



Die Verschonungsregelung des § 8d KStG
– eine verfassungs- und europarechtliche Analyse

Dissertation

Der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

der Universität Augsburg

zur Erlangung des Grades eines

Doktors der Wirtschaftswissenschaften

(Dr. rer. pol.)

Vorgelegt von

Jens Denninger

(M. Sc., Diplom-Betriebswirt (FH))

Erstgutachter: Prof. Dr. Robert Ullmann

Zweitgutachter: Prof. Dr. Stephan Rasch

Vorsitzender der mündlichen Prüfung: Prof. Dr. Yarema Okhrin

Tag der mündlichen Prüfung: 23.10.2020

Gliederung

§ 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung	1
A. Problemstellung.....	1
B. Gang der Untersuchung.....	5
§ 2 Begrifflichkeiten und Rechtsentwicklung	6
A. Begrifflichkeiten.....	6
B. Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen	12
§ 3 Wirkungsweise des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie der Verschonungsregelungen	36
A. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG	36
B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der bisherigen Verschonungsregelungen	41
C. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 8d KStG.....	45
§ 4 Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG	59
A. Verfassungsrechtliche Prinzipien	60
B. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG	74
C. Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG	102
§ 5 Vorschläge für einen verfassungskonformen § 8d KStG	221
§ 6 Europarechtliche Analyse des § 8d KStG	223
A. Grundlagen des Beihilferechts.....	224
B. Beihilfeprüfung des § 8d KStG	242
§ 7 Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG	256
§ 8 Zusammenfassung	259

Inhaltsverzeichnis

Gliederung	II
Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	1
§ 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung.....	1
A. Problemstellung	1
B. Gang der Untersuchung.....	5
§ 2 Begrifflichkeiten und Rechtsentwicklung.....	6
A. Begrifflichkeiten.....	6
I. Verlustregelungen des EStG	6
1. Steuerlicher Verlust.....	6
2. Verlustverrechnung.....	7
a. Verlustausgleich.....	7
b. Verlustabzug	8
c. Verlustabzugsbeschränkungen	10
II. Besondere Verlustregelungen des KStG.....	11
1. Besondere Verlustabzugsbeschränkungen des KStG.....	11
2. Verschonungsregelungen zu Verlustabzugsbeschränkungen des KStG	12
B. Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen	12
I. Bewusste Verlustnutzung (Mantelkauf).....	13
II. Verhinderung der bewussten Verlustnutzung.....	14
III. Rechtsprechung zum Mantelkauf.....	17
1. Urteil vom 12. Mai 1936.....	17
2. Urteil vom 8. Januar 1958.....	17
3. Urteil vom 15. Februar 1966.....	19
4. Urteil vom 19. Dezember 1973	20
5. Urteile vom 29. Oktober 1986	21
IV. Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a.F.	22
V. Einführung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG.....	25
1. Nachfolgeregelung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F.	25
2. Vereinfachung.....	26
3. Erhöhung von Steuereinnahmen	26
VI. Die Einführung von Verschonungsregelungen	26
1. Entwurf einer Verschonungsregelung bei Wagniskapitalgesellschaften.....	27
2. Verschonungsregelung bei Finanzmarktstabilisierungsfonds.....	28
3. Verschonungsregelung der Sanierungsklausel	28
4. Verschonungsregelung der Konzernklausel	29
5. Verschonungsregelung der Stille-Reserven-Klausel.....	30
6. Verschonungsregelung des § 8d KStG.....	31
VII. Aufhebung des anteiligen Verlustuntergangs.....	34
§ 3 Wirkungsweise des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie der Verschonungsregelungen.....	36
A. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG	36

I. Gesetzeswortlaut	36
II. Rechtsfolgen	37
1. Anteiliger oder vollständiger Verlustuntergang	37
2. Besonderheit: Unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb	38
3. Besonderheit: Verlustuntergang bei Organschaft	40
B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der bisherigen Verschonungsregelungen	41
I. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG)	41
II. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG)	43
III. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)	45
C. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 8d KStG	45
I. Gesetzeswortlaut	45
II. Tatbestandsmerkmale	47
1. Schädlicher Beteiligungserwerb	47
2. Antrag	47
3. Beobachtungszeitraum	47
4. Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb	49
5. Schädliche Ereignisse i.S. des § 8d Abs. 2 KStG	49
6. Ausschluss der Anwendung aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 2 KStG	50
III. Rechtsfolgen	50
1. Verlusterhalt und Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag	51
a. Verlusterhalt	51
b. Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag	51
2. Verlustuntergang bei fortführungsschädlichen Ereignissen	52
a. Schädliche Ereignisse im nachlaufenden Beobachtungszeitraum	52
b. Anwendung der Stille-Reserven-Klausel	53
3. Verwendungsreihenfolge	55
a. Verlustvorträge nach 10d Abs. 4 KStG und nach § 8d KStG	55
b. Stille-Reserven-Klausel	56
IV. Anwendungskonkurrenz und Adressatenkreis der Verschonungsregelung des § 8d KStG	56
§ 4 Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG	59
A. Verfassungsrechtliche Prinzipien	60
I. Bestimmtheitsgebot	60
II. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	61
1. Schutzbereich	61
a. Leistungsfähigkeits- und objektives Nettoprinzip	63
b. Prinzip der Folgerichtigkeit	65
2. Feststellung und Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung	67
a. Ungleichbehandlung	67
b. Rechtfertigung	67
aa. Prüfungsmaßstab	68
bb. Rechtfertigungsgründe	70
[1] Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke	70
[2] Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse	71
[3] Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen	72
[4] Prinzipien- und Systemwechsel	73
III. Rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung	74
B. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG	74

I. Festgestellte Verfassungswidrigkeit des anteiligen Verlustuntergangs.....	75
1. Sachverhalt des dem FG Hamburg zugrundeliegenden Vorlagebeschlusses.....	75
2. Trennungsprinzip.....	75
3. Ungleichbehandlung.....	76
4. Rechtfertigungsgründe.....	76
a. Prüfungsmaßstab.....	76
b. Anknüpfung an § 8 Abs. 4 KStG a.F. als Missbrauchsvermeidungsnorm.....	77
c. Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilsübertragung.....	79
d. Prinzipien- und Systemwechsel (Gedanke der Unternehmeridentität).....	81
5. Weitere Feststellungen.....	82
II. Mögliche Verfassungswidrigkeit des vollständigen Verlustuntergangs.....	83
1. Finanzgerichtliche Entscheidungen zu § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F.	83
a. Sächsisches FG, Urteil vom 16. März 2011.....	83
aa. Auffassung der Rechtsprechung.....	83
bb. Reaktion der Literatur.....	85
b. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28. August 2015.....	85
aa. Auffassung der Rechtsprechung.....	85
bb. Reaktion der Literatur.....	86
c. FG Köln, Urteil vom 31. August 2016.....	86
aa. Auffassung der Rechtsprechung.....	86
bb. Reaktion der Literatur.....	88
d. FG Hamburg, Beschluss vom 29. August 2017.....	88
2. Eigene Auffassung.....	93
a. Rechtfertigungsgrund 1: Missbrauchsvermeidung.....	93
b. Rechtfertigungsgrund 2: Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilseignerwechsel.....	94
aa. Schädlichkeitsgrenze.....	95
bb. Zählerwerb.....	96
cc. Abstellen auf gesellschaftsrechtliche Merkmale.....	97
c. Rechtfertigungsgrund 3: Prinzipien- und Systemwechsel.....	100
d. Zwischenergebnis.....	100
C. Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG.....	102
I. Verfassungsrechtlicher Prüfungsumfang.....	102
II. § 8d KStG im Lichte des Bestimmtheitsgebots.....	103
1. Begriff „Geschäftsbetrieb“.....	103
a. Grammatische Auslegung.....	103
aa. Allgemeiner Sprachgebrauch.....	103
bb. Besonderer Sprachgebrauch.....	104
[1] Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG.....	104
[2] Konkretisierung anhand qualitativer Merkmale.....	105
b. Historische Auslegung.....	108
aa. Begriff des Gewerbebetriebs und Erfordernis der Unternehmensidentität.....	109
bb. Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht.....	110
c. Systematische Auslegung.....	112
d. Teleologische Auslegung.....	116
e. Zusammenfassung.....	118
2. Begriff „Einstellung des Geschäftsbetriebs“.....	120
a. Grammatische Auslegung.....	121
b. Historische Auslegung.....	121
c. Systematische Auslegung.....	123
d. Teleologische Auslegung.....	125
e. Zusammenfassung.....	125

3. Begriff „Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs“	126
a. Grammatische Auslegung	126
b. Historische Auslegung	127
c. Systematische Auslegung.....	127
d. Teleologische Auslegung.....	130
e. Zusammenfassung	131
4. Begriff „Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung“	131
a. Grammatische Auslegung	131
b. Historische Auslegung	132
c. Systematische Auslegung.....	133
d. Teleologische Auslegung.....	135
e. Zusammenfassung	136
III. § 8d KStG im Lichte des allgemeinen Gleichheitssatzes.....	137
1. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung	137
a. Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 1.....	137
b. Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 2.....	138
c. Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 3.....	138
d. Zwischenergebnis	139
2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	139
a. Prüfungsmaßstab: Willkür- oder neue Formel.....	139
b. Relevante Rechtfertigungsgründe	140
aa. Förderungs- und Lenkungszweck.....	141
[1] Sachgerechte Auswahl des begünstigten Personenkreises.....	142
[2] Sachgerechte Bemessung für die Vergünstigung	144
[3] Zwischenergebnis	145
bb. Missbrauchsvermeidung	145
cc. Verlust der wirtschaftlichen Identität	147
c. Überprüfung der relevanten Rechtfertigungsgründe im Einzelnen	149
aa. Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb	149
[1] Missbrauchsvermeidung.....	149
[a] Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb.....	149
[b] Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben	151
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	153
[a] Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb.....	153
[b] Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben	154
[3] Zwischenergebnis	155
bb. Einstellung des Geschäftsbetriebs.....	155
[1] Missbrauchsvermeidung.....	155
[a] Verlufterhalt.....	155
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	156
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	158
[a] Verlufterhalt.....	158
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	159
[3] Zwischenergebnis	159
cc. Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs	159
[1] Missbrauchsvermeidung.....	160
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	161
dd. Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung	163
[1] Missbrauchsvermeidung.....	163
[a] Verlufterhalt.....	163
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	164
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	165
[a] Verlufterhalt.....	165
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	165
[3] Zwischenergebnis	166

ee. Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs	166
[1] Missbrauchsvermeidung.....	167
[a] Verlusterhalt.....	167
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	168
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	169
[a] Verlusterhalt.....	169
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	170
[3] Zwischenergebnis	170
ff. Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft	170
[1] Missbrauchsvermeidung.....	171
[a] Verlusterhalt.....	173
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	174
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	177
[a] Verlusterhalt.....	181
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	185
[3] Zwischenergebnis	185
gg. Einnehmen einer Organträgerstellung	186
[1] Missbrauchsvermeidung.....	186
[a] Verlusterhalt.....	187
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	187
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	188
[a] Verlusterhalt.....	189
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	191
[3] Zwischenergebnis	191
hh. Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert.....	191
[1] Missbrauchsvermeidung.....	192
[a] Verlusterhalt.....	193
[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	194
[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität	197
[3] Zwischenergebnis	198
3. Zusammenfassung über die relevanten Rechtfertigungsgründe	199
IV. § 8d KStG im Lichte des rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	203
1. Antragstellung und Zeitpunkt der Antragstellung	203
a. Legitimer Zweck der Antragstellung.....	203
aa. Zeitpunkt der Umqualifizierung	203
bb. Anwendungskonkurrenz mit Stille-Reserven-Klausel	205
cc. Kundgabe der Entscheidung zur Verlustverschonung	205
b. Geeignetheit.....	205
c. Erforderlichkeit.....	206
d. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne.....	207
aa. Form- und Fristenfordernisse	207
bb. Kenntnisse über die Verschonungsfähigkeit.....	209
cc. Nachträglicher Antrag und Widerruf des Antrags.....	211
dd. Zwischenergebnis	213
2. Fehlende zeitliche Begrenzung des nachlaufenden Beobachtungszeitraums	214
a. Legitimer Zweck.....	214
b. Geeignetheit.....	215
c. Erforderlichkeit.....	215
d. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	216
aa. Nachbehaltensfristen anderer Steuervergünstigungsregelungen.....	216
bb. Erhöhter Dokumentationsaufwand.....	217
cc. Zwischenergebnis.....	219
§ 5 Vorschläge für einen verfassungskonformen § 8d KStG	221
§ 6 Europarechtliche Analyse des § 8d KStG.....	223

A. Grundlagen des Beihilferechts.....	224
I. Tatbestandsmerkmale der Beihilfe.....	226
1. Vorliegen eines Unternehmens.....	226
2. Finanzierung aus staatlichen Mitteln.....	226
3. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens.....	227
4. Selektivität der Maßnahme.....	228
a. Allgemeine Grundsätze.....	228
b. Regionale und materielle Selektivität.....	229
c. Besondere Fragen hinsichtlich steuerlicher Maßnahmen.....	230
aa. Ermittlung des Referenzsystems.....	230
[1] EuG, Urteile vom 4. Februar 2016.....	232
[2] EuGH, Urteile vom 28. Juni 2018.....	233
[3] Anzuwendender Ansatz zur Ermittlung des Referenzsystems.....	234
bb. Abweichung vom Referenzsystem.....	235
cc. Rechtfertigung der Abweichung vom Referenzsystem.....	236
5. Auswirkungen der Maßnahme auf Handel und Wettbewerb.....	238
II. Beihilfeverfahren und Rechtsfolgen einer staatlichen Beihilfe.....	239
1. Repressivkontrolle.....	239
2. Präventivkontrolle.....	239
3. Pränotifizierung.....	242
B. Beihilfeprüfung des § 8d KStG.....	242
I. Vorliegen eines Unternehmens.....	242
II. Finanzierung aus staatlichen Mitteln.....	243
III. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens.....	243
IV. Selektivität.....	244
1. Referenzsystem nach der EuGH-Rechtsprechung.....	244
2. Referenzsystem nach der EuG-Rechtsprechung.....	245
a. Ermittlung des Referenzsystems.....	245
b. Abweichung vom Referenzsystem.....	246
c. Rechtfertigung Abweichung vom Referenzsystem.....	247
aa. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.....	247
bb. Vermeidung einer Übermaßbesteuerung.....	249
cc. Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung.....	250
dd. Handhabbarkeit für die Verwaltung.....	252
d. Zwischenergebnis.....	253
3. Eigene Auffassung.....	254
V. Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb.....	255
VI. Ergebnis.....	255
§ 7 Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen	
des § 8d KStG.....	256
I. Vergleich des Prüfungsaufbaus.....	256
II. Vergleich der Ermittlung des Referenzsystems.....	257
§ 8 Zusammenfassung.....	259
Literaturverzeichnis.....	XII

Abkürzungsverzeichnis

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
a.F.	alte Fassung
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
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR	Bundesrat
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
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]
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
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
e.V.	eingetragener Verein
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
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
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
S.	Satz sowie Seite[n]
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 Nachsteuergewinns 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

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.

Vermögensnachteil im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung infolge der Feststellung und fehlenden unmittelbaren Verlustverrechnung wieder aus.

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

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

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 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

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 § 2B.

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 Modernisierung 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 § 3A.

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

14 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106.

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 gesonderter 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 2008.¹⁸ Es kann daher bei dem anhängigen Verfahren zum vollständigen Verlustuntergang davon ausgegangen werden, dass das BVerfG die Verlustabzugsbeschränkung ebenfalls unter Berücksichtigung sämtlicher aktuell anwendbaren Verschonungsregelungen verfassungsrechtlich überprüft. Zu berücksichtigen wäre in einer solchen verfassungsrechtlichen Entscheidung u.a. die ab 1. Januar 2016 anwendbare Verschonungsregelung des § 8d KStG.

Die verfassungsrechtliche Analyse der Verschonungsregelung des § 8d KStG soll Gegenstand dieser Arbeit sein. Denn nur ein verfassungskonformer § 8d KStG kann eine möglicherweise verfassungswidrige Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG heilen.¹⁹ Darüber hinaus soll die Regelung einer europarechtlichen Beihilfeprüfung unterzogen werden.

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.

18 Mit dem durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2338 eingeführten § 34 Abs. 6 S. 3 KStG findet die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG allerdings nunmehr erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 Anwendung.

19 Ebenso *Pauli* FR 2017, S. 663 (665); *Niemeyer/Lemmen*, DStZ 2017, S. 679 (683).

B. Gang der Untersuchung

Zunächst werden in § 2 die im Zusammenhang mit dem Verlustabzugssystem des Körperschaftsteuerrechts relevanten Begrifflichkeiten (A.) sowie die Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen (B.) vorgestellt. Anschließend wird in § 3 die Wirkungsweise dieser Regelungen erläutert – im Einzelnen die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (A.) sowie die Verschonungsregelungen der sog. Konzernklausel i.S. des § 8c Abs. 1 S. 4 KStG, der sog. Stille-Reserven-Klausel i.S. des § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG und der Sanierungsklausel i.S. des § 8c Abs. 1a KStG (B.). Danach wird auf die einzelnen Tatbestandsmerkmale sowie Rechtsfolgen der Verschonungsregelung des § 8d KStG (C.) eingegangen.

§ 4 der Arbeit beschäftigt sich mit der materiellen Verfassungsmäßigkeit des derzeitigen Verlustverrechnungssystems. Hierzu werden zunächst die für die verfassungsrechtliche Analyse notwendigen verfassungsrechtlichen Prinzipien, namentlich das Bestimmtheitsgebot (A.I.), der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (A.II.) sowie die rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeit (A.III), dargestellt. Zusätzlich wird die Entscheidung des BVerfG zum anteiligen Verlustuntergang i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. erläutert (B.I.) und darauf aufbauend die mögliche Verfassungswidrigkeit des vollständigen Verlustuntergangs nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (B.II) analysiert. Schließlich erfolgen die verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG und die Prüfung, ob die in § 8d KStG verwendeten Begriffe im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot (C.II.) stehen und ob § 8d KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (C.III.) vereinbar ist. Darüber hinaus wird eine rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung hinsichtlich einzelner Tatbestandsmerkmale (C.IV.) durchgeführt.

Im Anschluss erfolgt die europarechtliche Analyse in § 6. Hierzu werden im ersten Schritt die Grundlagen des Beihilferechts (A.) dargestellt, die dann im Rahmen einer Beihilfeprüfung des § 8d KStG (B.) angewandt werden. Die Ergebnisse der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG werden schließlich gegenübergestellt und Gemeinsamkeiten bzw. Unterschiede hinsichtlich des Prüfungsaufbaus aufgezeigt (§ 7). Die Arbeit endet mit einer thesenhaften Zusammenfassung der festgestellten Ergebnisse (§ 8).

§ 2 Begrifflichkeiten und Rechtsentwicklung

§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG verweist zur Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft auf das EStG. Das EStG verwendet für die Einkommensermittlung u.a. die Begriffe steuerlicher Verlust (A.I.1), Verlustverrechnung (A.I.2), Verlustausgleich (A.I.2.a), Verlustabzug (A.I.2.b) und Verlustabzugsbeschränkungen (A.I.2.c). Daneben gelten für Körperschaften auch die besonderen Regelungen des KStG. Dies sind die besonderen Verlustabzugsbeschränkungen (A.II.1) sowie die Verschonungsregelungen zu den Verlustabzugsbeschränkungen (A.II.2). Diese besonderen Regelungen sind notwendig, da Körperschaften als selbständige Steuersubjekte²⁰ nach dem sog. Trennungsprinzip besteuert werden. Demgemäß verfügen Anteilseigner und Körperschaft über jeweils zwei voneinander getrennte Vermögenssphären,²¹ mit der Folge, dass die steuerliche Nutzung von Verlusten gleichfalls getrennt erfolgt. Diese Trennung führte in der Vergangenheit zu sog. Mantelkäufen²².

Da die genannten Begrifflichkeiten maßgeblich für das Verständnis dieser Arbeit sind, werden sie nachfolgend erläutert. Anschließend wird die Rechtsentwicklung des § 8c KStG und der Verschonungsregelungen wiedergegeben. Dies jeweils unter Berücksichtigung der Interessen der am Steuerrechtsverhältnis beteiligten Körperschaften und Steuerberechtigten²³ an den steuerlichen Verlusten.

A. Begrifflichkeiten

I. Verlustregelungen des EStG

1. Steuerlicher Verlust

Weder das EStG noch das HGB definieren den Begriff „Verlust“.

Im EStG ist der Begriff „Verlust“ in § 10d Abs. 1 S. 1 EStG normiert. Er befindet sich in einem Klammerzusatz hinter der Bezeichnung „negative Einkünfte“ und

20 Körperschaften stellen selbständige Steuersubjekte dar, sofern sie der unbeschränkten oder beschränkten Körperschaftsteuerpflicht i.S. des § 1 oder § 2 KStG sowie der Gewerbesteuerpflicht i.S. des § 2 Abs. 2 GewStG unterliegen.

21 Hey in: Tipke/Lang, § 11, Rz. 1.

22 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2B.I.

23 Bund, Länder, Gemeinden und Religionsgemeinschaften, Seer in: Tipke/Lang, § 6, Rz. 3.

wird allgemein auch als „negative Einkünfte“ verstanden.²⁴ Besondere Vorgaben, wie negative Einkünfte zu ermitteln sind, enthält das EStG jedoch nicht. Sie sind daher – wie positive Einkünfte – nach den allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften des EStG zu ermitteln, d.h. regelmäßig nach Maßgabe der Gewinnermittlungsregeln des HGB (Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG²⁵).²⁶

Das HGB benutzt zwar im Zusammenhang mit der Gewinn- und Verlustrechnung den Begriff „Verlust“. Die Gewinn- und Verlustrechnung selbst weist nach der Gliederung in § 275 HGB allerdings keinen Gewinn oder Verlust eines Geschäftsjahres aus, sondern den sog. Jahresüberschuss oder -fehlbetrag. Eine weitergehende Definition gibt das HGB nicht. *Wöhe* definiert den handelsrechtlichen Verlust als Minderung des Vermögens im Laufe einer Abrechnungsperiode.²⁷ Aus handelsrechtlicher Sicht wird daher unter einem Verlust ein Gradmesser des wirtschaftlichen Misserfolgs eines Geschäftsjahres verstanden.

2. Verlustverrechnung

Unter Verlustverrechnung wird im Steuerrecht eine Verrechnung von negativen Einkünften (Verluste) mit positiven Einkünften (Gewinne) begriffen. Sie kann entweder innerhalb eines Veranlagungszeitraums über einen sog. Verlustausgleich oder über einen bzw. mehrere Veranlagungszeiträume hinweg über einen sog. Verlustabzug erfolgen. Die Möglichkeit zur Verlustverrechnung ist aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten und leitet sich aus dem objektiven Nettoprinzip ab.²⁸ Das objektive Nettoprinzip wird in Kapitel § 4A.II.1.a näher erläutert.

a. Verlustausgleich

Der Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart wird als horizontaler Verlustausgleich, der über verschiedene Einkunftsarten als vertikaler Verlustausgleich

24 *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 8, Rz. 60.

25 Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind überwiegend verpflichtet, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen, so dass sie ihre Einkünfte im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ermitteln.

26 *Scheffler*, *Besteuerung von Unternehmen I*, 14. Aufl., 2020, S. 107, Rn. 175.

27 *Wöhe*, *Bilanzierung und Bilanzpolitik*, 9. Aufl., 1997, S. 32.

28 *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 8, Rz. 60.

bezeichnet.²⁹ Da Körperschaften kraft Rechtsform regelmäßig³⁰ Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, erfolgt kein bzw. ist ein vertikaler Verlustausgleich mit Gewinnen anderer Einkunftsarten nicht möglich.³¹ Sofern eine Körperschaft mindestens zwei Unternehmensteile mit jeweils positiven sowie negativen Einkünften innerhalb eines Kalenderjahres unterhält, erfolgt ein horizontaler Verlustausgleich im Rahmen der Einkünfteermittlung.³²

b. Verlustabzug

Das objektive Nettoprinzip geht dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung (bzw. dem Periodizitätsprinzip) vor. Es führt dazu, dass auch eine interperiodische Verrechnung von steuerlichen Verlusten eines Veranlagungszeitraums mit Gewinnen eines anderen Veranlagungszeitraums (sog. Verlustabzug) möglich ist.³³ Der Verlustabzug erfolgt nach der Regelung des § 10d EStG. Dieser sieht in Abs. 1 einen zeitlich begrenzten Verlustrücktrag in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum sowie in Abs. 2 einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag in folgende Veranlagungszeiträume vor. Hinsichtlich des Verlustrücktrags besteht ein antragsgebundenes Wahlrecht, während der Verlustvortrag von Amts wegen vorgenommen wird. Der Verlustrücktrag und der Verlustvortrag werden durch Verlustabzugsbeschränkungen begrenzt.³⁴

Der Verlustrücktrag führt dazu, dass sich etwaige positive Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums durch den Verlustabzug nachträglich mindern und es mithin zu einer Erstattung von bereits bezahlter Körperschaftsteuer kommt.

Der Verlustvortrag führt zu einer Verrechnung der festgestellten Verluste mit positiven Einkünften zukünftiger Veranlagungszeiträume. Um einen Verlustabzug in späteren Veranlagungszeiträumen durchführen zu können, wird der verbleibende Verlustvortrag zum Schluss des Veranlagungszeitraums vom

29 Hey in: Tipke/Lang, § 8, Rz. 61.

30 Körperschaften können grundsätzlich auch andere Einkünfte als gewerbliche haben, vgl. R 7 Abs. 2 S. 1 KStR 2015.

31 Ein vertikaler Verlustabzug kommt aufgrund der sieben verschiedenen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG bei der Besteuerung von natürlichen Personen in Betracht, statt vieler Klingebiel in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 1 KStG, Tz. 214 (91. EL 11/2017).

32 Altvater in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, § 11, Rz. 81.

33 Scheffler, Besteuerung von Unternehmen I, 14. Aufl., 2020, S. 152, Rn. 288.

34 Siehe die Erläuterungen in Kapitel § 2A.I.2.c.

zuständigen Finanzamt gesondert festgestellt. Für den Körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag erfolgt dies nach den Regelungen des § 10d Abs. 4 EStG, für den vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a S. 6-10 GewStG.

Steuerliche Verluste haben einen ökonomisch messbaren Wert.³⁵ Ableiten lässt sich dieser Wert anhand der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, wonach steuerlichen Verlusten als zukünftige Steuerentlastung ein Vermögensvorteil und damit ein bilanzierungsfähiger Vermögenscharakter immanent ist.³⁶ Körperschaften können daher steuerliche Verlustvorträge nach § 274 Abs. 1 S. 4 HGB³⁷ bei der Berechnung aktiver latenter Steuern berücksichtigen, sofern der Verlustabzug der steuerlichen Verlustvorträge innerhalb der nächsten fünf Jahre (Veranlagungszeiträume) zu erwarten ist. Die Bilanzierung einer gewinnerhöhenden aktiven latenten Steuer erfolgt in Höhe der zukünftigen Steuerentlastung, welche sich durch Multiplikation des Verlustabzugs mit dem unternehmensindividuellen³⁸ Steuersatz im Zeitpunkt des späteren Verlustabzugs berechnet.³⁹ Sie führt zu einer zeitlich früheren Berücksichtigung der tatsächlichen Steuerentlastung und erhöht das handelsrechtliche Vermögen bereits vor dem tatsächlichen Verlustabzug. Durch diese periodengerechte Zuordnung⁴⁰ soll eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Körperschaft erreicht werden.⁴¹ In der Steuerbilanz ist eine Aktivierung von aktiven latenten Steuern hingegen nicht möglich.⁴²

35 *Grottel/Larenz* in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 274 HGB, Anm. 16.

36 *Briese* in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 235, Tz. 63.

37 In der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) vom 25.5.2009, BGBl. I 2009, S. 1102 oder nachfolgenden Fassungen.

38 Der Körperschaftsteuersatz beträgt für alle Körperschaften einheitlich 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG). Der Gewerbesteuersatz ist allerdings aufgrund von §§ 4, 16, 35a GewStG unternehmensindividuell abhängig vom Hebesatz, welcher von der heheberechtigten Gemeinde, in dem sich der Gewerbebetrieb befindet, festgelegt wird.

39 *Herzig/Götsch/Liekenbrock* in: Herzig/Fuhrmann, Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 1. Aufl., 2012, S. 275, Rn. 70.

40 *Herzig/Götsch/Liekenbrock* in: Herzig/Fuhrmann, Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 1. Aufl., 2012, S. 274, Rn. 67.

41 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.7.2008 eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts, BT-Drs. 16/10067, S. 67.

42 *Hottmann* in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Latente Steuern, Rn. 7.

c. Verlustabzugsbeschränkungen

Verlustabzugsbeschränkungen führen dazu, dass steuerliche Verluste zunächst nicht in voller Höhe abgezogen werden können. Das EStG enthält unterschiedliche Verlustabzugsbeschränkungen. Nachfolgend wird lediglich auf die für Körperschaften relevanten Verlustabzugsbeschränkungen⁴³ eingegangen.⁴⁴ Hierzu gehören der Verlustrücktrag i.S. des § 10d Abs. 1 EStG sowie der Verlustvortrag i.S. des § 10d Abs. 2 EStG. Beide Verlustabzugsbeschränkungen führen dazu, dass Verluste über einen längeren Zeitraum verrechnet werden können. Es kommt insoweit zu einer zeitlichen Streckung des Verlustabzugs.

Beim Verlustrücktrag wird der Verlustabzug zeitlich und betragsmäßig beschränkt. So ist gem. § 10d Abs. 1 S. 1 EStG lediglich ein Rücktrag von Verlusten in Höhe von 1 Mio. EUR.⁴⁵ in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum möglich. Für gewerbsteuerliche Zweck gibt es mangels Verlustrücktragsmöglichkeit keine entsprechende Verlustabzugsbeschränkung. Als Grund hierfür wird die finanzielle Schutzbedürftigkeit kleinerer Gemeinden angeführt, die bei einer Rückzahlung vereinnahmter und bereits im Gemeindehaushalt berücksichtigter Gewerbesteuer in finanzielle Schwierigkeiten kommen können.⁴⁶

Beim Verlustvortrag erfolgt keine zeitliche Beschränkung⁴⁷, sondern ausschließlich eine betragsmäßige Beschränkung. Gem. § 10d Abs. 2 S. 1 EStG können nicht ausgeglichene negative Einkünfte mit zukünftigen positiven Einkünften bis zu einer Höhe von 1 Mio. EUR unbeschränkt und darüber hinaus lediglich zu 60 % des 1 Mio. EUR übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte verrechnet werden. Sofern die Einkünfte einer Körperschaft in einem späteren

43 Auf die Sonderregelungen in den §§ 2a; 2b; 15 Abs. 4; 15 Abs. 4 S. 6 und 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2; 15a; 15b; 20 Abs. 6; 17 Abs. 2 S. 6; 22 Nr. 2; 23 Abs. 3 S. 8 f. und 22 Nr. 3 EStG sowie § 10 Abs. 3 S. 5 f. AStG soll mangels Relevanz für diese Arbeit nicht eingegangen werden.

44 *Dorenkamp* kategorisiert Verlustabzugsbeschränkungen in final-unvertretbare, final-vertretbare und temporäre Maßnahmen mittels eines Ampelfarbensystems, *Dorenkamp*, FR 2011, S. 733 (734). *Klingebiel* entwickelt dieses Modell fort, *Klingebiel* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 1 KStG, Tz. 205-208 (91. EL 11/2017).

