

Schriften zum Steuerrecht

Band 163

Die Verschonungsregelung des § 8d KStG

Eine verfassungs- und
europarechtliche Analyse

Von

Jens Denninger



Duncker & Humblot · Berlin

JENS DENNINGER

Die Verschonungsregelung des § 8d KStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 163

Die Verschonungsregelung des § 8d KStG

Eine verfassungs- und
europarechtliche Analyse

Von

Jens Denninger



Duncker & Humblot · Berlin

Zugleich Dissertation, Universität Augsburg, 2020.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 384

Alle Rechte vorbehalten

© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18271-8 (Print)
ISBN 978-3-428-58271-6 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2020 an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen. Für die Veröffentlichung wurden Gesetzgebung, Literatur und Rechtsprechung bis zum 31. Dezember 2020 berücksichtigt.

Ich möchte mich bei denjenigen Personen, die zum Erfolg meines Dissertationsvorhabens beigetragen haben, herzlich bedanken. Allen voran gilt mein Dank Professor Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. und Professor Dr. Robert Ullmann für die ausgezeichnete Betreuung sowie wertvolle Hinweise und Ratschläge bei der Anfertigung meiner Dissertation. Professor Dr. Stephan Rasch danke ich für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Bedanken möchte ich mich auch bei Dr. Gottfried E. Breuninger für die gewährten zeitlichen Freiräume, die mir den Abschluss meines Dissertationsvorhabens ermöglichten. Meinen Eltern danke ich für ihre Fürsorge und ihren steten Glauben an mich. Ganz besonders bedanken möchte ich mich bei meiner Frau Isabella für ihren liebevollen Rückhalt. Sie hat mich zu meinem Dissertationsvorhaben ermutigt und durchweg bedingungslos unterstützt.

München, im Februar 2021

Jens Denninger

Inhaltsübersicht

| | |
|--|-----|
| § 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung | 21 |
| A. Problemstellung | 21 |
| B. Gang der Untersuchung | 24 |
| § 2 Begrifflichkeiten und Rechtsentwicklung | 26 |
| A. Begrifflichkeiten | 26 |
| B. Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen | 32 |
| § 3 Wirkungsweise des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie der Verschonungsregelungen .. | 53 |
| A. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG | 53 |
| B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der bisherigen Verschonungsregelungen | 58 |
| C. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 8d KStG | 62 |
| § 4 Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG | 75 |
| A. Verfassungsrechtliche Prinzipien | 76 |
| B. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG | 89 |
| C. Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG | 111 |
| § 5 Vorschläge für einen verfassungskonformen § 8d KStG | 218 |
| § 6 Europarechtliche Analyse des § 8d KStG | 220 |
| A. Grundlagen des Beihilferechts | 221 |
| B. Beihilfeprüfung des § 8d KStG | 237 |
| § 7 Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG | 250 |
| § 8 Zusammenfassung | 252 |
| Literaturverzeichnis | 259 |
| Sachverzeichnis | 272 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| § 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung | 21 |
| A. Problemstellung | 21 |
| B. Gang der Untersuchung | 24 |
| § 2 Begrifflichkeiten und Rechtsentwicklung | 26 |
| A. Begrifflichkeiten | 26 |
| I. Verlustregelungen des EStG | 26 |
| 1. Steuerlicher Verlust | 26 |
| 2. Verlustverrechnung | 27 |
| a) Verlustausgleich | 27 |
| b) Verlustabzug | 28 |
| c) Verlustabzugsbeschränkungen | 29 |
| II. Besondere Verlustregelungen des KStG | 30 |
| 1. Besondere Verlustabzugsbeschränkungen des KStG | 31 |
| 2. Verschonungsregelungen zu Verlustabzugsbeschränkungen des KStG ... | 31 |
| B. Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen | 32 |
| I. Bewusste Verlustnutzung (Mantelkauf) | 32 |
| II. Verhinderung der bewussten Verlustnutzung | 33 |
| III. Rechtsprechung zum Mantelkauf | 35 |
| 1. Urteil vom 12. Mai 1936 | 35 |
| 2. Urteil vom 8. Januar 1958 | 36 |
| 3. Urteil vom 15. Februar 1966 | 37 |
| 4. Urteil vom 19. Dezember 1973 | 38 |
| 5. Urteile vom 29. Oktober 1986 | 39 |
| IV. Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. | 40 |
| V. Einführung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG | 43 |
| 1. Nachfolgeregelung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. | 43 |
| 2. Vereinfachung | 43 |
| 3. Erhöhung von Steuereinnahmen | 44 |
| VI. Die Einführung von Verschonungsregelungen | 44 |
| 1. Entwurf einer Verschonungsregelung bei Wagniskapitalgesellschaften .. | 44 |

