

**Verlustabzug: Zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung der sog. Mantelkaufregelung i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform**

Unzulässige Richtervorlage zum Entfallen eines Verlustvortrags nach einem sog. Mantelkauf

KStG § 8 Abs. 4, § 54 Abs. 6; GG Art. 3 Abs. 1

**In dem Verfahren** zur verfassungsrechtlichen Prüfung, ob § 54 Abs. 6 KStG 1996 i.d.F. des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt, als § 8 Abs. 4 KStG 1996 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform für Körperschaften, die ihre wirtschaftliche Identität – gemessen an den Maßstäben der Neuregelung – vor dem 1.1.1997 verloren haben, bereits 1997 anzuwenden ist, dagegen für Körperschaften, die ihre wirtschaftliche Identität erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8. verloren haben, erst im Jahr 1998 (Aussetzungs- und Vorlagebeschl. des BFH v. 8.10.2008 – I R 95/04, BFHE 223, 105 = GmbHR 2009, 263 m. Komm. *Bock* und Ergänzungsbeschl. v. 14.3.2011 – I R 95/04, GmbHR 2011, 662) ist die Vorlage unzulässig.

BVerfG, Beschl. v. 1.4.2014 – 2 BvL 2/09

Gründe:

#### A.

1 Das Normenkontrollverfahren betrifft die Frage, ob § 54 Abs. 6 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung v. 19.12.1997, welcher die zeitliche Anwendbarkeit der durch § 8 Abs. 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 verschärfte Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften wegen Verlusts der wirtschaftlichen Identität regelte, mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

#### I.

2 1. Nach § 8 Abs. 1 KStG bestimmen sich das körperschaftsteuerliche Einkommen und die Einkommensermittlung – unbeschadet körperschaftsteuerrechtlicher Sondervorschriften – nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Die im Rahmen der Einkommensermittlung zu bildende Summe der Einkünfte (vgl. § 2 Abs. 3 EStG) setzt eine Saldierung der positiven und negativen Einkünfte innerhalb des Veranlagungszeitraums voraus (periodeninterner Verlustausgleich). Soweit die negativen Einkünfte die positiven Einkünfte im jeweiligen Veranlagungszeitraum übersteigen und daher bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, kommt ein Abzug der verbleibenden Verluste nach § 10d EStG in anderen Veranlagungszeiträumen in Betracht (periodenübergreifender Verlustabzug). Vorrangig ist nach § 10d Abs. 1 S. 1 EStG der Verlustrücktrag in

den vorangegangenen Veranlagungszeitraum durchzuführen. Im Übrigen gewährt § 10d Abs. 2 EStG einen Verlustvortrag in künftige Veranlagungszeiträume. Zu diesem Zweck wird der am Schluss des jeweiligen Veranlagungszeitraums nicht ausgeglichene Verlust als „verbleibender Verlustvortrag“ in einem Bescheid gesondert festgestellt (vgl. § 10d Abs. 4 S. 1 u. 2 EStG).

3 2. Die Berechtigung zum Verlustabzug nach § 10d EStG steht grundsätzlich nur demjenigen Steuerpflichtigen zu, der den Verlust erlitten hat (Grundsatz der Personenidentität). Kapitalgesellschaften sind eigenständige Körperschaftsteuersubjekte (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Steuerrechtlich ist zwischen Gesellschaftsebene und Anteilseignerebene zu differenzieren (Trennungsprinzip). Die (zivil)rechtliche Identität der Kapitalgesellschaft bleibt durch Änderungen in dem Bestand oder der Zusammensetzung der Gesellschafter oder beim Geschäftsbetrieb der Gesellschaft unberührt.

4 3. Der BFH ging in seiner früheren Rspr. (BFH v. 15.2.1966 – I 112/63, BFHE 85, 217 = BStBl. III 1966, 289 = GmbHR 1966, 125; v. 17.5.1966 – I 141/63, BFHE 86, 369 = BStBl. III 1966, 513 = GmbHR 1966, 238; vgl. auch BVerfGE 25, 309 [312 ff.]) davon aus, dass die für den Verlustabzug erforderliche Personenidentität bei Kapitalgesellschaften neben der rechtlichen auch wirtschaftliche Identität voraussetzt. Nach seiner Auffassung fehlte diese, wenn eine Kapitalgesellschaft ihre bisherigen Vermögenswerte im Wesentlichen verloren hat und in dieser Lage neue Gesellschafter eintreten, die der Gesellschaft neue Mittel zuführen und sie wirtschaftlich neu beleben. Unter solchen Umständen sei ein der Liquidation und Neugründung vergleichbarer Fall gegeben und könne von zwei Personen gesprochen werden, die nacheinander unter „dem gleichen Rechtsmantel“ tätig würden, in ihrem sachlichen und personalen Substrat jedoch verschieden seien (BFH v. 19.12.1973 – I R 137/71, BFHE 111, 155 = BStBl. II 1974, 181 = GmbHR 1974, 72).

5 Das zusätzliche Erfordernis wirtschaftlicher Identität verhinderte, dass durch Veräußerung von Geschäftsanteilen einer im Wesentlichen vermögenslosen Kapitalgesellschaft (eines Mantels) – wirtschaftlich betrachtet – Verlustvorträge nach § 10d EStG verkauft werden konnten. Mit Urte. v. 29.10.1986 – I R 202/82, BFHE 148, 153 = BStBl. II 1987, 308 = GmbHR 1987, 175; v. 29.10.1986 – I R 318 u. 319/83, BFHE 148, 158 = BStBl. II 1987, 310 = GmbHR 1987, 173; v. 29.10.1986 – I R 271/83, BFH/NV 1987, 266 gab der BFH diese Rspr. jedoch auf und entschied, dass ein Tatbestandsmerkmal „wirtschaftliche Identität“ weder dem Wortlaut noch dem Zweck von § 10d EStG entnommen werden könne.

6 4. Die Änderung der Rspr. veranlasste den Gesetzgeber zur Einführung des § 8 Abs. 4 KStG durch das *Steuerreformgesetz 1990* (im Folgenden: StRefG 1990) v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093). Ziel der Regelung war es, die Veräußerung von Verlustvorträgen – insbesondere durch Kapitalgesellschaften – zu verhindern und sicherzustellen, dass eine Körperschaft einen nicht ausgeglichenen Verlust nur dann mit steuerlicher Wirkung vortragen kann, wenn sie auch wirtschaftlich mit derjenigen identisch ist, die den Verlust erlitten hat (vgl. BT-Drucks.

11/2157, S. 171). Zu diesem Zweck wurde das von der Rspr. entwickelte Kriterium der wirtschaftlichen Identität als Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG gesetzlich festgeschrieben (vgl. § 8 Abs. 4 S. 1 KStG i.d.F. des StRefG 1990). Satz 2 der Vorschrift bestimmte als Regelbeispiel, dass wirtschaftliche Identität insbesondere dann nicht vorliegt, wenn mehr als drei Viertel der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnimmt.

