

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 knüpften 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 einführte.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.