| | |
|---|-----------|
| 2. Verschonungsregelung bei Finanzmarktstabilisierungsfonds | 45 |
| 3. Verschonungsregelung der Sanierungsklausel | 46 |
| 4. Verschonungsregelung der Konzernklausel | 47 |
| 5. Verschonungsregelung der Stille-Reserven-Klausel | 47 |
| 6. Verschonungsregelung des § 8d KStG | 48 |
| VII. Aufhebung des anteiligen Verlustuntergangs | 51 |
| § 3 Wirkungsweise des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie der Verschonungsregelungen | 53 |
| A. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG | 53 |
| I. Gesetzeswortlaut | 53 |
| II. Rechtsfolgen | 54 |
| 1. Anteiliger oder vollständiger Verlustuntergang | 54 |
| 2. Besonderheit: Unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb | 55 |
| 3. Besonderheit: Verlustuntergang bei Organschaft | 56 |
| B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der bisherigen Verschonungsregelungen | 58 |
| I. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG) | 58 |
| II. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5–8 KStG) | 59 |
| III. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) | 61 |
| C. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 8d KStG | 62 |
| I. Gesetzeswortlaut | 62 |
| II. Tatbestandsmerkmale | 63 |
| 1. Schädlicher Beteiligungserwerb | 63 |
| 2. Antrag | 63 |
| 3. Beobachtungszeitraum | 64 |
| 4. Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb | 65 |
| 5. Schädliche Ereignisse i. S. des § 8d Abs. 2 KStG | 65 |
| 6. Ausschluss der Anwendung aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 2 KStG | 66 |
| III. Rechtsfolgen | 66 |
| 1. Verlusterhalt und Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag | 67 |
| a) Verlusterhalt | 67 |
| b) Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag | 67 |
| 2. Verlustuntergang bei fortführungsschädlichen Ereignissen | 68 |
| a) Schädliche Ereignisse im nachlaufenden Beobachtungszeitraum | 68 |
| b) Anwendung der Stille-Reserven-Klausel | 69 |
| 3. Verwendungsreihenfolge | 71 |

| | |
|---|-----------|
| a) Verlustvorträge nach 10d Abs. 4 KStG und nach § 8d KStG | 71 |
| b) Stille-Reserven-Klausel | 72 |
| IV. Anwendungskonkurrenz und Adressatenkreis der Verschonungsregelung des § 8d KStG | 72 |
| § 4 Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG | 75 |
| A. Verfassungsrechtliche Prinzipien | 76 |
| I. Bestimmtheitsgebot | 76 |
| II. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG | 77 |
| 1. Schutzbereich | 77 |
| a) Leistungsfähigkeits- und objektives Nettoprinzip | 78 |
| b) Prinzip der Folgerichtigkeit | 80 |
| 2. Feststellung und Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung | 82 |
| a) Ungleichbehandlung | 82 |
| b) Rechtfertigung | 82 |
| aa) Prüfungsmaßstab | 83 |
| bb) Rechtfertigungsgründe | 84 |
| (1) Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke | 85 |
| (2) Typisierungs- und Vereinfacherfordernisse | 86 |
| (3) Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen | 87 |
| (4) Prinzipien- und Systemwechsel | 87 |
| III. Rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung | 88 |
| B. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG | 89 |
| I. Festgestellte Verfassungswidrigkeit des anteiligen Verlustuntergangs | 89 |
| 1. Sachverhalt des dem FG Hamburg zugrundeliegenden Vorlagebeschlusses | 89 |
| 2. Trennungsprinzip | 90 |
| 3. Ungleichbehandlung | 90 |
| 4. Rechtfertigungsgründe | 91 |
| a) Prüfungsmaßstab | 91 |
| b) Anknüpfung an § 8 Abs. 4 KStG a.F. als Missbrauchsvermeidungsnorm | 91 |
| c) Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilsübertragung | 93 |
| d) Prinzipien- und Systemwechsel (Gedanke der Unternehmeridentität) | 94 |
| 5. Weitere Feststellungen | 96 |
| II. Mögliche Verfassungswidrigkeit des vollständigen Verlustuntergangs | 96 |
| 1. Finanzgerichtliche Entscheidungen zu § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. | 97 |
| a) Sächsisches FG, Urteil vom 16. März 2011 | 97 |