7 5. Diese Regelung wurde in der Folgezeit als nicht ausreichend angesehen, um den missbräuchlichen Handel mit Verlustvorträgen zu unterbinden. Vor allem stellte sich das für die Versagung des Verlustabzugs erforderliche Merkmal der Wiederaufnahme des (zuvor eingestellten) Geschäftsbetriebs als gestaltungsanfällig dar, weil der Geschäftsbetrieb – unter Vermeidung einer verlustabzugsschädlichen Betriebseinstellung – mit einem minimalen Umfang fortgesetzt werden konnte. Durch das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* (im Folgenden: UntStRFoG) v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) wurde § 8 Abs. 4 S. 2 KStG in zwei Punkten verschärft sowie um eine Sanierungsklausel (Satz 3) ergänzt. § 8 Abs. 4 KStG lautete in dieser Fassung:

„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 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. ...“

8 6. Die Neufassung des § 8 Abs. 4 KStG sollte nach der hierzu in § 54 Abs. 6 KStG getroffenen Anwendungsregelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 1997 anzuwenden sein. Da die Vorschrift nach ihrem Wortlaut so ausgelegt werden konnte, dass sie auch Altfälle, das heißt in früheren Jahren durchgeführte Umstrukturierungen, erfasste, die nach Maßgabe der bisherigen Gesetzeslage unschädlich gewesen waren, stieß sie auf erhebliche Kritik, weil rückwirkend die steuerlichen Dispositionsgrundlagen zerstört würden (vgl. *Rödler*, DStR 1997, 1425; *Füger/Rieger*, DStR 1997, 1427 [1437]; *Neyer*, BB 1998, 869 [876 ff.]).

9 In der Folge fügte der Gesetzgeber durch das *Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung* (im Folgenden: RVFinG) v. 19.12.1997 (BGBl. I 1997, 3121) § 54 Abs. 6 KStG einen Satz 2 an. Die Anwendungsvorschrift lautete nunmehr:

„§ 8 Abs. 4 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1997 anzuwenden. Ist der Verlust der wirtschaftlichen Identität

erstmals im Jahr 1997 vor dem 6. August eingetreten, gilt § 8 Abs. 4 erstmals für den Veranlagungszeitraum 1998.“

10 Danach kam in den von Satz 2 der Anwendungsregelung erfassten Fällen, bei denen der Verlust der wirtschaftlichen Identität nach der Neufassung des § 8 Abs. 4 KStG erstmals im Jahr 1997 und vor dem 6.8. eingetreten war, die Verlustabzugsbeschränkung nicht schon im Jahr 1997, sondern – insoweit begünstigend – erst ab 1998 zum Tragen. Der 5.8.1997 ist der Tag, an dem das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* vom Deutschen Bundestag verabschiedet wurde (vgl. Stenographischer Bericht der 186. Sitzung des Deutschen Bundestags vom 5.8.1997, Plenarprotokoll 13/186, S. 16860 C). Da sowohl § 8 Abs. 4 und § 54 Abs. 6 KStG i.d.F. des *Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* als auch § 54 Abs. 6 KStG i.d.F. des *Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung* erst auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses beschlossen wurden (vgl. BT-Drucks. 13/8325, S. 4, und BT-Drucks. 13/9419, S. 3), fehlt eine amtliche Gesetzesbegründung für die Anwendungsregelung.

11 7. § 8 Abs. 4 KStG wurde durch das *Unternehmenssteuerreformgesetz 2008* v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912 ff.) aufgehoben und durch § 8c KStG ersetzt.

## II.

12 1. Die Klägerin (Kl.in) des Ausgangsverfahrens, eine GmbH, wurde im Jahr 1994 gegründet. Gesellschafter waren G und A mit jeweils 12.500 DM und K mit 25.000 DM des Stammkapitals von 50.000 DM. Gegenstand des Unternehmens war die Herstellung und der Vertrieb von visuellen Programmen jeder Art zur Verwendung auf allen Trägern einschließlich Film, Fernsehen und neue Medien, insbesondere Video und CD. Die Kl.in erwarb Auswertungsrechte für Videos, CDs, CD-Roms und CDIs, hauptsächlich im esoterischen und astrologischen Bereich, und bot entsprechende Videos in Fachzeitschriften einem speziell interessierten Publikum an.

13 2. Im Jahr 1995 erwirtschaftete die Kl.in erhebliche Verluste. Mit Vertrag v. 20.12.1995 übertrug A ihren Anteil auf G. Zugleich wurde das Kapital der Kl.in um 100.000 DM erhöht und von G und K jeweils hälftig übernommen, so dass nunmehr beide Gesellschafter mit je 75.000 DM an der Kl.in beteiligt waren. Am 26.6.1996 schloss die Kl.in einen Vertrag mit der M-Gruppe, in dem sie sich verpflichtete, für diese Prospekte, Handzettel und Plakate herzustellen. Mit Vertrag v. 18.7.1996 übertrug K ihren Gesellschaftsanteil auf den nunmehr alleinigen Gesellschafter G. Die Rechte an den Filmen sowie noch vorhandene Filme verkaufte die Kl.in im April 1997 an einen Dritten.

14 Im Jahr 1996 wurden der Kl.in erhebliche Konzessionen und gewerbliche Schutzrechte (31.12.1996: 889.978 DM; 1995: 100.000 DM) sowie Anlagen, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (31.12.1996: 2.278.466 DM; 1995: 20.429 DM) zugeführt. Ferner erhöhten sich der Personalaufwand (1996: 726.310,45 DM, 1995:

37.204,29 DM) und die sonstigen betrieblichen Aufwendungen (z.B. Raumkosten 1996: 106.435,32 DM, 1995: 19.152 DM) beträchtlich. Die Umsatzerlöse stiegen von 127.011,37 DM (1995) auf 1.666.064,72 DM (1996).

15 Den auf den 31.12.1996 festgestellten Verlustabzug berücksichtigte das Finanzamt bei der Körperschaftsteuer 1997 und im Bescheid zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.1997 nicht, weil es der Auffassung war, die Kl.in habe ihre wirtschaftliche Identität i.S.v. § 8 Abs. 4 S. 2 KStG (i.d.F. des UntStRFoG) i.V.m. § 54 Abs. 6 KStG (i.d.F. des RVFinG) verloren.

16 3. Die dagegen erhobene Klage führte zum Aussetzungs- und Vorlagebeschl. des BFH v. 8.10.2008 – I R 95/04, BFHE 223, 105 = GmbHR 2009, 263 m. Komm. *Bock*. Der I. Senat des BFH hält § 54 Abs. 6 KStG (i.d.F. des RVFinG) insoweit für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG, als danach § 8 Abs. 4 KStG (i.d.F. des UntStRFoG) für Körperschaften, die ihre wirtschaftliche Identität – nach Maßgabe der Neuregelung – vor dem 1.1.1997 verloren haben, bereits 1997 anzuwenden ist, während die Vorschrift für Körperschaften, die ihre wirtschaftliche Identität erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8. verloren haben, erst ab 1998 gelten soll.

17 a) Die Kl.in habe ihre wirtschaftliche Identität nicht schon im Jahr 1996 nach Maßgabe des früheren § 8 Abs. 4 KStG verloren, da nicht mehr als 75 % aller Geschäftsanteile übertragen worden seien. Auch ein damit vergleichbarer – verlustabzugsschädlicher – Sachverhalt liege nicht vor.

