

§ 8 Abs. 4 KStG im Regelungssystem des Verlustausgleichs

Inaugural-Dissertation

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

vorgelegt von Magdalena Wiesemann

aus Neheim-Hüsten, jetzt Arnsberg
2004

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Dieter Birk
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Bernhard Großfeld
Dekan: Prof. Dr. Bodo Pieroth
Tag der mündlichen Prüfung: 15. März 2004

Berichte aus der Rechtswissenschaft

Magdalena Wiesemann

**§ 8 Abs. 4 KStG im Regelungssystem
des Verlustausgleichs**

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.: WWU Münster (Westfalen), Rechtswissenschaftliche Fakultät,

Univ., Diss., 2004

D 6

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 3-8322-3093-9

ISSN 0945-098X

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

Vorwort

Die vorliegende Monographie wurde im August 2003 abgeschlossen und im Wintersemester 2003/2004 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Ihre Entstehung wäre nicht möglich gewesen ohne die vielfältige Hilfe und Unterstützung, für die ich mich herzlich bedanken möchte.

An erster Stelle ist hier mein Doktorvater, Prof. Dr. Dieter Birk, zu nennen. Er gab mir sowohl die Anregung zum Thema der Arbeit als auch wertvolle Hinweise für ihre Erstellung und betreute sie zügig. Ebenso möchte ich Herrn Priv. Doz. Dr. Rainer Wernsmann für seine besondere fachliche wie persönliche Unterstützung danken. Mein Dank gilt zudem Herrn Prof. Dr. Bernhard Großfeld für die freundliche Übernahme und umgehende Erstattung des Zweitgutachtens.

Für das Korrekturlesen des Manuskripts danke ich Frau Dr. Nina Freiburg und Frau Dr. Eva Fleißig. Meine engsten Freunde und meine Geschwister, die mir stets hilfreich zur Seite standen und mich immer wieder erneut motivierten, haben wesentlich zur Fertigstellung der Arbeit beigetragen. Ihnen möchte ich besonders danken.

Mein größter Dank gilt schließlich meinen Eltern, Rita und Hermann Wiesemann. Sie haben mich während meiner Ausbildung äußerst großzügig gefördert, stets zum Weitermachen ermutigt und auch sonst in jeglicher Weise hervorragend unterstützt. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Datteln, im Juli 2004

Magdalena Wiesemann

Meinen Eltern

Inhaltsverzeichnis

Teil A. Einleitung: Rechtlicher Regelungsgehalt und wirtschaftliche Bedeutung des § 8 Abs. 4 KStG	1
Teil B. Rechtliche und wirtschaftliche Identität	3
I. Rechtliche Identität als allgemeine Voraussetzung des Verlustausgleichs	3
II. Wirtschaftliche Identität	4
1. Systematische Interpretation im Lichte anderer Verlustausgleichsfälle	5
a) Zusammenveranlagung von Ehegatten, § 26b EStG	5
b) Organschaft, §§ 14 ff KStG, § 2 Abs. 2 GewStG	8
aa) Im Körperschaftsteuerrecht	8
bb) Im Gewerbesteuerrecht	11
c) Erbfall	12
d) Umwandlungen	16
aa) Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft	17
bb) Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	19
cc) Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	21
dd) Verschmelzung oder Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft	21
ee) Verschmelzung oder Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft	24
e) Verbund öffentlicher Betriebe	24
f) Gewinnpoolung	26
g) Ergebnis und Konsequenzen für die Bedeutung der wirtschaftlichen Identität gem. § 8 Abs. 4 KStG	27
2. Interpretation aufgrund der historischen Entwicklung	28
a) Begriff "Mantelkauf"	29
b) Zivilrechtliche Wirksamkeit des Mantelkaufs	29
c) Wirtschaftliche Motivation des Mantelkaufs	32
d) Entwicklung der Mantelkaufregelung	33
e) Ergebnis der historischen Interpretation	37
3. Interpretation durch Rechtsvergleich mit der österreichischen Mantelkaufregelung, § 8 Abs. 4 Ziff. 2 öKStG	37
a) Österreichische Verlustverrechnung	38
b) Österreichische Mantelkaufregelung	40
4. Bedeutung der wirtschaftlichen Identität	43
Teil C. Auslegung und Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG	44
I. Merkmale nach § 8 Abs. 4 S. 2 KStG	44
1. Übertragung von mehr als 50% der Anteile	44
a)"Anteile"	45
aa) Stimmrechte	46
bb) Bezugs- und Genussrechte	48
b) Umfang von 50%	50
c) Maßgebliche Übertragungsakte	51
aa) Erwerber der Anteile	51