| | |
|--|-----|
| aa) Auffassung der Rechtsprechung | 97 |
| bb) Reaktion der Literatur | 98 |
| b) Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28. August 2015 | 98 |
| aa) Auffassung der Rechtsprechung | 98 |
| bb) Reaktion der Literatur | 99 |
| c) FG Köln, Urteil vom 31. August 2016 | 99 |
| aa) Auffassung der Rechtsprechung | 99 |
| bb) Reaktion der Literatur | 100 |
| d) FG Hamburg, Beschluss vom 29. August 2017 | 101 |
| 2. Eigene Auffassung | 105 |
| a) Rechtfertigungsgrund 1: Missbrauchsvermeidung | 105 |
| b) Rechtfertigungsgrund 2: Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilseignerwechsel | 106 |
| aa) Schädlichkeitsgrenze | 106 |
| bb) Zählerwerb | 107 |
| cc) Abstellen auf gesellschaftsrechtliche Merkmale | 108 |
| c) Rechtfertigungsgrund 3: Prinzipien- und Systemwechsel | 111 |
| d) Zwischenergebnis | 111 |
| C. Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG | 111 |
| I. Verfassungsrechtlicher Prüfungsumfang | 112 |
| II. § 8d KStG im Lichte des Bestimmtheitsgebots | 112 |
| 1. Begriff „Geschäftsbetrieb“ | 113 |
| a) Grammatische Auslegung | 113 |
| aa) Allgemeiner Sprachgebrauch | 113 |
| bb) Besonderer Sprachgebrauch | 113 |
| (1) Geschäftsbetrieb i. S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG | 114 |
| (2) Konkretisierung anhand qualitativer Merkmale | 115 |
| b) Historische Auslegung | 117 |
| aa) Begriff des Gewerbebetriebs und Erfordernis der Unternehmensidentität | 118 |
| bb) Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht | 119 |
| c) Systematische Auslegung | 121 |
| d) Teleologische Auslegung | 125 |
| e) Zusammenfassung | 127 |
| 2. Begriff „Einstellung des Geschäftsbetriebs“ | 129 |
| a) Grammatische Auslegung | 129 |
| b) Historische Auslegung | 130 |
| c) Systematische Auslegung | 131 |

| | |
|--|-----|
| d) Teleologische Auslegung | 133 |
| e) Zusammenfassung | 133 |
| 3. Begriff „Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs“ | 134 |
| a) Grammatische Auslegung | 134 |
| b) Historische Auslegung | 135 |
| c) Systematische Auslegung | 135 |
| d) Teleologische Auslegung | 138 |
| e) Zusammenfassung | 138 |
| 4. Begriff „Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung“ | 139 |
| a) Grammatische Auslegung | 139 |
| b) Historische Auslegung | 139 |
| c) Systematische Auslegung | 141 |
| d) Teleologische Auslegung | 143 |
| e) Zusammenfassung | 143 |
| III. § 8d KStG im Lichte des allgemeinen Gleichheitssatzes | 143 |
| 1. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung | 144 |
| a) Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 1 | 144 |
| b) Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 2 | 144 |
| c) Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 3 | 145 |
| d) Zwischenergebnis | 145 |
| 2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung | 146 |
| a) Prüfungsmaßstab: Willkür- oder neue Formel | 146 |
| b) Relevante Rechtfertigungsgründe | 147 |
| aa) Förderungs- und Lenkungszweck | 147 |
| (1) Sachgerechte Auswahl des begünstigten Personenkreises ... | 148 |
| (2) Sachgerechte Bemessung für die Vergünstigung | 150 |
| (3) Zwischenergebnis | 151 |
| bb) Missbrauchsvermeidung | 151 |
| cc) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 153 |
| c) Überprüfung der relevanten Rechtfertigungsgründe im Einzelnen ... | 154 |
| aa) Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb | 154 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 154 |
| (a) Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb | 154 |
| (b) Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben | 155 |
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 157 |
| (a) Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb | 157 |
| (b) Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben | 158 |
| (3) Zwischenergebnis | 159 |

