

Beschluss vom 14. März 2011, I R 95/04

Ergänzung des Vorlagebeschlusses von 8.10.2008 I R 95/04 an das BVerfG: überganglose Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG

BFH I. Senat

EStG § 10d, KStG § 8 Abs 4, KStG § 54 Abs 6, GG Art 3 Abs 1

vorgehend BFH , 07. Oktober 2008, Az: I R 95/04

Leitsätze

1. NV: Ein Verlust der wirtschaftlichen Identität tritt nicht ein, wenn ein Gesellschafter bereits vor der Anteilsübertragung an der Kapitalgesellschaft beteiligt war und nur unter Einbeziehung der alten und neuen Anteile die Grenze des Regelbeispiels überschreitet.
2. NV: Die Feststellung eines Verlustvortrags legt die steuerliche Abzugsfähigkeit dieses Betrags nach Maßgabe der im Feststellungszeitpunkt geltenden Rechtslage für das spätere Abzugsjahr verbindlich fest.
3. NV: Die überganglose Entwertung von Verlustvorträgen durch die Neufassung des § 8 Abs. 4 KStG 1996 nebst der dazu gehörenden Anwendungsregelung berücksichtigt nicht angemessen das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die bisherige Rechtslage.

Gründe

1. Auf die Äußerungen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) im Schriftsatz an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vom 30. April 2010 (2 BvL 2/09) unter C.I.1. und 2. ergänzt der Senat seinen Beschluss vom 8. Oktober 2008 in dieser Sache unter C.II.1. zur Frage der Entscheidungserheblichkeit wie folgt:
2. a) Der Senat hat im Vorlagebeschluss vom 8. Oktober 2008 I R 95/04 dargelegt, dass das Regelbeispiel des § 8 Abs. 4 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1996) i.d.F. bis zur Änderung des § 8 Abs. 4 KStG durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) --KStG 1996 a.F.-- nicht vorliegt, weil nicht mehr als 75 v.H. aller Geschäftsanteile übertragen wurden. Er hat des Weiteren ausgeführt, dass die wirtschaftliche Identität auch nicht nach § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a.F. verloren gegangen sei. Dagegen bringt das BMF vor, die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a.F. hätten gleichwohl vorgelegen, da der Gesellschafter G bereits vor der Anteilsübertragung 25 v.H. der Anteile an der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gehalten und daher durch die Anteilsübertragung eine Rechtsposition erworben habe, die mit der eines Gesellschafters wirtschaftlich vergleichbar sei, der mehr als 75 v.H. der Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft erwerbe. Zu den Voraussetzungen eines Verlusts der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a.F. habe der Senat nicht ausreichend Stellung genommen.
3. Entgegen der Auffassung des BMF hat die Klägerin ihre wirtschaftliche Identität nicht nach § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a.F. verloren.
4. Zum einen ähnelt der Fall, in dem ein Gesellschafter bereits vor der Anteilsübertragung an der Kapitalgesellschaft beteiligt war, nicht dem Regelbeispiel; er kann daher auch nicht zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a.F. führen. Denn unter § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a.F. können nur Sachverhalte fallen, in denen ein Gesellschafter rechtlich zwar nicht mehr als 75 v.H. der Anteile an der Kapitalgesellschaft erwirbt, aber im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung und der Zuführung neuen Betriebsvermögens --z.B. durch Einräumung von Vorzugsstimmrechten oder Kaufoptionen auf weitere Anteile-- eine Stellung erlangt, die der eines Gesellschafters, dem mehr als 75 v.H. der Anteile übertragen wurden, vergleichbar ist. Nicht erfasst werden dagegen Fälle, in denen der Gesellschafter ohne zeitlichen Zusammenhang mit der letzten

Anteilsübertragung und der Zuführung neuen Betriebsvermögens bereits Anteile an der Kapitalgesellschaft gehalten hat und er nur unter Zugrundelegung dieser "Altanteile" die 75 v.H.-Grenze überschreitet.

