

# Leistungsfähigkeit und Identität

---

Der intertemporale Verlustausgleich bei  
Körperschaften und die §§ 8c und 8d KStG nach der  
Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom  
29.3.2017

PD Dr. Matthias Valta

# Leistungsfähigkeit und Identität

## Gliederung

---

- I. Einleitung: Das Problem des Mantelkaufs
- II. Gleichheit in der Zeit: Zur Bedeutung des intertemporären Verlustausgleichs
  1. Leistungsfähigkeit in der Totalperiode
  2. Gegenwartsbezogene Besteuerung durch das materielle Abschnittsprinzip
  3. Gesetzgeberische Entscheidung
  4. Verfassungsrechtliche Würdigung in der Rechtsprechung
- III. Die Identität der juristischen Person
  1. Eigenständige Identität
  2. Wirtschaftliche Identität durch den Unternehmensgegenstand (Modell des § 10a GewStG)
  3. Personale Identität im Hinblick auf die Gesellschafter (§ 8c KStG)
  4. Personale und wirtschaftliche Identität (§ 8c iVm 8d KStG).
- IV. Fazit

## I. Einleitung: Das Problem des Mantelkaufs

---

- Juristische Person als große Erfindung des Rechts: Abstraktion der Person vom menschlichen Körper
- Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht sowie Gleichheitssatz und Leistungsfähigkeit personenbezogen
- Verlustvortrag § 10d EStG: Verlust von heute ist Steuerersparnis von morgen
- Strenger Personenbezug des Verlustvortrags: bei natürlichen Personen nicht vererblich, BFH Grs 2/04 v. 17.12.2007
- Mantelkauf: Abstrakte entkernte juristische Person mit Verlusten wird an neue Gesellschafter veräußert

## I. Einleitung: Das Problem des Mantelkaufs

---

**Beispiel:** A und B sind an einer GmbH beteiligt, die ein Elektrofachgeschäft betreibt, das auch kleine Reparaturen anbietet. Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG: 1 Mio. Euro.

1. A und B veräußern fast alle Wirtschaftsgüter, also Laden- und Werkstatteinrichtung und Warenvorräte („Entkernung“)
2. A und B veräußern Anteile an der GmbH an C
3. C führt neue Wirtschaftsgüter hinzu, eine Café-Einrichtung und Lebensmittel, um über die GmbH ein Café betreiben.

*Ergebnis:* C kann trotz völlig anderem Geschäftsgegenstand im Ausgangspunkt 1 Mio. Euro Verlustvortrag nutzen.

Wirtschaftlicher Wert (KSt): 150.000 Euro: wird zwischen A/B und C über den Kaufpreis für die Anteile geteilt

## II. Gleichheit in der Zeit

### 1. Totalperiodenperspektive

---

- „Von der Wiege bis zur Bahre“
- Verlustjahre gehen in die Substanz, die wieder „aufgefüllt“ werden muss.

Vergleichspaar:

- Gleichbehandlung von Unternehmen in der Totalperiode (insbesondere konjunkturabhängige vs. konjunkturautarke)

Lösungen:

- Intertemporärer Verlustausgleich
- „Negative Steuer“: Gutschrift zum umgehenden Ausgleich des Verlusts, ggf. begrenzt auf gezahlte Steuern der Vorjahre  
→ Mantelkauf als privat organisierte Steuergutschrift

## II. Gleichheit in der Zeit

### 2. Abschnittsperspektive

---

- Jährlichkeit der ESt/KSt (§ 2 Abs. 7 EStG)
- Nur technisches Prinzip? Rechtssicherheit
- „Qualifizierter Fiskalzweck“ konjunkturedämpfte, stabile Finanzierung des (Sozial)Staates

II. Gleichheit in der Zeit  
2. Abschnittsperspektive

---

## **Markteinkommenstheorie/Globaläquivalenz**

- Steuer finanziert das staatliche Gesamtleistungspaket, Bereitstellung der Rahmenbedingungen des Marktes
- Staat darf daher (nur) auf den am Markt erwirtschafteten Erfolg zurückgreifen
- Staatliches Leistungspaket wird vom Haushaltsgesetzgeber immer wieder neu geschnürt

→ Demokr. Rückkopplung: Steuer Preis d. Wahlversprechen

*Kritik:* andere Finanzierungsquellen, gebührenähnlicher Ansatz

Vergleichspaar:

- 2 Steuerpflichtige, die unter Nutzung des im Jahr 2017 bereitgestellten Marktrahmens den gleichen Erfolg erwirtschaften, müssen grds. gleich besteuert werden.