45 Er betrug zuvor 511.500 EUR und wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2012 vom 20.2.2013 (BGBl. I 2013, S. 285) mit dem Ziel der Entlastung von kleineren und mittleren Unternehmen erhöht.

46 Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und FDP vom 21.1.1976 eines Gesetzes zur Änderung der Einkommensteuer, BT-Drs. 7/4604, S. 3.

47 Zur Übersicht von zeitlich beschränkten Verlustvortragsmöglichkeiten in EU-Ländern siehe *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 132; *Klingebiel* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 1 KStG, Tz. 205-208 (91. EL 11/2017).

Veranlagungszeitraum mehr als 1 Mio. EUR betragen, unterliegen somit die verbleibenden 40 % des 1 Mio. EUR übersteigenden Betrags der Besteuerung. Diese betragsmäßige Beschränkung des Verlustvortrags wird als sog. Mindestbesteuerung bezeichnet.⁴⁸

II. Besondere Verlustregelungen des KStG

Im Verlustfall entstehen auf Ebene der Körperschaft steuerliche Verluste, die regelmäßig zu einem festgestellten körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag und vortragsfähigen Gewerbeverlustr führen. Anteile an Körperschaften können von einem bisherigen Anteilseigner auf einen Erwerber grundsätzlich frei übertragen werden.⁴⁹ Hierdurch werden steuerliche Verluste der jeweiligen Körperschaft gleichfalls (mittelbar) übertragen. Dies stellt eine Besonderheit gegenüber den Steuersubjekten des EStG dar. Aus diesem Grund gelten für Körperschaften nach § 8 Abs. 1 S. 1 2. Hs. KStG neben den bisher erläuterten Verlustregelungen des EStG zusätzliche besondere Verlustregelungen des KStG. Die Verlustregelungen des KStG lassen sich in die sog. besonderen Verlustabzugsbeschränkungen mit Verlustuntergang und in die sog. Verschonungsregelungen zu den besonderen Verlustabzugsbeschränkungen einteilen.

Die besonderen Verlustabzugsbeschränkungen mit Verlustuntergang und die Verschonungsregelungen zu den besonderen Verlustabzugsbeschränkungen finden gem. § 10a S. 10 GewStG auch für Gewerbeverluste Anwendung. Sofern Körperschaften an Mitunternehmerschaften unmittelbar oder über Personengesellschaften mittelbar beteiligt sind, finden eben genannte Regelungen gleichfalls Anwendung (§ 10a S. 10 2. Hs. GewStG).

1. Besondere Verlustabzugsbeschränkungen des KStG

Zu den besonderen Verlustabzugsbeschränkungen mit Verlustuntergang gehören § 8c Abs. 1 S. 1 KStG⁵⁰ (schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als

48 *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I, 14. Aufl., 2020, S. 219, Rn. 403; mit diesem Thema setzt sich tiefgehend *Dorenkamp*, IFSt-Schrift Nr. 461 auseinander.

49 Die Anteile sind nicht mehr frei übertragbar, sofern sie einer Vinkulierungsklausel (z.B. § 15 Abs. 5 GmbHG bzw. § 68 Abs. 2 S. 1 AktG) unterliegen.

50 Die Regelung wurde bis 10.12.2018 als § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. geführt, geändert durch Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl. I 2018, S. 2338).

50 % der Anteile⁵¹ an einer Körperschaft) sowie § 8d Abs. 2 S. 1 KStG. Bis zum 10. Dezember 2018 enthielt § 8c Abs. 1 KStG in S. 1 eine weitere besondere Verlustabzugsbeschränkung (schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile an einer Körperschaft), die jedoch ersatzlos gestrichen wurde.⁵²

Nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sind nicht ausgeglichene oder abgezogene Verluste bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht mehr abziehbar. Es kommt zu einem vollständigen Untergang von Verlusten.⁵³ Dieser führt dazu, dass steuerliche Verlustvorträge nicht nur vorübergehend – wie bei den Verlustabzugsbeschränkungen des EStG –, sondern endgültig nicht mehr von zukünftigen steuerlichen Gewinnen abgezogen werden können. § 8d Abs. 2 S. 1 KStG nennt ausdrücklich den Verlustuntergang, so dass diese steuerlichen Verluste gleichfalls nicht mehr abziehbar sind.

2. Verschonungsregelungen zu Verlustabzugsbeschränkungen des KStG

Neben den besonderen Verlustabzugsbeschränkungen enthält das KStG Verschonungsregelungen zu den besonderen Verlustabzugsbeschränkungen. Diese beschränken den Verlustuntergang der Höhe nach oder verhindern den vollständigen Verlustuntergang dem Grunde nach. Sie lassen insoweit also eine Verlustnutzung (wieder) zu.⁵⁴

Zu den Verschonungsregelungen des KStG gehören die sog. Konzernklausel i.S. des § 8c Abs. 1 S. 4 KStG, die Stille-Reserven-Klausel i.S. des § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG, die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG sowie der fortführungsgebundene Verlustvortrag i.S. des § 8d KStG. Sie gelten gem. § 10a S. 10 GewStG auch für Gewerbeverluste.

B. Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen

Zunächst werden in Kapitel I. die Motivation der Steuerpflichtigen zur bewussten Verlustnutzung durch sog. Mantelkauf sowie in Kapitel II. das Interesse der

51 Anteile meint hier und im Folgenden: gezeichnetes Kapital, Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG).

52 Durch Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl. I 2018, S. 2338).

53 *Dötsch/Leibner* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8c KStG, Tz. 155 (93. EL 6/2018).

54 *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8c KStG, Rz. 128.1 (138. EL 5/2019).

Steuerberechtigten⁵⁵ zur Verhinderung der bewussten Verlustnutzung erläutert. Anschließend wird darauf eingegangen, wie sich die steuerlichen Regelungen zur Vermeidung von Mantelkäufen entwickelt haben. Hierzu werden in Kapitel III. auf die vom RFH und BFH entwickelten Grundsätze zum Mantelkauf sowie deren Rechtsgrundsätze dargestellt. Nachdem der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Mantelkauf im Jahr 1986 geändert hatte, reagierte der Gesetzgeber mit der in Kapitel IV. beschriebenen Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. Diese Regelung wurde durch die (vermeintlich) einfacher zu handhabende Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 KStG (Kapitel V.) ersetzt, die ihrerseits durch mehrere Verschonungsregelungen (Kapitel VI.) eingeschränkt wurde. Die anteilige Verlustabzugsbeschränkung hat der Gesetzgeber im Dezember 2018 wieder aufgehoben (Kapitel VII.).

I. Bewusste Verlustnutzung (Mantelkauf)

Steuerliche Verluste stellen auf der Ebene der Körperschaft – unabhängig vom Vorliegen eines Beteiligungserwerbs – einen Vermögensvorteil dar, da sie von zukünftigen steuerlichen Gewinnen abgezogen werden können.⁵⁶ Aufgrund des Trennungsprinzips sind steuerliche Verluste einer Körperschaft auf der Ebene des bzw. der Anteilseigner zwar nicht unmittelbar nutzbar. Gleichfalls kommt es im Fall der Verlustnutzung auf der Ebene der Körperschaft jedoch zu einem Vermögensvorteil auf der Ebene des bzw. der Anteilseigner. Der Vermögensvorteil der Körperschaft ergibt sich aus der zukünftigen Steuerersparnis und der damit verbundenen Steigerung des Vermögens (primärer Vorteil), der des Erwerbers aufgrund der daraus resultierenden Wertsteigerung seiner Anteile an der Körperschaft (sekundärer Vorteil).⁵⁷

Erzielt die Körperschaft keine Gewinne, die mit bestehenden steuerlichen Verlusten verrechnet werden können, kann es zu keinem Verlustabzug aus eigener Kraft kommen. In solch einem Fall ist denkbar, dass der Erwerber die Verlustkörperschaft mit einem gewinnträchtigen Geschäftsbetrieb ausstattet,⁵⁸ um ihre Gewinne mit bestehenden Verlusten zu verrechnen. Hierdurch kommt

55 Bund, Länder, Gemeinden und Religionsgemeinschaften, *Seer* in: Tipke/Lang, § 6, Rz. 3.

56 Zur Erläuterung sowie Wertermittlung des Vermögensvorteils siehe die Ausführungen in § 2A.I.2.b.

57 *Neyer*, *Der Mantelkauf*, 2008, S. 27.

58 Z.B. durch Einlage, Veräußerung, Einbringung und Verschmelzung eines gewinnträchtigen Geschäftsbetriebs in die Körperschaft.

es in Höhe der Steuerersparnis für seinen gewinnträchtigen Geschäftsbetrieb gleichfalls zu einem Vermögensvorteil für den Erwerber. Insoweit erlangt der Erwerber zugleich einen Steuervorteil,⁵⁹ der sich regelmäßig in dem Kaufpreis für die Anteile an der Verlustkörperschaft widerspiegelt.

Erwirbt jemand Anteile an einer Körperschaft, die über keinen Geschäftsbetrieb und über kein nennenswertes Betriebsvermögen verfügt, allerdings steuerlich Verluste hat, die mit einer neuen, nach dem Anteilerwerb zugeführten gewinnträchtigen Aktivität genutzt werden können, wird dieser Erwerb als sog. Mantelkauf bezeichnet.⁶⁰ Wirtschaftliche Gründe für den Erwerb der Anteile an der Verlustkörperschaft liegen in diesem Fall mangels Substanz⁶¹ grundsätzlich nicht vor. Erworben wird vielmehr ein vermögensloser Verlustmantel mit dem einzigen Ziel der Nutzung der Verluste und der Ausnutzung eines Steuervorteils.

II. Verhinderung der bewussten Verlustnutzung

In den Fällen des Mantelkaufs stimmt der Geschäftsbetrieb, der die Verluste generiert hat, mit dem Geschäftsbetrieb, der die Verluste abzieht, nicht überein. Ohne Mantelkauf würde es zu einer regulären Steuerbelastung und keiner Ausnutzung des Steuervorteils durch den Erwerber kommen. Die Ausnutzung des Steuervorteils durch den Erwerber einer Verlustkörperschaft geht daher zu Lasten der Steuereinnahmen des Fiskus. Da Bund und Länder gem. Art. 104 Abs. 1 GG die Ausgaben zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben tragen, haben sie kein Interesse an unplanmäßigen Mindereinnahmen aus dem Steueraufkommen. Dieses Interesse spiegelt sich u.a. in den Verlustabzugsbeschränkungen wider.

So begründete der Gesetzgeber den Verlustrücktrag mit fiskalischen Gründen.⁶² Die Mindestbesteuerung wurde damit begründet, dass es aufgrund des gewaltigen Verlustpotentials der Unternehmen geboten sei, das Steuerauf-

59 Neyer, Der Mantelkauf, 2008, S. 27.

60 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 38.

61 Da kein Geschäftsbetrieb und kein nennenswertes Betriebsvermögen.

62 Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vom 9.11.1999 eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/23, S. 175.

kommen für die öffentlichen Haushalte „kalkulierbarer“ zu machen.⁶³ Nur so könne auf Dauer eine „Verstetigung der Staatseinnahmen“ gewährleistet werden.⁶⁴ Auch bei der Einführung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG⁶⁵ waren zur Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform 2008 fiskalische Gründe maßgebend.⁶⁶ Es sollten zukünftige Steuermindereinnahmen aufgrund der Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % ausgeglichen werden. Daneben sollte dem missbräuchlichen Handel mit Verlustmänteln und dem damit verbundenen Steuerausfallrisiko entgegengetreten werden.

Das Risiko möglicher Steuerausfälle durch Mantelkäufe kann über den Bestand der körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge sowie vortragsfähigen Gewerbeverluste anhand der jährlichen bzw. dreijährlichen Körperschaftsteuerstatistiken und die seit 2011 jährlich veröffentlichte Gewerbesteuerstatistik des *Statistischen Bundesamts* berechnet werden. Gem. diesen Statistiken betragen die körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge sowie vortragsfähigen Gewerbeverluste zum 31. Dezember 2014 ca. 675 Mrd. EUR⁶⁷ bzw. ca. 665 Mrd. EUR.⁶⁸ Demgegenüber betragen die Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer im Jahr 2014 lediglich ca. 32 Mrd. EUR.⁶⁹ Bei dem aktuellen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 % könnte durch Mantelkäufe ein Steuerausfallrisiko in Höhe von ca. 101 Mrd. EUR (675 Mrd. EUR x 15 %) drohen. Das Steuerausfallrisiko durch körperschaftsteuerliche Verlustvorträge entspräche somit dem Jahresaufkommen an Körperschaftsteuer mehrerer

63 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 8.9.2003 eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, BT-Drs. 15/1518, S. 13.

64 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 8.9.2003 eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 8.9.2003, BT-Drs. 15/1518, S. 13 sowie Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 8.9.2003 eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer, BT-Drs. 15/1517, S. 19.

65 Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

66 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD vom 27.3.2007 eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 33 ff., Finanztableau auf S. 43, 74.

67 *Statistisches Bundesamt*, Finanzen und Steuern, Körperschaftsteuerstatistik 2014, Tabelle 1.8 Entwicklung des verbleibenden Verlustvortrags der Körperschaftsteuerpflichtigen.

68 *Statistisches Bundesamt*, Finanzen und Steuern, Gewerbesteuerstatistik 2014, Tabelle 1.1.2 Entwicklung der Besteuerungsgrundlagen der Steuerpflichtigen 2012 bis 2014.

69 *Statistisches Bundesamt*, Finanzen und Steuern, Körperschaftsteuerstatistik 2014, Tabelle 1.7 Entwicklung des zu versteuernden Einkommens der Körperschaftsteuerpflichtigen.

Jahre. Die nachfolgende Abbildung zeigt die Entwicklung der körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge in den Jahren 1998 bis 2013.

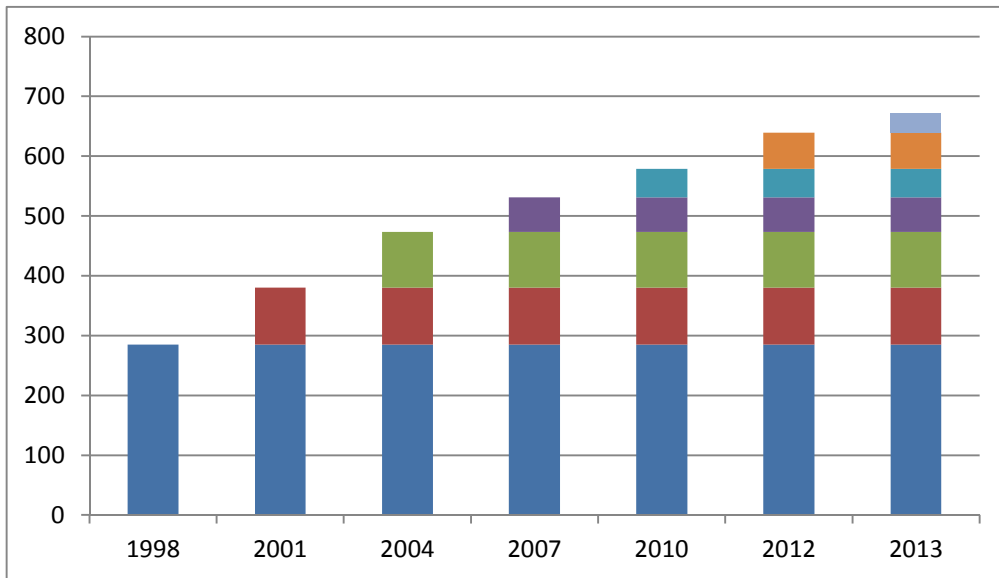


Abbildung 1: Bestand körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge, Quelle: *Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern, Jährliche Körperschaftsteuerstatistik 2012*

Entsprechend den Statistiken verdoppelten sich die körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge und mithin das Steuerausfallrisiko im Zeitraum von 1998 bis 2007. Angesichts dieser Zunahmen war es nicht verwunderlich, dass der Gesetzgeber Maßnahmen zur Minimierung des Steuerausfallrisikos einleitete. Die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes ab dem Veranlagungszeitraum 2008 von 25 % auf 15 % führte dazu, dass sich auch das Steuerausfallrisiko um 51 Mrd. EUR reduzierte.⁷⁰ Darüber hinaus war dem Fiskus daran gelegen, insbesondere eine missbräuchliche Nutzung, ausgelöst durch Mantelkäufe, zu verhindern. Eine wirksame Regelung zur Erfassung solcher missbräuchlichen Gestaltungen verbunden mit einer wirksamen Verlustabzugsbeschränkung war somit zwingend notwendig.

Bis zur Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a.F.⁷¹ im Jahr 1988 existierte keine gesetzlich normierte Regelung zur Vermeidung von Mantelkäufen. Vielmehr haben der RFH und der BFH Grundsätze zur Vermeidung des missbrauchsgetriebenen Mantelkaufs entwickelt.

70 Betrag des Steuerausfallrisiko zum 31.12.2007 noch ca. 133 Mio. EUR (körperschaftsteuerliche Verlustvorträge in Höhe von ca. 531 Mio. EUR bei einem Steuersatz von 25 %), reduzierte es sich zum 31.12. 2008 auf ca. 82 Mio. EUR (körperschaftsteuerliche Verlustvorträge in Höhe von ca. 546 Mio. EUR bei einem Steuersatz von nur noch 15 %).

71 Eingeführt durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988, BGBl. I 1988, S. 1093.

III. Rechtsprechung zum Mantelkauf

1. Urteil vom 12. Mai 1936

In dem Urteil des RFH vom 12. Mai 1936⁷² ging es um die Frage, ob in dem Fall des Formwechsels einer AG in eine GmbH der steuerliche Verlust der AG durch die GmbH vorgetragen werden kann.

Hierzu führte der RFH in den Entscheidungsgründen aus, dass das Recht auf Geltendmachung des Verlustvortrags nur dann ausnahmsweise anerkannt werden könne, wenn zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger eine steuerliche Personengleichheit bestehe. Im Fall einer Gesamtrechtsnachfolge ist dies nach Auffassung des RFH nicht der Fall. Die Personengleichheit könne ausnahmsweise nur durch ausdrückliche steuergesetzliche Anordnung begründet werden. Eine solche Ausnahmeregelung lag im Urteilsfall nicht vor.

Der RFH stellte weiterhin klar, dass eine steuerliche Einheit aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht anerkannt werden könne. Denn es entspreche den Grundsätzen der Klarheit und Wahrheit, dass sich der Formwechsel einer Körperschaft in eine solche anderer Art genau entsprechend der Rechtsnatur der einzelnen Gebiete vollziehe. Dies gelte auch dann, wenn die gleichen Personen hinter den verschiedenen Körperschaften stehen und die Grundlagen des neuen Unternehmens die gleichen seien wie die des früheren. Denn die bürgerlich- und steuerrechtliche Verschiedenheit der beiden Körperschaften werde hierdurch in keiner Weise berührt.

2. Urteil vom 8. Januar 1958

In dem der Entscheidung des BFH vom 8. Januar 1958⁷³ zugrundeliegenden Fall erzielte eine GmbH steuerliche Verluste mit der Herstellung von Kleidern und Mänteln. Der bisherige Mehrheitsanteileigner veräußerte daher 70 % seiner Anteile an der sanierungsbedürftigen GmbH an einen Dritten. Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Verkauf und der Abtretung der Anteile wurden der Gegenstand und die Firma geändert sowie der Sitz der GmbH verlegt. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des RFH musste der BFH die Frage beantworten, unter welchen Voraussetzungen für Zwecke der steuerlichen Verlustnutzung von einer steuerlichen Personengleichheit

72 RFH, Urteil vom 12.5.1936 – I A 84/36, RStBl. 1936, S. 789 (790).

73 BFH, Urteil vom 8.1.1958 – I 131/57 U, BStBl. III 1958, S. 97.

auszugehen sei. Des Weiteren musste der BFH beurteilen, ob die Änderung des Unternehmensgegenstands, der Firma und des Sitzes eine missbräuchliche Gestaltung i.S. des § 6 StAnpG⁷⁴ darstellt.

Gemäß den Entscheidungsgründen ist bei der Personengleichheit zunächst im Allgemeinen von der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage auszugehen. Daher liege bei einem Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft die steuerliche Personengleichheit grundsätzlich vor, wenn die Körperschaft ihr Rechtskleid nicht ändert. Allerdings messe die wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Sinn und Zweck der steuerlichen Rechtsordnung und dem wirtschaftlichen Gehalt der Vorgänge eine größere Bedeutung bei, so dass es auch Fälle gebe, in denen die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einer anderen Beurteilung als die bürgerlich-rechtliche führt. Demgemäß erhalte bei wirtschaftlicher Betrachtung ein wirtschaftlich erloschener Organismus ohne Geschäftsbetrieb und ohne ins Gewicht fallendes Vermögen nach der Zuführung von neuem Vermögen eine völlig anders geartete Zweckbestimmung und Organisation. Bürgerlich-rechtlich sei das Unternehmen zwar dasselbe, wirtschaftlich betrachtet liege aber keine organische Fortentwicklung und Überleitung zu einem anderen Gegenstand des Unternehmens vor.

Nach Auffassung des BFH ist die Entscheidung, ob und unter welchen Voraussetzungen der wirtschaftlichen Betrachtung der Vorzug zu gewähren ist, *„schwierig und zweifelhaft“*. Die steuerliche Personengleichheit unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtung dürfe nur mit größter Zurückhaltung und lediglich in besonderen Ausnahmefällen abweichend vom bürgerlichen Recht verneint werden. Ein solcher Ausnahmefall bestehe nur, wenn mit dem Erwerb von Anteilen an einer Verlustkörperschaft kein anderes wirtschaftliches Ziel als die missbräuchliche Verlustnutzung verfolgt werde. Stehe für die bürgerlich-rechtliche Gestaltung die Absicht der Steuerersparnis im Vordergrund, liege ein Missbrauch regelmäßig vor, wenn ein nach bürgerlichem Recht ungewöhnlicher Weg zur Erreichung eines bestimmten Ziels gewählt werde und damit ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei

74 StAnpG vom 16.10.1934, RGBl. I 1934, S. 925, Wortlaut § 6 Abs. 1: *„Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.“* Abs. 2: *„Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“* Vorgängerregelung zu § 42 AO.

sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetzgeber missbilligt werde.

Unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks des Verlustabzugs werde im vorliegenden Fall mit einer bürgerlich-rechtlichen Gestaltung, die nur den Zweck verfolgt, den Verlustabzug auf einen anderen schon bestehenden wirtschaftlichen Organismus und Geschäftsbetrieb mit einem anderen Unternehmer zu übertragen, ein von der Steuerrechtsordnung missbilligter Erfolg erstrebt. Die Voraussetzungen des § 6 StAnpG seien daher erfüllt.

3. Urteil vom 15. Februar 1966

In dem Sachverhalt des BFH-Urteils vom 15. Februar 1966⁷⁵ wurden 74,67 % der Anteile an einer GmbH von den bisherigen zwei Anteilseignern an zwei neue Anteilseigner (natürliche Personen) veräußert. Die GmbH hatte zu diesem Zeitpunkt steuerliche Verluste aus der Herstellung von Herren-, Damen-, Knaben- und Kinderbekleidung erzielt. Im Anschluss an die Veräußerung änderte die GmbH die Firma sowie den Gegenstand des Unternehmens. Zusätzlich wurde der Sitz der GmbH dorthin verlegt, wo die Ehemänner der neuen Anteilseigner eine oHG betrieben. Der Geschäftsbetrieb der oHG war „Großhandel und Vermietung von ...geräten, Vermittlung von ...aufträgen“ und wurde an die GmbH verpachtet. Die GmbH beehrte den Abzug der bisher erzielten Verluste von den Gewinnen des neu gepachteten Geschäftsbetriebs. Ein Mantelkauf scheidet aus, da die bisherigen Anteilseigner eine Sperrminorität von mehr als 25 % behalten hätten.

Der BFH hat in seinem Urteil seine bisherige Rechtsprechung weiter konkretisiert. Er stellte klar, dass eine Körperschaft ein durch den Willen der Gesellschafter geschaffener Organismus sei, in dem ein gebundenes Kapital einem bestimmten Gesellschaftszweck dienstbar gemacht wird. Sie sei unabhängig von ihren Gesellschaftern, so dass bei Ausscheiden eines von mehreren Gesellschaftern kein Wechsel der steuerlichen Rechtspersönlichkeit der Körperschaft vorliegt.

Der BFH führte weiter aus, dass die Vorschrift des § 10d EStG auch bei Körperschaften Anwendung findet. Allerdings sei eine Körperschaft als Rechtsperson wirtschaftlich gesehen nicht personengleich i.S. des § 10d EStG,

75 BFH, Urteil vom 15.2.1966 – I 112/63, BStBl. III 1966, S. 289.

wenn sie nach einem Gesellschafterwechsel ihr persönliches und sachliches Substrat ändert. Die Personengleichheit sei in einem solchen Fall nur noch formal gegeben. Ein Verlustabzug kann nicht zugelassen werden, wenn der Verlustabzug wirtschaftlich gesehen von einer Körperschaft geltend gemacht wird, die einen ganz anderen Inhalt hat als die Körperschaft, die den Verlust erlitten hat. Der Verlustabzug gebührt daher nicht dem Rechtskleid, sondern vielmehr dem verlusttragenden Unternehmen. Nur eine solche Auslegung entspreche dem Sinn des § 10d EStG, der auf natürliche Personen zugeschnitten ist und darum auf Körperschaften nur so weit Anwendung findet, als die Rechtsperson einer natürlichen Person vergleichbar ist. Die zur Geltendmachung des Verlustabzugs erforderliche Personengleichheit bestehe somit nicht, wenn alle Geschäftsgrundlagen einer Körperschaft fortfallen und nach Übernahme der Geschäftsanteile durch neue Gesellschafter neugestaltet werden.

Der BFH ist nicht darauf eingegangen, ob im vorliegenden Fall ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 6 StAnpG vorlag. Die Voraussetzungen der wirtschaftlichen Personengleichheit waren nach Auffassung des BFH im Urteilsfall nicht erfüllt, so dass der Verlustabzug versagt wurde.

4. Urteil vom 19. Dezember 1973

Dem Urteil vom 19. Dezember 1973⁷⁶ lag folgender Sachverhalt zugrunde: 82 % der Aktien einer verlustträchtigen AG wurden an neue Anteilseigner veräußert. Nach der Aktienveräußerung teilte man den Gläubigern mit, dass Zahlungen eingestellt werden und man einen Zahlungsaufschub ersuche. Die bisherige Produktion wurde eingestellt, der größte Teil der Belegschaft wurde entlassen und Teile der Grundstücke, sämtliche Maschinen und Einrichtungsgegenstände wurden veräußert. In der Folgezeit erwarb die AG mit den Veräußerungserlösen sowie neuen Bankkrediten zahlreiche Beteiligungen und erwirtschaftete wieder Gewinne. Die AG beehrte den Abzug der vor der Anteilsveräußerung entstandenen Verluste.

Der BFH stellte fest, dass die Körperschaftsteuer an die Körperschaft als solche anknüpft, unabhängig vom Gesellschafterbestand. Er wiederholte seine bisherige Rechtsprechung, wonach eine solche Anknüpfung nicht gelte, wenn

76 BFH, Urteil vom 19.12.1973 – I R 137/71, BStBl. II 1974, S. 181.

eine abwicklungs- und löschungsreife Körperschaft nach Übernahme der Anteile durch neue Gesellschafter vollkommen neugestaltet würde. Weiter urteilte er, dass die Umstellung des Unternehmens durch die neuen Gesellschafter die Personengleichheit nicht beseitige. Nur wenn eine Körperschaft ihre bisherigen Vermögenswerte im Wesentlichen verloren hat und in dieser Lage neue Gesellschafter eintreten, die der Körperschaft neue Mittel zuführen und sie wirtschaftlich neu beleben, liegt ein der Liquidation und Neugründung vergleichbarer Fall vor. Nur dann kann von zwei Personen gesprochen werden, die nacheinander unter dem gleichen Rechtsmantel tätig werden, aber, worauf entscheidend abzustellen sei, in ihrem sachlichen und personalen Substrat verschieden seien.

5. Urteile vom 29. Oktober 1986

Den drei Urteilen vom 29. Oktober 1986⁷⁷ lagen unterschiedliche Sachverhalte zugrunde, in denen die Steuerpflichtigen mit der Finanzverwaltung im Wesentlichen über den Verlust der wirtschaftlichen Identität stritten.

Der BFH entschied in den drei Urteilen, dass er an seiner bisherigen Rechtsprechung nicht mehr festhält. Die zusätzliche Voraussetzung der wirtschaftlichen Identität zwischen der Körperschaft, die den Verlust erlitten hat, und derjenigen, die den Verlustabzug geltend macht, wurde aufgegeben. Als Begründung wurde angeführt, dass der Begriff der wirtschaftlichen Identität in der bisherigen Rechtsprechung inhaltlich nicht näher konkretisiert worden sei. Daher könne ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal weder dem Wortlaut noch dem Zweck des § 10d EStG entnommen werden. Der BFH stellte klar, dass ein Verlustabzug bei natürlichen Personen nicht an das Fortbestehen einer bestimmten steuerpflichtigen Tätigkeit anknüpfe, aus der der abziehende Verlust herrührt. Dies müsse im Rahmen der durch § 6 Abs. 1 S. 1 KStG 1968⁷⁸ gebotenen entsprechenden Anwendung des § 10d EStG in gleicher Weise gelten. Eine Körperschaft sei danach nicht gehindert, ein verlustreiches Engagement aufzugeben und sich einem anderen einträglicheren Gesellschaftszweck zuzuwenden. In gleicher Weise könne sie eine weitere Tätigkeit

77 BFH, Urteile vom 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 308; I R 318/83, I R 319/83, BStBl. II 1987, S. 310 und I R 271/83, BFH/NV 1987, S. 266.

78 Heute § 8 Abs. 1 S. 1 KStG.

ausüben, um dadurch Verluste, die in der Vergangenheit und in der Zukunft angefallen sind bzw. erwartet werden, auszugleichen.

Der BFH hielt seine bisherige Rechtsprechung auch deshalb für überholt, weil der Verlustabzug mit § 10d EStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20. April 1976⁷⁹ erheblich erweitert worden ist (Verlustrücktrag; Ausdehnung auf Verluste aller Einkunftsarten), ohne dass der Gesetzgeber dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Identität Bedeutung beigemessen hätte.

Darüber hinaus hat der BFH in zwei der drei Urteile⁸⁰ die Grundlage für die spätere Einführung der Stille-Reserven-Klausel gelegt.⁸¹

IV. Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a.F.

Im Schrifttum wurde die Rechtsprechungsänderung des BFH als neues Steuersparmodell diskutiert.⁸² In der Folge stieg die Zahl der Mantelkäufe signifikant an.⁸³ Die Verlustmäntel wurden insbesondere ausländischen Unternehmen, die sich in Deutschland wirtschaftlich niederlassen wollten, zum Erwerb angeboten.⁸⁴

Der Gesetzgeber reagierte hierauf mit der Einführung des § 8 Abs. 4 S. 1 KStG a.F.⁸⁵ Neben der rechtlichen Identität wurde die wirtschaftliche Identität als Voraussetzung für einen Verlustabzug bei Körperschaften gesetzlich normiert. Die neue Regelung war gem. § 54 Abs. 4 KStG a.F. auf Rechtsgeschäfte, die nach dem 23. Juni 1988 abgeschlossen wurden und zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität geführt haben, anwendbar.

§ 8 Abs. 4 S. 1 KStG a.F. definierte die wirtschaftliche Identität nicht positiv, sondern bestimmte in S. 2 lediglich negativ, wann eine solche wirtschaftliche

79 Eingeführt durch BGBl. I 1976, S. 1054.

80 BFH, Urteile vom 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 308 und I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 310.