- 5 Zum anderen und vor allem ist der verbleibende Verlustabzug der Klägerin zum 31. Dezember 1996 nach einer Betriebsprüfung durch bestandskräftigen Bescheid festgestellt worden. Selbst wenn die Klägerin nach § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. im Jahr 1996 ihre wirtschaftliche Identität verloren haben sollte, hätte ihr dies --da sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. bereits 1996 verwirklicht wurden-- bei der Veranlagung 1997 wegen des bestandskräftigen Bescheids über den verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 1996 nicht entgegengehalten werden können (Senatsurteil vom 22. Oktober 2003 I R 18/02, BFHE 204, 273, BStBl II 2004, 468). Nur wegen § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F., der auch Fälle erfasst, in denen die wirtschaftliche Identität --gemessen an der gesetzlichen Neufassung-- vor 1997 verloren gegangen ist, kann die Klägerin den Verlustabzug 1997 nicht mehr nutzen. Ob der übergangslose Wegfall der wirtschaftlichen Identität der Klägerin durch § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. i.V.m. § 54 Abs. 6 KStG 1996 i.d.F. des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung (RVFinG) vom 19. Dezember 1997 (BGBl I 1997, 3121, BStBl I 1998, 7) --KStG 1996 i.d.F. des RVFinG-- die Klägerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verletzt, ist daher entscheidungserheblich. Denn wäre die Übergangsregelung auch auf die Klägerin zu erstrecken, könnte sie die im Streitjahr 1997 erzielten Gewinne mit dem Verlustvortrag verrechnen.
- 6 b) Das BMF verweist in seinem Schriftsatz unter C.I.2. auf den BVerfG-Beschluss vom 17. Januar 2007 1 BvL 7/06 (BVerfGK 10, 199); es meint, der Senat habe es versäumt, Überlegungen dazu anzustellen, ob der Gesetzgeber für den Fall, dass die Übergangsregelung Art. 3 Abs. 1 GG nicht gerecht werde, voraussichtlich mit einer Änderung der Übergangsregelung zugunsten der Klägerin reagieren würde. Dem Gesetzgeber stehe es nämlich frei, wie er den Gleichheitsverstoß beseitige. Würde das BVerfG die in § 54 KStG 1996 i.d.F. des RVFinG getroffene Unterscheidung für verfassungswidrig erklären, würde der Gesetzgeber den dort gewährten Vertrauensschutz nicht erweitern, sondern vielmehr gänzlich aufgeben. Das sei unschädlich, da einmal bestandskräftig gewährter Vertrauensschutz ohnehin endgültig sei. Für diese Fälle brauche man keine weitere Vertrauensschutzregelung mehr. Dem ist nicht zu folgen.
- 7 Es ist zwar zutreffend, dass es dem Gesetzgeber im Grundsatz frei steht, bei einer vom BVerfG festgestellten Unvereinbarkeit einer begünstigenden Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG die Begünstigung in einer Neuregelung über die bisherigen Anwendungsfälle hinaus zu versagen. Es ist aber nicht Sache des vorlegenden Gerichts, Mutmaßungen darüber anzustellen, in welcher Weise der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit in einer Neuregelung voraussichtlich beseitigen wird. Allenfalls dann, wenn der Gesetzgeber --wie im BVerfG-Beschluss in BVerfGK 10, 199 der Fall-- nach der Vorlage durch das Gericht eine Regelung für die Zukunft trifft, in der die bislang bestehende Privilegierung beseitigt wird, kann der Schluss gerechtfertigt sein, der Gesetzgeber werde die Unvereinbarkeit der Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG dergestalt beseitigen, dass die bislang einer bestimmten Gruppe gewährte gleichheitswidrige Begünstigung insgesamt entfällt.
- 8 Eine gegen den Gleichheitssatz verstoßende Übergangsregelung kann im Übrigen nicht dadurch salviert werden, dass die zu Unrecht Begünstigten ihren Vorteil wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Bestandskraft ihrer Steuerbescheide endgültig behalten dürfen. Vielmehr muss insoweit weiterhin der Gedanke durchgreifen, der schon den Vorlagebeschluss trägt: Wenn der Gesetzgeber sich zu einer dem Vertrauensschutz dienenden Übergangsregelung entschließt, muss er diese gleichheitsgerecht ausgestalten. Daran würde es auch dann fehlen, wenn er sich später zu einer Änderung der Regelung entschließen würde, die im wirtschaftlichen Ergebnis eine Perpetuierung der nicht hinreichend gerechtfertigten Ungleichbehandlung zur Folge hat.
- 9 2. Der Senat ergänzt seinen Beschluss vom 8. Oktober 2008 zur materiellen Verfassungswidrigkeit unter C.III. wie folgt:
- 10 a) Die Prüfung, ob die Anwendungsregelung zu § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, kann nicht losgelöst von der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG beurteilt werden. Der übergangslose Wegfall eines im Einklang mit bisherigem Recht und bestandskräftig festgestellten Verlustabzugs ist hiernach unzulässig, wenn insoweit das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage schutzwürdig ist, denn dann muss dem Steuerpflichtigen zumindest für einen Übergangszeitraum von einem Jahr die Nutzung des bislang festgestellten Verlusts möglich sein. Das Argument, diese Unternehmen hätten nach bisherigem Recht die Möglichkeit gehabt, die Verluste wenigstens in einem Jahr zu nutzen, ist daher über die bereits vom Senat in seinem Beschluss vom 8. Oktober 2008 unter C.III.2.c angeführten Gründe hinaus sachwidrig und rechtfertigt die Ungleichbehandlung nicht.