18 Nach der einfachgesetzlichen Rechtslage könne die Kl.in den für sie auf den 31.12.1996 festgestellten Verlust im Streitjahr 1997 nicht mehr geltend machen, weil sie nach den Maßstäben des verschärften § 8 Abs. 4 S. 2 KStG mit der Kapitalgesellschaft, die den Verlust erlitten habe, wirtschaftlich nicht mehr identisch sei und diese Vorschrift bereits 1997 Anwendung finde. Es sei mehr als die Hälfte der Anteile an der Kl.in übertragen worden, da G zum einen am 20.12.1995 bezogen auf das damalige Stammkapital 25 % der Anteile von A, darüber hinaus am 18.7.1996 weitere 50 % von K erworben habe. Zudem seien der Kl.in in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Anteilsübertragung in erheblichem Umfang neues Betriebsvermögen zugeführt und der Betrieb mit einem anderen Geschäftsgegenstand fortgeführt worden. § 54 Abs. 6 KStG sei in der Weise auszulegen, dass die Neufassung von § 8 Abs. 4 KStG bereits im Veranlagungszeitraum 1997 auch für solche Körperschaften gelte, die – wie die Kl.in – nach den Maßstäben der Neuregelung ihre wirtschaftliche Identität bereits vor dem 1.1.1997 verloren hätten. Der Wortlaut und die Entstehungsgeschichte des § 54 Abs. 6 KStG ließen hinreichend klar erkennen, dass die Anwendungsvorschrift auf den Zeitpunkt des Verlustabzugs und nicht auf den Zeitpunkt des Verlustes der wirtschaftlichen Identität abstelle.

19 b) § 54 Abs. 6 KStG (i.d.F. des RVFinG) verletzt nach der Überzeugung des vorlegenden Senats Art. 3 Abs. 1 GG.

20 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz gebiete, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dabei sei es Sache des Gesetzgebers, die Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpfe, die er also im Rechtssinne als gleich ansehen wolle. Der Gesetzgeber müsse allerdings eine sachgerechte Auswahl treffen.

21 bb) Vorliegend könnten Körperschaften, die – nach den Maßstäben der Neuregelung – ihre wirtschaftliche Identität bereits vor dem 1.1.1997 verloren hätten, nach der Anwendungsregelung ihre Verluste im Jahr 1997 nicht geltend machen, während Körperschaften, die ihre wirtschaftliche Identität erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8. verloren hätten, einen Verlustvortrag im Jahr 1997 nutzen könnten. Ein hinreichend sachlicher Grund für diese Benachteiligung sei nicht ersichtlich.

22 Auch wenn eine Begründung der Gesetzesinitiative fehle, sei offenkundig, dass der in § 54 Abs. 6 KStG eingefügte Satz 2 Vertrauensschutz in Fällen gewähren wolle, in denen die wirtschaftliche Identität im Jahr 1997 vor dem Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses verloren gegangen sei. Habe der Gesetzgeber aber eine das Vertrauen in die bisherige Rechtslage schützende Übergangsregelung in diesen Fällen für geboten gehalten, sei nicht erkennbar, weswegen Körperschaften, die – gemessen an der Neuregelung – ihre wirtschaftliche Identität bereits vor dem 1.1.1997 verloren hätten, weniger schutzwürdig sein sollten als die Körperschaften, bei denen dies erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8. der Fall gewesen sei. Beide hätten sich an der bisherigen Rechtslage orientiert.

23 Soweit das BMF im Rahmen des Revisionsverfahrens vorgetragen habe, die Benachteiligung der Unternehmen, die nach der Neuregelung ihre wirtschaftliche Identität bereits vor dem 1.1.1997 verloren hätten, sei gerechtfertigt, weil diese mindestens einmal schon ihre Verluste hätten geltend machen können, sei dem nicht zu folgen. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung mit künftig anfallenden Gewinnen in diesen Fällen habe geltendem Recht entsprochen. Sie sei keine Maßnahme des Vertrauensschutzes und daher nicht geeignet gewesen, das Vertrauen in den Fortbestand der geltenden Rechtslage zu mindern. Diese Körperschaften erschienen eher schutzwürdiger als diejenigen, die den Tatbestand des § 8 Abs. 4 KStG (i.d.F. des UntStRFoG) erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8. verwirklicht hätten, da ihr Vertrauen in die bestehende Rechtslage zusätzlich durch den Ablauf mindestens eines Veranlagungszeitraums sowie gegebenenfalls den Erlass eines rechtmäßigen Verwaltungsakts – des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31.12.1996 gemäß § 10d EStG – bekräftigt worden sei, nach dem sie die festgestellten Verluste mit künftigen Gewinnen verrechnen könnten.

24 Es könne auch nicht unterstellt werden, dass die Neuregelung diese Unternehmen wirtschaftlich weniger hart treffe. Insbesondere in Fällen, in denen der Verlust der wirtschaftlichen Identität nach den Maßgaben der Neuregelung erst Ende 1996 eingetreten sei, hätten die Verluste regelmäßig noch nicht genutzt werden können. Da die Gesetzesänderung nicht angekündigt worden sei, hätten die betroffenen Körperschaften keine Maßnahmen zur

Aufdeckung eventuell vorhandener stiller Reserven er- greifen können.

25 Diese Beurteilung gelte unabhängig davon, ob der Ge- setzgeber verpflichtet gewesen sei, aus rechtsstaatlichen Gründen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) eine Übergangsregelung zu schaffen, oder ob er auch berech- tigt gewesen wäre, die Neuregelung übergangslos auf alle Altfälle anzuwenden. Denn entschieße sich der Gesetz- geber zu einem bestimmten Regelungskonzept – hier: zu einer Übergangsregelung –, müsse er diese Entscheidung folgerichtig weiterverfolgen. Er dürfe daher nicht eine Person oder Gruppe, die unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes eher schutzwürdiger erscheine, ge- genüber einer anderen Person oder Gruppe benachteiligen.

26 cc) Die Anwendungsregelung lasse auch keine verfas- sungskonforme Auslegung dahin zu, dass § 54 Abs. 6 KStG für Körperschaften, die ihre wirtschaftliche Identität nach den Maßstäben der Neuregelung vor dem 1.1.1997 verloren hätten, entweder überhaupt nicht oder erst ab 1998 gelte. Dies folge aus Wortlaut und Entste- hungsgeschichte der Vorschrift.

27 c) Die Vorlagefrage sei entscheidungserheblich. Sei die Anwendungsregelung verfassungsgemäß, sei die Re- vision der Kl.in unbegründet. Halte das BVerfG hingegen § 54 Abs. 6 KStG (i.d.F. des RVerfG) für verfassungs- widrig und erkläre es die Vorschrift insoweit für unver- einbar mit dem Grundgesetz, müsse der Gesetzgeber eine neue Regelung treffen. Für die Kl.in bestehe die Chance, dass der Gesetzgeber – sofern er hierzu nicht bereits aus rechtsstaatlichen Gründen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) verpflichtet sei – eine neue Regelung treffe, die die bestehende Vertrauensschutzregelung auf Körper- schaften erstrecke, die ihre wirtschaftliche Identität vor dem 1.1.1997 verloren hätten. In diesem Fall wäre die Revision der Kl.in erfolgreich.

### III.

28 Zur Vorlage hat sich das BMF namens der Bundesre- gierung geäußert.

29 1. Es bestünden Zweifel an der Zulässigkeit des Vor- lagebeschlusses, weil es an der Entscheidungserheblich- keit der vorgelegten Frage fehlen dürfte. Der BFH habe nicht ausreichend erörtert, ob die Kl.in ihre wirtschaftli- che Identität und damit ihre Verlustabzugsberechtigung nicht bereits nach § 8 Abs. 4 S. 1 KStG i.d.F. des *Steuer- reformgesetzes 1990* verloren habe.