81 Hierauf wird nachfolgend in Kapitel § 3B.II näher eingegangen.

82 So z.B. *Buyer*, DB 1987, S. 1959 und *Autenrieth*, DStZ 1987, S. 203.

83 *Ihrig*, BB 1988, S. 1197, der in der Ausgabe der Frankfurter Allgemeinen Zeitung vom 4.3.1988 unter der Rubrik „Beteiligungen und Geldverkehr“ sechs GmbH-Mäntel mit Verlustvorträgen bis zu DM 5,9 Mio. zum Verkauf sowie ein Gesuch über einen GmbH-Verlustmantel mit einem Verlustvortrag ab DM 15 Mio. gezählt hat.

84 *Krebs* in: StBJb 1987/1988, S. 337 (357).

85 Eingeführt durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25.7.1988, BGBl. I 1988, S. 1093.

Identität nicht mehr gegeben ist.⁸⁶ Nach § 8 Abs. 4 S. 2 KStG a.F. lag eine wirtschaftliche Identität einer Körperschaft insbesondere nicht mehr vor, wenn (i) mehr als 75 % der Anteile an der Körperschaft übertragen wurden, (ii) ihr überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wurde und (iii) sie danach ihren Geschäftsbetrieb wieder aufnahm.

Das Tatbestandsmerkmal der Wiederaufnahme des ursprünglich bestehenden Geschäftsbetriebs setzte jedoch die vorherige Einstellung voraus.⁸⁷ Daher war zur Nichterfüllung dieses Tatbestandsmerkmals ein „auf Sparflamme“ weiterlebender Geschäftsbetrieb bereits ausreichend.⁸⁸ Infolgedessen erfolgte mit Wirkung zum 1. Januar 1997 eine weitere Verschärfung des § 8 Abs. 4 S. 2 KStG a.F. Zum einen wurde die 75%-Grenze auf 50 % herabgesetzt und zum anderen – zusätzlich zur Einstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs – die Fortführung des Geschäftsbetriebs als Voraussetzung aufgenommen.⁸⁹ Darüber hinaus wurde eine Sanierungsklausel in § 8 Abs. 4 S. 3 KStG a.F.⁹⁰ aufgenommen.

Sinn und Zweck der Verschärfungen war die Verhinderung eines missbräuchlichen Handels mit Verlustmänteln. Das Telos des verschärften § 8 Abs. 4 KStG a.F. mit der nunmehr abgesenkten 50%-Grenze war in der Literatur lange strittig. Aus dem Sitzungsprotokoll des Bundesrats geht hervor, dass die Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. der Bekämpfung von Missbrauchsmodellen diene sowie zusätzlich aus fiskalischen Gründen erfolgte.⁹¹ In der Literatur vertrat man die Auffassung, dass § 8 Abs. 4 KStG a.F. eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift darstellt.⁹² Diese Ansicht bestätigte der BFH.⁹³

Die Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F. beinhaltete eine Reihe von nicht definierten Tatbestandsvoraussetzungen, welche „in hohem Maße auslegungs-

86 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 134.

87 Wernicke/Staiger in: Lademann, § 8 KStG, Anm. 342 (52. EL 12/2014).

88 Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 4 KStG, Tz. 22 (68. EL 3/2010).

89 Eingeführt durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2590.

90 Auf die Sanierungsklausel des § 8 Abs. 4 S. 3 KStG a.F. soll mangels Relevanz nicht näher eingegangen werden.

91 So Simon in: Protokoll zur 715. Sitzung des Bundesrats am 5.9.1997, S. 321 (322), <http://dipbt.bundestag.de/doc/brp/715.pdf#P.321>.

92 Rombey/Imschweiler m.w.N., DStR 2007, S. 321 (322); a.A. Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 4 KStG, Tz. 25 m.w.N. (68. EL 3/2010).

93 BFH, Urteile vom 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, S. 602 und vom 28.5.2008 – I R 87/07, BFHE 222, S. 245.

bedürftig, aber nur begrenzt auslegungsfähig waren“.⁹⁴ Beispielsweise gehörte hierzu die Frage, ob die Vorschrift mangels gesetzlicher Regelung auch bei mittelbaren Anteilsübertragungen⁹⁵ anwendbar sei. Aus wirtschaftlicher Sicht wird durch eine mittelbare Anteilsübertragung eine vergleichbare Situation wie bei einer unmittelbaren Anteilsübertragung hergestellt, da der Erwerber den Vorteil der Verlustnutzung erlangt.⁹⁶ Die Finanzverwaltung vertrat daher die Auffassung, dass nach § 8 Abs. 4 KStG a.F. auch mittelbare Anteilsübertragungen schädlich seien.⁹⁷ Der BFH lehnte diese Auffassung ab und stellte klar, dass es *„für eine Einbeziehung von mittelbaren Anteilsübertragungen ausdrücklich einer gesetzlichen Regelung bedürfe*“.⁹⁸

Unklar war auch, was unter der Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen zu verstehen ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist hierzu maßgebend, dass *„das über Einlagen und Fremdmittel (von außen) zugeführte bzw. finanzierte Aktivvermögen nach der schädlichen Anteilsübertragung das vorhandene Aktivvermögen im Zeitpunkt der Anteilsübertragung übersteigt*“ (sog. Saldobetrachtung).⁹⁹ Der BFH bestätigte in seinen Urteilen vom 8. August 2001 sowie 5. Juni 2007 diese Ansicht.¹⁰⁰ Allerdings konkretisierte der BFH die Saldobetrachtung dahingehend, dass die Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen nach der gegenständlichen Betrachtungsweise zu ermitteln sei.¹⁰¹ Danach stelle jede Ersatzbeschaffung von Aktivvermögen (d.h. auch der bloße Aktivtausch) neues Betriebsvermögen dar.¹⁰² Das Betriebsvermögen

94 Orth, DB 1997, S. 2242 (2249).

95 Eine mittelbare Anteilsübertragung liegt vor, wenn nicht die Anteile an der Verlustkörperschaft selbst, sondern vielmehr die Anteile am Anteilseigner der Verlustkörperschaft übertragen werden.

96 Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8c KStG, Rz. 37 (147. EL 1/2019).

97 BMF, Schreiben vom 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12-99, BStBl. I 1999, S. 455, Tz. 28.

98 BFH, Urteil vom 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, S. 616.

99 BMF, Schreiben vom 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12-99, BStBl. I 1999, S. 455, Rn. 09.

100 Allerdings sorgte die Begründung in dem BFH-Urteil vom 8.8.2001 (I R 29/00, BStBl. II 2002, S. 392 (394)) für Verwirrung, da im Klammerzusatz von Aktivvermögen des Anlagevermögens gesprochen wurde. Im Schrifttum wurde hierdurch zum Teil die Auffassung vertreten, dass unter Betriebsvermögen allein Anlagevermögen und insbesondere kein Umlaufvermögen zu verstehen sei, so Herzberg m.w.N., DStR 2002, S. 1290; a.A. Lang in: Bott/Walter, § 8 KStG, Rz. 1273.1.2 m.w.N. (74. EL 12/2009). Der BFH stellte in seinem Urteil vom 5.6.2007 (I R 9/06, BStBl. II 2008, S. 988) klar, dass der Wortlaut der Vorschrift nur für eine Betrachtung des gesamten Aktivvermögens spreche und eine generelle Einschränkung auf das Anlagevermögen nicht damit zu vereinbaren sei.

101 BFH, Urteile vom 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, S. 392; vom 5.6.2007 – I R 106/05, BStBl. II 2008, S. 986 und I R 9/06, BStBl. II 2008, S. 988.

102 Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 4 KStG, Tz. 78 und 79 (76. EL 12/2012).

müsse nicht zwingend von außen zugeführt werden. Vielmehr sei auch die innenfinanzierte Anschaffung mittels selbst erwirtschafteter Mittel eine Betriebsvermögenszuführung.¹⁰³ Der BFH stellte somit höhere Anforderungen an die Auslegung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. als die Finanzverwaltung.¹⁰⁴

Insgesamt urteilte der BFH in über 50 Entscheidungen zur Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F.,¹⁰⁵ die danach ein „Scherbenhaufen von Vorschrift“ war.¹⁰⁶ Der Gesetzgeber entschied sich daher zur Einführung eines neuen Regelungskonzepts, welches die bisherige Mantelkaufregelung ablösen sollte.

V. Einführung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG

Die Einführung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 KStG¹⁰⁷ geschah mit Wirkung zum 1. Januar 2008.¹⁰⁸ Entsprechend der Begründung im Gesetzentwurf zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008¹⁰⁹ wurden mit den Vorschriften des § 8c Abs. 1 S. 1 und S. 2 KStG a.F. drei Ziele verfolgt. Diese waren im Einzelnen: 1. Nachfolgeregelung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F., die 2. der Vereinfachung und 3. der Erhöhung von Steuereinnahmen dient.

1. Nachfolgeregelung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F.

Nach der Auffassung des Gesetzgebers war die bisherige Regelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F., welche die missbräuchliche Nutzung und den Handel mit Verlustvorträgen verhindern sollte, zu kompliziert. Neben den Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen sowie deren Zusammenhang zueinander, welche Gegenstand zahlreicher Gerichtsverfahren waren,¹¹⁰ war sie in der Praxis schwierig zu handhaben. Die bisherige Vorschrift sollte daher

103 Hieran hielt der BFH in seiner Entscheidung vom 5.6.2007 (I R 106/05, BStBl. II 2008, S. 986) zumindest beim Branchenwechsel fest.

104 Kritisch hierzu *Dötsch/Leibner* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8c KStG, Tz. 2 (95. EL 2/2019).

105 *Süß*, Mantelkaufregelungen im Körperschaftsteuerrecht, 2015, S. 84.

106 *Ernst*, IFSt-Schrift Nr. 470, S. 33.

107 Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

108 Die bisherige Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. war gem. § 34 Abs. 6 S. 3 KStG a.F. für einen Übergangszeitraum noch anzuwenden, sofern ein Anteilseignerwechsel vor dem 1.1.2008 begonnen hat und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eingetreten ist.

109 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD vom 27.3.2007 eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 34, 74 und 76.

110 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2B.IV.

durch die vermeintlich einfacheren und zielgenaueren Verlustabzugsbeschränkungen in § 8c Abs. 1 KStG ersetzt werden.

2. Vereinfachung

Mit der Neuregelung des § 8c Abs. 1 KStG hat der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen die bisher streitanfällige Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ aufgegeben. Für den anteiligen oder vollständigen Untergang von nicht genutzten Verlusten hat er vielmehr vereinfachend nur noch darauf abgestellt, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Körperschaft einwirken kann. Einziges und damit maßgebendes Kriterium für die neuen Verlustabzugsbeschränkungen war der Anteilseignerwechsel. Veränderungen auf Ebene der Körperschaft, deren Anteile erworben wurden, wurden nicht mehr berücksichtigt. Begründet wurde die Änderung mit dem Gedanken, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines neuen (anderen) Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändere.

3. Erhöhung von Steuereinnahmen

Gemäß dem Finanztableau zum Gesetzentwurf führte die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % i.R.d. Unternehmensteuerreform 2008 zu jährlichen Steuermindereinnahmen in Höhe von ca. 12,555 Mrd. EUR, die mit Steuermehreinnahmen aufgrund der Einführung von § 8c Abs. 1 KStG in Höhe von jährlich 1,475 Mrd. EUR teilweise kompensiert wurden.¹¹¹ Damit diente § 8c Abs. 1 KStG auch einem fiskalischen Zweck.¹¹² Der damalige Bundesfinanzminister *Steinbrück* wies in der Schlussdebatte des Gesetzgebungsverfahrens explizit darauf hin, dass für die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes eine Gegenfinanzierung erforderlich sei.¹¹³

VI. Die Einführung von Verschonungsregelungen

Der Gesetzgeber hat mehrere Verschonungsregelungen zu den beiden Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG eingeführt, diese zum Teil wieder geändert oder sogar in der Anwendung ausgesetzt. Nachfolgend

111 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD vom 27.3.2007 eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 33 ff. und Finanztableau auf S. 39 und 43.

112 Statt vieler *Thiel* in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 (537).

113 Plenarprotokoll 16/101 zur 101. Sitzung des Bundestags am 25.5.2007, S. 10362 (D), <http://dipbt.bundestag.de/doc/btp/16/16101.pdf>.

werden die Hintergründe der einzelnen Verschonungsregelungen sowie deren Rechtsentwicklung erläutert.

1. Entwurf einer Verschonungsregelung bei Wagniskapitalgesellschaften

Der erste Entwurf einer Verschonungsregelung wurde noch vor der Finanz- und Wirtschaftskrise in einem Gesetzentwurf zur Förderung junger und mittelständischer Unternehmen im September 2007, also noch bevor die Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG erstmalig Anwendung fanden, veröffentlicht. Verfolgtes Ziel war, Wagniskapitalgesellschaften und die Finanzierung junger und innovativer Unternehmen zielgenau steuerlich zu fördern.¹¹⁴ Gemäß der in § 8c Abs. 2 KStG¹¹⁵ formulierten Verschonungsregelung sollten steuerliche Verlustvorträge von Körperschaften, an der Wagniskapital- bzw. Unternehmensbeteiligungsgesellschaften beteiligt sind, nicht in Höhe der stillen Reserven¹¹⁶ des steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögens untergehen.

Die Verschonungsregelung trat nie in Kraft, da die in Art. 8 Abs. 2 des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vorgesehene Genehmigung durch die EU-Kommission nicht ausgesprochen wurde. Die Vorschrift hätte laut EU-Kommission zu einer unlauteren Bevorteilung einer einzelnen Unternehmensbranche (Wagniskapitalgesellschaften) geführt.¹¹⁷ Der Entwurf der Verschonungsregelung des § 8c Abs. 2 KStG qualifiziere aufgrund seines selektiven Begünstigtenkreises, also Verlustkörperschaften, an denen sich Wagniskapital- bzw. Unternehmensbeteiligungsgesellschaften beteiligen, als europarechtswidrige Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV.¹¹⁸

114 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 7.9.2007 eines Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen, BT-Drs. 16/6311, S. 15.

115 Eingeführt durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12.8.2008, BGBl. I 2008, S. 1672.

116 Das Konzept basierte auf der BFH-Rechtsprechung vom 29.10.1986 (Urteile vom 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 308 und I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 310) und wurde wenig später in die Verschonungsregelung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG, allerdings ohne Einschränkung auf eine einzelne Unternehmensbranche, übernommen.

117 Pressemitteilung der EU-Kommission vom 30.9.2009, IP/09/1449; ABl. L 6 vom 9.1.2010, S. 32 (35).

118 Zur europarechtlichen Beihilfeprüfung einer Steuernorm i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV siehe die Ausführungen in Kapitel § 6A.

2. Verschonungsregelung bei Finanzmarktstabilisierungsfonds

Als Gegenmaßnahme zur Verhinderung einer weiteren Zuspitzung der Finanzmarktkrise hat der Gesetzgeber einen Finanzmarktstabilisierungsfonds zum Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen des Finanzsektors errichtet.¹¹⁹

Hierdurch sollten die „*bestehenden Liquiditätsempässe dieser Unternehmen überwunden und die Stabilität des deutschen Finanzmarkts gestärkt*“ werden.¹²⁰

Damit verbunden war auch die Einführung der Verschonungsregelung des § 14 Abs. 3 FMStFG, die im Falle eines Erwerbs von Beteiligungen an Körperschaften durch den Finanzmarktstabilisierungsfonds und deren Rückübertragung die Nichtanwendung der Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG vorsieht.

3. Verschonungsregelung der Sanierungsklausel

Die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 S. 3 KStG a.F. enthielt eine sog. Sanierungsklausel, welche im Gesetzentwurf zur Nachfolgevorschrift des § 8c Abs. 1 KStG ausdrücklich nicht mehr vorgesehen war.¹²¹ Allerdings wurde auf Bestreben des Bundesrats¹²² nach mehreren Prüfbitten an die Bundesregierung eine Sanierungsklausel mit Wirkung zum 1. Januar 2008 mit § 8c Abs. 1a KStG¹²³ eingeführt.¹²⁴

119 Eingeführt durch das Gesetz zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarkts vom 17.10.2008, BGBl. I 2008, S. 1982.

120 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und FDP vom 14.10.2008 eines Gesetzes zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarktes, BT-Drs. 10600, S. 1.

121 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD vom 27.3.2007 eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 76.

122 Vgl. Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats vom 30.4.2007 zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BR-Drs. 220/1/07, S. 31; Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung vom 7.10.2008 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, BT-Drs. 16/10494, S. 18 f.; Stellungnahme des Bundesrats vom 12.3.2009 zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stabilisierung des Finanzmarktes, BT-Drs. 16/12224, S. 10. und Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung vom 22.4.2009 zum Entwurf eines Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), BT-Drs. 16/12674, S. 9).

123 Mit diesem Thema befasst sich tiefgehend *Gärtner*, Das Sanierungsprivileg in § 8c KStG – Erhalt der steuerlichen Verluste im Sanierungsfall?, 2010.

124 Eingeführt durch das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.7.2009, BGBl. I 2009, S. 1959.

Gem. § 34 Abs. 7c S. 1 KStG a.F. fand die Sanierungsklausel¹²⁵ erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2011 Anwendung und wurde durch das nur fünf Monate später erlassene Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹²⁶ auf unbeschränkte Zeit erweitert. Die EU-Kommission hatte die Sanierungsklausel im Jahr 2011 als verbotene staatliche Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft.¹²⁷ Im Anschluss an den Beschluss der EU-Kommission wurde die Anwendung der Sanierungsklausel aufgrund von § 34 Abs. 6 KStG a.F. ausgesetzt.¹²⁸ In vier parallelen EuGH-Entscheidungen wurde der Beschluss der EU-Kommission über die staatliche Beihilfe des § 8c Abs. 1a KStG (Sanierungsklausel) für nichtig erklärt.¹²⁹ Die bisherige Suspendierung des Sanierungsklausel in § 34 Abs. 6 KStG a.F. wurde daher am 11. Dezember 2018 aufgehoben.¹³⁰ Sie findet gem. § 34 Abs. 6 S. 3 KStG rückwirkend für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2007 wieder Anwendung.

4. Verschonungsregelung der Konzernklausel

Die sog. Konzernklausel¹³¹ (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG a.F.) wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingeführt.¹³² Sie gilt gem. § 34 Abs. 7b S. 2 KStG a.F. für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009. Es zeigte sich jedoch zeitnah, dass die Konzernklausel nicht sämtliche Fälle¹³³

125 Die Wirkungsweise der Sanierungsklausel wird nachfolgend in Kapitel § 3B.III erläutert.

126 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, S. 3950.

127 Beschluss der EU-Kommission zur Beihilferegulierung C-7/2010 vom 26.1.2011, K(2011) 275, ABl. L 235, S. 26, korrigiert durch Beschluss der EU-Kommission K(2011) 2608 vom 15.4.2011, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/235253/235253_1207490_87_2.pdf.

128 Eingeführt durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) vom 7.12.2011, BGBl. I 2011, S. 2592.

129 EuGH, Urteile vom 28.6.2018 – C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) / Kommission, ECLI:EU:C:2018:505; C-208/16 P, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2018:506; C-209/16 P, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2018:507 und C-219/16 P, Lowell Financial Services (vormals GFKL Financial Services AG / Kommission, ECLI:EU:C:2018:508.

130 Geändert durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2338.

131 Die Wirkungsweise der Konzernklausel wird nachfolgend in Kapitel § 3B.I erläutert.

132 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, S. 3950.

133 *Dötsch/Leibner* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8c KStG, Tz. 90 (95. EL 2/2019).

konzerninterner Umstrukturierungen abdeckte.¹³⁴ Die Regelung wurde daher im November 2015 durch eine ausgedehntere Neuregelung¹³⁵ ersetzt und wird mittlerweile unter § 8c Abs. 1 S. 4 KStG¹³⁶ geführt. Gem. § 34 Abs. 6 S. 5 KStG ist die Neuregelung rückwirkend auf nach dem 31. Dezember 2009 erfolgte schädliche Anteilseignerwechsel anzuwenden.

5. Verschonungsregelung der Stille-Reserven-Klausel

Die sog. Stille-Reserven-Klausel¹³⁷ des § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG a.F. wurde gleichfalls durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingeführt.¹³⁸ Bestrebungen zu einer früheren Einführung hatten bereits der Bundesrat¹³⁹, die damalige Oppositionsfraktion der FDP¹⁴⁰ sowie der Freistaat Bayern¹⁴¹ angeregt. Sie gilt gem. § 34 Abs. 7b S. 2 KStG a.F. ebenfalls für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010¹⁴² wurde die Regelung hinsichtlich des zu berücksichtigenden Betriebsvermögens nachgebessert und um eine Sonderregelung zur Bestimmung der stillen Reserven im Fall von negativem Eigenkapital erweitert. Die Regelung wird mittlerweile unter § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG¹⁴³ geführt.

134 Vgl. Stellungnahme des Bundesrats und Gegenäußerung der Bundesregierung vom 12.11.2014 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 18/3158, S. 28.

135 Geändert durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl. I 2015, S. 1834.

136 Geändert durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2338.

137 Die Wirkungsweise der Stille-Reserven-Klausel wird nachfolgend in Kapitel § 3B.II erläutert.

138 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, S. 3950.

139 Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung vom 7.10.2008 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, BT-Drs. 16/10494, S. 18 f.

140 Gesetzentwurf der Abgeordneten Dr. Hermann Otto Solms, Frank Schäffler, Carl-Ludwig Thiele, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP vom 7.3.2009 eines Gesetzes zur Korrektur der Unternehmensteuerreform, BT-Drs. 16/12525, S. 1.

141 Antrag des Freistaats Bayern vom 8.7.2009 zum Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), BR-Drs. 567/2/09.

142 Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1768.

143 Geändert durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2338.

6. Verschonungsregelung des § 8d KStG

Im April 2016 wurde von der Bundesregierung eine Arbeitsgruppe eingesetzt,¹⁴⁴ die Möglichkeiten zu einer Weiterentwicklung der Regelung zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel beraten und vorschlagen soll.¹⁴⁵ Auf der Grundlage der Empfehlung der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“ erarbeitete das BMF einen Referentenentwurf¹⁴⁶ zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung und übersandte diesen den Wirtschaftsverbänden.¹⁴⁷

Der Referentenentwurf wurde mit dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17. Oktober 2016 weitgehend übernommen. In der Begründung zum Gesetzentwurf führt die Bundesregierung¹⁴⁸ aus, dass die Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG trotz der Verschonungsregelungen der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel *„als zu restriktiv angesehen werden“* könnte. So habe die *„bisherige Besteuerungspraxis zu § 8c KStG [...] gezeigt, dass [...] Fälle aufgetreten sind, in denen ein Untergang der Verluste bei Anteilseignerwechsel in einer Körperschaft aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich“* erscheine.

Ziel des § 8d KStG¹⁴⁹ soll die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse sein, indem durch den Neueintritt oder Wechsel von Anteilseignern nicht genutzte

144 Die Arbeitsgruppe, bestehend aus zwei Vertretern des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen sowie jeweils einem Vertreter des Bundeskanzleramts, des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie, des BMF und des Hessischen Ministeriums der Finanzen, hatte als primäres Ziel, die Regelungen zur Verlustverrechnung wieder zielgenauer auf Fälle eines Handels mit Verlustmänteln auszurichten, vgl. Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (116).

145 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (114).

146 Die im Referentenentwurf vom 23.8.2016 vorgeschlagene Idee zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung war nicht neu, sondern wurde im Schrifttum bereits mehrfach gefordert, vgl. *Ernst*, IFSt-Schrift Nr. 470, S. 116; BDI/KPMG-Studie Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel, S. 33; Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, DB 2012, S. 1704 (1710); a.A. *Herzig* in: DStJG 28/2005, S. 185 (198), nach dessen Auffassung die Schaffung eines zusätzlichen Tatbestandsmerkmals der wirtschaftlichen Identität im Bereich der Verlustnutzung von Körperschaften wenig überzeugend wäre.

147 NWB Nr. 38 vom 19.6.2016, S. 2850.

148 Hierzu und nachfolgend Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 1, 9 und 12.

149 Die Wirkungsweise des § 8d KStG wird nachfolgend in Kapitel § 3C erläutert.

Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels weiterhin genutzt werden können, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist. Hierdurch soll das „*fortbestehende gesetzgeberische Ziel*“, den Handel mit steuerlichen Verlusten zuverlässig zu unterbinden, umgesetzt werden.

Zielgruppe der neuen Verschonungsregelung sind Unternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel fallen, bei denen für die Unternehmensfinanzierung häufig die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseigner notwendig ist und hierdurch die nicht genutzten Verluste entfallen. Dies betrifft insbesondere junge, innovative Wachstumsunternehmen, sog. Start-up-Unternehmen.¹⁵⁰

Der Finanzausschuss empfahl dem Bundesrat Anpassungen in dem von der Bundesregierung vorgeschlagenen Gesetzentwurf, da dessen Wortlaut „*in bestimmten Fallkonstellationen deutlich über sein eigentliches Ziel hinaus-schieße und erhebliches Gestaltungspotenzial eröffne*“ (Prüfbitte 1).¹⁵¹ Es könnte zu missbräuchlicher Verlustnutzung „*durch Reaktivieren und Nutzbarmachen noch bestehender Verluste in bereits längere[r] Zeit inaktiven Verlustmänteln*“ kommen. Darüber hinaus empfahl der Finanzausschuss die Prüfung von weiteren Maßnahmen, um die Steuerausfälle in Höhe von insgesamt 600 Mio. EUR insbesondere auch für die kommunale Ebene zu verringern (Prüfbitte 2). Nach Auffassung des Finanzausschusses ist „*eine Belastung in diesem Umfang für alle Haushaltsebenen nicht tragbar*“.

Der Wirtschaftsausschuss empfahl dem Bundesrat im weiteren Gesetzgebungsverfahren klarstellende Formulierungen zur Abgrenzung von unschädlichen und schädlichen Ereignissen sowie eine Prüfung der strikten Trennung von § 8c KStG und § 8d KStG, um auszuschließen, dass das Gesetz für bestimmte Fälle des Anteilseignerwechsels leerläuft (Prüfbitte 3).

150 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 11.

151 Hierzu und nachfolgend Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats vom 21.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BR-Drs. 544/1/16, S. 1, 3 und 4.

Der Bundesrat folgte weitgehend den Empfehlungen der Ausschüsse und adressierte die Prüfbitten 1 und 3 wortgleich an die Bundesregierung.¹⁵² Prüfbitte 2 wurde vom Bundesrat nicht übernommen.

In der Gegenäußerung teilte die Bundesregierung mit, dass sie, ebenso wie der Bundesrat, der Auffassung sei, dass die *„Neuregelung eine missbräuchliche Verlustnutzung vermeiden und Verfahrenssicherheit gewährleisten soll“*.¹⁵³ Das Ergebnis der Prüfung der Bundesregierung führte zur Aufnahme des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und Nr. 2 KStG.¹⁵⁴ Hinsichtlich der Bitte um Prüfung der Praktikabilität der strikten Trennung von § 8c KStG und § 8d KStG haben die Koalitionsfraktionen der CDU/ CSU und SPD mitgeteilt, *„man sei sich bewusst, dass der Gegenstand des Gesetzentwurfs ein Dilemma berühre. § 8c KStG habe zur Verhinderung von Mantelgeschäften gut funktioniert, andererseits aber Start-up Unternehmen behindert, da ein schädlicher Anteilseignerwechsel zu einem Verlustuntergang geführt habe. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf werde § 8d KStG geschaffen, der dieses Problem für Start-ups beseitige, aber auch Unternehmen fördern könnte, die keine Start-ups seien. Das sei der Preis für den gefundenen Kompromiss. Daher sei es klug, § 8c KStG unangetastet zu lassen und einen § 8d KStG zu schaffen, der nur unter bestimmten Bedingungen ein neues Regime ermögliche.“*¹⁵⁵

Zusätzlich nahm die Koalitionsfraktion der CDU/ CSU und SPD Stellung zu der vom Finanzausschuss des Bundesrats vorgeschlagenen, aber vom Bundesrat nicht weitergeleiteten Prüfbitte 2. So sei *„anzumerken, dass das Regime des neuen § 8d KStG gerade dort in Anspruch genommen werden könne, wo innovative, wachstumsstarke Unternehmen angesiedelt seien. Daher würden die mit der Neuregelung verbundenen Mindereinnahmen nicht flächendeckend anfallen, sondern hauptsächlich in dynamischen Kommunen und Wirtschafts-*

152 Stellungnahme des Bundesrats vom 4.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BR-Drs. 544/16 (Beschluss).

153 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

154 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 6.

155 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 10 f.

räumen, wo es Investoren gebe, die sich an solchen Unternehmen beteiligen wollten“.¹⁵⁶

Des Weiteren empfahl die Koalitionsfraktion die neue Verlustabzugsbeschränkung des § 8d KStG „spätestens drei Jahre“ nach deren Inkrafttreten dahingehend zu evaluieren, ob innerhalb eines zweijährigen Untersuchungszeitraums „das ausweislich der Gesetzesbegründung angestrebte Ziel des § 8d KStG erreicht werde“.¹⁵⁷

Der Finanzausschuss des Bundesrats empfahl den von der Bundesregierung eingebrachten, geänderten und vom Bundestag angenommenen Gesetzentwurf¹⁵⁸ anzunehmen.¹⁵⁹ Dieser Empfehlung kam der Bundesrat nach und stimmte dem Gesetz zu.¹⁶⁰ § 8d KStG wurde durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016¹⁶¹ mit Wirkung zum 1. Januar 2016 eingeführt.

VII. Aufhebung des anteiligen Verlustuntergangs

Mit Beschluss vom 29. März 2017¹⁶² hat das BVerfG entschieden, dass die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F.¹⁶³ mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Ob durch Einführung von § 8d KStG mit Wirkung vom 1. Januar 2016 der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. in einer Weise reduziert worden ist, dass die Norm nunmehr den Anforderungen von Art. 3 Abs. 1 GG genügt, wurde vom BVerfG nicht geprüft und bedarf demnach

156 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 11.

157 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 10.

158 Gesetzbeschluss des Deutschen Bundestags vom 2.12.2016 zum Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BR-Drs. 719/16.

159 Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats vom 8.12.2016 zum Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BR-Drs. 719/1/16, S. 1.

160 Beschluss des Bundesrats zum Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BR-Drs. 719/16.

161 BGBl. I 2016, S. 2998.

162 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 109.

163 Die Gründe, die zur Verfassungswidrigkeit von § 8c S. 1 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 führten, treffen auf die damit wortlautidentischen nachfolgenden Fassungen von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. bis zum Inkrafttreten des mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 eingefügten § 8d KStG ebenso zu, BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 154.

gesonderter Betrachtung. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG in der Fassung vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2015 ist somit nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Darüber hinaus hat das BVerfG den Gesetzgeber verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend zum Zeitpunkt der Einführung der Norm zu beseitigen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, tritt am 1. Januar 2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. ein.¹⁶⁴

In dem als Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018 genannten Referentenentwurf des BMF vom 15. Mai 2018¹⁶⁵ sowie im Gesetzentwurf der Bundesregierung¹⁶⁶ vom 10. August 2018 wurde eine Suspendierung von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. im Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2015 vorgeschlagen. Der Finanzausschuss empfahl hingegen die ersatzlose Aufhebung der Regelung.¹⁶⁷ Dieser Empfehlung entsprachen der Bundestag sowie Bundesrat, so dass die anteilige Verlustuntergangsregelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. ersatzlos aufgehoben wurde.¹⁶⁸

Der vollständige Verlustuntergang des bisherigen § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. wurde zum neuen S. 1, alle anderen Sätze des § 8c Abs. 1 KStG rutschten einen Satz nach vorne.

164 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 162.