II. Gleichheit in der Zeit  
2. Abschnittsperspektive

---

## **Markteinkommenstheorie/Globaläquivalenz**

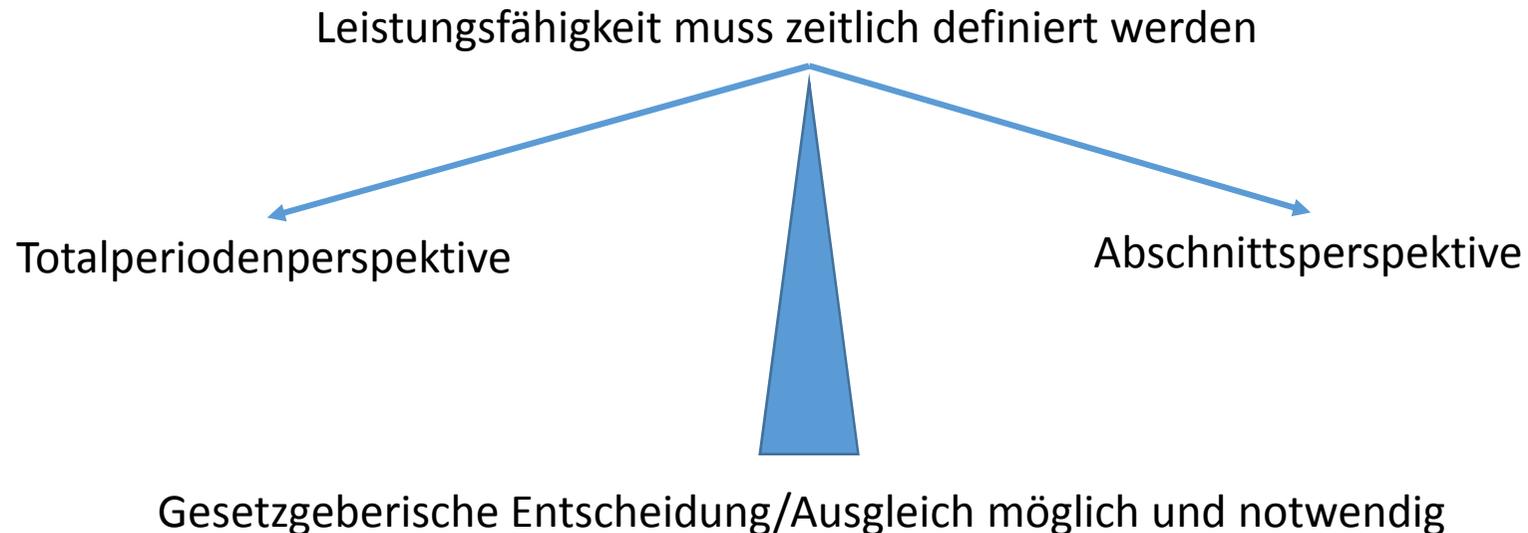
*Lösungen:*

- Nur beschränkter intertemporärer Verlustausgleich, der Gegenwartsnähe der Besteuerung lockert, aber nicht völlig aufgibt
- „Negative Steuer“: Gutschrift zum umgehenden Ausgleich des Verlusts, ggf. begrenzt auf gezahlte Steuern der Vorjahre

## II. Gleichheit in der Zeit

### 3. Gesetzgeberische Entscheidung

---



#### ***Lösung des Gesetzgebers:***

Früher: Generelle Beschränkung auf 5 Jahre Vortrag

Heute: Zeitlich unbegrenzter Vortrag, aber Verluststreckung („Mindestbesteuerung“) durch Begrenzung Nutzung auf 60 % mit Risiko von definitiv werdenden Verlusten