| | |
|---|-----|
| bb) Einstellung des Geschäftsbetriebs | 159 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 159 |
| (a) Verusterhalt | 159 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 160 |
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 161 |
| (a) Verusterhalt | 161 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 162 |
| (3) Zwischenergebnis | 162 |
| cc) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs | 163 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 163 |
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 164 |
| dd) Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung | 166 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 166 |
| (a) Verusterhalt | 166 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 167 |
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 168 |
| (a) Verusterhalt | 168 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 168 |
| (3) Zwischenergebnis | 168 |
| ee) Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs | 169 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 169 |
| (a) Verusterhalt | 170 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 170 |
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 171 |
| (a) Verusterhalt | 171 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 172 |
| (3) Zwischenergebnis | 172 |
| ff) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft | 173 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 173 |
| (a) Verusterhalt | 175 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 176 |
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 178 |
| (a) Verusterhalt | 182 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 185 |
| (3) Zwischenergebnis | 185 |
| gg) Einnahmen einer Organträgerstellung | 185 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 186 |
| (a) Verusterhalt | 187 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 187 |

| | |
|---|------------|
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 188 |
| (a) Verlufterhalt | 189 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags .. | 190 |
| (3) Zwischenergebnis | 190 |
| hh) Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert .. | 190 |
| (1) Missbrauchsvermeidung | 191 |
| (a) Verlufterhalt | 193 |
| (b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags | 193 |
| (2) Verlust der wirtschaftlichen Identität | 196 |
| (3) Zwischenergebnis | 197 |
| 3. Zusammenfassung über die relevanten Rechtfertigungsgründe | 197 |
| IV. § 8d KStG im Lichte des rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes | 201 |
| 1. Antragstellung und Zeitpunkt der Antragstellung | 201 |
| a) Legitimer Zweck der Antragstellung | 202 |
| aa) Zeitpunkt der Umqualifizierung | 202 |
| bb) Anwendungskonkurrenz mit Stille-Reserven-Klausel | 203 |
| cc) Kundgabe der Entscheidung zur Verlustverschonung | 203 |
| b) Geeignetheit | 203 |
| c) Erforderlichkeit | 204 |
| d) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne | 205 |
| aa) Form- und Fristerfordernisse | 205 |
| bb) Kenntnisse über die Verschonungsfähigkeit | 207 |
| cc) Nachträglicher Antrag und Widerruf des Antrags | 208 |
| dd) Zwischenergebnis | 211 |
| 2. Fehlende zeitliche Begrenzung des nachlaufenden Beobachtungszeitraums | 212 |
| a) Legitimer Zweck | 212 |
| b) Geeignetheit | 213 |
| c) Erforderlichkeit | 213 |
| d) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne | 214 |
| aa) Nachbehaltensfristen anderer Steuervergünstigungsregelungen .. | 214 |
| bb) Erhöhter Dokumentationsaufwand | 215 |
| cc) Zwischenergebnis | 216 |
| § 5 Vorschläge für einen verfassungskonformen § 8d KStG | 218 |
| § 6 Europarechtliche Analyse des § 8d KStG | 220 |
| A. Grundlagen des Beihilferechts | 221 |
| I. Tatbestandsmerkmale der Beihilfe | 222 |
| 1. Vorliegen eines Unternehmens | 222 |