30 2. Jedenfalls sei die Vorlage unbegründet; ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz sei nicht gegeben.

31 a) Nach Auffassung der Bundesregierung fehlt es be- reits an einem wesentlich gleichen Sachverhalt. Der Ge- setzgeber habe vorliegend drei Fallgruppen unterschieden: die Fälle, die aufgrund der Neuregelung ihre wirt- schaftliche Identität vor dem 1.1.1997 verloren hätten (1. Fallgruppe), die Fälle, die ihre wirtschaftliche Identität nach dem 1.1.1997 und vor dem 6.8.1997 verloren hätten (2. Fallgruppe), und die Fälle, in denen der Verlust der

wirtschaftlichen Identität nach dem 5.8.1997 eingetreten sei (3. Fallgruppe). Diese Fallgruppen seien in den regelungsrelevanten Bereichen nicht vergleichbar.

32 Die dritte Fallgruppe unterscheide sich von den anderen dadurch, dass der Verlust der wirtschaftlichen Identität zu einem Zeitpunkt eingetreten sei, in dem die Gesellschaft beziehungsweise deren Anteilseigner Kenntnis von den Änderungsabsichten des Gesetzgebers in Bezug auf § 8 Abs. 4 KStG gehabt hätten. Die Fallgruppen 1 und 2 hingegen betreffen Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Identität zuvor (vor dem 6.8.1997) verloren hätten und die damit insoweit als gleich zu bezeichnen seien, als beide Altfälle beträfen. Indes unterschieden sie sich wesentlich dadurch, dass die zur Fallgruppe 1 gehörenden Gesellschaften zumindest im ersten Jahr des Verlustes der wirtschaftlichen Identität die Möglichkeit gehabt hätten, ihren Verlust geltend zu machen, während es diese Möglichkeit für die zur Fallgruppe 2 gehörenden Gesellschaften nicht gegeben habe, weil der Verlust ihrer wirtschaftlichen Identität erst in dem Veranlagungszeitraum (1997) eingetreten sei, für den die Gesetzesänderung durch das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* bereits habe gelten sollen.

33 Erst mit der Einfügung des Satzes 2 in § 54 Abs. 6 KStG habe der Gesetzgeber auch für die Fallgruppe 2 die Möglichkeit geschaffen, den Verlust im ersten Jahr nach dem Wegfall der wirtschaftlichen Identität zu nutzen. Die Regelung führe deshalb zu einer besseren Abbildung des Totalgewinns und zu einer leistungsgerechteren Gesamtbesteuerung, weil durch den Zusatz des Satzes 2 die Unternehmen der Fallgruppe 2 Unternehmen angeglichen würden, die – wie die der Fallgruppe 1 – bereits die Möglichkeit gehabt hätten, ihre Verluste zu nutzen.

34 b) Selbst wenn man zu dem Ergebnis käme, dass die Fallgruppen 1 und 2 grundsätzlich gleich zu behandeln wären und demnach eine Ungleichbehandlung vorläge, begründete diese keinen Verfassungsverstoß. Die wenigstens einmalige Möglichkeit der Verlustnutzung, auf die der Gesetzgeber bei der Einführung der verschärfenden Regelung des § 8 Abs. 4 KStG durch das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* abgestellt habe, stelle einen vernünftigen Grund für die gesetzliche Differenzierung dar.

35 Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit § 54 Abs. 6 S. 2 KStG (i.d.F. des RVFinG) lediglich im Rahmen einer Stichtagsregelung eine Übergangsregelung geschaffen habe, mit der für diejenigen Fälle die Gesetzesverschärfung abgemildert werden sollen, die noch keine Möglichkeit der Verlustnutzung gehabt hätten. Die verfassungsrechtliche Überprüfung von Stichtags- und anderen Übergangsvorschriften sei darauf beschränkt, ob der Gesetzgeber den ihm zukommenden Spielraum in sachgerechter Weise genutzt habe, ob er die für die zeitliche Anknüpfung in Betracht kommenden Faktoren hinreichend gewürdigt habe und ob die gefundene Lösung sich im Hinblick auf den gegebenen Sachverhalt und das System der Gesamtregelung durch sachliche Gründe rechtfertigen lasse oder als willkürlich erscheine. Willkür sei vorliegend nicht erkennbar.



36 Der BFH übersehe, dass der Gesetzgeber mit § 54 Abs. 6 S. 2 KStG (i.d.F. des RVFinG) weniger das Vertrauen in den Fortbestand der Rechtsnorm habe schützen als vielmehr die wirtschaftlichen Konsequenzen der verschärfenden Regelung zeitweise für die besonders betroffenen Fälle habe abmildern wollen. Angesichts des erklärten Regelungsziels von § 8 Abs. 4 KStG, den Handel mit Verlusten zu verhindern und die Verlustnutzung deshalb nur bei Fortbestehen der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität zu gestatten, habe der Gesetzgeber zu keiner Zeit einen Investitionsanreiz für Mantelkäufe gesetzt. Es habe daher kein schützenswertes Vertrauen in den Fortbestand der Möglichkeit, derartige Verlustgeschäfte steuerlich zu berücksichtigen, entstehen können.

#### IV.

37 Mit Beschl. v. 14.3.2011 – I R 95/04, BFH/NV 2011, 1192 f. = GmbHR 2011, 662) hat der I. Senat des BFH seinen Vorlagebeschluss zur Frage der Entscheidungserheblichkeit und zur materiellen Verfassungswidrigkeit ergänzt:

38 1. Die Kl.in habe ihre wirtschaftliche Identität nicht bereits nach § 8 Abs. 4 KStG a.F. (Fassung des StRefG 1990) verloren. Zum einen ähnele der vorliegende Fall nicht dem früheren Regelbeispiel. So erfasse die Altregelung nicht die Fälle, in denen der Gesellschafter ohne zeitlichen Zusammenhang mit der letzten Anteilsübertragung und der Zuführung neuen Betriebsvermögens bereits Anteile an der Kapitalgesellschaft gehalten habe und er nur unter Zugrundelegung dieser „Altanteile“ die Grenze von 75 % überschreite. Zum anderen und vor allem sei der verbleibende Verlustabzug der Kl.in zum 31.12.1996 durch bestandskräftigen Bescheid festgestellt worden. Selbst wenn die Kl.in nach § 8 Abs. 4 KStG a.F. schon im Jahr 1996 ihre wirtschaftliche Identität verloren hätte, hätte ihr dies, da sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 KStG a.F. bereits 1996 verwirklicht worden seien, bei der Veranlagung 1997 wegen des bestandskräftigen Bescheids über den verbleibenden Verlustabzug zum 31.12.1996 nicht entgegengehalten werden können.