165 Referentenentwurf des BMF vom 15.5.2018 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018.

166 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 24.9.2018 zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 19/4455.

167 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 7.11.2018 zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 19/5595.

168 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2338.

§ 3 Wirkungsweise des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie der Verschonungsregelungen

Da die Verschonungsregelung des § 8d KStG einen schädlichen Beteiligungserwerb voraussetzt, werden im nachfolgenden Kapitel zunächst die Regelungen zu den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG und deren Rechtsfolgen (A.) hinsichtlich ihrer Wirkungsweise materiell-rechtlich untersucht und erläutert. Des Weiteren werden die Verschonungsregelungen der Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel (B.) materiell-rechtlich analysiert, bevor auf die Regelungen des fortführungsgebundenen Verlustvortrags (C.) im Detail eingegangen wird.

A. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG

I. Gesetzeswortlaut

§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. lautete:

„Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt (schädlicher Beteiligungserwerb) vor, sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar.“

Der Wortlaut des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F.¹⁶⁹ in der Fassung des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 lautet:

„Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder

¹⁶⁹ Der bisherige § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. hatte folgenden Wortlaut: *„Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.“*

diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar.“

Als Erwerber i.S. des S. 1 gilt nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG¹⁷⁰ „auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen“.

§ 8c Abs. 1 KStG beinhaltet mehrere unbestimmte Tatbestandsvoraussetzungen. Die Finanzverwaltung hat daher zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung am 4. Juli 2008 ein BMF-Schreiben¹⁷¹ hinsichtlich der Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale erlassen. Mit Datum vom 28. November 2017¹⁷² hat die Finanzverwaltung ein aktualisiertes BMF-Schreiben zu der Verlustabzugsbeschränkung sowie den aktuell anwendbaren Verschonungsregelungen veröffentlicht.¹⁷³

II. Rechtsfolgen

1. Anteiliger oder vollständiger Verlustuntergang

Den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. und § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. ist gemeinsam, dass sie „nicht genutzte Verluste“, d.h. nicht ausgeglichene Verluste des laufenden Veranlagungszeitraums sowie zuletzt festgestellte und nicht abgezogene Verluste, in „nicht abziehbare Verluste“ umqualifizieren.¹⁷⁴ Die Verluste bleiben trotz der Umqualifizierung zwar zivilrechtlich bestehen, allerdings entfällt ihre steuerliche Abzugsfähigkeit.¹⁷⁵ Für steuerliche Zwecke wird von einem Untergang der Verluste gesprochen.

Die Höhe des Verlustuntergangs ist davon abhängig, welche Schädlichkeitsgrenze im Zusammenhang mit dem Anteilswerb überschritten wurde. Wurden weniger als 25 % der Anteile¹⁷⁶ erworben, kam es zu keinem bzw. bei

170 Bisher § 8c Abs. 1 S. 3 KStG a.F.

171 BMF, Schreiben vom 4.7.2008 – IV C 7 – S 2745–a/08/10001, BStBl. I 2008, S. 736.

172 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645.

173 *Neumann/Heuser*, GmbHR 2018, S. 21.

174 *Brandis* in: Blümich, § 8c KStG, Rz. 60 (146. EL 2/2019).

175 D.h., die Verluste sind weiterhin in der Handels- und Steuerbilanz auszuweisen, bis sie bilanziell mit Gewinnen ausgeglichen werden, vgl. *Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8c KStG, Rz. 77c (147. EL 1/2019).

176 Der Begriff der Anteile wird hier und im Nachfolgenden verwendet als zusammenfassender Begriff für „gezeichnetes Kapital, Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“.

einem Erwerb von nicht mehr als 50 % der Anteile zu einem anteiligen Verlustuntergang. Wurde der Tatbestand des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. verwirklicht, gingen somit die Verluste in dem Verhältnis unter, in dem ein schädlicher Beteiligungserwerb vorlag.¹⁷⁷ Ein schädlicher Beteiligungserwerb in Höhe von 31 % führte daher zu einem anteiligen Untergang der nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verluste in Höhe von 31 %.

Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. führt dazu, dass bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht genutzte Verluste vollständig untergehen. Entscheidend für die Schädlichkeitsgrenzen von 25 % bzw. 50 % ist das Verhältnis des gezeichneten Kapitals bzw. der übertragenen Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte zu dem Gesamtkapital bzw. zu den gesamten eben genannten Rechten.¹⁷⁸

2. Besonderheit: Unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb

Der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ist der Tag der dinglichen Übertragung der Anteile (durch Abtretung).¹⁷⁹ Nach dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. dürfen „bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte“ Verluste nicht mit danach entstandenen Gewinnen ausgeglichen oder von ihnen abgezogen werden.¹⁸⁰ Sofern der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs auf das Ende eines Veranlagungszeitraums fällt, betrifft der Verlustuntergang nur die noch nicht abgezogenen Verluste. Diese wurden als körperschaftsteuerliche Verlustvorträge nach den Regelungen des § 10d Abs. 4 EStG bzw. als vortragsfähige Gewerbeverluste nach § 10a S. 6-10 GewStG gesondert festgestellt. In der Praxis fällt der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs jedoch häufig nicht auf das Ende des Veranlagungszeitraums, sondern erfolgt vielmehr unterjährig.¹⁸¹

177 *Suchanek* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG, Anm. 2 (291. EL 4/2019).

178 *Frotscher* in: Frotscher/Drüen, § 8c KStG, Rz. 67 (147. EL 1/2019). Auf die Berechnung von Beteiligungsquoten in Sonderfällen wird nachfolgend mangels Relevanz nicht näher eingegangen. Zur Berechnung bei stimmrechtslosen Vorzugsaktien, eigenen Anteilen sowie kombinierter Übertragung von Anteilen und Stimmrechten siehe *Hackemann* in: Mössner/Seeger, § 8c KStG, Rn. 370-374.

179 *Frotscher* in: Frotscher/Drüen, § 8c KStG, Rz. 75 (147. EL 1/2019).

180 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 31.

181 *Roser* in: Gosch, § 8c KStG, Rz. 96.

Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. ist das steuerliche Ergebnis (Gewinn oder Verlust) eines Veranlagungszeitraums in ein Ergebnis vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb aufzuteilen.¹⁸² Der Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb erstreckt sich vom Beginn des Veranlagungszeitraums bis zum schädlichen Beteiligungserwerb, der Zeitraum danach ab dem schädlichen Beteiligungserwerb bis zum Ende des Veranlagungszeitraums.

In den Fällen, in denen die Verlustkörperschaft im Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb einen steuerlichen Verlust erzielt,¹⁸³ unterliegt dieser der Verlustabzugsbeschränkung.¹⁸⁴ Dasselbe gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für Gewerbeverluste i.S. des § 10a S. 10 GewStG.¹⁸⁵ Erzielt eine Verlustkörperschaft in dem Zeitraum vom Beginn des Veranlagungszeitraums bis zum schädlichen Beteiligungserwerb einen Gewinn, kann dieser mit dem zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten Verlustvortrag verrechnet werden.¹⁸⁶ Hierbei sind die Regelungen der Mindestbesteuerung¹⁸⁷ zu berücksichtigen.¹⁸⁸

182 Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8c KStG, Rz. 79 (147. EL 1/2019).

183 Für die Ermittlung des Verlusts ist nach Auffassung der Finanzverwaltung das Ergebnis des gesamten Veranlagungszeitraums ausschließlich nach wirtschaftlichen Kriterien aufzuteilen, d.h. durch einen nach den Regeln eines Jahresabschlusses erstellten Zwischenabschluss auf den Stichtag und getrennte Einkommensermittlungen für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb. Sofern kein Zwischenabschluss erstellt wird, ist die Aufteilung des Ergebnisses sachlich und begründet zu schätzen, vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 35.

184 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 33.

185 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 8c KStG auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge, § 10a Satz 10 GewStG vom 29.11.2017, DStR 2017, S. 2678. Nach Auffassung des BFH ist unter einem Fehlbetrag i.S. des § 10a GewStG jedoch nur der festgestellte Gewerbeverlust des vorangegangenen Erhebungszeitraums zu verstehen, vgl. BFH, Urteil vom 26.6.1996 – VIII R 41/95, BStBl. II 1997, S. 179. Der Verlustuntergang des § 10a S. 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 KStG ist daher nach herrschender und zutreffender Auffassung nur auf nicht abgezogene Verluste (d.h. vortragsfähige Gewerbeverluste) und insbesondere nicht auf ausgleichsfähige Verluste (laufende Gewerbeverluste) anzuwenden, vgl. Drüen in: Blümich, § 10a GewStG, Rz. 89 (151. EL 3/2020); Güroff in: Glanegger/Güroff, 9. Aufl., 2017, § 10a GewStG, Rn. 74; Suchanek in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG, Anm. 32c (291. EL 4/2019).

186 Unabhängig davon, ob im gesamten Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs ein insgesamt niedrigerer Gesamtbetrag der Einkünfte erzielt wird, vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 33 und 34.

187 Die Anwendung der Mindestbesteuerung im Fall der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. ist strittig. Ein Verlustuntergang aufgrund der Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG stellt eine finale Belastung dar. Der BFH hat ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei sog. Definitiveffekten,

3. Besonderheit: Verlustuntergang bei Organschaft

Bei der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen¹⁸⁹ Organschaft wird das steuerliche Einkommen einer untergeordneten Körperschaft (sog. Organgesellschaft) dem übergeordneten Mehrheitsanteilseigner (sog. Organträger) zugerechnet. Voraussetzung hierfür ist, dass die im Inland steuerpflichtige Organgesellschaft in den Gewerbebetrieb¹⁹⁰ eines inländischen Organträgers finanziell¹⁹¹ eingegliedert ist und sich Erstere verpflichtet ihren ganzen Gewinn¹⁹² an den Organträger abzuführen (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG). Besonderheiten hinsichtlich der Einkommenszurechnung der Organgesellschaft an den Organträger können sich gleichfalls im Fall eines unterjährigen unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs auf Ebene des Organträgers ergeben. Dies, weil der schädliche Beteiligungserwerb auf Ebene des Organträgers zugleich zu einem mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb auf Ebene der Organgesellschaft führt. Nicht ausgeglichene (unterjährige) oder abgezogene¹⁹³ Verluste der Organgesellschaft und/oder des Organträgers gehen somit unter. Nach Auffassung der Finanzverwaltung und Stimmen im Schrifttum sind die unterjährigen Verluste der Organgesellschaft und des Organträgers jeweils vor

vgl. BFH, Beschluss vom 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, S. 1016. Er hat dem BVerfG (Az. 2 BvL 19/14) daher die Frage vorgelegt, ob hierdurch eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung vorliegt. In dem zugrundeliegenden Fall ging es um die Anwendung der Mindestbesteuerung bei einer insolventen Körperschaft. Aufgrund der Insolvenz kam es ebenfalls zu keiner zeitlichen Streckung des Verlusts, sondern zu einer finalen Belastung.

188 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 34.

189 § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG verweist hinsichtlich der gewerbsteuerlichen Organschaft auf die entsprechenden Regelungen im KStG, so dass die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft identisch sind.

190 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung (Einzelunternehmen, PersG), Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (KapG) und Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (sonstige juristische Personen des privaten Rechts und nicht rechtsfähige Vereine).

191 Gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG liegt eine finanzielle Eingliederung vor, wenn dem Organträger vom Beginn des Wirtschaftsjahrs ununterbrochen unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht.

192 Der Gewinnabführungsvertrag gem. § 291 Abs. 1 AktG muss für mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Der Gewinnabführungsvertrag beinhaltet gem. § 302 Abs. 1 AktG auch eine Übernahme eines möglichen Verlusts der Organgesellschaft durch den Organträger.

193 Die nicht abgezogenen Verluste können lediglich aus vororganschaftlichen Verlusten bestehen, da durch die Einkommenszurechnung im Rahmen der Organschaft keine neuen Verluste auf der Ebene der Organgesellschaft entstehen können.

der zum Jahresende erfolgenden¹⁹⁴ organschaftlichen Einkommenszurechnung zu kürzen.¹⁹⁵

B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der bisherigen

Verschonungsregelungen

I. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG)

Die mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹⁹⁶ eingeführte Verschonungsregelung des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG a.F. (Konzernklausel) führte dazu, dass Verlustvorträge bei bestimmten konzerninternen Umstrukturierungen, die schädliche Beteiligungserwerbe darstellen, erhalten blieben bzw. nicht als Zählerwerbe galten.¹⁹⁷ Da die ursprüngliche Regelung allerdings Übertragungen auf Ebene der Konzernspitze ausschloss und PersG nicht als „dieselbe Person“ angesehen wurden,¹⁹⁸ hat der Gesetzgeber die Verschonungsregelung mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015¹⁹⁹ durch eine Neuregelung ersetzt. Nach dem neuen Gesetzeswortlaut, der nunmehr als § 8c Abs. 1 S. 4 KStG geführt wird, liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb mehr vor, wenn

„Nr. 1 an dem übertragenden Rechtsträger²⁰⁰ der Erwerber zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist,

194 BFH, Urteil vom 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, S. 494.

195 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 37; statt vieler *Brandis* in: Blümich, § 8c KStG, Rz. 56 (146. EL 2/2019). Allerdings ist diese Auffassung abzulehnen, da eine solche Auslegung überschießend ist und insbesondere dem Gedanken der wirtschaftlichen Identität zuwiderläuft. Eine Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger vor Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. mithilfe einer Zwischenkonsolidierung ist zutreffender, vgl. statt vieler *Suchanek* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG, Anm. 32b (291. EL 4/2019).

196 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, S. 3950.

197 Der bisherige § 8c Abs. 1 S. 5 KStG a.F. hatte den Wortlaut: *„Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.“*

198 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 13.5.2005 eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 18/4902, S. 47.

199 BGBl. I 2015, S. 1834.

200 Der übertragende Rechtsträger hält die Anteile an der Verlustkörperschaft vor der Anteilsübertragung, der übernehmende Rechtsträger danach, vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 41.

Nr. 2 *an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft²⁰¹ ist oder*

Nr. 3 *an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.“*

Nr. 1-3 setzen demgemäß eine Beteiligung in Höhe von 100 % voraus. Körperschaften mit Minderheitsbeteiligungen, Mitarbeiter- oder Managementbeteiligungsprogramme fallen daher nicht unter die Verschonungsregelung.²⁰² Dies gilt gleichfalls für Umstrukturierungen innerhalb eines Organkreises, bei dem der Organträger nicht sämtliche Anteile an der Organgesellschaft hält, sondern außenstehende Minderheitsgesellschafter an der Organgesellschaft beteiligt sind.²⁰³ Ebenfalls nicht umfasst von der Konzernklausel sollen Erwerbe durch eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen,²⁰⁴ Abwärtsverschmelzungen der Muttergesellschaft auf nachgelagerte Gesellschaften oder Übertragungen von Anteilen auf Gesellschaften mit personenidentischer Beteiligung sein.²⁰⁵

201 D.h. oHG (§§ 105 ff. HGB), KG (§§ 161 ff. HGB) oder vergleichbare ausländische Personenhandelsgesellschaften, sofern sich die Anteile am Veräußerer oder am Erwerber oder am übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger jeweils zu 100 % im Gesamthandsvermögen der Personenhandelsgesellschaft befinden, vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 13.5.2005 eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 18/4902, S. 47. Warum S. 4 nur auf eine Personenhandelsgesellschaft als Erwerber beschränkt ist und nicht auf alle PersG Anwendung findet, hat der Gesetzgeber offengelassen. Dies ist deshalb verwunderlich, da nach Auffassung der Finanzverwaltung auch eine Mitunternehmerschaft in der Form einer GbR Erwerber i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sein kann, vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 25.

202 *Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8c KStG, Rz. 104a (147. EL 1/2019).

203 Erforderlich für die Organschaft ist gem. § 14 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 KStG lediglich die finanzielle Eingliederung, d.h. die Mehrheit der Stimmrechte und insbesondere nicht die kapitalmäßige Beteiligung in Höhe von 100 %.

204 *Unterberg*, GmbHR 2015, S. 1190 (1198); *Suchanek/Hesse*, DStZ 2016, S. 27 (32); a.A. *Adrian*, Ubg 2015, S. 288 (292), der von einer einheitlichen Begriffsverwendung ausgeht, so dass die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen auch in den Anwendungsbereich der Konzernklausel fällt.

205 Statt vieler *Gohr/Richter*, DB 2016, S. 127 (132 f.).

II. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG)

Die Stille-Reserven-Klausel hat ihren Ursprung in der Rechtsprechung des BFH vom 29. Oktober 1986²⁰⁶, wonach der Verlustabzug bei einer Verlustkörperschaft in Höhe ihrer stillen Reserven nicht missbräuchlich sei. Dies, weil bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs die Verlustkörperschaft die ruhenden stillen Reserven aufdecken und mit Verlusten früherer Jahre ausgleichen könne.

Der Gesetzgeber übernahm diesen Rechtsgedanken. In der Begründung zum Gesetzentwurf hieß es daher, dass in Höhe der stillen Reserven kein zusätzliches Verlustverrechnungspotential auf einen Erwerber übergehe.²⁰⁷ Die nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. untergehenden, nicht genutzten Verluste bleiben erhalten, soweit sie die anteilig auf sie entfallenden im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven nicht übersteigen. Aufgrund der Gesetzesformulierung „soweit“²⁰⁸ ist der Beteiligungserwerb im Gegensatz zur Konzernklausel zwar weiterhin schädlich,²⁰⁹ es kommt aber zu einem Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven der Verlustkörperschaft.

Der Begriff der stillen Reserven wird in S. 6 legal definiert. Stille Reserven liegen demgemäß vor, wenn der gemeine Wert der veräußerten Anteile an der Verlustkörperschaft das jeweils auf diese Anteile entfallende in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital der Verlustkörperschaft übersteigt. Liegt ein entgeltlicher Erwerb vor, entspricht der gemeine Wert, nach der Auffassung des Gesetzgebers,²¹⁰ grundsätzlich dem gezahlten Entgelt. Wird nur ein Entgelt für eine ganze Unternehmensgruppe bezahlt, so können unmittelbare und mittelbare Beteiligungserwerbe vorliegen. Stille Reserven in den Anteilen der

206 BFH, Urteile vom 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 308 und I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 310, siehe hierzu die Ausführungen unter Kapitel § 2B.III.5.

207 Hierzu und nachfolgend Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und FDP vom 9.11.2009 eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), BT-Drs. 17/15, S. 19.

208 Bei Fällen des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. ist auf die anteiligen, bei dem heutigen S. 1 auf die gesamten stillen Reserven der Verlustkörperschaft im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs abzustellen.

209 *Hackemann* in: Mössner/Seeger, § 8c KStG, Rn. 404. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Konzernklausel daher vorrangig vor der Stille-Reserven-Klausel anzuwenden, vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004, GmbHR 2018, S. 46, Tz. 49.

210 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und FDP vom 9.11.2009 eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), BT-Drs. 17/15, S. 19.

untergeordneten Tochtergesellschaften sollen dabei bei der übergeordneten Muttergesellschaft grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, da Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen nach § 8b Abs. 2 KStG das Einkommen nicht erhöhen. Im Übrigen ist in den Fällen, in denen sich der gemeine Wert nicht aus dem Entgelt ableiten lässt, eine Unternehmensbewertung²¹¹ als Nachweis erforderlich.

Für Organschaftsfälle enthält die Stille-Reserven-Klausel keine besonderen Bestimmungen. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die stillen Reserven der Organgesellschaft nicht beim Organträger zu berücksichtigen sind.²¹² Folge hiervon ist, dass dem Organträger negative Einkünfte der Organgesellschaft am Ende des Veranlagungszeitraums zugerechnet werden,²¹³ die Anteile an der Organgesellschaft aufgrund von § 8b Abs. 2 KStG²¹⁴ jedoch keine stillen Reserven enthalten. Hierdurch entsteht dem Organträger (insbesondere wenn er als Holdinggesellschaft ausschließlich Anteile an Organgesellschaften hält) ein durch die Organschaft bedingter struktureller Nachteil.²¹⁵ Gleichfalls läuft die Stille-Reserven-Klausel auf Ebene der Organgesellschaft aufgrund der Einkommenszurechnung an den Organträger ins Leere.²¹⁶ Das Schrifttum hält es daher für sachgerecht, die stillen Reserven der Organgesellschaft unmittelbar beim Organträger einzubeziehen,²¹⁷ da der Organkreis eine wirtschaftliche Einheit darstelle.²¹⁸ Als Lösung wird beispielsweise vorgeschlagen auf Ebene des Organträgers die Anteile an der Organgesellschaft durch die Aktiva der Organgesellschaft zu ersetzen.²¹⁹

211 Bei dieser Unternehmensbewertung sind auch die finanziellen Vorteile steuerlicher Verlustvorträge der Verlustkörperschaft zu berücksichtigen, da sie auch in den Kaufpreis einfließen können, vgl. *Hackemann* in: Mössner/Seeger, § 8c KStG, Rn. 417; a.A. *Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8c KStG, Rz. 135 (147. EL 1/2019).

212 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 59; zustimmend *Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8c KStG, Rz. 140c (122. EL 1/2014); *Dötsch/Leibner* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8c KStG, Tz. 189 (93. EL 6/2018).

213 Zur Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG in Organschaftsfällen siehe die Ausführungen in Kapitel § 3A.II.3.

214 Eine Ausnahme besteht für Organschaftsfälle bei Banken und Finanzunternehmen sowie Versicherungen und Pensionsfonds aufgrund von § 8b Abs. 7 und 8 KStG.

215 *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8c KStG, Rz. 136 (138. EL 5/2019); *Hackemann* in: *Mössner/Seeger*, § 8c KStG, Rn. 415.

216 *Neumann* in: *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8c KStG, Rz. 251.

217 Statt vieler *Suchanek* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 8c KStG, Anm. 57a (291. EL 4/2019).

218 *Adrian/Weiler*, BB 2014, 1303 (1311).

219 So *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, S. 561 (565).

III. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

Nach den Regelungen der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG²²⁰ führt ein schädlicher Beteiligungserwerb bei Erfüllung der nachfolgend genannten Voraussetzungen zu keinem Verlustuntergang und gilt – wie bei der Konzernklausel – nicht als Zählerwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F.²²¹

Der Gesetzgeber definiert in § 8c Abs. 1a S. 2 KStG eine Sanierung als „*Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.*“

Zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs muss demgemäß zwingend die Sanierungsbedürftigkeit²²² der Verlustkörperschaft vorliegen, d.h., die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Körperschaft muss zumindest drohen oder bereits eingetreten sein.²²³ Ist dies nicht der Fall, ist die Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG ausgeschlossen.²²⁴ Zusätzlich muss die Verlustkörperschaft mithilfe eines Sanierungsplans ihre Sanierungsfähigkeit nachweisen und die zur Bewältigung der Krise ergriffenen Maßnahmen dokumentieren.²²⁵

Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG setzt – wie die Konzern- und Stille-Reserven-Klausel – keinen Antrag voraus.

C. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 8d KStG

I. Gesetzeswortlaut

Gemäß § 8d Abs. 1 S. 1 KStG ist die Regelung § 8c KStG „*nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungs-*

220 Zum zeitlichen Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1a KStG siehe Kapitel § 2B.VI.3.

221 OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 20.12.2018 – S 2745 a-2015/0011-St 135, DB 2019, S. 26, Tz. 2.

222 Die Bestimmung des Zeitpunkts des Kriseneintritts ist die wohl am meisten diskutierte Frage in der Praxis, siehe hierzu umfassend *Dötsch/Leibner* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8c KStG, Tz. 337-342 (95. EL 2/2019).

223 *Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8c KStG, Rz. 185 (147. EL 1/2019).

224 OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 20.12.2018 – S 2745 a-2015/0011-St 135, DB 2019, S. 26, Tz. 4.

225 OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 20.12.2018 – S 2745 a-2015/0011-St 135, DB 2019, S. 26, Tz. 5 und 6.

zeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis im Sinne des Absatz 2 stattgefunden hat.“

§ 8d Abs. 1 S. 2 KStG enthält weitere Einschränkungen, wonach S. 1 nicht gilt

- „1. für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder*
- 2. wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.“*

Auf das Merkmal „Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen“ – wie in § 8 Abs. 4 KStG a.F. – wird nicht abgestellt,²²⁶ maßgebend ist nur noch der Geschäftsbetrieb, der anhand qualitativer Merkmale bestimmt wird. Nach S. 3 und S. 4 umfasst der Geschäftsbetrieb *„die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.“*

Der in S. 1 erwähnte Antrag ist gem. S. 5 *„in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.“*

§ 8d Abs. 2 KStG normiert die sog. schädlichen Ereignisse während des sog. vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraums und lautet:

„Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend. Gleiches gilt, wenn

- 1. der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,*

226 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

2. *der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,*
3. *die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,*
4. *die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,*
5. *die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Abs. 1 einnimmt oder*
6. *auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.“*

II. Tatbestandsmerkmale

Die Verschonungsregelung des § 8d KStG enthält mehrere Tatbestandsmerkmale, die nachfolgend erläutert werden.

1. Schädlicher Beteiligungserwerb

Die Anwendung der Verschonungsregelung des § 8d KStG setzt einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG voraus.²²⁷

2. Antrag

Eine Verlustverschonung durch § 8d KStG tritt nur ein, wenn die Verlustkörperschaft einen entsprechenden Antrag stellt. Der Antrag unterliegt den Form- und Fristenfordernissen des § 8d Abs. 1 S. 5 KStG. Da die Verschonungsregelungen der Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel keine vergleichbare Antragsvoraussetzung haben, drängt sich die Frage auf, ob das Antragserfordernis des § 8d KStG gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Art. 20 Abs. 3 GG verstößt. Eine dahingehende vertiefte Auseinandersetzung erfolgt im Rahmen der verfassungsrechtlichen Prüfung des § 8d KStG.²²⁸

3. Beobachtungszeitraum

Die Besonderheit der Verschonungsregelung des § 8d KStG liegt in der „janusköpfigen“ Prüfung von Tatbestandsmerkmalen, die sowohl in der Vergangenheit als auch in der Zukunft, d.h. vor und nach Eintritt des schädlichen Beteiligungserwerbs, vorliegen müssen bzw. nicht vorliegen dürfen.²²⁹

Aufgrund dieser zweifachen Vergangenheits- und Zukunftsprüfung wird

²²⁷ Hinsichtlich der Einzelheiten zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG wird auf die Ausführungen in Kapitel § 3A verwiesen.

²²⁸ Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.IV.1.

²²⁹ Röder, DStR 2017, S. 1737 (1739).

zwischen dem sog. vorlaufenden und nachlaufenden Beobachtungszeitraum differenziert.²³⁰

Der vorlaufende Beobachtungszeitraum bezieht sich nach § 8d Abs. 1 S. 1 KStG auf den Zeitraum zwischen Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs vorangeht, bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs. Damit beginnt er für kalenderjahrgleiche und vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre grundsätzlich am 1. Januar²³¹ und beträgt vier Kalenderjahre.²³² Ausnahmen hiervon sind möglich in den Fällen der Gründung²³³ oder des Zuzugs einer bisher in Deutschland nicht steuerpflichtigen Körperschaft.²³⁴

§ 8d Abs. 1 S. 1 KStG knüpft in zweifacher Hinsicht an den vorlaufenden Beobachtungszeitraum an. Der erste vorlaufende Beobachtungszeitraum bezieht sich auf das Tatbestandselement „ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält“. Der zweite vorlaufende Beobachtungszeitraum knüpft an die schädlichen Ereignisse des § 8d Abs. 2 KStG an.²³⁵ Ziel des vorlaufenden Beobachtungszeitraums ist bestimmten Gestaltungen entgegenzuwirken. Beispielsweise indem der Veräußerer einer Verlustkörperschaft den bestehenden Geschäftsbetrieb kurz vor dem schädlichen Beteiligungserwerb durch einen Branchenwechsel – im Hinblick auf die angestrebte Nutzung der Verluste

230 Frotscher M. in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 60, 61 (139. EL 7/2017).

231 Suchanek/Rüsch, Ubg 2017, S. 7 (8).

232 Neumann/Heuser, GmbHR 2017, S. 281 (282); Förster/von Cölln, DStR 2017, S. 8 (11).

233 Bei der Gründung ist auf den Beginn der Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaft abzustellen (diese beginnt mit Abschluss des formwirksamen Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung und endet mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Handelsregister), vgl. Wernicke in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 43 (66. EL 7/2018); Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 10 (96. EL 6/2019); a.A. Frotscher M. in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 53 (139. EL 7/2017), die eine Vorgesellschaft nur bei späterer Eintragung ins Handelsregister berücksichtigt; a.A. Suchanek/Rüsch, Ubg 2016, S. 576 (579), nach deren Auffassung auch die Vorgründungsgesellschaft, obwohl diese steuerlich als transparente PersG qualifiziert, zu berücksichtigen sei; a.A. Förster/von Cölln, DStR 2017, S. 8 (11), nach deren Auffassung der Beobachtungszeitraum aufgrund der zivilrechtlichen Regelungen zur Gründung erst mit der Eintragung in das Handelsregister beginnt.

234 In diesem Fall wird (ebenfalls) auf den Beginn der Körperschaftsteuerpflicht abgestellt, Förster/von Cölln, DStR 2017, S. 8 (11); Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 10 (96. EL 6/2019).

235 Auf die Tatbestandsmerkmale ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb sowie die schädlichen Ereignisse wird separat eingegangen, siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.aa.

durch den Erwerber – an den vom Erwerber geplanten Geschäftswechsel anpasst.²³⁶

Der nachlaufende Beobachtungszeitraum knüpft gleichfalls an die schädlichen Ereignisse i.S. des § 8d Abs. 2 KStG an. § 8d Abs. 2 S. 1 Hs. 1 und S. 2 KStG beziehen sich hinsichtlich des Zeitpunkts des Beginns des nachlaufenden Beobachtungszeitraums auf den Schluss des Veranlagungszeitraums, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat. Er dauert so lange an, wie ein fortführungsgebundener Verlustvortrag besteht. Zeitlich ist er somit grundsätzlich nicht begrenzt.²³⁷ Auch in diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, ob der zeitlich unbegrenzt nachlaufende Beobachtungszeitraum mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Einklang steht.²³⁸

4. Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb

§ 8d Abs. 1 S. 1 KStG setzt für die Verlustverschonung „ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb“ voraus. § 8d Abs. 1 S. 3 KStG enthält eine eigenständige Legaldefinition des Geschäftsbetriebs. Darüber hinaus wird der Begriff des Geschäftsbetriebs in S. 4 durch qualitative Merkmale konkretisiert. Fraglich ist, ob der Begriff des Geschäftsbetriebs i.S. des § 8d KStG hinreichend bestimmt i.S. des Art. 20 Abs. 3 GG ist.²³⁹

5. Schädliche Ereignisse i.S. des § 8d Abs. 2 KStG

Die in § 8d Abs. 2 KStG normierten schädlichen Ereignisse haben eine „*Doppel-funktion*“²⁴⁰ und unterscheiden sich lediglich hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem sie eintreten.²⁴¹ Es handelt sich bei den schädlichen Ereignissen um eine abschließende Aufzählung. Die einzelnen schädlichen Ereignisse werden nachfolgend im Rahmen der verfassungsrechtlichen Analyse des § 8d KStG im Detail analysiert.²⁴²

236 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (121).

237 Statt vieler *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 51 (96. EL 6/2019).

238 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.IV.2.

239 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.II.1.

240 *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1087).

241 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 93 (139. EL 7/2017).

242 Siehe zum Bestimmtheitsgebot die Ausführungen in Kapitel § 4C.II sowie zum allgemeinen Gleichheitssatz in Kapitel § 4C.III.

6. Ausschluss der Anwendung aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 2 KStG

Nach § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG ist eine Verlustverschonung ausgeschlossen für Verluste, die aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs stammen.

