

Beschränkung der Verlustberücksichtigung bei der Umstrukturierung von Körperschaften

**– Eine Bewertung neuerer Gesetzesentwicklungen
am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG –**

**Inauguraldissertation zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität**

**vorgelegt von Fabian Schmitz-Herscheidt
aus Düsseldorf
Münster 2004**

Dekan: Prof. Dr. Pieroth

Erstgutachter: Prof. Dr. Birk

Zweitgutachter: PrivDoz. Dr. Jahndorf

Tag der mündlichen Prüfung: 13. Januar 2004

Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht

Band 9

Fabian Schmitz-Herschedt, LL.M.

**Beschränkung der Verlustberücksichtigung
bei der Umstrukturierung von Körperschaften**

**Eine Bewertung neuerer Gesetzesentwicklungen
am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG**

D 6 (Diss. Universität Münster (Westfalen))

**Shaker Verlag
Aachen 2004**

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 2004

Copyright Shaker Verlag 2004

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 3-8322-2362-2

ISSN 1619-8093

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407/95 96 - 0 • Telefax: 02407/95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • eMail: info@shaker.de

Meiner Frau

VORWORT

Die vorliegende Arbeit wurde im Mai 2003 fertiggestellt. Im Wintersemester 2003/04 nahm sie die rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Münster als Dissertation an.

Mein Dank gilt insbesondere Herrn Prof. Dr. Birk, der meine Arbeit betreute und förderte. Er stand mir mit gutem Rat stets beiseite. Außerdem möchte ich Herrn Priv.-Doz. Dr. Jahndorf danken für die sehr schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Zu besonderem Dank bin ich der Konrad-Adenauer-Stiftung (Begabtenförderung) verpflichtet. Durch ein Graduiertenstipendium hat sie meiner Dissertation einen finanziellen Rahmen eröffnet. Auch von der ideellen Förderung der Konrad-Adenauer-Stiftung durfte ich stark profitieren.

Münster, im Januar 2004

INHALTSVERZEICHNIS

Einleitung

A) Problemaufriss	1
B) Gang der Darstellung	3
I) Einteilung in fünf Abschnitte	3
II) Struktur der einzelnen Abschnitte	4

Kapitel 1: Beschränkung des Verlustausgleichs

§ 1: Verlustausgleich bei Umwandlung in Personengesellschaft

A) Beschränkung der Berücksichtigung von Verlusten	7
I) Entstehung eines Gewinns oder Verlusts	7
1) Unterscheidung von Übertragungsgewinn und Übernahmegewinn	8
a) Übertragungsgewinn	8
b) Übernahmegewinn / -verlust	10
2) Ermittlung des Übernahmegewinns oder -verlusts	12
a) Unterschiedsbetrag zwischen Wirtschaftsgütern und Anteilen	12
aa) Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter	12
bb) Buchwert der Anteile	13
cc) Ergebnis des Unterschiedsbetrags	13
b) Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft	15
aa) Gesetzlich unterstellter Regelfall	15
bb) Fiktiv gleichgestellte „Sonderfälle“	15
cc) Besteuerung verbleibender Anteile	17
c) Erhöhung des Gewinns oder Verringerung des Verlusts gem.	
§ 4 V UmwStG	18
aa) Anrechenbare Körperschaftsteuer	18
bb) Sperrbetrag i.S.d. § 50c EStG	19
3) Ergebnis	20
II) Berücksichtigung von Übernahmeverlusten	21
1) Verlustberücksichtigung gem. § 4 VI UmwStG n.F.	22
2) Umwandlungsmodell	23

3) Beschränkung dieser Verlustberücksichtigung durch § 4 VI UmwStG n.F.	24
B) Rechtfertigung der Beschränkungen?	25
I) Beurteilung am Maßstab des Art. 3 I GG	26
1) Allgemeine Beurteilungskriterien	26
2) Spezielle Beurteilungskriterien im Steuerrecht	27
a) Gleichbehandlung entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip	27
b) Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen durch „besondere sachliche Gründe“	30
c) Geltung dieser Beurteilungskriterien im Umwandlungssteuerrecht	30
II) Unvereinbarkeit von § 4 VI UmwStG n.F. mit Art. 3 I GG	31
1) Ungleichbehandlung und Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip	31
a) Widerspruch zum Nettoprinzip	31
b) Widerspruch zum Grundsatz der Subjektbesteuerung	32
c) Ungleichbehandlung zwischen Vermögensübertragung und Liquidation	34
2) Keine Rechtfertigung durch „besondere sachliche Gründe“	34
a) Keine Rechtfertigung durch Missbrauchsverhinderung	35
aa) Neuregelung bewirkt Systembruch	36
bb) Neuregelung erfasst auch Gestaltungen ohne missbräuchlichen Charakter	38
b) Keine Rechtfertigung durch systemimmanente Gründe	39
aa) Umstellung des körperschaftsteuerlichen Systems	40
bb) Vergleich zu § 5 IV UmwStG 1977	43
3) Ergebnis	45