39 2. Zur materiellen Verfassungswidrigkeit sei anzuführen, dass die Prüfung, ob die Anwendungsregelung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. (gemeint hier: Fassung des UntStRFoG) Art. 3 Abs. 1 GG verletze, nicht losgelöst von der jüngeren Rspr. des BVerfG beurteilt werden könne. Nach dessen Beschl. zur Rückwirkung im Steuerrecht v. 7.7.2010 (BVerfGE 127, 1 ff.; 127, 31 ff.; 127, 61 ff.) genieße zwar die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Der Gesetzgeber müsse aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpfe, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maße Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt würden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage seien abzuwägen. Hiernach sei der übergangslose Wegfall eines im Einklang mit bisherigem Recht und bestandskräftig festgestellten Verlustabzugs unzulässig, wenn insoweit

das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage schutzwürdig sei. Dann müsse dem Steuerpflichtigen zumindest für einen Übergangszeitraum von einem Jahr die Nutzung des bislang festgestellten Verlustes möglich sein. Das Argument, diese Unternehmen hätten nach bisherigem Recht die Möglichkeit gehabt, die Verluste wenigstens in einem Jahr zu nutzen, sei daher über die bereits vom Senat in seinem Beschl. v. 8.10.2008 angeführten Gründe hinaus sachwidrig und rechtfertige die Ungleichbehandlung nicht.

40 Im Streitfall liege eine sog. unechte Rückwirkung vor, weil § 8 Abs. 4 KStG a.F. (Fassung des UntStRFoG) und die dazu gehörende Anwendungsregelung Verlustvorträge entwerteten, die vor Verkündung des Gesetzes entstanden und bestandskräftig festgestellt gewesen seien. Welche Gründe den Gesetzgeber bewogen hätten, die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG durch das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* zu verschärfen, lasse sich – mangels Gesetzesbegründung – letztlich nur vermuten. Der vorliegende Senat unterstelle, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung nicht nur fiskalische Interessen verfolge, sondern die bisherige Regelung zur Verhinderung von Missbräuchen als unzureichend empfunden habe. Andererseits würden durch die Neuregelung in erheblichem Umfang auch Fälle erfasst, bei denen keine missbräuchliche Gestaltung vorliege. Auch für diese „Altfälle“ entfalle ein im Einklang mit der bisherigen Rechtslage festgestellter Verlustvortrag übergangslos. Unter Berücksichtigung dieser Umstände halte es der Senat neben den bereits im Beschl. v. 8.10.2008 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 1.1.1997 und dem 6.8.1997 verloren gegangen sei, zumindest eine Verlustnutzung für einen Übergangszeitraum von einem Jahr zu gewähren.

41 Dem entsprechend habe das BVerfG in seinem Beschl. v. 7.7.2010 (BVerfGE 127, 31 ff.) entschieden, dass das Vertrauen in den Fortbestand einer bestehenden Rechtslage verfassungsrechtlich insoweit geschützt sein könne, als eine in einem Veranlagungszeitraum getroffene und nicht mehr rückgängig zu machende Maßnahme regelmäßig nicht schon im nächsten Veranlagungszeitraum zu Rechtsfolgen führen dürfe, die ungünstiger seien als die im Zeitpunkt der Maßnahme vorgesehenen. Eine Ausnahme möge gelten, wenn im Zeitpunkt der Maßnahme eine „steuerverschärfende“ Rechtsänderung bereits eingeleitet oder aus anderen Gründen vorhersehbar gewesen sei; so lägen die Dinge im Streitfall aber nicht. Die 1996 bei der Kl.in eingetretenen Veränderungen hätten nicht zu einem Identitätsverlust i.S.d. § 8 Abs. 4 KStG a.F. (Fassung des StRefG 1990) und daher nach der damals geltenden Rechtslage nicht zum Wegfall des Verlustvortrags geführt. Durch die Gesetzesänderung im Jahr 1997 – einschließlich der dazu getroffenen Übergangsregelung – sei die ursprünglich vorgesehene Rechtsfolge dieser Maßnahmen zu Ungunsten der Kl.in verändert worden, ohne dass dies bei Vornahme der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung vorhersehbar gewesen sei. Deshalb dürfe die Gesetzesänderung nicht schon im nächsten Veranla-

gungszeitraum – also im Streitjahr 1997 – für durchgreifend erklärt werden.

## B.

42 Die Vorlage ist unzulässig. Sie genügt nicht den Anforderungen, die an die Begründung einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG zu stellen sind.

## I.

43 Nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GG hat ein Gericht das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen, wenn es ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Gemäß § 80 Abs. 2 S. 1 BVerfGG ist zu begründen, inwiefern von der Gültigkeit der Rechtsvorschrift die Entscheidung des Gerichts abhängig und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm die Vorschrift unvereinbar ist. Diesem Begründungserfordernis genügt ein Vorlagebeschluss nur, wenn die Ausführungen des Gerichts, die bis zur Entscheidung des BVerfG auch nachträglich ergänzt werden können (vgl. BVerfGE 75, 329 [339]), erkennen lassen, dass es sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig geprüft hat (vgl. BVerfGE 127, 335 [355 f.]).

44 Zur Begründung der Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Norm muss dargelegt sein, dass und aus welchen Gründen das vorlegende Gericht im Falle der Gültigkeit der für verfassungswidrig gehaltenen Rechtsvorschrift zu einem anderen Ergebnis kommen würde als im Falle der Ungültigkeit (vgl. BVerfGE 7, 171 [173 f.]; 79, 240 [243]; 121, 108 [117]). Das Gericht muss sich dabei eingehend mit der Rechtslage auseinandersetzen und die in der Lit. und Rspr. entwickelten Rechtsauffassungen berücksichtigen, die für die Auslegung der vorgelegten Rechtsvorschrift von Bedeutung sind (vgl. BVerfGE 65, 308 [316]; 94, 315 [323]; 97, 49 [60]; 105, 61 [67]; 121, 233 [237 f.]).

45 Was die verfassungsrechtliche Beurteilung der zur Prüfung gestellten Norm angeht, muss das vorlegende Gericht von ihrer Verfassungswidrigkeit überzeugt sein und die für diese Überzeugung maßgeblichen Erwägungen nachvollziehbar und erschöpfend darlegen (vgl. BVerfGE 78, 165 [171 f.]; 86, 71 [77 f.]; 88, 70 [74]; 88, 198 [201]; 93, 121 [132]). Der Vorlagebeschluss muss den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab angeben, die naheliegenden tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte erörtern, sich eingehend sowohl mit der einfachrechtlichen als auch mit der verfassungsrechtlichen Rechtslage auseinandersetzen, dabei die in der Lit. und Rspr. entwickelten Rechtsauffassungen berücksichtigen und insbesondere auf die maßgebliche Rspr. des BVerfG eingehen (vgl. BVerfGE 76, 100 [104]; 79, 240 [243 f.]; 86, 52 [57]; 86, 71 [77 f.]; 88, 198 [202]; 94, 315 [325]).

## II.

46 Diesen Anforderungen wird die Vorlage nicht gerecht. Zwar wird die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage hinreichend dargelegt (1.). Die Ausführungen zur Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm reichen jedoch nicht aus (2.).