Die Einschränkung des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG findet gem. § 34 Abs. 6a S. 2 KStG nur Anwendung auf Ein- oder Ruhendstellungen, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgt sind. Sofern der Geschäftsbetrieb vor dem 1. Januar 2016 ein- oder ruhendgestellt wurde, findet die Verschonungsregelung des § 8d KStG gem. § 34 Abs. 6a S. 1 KStG keine Anwendung.

Wird beispielsweise im Veranlagungszeitraum 2016 ein verlustbringender Geschäftsbetrieb ein- oder ruhendgestellt und ist in dem Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis zum 31. Dezember 2019 ein schädlicher Beteiligungserwerb erfolgt, liegt ein schädliches Ereignis im vorlaufenden Betrachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 vor. Die Regelung des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG findet somit erstmals Anwendung bei schädlichen Beteiligungserwerben nach dem 1. Januar 2020.²⁴³

Gemäß § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG werden Verluste nicht verschont, wenn die Verlustkörperschaft zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums Mitunternehmer bzw. Organträger ist. Damit ist auch das Bestehen einer Mitunternehmer- bzw. Organträgerstellung zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums schädlich. Die Organträger- bzw. Mitunternehmereigenschaft der Verlustkörperschaft wird im Rahmen der verfassungsrechtlichen Analyse des § 8d KStG näher untersucht.²⁴⁴

III. Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen des § 8d KStG sind (1.) der Verlusterhalt sowie die Umqualifizierung des Verlustvortrags in einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag und (2.) der Verlustuntergang bei fortführungsschädlichen Ereignissen. Bei beiden Rechtsfolgen stellen sich Fragen der Verwendungsreihenfolge, die unter 3. erläutert werden.

243 Förster/von Colln, DStR 2017, S. 8 (9); Suchanek/Rüsch, Ubg 2017, S. 7 (11); Neumann/Heuser, GmbHR 2017, S. 281 (282).

244 Hinsichtlich der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft siehe die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff und das Einnehmen einer Organträgerstellung in Kapitel § 4C.III.2.c.gg.

1. Verlusterhalt und Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag

a. Verlusterhalt

Der Verlusterhalt nach § 8d KStG betrifft sämtliche Verluste,²⁴⁵ die durch die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG untergehen können.²⁴⁶ Der Gesetzgeber hat dies hinsichtlich des vortragsfähigen Gewerbeverlusts in § 10a S. 10 GewStG sowie hinsichtlich des Zinsvortrags in § 8a Abs. 1 S. 3 KStG²⁴⁷ ausdrücklich gesetzlich geregelt.

b. Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag

Gem. § 8d Abs. 1 S. 6 KStG wird der „Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt“ zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag umqualifiziert. Es kommt zur „Metamorphose“ von § 8c KStG-Verlusten zu § 8d KStG-Verlusten.²⁴⁸ Nach § 8d Abs. 1 S. 6 KStG wird dabei jedoch nicht auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs und damit nicht auf die zu diesem Zeitpunkt von § 8c KStG untergehenden Verluste (d.h. festgestellte Verlustvorträge sowie laufende Verluste) abgestellt.²⁴⁹ Insoweit besteht keine Übereinstimmung zwischen den nach § 8c Abs. 1 KStG untergehenden Verlusten und den umqualifizierten fortführungsgebundenen Verlusten des § 8d KStG, obwohl § 8d KStG tatbestandlich an § 8c KStG anknüpft.²⁵⁰ Vielmehr sind nach § 8d Abs. 1 KStG die Verluste, die in dem Zeitraum nach dem schädlichen Beteiligungserwerb²⁵¹ bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums entstehen, in den fortführungsge-

245 Der EBITDA-Vortrag i.S. des § 4h Abs. 1 S. 3 EStG wird mangels Verweis in § 8a KStG nicht von § 8c KStG erfasst, so dass der EBITDA-Vortrag auch nicht von § 8d KStG betroffen ist, vgl. Förster/von Cölln, DStR 2017, S. 8 (14).

246 Frotscher M. in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 76 (139. EL 7/2017); Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 28 (96. EL 6/2019); Suchanek/Rüsch, Ubg 2016, S. 576 (580); a.A. Feldgen, StuB 2016, S. 742 (743), nach dessen Auffassung § 8d KStG lediglich Verlustvorträge nach § 10d EStG und § 10a GewStG verschont.

247 Insoweit ist die Begründung im Gesetzentwurf, dass ein Zinsvortrag i.S. des § 4h Abs. 1 S. 5 KStG dem Verlust „wirtschaftlich ähnlich“ ist und daher auch von der Verschonung durch § 8d KStG betroffen ist, lediglich klarstellender Natur, vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

248 Wernicke in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 71 (66. EL 7/2018).

249 Frotscher M. in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 77 (139. EL 7/2017).

250 Frotscher M. in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 77 (139. EL 7/2017).

251 Sofern der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht auf den Schluss des Veranlagungszeitraums fällt.

bundenen Verlustvortrag mit einzubeziehen.²⁵² Entstehen in diesem Zeitraum Gewinne, mindern diese den fortführungsgebundenen Verlustvortrag entsprechend.²⁵³

Es wird damit stets der gesamte im Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs bestehende Verlustvortrag umqualifiziert, eine Aufteilung in Teilverluste ist nach dem Wortlaut von § 8d KStG nicht vorgesehen.²⁵⁴ Insoweit ergeben sich beim unterjährig schädlichen Beteiligungserwerb hinsichtlich der Ermittlung der Höhe des fortführungsgebundenen Verlustvortrags keine Abgrenzungsfragen zur Aufteilung der steuerlichen Einkünfte, wie dies im Zusammenhang mit § 8c KStG für den Zeitraum vor bzw. nach dem schädlichen Beteiligungserwerb der Fall ist.²⁵⁵

2. Verlustuntergang bei fortführungsschädlichen Ereignissen

a. Schädliche Ereignisse im nachlaufenden Beobachtungszeitraum

Gem. § 8d Abs. 2 S. 1 KStG geht der nach Abs. 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter, sofern der Geschäftsbetrieb im sog. nachlaufenden Beobachtungszeitraum eingestellt wird. Das Gleiche gilt nach § 8d Abs. 2 S. 2 KStG, wenn die dort in Nr. 1 bis 6 genannten Ersatztatbestände tatbestandlich vorliegen. Die Verschonungsregelung des § 8d KStG verfügt damit hinsichtlich des fortführungsgebundenen Verlustvortrags über eine eigenständige Verlustuntergangsregelung, die unabhängig von der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG ist. Der Gesetzgeber fixiert mithilfe der schädlichen Ereignisse in § 8d Abs. 2 S. 1 und S. 2 Nr. 1-6 KStG das Gepräge des Geschäftsbetriebs zum Ende des Veranlagungszeitraums, in welchem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat, und prüft im nachlaufenden Beobachtungszeitraum, ob nichtgeduldete Abweichungen vorliegen.²⁵⁶

252 Wohl aus Vereinfachungsgründen, so vermutet *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 71 (66. EL 7/2018); im Übrigen siehe hierzu statt vieler *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (14).

253 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (580); *Lang* in: Bott/Walter, § 8d KStG, Rz. 75 (126. EL 9/2017).

254 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 27 (96. EL 6/2019).

255 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 3A.II.2.

256 *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 82 (66. EL 7/2018).

Der Verlustuntergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags tritt grundsätzlich in voller Höhe und unabhängig von der Verlustursache ein.²⁵⁷

Wie bei der Umqualifizierung sämtlicher Verluste in fortführungsgebundene Verluste kann es umgekehrt beim Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags grundsätzlich zu keinem nur teilweisen Verlustuntergang kommen.²⁵⁸ Der Verweis des § 8d Abs. 2 S. 1 Hs. 1 KStG auf den zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag verdeutlicht, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag insbesondere nicht mehr mit Gewinnen im Veranlagungszeitraum des schädlichen Ereignisses verrechnet werden kann.²⁵⁹ Insoweit macht es keinen Unterschied, ob das schädliche Ereignis unterjährig oder zum Schluss des Veranlagungszeitraums eingetreten ist.²⁶⁰

Ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c KStG im nachlaufenden Beobachtungszeitraum wird in § 8d Abs. 2 KStG hingegen nicht genannt und stellt damit kein schädliches Ereignis dar.²⁶¹

b. Anwendung der Stille-Reserven-Klausel

Ausnahmsweise kommt es in Höhe der zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven, trotz Vorliegen eines schädlichen Ereignisses, zu keinem Verlustuntergang nach § 8d Abs. 2 KStG. § 8d Abs. 2 S. 1 Hs. 2 KStG verweist nämlich auf die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG²⁶², die somit im Rahmen des Verlustuntergangs des fortführungsgebundenen Verlustvortrags gleichfalls anzuwenden ist. Der Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags in Höhe der stillen Reserven sieht hierbei keine anteilige, sondern eine vollständige Berücksichtigung der

257 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

258 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 78 (96. EL 6/2019), sofern die Stille-Reserven-Klausel des § 8d Abs. 2 S. 1 2. Hs. KStG nicht Anwendung findet.

259 *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 7 (15); *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 50 (146. EL 2/2019).

260 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 77 (96. EL 6/2019).

261 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (582); *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 48 (96. EL 6/2019); *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 72 (66. EL 7/2018); a.A. *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1091) und *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (17), nach denen die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG auch den fortführungsgebundenen Verlustvortrag des § 8d KStG erfasst.

262 Hinsichtlich der Funktionsweise der Stille-Reserven-Klausel i.S. des § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG wird auf die Ausführungen in Kapitel § 3B.II verwiesen.

stillen Reserven vor.²⁶³ Übersteigt der fortführungsgebundene Verlustvortrag einer Verlustkörperschaft ihre stillen Reserven, geht dieser mit dem schädlichen Ereignis insoweit unter.²⁶⁴

§ 8d Abs. 2 S. 1 Hs. 2 KStG stellt dabei hinsichtlich vorhandener stiller Reserven nicht auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ab (so aber § 8c Abs. 1 S. 5 KStG), sondern auf die vorhandenen stillen Reserven zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums.²⁶⁵ Der Zeitbezug für den Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags in Höhe der stillen Reserven ist damit zeitversetzt.²⁶⁶ Dies hat der Gesetzgeber ausweislich der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zur Verhinderung von Gestaltungen bewusst gewählt,²⁶⁷ um einen Gleichlauf mit dem Verlustuntergang nach § 8d Abs. 2 S. 1 Hs. 1 KStG herzustellen.²⁶⁸ Würde der Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags auf einen späteren Zeitpunkt, z.B. auf den Eintritt des schädlichen Ereignisses abstellen, könnte die Verlustkörperschaft zwischenzeitlich zugeführte stille Reserven noch für Zwecke des § 8d Abs. 2 S. 1 Hs. 2 berücksichtigen.²⁶⁹

Im Übrigen stellt die Stille-Reserven-Klausel bei der Ermittlung der Höhe der stillen Reserven gem. § 8c Abs. 1 S. 6 KStG auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Eigenkapital und dem gemeinen Wert der Anteile an der Verlustkörperschaft ab. Während sich das steuerliche Eigenkapital der Verlustkörperschaft zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums aus der Steuerbilanz entnehmen lässt, ist die Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile an der Verlustkörperschaft diffiziler. Nach Auffassung des

263 *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2847); *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 81 (96. EL 6/2019); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 144 (139. EL 7/2017).

264 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

265 *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8d KStG, Rz. 89 (126. EL 9/2017).

266 *Brandis* in: *Blümich*, § 8d KStG, Rz. 50 (146. EL 2/2019).

267 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 15.

268 Der gleichfalls auf den zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag abstellt, siehe hierzu *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 141 (139. EL 7/2017).

269 *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2016, S. 2984 (2986); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 82 (96. EL 6/2019), nach deren Auffassung der Verweis in § 8d Abs. 2 S. 1 KStG auf § 8c Abs. 1 S. 9 KStG ebenfalls Fälle mit steuerlicher Rückwirkung ausschließt.

Gesetzgebers leitet sich der gemeine Wert der Anteile bei einem schädlichen Beteiligungserwerb aus dem gezahlten Entgelt für die Anteile ab.²⁷⁰ Bei den in § 8d Abs. 2 genannten schädlichen Ereignissen fehlt es jedoch regelmäßig an einem Entgelt, weshalb zwangsweise Unternehmensbewertungen erstellt werden müssen.²⁷¹

3. Verwendungsreihenfolge

a. Verlustvorträge nach 10d Abs. 4 KStG und nach § 8d KStG

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist nach § 8d Abs. 1 S. 7 KStG gesondert auszuweisen und festzustellen.²⁷² Die Feststellung erfolgt in einem separaten und selbständig anfechtbaren Feststellungsverfahren,²⁷³ auf das die Regelung des § 10d Abs. 4 KStG²⁷⁴ Anwendung findet. Die gesonderte Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führt dazu, dass ggf. ein weiterer „Verlustverrechnungskreis“²⁷⁵ entsteht und es ggf. zu einem Nebeneinander von potentiellen § 8c KStG-Verlusten und § 8d KStG-Verlusten kommen kann.²⁷⁶ Dies wirft die Frage der Verwendungsreihenfolge der unterschiedlichen Verlustvorträge auf. Der Gesetzgeber hat diese Frage in § 8d Abs. 1 S. 8 KStG beantwortet, wonach § 8d KStG-Verluste die älteren Verluste

270 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und FDP vom 9.11.2009 eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), BT-Drs. 17/15, S. 19; BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 50.

271 *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2847); *Thees/Zajons*, BB 2017, S. 1259 (1260), die sich eingehend mit anwendbaren Verfahren zur Ermittlung der stillen Reserven, d.h. Ertragswertverfahren nach IDW S1 oder alternativ dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG, auseinandersetzen.

272 Dies erfolgt in den Bescheiden zur gesonderten Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge, vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 14.

273 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 43 (96. EL 6/2019).

274 Aufgrund des expliziten Verweises auf § 10d Abs. 4 KStG und nicht auf § 10d Abs. 2 KStG vermuten *Leibner/Dötsch* (in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 46 (96. EL 6/2019)), dass die Mindestbesteuerung (siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2A.I.2.c) bei fortführungsgebundenen Verlusten (ggf. ungewollt) keine Anwendung findet; ebenso *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 42 (146. EL 2/2019); *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2018, S. 57 (59); a.A. *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 7 (15); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 85 (139. EL 7/2017), die davon ausgehen, dass fortführungsgebundene Verluste unter den gleichen Voraussetzungen wie alle Verlustvorträge vor- und rücktragbar und im Rahmen der Mindestbesteuerung verrechenbar sind.

275 *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (289).

276 Für den Fall, dass einer Verlustkörperschaft nach der Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags i.S. des § 8d KStG weitere Verluste entstehen sollten, vgl. *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 7 (15).

der Verlustkörperschaft darstellen und damit vorrangig abzuziehen sind.²⁷⁷ Die Verlustkörperschaft hat diesbezüglich kein Wahlrecht.²⁷⁸

Im Übrigen gilt: Wird aufgrund eines weiteren schädlichen Beteiligungserwerbs ein erneuter Antrag zur Verschonung nach § 8d KStG gestellt, erfolgt die gesonderte Feststellung gemeinsam mit dem ggf. noch bestehenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag.²⁷⁹

b. Stille-Reserven-Klausel

Bei Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags aufgrund eines schädlichen Ereignisses in Höhe der stillen Reserven nach § 8d Abs. 2 S. 1 2. Hs. KStG stellt sich bei gleichzeitigem Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs und mithin eines (potentiellen) § 8c KStG-Verlustuntergangs gleichfalls die Frage der Verwendungsreihenfolge. Nach Auffassung des Gesetzgebers sind die stillen Reserven für Zwecke des § 8d KStG nur nachrangig zu verwenden.²⁸⁰ Diese Ansicht wird im Schrifttum aufgrund des in § 8d Abs. 1 S. 7 KStG geregelten vorrangigen Verlustabzugs von § 8d KStG-Verlusten gegenüber § 8c KStG-Verlusten nicht geteilt.²⁸¹

IV. Anwendungskonkurrenz und Adressatenkreis der Verschonungsregelung des § 8d KStG

Die Verschonungsregelung des § 8d KStG trat als weiterer Verlustrettungsanker neben die Konzernklausel, die Stille-Reserven-Klausel und die Sanierungsklausel. Insoweit stellt sich die Frage der Anwendungskonkurrenz zwischen den einzelnen Vorschriften.

Nach dem Gesetzeswortlaut besteht zwischen der Konzernklausel und dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag keine Anwendungskonkurrenz.²⁸² Dasselbe gilt gem. dem Wortlaut des § 8c Abs. 1a KStG auch für die Sanierungsklausel. Dies jeweils, weil der fortführungsgebundene Verlustvortrag nur

277 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

278 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (581).

279 *Wernicke* in: *Lademann*, § 8d KStG, Anm. 76 (66. EL 7/2018).

280 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

281 *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (16); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 79 (96. EL 6/2019).

282 Statt vieler *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 7 (139. EL 7/2017).

bei einem tatbestandlich verwirklichten schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG beantragt werden kann. Ein solcher liegt bei Anwendung der Konzernklausel oder der Sanierungsklausel tatbestandlich gerade nicht mehr vor. Insoweit fallen Verlustkörperschaften, die in den Anwendungsbereich der Konzern- oder Sanierungsklausel fallen, aus dem Anwendungsbereich des § 8d KStG heraus.²⁸³

Eine Anwendungskonkurrenz kann sich somit zwischen der Stille-Reserven-Klausel und dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag ergeben.²⁸⁴ Denn die Stille-Reserven-Klausel führt nicht zum Tatbestandsausschluss eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S. des § 8c Abs. 1 KStG. Verlustkörperschaften haben daher ein Wahlrecht zur Verschonung des Verlustuntergangs mittels der Stille-Reserven-Klausel oder des fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Allerdings ist die Stille-Reserven-Klausel – anders als der fortführungsgebundene Verlustvortrag – nicht antragsgebunden, so dass die Anwendungskonkurrenz nur theoretischer Natur ist.²⁸⁵ Verlustkörperschaften werden sich vorrangig für die Stille-Reserven-Klausel entscheiden, denn diese setzt keine Verschonungsvoraussetzungen im nachlaufenden Beobachtungszeitraum voraus. Damit betrifft die Verschonungsregelung des § 8d KStG regelmäßig nur solche Verlustkörperschaften, die nicht in den Anwendungsbereich der Konzern-, Stille-Reserven- oder Sanierungsklausel fallen.²⁸⁶

Allerdings wird der Anwendungsbereich des § 8d KStG nicht nur durch die Anwendungskonkurrenz zur Konzern-, Stille-Reserven- oder Sanierungsklausel eingeschränkt. Vielmehr führt der enge Tatbestand des § 8d KStG selbst zu einer weiteren Eingrenzung des Adressatenkreises. Durch die Vorgabe, dass im vor- und im nachlaufenden Beobachtungszeitraum keine schädlichen Ereignis-

283 Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Konzernklausel vorrangig vor der Stille-Reserven-Klausel anzuwenden ist, vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004, GmbHR 2018, S. 46, Tz. 49.

284 Verlustkörperschaften müssen sich daher zwischen der Verschonung durch § 8d KStG und der Stille-Reserven-Klausel i.S. des § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG entscheiden, vgl. *Zinowsky/Jochimsen*, StBp 2017, S. 35; a.A. *Dreßler/Rogall*, DB 2016, S. 2375 (2376), nach deren Auffassung es nur auf den Anteilseignerwechsel i.S. des S. 1 ankomme und die Konzern- und Stille-Reserven-Klausel effektiv leerliefe; *Scholz/Riedel*, DB 2016, S. 2562, nach deren Auffassung die Nutzung der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel in der Disposition des Steuerpflichtigen liegt; ebenso *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8d KStG, Rz. 16 (126. EL 9/2017); *Neyer*, FR 2016, S. 928 (931), nach dessen Interpretation die Verschonungsregelungen Konzern- und Stille-Reserven-Klausel Vorrang vor § 8d KStG haben.

285 *Wernicke* in: *Lademann*, § 8d KStG, Anm. 24 (66 EL 7/2018).

286 *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8d KStG, Rz. 17 (126. EL 9/2017).

se i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 und 2 Nr. 1-6 KStG eintreten dürfen, fallen insbesondere Verlustkörperschaften mit mehreren Geschäftsbetrieben sowie Sanierungsfälle mit beabsichtigten Veränderungen ihres (einzigen) Geschäftsbetriebs aus dem Anwendungsbereich des § 8d KStG heraus. Weiterhin können Verlustkörperschaften in Mitunternehmer- sowie Organträgerstellungen keinen Antrag nach § 8d KStG stellen. Betroffen sind also zum einen Organträger, die entweder nicht sämtliche Anteile an einer Organgesellschaft halten und damit nicht über die Konzernklausel den Verlustuntergang verhindern können. Zum anderen betrifft es Organträger, die als Finanzholding²⁸⁷ fungieren und nicht über die Stille-Reserven-Klausel den Verlusterhalt erreichen können, da sie ausschließlich Anteile an Tochterkörperschaften halten. Zudem fallen Verlustkörperschaften, die in Umwandlungsfällen als aufnehmende Gesellschaft Wirtschaftsgüter unterhalb ihres gemeinen Werts übernommen haben bzw. übernehmen werden, gleichfalls aus dem Adressatenkreis des § 8d KStG heraus.

Schließlich ist noch zu berücksichtigen, dass bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG der vollständige Verlustvortrag zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums nach § 8d Abs. 1 S. 6 KStG in einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag umqualifiziert wird. Die Umqualifizierung schließt insoweit Verluste, die nach dem schädlichen Beteiligungserwerb bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums entstehen, ein. Diese Verluste können somit bei einem schädlichen Ereignis des § 8d Abs. 2 KStG untergehen, obwohl sie von keinem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c KStG bedroht waren.

Nach alledem ist der potentielle Anwendungsbereich des § 8d KStG auf die Fälle eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einer Körperschaft ohne stille Reserven, die auch nicht die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt, begrenzt. Faktisch ist der Adressatenkreis für die Anwendung des § 8d KStG daher so stark eingegrenzt, dass die Regelung bei „99 % der betroffenen Fälle nicht anwendbar“ ist.²⁸⁸

287 Unter der Voraussetzung, dass die Verlustkörperschaft kein Finanzunternehmen i.S. des § 8b Abs. 7 oder 8 KStG ist.

288 Rödder in: JbFAStR 2017/2018, 2017, S. 99 (117); Rödder/Schumacher, Ubg 2018, S. 5 (6).

§ 4 Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG

Der vierte Teil der Arbeit widmet sich der verfassungsrechtlichen Analyse des derzeitigen Verlustverrechnungssystems. Die verfassungsrechtliche Analyse einer Norm vollzieht sich in der Prüfung der formellen und materiellen Verfassungsmäßigkeit. Auf die formelle Verfassungsmäßigkeit der §§ 8c und 8d KStG, d.h., ob die Normen im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Gesetzgebungskompetenz (Art. 70 ff. GG), zum Gesetzgebungsverfahren (Art. 76 ff. GG) und zur Gesetzgebungsform (Art. 82 GG) verfassungsgemäß erlassen wurden, wird nicht näher eingegangen.

Der Fokus liegt auf der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Normen. Danach müssen Gesetzesnormen verfassungskonform mit dem Ziel der Gewährleistung von Gerechtigkeit und Rechtssicherheit erlassen werden.²⁸⁹ Dies wird im Steuerrecht durch die zwei verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung umgesetzt.²⁹⁰ Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wird durch das Bestimmtheitsgebot konkretisiert.²⁹¹ Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist Ausfluss aus Art. 3 Abs. 1 GG und verlangt die Gleichheit vor dem Gesetz.

Nachfolgend werden zunächst die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Bestimmtheitsgebots (A.I), des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG (A.II) sowie die rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung (A.III) erläutert. Anschließend wird auf den Beschluss des BVerfG vom 29. März 2017 zur Verfassungswidrigkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. (B.I) näher eingegangen und darauf aufbauend die Verfassungswidrigkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (B.II) analysiert.

Schließlich wird aufbauend auf den Beschluss des BVerfG vom 29. März 2017 untersucht, ob die Verschonungsregelung des § 8d KStG im Lichte des Bestimmtheitsgebots (C.II), des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG (C.III) sowie des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (C.IV) verfassungskonform ist. Nur wenn § 8d KStG selbst einer verfassungsrechtlichen Prüfung

289 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 90.

290 Seer in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 3 (147. EL 1/2017).

291 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 93.

standhält, kann sie zur Verfassungskonformität des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG führen.²⁹²

A. Verfassungsrechtliche Prinzipien

I. Bestimmtheitsgebot

Jede Besteuerung stellt einen Eingriff in das Vermögen des Steuerpflichtigen dar und muss daher für den Steuerpflichtigen aus dem dem Eingriff zugrundeliegenden Gesetzesvorbehalt erkennbar sein.²⁹³ Das Bestimmtheitsgebot fordert, dass ein Steuergesetz nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein muss.²⁹⁴ Es soll sicherstellen, dass die gesetzesausführende Finanzverwaltung steuernde und begrenzende Handlungsmaßstäbe vorfindet und die Gerichte die Rechtskontrolle durchführen können.²⁹⁵ Das Handeln der Verwaltung soll messbar und in gewissem Ausmaß für den Steuerpflichtigen – also ausdrücklich keinem Experten auf dem Gebiet des Steuerrechts²⁹⁶ – voraussehbar und berechenbar werden.²⁹⁷

Dementsprechend können unklare, unberechenbare oder unsichere Gesetze nicht verstanden und auch nicht befolgt werden.²⁹⁸ Das Bestimmtheitsgebot richtet sich damit insbesondere gegen allzu offene, nicht nur unbestimmte, sondern auch unbestimmbare Tatbestandsmerkmale, die eine rechtssichere Auslegung nicht zulassen.²⁹⁹ Es gilt für den Tatbestand und für die Rechtsfolge gleichermaßen.³⁰⁰ Zusätzlich folgt aus dem Bestimmtheitsgrundsatz der Grundsatz der Normenklarheit.³⁰¹ Demnach muss der Gesetzgeber Steuergesetze so genau, verständlich und klar fassen, wie dies nach der Eigenart des zu

292 Ebenso *Pauli* FR 2017, S. 663 (665); *Niemeyer/Lemmen*, DStZ 2017, S. 679 (683).

293 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 49, Rn. 160.

294 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 3.2.1959 – 2 BvL 10/56, BVerfGE 9, S. 137 (147) m.w.N.

295 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 2357/04, 603/05, BVerfGE 118, S. 168 (186) m.w.N.

296 BVerfG, Beschluss vom 3.3.2004 – 1 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, S. 33 (64).

297 BVerfG, Beschlüsse vom 12.11.1958 – 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, S. 274 (325) und vom 3.2.1959 – 2 BvL 10/56, BVerfGE 9, S. 137 (147).

298 *Kirchhof G.* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einführung zum EStG, Anm. 185 (297. EL 4/2020).

299 *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 3, Rz. 244.

300 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 137; *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 3, Rz. 243.

301 BVerfG, Beschluss vom 9.4.2003 – 1 BvL 1/01, 1 BvR 1749/01, BVerfGE 108, S. 52 (75).

besteuernden Lebenssachverhalts mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist.³⁰²

Das Bestimmtheitsgebot stellt allerdings nur Mindestanforderungen an die Fassung einer Norm.³⁰³ Es schließt insbesondere die Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen nicht aus.³⁰⁴ So wird dem Bestimmtheitsgebot bei Steuergesetzen bereits Genüge getan, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Genauigkeit trifft.³⁰⁵ Zweifelsfragen, die bei der Gesetzesanwendung mangels ausdrücklicher Regelungen auftauchen, sollen die Finanzverwaltung und Gerichte mithilfe der anerkannten Auslegungsmethoden beantworten.³⁰⁶ Hierzu gehören insbesondere die Heranziehung anderer Vorschriften des Gesetzes und die Berücksichtigung des Normzusammenhangs (Systematik) sowie die Begründung des Gesetzentwurfs (Historie).³⁰⁷ Bisher hat das BVerfG noch keine Steuerrechtsnorm³⁰⁸ wegen Unbestimmtheit verworfen.³⁰⁹ Dies eröffnet größeren Spielraum bei der verfassungskonformen Auslegung.³¹⁰

II. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG

1. Schutzbereich

Weiterer materiell-rechtlicher Maßstab für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG sowie der Verschonungsregelung des § 8d KStG ist Art. 3 Abs. 1 GG, wonach alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind. Dieser in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte allgemeine Gleichheitssatz bindet den Gesetzgeber nach Art. 1 Abs. 3 GG bei

302 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 49, Rn. 160.

303 Grzeszick in: Maunz/Dürig, Art. 20 und die allgemeine Rechtsstaatlichkeit, Rn. 61 (48. EL 11/2006).

304 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 14.12.2000 – 2 BvR 1741/99, 276, 2061/00, BVerfGE 103, S. 21 (33) m.w.N.

305 BVerfG, Beschluss vom 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, S. 209 (215).

306 BVerfG, Beschlüsse vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, S. 126 (130) und vom 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, S. 209 (215).

307 BVerfG, Urteil vom 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, S. 14 (45); Beschluss vom 12.2.1969 – 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, S. 216 (227).

308 Einzig zum Personenbeförderungsgesetz hat das BVerfG eine Norm wegen Unbestimmtheit verworfen, vgl. Beschluss vom 7.4.1964 – 1 BvL 12/63, BVerfGE 17, S. 306 (313 f.).

309 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 138; Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 247; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 49, Rn. 160.

310 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 247.

der Steuergesetzgebung (sog. Rechtssetzungsgleichheit³¹¹) an das vom BVerfG formulierte oberste Postulat,³¹² dass „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln ist“.³¹³

Im Rahmen der Steuergesetzgebung hat der Gesetzgeber somit zunächst nach Maßgabe des allgemeinen Gleichheitssatzes die Auswahl von besteuierungsrelevanten Sachverhalten sachgerecht zu treffen. Hierbei ist er frei auszuwählen, welche Sachverhalte er als rechtlich gleich bzw. ungleich qualifiziert.³¹⁴ Er hat bei der Regelung des Steuergegenstands grundsätzlich einen weiten Entscheidungsspielraum.³¹⁵

Hat sich der Gesetzgeber entschieden, „was“ der Besteuerung unterliegt, stellt sich die Frage nach dem „Wie“ der Besteuerung. Abstrakte oder allgemein gültige Maßstäbe oder Kriterien für die Ausgestaltung der Besteuerung existieren dabei nicht, da sich diese ausschließlich nach den unterschiedlichen betroffenen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen.³¹⁶ Allerdings wird die Folgerichtigkeit und verhältnismäßige Gleichheit verlangt.³¹⁷ Hieraus leitet das BVerfG eine Reihe von Prinzipien ab,³¹⁸ mit der Folge einer steuerrechtsspezifischen Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes.³¹⁹ Die im Zusammenhang mit dem Verlustabzug bei Körperschaften relevanten und nachfolgend erläuterten Prinzipien sind das Leistungsfähigkeitsprinzip und das objektive Nettoprinzip (a.) sowie das Prinzip der Folgerichtigkeit (b.). Diese „zwei miteinander verbundene Leitlinien“ begrenzen den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Rahmen der Ausgestaltung von Steuergesetzen.³²⁰

311 Damit einhergehend die Rechtsanwendungsgleichheit, d.h. die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze durch die Finanzverwaltung sowie Finanzgerichtsbarkeit, vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 53, Rn. 172.

312 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 295.

313 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Tz. 98 m.w.N.

314 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 98 m.w.N.

315 Kirchhof G. in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 230 (297. EL 4/2020).

316 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 98 m.w.N.

317 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 125.