§ 2: Verlustausgleich bei Umwandlung in Körperschaft

A) Beschränkung der Berücksichtigung von Verlusten	46
I) Kein Ansatz eines Übernahmegewinns oder -verlusts	46
1) Konzeptionelle Gründe für den fehlenden Ansatz eines Übernahmeergebnisses	47
2) Ermittlung eines Übernahmegewinns/-verlusts	49
a) Unterschiedsbetrag zwischen Anteilen und Wirtschaftsgütern	49
b) Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft	51
aa) Gesetzessystematisch vorausgesetzter Regelfall	51
bb) Anteile im Vermögen eines Dritten	52
II) Beteiligungskorrekturgewinn als Rückgängigmachung einer Verlustverwendung	53
1) Hinzurechnung eines Beteiligungskorrekturgewinns	53
a) Entstehung eines Beteiligungskorrekturbetrags	53

b) Bedeutung des Beteiligungskorrekturgewinns im Kombinationsmodell	55
c) Systematischer Hintergrund des Beteiligungskorrekturgewinns	56
2) Entfall des Hinzurechnungshöchstbetrags	57
a) Hinzurechnungshöchstbetrag gem. § 12 II 4 UmwStG a.F.	58
b) Bedeutung des Hinzurechnungshöchstbetrags im Kombinationsmodell	59
c) Entfall des Höchstbetrags zur Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung	59
3) Kritik am Entfall des Hinzurechnungshöchstbetrags	62
a) Im Schrifttum vorgetragene Kritik	62
b) Teleologische Reduktion des § 12 II 2 UmwStG?	64
B) Rechtfertigung der Beschränkungen?	66
I) Ungleichbehandlung i.S.d. Art. 3 I GG	67
1) Widerspruch zum Nettoprinzip	67
a) Gleichbehandlung von Ungleichen	67
b) Ungleichbehandlung von Gleichen	67
2) Keine Ungleichbehandlung zwischen Umwandlung und Anteilsveräußerung	69
II) Keine Rechtfertigung durch „besondere sachliche Gründe“	70
1) Keine Rechtfertigung durch Missbrauchsverhinderung	70
2) Keine Rechtfertigung durch systemimmanente Gründe	73
a) Doppelte Verlustnutzung	73
aa) § 12 II UmwStG a.F. bewirkt potentielle doppelte Verlustnutzung	73
bb) § 12 II UmwStG n.F. bewirkt potentielle „Keinmalnutzung“ der Verluste	74
cc) Verhinderung doppelter Verlustnutzung rechtfertigt Ungleichbehandlung nicht	75
b) Typisierende Betrachtung	75
c) Folgerungen für die verfassungsmäßigen Anforderungen an § 12 II UmwStG	78
3) Ergebnis	79

Kapitel 2: Beschränkung des Verlustabzugs

§ 1: Verlustabzug bei Umwandlung in Personengesellschaft

A) Beschränkung der Berücksichtigung von Verlustabzügen	81
I) Kein direkter Übergang von Verlustvorträgen gem. § 4 II 2 UmwStG	81
1) Ursprünglicher Regelungsgehalt des § 4 II 1, 2 UmwStG (vor dem StBerG)	82
a) Kein Übergang von Verlusten i.S.d. § 2a, 15 IV, 15a EStG?	83
b) Richtige Ansicht: Zumindest Übergang von Verlusten i.S.d. § 15a EStG	84

2) Verschärfung des § 4 II 2 UmwStG durch das StBerG	86
II) Indirekte Wirkung von Verlustvorträgen	87
1) Indirekte Auswirkung auf Übernahmeergebnis	87
2) Verbleibende Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen	89
a) Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen bereits vor dem StSenKG	89
aa) Nichtberücksichtigung mangels Übernahmeergebnisses	89
bb) Nichtberücksichtigung von Verlusten i.S.d. § 15a EStG?	90
cc) Ergebnis	92
b) Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen nach dem StSenKG	92
B) Rechtfertigung der Beschränkungen?	93
I) Konkretisierung von Art. 3 I GG hinsichtlich steuerlicher Verlustabzüge	93
1) Das Nettoprinzip im Spannungsverhältnis zum Periodizitätsprinzip	93
2) Der Verlustabzug als gesetzgeberische Abwägung zwischen den Prinzipien	96
II) Vereinbarkeit von § 4 II 2 UmwStG mit Art. 3 I GG	97
1) Partieller Widerspruch gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	97
a) Nettoprinzip	98
b) Grundsatz der Subjektbesteuerung	99
aa) Subjektgebundenheit von Verlustabzügen i.S.d. § 10d EStG	99
(1) Persönliche Leistungsfähigkeit	100
(2) Zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge	102
(3) Keine Übertragbarkeit der Grundsätze zum Erbfall	103
bb) Subjektgebundenheit von Verlustabzügen i.S.d. §§ 2a, 15 IV EStG	104
cc) Keine Subjektgebundenheit von Verlusten i.S.d. § 15a EStG	105
c) Zwischenergebnis	107
2) Keine Rechtfertigung für Entfall von Verlusten i.S.d. § 15a EStG	108
a) Keine Rechtfertigung durch systemimmanente Gründe	108
aa) Doppelte Verlustnutzung	109
bb) Systematisch korrekte Regelung	110
b) Keine Rechtfertigung durch Missbrauchsverhinderung	111
3) Ergebnis	112