47 1. Zur Begründung der Entscheidungserheblichkeit hat der BFH unter Berücksichtigung seiner Ausführungen im Ergänzungsbeschluss v. 14.3.2011 einen Verlust der wirtschaftlichen Identität bereits nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 S. 1 KStG i.d.F. des *Steuerreformgesetzes 1990* nachvollziehbar (vgl. BVerfGE 44, 297 [299]; 79, 245 [249]; 94, 315 [323]; 108, 186 [208]) verneint, indem er die fehlende Vergleichbarkeit des vorliegenden Sachverhalts mit dem früheren Regelbeispiel des § 8 Abs. 4 S. 2 KStG i.d.F. des *Steuerreformgesetzes 1990* näher erläutert hat. Zudem hat er auf die Bindungswirkung verwiesen, die nach seiner Rspr. (BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, juris, Rz. 22 f. = BFHE 204, 273 [277] = BStBl. II 2004, 468 = GmbHR 2004, 517 m. Komm. *Bock*) bei gleichbleibender Rechtslage von einem bestandskräftigen Bescheid i.S.d. § 10d EStG für die steuerliche Abzugsfähigkeit des Verlusts im späteren Abzugsjahr ausgeht, so dass – wäre § 8 Abs. 4 KStG nicht verschärft worden – die Kl.in allein aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Berücksichtigung des auf den 31.12.1996 bestandskräftig festgestellten Verlustabzugs noch im Jahr 1997 hätte verlangen können.

48 2. Die Darlegungen des BFH zur Unvereinbarkeit von § 54 Abs. 6 KStG (i.d.F. des RVFinG) mit Art. 3 Abs. 1 GG genügen den Vorgaben von § 80 Abs. 2 S. 1 BVerfGG dagegen nicht.

49 a) Dabei bedarf keiner Entscheidung, ob die Ausführungen zum verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab, die sich lediglich allgemein zu den Anforderungen des Gleichheitssatzes verhalten, der vorliegenden Fallgestaltung gerecht werden.

50 Sie lassen unberücksichtigt, dass es sich bei § 54 Abs. 6 KStG um eine Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs, also um eine Übergangsvorschrift handelt. Für die Regelung des Übergangs von einer älteren zu einer neueren, den rechtspolitischen Vorstellungen der Gegenwart besser entsprechenden Regelung ist dem Gesetzgeber notwendig ein gewisser Spielraum einzuräumen. Die verfassungsrechtliche Prüfung von Stichtags- und Übergangsvorschriften beschränkt sich grundsätzlich darauf, ob der Gesetzgeber den ihm zukommenden Spielraum in sachgerechter Weise genutzt hat, ob er die für die zeitliche Anknüpfung in Betracht kommenden Faktoren hinreichend gewürdigt hat und die gefundene Lösung im Hinblick auf den Sachverhalt und das System der Gesamtregelung sachlich vertretbar erscheint (vgl. BVerfGE 29, 245 [258]; 75, 78 [106]; 101, 239 [270]; 117, 272 [301]).

51 Auch soweit der BFH im Rahmen der Subsumtion darauf hinweist, dass der Gesetzgeber seine Entscheidung zu einem bestimmten Regelungskonzept – hier: zu einer Übergangsregelung – „folgerichtig“ weiterverfolgen müsse, setzt er sich nicht mit der Frage auseinander, ob das Gebot der Folgerichtigkeit auf Übergangsvorschriften überhaupt anwendbar ist und, bejahendenfalls, welche Bedeutung ihm insoweit zukommen kann. Die in diesem

Zusammenhang zitierten Entscheidungen des BVerfG (BVerfGE 116, 164; 121, 317) treffen dazu keine Aussage. Nach dem Gebot der Folgerichtigkeit als bereichsspezifischer Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht muss eine gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umgesetzt werden und bedürfen Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung eines besonderen sachlichen Grundes (BVerfGE 99, 88 [95]; 99, 280 [290]; 105, 73 [126]; 107, 27 [47]; 116, 164 [180 f.]). Das Gebot der Folgerichtigkeit kann deshalb Maßstab für die Gestaltung einer Übergangsvorschrift sein im Hinblick auf die Belastungswirkung derjenigen gesetzlichen Regelungen, deren zeitlichen Anwendungsbereich sie bestimmt (vgl. BVerfGE 127, 1 [22 ff.]). Isoliert betrachtet gestaltet eine Übergangsvorschrift dagegen nicht einen steuerlichen Belastungstatbestand aus, sondern sie nimmt lediglich eine Abgrenzung des zeitlichen Anwendungsbereichs zweier unterschiedlicher Belastungstatbestände – hier: der bisherigen und der geänderten Fassung des § 8 Abs. 4 KStG – vor.

52 Bei dem ergänzenden Verweis auf die neuere Rspr. des BVerfG zum verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in Rückwirkungsfällen (BVerfGE 127, 1; 127, 31; 127, 61) bleibt unklar, warum der vorlegende Senat eine Inzidentprüfung des Vertrauensschutzes im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG vornimmt, indem er davon ausgeht, ein mit diesem Gebot nicht in Einklang stehender Differenzierungsgrund sei sachwidrig und könne eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Diese Argumentation lässt insbesondere nicht erkennen, ob der BFH – unabhängig von dem gewählten Prüfungsmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG – den Gesetzgeber bereits aus rechtsstaatlichen Gründen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) für verpflichtet hält, für Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Identität gemessen an der Neuregelung schon vor dem 1.1.1997 verloren haben, eine Übergangsregelung zu schaffen (im ursprünglichen Vorlagebeschluss hatte er dies offen gelassen), oder ob und warum es für eine solche Verpflichtung – ungeachtet ihrer Ableitung aus dem Gebot des Vertrauensschutzes – darauf ankommen soll, dass der Gesetzgeber eine Übergangsregelung für die Vergleichsgruppe der Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Identität erst zwischen dem 1.1.1997 und dem 5.8.1997 verloren haben, tatsächlich getroffen hat.

53 b) Jedenfalls setzt sich die Vorlage nicht ausreichend mit der einschlägigen Rspr. des BFH und mit der im Ergänzungsbeschluss herangezogenen Verfassungssprechung auseinander.

54 aa) Im Vorlagebeschluss weicht der BFH in mehrfacher Hinsicht von – im Schrifttum geteilten – Wertungen der eigenen Rspr. ab, ohne diese Abweichungen zu thematisieren.

55 (1) Dies gilt zunächst, soweit er aus dem Ablauf mindestens eines Veranlagungszeitraums und dem Erlass eines rechtmäßigen Verlustfeststellungsbescheids eine schutzwürdige Bekräftigung von Vertrauen für das Folgejahr herleitet. Nach seinem Urt. v. 11.2.1998 – I R 81/97, juris, Rz. 16 f. = BFHE 185, 393 [396 f.] = BStBl. II

1998, 485 = GmbHR 1998, 848) wird der Gesetzgeber durch den Bescheid nach § 10d EStG nicht dahin präjudiziert, den Feststellungen auch zukünftig materiell entsprechen zu müssen. Die im Urt. v. 22.10.2003 – I R 18/02, juris, Rz. 22 f. = BFHE 204, 273 [277] = BStBl. II 2004, 468 = GmbHR 2004, 517 m. Komm. *Bock*) angenommene Bindungswirkung des Feststellungsbescheids für die zukünftige steuerliche Abzugsfähigkeit des Verlusts steht unter dem Vorbehalt einer gleich bleibenden Gesetzeslage. Mit Urt. v. 27.8.2008 – I R 78/01, juris, Rz. 19 = BFHE 222, 528 (532 f.) = GmbHR 2009, 267 m. Komm. *Bock* entschied der I. Senat des BFH speziell zur Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG (i.d.F. des UntStRfoG), in einem Fall, in dem der Verlust der wirtschaftlichen Identität zwischen dem 1.1. und dem 5.8.1997 eingetreten sei, stehe der Versagung des Verlustabzugs im Jahr 1998 nicht entgegen, dass das Finanzamt den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31.12.1997 positiv festgestellt habe; denn diese Feststellung sei – aufgrund der Übergangsregelung des § 54 Abs. 6 KStG (i.d.F. des RVFinG) – nach der bis dahin geltenden Rechtslage erfolgt und habe unter dem Vorbehalt des Verlustes der wirtschaftlichen Identität nach Maßgabe der neuen Regelungslage im folgenden Veranlagungszeitraum gestanden.