II. Gleichheit in der Zeit

4. Verfassungsrechtliche Würdigung in der Rechtsprechung

---

*BVerfG-K. v. 22.07.1991 (1 BvR 313/88):*

Billigung 5-Jahres-Grenze: Leistungsfähigkeitsprinzip durch Vortrag  
vs. "Rechtssicherheit" durch Abschnittsbesteuerung

*BVerfG v. 30.09.1998 (2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88)*

Diskriminierender Ausschluss interperiodischer Ausgleich in nur  
einem von mehreren besonderen Verlustkreisläufen – begrenzte  
Aussagekraft

*BFH v. 22.8.2012 (I R 9/11)*

Billigung des gegenwärtigen § 10d EStG: Leistungsfähigkeitsprinzip  
durch Vortrag vs. qualifizierter Fiskalzweck  
Stabilität/Konjunkturdämpfung Staatseinnahmen

Offen: definitive Verluste bei „Ursachenidentität“ / „innerem  
Sachzusammenhang“ (Vorlage 2014 I R 59/12; 2 BvL 19/14)

## II. Gleichheit in der Zeit Ergebnis

---

### **Ergebnis:**

- Gesetzgeberischer Ausgleich zwischen Totalperiodenperspektive und Abschnittsperspektive nötig
  - Nicht allein Abwägung von Leistungsfähigkeitsprinzip vs. Rechtssicherheit oder „qualifizierten Fiskalzwecken“
  - Sondern (auch) verhältnismäßige Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips selbst im Hinblick auf die verschiedenen Perspektiven
- Kein Recht auf unbegrenzten Verlustvortrag
- Aber Recht auf einen gewissen Verlustvortrag
- „Definitive Verluste“ durch Zäsuren oder zeitliche Obergrenzen (vgl. BVerfG 1991: 5 Jahre) zulässig
- ↔ Ideal: Zeitnahe Verlustberücksichtigung durch Gutschrift

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 1. Eigenständige Identität

---

- Zivilrechtlicher Ausgangspunkt: eigenständige Person, Trennung Vermögen und Haftung gegenüber Gesellschaftern  
→ Steuerlich dennoch Leistungsfähigkeit der Anteilseigner, welche diese bei Kapitalgesellschaften schnell realisieren können
- Trennungsprinzip der Körperschaftsbesteuerung (Gesellschaftsebene/Gesellschafterebene)  
→ Informationsökonomische Besteuerungstechnik  
→ Kapitalgesellschaften mit überschaubarem Gesellschafterkreis ließen sich auch transparent besteuern (vgl. USA „check the box“)
- Seit Beginn der Mantelkaufrechtsprechung des BFH 1958 wird die „formale“ Identität steuerlich als unzureichend angesehen.

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 2. Wirtschaftliche Identität durch den Unternehmensgegenstand

---

- Kann der Unternehmensgegenstand, das Unternehmen als solches, die Identität bilden?
- „Vorbild“ § 10a GewStG: Erfordernis Unternehmensidentität

Jedoch Wertungswiderspruch zur personenbezogenen ESt/KSt

- Möglichkeit der Betriebsunterbrechung & -ruhe
  - KSt ungeachtet fiktiven Charakters jur. Personen und fehlender eigenständiger Leistungsfähigkeit eine Personensteuer
- Rein wirtschaftliche Anknüpfung führt zu Hybrid aus Personen- und Objektsteuer

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 3. Personale Identität im Hinblick auf die Gesellschafter (§ 8c KStG)

---

- Durchbrechung der zivilrechtlichen Trennung
- Personale Identität der Gesellschafter bestimmt personale Identität der Gesellschaft
- Modell des § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG: 25-50% partieller Verlustuntergang; > 50 %: vollständiger Verlustuntergang

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 3. Personale Identität im Hinblick auf die Gesellschafter

---

**Beispiel:** A und B sind an einer GmbH beteiligt, die ein Elektrofachgeschäft betreibt, das auch kleine Reparaturen anbietet. Dieses hat schlechte Zeiten hinter sich, wovon ein Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG in Höhe von 1 Mio Euro zeugt.