| | |
|--|-----|
| 2. Finanzierung aus staatlichen Mitteln | 223 |
| 3. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens | 224 |
| 4. Selektivität der Maßnahme | 225 |
| a) Allgemeine Grundsätze | 225 |
| b) Regionale und materielle Selektivität | 225 |
| c) Besondere Fragen hinsichtlich steuerlicher Maßnahmen | 226 |
| aa) Ermittlung des Referenzsystems | 227 |
| (1) EuG, Urteile vom 4. Februar 2016 | 228 |
| (2) EuGH, Urteile vom 28. Juni 2018 | 230 |
| (3) Anzuwendender Ansatz zur Ermittlung des Referenzsystems | 230 |
| bb) Abweichung vom Referenzsystem | 231 |
| cc) Rechtfertigung der Abweichung vom Referenzsystem | 232 |
| 5. Auswirkungen der Maßnahme auf Handel und Wettbewerb | 233 |
| II. Beihilfeverfahren und Rechtsfolgen einer staatlichen Beihilfe | 234 |
| 1. Repressivkontrolle | 234 |
| 2. Präventivkontrolle | 235 |
| 3. Pränotifizierung | 237 |
| B. Beihilfeprüfung des § 8d KStG | 237 |
| I. Vorliegen eines Unternehmens | 238 |
| II. Finanzierung aus staatlichen Mitteln | 238 |
| III. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens | 238 |
| IV. Selektivität | 239 |
| 1. Referenzsystem nach der EuGH-Rechtsprechung | 239 |
| 2. Referenzsystem nach der EuG-Rechtsprechung | 240 |
| a) Ermittlung des Referenzsystems | 240 |
| b) Abweichung vom Referenzsystem | 241 |
| c) Rechtfertigung Abweichung vom Referenzsystem | 242 |
| aa) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit | 242 |
| bb) Vermeidung einer Übermaßbesteuerung | 243 |
| cc) Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung | 244 |
| dd) Handhabbarkeit für die Verwaltung | 246 |
| d) Zwischenergebnis | 247 |
| 3. Eigene Auffassung | 247 |
| V. Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb | 248 |
| VI. Ergebnis | 249 |

| | |
|--|-----|
| § 7 Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG | 250 |
| A. Vergleich des Prüfungsaufbaus | 250 |
| B. Vergleich der Ermittlung des Referenzsystems | 251 |
| § 8 Zusammenfassung | 252 |
| Literaturverzeichnis | 259 |
| Sachverzeichnis | 272 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------|---|
| a. F. | alte Fassung |
| ABl. | Amtsblatt der Europäischen Union |
| Abs. | Absatz |
| Abschn. | Abschnitt |
| AEUV | Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union |
| AG | Aktiengesellschaft |
| AktG | Aktiengesetz |
| Anm. | Anmerkung[en] |
| AO | Abgabenordnung |
| Art. | Artikel |
| AStG | Außensteuergesetz |
| ATAD | Anti Tax Avoidance Directive, Richtlinie 2016/1164/EU vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. 2016 L 193, S. 1 |
| Aufl. | Auflage |
| Az. | Aktenzeichen |
| BB | Betriebs-Berater (Zeitschrift) |
| BDI | Bundesverband der Deutschen Industrie |
| Begr. | Begründer |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFHE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BFH/NV | Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| BGH | Bundesgerichtshof |
| BGHZ | Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen (Zeitschrift) |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BR | Bundesrat |
| BR-Drs. | Bundesrat-Drucksache |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BT | Bundestag |
| BT-Drs. | Bundestag-Drucksache |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| CDU | Christlich Demokratische Union Deutschlands |
| CSU | Christlich-Soziale Union in Bayern |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| ders. | derselbe |
| dies. | Dieselbe[n] |
| DStJG | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V. |