bb) Mehrere Übertragungen	52
cc) Sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen einzelnen Übertragungsakten..	53
dd) Entgeltlichkeit.....	56
ee) Übertragungen von Todes wegen	57
d) Ergebnis zur Auslegung des Merkmals "Anteile".....	58
2. Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens.....	59
a) Betriebsvermögen	59
aa) Ansatz und Bewertung des Betriebsvermögens.....	59
(1) Aktivvermögen	60
(2) Bewertung.....	61
bb) Immaterielle Wirtschaftsgüter	62
cc) Pacht und Leasing	62
dd) Beteiligungen an Organ- oder Personengesellschaften	63
b) Geschäftsbetrieb	66
c) Bemessung des zugeführten Betriebsvermögens.....	68
aa) Ersatzinvestitionen	68
bb) Saldierungen mit Ausschüttungen	70
cc) Fremdfinanzierungen	71
dd) Branchenwechsel.....	72
d) Ergebnis zur Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens.....	74
3. Zusammenhang zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung	75
4. Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes.....	78
II. Merkmale nach § 8 Abs. 4 S. 1 KStG.....	79
1. Bedeutung der „wirtschaftlichen Identität“ gem. Satz 1	80
2. Anteilsübertragungen	82
a) Entgeltlichkeit der Übertragung.....	83
b) Kapitalerhöhungen.....	83
c) Stimmrechte.....	84
d) Übertragung mittelbarer Beteiligungen	84
3. Zuführung neuen Betriebsvermögens.....	88
a) Stellung von Sicherheiten einschließlich Bürgschaften	88
b) Örtliche Verlagerung der Betriebsvermögenszuführung	89
c) Betriebsvermögenszuführung nach Verschmelzung oder Spaltung	89
4. Ergebnis zu den Merkmale nach § 8 Abs. 4 S. 1 KStG.....	91
III. Ausnahme für Sanierungsfälle, § 8 Abs. 4 S. 3 KStG	92
1. Sanierung	92
a) Sanierungsbedürftigkeit.....	94
b) Sanierungseignung	95
c) Sanierungsabsicht.....	97
2. Geschäftsbetrieb	98
3. Fortführung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebes.....	99
a) Qualität des Vergleichs- und Fortführungsmaßstabes	100
b) Quantität des Vergleichsmaßstabes	101
4. Fortführungszeitraum von fünf Jahren	103
5. Quantität des Fortführungsmaßstabes	103
6. Ergebnis zu den Ausnahmen für Sanierungsfälle, § 8 Abs. 4 S. 3 KStG	104
V. Umfang des Verlustausgleichsverbots.....	105
VI. Feststellungslast	109
VII. Bewertung der Ergebnisse der Auslegung und Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG	110

Teil D. Verfassungsrechtliche Überprüfung des § 8 Abs. 4 KStG	111
I. Vereinbarkeit des § 8 Abs. 4 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG	111
1. Maßgebliches Vergleichskriterium	112
a) Körperschaften als Träger von Leistungsfähigkeit	113
b) Rechtfertigung des Verlustausgleichs	114
aa) Ableitung aus dem Begriff "Leistungsfähigkeit"	115
bb) Historischer Hintergrund des Verlustausgleichs	116
cc) Systematischer Zusammenhang zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip	117
dd) Teleologische Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips	118
c) Rechtfertigung des Periodenübergreifens.....	119
d) Ergebnis zum Vergleichsmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG	122
2. Ungleichbehandlung.....	123
3. Sachlicher Grund.....	125
a) Fortbestand der rechtlichen und Verlust der wirtschaftlichen Identität (Fall 2).....	125
b) Verlust der rechtlichen und Fortbestand der wirtschaftlichen Identität (Fall 3)	129
c) Verlust der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität (Fall 4).....	131
d) Fortbestand der rechtlichen und Verlust der wirtschaftlichen Identität im Sanierungsfall	131
4. Ergebnis der Vereinbarkeit des § 8 Abs. 4 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG.....	132
II. Vereinbarkeit der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG mit Art. 20 Abs. 3 GG....	133
1. Echte oder unechte Rückwirkung des § 34 Abs. 6 KStG a.F.	135
2. Überwiegendes Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage	139
Teil E. Änderungsvorschlag des § 8 Abs. 4 S. 2 und 3 KStG durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz.....	142
I. Regelung zur Förderung der Praktikabilität	144
II. Regelungen zur Missbrauchsvermeidung	145
Teil F. Zusammenfassung.....	146

Abkürzungsverzeichnis

Zu den verwendeten Abkürzungen vergleiche:

Kirchner, Hildebert
 Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache
 5. Auflage, Berlin 2003