318 Krieger in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, 14. Aufl., 2017, Art. 3 GG Rn. 49.

319 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 121.

320 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (245) m.w.N.

a. Leistungsfähigkeits- und objektives Nettoprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist im Grundgesetz nicht ausdrücklich verankert,³²¹ sondern nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG ein in Art. 3 Abs. 1 GG verankertes Prinzip mit Verfassungsrang.³²² Es ist die verkürzte Bezeichnung für das „Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“³²³ und findet nicht nur bei natürlichen Personen,³²⁴ sondern auch bei leistungs- und somit belastungsfähigen juristischen Personen (Körperschaften) Anwendung.³²⁵ Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden.³²⁶ Um eine Lastengleichheit für alle Steuerpflichtigen zu erreichen, muss die Besteuerung von Steuerpflichtigen mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch sein (sog. horizontale Steuergerechtigkeit) und die Besteuerung höherer Einkommen muss im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen (sog. vertikale Steuergerechtigkeit).³²⁷ Gleich Leistungsfähige müssen gleich und unterschiedlich Leistungsfähige entsprechend ihrer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit ungleich behandelt werden.³²⁸

Das Einkommen gilt dabei als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.³²⁹ Der Gesetzgeber bemisst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip,³³⁰ die somit Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips darstellen.³³¹ Aufgrund des subjektiven

321 Anders war dies während der Weimarer Republik, als Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung vom 11.8.1919 wie folgt lautete: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

322 St. Rspr., z.B. BVerfG, Beschluss vom 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84, 4/86, BVerfGE 82, S. 60 (89) m.w.N.

323 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 480.

324 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (248) m.w.N.

325 BVerfG, Beschlüsse vom 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164 (199) und vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (248 und 250); ebenso *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 511; *Drüen*, GmbHR 2008, S. 393 (398).

326 *Thiel* in: Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 515 (531).

327 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 99 m.w.N.

328 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 54, Rn. 174.

329 *Kirchhof G.* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 231 (297. EL 4/2020).

330 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (233).

331 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 54 f., Rn. 175 und 176.

Nettoprinzips³³² sind private existenzsichernde Aufwendungen von der maßgebenden Steuerbemessungsgrundlage (sog. zu versteuerndes Einkommen) auszunehmen.³³³ Solche Aufwendungen stellen beispielsweise als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen den für die Steuerzahlung nicht verfügbaren Teil des Einkommens dar. Für Körperschaften ist das subjektive Nettoprinzip mangels Privatsphäre³³⁴ jedoch irrelevant. Auf das subjektive Nettoprinzip soll daher nicht weiter eingegangen werden.

Nach dem objektiven Nettoprinzip soll grundsätzlich nur das sog. Nettoeinkommen, d.h. bei Körperschaften der Saldo aus den Betriebseinnahmen und den Betriebsausgaben, der Besteuerung unterliegen.³³⁵ Betriebsausgaben sind grundsätzlich steuerlich abziehbar, so dass sich im Ergebnis die Körperschaftsteuer nach der Ertragskraft der Körperschaft bemisst.³³⁶ Dies spiegelt sich in § 7 Abs. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 KStG i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG wider, wonach Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer der Gewinn ist.

Das objektive Nettoprinzip macht zwar keine Angaben, in welchem Besteuerungszeitraum die Ertragskraft gemessen werden soll. Um der Notwendigkeit regelmäßige Steuereinnahmen zu erzielen gerecht zu werden,³³⁷ schränkt das Prinzip der Abschnittsbesteuerung bzw. das Periodizitätsprinzip das Leistungsfähigkeitsprinzip daher ein.³³⁸ Zusätzlich schafft das Periodizitätsprinzip Überschaubarkeit und Klarheit bezüglich des Sachverhalts und der anzuwendenden steuerlichen Vorschriften.³³⁹ Die Körperschaftsteuer ist gem. § 7 Abs. 3 KStG daher als Jahressteuer ausgestaltet.

Aus dem objektiven Nettoprinzip folgt auch, dass der Ausgleich von Verlusten aus verschiedenen Einkunftsarten eines Steuerpflichtigen innerhalb eines

332 Laut *Tipke* wären die Begriffe berufliches und privates Nettoprinzip wohl anschaulicher als subjektives Nettoprinzip, da der nicht disponible Einkünfteteil unvermeidbar für private Zwecke ist, vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band II, 2. Aufl., 2003, S. 763.

333 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BVL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (233).

334 BFH, Urteil vom 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, S. 190.

335 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BVL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (233). Das BVerfG hat bisher offengelassen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat, vgl. St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (248) m.w.N.

336 BVerfG, Beschluss vom 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, S. 27 (47).

337 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2B.II.

338 *Lindberg* in: Frotzcher/Geurts, § 10d EStG, Rz. 6a (177. EL 9/2013).

339 BVerfG, Beschlüsse vom 3.6.1987 – 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, S. 361 (367 f.) und vom 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, NJW 1992, S. 168 (169).

Veranlagungszeitraums möglich sein muss.³⁴⁰ Hieraus wird gefolgert, dass das objektive Nettoprinzip auch die Berücksichtigung von Betriebsausgaben verschiedener Veranlagungszeiträume (sog. Verlustabzug) umfasst.³⁴¹ Der Verlustabzug i.S. des § 10d EStG (d.h. Verlustrücktrag und -vortrag) stellt daher keine Steuervergünstigung dar, sondern ist somit Ausfluss des objektiven Nettoprinzips.³⁴²

Verlustabzugsbeschränkungen, also Regelungen, wonach Verluste nicht bzw. nicht in voller Höhe abgezogen werden können, durchbrechen das objektive Nettoprinzip.³⁴³ Nach Auffassung des BVerfG kann der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip nur bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen, wobei er sich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen kann.³⁴⁴

b. Prinzip der Folgerichtigkeit

Bei dem Prinzip der Folgerichtigkeit handelt sich um die verkürzte Bezeichnung des „Gebots der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands“, eines gleichfalls in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Prinzips.³⁴⁵ Folgerichtigkeit bedeutet, dass der Gesetzgeber seine einmal getroffene Belastungsentscheidung konsequent umsetzen muss.³⁴⁶ Er muss seine Wertentscheidung system- und wertungskonsequent durchhalten.³⁴⁷

340 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 192, Rn. 610.

341 Hey in: Tipke/Lang, § 8 Rz. 62 m.w.N. Die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nach dem Grundsatz der Ausrichtung der Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit generell die Möglichkeit eines veranlagungsübergreifenden Verlustabzugs i.S. des § 10d EStG erfordert, hat das BVerfG auch in seinem Beschluss zur Verfassungswidrigkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG offengelassen, vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 119. Das BVerfG hat diese Auffassung zumindest hinsichtlich des periodenübergreifenden Verlustabzugs von Einkünften derselben Einkunftsquelle bestätigt, vgl. BVerfG, Beschluss vom 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88 (97).

342 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band II, 2. Aufl., 2003, S. 780.

343 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, S. 194, Rn. 616.

344 BVerfG, Beschlüsse vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280 (290); vom 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, S. 27 (48); Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (234); Beschlüsse vom 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, S. 111 (121); vom 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, S. 268 (280) und vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (248).

345 BVerfG, Urteile vom 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, S. 350 (366, Rn. 41); vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (181, Rn. 123) und Beschluss vom 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, S. 1 (13, Rn. 40).

346 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 118.

347 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 327.

Ohne folgerichtige Umsetzung eines Steuergesetzes kann keine von Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Belastungsgleichheit erfolgen. Das Prinzip der Folgerichtigkeit beruht somit auf einer sachlogischen Umsetzung und hinterfragt nicht, ob die vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung hinsichtlich des Steuergegenstands per se mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist.³⁴⁸ Verstöße gegen das Prinzip der Folgerichtigkeit bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß rechtfertigt.³⁴⁹ Die Ermittlung erfolgt zweistufig. Zunächst ist im ersten Schritt eine Ungleichbehandlung festzustellen. Liegt eine solche vor, ist in einem zweiten Schritt zu erörtern, ob diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund steigen mit Umfang und Ausmaß der Ungleichbehandlung.³⁵⁰

Das gewählte Besteuerungssystem bei der Besteuerung von Körperschaften ist das Trennungsprinzip.³⁵¹ Es basiert darauf, dass das Vermögen einer Körperschaft gegenüber dem Vermögen ihrer Anteilseigner grundsätzlich selbstständig³⁵² und abgesichert ist.³⁵³ Körperschaft und Anteilseigner sind zwei Steuersubjekte³⁵⁴ mit jeweils getrenntem Vermögen und stehen sich wie fremde Dritte gegenüber.³⁵⁵ Diese Grundentscheidung übernimmt das Steuerrecht aus dem Zivilrecht,³⁵⁶ wonach beispielsweise die AG in § 1 Abs. 1 AktG oder die GmbH in § 13 Abs. 1 und 2 GmbHG eigenständige Rechtssubjekte sind.³⁵⁷ Das Trennungsprinzip hat zur Folge, dass Körperschaften eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit, unabhängig von der individu-

348 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 123.

349 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 104 m.w.N.

350 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (181, Rn. 123); Beschluss vom 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, S. 285 (309 f., Rn. 72).

351 BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (250). Bislang hat sich das BVerfG (noch) nicht dazu geäußert, ob das Trennungsprinzip Verfassungsrang hat. Es sei jedoch nicht verfehlt, dem Trennungsprinzip aufgrund der separaten Nennung der Körperschaftsteuer in Art. 106 Abs. 3 GG Verfassungsrang zuzusprechen, vgl. *Süß*, Mantelkaufregelungen im Körperschaftsteuerrecht, 2015, S. 133.

352 Wohingegen bei der PersG das Gesellschaftsvermögen gem. § 718 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB den Gesellschaftern zugerechnet wird.

353 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 110 m.w.N.

354 Gem. §§ 1, 2 KStG und § 2 Abs. 2 GewStG stellen Körperschaften selbständige Steuersubjekte dar.

355 Hey in: Tipke/Lang, § 11, Rz. 1.

356 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 113 m.w.N.

357 So haften im Zivilrecht dem Gläubiger von Verbindlichkeiten gegenüber einer Körperschaft nicht die Anteilseigner der jeweiligen Körperschaft, sondern lediglich das Vermögen der Körperschaft, vgl. *Merkt* in: Münchener Kommentar, § 13 GmbHG, Rn. 332.

ellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Körperschaft stehenden Anteilseigner, haben.³⁵⁸ Sie haben daher eine eigenständige Steuererklärungs- pflicht sowie eine separate steuerliche Gewinnermittlung.³⁵⁹

Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung des Trennungsprinzips sind zwar grundsätzlich möglich, bedürfen nach dem Vorgenannten aber gleichfalls eines Rechtfertigungsgrunds.

2. Feststellung und Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung

a. Ungleichbehandlung

Das BVerfG bildet zur Feststellung einer Ungleichbehandlung Vergleichsgrup- pen und fragt nach Gemeinsamkeiten oder Unterschieden zwischen den zu vergleichenden Gruppen.³⁶⁰ Sämtliche Steuerpflichtige in den verschiedenen Gruppen müssen rechtlich vergleichbar sein, d.h. sie müssen unter einem Oberbegriff zusammengefasst werden können, der sie hinsichtlich einer steuerlichen Regelung als wesentlich gleich ausweist.³⁶¹

Für die Feststellung einer Ungleichbehandlung zwischen den einzelnen Vergleichsgruppen soll der tatsächliche Belastungserfolg der einzelnen Vergleichsgruppen maßgeblich sein.³⁶² Denn hier zeigt sich, ob eine einzelne Vergleichsgruppe gegenüber den übrigen Vergleichsgruppen eine Steuerver- günstigung erhält oder einer Steuerlast unterliegt.³⁶³

b. Rechtfertigung

Die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung erfolgt durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung ange- messen sein müssen.³⁶⁴ Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot (sog. traditionelle Willkürformel) bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen

358 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 114.

359 *Böhmer*, *StuW* 2012, S. 33 (35).

360 *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 3, Rz. 117.

361 *Kirchhof G.* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einführung zum EStG, Anm. 261 (297. EL 4/2020).

362 *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 3, Rz. 117.

363 *Kirchhof G.* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einführung zum EStG, Anm. 261 (297. EL 4/2020).

364 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 98 m.w.N.

(sog. neue Formel³⁶⁵).³⁶⁶ Der Rechtfertigungsmaßstab variiert je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen.³⁶⁷

aa. Prüfungsmaßstab

Der allgemeine Gleichheitssatz ist nach der Willkürformel verletzt, „*wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt*“.³⁶⁸ In diesem Fall wird die Regelung als „*willkürlich*“ bezeichnet.³⁶⁹ Willkür des Gesetzgebers soll nach Auffassung des BVerfG bereits vorliegen, wenn er unter mehreren Lösungen nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste wählt.³⁷⁰

Nach der neuen Formel ist hingegen der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn von zwei Vergleichsgruppen eine Vergleichsgruppe steuerlich anders behandelt wird, „*obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten*“.³⁷¹ Die im Rahmen der neuen Formel durchgeführte Verhältnismäßigkeitsprüfung knüpft an personen- und sachverhaltsbezogene Merkmale an³⁷² und geht der Frage nach, ob der legitime Grund geeignet, erforderlich und zumutbar (angemessen oder verhältnismäßig im engeren Sinn) ist die Ungleichbehandlung zu beseitigen.³⁷³ Geeignetheit bedeutet, dass der Gesetzgeber kein Mittel ergreifen darf, mit dem der angestrebte Zweck nicht erreicht werden kann.³⁷⁴ Erforderlich bzw. notwendig ist nur der Zweck, der die geringsten Folgen beim Steuerpflichtigen hervorruft.³⁷⁵ Es darf insoweit kein weniger intensiv beschränkendes Mittel geben.³⁷⁶ Um schließlich eine

365 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3, Rz. 124.

366 BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (244).

367 Kirchhof G. in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 262 (297. EL 4/2020).

368 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 101 m.w.N.

369 BVerfG, Beschluss vom 5.10.1993 – 1 BvL 34/81, BVerfGE 89, S. 132 (141).

370 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 101 m.w.N.

371 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, S. 377 (408, Rn. 76) m.w.N.

372 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 124.

373 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 26.4.1995 – 1 BvL 19/94 und 1 BvR 1454/94, BVerfGE 92, S. 262 (273) m.w.N.

374 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 181.

375 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 206.

376 Schulze-Fielitz in: Dreier, Art. 20 GG, Rn. 183.

mögliche Unverhältnismäßigkeit im engeren Sinne von Steuergesetzen zu prüfen (Angemessenheit), muss die durch die Maßnahme ausgelöste Schwere des Eingriffs ins Verhältnis zum Wert und zur Notwendigkeit des bezweckten Erfolgs gesetzt werden.³⁷⁷ Nicht mehr verhältnismäßig im engeren Sinn ist eine Ungleichbehandlung, wenn sie außer Verhältnis zum angestrebten Zweck steht.³⁷⁸

Die Willkürformel und die neue Formel stehen nebeneinander; das BVerfG entscheidet aufgrund der Intensität der Ungleichbehandlung, ob es eine Willkür- oder eine strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung durchführt.³⁷⁹ Allerdings steigen die Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung, je höher die Intensität der Ungleichbehandlung ist.³⁸⁰ Die Intensität steigt wiederum, je mehr das Kriterium der Ungleichbehandlung personenbezogen ist, d.h. je weniger Einfluss der Betroffene auf das Kriterium hat oder je mehr durch diese der Gebrauch grundrechtlich geschützter Freiheiten erschwert wird.³⁸¹

Hey führt hierzu aus, dass das BVerfG für das Steuerrecht die Differenzierung bisher über eine zweistufige Konzeption prüfe:³⁸² 1. die Auswahl des Steuergegenstands durch den Gesetzgeber über die Willkürkontrolle und 2. die Prüfung der Folgerichtigkeit anhand einer Verhältnismäßigkeitsprüfung. Diese bisherige zweistufige Konzeption hat das BVerfG in jüngster Vergangenheit um eine dritte Stufe erweitert:³⁸³ Danach soll die Lösung „komplexer dogmatischer Streitfragen“ – die Entscheidung betraf Jubiläumsrückstellungen³⁸⁴ – bei der Ausgestaltung des Steuertatbestands lediglich einer Willkürkontrolle unterliegen. Wann eine lediglich willkürliche dogmatische Einzelfrage oder eine folgerichtigkeitsgebundene einfachgesetzliche Belastungsentscheidung vorliegt, ist nunmehr kaum nachvollziehbar.³⁸⁵

377 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 206.

378 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 181.

379 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 124.

380 Kirchhof G. in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 262 (297. EL 4/2020).

381 Kirchhof G. in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 262 (297. EL 4/2020).

382 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 125.

383 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 125.

384 BVerfG, Beschluss vom 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, S. 111.

385 So auch Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 125.

bb. Rechtfertigungsgründe

Nach Auffassung des BVerfG gelten als sachliche Rechtfertigungsgründe für Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzips insbesondere außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele [1] sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse [2].³⁸⁶ Darüber hinaus ist das Ziel der Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen [3] ein legitimer Zweck, der grundsätzlich Ungleichbehandlungen rechtfertigen kann.³⁸⁷ Zusätzlich gilt ein grundlegender Prinzipien- und Systemwechsel [4] als besonderer sachlicher Grund zur Begrenzung bzw. Durchbrechung des Prinzips der Folgerichtigkeit.³⁸⁸ Die bloße Absicht staatliche Mehreinnahmen zu erzielen stellt hingegen keinen sachlichen Grund dar.³⁸⁹ Im Einzelnen:

[1] Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele

Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele haben einen wirtschafts- (hierzu gehören auch agrar-, energie-, entwicklungs-), sozial-, kultur-, forschungs-, umwelt- und/oder gesundheitspolitischen Zweck und sind nicht fiskalisch motiviert.³⁹⁰ Sie sollen durch gezielte Steuerentlastungen oder -belastungen ein bestimmtes Gemeinwohlverhalten stimulieren.³⁹¹ Sachlich gehören sie daher nicht zum Steuerrecht, sondern vielmehr zum Wirtschafts-, Sozialrecht oder anderen Rechtsbereichen.³⁹²

Die steuerliche bzw. wirtschaftspolitische Förderung führt zwar grundsätzlich zu Ungleichbehandlungen von Körperschaften, die nicht von der Förderung profitieren, allerdings können diese gerechtfertigt sein. Andernfalls wären steuerliche Vergünstigungen oder Förderungen per se verfassungsrechtlich unzulässig.³⁹³ Der wirtschaftspolitische Förderungs- und Lenkungsziel stellt demgemäß einen anerkannten sachlichen Rechtfertigungsgrund dar.

386 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 (253 f.) m.w.N.

387 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 126 m.w.N.

388 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (241).

389 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 104 m.w.N.

390 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 77 f.

391 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 21.

392 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 78.

393 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 70.

Steuervergünstigungen lassen sich materiell nur durch das Gemeinwohlprinzip und das damit zusammenhängende in Art. 20 Abs. 1 GG verankerte Sozialstaatsprinzip rechtfertigen.³⁹⁴ Eine Steuervergünstigung dient dabei nicht mehr dem Gemeinwohl, wenn sie gegen den Gleichheitssatz verstößt.³⁹⁵ Darüber hinaus muss die Steuervergünstigung von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitskonform, d.h. insbesondere zielgenau ausgestaltet sein.³⁹⁶ Hierzu sind die sachgerechte Auswahl des begünstigungswürdigen Personenkreises sowie die sachgerechte Bemessung für die Vergünstigung zu beachten.³⁹⁷

[2] Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse

Mittels Typisierung werden in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammengefasst und Besonderheiten generalisierend vernachlässigt.³⁹⁸ Dieses Vorgehen dient der Ordnung von Massenerscheinungen, wie sie im Steuerrecht und in der Steuerverwaltung regelmäßig in Erscheinung treten.³⁹⁹ Der Gesetzgeber muss sich bei der Typisierung grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht verpflichtet Sonderregelungen für sämtliche Besonderheiten zu gestalten.⁴⁰⁰ Er kann in einer gewissen Bandbreite pauschalierend Begünstigungen oder Belastungen für Zwecke der Verwaltungsvereinfachung bestimmen.⁴⁰¹ Solche Verwaltungsvereinfachungen zeigen sich insbesondere in Durchschnittssätzen, Vereinfachungsbefreiungen, Freibeträgen und Freigrenzen, wodurch es zu einer Durchschnittsnormalität, regelmäßig aber im Einzelfall auch zu einer Ungleichbehandlung kommt.⁴⁰² Der allgemeine Gleichheitssatz drängt den Gesetzgeber zur Typisierung, da die Besonderheiten jedes Einzelfalls gerade nicht in gesetzlichen Sonderregelungen aufgenommen werden sollen.⁴⁰³

394 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 75.

395 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 70.

396 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77 mit Verweis auf BVerfG, Urteile vom 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (238) m.w.N. und vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (180, Rn. 124 ff.) m.w.N.

397 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77.

398 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 107.

399 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 106 m.w.N.

400 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 107 m.w.N.

401 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 107 m.w.N.

402 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 147.

403 Kirchhof G. in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 266 (297. EL 4/2020).

Strukturell ist die Typisierung daher nicht gleichheitswidrig, sondern gleichheitsgerecht.⁴⁰⁴

Voraussetzung für die Typisierung ist, dass die folgenden vier vom BVerfG aufgestellten verfassungsrechtlichen Vorgaben beachtet werden:⁴⁰⁵

1. Die Typisierung muss von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen.⁴⁰⁶
2. Der Gesetzgeber muss den typischen und nicht den atypischen Fall als Maßstab zugrunde legen.⁴⁰⁷ Zusätzlich darf der Normzweck durch die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die Typisierung nicht verfehlt werden.
3. Die Vorteile der Typisierung müssen im „rechten“ Verhältnis zu der durch sie eintretenden ungleichen steuerlichen Belastung stehen.⁴⁰⁸ Dies setzt voraus, dass die durch die Typisierung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, sie lediglich eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.
4. Darüber hinaus sind im Rahmen der Typisierung die weiteren Maßstäbe des Steuerverfassungsrechts, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung, zu beachten.⁴⁰⁹

[3] Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen

Erzielen Steuerpflichtige mithilfe von missbräuchlichen Gestaltungen Steuervorteile, die andere Steuerpflichtige ohne missbräuchliche Gestaltungen nicht erzielen, steht dies im Widerspruch zum Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung.⁴¹⁰ Denn in einem solchen Fall werden Steuervorteile entgegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und entgegen den vom Gesetzgeber in

404 *Kirchhof G.* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 266 (297. EL 4/2020).

405 In Anlehnung an *Kirchhof G.* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 266 (297. EL 4/2020).

406 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 107 m.w.N.

407 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 107 m.w.N.

408 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 108 m.w.N.

409 BVerfGE, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 124 (246) m.w.N.

410 *Hey* in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 129.

zulässiger Weise verfolgten Regelungszielen in Anspruch genommen.⁴¹¹ Nach der Auffassung des BVerfG ist ein Steuergesetz daher verfassungswidrig, wenn es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die das Gesetz nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind.⁴¹² Hieraus kann geschlossen werden, dass dem Gesetzgeber die Pflicht zur Vermeidung gestaltungsanfälliger Normen obliegt.⁴¹³ Die Missbrauchsvermeidung kann grundsätzlich in typisierender Weise durch Vereinfachungszwecknormen erfolgen, sofern der Gesetzgeber den Missbrauch nicht in der Weise typisiert, dass auch nicht missbräuchliche Fälle miterfasst werden.⁴¹⁴

[4] Prinzipien- und Systemwechsel

Der Prinzipien- und Systemwechsel ist eine Fortentwicklung der Folgerichtigkeitsdogmatik.⁴¹⁵ Der Gesetzgeber erhält hierdurch die Möglichkeit neue steuerliche Regelungen einzuführen, ohne durch das Prinzip der Folgerichtigkeit vollumfänglich an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein.⁴¹⁶ Die neuen steuerlichen Regelungen müssen insoweit allerdings ein neues Regelwerk darstellen, da andernfalls jede Ausnahmeregelung eine Neukonzeption wäre.⁴¹⁷ Ein zulässiger Prinzipien- und Systemwechsel bedarf somit eines Mindestmaßes an neuer Systemorientierung⁴¹⁸ und soll nicht vorliegen, wenn der Gesetzgeber dies nicht bekundet.⁴¹⁹ Die neuen Regelungen müssen insbesondere nach ihrem Ziel und ihrer Wirkung die Orientierung an alternativen Prinzipien erkennen lassen.⁴²⁰

411 Entsprechend der Rechtsprechung des BFH stellt Steuerumgehung durch missbräuchliche Gestaltungen daher einen Unterfall der Gesetzesumgehung dar, vgl. BFH, Urteil vom 14.5.1986 – II R 22/84, BStBl. II 1986, S. 620.

412 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136, 5. Leitsatz.

413 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 129.

414 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 129.

415 Drüen, Ubg 2009, S. 23 (27).

416 Roth, Ubg 2011, S. 527 (531).

417 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (242).

418 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (242).

419 Lang, GmbHR 2012, S. 57 (60).

420 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (242).

III. Rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung

Zusätzlich zur grundrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung⁴²¹ leitet das BVerfG⁴²² aus dem Rechtsstaatsprinzip die rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung ab.⁴²³ Demgemäß darf der Staat keinen Bürger übermäßig belasten.⁴²⁴ Er darf den einzelnen Bürger in seiner Freiheitssphäre nur so weit einschränken, wie das im gemeinen Interesse erforderlich ist.⁴²⁵ Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit – auch Übermaßverbot – gilt nicht nur für die Verwaltung, sondern auch für die Gesetzgebung.⁴²⁶

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist gem. Art. 20 Abs. 3 GG für den Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzgebung bindend. Zweck und Mittel für den Eingriff müssen in einem vernünftigen Verhältnis zueinander stehen.⁴²⁷ Basierend auf dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz muss das staatliche Handeln hinsichtlich der Zweckerfüllung geeignet, erforderlich und zumutbar sein.⁴²⁸

B. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG⁴²⁹

Mit Beschluss vom 29. März 2017⁴³⁰ entschied das BVerfG, dass die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. In den Entscheidungsgründen bezieht sich das BVerfG vorwiegend auf die im Vorlagebeschluss des FG Hamburg⁴³¹ gemachten Ausführungen.⁴³² Im Einzelnen:

421 Siehe Kapitel § 4C.IV; der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist auch in einzelnen Grundrechten begründet, vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.5.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, S. 1 (50 f.) m.w.N.

422 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 17.6.2004, 2 BvR 383/03, BVerfGE 111, S. 54 (82) m.w.N.

423 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 205.

424 *Kirchhof G.* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 240 (297. EL 4/2020).

425 *Schulze-Fielitz* in: Dreier, Art. 20 GG, Rn. 179.

426 *Zippelius/Würtenberger*, Deutsches Staatsrecht, 33. Aufl. 2018, S. 123, Rn.84.

427 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 12.5.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, S. 1 (50 f.) m.w.N.

428 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 26.4.1995 – 1 BvL 19/94 und 1 BvR 1454/94, BVerfGE 92, S. 262 (273) m.w.N.

429 Die Entscheidung betrifft nur die unmittelbare Übertragung von Anteilen an Körperschaften und lässt offen, welche sonstigen Körperschaften und Rechtsübertragungen dem Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. unterfallen, vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 109.

430 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106.

431 FG Hamburg, Beschluss vom 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, S. 1460.

432 So ebenfalls *Dreßler*, DB 2017, S. 2629.

I. Festgestellte Verfassungswidrigkeit des anteiligen

Verlustuntergangs

1. Sachverhalt des dem FG Hamburg zugrundeliegenden Vorlagebeschlusses
Klägerin war eine im Jahr 2006 gegründete Körperschaft, an deren Stammkapital die Gründungsgesellschafter A in Höhe von 13.000 EUR (52 %) und B in Höhe von 12.000 EUR (48 %) beteiligt waren. In den Jahren 2006 und 2007 erwirtschaftete die Körperschaft aus ihrer Geschäftstätigkeit „Veranstaltung und Vertrieb von Pauschalreisen“ Verluste. Zum 31. Dezember 2007 betrug der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag sowie der vortragsfähige Gewerbesteuerverlust jeweils ca. 600.000 EUR. Anfang 2008 übertrug Gründungsgesellschafter B seinen Geschäftsanteil (48 %) an einen Dritten. Ende 2008 beschloss die Körperschaft ihre Liquidation. Im Jahr 2008 erzielte die Körperschaft Gewinne, so dass in der Totalperiode (Zeitraum 2006 bis 2008) der Verlust lediglich ca. 600 EUR betrug.

Das Finanzamt kürzte die steuerlichen Verlustvorträge im Veranlagungszeitraum 2008 aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung des damaligen § 8c S. 1 KStG a.F. anteilig in Höhe von 48 %. Hierdurch wurden Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer in Höhe von ca. insgesamt 91.000 EUR festgesetzt. Nach einem erfolglosen Einspruchsverfahren erhob die Klägerin vor dem FG Hamburg Klage und berief sich auf die Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG. Sie gab an, dass die Anteilsübertragung von Gesellschafter B im Jahr 2008 auf den neuen Anteilseigner nicht in rechtsmissbräuchlicher Absicht erfolgte. Das FG Hamburg setzte das Verfahren aus und legte gem. Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG die Frage der Vereinbarkeit von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. mit Art. 3 Abs. 1 GG zur Entscheidung vor.

2. Trennungsprinzip⁴³³

Das BVerfG führte in seinem Beschluss zunächst aus, dass Gewinne aus unternehmerischen Tätigkeiten unterschiedlich besteuert werden, je nachdem, ob sie von PersG oder Körperschaften erwirtschaftet werden. Bei PersG werden die Gewinne nach dem Transparenzprinzip den Gesellschaftern zugerechnet und entsprechend besteuert, während bei Körperschaften Gewinne nach dem

433 Hierzu und nachfolgend BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 110-114.

Trennungsprinzip auf der Ebene der Körperschaft besteuert werden. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung sei aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, wenn es dafür einen hinreichenden sachlichen Grund gibt. Einen solchen liefere die zivilrechtliche und steuerliche Abschirmung der Vermögenssphäre einer Körperschaft gegenüber ihren Anteilseignern. Diese habe zur Folge, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre der Körperschaft eine eigenständige Leistungsfähigkeit entsteht, die getrennt von der individuellen Leistungsfähigkeit der hinter der Körperschaft stehenden Anteilseigner besteuert werden darf. Die Leistungsfähigkeit der Körperschaft bemesse sich nach deren Einkommen, d.h. nach deren Ertragskraft.

3. Ungleichbehandlung⁴³⁴

Aufbauend auf dem Trennungsprinzip und der Leistungsfähigkeit von Körperschaften stellte das BVerfG in seinem Beschluss fest, dass gem. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Körperschaften grundsätzlich zum Verlustabzug nach § 10d EStG berechtigt sind. Eine Ausnahme hiervon mache die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Sind deren Voraussetzungen erfüllt, könne die Körperschaft die bis dahin nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verluste insoweit nicht mehr abziehen; diese gehen anteilig in Höhe der übertragenen Anteile unter. Hierdurch sei das für die Bemessung der Leistungsfähigkeit relevante Einkommen bei Körperschaften mit schädlichem Beteiligungserwerb aufgrund des Verlustuntergangs stets höher als bei Körperschaften ohne schädlichen Beteiligungserwerb. Diese Rechtsfolge trete ein, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft durch die bloße Anteilsübertragung nicht verändert wird. Es liege daher eine Ungleichbehandlung vor.