| | |
|--------|--|
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStRE | Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift) |
| DStRK | Deutsches Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| e. V. | eingetragener Verein |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte |
| EG | Europäische Gemeinschaft |
| EL | Ergänzungslieferung |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStH | Einkommensteuer-Hinweise 2018 |
| EStR | Einkommensteuer-Richtlinien 2012 – Amtliche Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts vom 16. 12. 2005 |
| EU | Europäische Union |
| EuG | Gericht der Europäischen Union (1. Instanz) |
| EuGH | Gerichtshof der Europäischen Union |
| EUR | Euro |
| EUV | Vertrag über die Europäische Union |
| EuZW | Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| EWG | Europäische Wirtschaftsgemeinschaft |
| FDP | Freie Demokratische Partei |
| FG | Finanzgericht |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| FMStFG | Gesetz zur Errichtung eines Finanzmarktstabilisierungsfonds |
| FR | FinanzRundschau (Zeitschrift) |
| gem. | gemäß |
| GewStG | Gewerbsteuergesetz |
| GewStR | Gewerbsteuer-Richtlinien 2009 – Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbesteuerrechts vom 28. 4. 2010 |
| GG | Grundgesetz |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz) |
| GmbHR | Die GmbH-Rundschau (Zeitschrift) |
| GrS | Großer Senat des Bundesfinanzhofs |
| GWR | Zeitschrift für Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| HFR | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift) |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |
| Hs. | Halbsatz |
| i. E. | im Einzelnen |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IFSt | Institut Finanzen und Steuern e. V. |
| ISR | Internationale SteuerRundschau (Zeitschrift) |
| IStR | Internationales Steuerrecht (Zeitschrift) |
| IWB | Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| JbFAST | Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht |
| KapG | Kapitalgesellschaft(en) |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KGaA | Kommanditgesellschaft auf Aktien |

| | |
|--------|--|
| KÖSDI | Kölner Steuerdialog (Zeitschrift) |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| KStG-E | Referentenentwurf des BMG, Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 23.8.2016 |
| KStR | Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 – Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Körperschaftsteuerrechts vom 6.4.2016 |
| Mio. | Million[en] |
| Mrd. | Milliarde[n] |
| NWB | NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| NZG | Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift) |
| NZI | Neue Zeitschrift für Insolvenzrecht (Zeitschrift) |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| oHG | offene Handelsgesellschaft |
| OLG | Oberlandesgericht |
| PersG | Personengesellschaft[en] |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RGBl. | Reichsgesetzblatt |
| Rn. | Randnummer[n] |
| RStBl. | Reichssteuerblatt |
| S. | Satz sowie Seite[n] |
| SCE | Societas Cooperativa Europaea (Europäische Genossenschaft) |
| SE | Societas Europaea (Europäische Gesellschaft) |
| SolzG | Solidaritätszuschlaggesetz |
| SPD | Sozialdemokratische Partei Deutschlands |
| StB | Der Steuerberater (Zeitschrift) |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 1934 |
| StBp | Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift) |
| SteuK | Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift) |
| StuB | Steuern und Bilanzen (Zeitschrift) |
| StuW | Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| Tz. | Textziffer[n] |
| Ubg | Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift) |
| UStAE | Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes – Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010 |
| UmwStE | BMF, Schreiben vom 11. 11. 2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. 2011 I S. 1314 (UmwStE) betreffend die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i. d. F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) |
| UmwStG | Umwandlungssteuergesetz |
| VVaG | Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit |
| WPüG | Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz |

Im Übrigen wird verwiesen auf: *Kirchner*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Auflage 2018

§ 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung

A. Problemstellung

„Das Unternehmenswohl verpflichtet zur Steuerminimierung. Dazu dient die Steuergestaltung, die dem Vorstand als Teil seiner Leitungsaufgabe zur Pflicht gemacht ist.“¹ Der Vorstand einer AG unterliegt insoweit der in § 93 Abs. 1 S. 1 AktG normierten Sorgfaltspflicht ordentlicher Geschäftsleiter und ist verpflichtet das Unternehmensergebnis nach Steuern i. S. des § 275 HGB zu maximieren.² Diese Pflichten gelten auch für GmbH-Geschäftsführer, da die in § 43 GmbHG normierten Pflichten des GmbH-Geschäftsführers denen des AG-Vorstands i. S. des § 93 AktG entsprechen.³ Eine Möglichkeit zur Maximierung des Nachsteuerertrags einer Kapitalgesellschaft⁴ ist die Reduzierung des Steueraufwands durch die Verrechnung von steuerlichen Verlusten.