§ 2: Verlustabzug bei Umwandlung in Körperschaft

A) Beschränkung der Berücksichtigung von Verlustabzügen	113
I) Entwicklung der übertragbaren Verlustarten	113
1) Ursprünglicher Regelungsgehalt des § 12 III 1, 2 UmwStG (vor dem StBerG)	114
2) Keine materielle Rechtsänderung durch das StBerG	116
3) Verschärfung im Entwurf des StVergAbG 2003	117

II) Verschärfung der Voraussetzungen für eine Übertragung	117
1) Ursprünglicher Regelungsgehalt des § 12 III 2 UmwStG (vor dem UntStFortG)	117
a) Voraussetzungen des § 12 III 2 UmwStG a.F.	118
b) Rechtsfolge des § 12 III 2 UmwStG a.F.	119
c) Bedeutung des § 12 III 2 UmwStG a.F. im Vergleich zu § 15 III UmwStG 1977	120
2) Verschärfung des § 12 III 2 UmwStG durch das UntStFortG 1997	122
a) Voraussetzungen des § 12 III 2 UmwStG n.F.	122
aa) Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat	122
bb) Qualifizierte Fortführung des Betriebs oder Betriebsteils	125
cc) Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz?	127
b) Rechtsfolge des § 12 III 2 UmwStG n.F.	129
c) Bedeutung des § 12 III 2 UmwStG n.F. im Vergleich zur alten Fassung	129
3) Ausschluss der direkten Verlustübertragung im Entwurf des StVergAbG 2003	131
a) Verbleibende Möglichkeit der Verlustberücksichtigung	131
b) Bedeutung der Neuregelung	132
B) Rechtfertigung der Beschränkungen?	134
I) Nettoprinzip	135
II) Grundsatz der Subjektbesteuerung	135
III) Ergebnis	137

§ 3: Der körperschaftsteuerliche Verlustabzug

A) Beschränkung der Berücksichtigung von Verlustabzügen	138
I) Konkurrenzverhältnis von § 8 IV KStG und § 12 III UmwStG	139
1) Verlust der wirtschaftlichen Identität vor oder aufgrund der Umwandlung	139
2) Verlust der wirtschaftlichen Identität nach der Umwandlung	141
II) Entwicklung der Voraussetzungen des körperschaftsteuerlichen Verlustabzugs	143
1) Die Rechtsprechung vor der Kodifikation	143
a) Versagung des Verlustabzugs zur Missbrauchsverhinderung	143
b) Kein Verlustabzug bei Wechsel des „persönlichen und sachlichen Substrats“	144
c) Abkehr von der alten Rechtsprechung und Erlaubnis des Mantelkaufs	145
2) Die Kodifikation im Steuerreformgesetz 1990	146
a) Sinn und Zweck des § 8 IV KStG	147
b) Voraussetzungen und Rechtsfolge des § 8 IV 2 KStG (1990)	150

aa) Persönliches Substrat	150
bb) Sachliches Substrat	153
(1) Einstellung des Geschäftsbetriebs	153
(2) Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens	154
(3) Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs	158
cc) Rechtsfolge	158
c) Verstoß von § 8 IV 1, 2 KStG gegen den Bestimmtheitsgrundsatz?	159
3) Verschärfung des § 8 IV KStG im UntStFortG 1997	161
a) Verschärfung der Tatbestandsmerkmale des § 8 IV 2 KStG n.F.	162
b) Sanierungsklausel gem. § 8 IV 3 KStG n.F.	162
aa) Sanierungsbegriff	163
bb) Geschäftsbetrieb, der den Verlust verursacht hat	166
cc) Qualifizierte Fortführung des Geschäftsbetriebs	166
c) Verstoß von § 8 IV 3 KStG gegen den Bestimmtheitsgrundsatz?	168
4) Weitere Verschärfung im Entwurf des StVergAbG 2003	169
B) Rechtfertigung der Beschränkungen?	172
I) Ungleichbehandlung i.S.d. Art. 3 I GG	172
1) Verstoß gegen das Nettoprinzip	173
2) Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichen	173
II) Keine Rechtfertigung durch „besondere sachliche Gründe“	174
1) Missbrauchsverhinderung	175
2) Keine Rechtfertigung durch systemimmanente Gründe	177
a) Einbezug wirtschaftlicher Faktoren ist unsachgemäß	178
aa) Wirtschaftliche Betrachtung: Schluss von der Prämisse auf die Folgerungen	178
bb) Abstraktion von Gesellschaft und Betriebsvermögen	179
cc) Abstraktion von Gesellschaft und Anteilseignern	180
b) Der Durchgriff im Zivilrecht: keine Rückschlüsse für § 8 IV KStG	182
3) Ergebnis	184
 Zusammenfassung	 186
 Bibliographie	
I) Rechtsprechung und Verwaltungserlasse	188
II) Kommentare, Lehrbücher, Monographien, Festschriftbeiträge	192
III) Beiträge in Zeitschriften	199