4. Rechtfertigungsgründe⁴³⁵

a. Prüfungsmaßstab

Das BVerfG ließ in seiner Entscheidung vom 29. März 2017 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. offen, ob Gründe für eine eher strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung

434 Hierzu und nachfolgend BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 116-117.

435 Hierzu und nachfolgend BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 120-121.

der gesetzgeberischen Differenzierung zwischen Körperschaften mit und ohne schädlichem Beteiligungserwerb vorliegen. Für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung spreche die mangelnde Verfügbarkeit von personenbezogenen Unterscheidungskriterien, da Körperschaften häufig nur unter der besonderen Voraussetzung von Vinkulierungsklauseln auf einen schädlichen Erwerb ihrer Anteile einwirken können.

Allerdings halte § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots, welche grundsätzlich geringere Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung als die Verhältnismäßigkeitsprüfung stellt, schon nicht stand. Das BVerfG begründete seine Auffassung damit, dass ein sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Ungleichbehandlung durch § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. fehle.

Als potentielle sachlich einleuchtende Gründe nannte das BVerfG die Missbrauchsvermeidung (b.), die Typisierung (c.) sowie den Prinzipien- und Systemwechsel (d.). Diese drei Rechtfertigungsgründe werden vom BVerfG nebeneinander angeführt.⁴³⁶ Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmeerhöhungen kommt hingegen grundsätzlich nicht als Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung in Betracht.⁴³⁷

b. Anknüpfung an § 8 Abs. 4 KStG a.F. als Missbrauchsvermeidungsnorm⁴³⁸

§ 8 Abs. 4 KStG a.F. sollte missbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken, bei denen die Veräußerung der Anteile im wirtschaftlichen Ergebnis ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Monetarisierung von Verlustvorträgen i.S. des § 10d EStG dient. Im Fall des Mantelkaufs wurde von einer derartigen Monetarisierung ausgegangen. Die Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG wurden als Nachfolgeregelung zur komplizierten und schwierig zu handhabenden Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. konzipiert.⁴³⁹ § 8c KStG diene danach jedenfalls auch der Vermeidung von Gestaltungen zur Steuerumgehung.

436 Teilweise findet eine Vermischung statt, ebenso *Suchanek*, FR 2017, S. 587 (588).

437 Siehe hierzu BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 150 m.w.N.

438 Hierzu und nachfolgend BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 122-128.

439 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2B.V.1.

Zur Erfassung solcher missbräuchlicher Gestaltungen könne sich der Gesetzgeber grundsätzlich einer typisierenden Regelung bedienen. Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern müsse sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Nach Ansicht des BVerfG ist der typische Missbrauchsfall „Mantelkauf“ dadurch gekennzeichnet, dass eine Körperschaft, die zwar noch über steuerliche Verlustvorträge verfügt, aber mangels Geschäftsbetriebs und nennenswerten Betriebsvermögens sonst nur einen leeren Mantel darstellt und von einem Investor mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität gefüllt wird, um die Verluste steuerlich nutzbar zu machen.

Einziges Tatbestandsvoraussetzung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. ist der Erwerb von mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile an einer Körperschaft. Durch den Wegfall der Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ in § 8c Abs. 1 KStG wollte der Gesetzgeber die Rechtsanwendung vereinfachen. Diese Schädlichkeitsgrenze von mehr als 25 % bis zu 50 % entspricht nicht der der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F., die bei ihrer Einführung eine Anteilsübertragung von 75 % und ab dem Veranlagungszeitraum 1997 von 50 %⁴⁴⁰ als verlustbegründendes Element der wirtschaftlichen Identität vorsah.⁴⁴¹ Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. gehe insoweit über den Regelungsinhalt der Vorgängernorm des § 8 Abs. 4 KStG a.F. hinaus.

Anhand der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. lässt sich jedoch keine typische Missbrauchskonstellation allein aufgrund eines Erwerbs von Anteilen von mehr als 25 % identifizieren. Vielmehr könne es bei einem Erwerb von Anteilen von mehr als 25 % vielfältige Gründe geben, die nicht regelmäßig die missbräuchliche Verlustnutzung für ein gewinnträchtiges Unternehmen zum Ziel haben. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. erfasst daher Missbrauchs- und Nichtmissbrauchsfälle. Damit bezweckt die Regelung nach Auffassung des BVerfG keine Missbrauchsverhinderung, so dass der Gesetzgeber die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten habe.

440 Bezogen auf das gezeichnete Kapital.

441 Im Übrigen siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2B.IV.

Das BVerfG entschied weiter, dass die Verschonungsregelungen⁴⁴² der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel den Regelungsbereich von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. zwar erheblich einschränken.⁴⁴³ Allerdings sei § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. hierdurch nicht zu einer zielgenaueren, den typischen Missbrauchsfall realitätsgerecht erfassenden Missbrauchsvermeidungsvorschrift geworden.⁴⁴⁴

c. Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilsübertragung⁴⁴⁵

Als weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund führte das BVerfG die Versagung des Verlustabzugs beim Verlust der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft an.

Zwar werde die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft im Gesetz nicht definiert. Allerdings bestimmte die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. beispielhaft, wann die wirtschaftliche Identität nicht mehr vorliegt. Der Begriff der wirtschaftlichen Identität wurde zudem durch die Rechtsprechung des BFH⁴⁴⁶ konkretisiert. Danach muss zunächst die den Verlustabzug begehrende Körperschaft mit derjenigen Körperschaft wirtschaftlich identisch sein, die den Verlust erlitten hat.⁴⁴⁷ Zudem wird die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nicht allein durch die Person der Anteilseigner, sondern jedenfalls auch, wenn nicht sogar nur durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen geprägt.⁴⁴⁸

§ 8c Abs. 1 KStG liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines neuen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) zwangsläufig ändert. Nach Auffassung des BVerfG kann jedoch ein neuer Anteilseigner nur mit einer

442 Dies berücksichtigt nach Auffassung des BVerfG auch die Sanierungsklausel, deren Anwendung zum Zeitpunkt der Entscheidung allerdings bis auf Weiteres suspendiert war, vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 156.

443 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 157.

444 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 158.

445 Hierzu und nachfolgend BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 129-143.

446 BFH, Urteil vom 8.1.1958 – I 131/57 U, BStBl. III 1958, S. 97.

447 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2B.III.2.

448 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 133 mit Verweis auf BFH, Urteile vom 20.8.2003 – I R 61/01, BFHE 203, S. 135 (139 f.); 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.).

Mehrheitsbeteiligung⁴⁴⁹ an den Anteilen einer Körperschaft unmittelbar maßgeblichen Einfluss zur Nutzung der steuerlichen Verluste zu eigenen Zwecken durchsetzen. Bestimmte grundlegende Maßnahmen, die unstrittig zur Änderung der wirtschaftlichen Identität führen – wie beispielsweise Satzungsänderungen einschließlich Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen, Übertragungen des gesamten Betriebsvermögens und die Auflösung einer Körperschaft –, bedürfen sogar der qualifizierten Mehrheit der Stimmrechte. In diesen Fällen begründe der Erwerb einer Beteiligung von mehr als 25 % gesellschaftsrechtlich somit lediglich eine Sperrminorität.

Das BVerfG nahm zusätzlich Bezug auf einen von einer Arbeitsgruppe der Finanzverwaltung im Jahr 2011 durchgeführten Rechtsvergleich hinsichtlich der Ausgestaltung von Mantelkaufregelungen in EU-Staaten sowie anderen Industriestaaten. In den untersuchten Ländern kommt es in der Regel zu keinem Verlustuntergang, wenn lediglich mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft übertragen werden.⁴⁵⁰ Daher sei nicht ersichtlich, warum der Erwerb von mehr als 25 % (und nicht mehr als 50 %) der Anteile an einer Körperschaft signifikante Bedeutung für die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft hat.⁴⁵¹ Im Übrigen gebe der Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft dem Anteilseigner zwar die Möglichkeit zur Einflussnahme, sie sage allerdings nichts darüber aus, ob er davon tatsächlich Gebrauch macht. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. enthalte daher eine unwiderlegbare Vermutung, welche nicht zu einer realitätsgerechten Erfassung einer Änderung der wirtschaftlichen Identität ausreiche. Das alleinige Abstellen auf den Anteilseignerwechsel verfehle den Normzweck der Erfassung von Änderungen der wirtschaftlichen Identität und sei deshalb als alleiniges Typisierungsmerkmal ungeeignet. Soweit daher der Gesetzgeber mit § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. eine Änderung der wirtschaftlichen Identität einer

449 Bedingt durch im Streubesitz gehaltene Anteile genügt bei börsennotierten Körperschaften gem. § 29 Abs. 2 WpÜG ein Kontrollerwerb in Höhe von 30 % der Gesamtanteile, um maßgeblich Einfluss nehmen zu können, da hiermit regelmäßig die Mehrheit der Stimmrechte in der Hauptversammlung verbunden sei, vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 139.

450 Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ vom 15.9.2011, http://www.beck.de/rsw/upload/FDDStR/Arbeitsgruppe_Verlustverrechnung_Gruppenbesteuerung_2011_Bericht.pdf, S. 79.

451 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 140.

Körperschaft definieren und normativ erfassen wollte, habe er die Grenzen seiner Typisierungsbefugnis überschritten.

Darüber hinaus seien die Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel für eine mögliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung im Hinblick auf den Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft oder der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug gleichfalls ohne Relevanz.⁴⁵²

d. Prinzipien- und Systemwechsel (Gedanke der Unternehmeridentität)⁴⁵³

Weiterhin sei die Besteuerung von Körperschaften weder nach ihrem Ziel noch nach ihrer Wirkung auf eine transparente Besteuerung von Anteilseignern ausgerichtet. Sie basiere vielmehr auf dem Trennungsprinzip und sei folgerichtig umzusetzen. Da § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. allein auf die Verhältnisse der Anteilseigner abstellt, nähere der Gesetzgeber durch diesen Einzelaspekt die intransparente Besteuerung der Körperschaft derjenigen von transparent besteuerten PersG an. Insoweit kann ein Vergleich mit der gewerbsteuerlichen Unternehmeridentität⁴⁵⁴ in Betracht gezogen werden.⁴⁵⁵

Mit der Einführung der Regelung des § 8c Abs. 1 KStG war eine Annäherung an die transparente Besteuerung von PersG vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt, da an der Entscheidung zur Besteuerung von Körperschaften nach dem Trennungsprinzip grundsätzlich festgehalten wurde. Dies zeige sich in der Begründung zum Gesetzentwurf zur Einführung des § 8c Abs. 1 KStG, wonach der Gesetzgeber weiterhin auf die Identität der Körperschaft und nicht auf die Identität der Anteilseigner abstellt. Die Anknüpfung an den Wechsel der Anteilseigner sei daher nur der Maßstab für eine Änderung der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft.

Bei einem Vergleich des Verlustabzugs bei Körperschaften, PersG und Einzelunternehmern sei bei einem Gesellschafterwechsel einer PersG nur der ausscheidende Gesellschafter vom Verlustabzug betroffen. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. führe bei Körperschaften hingegen

452 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 159.

453 Hierzu und nachfolgend BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 144-149.

454 Danach bewirkt ein Unternehmerwechsel, dass ein Verlustabzug des übergegangenen Unternehmens entfällt, auch wenn das Unternehmen als solches vom neuen Inhaber unverändert fortgeführt wird (R 10a.3 Abs. 1 S. 2 GewStR 2009).

455 Gosch, GmbHR 2017, S. 695 (697).

dazu, dass zusätzlich zum ausscheidenden auch die verbleibenden Anteilseigner von einem anteiligen Verlustuntergang betroffen seien. Zudem gehe der steuerliche Verlust der Körperschaft in Höhe des Anteils des ausscheidenden Anteilseigners endgültig unter und könne nicht – wie beim ausscheidenden Gesellschafter einer PersG bzw. einem Einzelunternehmer – mit dem Veräußerungserlös oder zukünftigen Einnahmen verrechnet werden.

Zwar könne der Anteilseigner einer Körperschaft eine Steuerersparnis aus einem potentiellen zukünftigen Verlustabzug im Kaufpreis für die Anteile an der Körperschaft berücksichtigen, was einem Gesellschafter einer PersG bzw. Einzelunternehmer nicht möglich sei. Diese Möglichkeit der Monetarisierung stelle allerdings nur eine Kompensation dafür dar, dass der Anteilseigner die Nutzungsmöglichkeit für die Zukunft verliert. Nach Auffassung des BVerfG stellt dies keinen Missbrauch der Verlustnutzung durch ein anderes Steuersubjekt dar, solange die Körperschaft ihre wirtschaftliche Identität nicht ändert. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. weiche daher systemwidrig von der vom Gesetzgeber getroffenen und bei der Einführung von § 8c Abs. 1 KStG beibehaltenen Entscheidung zur Besteuerung von Körperschaften nach dem Trennungsprinzip ab. Ein Prinzipien- und Systemwechsel aus dem Gedanken der Unternehmeridentität liege durch die Einführung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. somit nicht vor.

5. Weitere Feststellungen

Das BVerfG ließ offen, ob und ggf. in welchem Umfang der Grundsatz der Ausrichtung der Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Möglichkeit eines veranlagungsübergreifenden Verlustabzugs i.S. des § 10d EStG erfordere.⁴⁵⁶ Weiterhin könne aufgrund der festgestellten Verfassungswidrigkeit offenbleiben, ob die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. gleichfalls gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG sowie die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes i.S. des Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG verstößt.⁴⁵⁷

456 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 119.

457 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 151.

II. Mögliche Verfassungswidrigkeit des vollständigen Verlustuntergangs

Zu der Verfassungskonformität der Verlustabzugsbeschränkung des heutigen § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sind bereits Entscheidungen von Finanzgerichten ergangen. Die Rechtsprechung gliedert sich in Entscheidungen ohne⁴⁵⁸ sowie mit⁴⁵⁹ Bezug auf die Verschonungsregelungen der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel.

Zunächst werden die bisher ergangenen Entscheidungen zur Verfassungskonformität des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zeitlich chronologisch wiedergegeben und kritisch kommentiert. Es wird die Norm in der im Zeitpunkt der jeweiligen Entscheidung geltenden Fassung, also § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F., wiedergegeben. Anschließend wird zum möglichen Ausgang des beim BVerfG anhängigen Normenkontrollverfahrens zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. Stellung genommen.

1. Finanzgerichtliche Entscheidungen zu § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F.

a. Sächsisches FG, Urteil vom 16. März 2011⁴⁶⁰

aa. Auffassung der Rechtsprechung

In dem nicht rechtskräftigen Urteil des Sächsischen FG vom 16. März 2011 geht es um eine am 29. Dezember 1995 gegründete Körperschaft, deren Anteile in den Folgejahren 1997 bis 2006 mehrfach veräußert wurden. Am 10. September 2008 erfolgte eine weitere Veräußerung von 67 % der Anteile an der Körperschaft, weshalb das Finanzamt die zum 31. Dezember 2007 festgestellte körperschaft- und gewerbsteuerlichen Verlustvorträge in Höhe von 184.101 EUR nicht mehr berücksichtigte. Die Körperschaft legte gegen den Bescheid über Körperschaftsteuer für 2008, die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2008, den Gewerbesteuerermessbetrag für 2008 und die gesonderte Feststellung des

458 Sächsisches FG, Urteil vom 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, S. 1457 sowie FG Hamburg, Beschluss vom 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, S. 1906 zur Vorlage beim BVerfG, Az. 2 BvL 19/17.

459 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.8.2015 – 1 K 21/14, EFG 2017, S. 154 sowie FG Köln, Urteil vom 31.8.2016 – 10 K 85/15, EFG 2017, S. 57.

460 Sächsisches FG, Urteil vom 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, S. 1457, Revision anhängig beim BFH, Az. I R 3/19 (I R 31/11), ausgesetzt.

vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31. Dezember 2008 erfolglos Einspruch ein, erhob daraufhin Klage und trug vor, dass sich seit Bestehen der Körperschaft im Jahr 1996 keine Veränderungen in der produktiven Tätigkeit ergeben hätten. Der Betrieb werde weiterhin in seiner wirtschaftlichen Ausrichtung fortgeführt, insbesondere da der Erwerber der im Jahr 2008 veräußerten Anteile seit Gründung bei der Körperschaft gearbeitet hatte.

Das Sächsische FG wies die Klage als unbegründet ab. Durch die Einführung des § 8c Abs. 1 KStG sei der Gesetzgeber „*von einer rechtlichen Betrachtung – die Körperschaft existiert unabhängig von der Zusammensetzung ihrer Mitglieder – zu einer wirtschaftlichen Betrachtung – die Mitglieder bestimmen die wirtschaftliche Ausrichtung – übergegangen*“. Die Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG dienen der Angleichung „*an die Rechtslage bei natürlichen Personen und Mitunternehmenschaften, wo eine Übertragung von Verlustabzugspotenzial auf eine andere Person weder unmittelbar noch mittelbar möglich ist*“. Das vom Gesetzgeber mit § 8c Abs. 1 KStG verfolgte Ziel sei, die missbräuchliche Verwendung von Verlustvorträgen zu erschweren bzw. zu verhindern.

Das Sächsische FG stellte fest, dass von den Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. nicht nur leere Verlustmäntel, sondern auch aktive Körperschaften betroffen sind. Insoweit überschreite der Gesetzgeber nicht seinen weitreichenden Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstands, da er Sachverhalte typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falls vernachlässigen darf. Nach Auffassung des Sächsischen FG ist der „*Ansatzpunkt des Gesetzgebers, dass ein Anteilseigner, der über 50 % der Anteile an einer Gesellschaft hält, über deren wirtschaftliche Ausrichtung entscheidet, noch vertretbar*“.

Zudem liege kein Verstoß gegen Art. 14 GG vor. Der Anteil desjenigen Anteilseigners, der nicht am Beteiligungserwerb beteiligt ist, könne zwar an Wert verlieren. Allerdings sei der Anteilseigner nicht Adressat der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F., so dass die Vorschrift keinen unmittelbaren Eingriff in seine vermögenswerten Positionen enthalte. § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. sei daher nicht verfassungswidrig. Die Revision wurde zugelassen und eingelegt, allerdings hat der BFH das Verfahren mit Beschluss

vom 16. Januar 2019 bis zur Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvL 19/17 ausgesetzt.⁴⁶¹

bb. Reaktion der Literatur

In der Literatur stieß das Urteil des Sächsischen FG auf Widerspruch. Zum einen wurde angemerkt, dass der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien zu § 8c Abs. 1 KStG mit keiner Silbe das Wort Missbrauch erwähnt und er deren Bekämpfung damit auch nicht bezweckt.⁴⁶² Zum anderen wurde in der Entscheidung des Sächsischen FG kritisiert, dass mit dem Kauf von Anteilen an einer Verlustkörperschaft nicht ausschließlich positive Effekte, sondern vielmehr auch hohe Risiken (z.B. Haftungsrisiken) verbunden seien.⁴⁶³ Der missbräuchliche Handel mit Anteilen an Verlustkörperschaften sei daher nicht der Regelfall und lohne sich im Ergebnis kaum.⁴⁶⁴ Zudem verkenne das Sächsische FG, dass es nicht um den Eigentumsschutz der Anteilseigner gehe, sondern um den der Körperschaft.⁴⁶⁵ Die Urteilsbegründung wurde daher als „*lapidar und unmotiviert*“ kritisiert und es wurde vermutet, dass das Sächsische FG eine vertiefte Auseinandersetzung aufgrund einer abschließenden Entscheidung durch höhere Instanzen für entbehrlich hielt.⁴⁶⁶

b. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28. August 2015⁴⁶⁷

aa. Auffassung der Rechtsprechung

In dem Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 28. August 2015 ging es gleichfalls um die Berücksichtigung von Verlusten einer Körperschaft für den Veranlagungszeitraum 2011, deren Anteile mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11. April 2011 vollständig übertragen wurden. Das Finanzamt kürzte aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs die geltend gemachten Verluste nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. bzw. § 10a S. 10 GewStG zeitanteilig. Die Verlustkörperschaft legte hiergegen erfolglos Einspruch ein und klagte im

461 BFH, Beschluss vom 16.1.2019 – I R 3/19 (I R 31/11).

462 Kessler/Hinz, DB 2011, S. 1771 (1772 und 1773).

463 Kessler/Hinz, DB 2011, S. 1771 (1772 und 1773).

464 Kessler/Hinz, DB 2011, S. 1771 (1772 und 1773).

465 Lang, GmbHR 2012, S. 57 (62).

466 Köplin/Sedemund, BB 2011, S. 1894 (1895).

467 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.8.2015 – 1 K 21/14, EFG 2017, S. 154, Revision anhängig beim BFH, Az. I R 6/19 (I R 63/16), ausgesetzt.

Anschluss. Beanstandet wurde u.a. die Nichtberücksichtigung eines bestehenden Verlustvortrags.

Das Schleswig-Holsteinische FG wies die Klage der Verlustkörperschaft als unbegründet ab und bestätigte die Auffassung des Finanzamts, wonach gem. § 8c KStG ein Wegfall des Anspruchs auf Verlustabzug vorliege. Denn die Klägerin hätte keinerlei Gesichtspunkte vorgetragen, welche ggf. eine anderweitige Beurteilung rechtfertigen könnten. Weitere Ausführungen durch das Schleswig-Holsteinische FG erfolgten nicht. Es ging insoweit von der Verfassungskonformität des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. aus.

bb. Reaktion der Literatur

Stimmen in der Literatur kritisierten, dass das Schleswig-Holsteinische FG in seiner Entscheidung unberücksichtigt ließ, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. dem BVerfG bereits vorlag. Vor diesem Hintergrund ging das Schleswig-Holsteinische FG auch nicht auf das vom BFH ausgesetzte Revisionsverfahren gegen das Urteil des Sächsischen FG zur Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. ein.

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG hat der BFH die Revision zugelassen. Das Verfahren wurde durch BFH-Beschluss vom 24. Januar 2019 bis zur Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvL 19/17 ausgesetzt.⁴⁶⁸

c. FG Köln, Urteil vom 31. August 2016⁴⁶⁹

aa. Auffassung der Rechtsprechung

In dem nicht rechtskräftigen Urteil des FG Köln vom 31. August 2016 ging es um eine im Jahr 2006 gegründete GmbH, an der ursprünglich zwei Anteilseigner mit je einer Stammeinlage in Höhe von 12.500 EUR beteiligt waren. Das Stammkapital der GmbH wurde mit notariell beurkundetem Vertrag vom Juni 2012 um 37.500 EUR auf 62.500 EUR erhöht. Diesbezüglich wurden zwei neue Geschäftsanteile (60 %) in Höhe von insgesamt 37.500 EUR (28.125 EUR (45 %)

468 BFH, Beschluss vom 24.1.2019 – I R 6/19 (I R 63/16).

469 FG Köln, Urteil vom 31.8.2016 – 10 K 85/15, EFG 2017, S. 57, Revision anhängig beim BFH, Az. I R 4/19 (I R 76/16), ausgesetzt.

und 9.375 EUR (15 %) gebildet und auf den neuen Anteilseigner M übertragen. Aufgrund eines ebenfalls im Juni 2012 abgeschlossenen Treuhandvertrags zwischen M und einer weiteren Person R wurde vereinbart, dass der Geschäftsanteil in Höhe von 28.125 EUR von M treuhänderisch für R gehalten werden soll. Gem. den Bestimmungen des Treuhandvertrags verpflichtete sich M die ihm als Gesellschafter nach außen zustehenden Rechte, insbesondere das Stimmrecht aus der Beteiligung, nur nach Weisung des Treugebers R auszuüben und das Treuhandverhältnis als vertraulich zu behandeln. Das Finanzamt kürzte im Rahmen der Veranlagung 2012 die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. bzw. § 10a S. 10 GewStG. Die GmbH legte gegen die Bescheide Einspruch ein, den das Finanzamt als unbegründet zurückwies. Hiergegen richtete sich die Klage der GmbH.

Das FG Köln wies die Klage ab. Zunächst stellte es fest, dass § 8c Abs. 1 KStG in der im Streitjahr maßgebenden Fassung „noch“ verfassungskonform sei.⁴⁷⁰ Zwar spreche einiges für die Auffassung des FG Hamburg⁴⁷¹ im Vorlagebeschluss zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F., wonach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. und § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. in den Veranlagungszeiträumen 2008 und 2009 verfassungswidrig waren. Aufgrund der im Veranlagungszeitraum 2012 geltenden Verschonungsregelungen Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel sei § 8c Abs. 1 KStG allerdings „wesentlich entschärft“ worden. Steuerlich nicht genutzte Verluste gehen nunmehr im Rahmen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nur insoweit unter, als eigenes Verlustnutzungspotential der Körperschaft ausgeschöpft ist. Hierdurch sei das Verhältnismäßigkeitsgebot gewahrt und die Vorschrift seither eine zulässige Missbrauchsvermeidungsvorschrift, durch die der Handel mit Verlustvorträgen typisierend ausgeschlossen werden soll.

Die Revision wurde zugelassen und eingelegt. Das Verfahren wurde durch BFH-Beschluss vom 24. Januar 2019 bis zur Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvL 19/17 ausgesetzt.⁴⁷²

470 Auf die weiteren Urteilsentscheidungen hinsichtlich des Tatbestands einer Gruppe mit gleichgerichteten Interessen sowie der Ermittlung von stillen Reserven für die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel wird mangels Relevanz nicht weiter eingegangen.

471 FG Hamburg, Beschluss vom 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, S. 1460.

472 BFH, Beschluss vom 24.1.2019 – I R 4/19 (I R 76/16).

bb. Reaktion der Literatur

In der Literatur wurden die Ergänzungen zu § 8c Abs. 1 KStG um die Konzern- und Stille-Reserven-Klausel hinsichtlich der Frage der nunmehrigen Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. gleichfalls analysiert. Nach Ansicht von *Eisgruber/Schaden* haben die Verschonungsregelungen den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG einen anderen Sinn und Zweck gegeben.⁴⁷³ So verleihen die Konzern- und die Stille-Reserven-Klausel den Verlustabzugsbeschränkungen „im Wege der Subtraktionsmethode“ einen Missbrauchsvermeidungszweck.⁴⁷⁴ Dieser Auffassung folgend würde ein sachlicher Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung vorliegen, da sie gezielt Missbrauchsfälle erfassen würde.

Drüen führt hinsichtlich des sachlichen Rechtfertigungsgrunds des Prinzipien- und Systemwechsels aus, dass ein „bewusster und gezielter Systemwechsel“ anders aussähe.⁴⁷⁵ Der überwiegende Teil im Schrifttum vertritt demgemäß die Auffassung, dass die Verschonungsregelungen die Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG nicht gleichheitssatzkonform machen.⁴⁷⁶ Es fehle weiterhin an einem Merkmal der wirtschaftlichen Identität und der Änderung des sachlichen Substrats der Körperschaft.⁴⁷⁷

Lang ist der Ansicht, dass die Verschonungsregelungen Konzern- und Stille-Reserve-Klausel die Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. und § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. verfassungsrechtlich nicht verbessert haben, da eine willkürliche Ungleichbehandlung vorliege.⁴⁷⁸

d. FG Hamburg, Beschluss vom 29. August 2017⁴⁷⁹

In dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29. August 2017 unterhielt eine im Jahr 2005 als Vorratsgesellschaft gegründete Verlustkörperschaft zunächst keinen aktiven Geschäftsbetrieb. Sie erwarb im Jahr 2006 ein

473 *Eisgruber/Schaden*, Ubg 2010, S. 73.

474 *Seer*, FR 2014, S. 721 (729); *ders.*, GmbHR 2016, S. 394 (395); *Jochum*, FR 2011 S. 497 (504); *Dorenkamp*, IFSt-Schrift Nr. 461, S. 75.

475 *Drüen*, Ubg 2010, S. 543 (549).

476 Statt vieler *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 11, Rz. 59.

477 *Brandis* in: *Blümich*, § 8c KStG, Rz. 22 m.w.N. (146 EL 2/2019).

478 *Lang*, GmbHR 2012, S. 54 (59).

479 FG Hamburg, Beschluss vom 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, S. 1906 zur Vorlage beim BVerfG, Az. 2 BvL 19/17.

Grundstück, mit dem Ziel, dort einen Servicebetrieb zu errichten und diesen im Anschluss zu vermieten. In dem Zeitraum zwischen Gründung der Gesellschaft und Fertigstellung des Servicebetriebs im Jahr 2008 erwirtschaftete die Körperschaft Verluste, welche zum 31. Dezember 2007 gesondert festgestellt wurden. Nach der Fertigstellung des Servicebetriebs erzielte die Körperschaft im Veranlagungszeitraum 2008 Mieterträge und das zu versteuernde Einkommen war positiv.

Im Jahr 2006 veräußerte der bisherige Alleinanteilseigner erstmalig 20 % und im Jahr 2008 die restlichen 80 % der Anteile an der Verlustkörperschaft an einen Neugesellschafter. Für den Veranlagungszeitraum 2008 begehrte die Verlustkörperschaft einen Abzug der zum 31. Dezember 2007 festgestellten Verluste. Dies lehnte das Finanzamt unter Hinweis auf einen schädlichen Beteiligungserwerb gem. § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. ab. Der nicht genutzte Verlust sei vollständig untergegangen und für den Veranlagungszeitraum 2008 daher Körperschaftsteuer festzusetzen.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Verlustkörperschaft Klage. Sie berief sich darauf, dass die Versagung des Verlustabzugs das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG verletze. Da sich § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. pauschal gegen jede Anteilsübertragung richte und sich nicht auf spezielle Missbrauchsfälle beschränke, könne die Missbrauchsvermeidung nicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden. Darüber hinaus habe eine Änderung im Bestand der Gesellschafter keine Bedeutung für die wirtschaftliche oder finanzielle Leistungsfähigkeit der Verlustkörperschaft, denn die wirtschaftliche Identität werde nicht durch das wirtschaftliche Engagement eines Anteilseigners bestimmt.

Das FG Hamburg setzte das Verfahren aus und legte dem BVerfG die Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. vor. Nach Ansicht des FG Hamburg führt die Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. in Bezug auf die periodenübergreifende Verlustverrechnung zu einer Ungleichbehandlung von Körperschaften mit und ohne Anteilseignerwechsel. Es verwies in diesem Zusammenhang auf mehrere Entscheidungen des BVerfG⁴⁸⁰, wonach der

480 BVerfG, Beschlüsse vom 8.3.1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, S. 293; vom 30.10.1980 – 1 BvR 785/80, HFR 1981, S. 181 und vom 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423.

Gesetzgeber den Verlustabzug zwar grundsätzlich beschränken dürfe. Im Fall einer solchen Beschränkung müsse sich der Gesetzgeber allerdings an der folgerichtigen Umsetzung der gesetzlichen Belastungsentscheidung orientieren.

Das FG Hamburg bezog sich insoweit auf die Ausführungen des BVerfG aus dem Beschluss vom 29. März 2017⁴⁸¹ zur Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. und stellte hinsichtlich § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. fest, dass der Gesetzgeber dieselben objektiven Zwecke⁴⁸² wie bei § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. verfolgt und sich derselben Systematik⁴⁸³ bedient. Alleinige Voraussetzung für den Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. ist der schädliche Erwerb von mehr als 50 % der Anteile an einer Verlustkörperschaft, der zu einem vollständigen Verlustuntergang führt. Hierdurch werde – wie bei § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. – das Trennungsprinzip durchbrochen, da für die Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit einer Körperschaft ebenfalls auf die Ebene der Anteilseigner durchgegriffen werde. Der Durchgriff wiege besonders schwer, da als Rechtsfolge nicht nur der anteilige, sondern der vollständige und unwiderrufliche Untergang der Verluste auf der Ebene der Körperschaft resultiere.