56 In Übereinstimmung mit dieser Rspr. wird in der Lit. gleichfalls die Auffassung vertreten, dass den – vor dem Inkrafttreten der Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG – festgestellten Verlusten keine Bindungswirkung zukomme, da sich die Rechtslage geändert habe (vgl. *Lang* in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz. 1304.1 [Stand: August 2005]; *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG, § 8 Rz. 182c [Stand: 21.8.2012]).

57 (2) Auch im Übrigen stehen die Ausführungen im Vorlagebeschluss im Widerspruch zu den Wertungen des BFH in seinem Urt. v. 27.8.2008 – I R 78/01, juris, Rz. 20 ff. = BFHE 222, 528 (533 ff.) = GmbHR 2009, 267 m. Komm. *Bock*. In dieser Entscheidung hat der vorlegende I. Senat angenommen, dass die Anwendung der Neuregelung des § 8 Abs. 4 KStG auf eine Kapitalgesellschaft, die ihre wirtschaftliche Identität im Jahr 1997 vor dem 6.8. verloren hat, für das Folgejahr 1998 nicht in rechtsstaatlich unzulässiger Weise in bereits abgeschlossene Sachverhalte eingreife und das Vertrauen der beteiligten Steuerpflichtigen verletze. Dabei hat der I. Senat zwar offen gelassen, ob die Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers aus Gründen des Vertrauensschutzes derart begrenzt sind, dass er für den im Zeitpunkt einer Unternehmensumstrukturierung laufenden Veranlagungszeitraum keinen Ausschluss des Verlustabzugs mehr anordnen dürfte. Jedenfalls erachtet der I. Senat es in dieser Entscheidung aber als zu weitgehend, solche Begrenzungen generell auch für nachfolgende Besteuerungszeiträume zu verlangen, wenn – wie bei der Frage der Verlustabzüge von Kapitalgesellschaften – nicht die bloße Abschöpfung von Besteuerungspotentialen im Vordergrund stehe, sondern die typisierte Missbrauchsabwehr, bei welcher seit jeher – und damit auch nach der Regelungsfassung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. (Fassung des StRefG 1990) – mit einem einschränkenden Eingreifen des Gesetzgebers habe gerechnet werden müssen.

58 Nach diesen Maßstäben ist – anders als nach dem Vorlagebeschluss – das Vertrauen der Körperschaften, die ihre wirtschaftliche Identität (i.S.d. UntStRFoG) erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8. verloren haben, schutzwürdiger als dasjenige der Körperschaften, bei denen dies – gemessen an der Neuregelung – bereits vor dem 1.1.1997 der Fall war. Wenn nach Auffassung des BFH Vertrauensschutz allenfalls in Bezug auf den Veranlagungszeitraum besteht, in welchem die Dispositionen (Umstrukturierungsmaßnahmen) vorgenommen werden, so kam allein denjenigen Körperschaften, bei denen die Umstrukturierung im laufenden Jahr 1997 – vor dem 6.8. – vorgenommen wurde, ein solcher Vertrauensschutz zu, dem der Gesetzgeber durch das zeitliche Hinausschieben der Verlustabzugsbeschränkung bis in das Jahr 1998 mithilfe des § 54 Abs. 6 S. 2 KStG (i.d.F. des RVFinG) Rechnung getragen hat. Im Unterschied dazu hätte ein dispositionsbezogenes schutzwürdiges Vertrauen bei den Altfällen, bei denen die Umstrukturierung bereits vor 1997 erfolgte, allenfalls im Jahr der Umstrukturierung, nicht aber noch im Jahr 1997 bestanden, so dass gerade keine Vergleichbarkeit beider Fallgruppen vorliegt (ebenso *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, § 8 Rz. 182c [Stand: 21.8.2012]). Diesem Grundgedanken entspricht die vom BMF betonte Differenzierung des Gesetzgebers danach, ob das Unternehmen seinen Verlust mindestens einmal (im Veranlagungszeitraum der Disposition) geltend machen konnte.

59 (3) Das weitere Argument des BFH im Vorlagebeschluss, es könne nicht unterstellt werden, dass die Neuregelung diese Unternehmen wirtschaftlich weniger hart treffe, weil sie Verluste möglicherweise noch nicht hätten nutzen können, vernachlässigt die sich insbesondere nach dem Regelungszweck von § 8 Abs. 4 KStG aufdrängende Frage, inwieweit das Interesse von Unternehmen an einer tatsächlichen oder gar bestmöglichen Nutzung von Verlusten in späteren Veranlagungszeiträumen schutzwürdig ist. Wenn, wie der BFH im Ur. v. 27.8.2008 – I R 78/01, juris, Rz. 25 = BFHE 222, 528 (536) = GmbHR 2009, 267 m. Komm. *Bock* ausgeführt hat, § 8 Abs. 4 KStG der Missbrauchsbekämpfung diene und deshalb mit einem einschränkenden Eingreifen des Gesetzgebers in den nachfolgenden Besteuerungszeiträumen von vornherein gerechnet werden musste, hatten die Körperschaften Veranlassung, bereits im Jahr der Umstrukturierung – wegen der möglichen zukünftigen Einschränkung des Verlustabzugs – eine Entscheidung darüber zu treffen, ob angefallene Verluste noch in demselben Jahr zur Verrechnung mit aufzudeckenden stillen Reserven genutzt werden sollten. Dazu verhält sich der Vorlagebeschluss jedoch nicht.

60 (4) Schließlich bleibt bei der Frage der Schutzwürdigkeit des Vertrauens in den Fortbestand der Verlustnutzung die Rspr. des BFH zum zeitlichen Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 KStG i.d.F. des *Steuerreformgesetzes 1990* unerwähnt (BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97, juris, Rz. 10 ff. = BFHE 185, 393 [394 ff.] = BStBl. II 1998, 485 = GmbHR 1998, 848). Danach war der mit dem *Steuerreformgesetz 1990* neu eingeführte § 8 Abs. 4 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 1990 anzuwenden und erfasste das bei Wegfall der wirtschaftlichen Identität angeordnete Verlustabzugsverbot – in verfassungsrechtlich zulässiger Weise – auch die vor 1990 entstandenen

Altverluste. Diese Rspr. legte nahe, dass der Gesetzgeber im Falle einer späteren Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG eine vergleichbare Anwendungsregelung erlassen und dabei ebenfalls die Altverluste miteinbeziehen würde.

61 bb) Im Ergänzungsbeschluss geht der BFH von den vom BVerfG in den Beschl. v. 7.7.2010 (BVerfGE 127, 1 [18]; 127, 31 [48]; 127, 61 [77]) entwickelten Rechtsgrundsätzen aus, nach denen eine unechte Rückwirkung mit den Grundsätzen des grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur vereinbar ist, 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 des Zumutbaren gewahrt bleibt.