Erzielt eine Körperschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit innerhalb eines Veranlagungszeitraums steuerliche Verluste, werden diese gesondert festgestellt und können mit steuerlichen Gewinnen⁵ vorausgehender bzw. nachfolgender Veranlagungszeiträume im Rahmen eines Verlustrücktrags bzw. Verlustvortrags verrechnet werden. Die Verrechnung von steuerlichen Verlusten mit steuerlichen Gewinnen führt dazu, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage der Körperschaft im Veranlagungszeitraum der Verlustverrechnung gemindert wird. Hierdurch kommt es zu einer geringeren Festsetzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die Verrechnung von steuerlichen Verlusten führt insoweit zu einem Vermögensvorteil (in Höhe der vorgenannten Steuerersparnis) und gleicht den Vermögensnachteil im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung infolge der Feststellung und fehlenden unmittelbaren Verlustverrechnung wieder aus.

¹ *Gassner*, in: Festschrift für Heinz Krejci, 2001, S. 605 ff.; ähnlich *Breuninger*, DB 2015, Heft 13, S. 5, wonach eine grundsätzliche Pflicht zur Optimierung der Steuerquote besteht.

² *Schön*, in: Festschrift für Michael Hoffmann-Becking, 2013, S. 1099, der die Auffassung vertritt, dass aggressive Steuerplanung im Grundsatz erlaubt sei, allerdings die Vorteile einer Steuergestaltung mit den damit verbundenen Nachteilen (z. B. Reputationsverluste) aufzuwiegen seien.

³ *Schneider*, in: Scholz, § 43 GmbHG, Rn. 1.

⁴ Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG insbesondere SE, AG, KGaA, GmbH. Nachfolgend werden diese Rechtsformen unter dem für steuerliche Zwecke relevanten Oberbegriff der „Körperschaften“ zusammengefasst.

⁵ D. h. ein zu versteuerndes Einkommen i. S. des § 7 Abs. 2 KStG bzw. Gewerbeertrag i. S. des § 7 GewStG, das bzw. der 0 EUR übersteigt.

Verluste sind im Steuerrecht stets an ein Steuersubjekt gebunden und nicht auf andere Steuersubjekte übertragbar.⁶ Dieser Grundsatz gilt nicht nur für natürliche, sondern auch für juristische Personen. Daher kann grundsätzlich nur die Körperschaft einen steuerlichen Verlust verrechnen, die mit der Körperschaft im Zeitpunkt der Verlustentstehung rechtlich identisch ist. Werden Anteile an einer Verlustkörperschaft übertragen, war der bisherige Anteilseigner von dem Vermögensnachteil der Verlustkörperschaft aus der Verlustfeststellung betroffen. Erzielt die Verlustkörperschaft nach der Übertragung ihrer Anteile steuerliche Gewinne, die sie mit den festgestellten steuerlichen Verlusten verrechnen kann, betrifft den Vermögensvorteil der Verlustkörperschaft den neuen Anteilseigner. Im Rahmen der Veräußerung und Abtretung der Anteile an der Verlustkörperschaft haben daher sowohl der bisherige als auch der neue Anteilseigner dasselbe Ziel: die Nutzung der steuerlichen Verluste der Verlustkörperschaft. Der neue Anteilseigner erzielt durch den Erwerb der Anteile und die anschließende Verrechnungsmöglichkeit der steuerlichen Verluste der Verlustkörperschaft einen zukünftigen Vermögensvorteil. Die Nutzung der steuerlichen Verluste durch die Verlustkörperschaft kann der neue Anteilseigner durch die Übertragung von gewinnträchtigen Geschäftstätigkeiten auf die Verlustkörperschaft forcieren. Dadurch kommt er gleichfalls seiner eingangs erläuterten Sorgfaltspflicht zur Steuerminimierung nach. Der bisherige Anteilseigner wird diesen zukünftigen Vermögensvorteil des neuen Anteilseigners aus der Verlustverrechnung bei der Kaufpreisbestimmung für die Anteile an der Verlustkörperschaft entsprechend berücksichtigen, so dass er gleichfalls an der Möglichkeit der zukünftigen Verlustnutzung des neuen Anteilseigners partizipiert. Somit haben sowohl der bisherige als auch der neue Anteilseigner ein wirtschaftliches Interesse an einem Handel mit Anteilen an Verlustkörperschaften.