*Variante 2 (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG):*

A veräußert seinen Anteil von 30 % an C. Die GmbH verliert daraufhin 30 % ihres Verlustvortrags, der in der Folge nur noch 700.000 Euro beträgt. Beträgt der Gewinn in einem nachfolgenden guten Jahr nun 1.000.000 Euro, so hätte die GmbH ohne den § 8c Abs. 1 S. 1 KStG durch die Verrechnung mit der 1 Mio. Altverluste keine Körperschaftsteuer zahlen müssen. Durch die Reduktion der Verluste auf 700.000 Euro verbleiben ihr nun 300.000 Euro Gewinn, auf die sie 15 % Körperschaftsteuer zahlen muss, im Ergebnis also 45.000 Euro. Diese 45.000 Euro können nicht an die Gesellschafter B und C ausgeschüttet werden.

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 3. Personale Identität im Hinblick auf die Gesellschafter (§ 8c KStG)

---

- Durchbrechung der zivilrechtlichen Trennung
- Personale Identität der Gesellschafter bestimmt personale Identität der Gesellschaft
- Modell des § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG: 25-50% partieller Verlustuntergang; > 50 %: vollständiger Verlustuntergang
- Abmilderung durch (zu) enge Konzernklausel (Abs. 1 S. 5) und Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 S. 6)
- Zwischen Skylla und Charibdis?: die von der EU-Kommission gestoppte Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a EStG und Wagniskapitalklausel in § 8c Abs. 2 KStG.

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 3. Personale Identität im Hinblick auf die Gesellschafter (§ 8c KStG)

---

Hauptproblem (so auch BVerfG v. 29.3.2017):

Verlustuntergang trifft als Reflex über die Körperschaft auch die verbleibenden unbeteiligten Altanteileseigner (i. Beispiel B)

→ Konsequenz des Trennungsprinzips: keine personenscharfe Zuordnung der Verluste wie bei Mitunternehmerschaft

→ § 8c KStG führt nur zu „Teil-Transparenz“

Gleichbehandlung B und C nicht zu rechtfertigen,

- da Verluste folgerichtig personal gesehen allein dem B als Altgesellschafter zuzurechnen sind
- C Verlustuntergang im Kaufpreis einpreisen konnte, B jedoch keinen Ersatz für diesen erhält
- Öffnung der Vergleichspaarbildung zur Mitunternehmerschaft?

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 4. Personale und wirtschaftliche Identität

---

#### **Zwischenergebnis:**

- Isolierte Anknüpfung an wirtschaftliche Identität systemfremd
  - Isolierte Anknüpfung an personale Identität der Gesellschafter nicht folgerichtig, nur teilweise Durchbrechung des Trennungsprinzips
- Mantelkaufregelung muss sowohl an wirtschaftliche als auch personale Identität anknüpfen

#### Optionen:

- a) „Rettung“ des § 8c KStG durch Verständnis als typisierte Anknüpfung auch an wirtschaftliche Identität
- b) „Rettung“ des § 8c KStG durch den ergänzenden § 8d KStG

III. Die Identität der juristischen Person  
4. Personale und wirtschaftliche Identität

---

**a) Typisierte Erfassung der wirtschaftlichen Identität allein über die personale Identität (§ 8c KStG)**

Argument: Änderung Gesellschafterbestand führt typischerweise zu Änderung des Unternehmensgegenstands

***§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG (25 %-Schwelle) vor dem 1.1.2016***

- BVerfG: 25% Änderung gibt nur Sperrminorität gegen Änderung Gegenstand, nicht Einflussrecht zur Änderung
- Anteiliger Verlustuntergang nicht folgerichtig: wirtschaftliche Identität ändert sich ganz oder gar nicht.

***§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG (50 %-Schwelle) vor dem 1.1.2016***

- BVerfG: offen gelassen, rechtsvergleichende Hinweise
- M.E.: auch hier Wechsel Unternehmensgegenstand nicht typischer Fall (vgl. Wagniskapital / Sanierungen)
- Typisierungsbefugnis muss mögliche funktionale Alternativen im Sinne von § 8d KStG u. früherer Regelungen einbeziehen.