62 Er nimmt an, dass von der Neuregelung des § 8 Abs. 4 KStG durch das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* in erheblichem Umfang auch Fälle erfasst werden, bei denen keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Im Folgenden betrachtet er diese Fälle allerdings allein unter dem Aspekt der Rückwirkung, nicht dagegen, soweit die Neufassung von § 8 Abs. 4 KStG auf Umstrukturierungsmaßnahmen nach dem 5.8.1997 Anwendung findet. Für die – nicht missbräuchlichen – Altfälle sei ein übergangloser Wegfall des Verlustvortrags nicht „abwägungsgerecht“. Dahinter mag die Überlegung stehen, dass Unternehmen bei Umstrukturierungsmaßnahmen vor 1997 jedenfalls mit Änderungen von § 8 Abs. 4 KStG, die über die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen hinausgehen, nicht zu rechnen brauchten.

63 (1) Der vorlegende Senat quantifiziert allerdings seine Annahme, die Neuregelung weise eine – gemessen an dem gesetzgeberischen Ziel der Missbrauchsbekämpfung – erhebliche überschießende Wirkung auf, weder für Neufälle noch für die hier relevanten Altfälle näher; ebenso wenig belegt er sie. Der naheliegenden Frage, ob § 8 Abs. 4 S. 2 KStG (i.d.F. des UntStRFoG) wegen der im Steuerrecht bestehenden Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung (vgl. BVerfGE 84, 348 [359]; 122, 210 [232 f.]; 126, 268 [278 f.]; für Übergangsregelungen vgl. BVerfGE 75, 246 [282]) – hier: der typisierenden Bekämpfung von missbräuchlichen Gestaltungen – verfassungsrechtlich sowohl für Neufälle als auch insoweit hingenommen werden kann, als der Vorschrift wegen § 54 Abs. 6 KStG (i.d.F. des RVFinG) Rückwirkung zukommt, geht er nicht nach. Dabei wäre auch zu berücksichtigen gewesen, dass der Gesetzgeber durch Einfügung von § 8 Abs. 4 S. 3 KStG die – nicht missbräuchlichen – Sanierungsfälle von der Missbrauchsbekämpfungsregelung ausgenommen hat (vgl. *Bieber*, Die Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung des steuerrechtlichen Verlustausgleichs und Verlustabzugs, 2006, S. 264 ff.).

64 (2) Die Erwägung, der Gesetzgeber wäre gehalten gewesen, für die Fälle einer Umstrukturierung vor dem 1.1.1997 (Fallgruppe 1) „ebenso“ wie in Fällen, in denen die wirtschaftliche Identität zwischen dem 1.1.1997 und dem 6.8.1997 verloren gegangen sei (Fallgruppe 2), zumindest „eine Verlustnutzung für einen Übergangszeitraum von einem Jahr“ zu gewähren, steht erneut im Wi-



derspruch zum Ur. des BFH v. 27.8.2008 – I R 78/01, juris, Rz. 25 = BFHE 222, 528 (535 f.) = GmbHR 2009, 267 m. Komm. *Bock*. Mit dem Übergangszeitraum von einem Jahr ist – wie sich aus den anschließenden Ausführungen des vorlegenden Senats zur Entscheidung des BVerfG v. 7.7.2010 (BVerfGE 127, 31 ff.) ergibt (s. dazu unten unter [3]) – eine Verlustnutzung in dem auf die Umstrukturierung folgenden Veranlagungsjahr gemeint. Eine solche Verlustnutzung sieht § 54 Abs. 6 S. 2 KStG (i.d.F. des RVFinG) indes auch für die Fallgruppe 2 nicht vor. Denn bei diesen Unternehmen wird eine Verlustverrechnung allein und einmalig im laufenden Dispositionsjahr 1997, nicht aber übergangsweise auch im nachfolgenden Veranlagungszeitraum 1998 gewährt (vgl. BFH v. 27.8.2008 – I R 78/01, juris, Rz. 25 = BFHE 222, 528 [535 f.] = GmbHR 2009, 267 m. Komm. *Bock*).

65 (3) Soweit der BFH die (grundrechtliche oder rechtsstaatliche) Notwendigkeit einer Übergangsvorschrift auch für die Fallgruppe 1 aus dem Beschl. des BVerfG v. 7.7.2010 (BVerfGE 127, 31) zur rückwirkenden Tarifierhöhung für Entschädigungen wegen eines Arbeitsplatzverlusts ableitet und meint, danach dürfe eine in einem Veranlagungszeitraum getroffene und nicht mehr rückgängig zu machende Maßnahme regelmäßig nicht schon im nächsten Veranlagungszeitraum zu Rechtsfolgen führen, die ungünstiger seien als die im Zeitpunkt der Maßnahme vorgesehenen, legt er die Vergleichbarkeit des jener Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalts mit dem hier zu beurteilenden nicht ausreichend dar.

66 Dort stellte sich wegen des teilweise erheblichen Zeitablaufs zwischen Vereinbarung und Auszahlung der Entschädigung für einen Arbeitsplatzverlust die Frage, ob Vertrauensschutz die Besteuerung nach der zum Zeitpunkt der Vereinbarung geltenden (günstigeren) Tarifermäßigungsregelung gebietet. Der Senat hat entschieden, dass es dafür darauf ankommt, mit welcher Wahrscheinlichkeit der Steuerpflichtige mit etwaigen Rechtsänderungen habe rechnen müssen (vgl. BVerfGE 127, 31 [50 ff.]). Als weniger schutzwürdig hat er Vereinbarungen über eine bestimmte Entschädigung angesehen, soweit der Beendigungs- und Zahlungszeitpunkt über einen längeren Zeitraum als über das Folgejahr hinaus verschoben wurde. Dagegen sei die Schutzwürdigkeit nicht gemindert, wenn die Auszahlung der Entschädigung für das Folgejahr der Vereinbarung bestimmt worden sei, auch wenn dazwischen eine gewisse Zeitspanne liege. Denn diese Zeitspanne bewege sich ohne weiteres in dem für Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 a) EStG üblichen Rahmen. Bei Arbeits- oder Dienstverhältnissen gehe es um Entschädigungen im Zusammenhang mit Kündigungen oder möglichen Kündigungen seitens des Arbeitgebers oder Dienstherrn, bei denen das beiderseitige Interesse der Beteiligten an einem gewissen zeitlichen Abstand zwischen Entschädigungsvereinbarung und Zahlung bei Beendigung des bisherigen Arbeits- oder Dienstverhältnisses evident sei. Schon zum Zeitpunkt der Entschädigungsvereinbarung müssten sich aber beide Seiten entscheiden, auf welche Bedingungen sie sich für die Beendigung des bisherigen Rechtsverhältnisses einlassen wollten. Auch soweit der Beendigungszeitpunkt nicht in das Jahr der Vereinbarung, sondern erst in das Folgejahr falle, entstehe so ein beson-

deres Schutzbedürfnis im Hinblick auf die Abschätzbarkeit des wirtschaftlichen Ergebnisses der Vereinbarung.

67 Dass Kapitalgesellschaften, die angefallene Verluste in den auf den vollständigen Abschluss einer Umstrukturierung i.S.v. § 8 Abs. 4 KStG (i.d.F. des UntStRFoG: Übertragung von mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile, Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens und Fortsetzung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs) folgenden Veranlagungsjahren weiterhin nutzen wollen, in gleicher Weise schutzwürdig sind, zeigt der BFH in seinem Ergänzungsbeschluss nicht auf.