- 11** b) Das BVerfG hat in seinen Beschlüssen vom 7. Juli 2010 (2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1727), 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (DStR 2010, 1733) und 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 (DStR 2010, 1736) an seiner bisherigen Rechtsprechung insoweit festgehalten, als der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz nicht soweit geht, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.
- 12** Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.
- 13** c) Im Streitfall liegt eine sog. unechte Rückwirkung vor, weil § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. und die dazu gehörende Anwendungsregelung Verlustvorträge entwertete, die vor Verkündung des Gesetzes entstanden und bestandskräftig festgestellt worden waren. Weder für die Neuregelung in § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. noch für die Übergangsregelung gibt es eine Gesetzesbegründung. Welche Gründe den Gesetzgeber bewegt haben, die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. zu verschärfen, lässt sich letztlich nur vermuten.
- 14** Der Senat unterstellt, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung nicht nur fiskalische Interessen verfolgt, sondern die bisherige Regelung zur Verhinderung von Missbräuchen als unzureichend empfunden hat. Andererseits werden durch die Neuregelung in erheblichem Umfang auch Fälle erfasst, bei denen keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt (Senatsurteil vom 14. März 2006 I R 8/05, BFHE 212, 517, BStBl II 2007, 602). Auch für diese "Altfälle" entfällt ein im Einklang mit der bisherigen Rechtslage festgestellter Verlustvortrag übergangslos. Unter Berücksichtigung dieser Umstände hält es der Senat neben den bereits im Beschluss vom 8. Oktober 2008 unter C.III.2.c angeführten Gründen für nicht abwägungsgerecht, die Verlustnutzung für "Altfälle" übergangslos entfallen zu lassen. Der Gesetzgeber wäre vielmehr gehalten gewesen, ebenso wie in Fällen, in denen die wirtschaftliche Identität zwischen dem 1. Januar 1997 und dem 6. August 1997 verloren gegangen ist, zumindest eine Verlustnutzung für einen Übergangszeitraum von einem Jahr zu gewähren.
- 15** Dem entsprechend hat das BVerfG in seinem Beschluss in DStR 2010, 1736 entschieden, dass das Vertrauen in den Fortbestand einer bestehenden Rechtslage verfassungsrechtlich insoweit geschützt sein kann, als eine in einem Veranlagungszeitraum getroffene und nicht mehr rückgängig zu machende Maßnahme regelmäßig nicht schon im nächsten Veranlagungszeitraum zu Rechtsfolgen führen darf, die ungünstiger sind als die im Zeitpunkt der Maßnahme vorgesehenen. Eine Ausnahme von jenem Grundsatz mag gelten, wenn im Zeitpunkt der Maßnahme eine "steuerverschärfende" Rechtsänderung bereits eingeleitet oder aus anderen Gründen vorhersehbar war; so lagen die Dinge aber im Streitfall nicht. Die 1996 bei der Klägerin eingetretenen Veränderungen haben nicht zu einem Identitätsverlust i.S. des § 8 Abs. 4 KStG 1996 a.F. und daher nach der damals geltenden Rechtslage nicht zum Verlust des Verlustvortrags geführt. In Kenntnis dieser Rechtslage wurden jene Veränderungen vorgenommen. Durch die Gesetzesänderung im Jahr 1997 --einschließlich der dazu getroffenen Übergangsregelung-- wurde die ursprünglich vorgesehene Rechtsfolge dieser Maßnahmen zu Ungunsten der Klägerin verändert, ohne dass diese Veränderungen bei Vornahme der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung vorhersehbar waren. Deshalb darf sie auf der Basis des BVerfG-Beschlusses in DStR 2010, 1736 nicht schon im nächsten Veranlagungszeitraum --also im Streitjahr-- für durchgreifend erklärt werden.
- 16** d) Es handelt sich zwar um ausgelaufenes Recht. Die Frage, ob und inwieweit der Gesetzgeber den gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1996 i.V.m. § 10d des Einkommensteuergesetzes prinzipiell zugelassenen interperiodischen Verlustausgleich für zeitlich zurückliegende Sachverhalte eingrenzen darf, ist aber gleichwohl auch für spätere Regelungen von Bedeutung (vgl. Senatsbeschluss vom 26. August 2010 I B 49/10, BFHE 230, 445). Dies gilt insbesondere dann, wenn man dem Verlustvortrag den Rechtscharakter eines aufschiebend durch die Entstehung künftiger positiver Gesamtbeträge der Einkünfte bedingten Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerminderungsanspruchs und dem Verlustvortrag damit dem Grunde nach einen wirtschaftlichen (Vermögens-)Wert beimisst (so Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, dort unter D.II.2.). Ferner unterzieht der Gesetzgeber das Steuerrecht ständigen Änderungen, so dass die verfassungsrechtlichen Vorgaben für

Übergangsregelungen über die zur Entscheidung vorgelegte Rechtsnorm hinaus auch für andere Übergangsregelungen bedeutsam sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de