Wegen der grundsätzlich freien Übertragbarkeit von Anteilen an Körperschaften und des damit ermöglichten Handels mit Anteilen an Verlustkörperschaften knüpfen der RFH sowie der BFH den Abzug von Verlusten einer Körperschaft nicht nur an die rechtliche, sondern auch an die wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft. Letztere wird nach der Rechtsprechung des BFH durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft geprägt.⁷ Die Voraussetzung der wirtschaftlichen Identität gab der BFH im Jahr 1986 wieder auf, weshalb der Gesetzgeber im Jahr 1988 besondere Verlustabzugsbeschränkungen für Körperschaften einführt.⁸ Werden nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2008 anwendbaren Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG⁹

⁶ Siehe zu den Rechtsprechungsgrundsätzen zur Verlustverrechnung die Ausführungen in Kapitel § 2 B. III.

⁷ BFH, Urteile vom 20. 5. 2008 – I R 87/07, BFHE 222, S. 245 (249 f.) und vom 12. 10. 2010 – I R 64/09, BFHE 231, S. 522 (524 f.).

⁸ Zur Rechtsentwicklung der Verlustverrechnung siehe die Ausführungen in Kapitel § 2 B.

⁹ Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, S. 1912 als § 8c S. 2 KStG a. F., geändert in § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a. F. mit Gesetz zur Moder-

innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaften an einen Erwerber übertragen (sog. schädlicher Beteiligungserwerb), sind die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar.¹⁰ Zum selben Zeitpunkt führte der Gesetzgeber auch eine Verlustabzugsbeschränkung ein, die einen anteiligen Verlustuntergang zur Rechtsfolge hatte (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG a. F.).¹¹ Darüber hinaus führte er ab dem Jahr 2009 diverse Verschonungsregelungen – u. a. mit Wirkung zum 1. Januar 2016 die Verschonungsregelung des § 8d KStG¹² – ein, die den Verlustuntergang der Höhe nach beschränken oder den Verlustuntergang dem Grunde nach verhindern.¹³

Die zu einem anteiligen Verlustuntergang führende Verlustabzugsbeschränkung i. S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a. F. unterlag bereits der verfassungsrechtlichen Überprüfung durch das BVerfG. Mit Beschluss vom 29. März 2017¹⁴ entschied das BVerfG, dass diese Verlustabzugsbeschränkung für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2015 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. In der Entscheidung berücksichtigte das BVerfG die in diesem Zeitraum anwendbaren Verschonungsregelungen, obwohl sich der schädliche Beteiligungserwerb im Streitjahr 2008 ereignete. Das BVerfG hat offengelassen, ob die Verlustabzugsbeschränkung i. S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a. F. durch die Einführung der Verschonungsregelung des § 8d KStG mit Wirkung zum 1. Januar 2016 den Anforderungen von Art. 3 Abs. 1 GG genügt.¹⁵ Dies „bedarf besonderer Betrachtung“.¹⁶

Nur wenige Monate nach der Entscheidung des BVerfG zum anteiligen Verlustuntergang hat das FG Hamburg mit seinem Beschluss vom 29. August 2017¹⁷ dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die zum vollständigen Verlustuntergang führende Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Eine Entscheidung des BVerfG ist noch nicht ergangen. Der dem Vorlagebeschluss zugrundeliegende schädliche Beteiligungserwerb ereignete sich – wie bei der Entscheidung des BVerfG zum anteiligen Verlustuntergang – im Streitjahr

nisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vom 12.8.2008, BGBl. I 2008, S. 2998.

¹⁰ Zur Wirkungsweise der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG siehe die Ausführungen in Kapitel § 3 A.

¹¹ Zur Anwendung der anteiligen Verlustuntergangsregelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a. F. siehe die Ausführungen in Kapitel § 2 B. VII.

¹² Eingeführt durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. 12. 2016, BGBl. I 2016, S. 2998.

¹³ Siehe die Ausführungen in Kapitel § 2 B. VI zur Rechtsentwicklung der Verschonungsregelungen.

¹⁴ BVerfG, Beschluss vom 29. 3. 2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106.

¹⁵ BVerfG, Beschluss vom 29. 3. 2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 161.

¹⁶ BVerfG, Beschluss vom 29. 3. 2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 161.

¹⁷ FG Hamburg, Beschluss vom 29. 8. 2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, S. 1906 zur Vorlage beim BVerfG, Az. 2 BvL 19/17.