, S. 104) auf wenige hundert Millionen Euro im Jahr geschätzt. Die haushaltswirtschaftlich bedeutsamen Aus-



wirkungen einer rückwirkenden Neuregelung reduzieren sich weiter dadurch, dass § 8c Satz 2 KStG durch das vorliegende Verfahren unberührt bleibt.

Auch unter dem Gesichtspunkt einer bisher nicht hinreichend geklärten Verfassungsrechtslage kommt eine Ausnahme von der grundsätzlichen Rückwirkung einer Unvereinbarkeitserklärung nicht in Betracht, weil die Verfassungsmäßigkeit von § 8c Satz 1 KStG von Anfang an erheblichen Zweifeln ausgesetzt war. 167

Voßkuhle

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

König

Maidowski

Langenfeld