III. Die Identität der juristischen Person  
4. Personale und wirtschaftliche Identität

---

**b) Kombination von beiden Prüfungen (§ 8c und § 8d KStG ab 1.1.2016).**

§ 8d KStG: Prüfung der gleichbleibenden wirtschaftlichen Identität eine gewisse Zeit vor (3 VZ) Anteilseignerwechsel sowie bis zum Verbrauch der Altverluste.

An den Maßstäben von § 10a GewStG angelehnte qualitative Gesamtbetrachtung

- Dienstleistungen und Produkte,
- der Kunden- und Lieferantenkreis,
- bediente Märkte,
- die Arbeitnehmerschaft,
- die Geschäftsleitung,
- die Betriebsstätten sowie
- der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens.

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 3. Personale Identität im Hinblick auf die Gesellschafter

---

**Beispiel:** A und B sind an einer GmbH beteiligt, die ein Elektrofachgeschäft betreibt, das auch kleine Reparaturen anbietet. Dieses hat schlechte Zeiten hinter sich, wovon ein Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG in Höhe von 1 Mio Euro zeugt.

*Variante 3 (§ 8 d KStG):*

Wie Variante 2, nur optiert die GmbH nach § 8d Abs. 1 KStG. Die GmbH bleibt unberührt vom Anteilseignerwechsel und B und C haben keine mittelbaren Nachteile mehr. Der Verlustvortrag ist nun jedoch an die Fortführung des Unternehmens gebunden. Weisen die nachfolgenden Jahre nur kleine Gewinne auf, zieht sich die Bindung der unternehmerischen Freiheit dahin.

Wandelt die GmbH das Elektrofachgeschäft in ein Café mit WLAN um, in dem der moderne Verbraucher Latte Macchiato schlürfend seine Einkäufe im Internet tätigt, gehen die Verluste unter.

Erweitert die GmbH das Elektrofachgeschäft um ein Reparaturcafé, in dem die noch moderneren Menschen bei einem Matcha Latte unter kostenpflichtiger Anleitung Elektrogeräte selbst reparieren, sollten die Verlustvorträge erhalten bleiben, die Weite der Gesamtwürdigung sorgt aber für eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

III. Die Identität der juristischen Person  
4. Personale und wirtschaftliche Identität

---

**b) Kombination von beiden Prüfungen (§ 8c und § 8d KStG ab 1.1.2016).**

- § 8d KStG transformiert Typisierung des § 8c KStG zu einer widerleglichen Vermutung.
- Spezielle Überwachung der wirtschaftlichen Identität widerlegt Typisierung des § 8c KStG
- Folgerichtiges Zusammenspiel aber nur mit § 8c Abs. 1 S. 2 (50 %-Schwelle)
- Hinsichtlich der 25-% Schwelle (§ 8c Abs 1. S. 1 KStG): rettet allein die abstrakte Optierbarkeit auf §8d KStG?
  - Widersprüche: § 8c KStG kann günstiger sein als § 8d KStG
  - Nicht Aufgabe des Bürgers, verfassungskonformen Zustand herbeizuoportieren

### III. Die Identität der juristischen Person

#### 4. Personale und wirtschaftliche Identität

---

Zwischenergebnis: ab 1.1.2016 besteht mit § 8c Abs. 1 S. 2 iVm § 8d KStG ein im Ansatz verfassungskonformes Regelungskonzept

Aber: § 8d KStG weist Lücken im Anwendungsbereich auf:

- Ausschluss und Untergangstatbestand Organträger
- Ausschluss und Untergangstatbestand Mitunternehmer

Beide Fallgruppen erschweren durch Zurechnung von Einkünften Identitätskontrolle bis hin zur Unmöglichkeit

→ vollständiger Ausschluss auch die Identität kaum berührender Zurechnungen jedoch unverhältnismäßig

→ Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG in diesen Fallgruppen daher verfassungswidrig