Die festgestellte Ungleichbehandlung ist nach Ansicht des FG Hamburg nicht gerechtfertigt. Das Gericht verwies hierzu auf die Feststellungen des BVerfG zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Demnach diene § 8c Abs. 1 KStG, als Ersatz für die bisherige Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F., gleichfalls der Vermeidung von Gestaltungen zur Steuerumgehung. Allerdings erfasse § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. sowohl Missbrauchs- als auch Nichtmissbrauchsfälle. Für die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft könne es – wie bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % und bis zu 50 % i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. ebenfalls – vielfältige Gründe geben, die nicht regelmäßig den missbräuchlichen Zweck eines Mantelkaufs verfolgen. Erwerbe von mehr als 50 % der Anteile an einer Verlustkörperschaft indizieren daher keine missbräuchliche Gestaltungen. Der Regelung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG

481 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106.

482 Siehe hierzu die Erläuterungen in Kapitel § 2B.V.

483 Alleinige Voraussetzung für den Verlustuntergang ist der schädliche Erwerb von mehr als 25 % und bis zu 50 % (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F.) oder mehr als 50 % (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F.) der Anteile an einer Verlustkörperschaft.

a.F. liege daher ebenso wenig wie bei S. 1 a.F. ein typischer Missbrauchsfall zugrunde.⁴⁸⁴ Vielmehr bilde auch und gerade der Streitfall keinen Missbrauchsfall, sondern einen „Normalfall“ ab.

Als weiteren sachlichen Rechtfertigungsgrund prüfte das FG Hamburg den Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilsübertragung. Hierzu erläuterte es die Grundannahme des Gesetzgebers, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft ändert, soweit sie auf das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners entfällt.⁴⁸⁵ Das FG Hamburg stellte zudem fest, dass die Formulierung „soweit“ nur bei einem anteiligen Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Anwendung finden kann. Da die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. allerdings zu einem vollständigen Verlustuntergang führt, widerspreche die Regelung der Annahme des Gesetzgebers.

Nach Auffassung des FG Hamburg kann der Verlust der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft – wie bei § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. – ebenso wenig definiert und normativ erfasst werden, wenn alleiniges Merkmal die Übertragung von (mehr als 50 % der) Anteile(n) an dieser Körperschaft ist. Im Übrigen sei der Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung nicht per se mit der Mehrheit der Stimmrechte verbunden.⁴⁸⁶ Zwar ermögliche eine Mehrheitsbeteiligung verbunden mit der Mehrheit der Stimmrechte dem Anteilseigner unmittelbar Einfluss auf die Geschicke der Körperschaft zu nehmen und damit eine eventuelle Nutzung von Verlusten. Die Möglichkeit der Einflussnahme mache die Verlustkörperschaft allerdings nicht per se zu einer anderen. Außerdem sage die unwiderlegbare Vermutung, dass bereits mit der Möglichkeit der Einflussnahme automatisch eine schädliche Einflussnahme und damit eine Veränderung der wirtschaftlichen Identität verbunden seien, nichts über die tatsächliche Einflussnahme aus.⁴⁸⁷ Dies könne erst anhand von Maßnahmen beurteilt werden, die die Anteilseigner tatsächlich treffen. Das FG Hamburg

484 Ebenso *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296); *Gosch*, GmbHR 2017, S. 695 (697); *Kenk/Uhl-Ludäscher*, BB 2017, S. 1623 (1626); *Suchanek*, FR 2017, S. 587; *Ernst/Roth*, Ubg 2017, 366 (371); *Mirbach*, KöSDI 2017, S. 20330 (20332); *DreBler*, Der Konzern 2017, S. 326 (330).

485 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 2B.V.2.

486 Ebenso *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296).

487 Ebenso *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296); *Ernst/Roth*, Ubg 2017, S. 366 (371); *Kenk/Uhl-Ludäscher*, BB 2017, S. 1623 (1626); *Gosch*, GmbHR 2017, S. 695 (697); *Mirbach*, KöSDI 2017, S. 20330 (20332); *DreBler*, Der Konzern 2017, S. 326 (330).

führte hierzu zwei Beispiele⁴⁸⁸ unterschiedlicher Investoren an. Strategische Investoren nehmen zur Erzielung und Maximierung von Synergieeffekten häufig Umstrukturierungen bei Zielgesellschaften vor. Finanzinvestoren hingegen üben regelmäßig keinen größeren Einfluss auf die Unternehmenspolitik einer Körperschaft aus. Auch ändere das Umhängen von Beteiligungen in einer tiefgestaffelten Gesellschafterstruktur auf der dritten oder vierten Beteiligungsebene die Identität einer Körperschaft nicht.⁴⁸⁹ Die Änderung der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft werde daher durch das alleinige Merkmal der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an dieser Körperschaft nicht realitätsgerecht erfasst. Es könne nicht typisierend angenommen werden, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft infolge des Erwerbs der Mehrheit ihrer Anteile ändere.⁴⁹⁰ Vielmehr sei das alleinige Merkmal der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft als Typisierungsmerkmal ungeeignet, da es den Normzweck, die Erfassung von Änderungen der wirtschaftlichen Identität, verfehle.

Der neu eingeführte § 8d KStG bestätige eine dahingehende Interpretation. § 8d KStG stelle auf das Unterhalten desselben Geschäftsbetriebs und damit zugleich auf die wirtschaftliche Identität ab.⁴⁹¹ Mithilfe der neuen Verschonungsregelung sollte die vom Gesetzgeber erkannte überschießende Wirkung des § 8c Abs. 1 S. 1 und S. 2 KStG a.F. „*eingedämmt*“ werden.⁴⁹²

Als letzten sachlichen Rechtfertigungsgrund analysierte das FG Hamburg den Prinzipien- und Systemwechsel aus dem Gedanken der Unternehmeridentität. Hierzu nahm das FG Hamburg Bezug auf den Beschluss des BVerfG vom 29. März 2017 sowie das Trennungsprinzip zur Besteuerung von Körperschaften. § 8c Abs. 1 S. 1 und S. 2 KStG a.F. führen zu einer Annäherung der Besteuerung von Körperschaften zum Transparenzprinzip, da für die Verlustverrechnung auf die Verhältnisse der Anteilseigner abgestellt werde. Da dies jedoch nur einen Einzelaspekt im Rahmen der Besteuerung von Körper-

488 In Anlehnung an die Beispiele von *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296).

489 Ebenso *Gosch* in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Pahl/Puhl/Seiler, Festschrift für Paul Kirchhof, 2013, S. 306.

490 Ebenso *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296); *Mirbach*, KÖSDI 2017, S. 20330 (20332); *Ernst/Roth*, Ubg 2017, S. 366 (371); *Gosch*, GmbHR 2017, S. 695 (697); *Kenk/Uhl-Ludäscher*, BB 2017, S. 1623 (1627).

491 Zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Verschonungsregelung des § 8d KStG siehe die Erläuterungen in Kapitel § 3C.

492 *Engelen/Bärsch*, Der Konzern 2017, S. 22.

schaften darstelle, biete sich kein sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung. Eine Annäherung an die transparente Besteuerung von PersG sei vom Gesetzgeber weder bei § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. noch bei § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. beabsichtigt gewesen. Vielmehr sollte der Wechsel der Anteilseigner nur der Maßstab für die Änderung der wirtschaftlichen Identität der Verlustkörperschaft sein.

Schließlich seien die verbleibenden Anteilseigner bei einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. aufgrund des vollständigen Verlustuntergangs noch deutlicher belastet als bei einem anteiligen Verlustuntergang i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Für die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. könne daher nichts anderes gelten, wie das BVerfG für § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. entschieden hat, so dass sich auch kein sachlicher Differenzierungsgrund aus dem Gedanken der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug ergebe.

2. Eigene Auffassung

Das FG Hamburg stützt seine Argumentation im Vorlagebeschluss im Wesentlichen auf die Argumentation des BVerfG-Beschlusses zur Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Vor dem Hintergrund, dass sich das BVerfG bei dieser Entscheidung wiederum stark an der Argumentation des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg⁴⁹³ zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. orientierte, zitiert sich das FG Hamburg als ursprünglicher Ideengeber quasi selbst.⁴⁹⁴ Nachfolgend wird auf die drei Rechtfertigungsgründe der Missbrauchsvermeidung (a), des Verlusts der wirtschaftlichen Identität aufgrund eines Anteilseignerwechsels (b) sowie des Prinzipien- und Systemwechsels (c) näher eingegangen.

a. Rechtfertigungsgrund 1: Missbrauchsvermeidung

Das BVerfG hat in seinem Beschluss zur Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. den Mantelkauf als den typischen zu vermeidenden Missbrauchsfall identifiziert und definiert. Entsprechend der Definition des BVerfG bedarf es für die Identifikation des typischen Missbrauchsfalls der

493 FG Hamburg, Beschluss vom 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, S. 1460.

494 Ebenso *Dreßler*, DB 2017, S. 2629.

Erfüllung mehrerer Voraussetzungen. Diese sind: (1.) Schädlicher Beteiligungserwerb der Anteile an einer Körperschaft mit (2.) steuerlichen Verlustvorträgen, (3.) die ohne Geschäftsbetrieb und nennenswertes Betriebsvermögen nur einen leeren Mantel darstellt und (4.) von dem neuen Investor mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität gefüllt wird, um die Verluste nutzbar zu machen.⁴⁹⁵

§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. stellt – wie § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. – nur auf eine der vom BVerfG geforderten Voraussetzungen für einen Mantelkauf ab, nämlich die Anteilsübertragung (1.). Ob ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. ausschließlich zum Zweck der missbräuchlichen Verlustnutzung durchgeführt wird, kann anhand dieses einen Tatbestandsmerkmals nicht beantwortet werden. § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. erfasst damit gleichfalls nicht nur Missbrauchs-, sondern auch Nichtmissbrauchsfälle.⁴⁹⁶ Die Verschonungsregelungen der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel schränken zwar die Anzahl an Nichtmissbrauchsfällen ein, aber hierdurch wird die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. nicht zu einer zielgenauen, den typischen Missbrauchsfall realitätsgerecht erfassenden Missbrauchsvermeidungsvorschrift.⁴⁹⁷ Der Auffassung des FG Hamburg, wonach die Missbrauchsvermeidung bei § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. als Rechtfertigungsgrund ausscheidet, ist somit uneingeschränkt zuzustimmen.

b. Rechtfertigungsgrund 2: Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilseignerwechsel

Nach Auffassung des BVerfG und der Rechtsprechung des BFH zur Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. wird die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nicht allein durch die Person der Anteilseigner, sondern jedenfalls auch, wenn nicht sogar nur, durch den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen geprägt.⁴⁹⁸ Hierin spiegelt sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise wider, die dem Steuerrecht immanent ist.⁴⁹⁹ Weder der

495 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 128.

496 Ebenso Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 61 ff. und 369 ff.; ders., StuW 2012, S. 18 (30 f.); Lang, GmbHR 2012, S. 57 (62); Seer, GmbHR 2016, S. 394 (397); Süß, Mantelkaufregelungen im Körperschaftsteuerrecht, 2015, S. 250; Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, S. 1289 (1295 f.).

497 So bereits BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 158 zur Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F.

498 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 133 m.w.N.

499 Bode, DStRK 2017, S. 167 (168).

Unternehmensgegenstand noch das Betriebsvermögen sind Voraussetzungen bzw. Kriterien von § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. Die Regelung stellt ausschließlich auf die Anteilsübertragung ab. Nachfolgend wird gezeigt, dass § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. nicht den typischen Fall des Verlusts der wirtschaftlichen Identität erfasst.

aa. Schädlichkeitsgrenze

Entsprechend dem BVerfG-Beschluss zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. kann nur der Anteilserwerber einer Verlustkörperschaft mit Mehrheitsbeteiligung eine Änderung des Unternehmensgegenstands und des Betriebsvermögens erreichen.⁵⁰⁰ Nur bei Mehrheitsbeteiligung kann der Anteilserwerber maßgebenden Einfluss auf die Verlustkörperschaft nehmen und die Verluste zu eigenen Zwecken nutzen. Diskussionswürdig ist, ob die durch einen schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % der Anteile an einer Verlustkörperschaft erlangte Mehrheitsbeteiligung stets zu einem Wechsel der wirtschaftlichen Identität führt, ohne dass es auf eine Änderung des Unternehmensgegenstands und des Betriebsvermögens ankäme.⁵⁰¹ *Beckmann* bejaht dies.⁵⁰² Er liefert allerdings keine tiefergehende Begründung.

Hängt die Änderung der wirtschaftlichen Identität ausschließlich von einem Wechsel der Anteile an einer Verlustkörperschaft ab, ist die Schädlichkeitsgrenze von 50 % der Anteile an einer Körperschaft zu gering. Denn für Entscheidungen über Maßnahmen zur Änderung der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft bedarf es – vorbehaltlich der individuellen Regelungen im Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung – grundsätzlich der Dreiviertelmehrheit⁵⁰³ (§ 53 Abs. 2 GmbHG, § 179 Abs. 2 AktG).⁵⁰⁴ Als relevante Schädlichkeitsgrenze kann anstatt auf 50 % der Anteile an einer Körperschaft allenfalls auf die Grenze von 75 % abzustellen sein, denn nur im Fall der gesellschaftsrechtlich erforderlichen Dreiviertelmehrheit kann die wirtschaftli-

500 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 139.

501 So beispielsweise auch *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289; *Gosch*, GmbHR 2017, S. 695; *Kenk/Uhl-Ludäscher*, BB 2017, S. 1623; *Suchanek*, FR 2017, S. 587; *Ernst/Roth*, Ubg 2017, 366; *Mirbach*, KÖSDI 2017, S. 20330; *Dreßler*, Der Konzern 2017, S. 326.

502 *Beckmann*, GWR 2017, S. 231.

503 Diese Schädlichkeitsgrenze sah auch die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. in ihrer erstmaligen Version vor, siehe hierzu die Erläuterungen in Kapitel § 2B.IV.

504 *Kenk/Uhl-Ludäscher*, BB 2017, S. 1623 (1627).

che Identität einer Körperschaft, wenn überhaupt, geändert werden.⁵⁰⁵ Relevant für die Dreiviertelmehrheit ist dabei nicht die kapitalmäßige Beteiligung, sondern die Mehrheit der Stimmrechte.⁵⁰⁶

bb. Zählerwerb

Zudem ist die Ermittlung der Überschreitung der Schädlichkeitsgrenze zu fragwürdig. Nach dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. wird auf einen schädlichen Beteiligungserwerb innerhalb von fünf Jahren abgestellt. Hierdurch werden mehrere Beteiligungserwerbe innerhalb eines fünfjährigen Beobachtungszeitraums, bei denen jeweils in der Summe weniger als 50 % der Anteile übertragen werden, bei der Prüfung der Überschreitung der Schädlichkeitsgrenze in Höhe von 50 % zusammengefasst (sog. Zählerwerbe). Das Bestehen von festgestellten Verlusten zum Zeitpunkt der Zählerwerbe wird nicht vorausgesetzt.

Beteiligungserwerbe können allerdings nur Zählerwerbe darstellen, wenn die Körperschaft Verluste erzielt hat. Die Auffassung der Finanzverwaltung, Beteiligungserwerbe beim Zählerwerb zu berücksichtigen, wenn eine Verlustkörperschaft gar keine Verluste erlitten hat,⁵⁰⁷ ist daher abzulehnen. Hiergegen spricht der Sinn und Zweck der Norm, der die wirtschaftliche Identität der Körperschaft nur im Fall eines Verlustabzugs voraussetzt.⁵⁰⁸ Darüber hinaus widerspricht eine solche Auffassung dem Sinn und Zweck des Beobachtungszeitraums von fünf Jahren, mit dem missbräuchliche Gestaltungen zum Umgehung der Schädlichkeitsgrenze in Höhe von 50 % vermieden werden sollen.

Daneben soll § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. nach Auffassung der Finanzverwaltung nur den Erwerb von Anteilen erfassen und Veräußerungen, die die Beteili-

505 So auch *Kenk/Uhl-Ludäscher*, BB 2017, S. 1623 (1627).

506 So auch *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296).

507 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 17, 18 und 24).

508 Ebenso *Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8c KStG, Rz. 72c (147. EL 1/2019); *Brandis* in: *Blümich*, § 8c KStG, Rz. 50 (146. EL 2/2019); *Roser* in: *Gosch*, § 8c KStG, Rz. 83; *Dörr*, NWB Fach 4, S. 5181 (5188); *Lang*, DStZ 2007, S. 652 (659); *Neyer*, BB 2007, S. 1415 (1419); *Alt-richter-Herzberg*, GmbHR 2012, S. 724 (726); *ders.* GmbHR 2008, S. 857 (860), der darauf hinweist, dass die Finanzverwaltung dieselbe Auffassung auch bei der Vorgängervorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F. vertreten hat (vgl. BMF, Schreiben vom 16.4.1999 – IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl. I 1999, S. 455, Rz. 33), jedoch nach einem ablehnenden Urteil des BFH (Urteil vom 5.6.2007 – I R 9/06, BStBl. II 2008, S. 988) geändert habe.

gungshöhe reduzieren, unberücksichtigt lassen (sog. Additionsmethode).⁵⁰⁹ Diese Auffassung führt zu unzutreffenden Ergebnissen und ist abzulehnen. Denn die Regelung stellt nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse der Verlustkörperschaft ab. Zwischenzeitliche Veräußerungen, die die Beteiligungshöhe des Anteilseigners reduzieren, gehen mit einer geminderten Einflussnahme einher. Dies urteilte auch das Niedersächsische FG⁵¹⁰ in seinem Urteil vom 13. September 2012, wonach nur die tatsächliche Einwirkung nach dem Change-of-control-Konzept für eine Änderung der wirtschaftlichen Identität maßgebend sei. Anteilserwerbe und zwischenzeitliche Veräußerungen seien daher zu saldieren.

cc. Abstellen auf gesellschaftsrechtliche Merkmale

Darüber hinaus ist die Maßgeblichkeit der gesellschaftsrechtlichen Strukturen einer Verlustkörperschaft für die Rechtsfolgen von § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. kritisch zu sehen.⁵¹¹ Bei einer AG haben weder die Hauptversammlung noch der Aufsichtsrat ein Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand, der diese gem. § 76 Abs. 1 AktG unter eigener Verantwortung leitet. Bei einer GmbH kann zwar die GmbH-Geschäfterversammlung die Geschäftsführung anweisen, allerdings nicht zu Maßnahmen, die die Existenz der GmbH erheblich gefährden oder vernichten.⁵¹² Insoweit zeigt sich, dass das bloße Abstellen auf gesellschaftsrechtliche Merkmale für einen schädlichen Beteiligungserwerb und den damit verbundenen Verlustuntergang ungeeignet ist. Dies, weil die unmittelbare Einflussnahme aus den vorgenannten gesellschaftsrechtlichen Gründen begrenzt ist.

Darüber hinaus ist der Aspekt einer möglichen Einflussnahme zu kurz gegriffen. Dies sieht nicht nur das BVerfG im Rahmen der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. so,⁵¹³ sondern auch der BFH im Rahmen seiner

509 BMF, Schreiben vom 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645, Tz. 16.

510 Urteil des Niedersächsischen FG vom 13.9.2012 – 6 K 51/10. EFG 2012, S. 2311, anhängig beim BFH unter Az. I R 75/12.

511 So auch *Blumenberg/Crezelius*, DB 2017, S. 1405 (1407).

512 BGH, Urteile vom 28.4.2008 – II ZR 264/06, BGHZ 176 S. 204 sowie vom 18.6.2013 – II ZR 86/11, BGHZ 197 S. 304.

513 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 140.

Rechtsprechung zur sog. Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen i.S. des § 8c Abs. 1 S. 3 KStG a.F.⁵¹⁴

Bei der Entscheidung des BFH ging es um die Frage, wie die Abstimmung zwischen einzelnen Erwerbern ausgestaltet sein muss, damit die einzelnen Erwerber zum Zeitpunkt des Anteilerwerbs eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen darstellen. In dem Urteilsfall waren an einer Verlustkörperschaft die A-GmbH in Höhe von 53 % sowie seit mehreren Jahren vier Familienstämme in Höhe von jeweils 10,38 % beteiligt. Die übrigen 5,48 % der Anteile hielt eine dritte Person. Für die Verlustkörperschaft wurden zum 31. Dezember 2009 ein körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag sowie ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt. Im Streitjahr 2010 veräußerten die Gesellschafter der A-GmbH sämtliche Anteile an der A-GmbH zu jeweils 33,33 % an drei bereits an der Verlustkörperschaft beteiligte Familienstämme. Da die A-GmbH 53 % der Anteile an der Verlustkörperschaft hielt, erwarben die drei Familienstämme somit mittelbar jeweils 17,66 % (jeweils 33,33 % von 53 %) der Anteile an der Verlustkörperschaft. Es wurden damit weniger als 25 % der Anteile an der Verlustkörperschaft von den einzelnen drei Erwerbern erworben, so dass kein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. vorlag.

Die Finanzverwaltung vertrat jedoch die Auffassung, dass die drei Familienstämme als bisher unmittelbare Anteilseigner der Verlustkörperschaft eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen i.S. des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. darstellen. Die einzelnen Anteilerwerbe im Jahr 2010 seien daher zusammenzurechnen, so dass im Ergebnis ein Erwerb in Höhe von 53 % der Anteile an der Verlustkörperschaft vorliege, der zum vollständigen Verlustuntergang i.S. des § 8c Abs. 1 S. 2 i.V.m. S. 3 KStG a.F. führt. Die Verlustkörperschaft erhob hiergegen Klage.

Das Niedersächsische Finanzgericht⁵¹⁵ urteilte in erster Instanz, dass gleichgerichtete Interessen nur dann bestehen, wenn mehrere Erwerber nicht nur bei dem Erwerb von Anteilen an der Verlustkörperschaft zusammenwirken,⁵¹⁶

514 BFH, Urteil vom 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, S. 921.

515 Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.2.2015 – 6 K 424/13, EFG 2015, S. 1297.

516 In Anlehnung an die Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. BMF, Schreiben vom 4.7.2008 – IVC 7 – S 2745 – a/08/10001, BStBl. I 2008, S. 736, Tz. 27.

sondern auch im Anschluss an den Erwerb (durch Stimmrechtsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden) einen beherrschenden einheitlichen Einfluss auf die Verlustkörperschaft ausüben können. Der BFH⁵¹⁷ bestätigte diese Auffassung und stellte klar, dass die bloße Möglichkeit des Beherrschens nicht ausreicht, so dass *„allein der Umstand einer rechnerischen Beherrschungsmöglichkeit durch verschiedene Erwerber nicht hinreichend ein gemeinsames neues wirtschaftliches Engagement der (Erwerber-)Gruppe belegen“* kann. Vielmehr komme es darauf an, dass Vereinbarungen bzw. Regelungen vorliegen, die eine einheitliche Stimmrechtsausübung oder -bindung zum Gegenstand haben.

In den Fällen des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. kommt es zwar nicht originär auf das wirtschaftliche Hinwirken von mehreren Erwerbern, sondern lediglich von einem Erwerber an. Dennoch setzt § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. normativ auch in diesem Fall die rechnerische Beherrschungsmöglichkeit mit der tatsächlichen Änderung der wirtschaftlichen Identität (und damit des Unternehmensgegenstands und des Betriebsvermögens) gleich. § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. erfasst damit auch Fälle, in denen sich die wirtschaftliche Identität einer Verlustkörperschaft nach einem schädlichen Erwerb von mehr als 50 % der Anteile an der Verlustkörperschaft tatsächlich nicht ändert.⁵¹⁸

Ob § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. tatsächlich ausschließlich Fälle des Verlusts der wirtschaftlichen Identität erfasst, ist somit insoweit zweifelhaft. Denn die Regelung stellt weder auf die Notwendigkeit der Änderung des Unternehmensgegenstands noch des Betriebsvermögens ab. Vielmehr liegt § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. die Annahme zugrunde, dass sich bei einem Erwerb von mehr als 50 % der Anteile an einer Verlustkörperschaft ipso jure zugleich deren Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen ändern. Eine dahingehende Änderung erfolgt allerdings nur, wenn und soweit der Erwerber nach dem schädlichen Beteiligungserwerb tatsächlich Einfluss auf die Verlustkörper-

517 BFH, Urteil vom 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, S. 921.

518 Der Gesetzgeber führt daher in der Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Verschonungsregelung des § 8d KStG aus, dass das Abstellen auf die gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen der Veränderung der Anteilseigner sowie Kapitalmaßnahmen und die damit verbundenen Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. als *„zu restriktiv“* angesehen werden können, wenn sich der Geschäftsbetrieb einer Körperschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb nicht ändert, vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

schaft nimmt. Anhand der vorgenannten Gründe wurde deutlich, dass dies bei einem Erwerb von mehr als 50 % der Anteile nicht per se der Fall ist. § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. erfasst damit nicht zielgenau Fälle des Verlusts der wirtschaftlichen Identität, sondern auch Fälle mit fortgeführter wirtschaftlicher Identität.

Der Verlust der wirtschaftlichen Identität scheidet somit als Rechtfertigungsgrund für die durch § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. eintretende Ungleichbehandlung aus.

c. Rechtfertigungsgrund 3: Prinzipien- und Systemwechsel

Mit Einführung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. war keine Änderung des anwendbaren Besteuerungssystems bei Körperschaften verbunden oder beabsichtigt. Körperschaften sind weiterhin selbständige Besteuerungssubjekte, deren Vermögenssphäre von den hinter der Körperschaft stehenden Personen abgeschirmt ist. Deutlich wird dies u.a. mit der Regelung des § 8 Abs. 3 KStG, wonach es für die Ermittlung des Einkommens eine Körperschaft ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen verteilt wird. Diese Auffassung vertrat bereits das BVerfG zur Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Der anteilige Verlustuntergang i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. unterscheidet sich vom vollständigen Verlustuntergang i.S. des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. lediglich hinsichtlich der Schädlichkeitsgrenze. Die Argumentation des BVerfG zum Prinzipien- und Systemwechsel bei § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. ist daher im Rahmen des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. einschlägig.

§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. führt zu keinem Wechsel vom Trennungsprinzip bei Körperschaften zur transparenten Besteuerung. Dem FG Hamburg ist daher zuzustimmen, dass ein Prinzipien- und Systemwechsel als Rechtfertigungsgrund für die durch § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F. erzeugte Ungleichbehandlung ausscheidet.

d. Zwischenergebnis

Im Ergebnis ist *Gosch* zuzustimmen, dass die „Korsettstangen“, die die Grundsätze des BVerfG zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. tragen, „nicht weniger stützend sind“ als im Falle des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F.⁵¹⁹ Für die erzeugte Ungleichbe-

519 *Gosch*, GmbHR 2017, S. 695 (697).

handlung fehlt es an einem rechtfertigenden Grund. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ist daher mit Art. 3 Abs. 1 GG gleichfalls unvereinbar.⁵²⁰

520 So auch statt vieler Röder, FR 2018, S. 52 (58).

C. Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG

Mit dem neuen Konzept der Verschonungsregelung des § 8d KStG misst der Gesetzgeber der Fortführung desselben Geschäftsbetriebs maßgebliche Beachtung im Rahmen des Verlustabzugs bei.⁵²¹ Ändert sich nach einem schädlichen Beteiligungserwerb der Geschäftsbetrieb, führt dies gem. § 8d KStG zu einem (systemgerechten) Untergang von Verlustvorträgen.⁵²² Insoweit konkretisiert der Gesetzgeber den Begriff der wirtschaftlichen Identität mit dem Kriterium des Geschäftsbetriebs.⁵²³ Mit Einführung des § 8d KStG entsteht allerdings nicht ipso jure ein verfassungsgemäßer § 8c Abs. 1 S. 1 KStG.⁵²⁴ Um die Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG korrigieren zu können, ist zunächst erforderlich, dass die Verschonungsregelung des § 8d KStG selbst verfassungskonform ist.⁵²⁵ Denn ein verfassungswidriger § 8d KStG kann nicht zu Verfassungskonformität des verfassungswidrigen § 8c Abs. 1 S. 1 KStG führen.

Es wird nachfolgend analysiert, ob (i) die Regelung des § 8d KStG einer Verfassungsmäßigkeitsprüfung standhält und, sofern dies bejahend, (ii) der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG hierdurch in einer Weise reduziert wird, dass § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nunmehr den Anforderungen von Art. 3 Abs. 1 GG gerecht wird.

I. Verfassungsrechtlicher Prüfungsumfang

Hierzu wird in einem ersten Schritt analysiert, ob die Regelungen des § 8d KStG im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot stehen. Im Anschluss erfolgt die Prüfung, ob § 8d KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Schließlich wird hinsichtlich

521 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 161.

522 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

523 *Pauli*, FR 2017, S. 663 (665); ähnlich *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2848); *Ferdinand*, BB 2017, S. 87.

524 *Blumenberg/Crezelius*, DB 2017, S. 1405 (1408); a.A. *Wernicke* in: *Lademann*, § 8d KStG, Anm. 29 (66. EL 7/2018), wonach der bisherige Verstoß gegen das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip durch das Merkmal Geschäftsbetrieb beseitigt wird.

525 Ebenso *Pauli* FR 2017, S. 663 (665); *Niemeyer/Lemmen*, DStZ 2017, S. 679 (683).

einzelner Tatbestandsmerkmale eine rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung durchgeführt.

II. § 8d KStG im Lichte des Bestimmtheitsgebots

Nachfolgend werden die in § 8d KStG verwendeten Begriffe Geschäftsbetrieb (1.), Einstellung (2.), Ruhendstellung (3.) sowie Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung (4.) auf ihre Bestimmtheit hin überprüft. Demgemäß werden die Rechtsbegriffe anhand der von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung angewandten und in ihren methodischen Überlegungen zugrunde gelegten klassischen Auslegungskriterien,⁵²⁶ die ursprünglich von *Savigny*⁵²⁷ entwickelt und von *Jhering* um das Kriterium der teleologischen Auslegung ergänzt wurden,⁵²⁸ ausgelegt.

1. Begriff „Geschäftsbetrieb“

a. Grammatische Auslegung

Die grammatische Auslegung einer Vorschrift ist der Ausgangspunkt jeder Auslegung und bildet zugleich die Grenze der Auslegung.⁵²⁹ Dabei wird der mögliche Bedeutungsgehalt des Begriffs *Geschäftsbetrieb* mithilfe einer textlichen oder sprachlichen Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Wortlaut gesucht, der ihm nach dem allgemeinen oder besonderen Sprachgebrauch zukommt.⁵³⁰

aa. Allgemeiner Sprachgebrauch

Unter dem Begriff *Geschäftsbetrieb* ist im allgemeinen Sprachgebrauch „die Gesamtheit geschäftlicher Aktivitäten“ zu verstehen.⁵³¹ Die Definition nennt keine Kriterien, wann konkret ein Geschäftsbetrieb entsteht bzw. besteht. Ob unter der „Gesamtheit“ grundsätzlich nur ein einziger oder mehrere Geschäftsbetriebe zu verstehen sind, ist unklar. Des Weiteren bleibt

526 Nachweise bei *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 251 (140. EL 5/2015).

527 Diese sind die grammatische, logische, historische und systematische; zu den Wurzeln von *Savignys* Auslegungslehre siehe *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 11-18; *Goutier*, *StuW* 1989, S. 18 (38-42).

528 A.A. *Englisch* in: Tipke/Lang, § 5, Rz. 55 ff., der für das Steuerrecht die vier herkömmlichen Auslegungskriterien neu bestimmen möchte.

529 *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., 1995, S. 141 (187); *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 340 (140. EL 5/2015).

530 *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 263 (140. EL 5/2015).

531 <https://www.duden.de/rechtschreibung/Geschaeftsbetrieb>.

unbeantwortet, ob und ggf. wie der *Geschäftsbetrieb* von anderen Geschäftsbetrieben abgrenzt wird und wann ein bzw. der Geschäftsbetrieb nicht mehr besteht. Die Definition nennt weder positive noch negative Kriterien zur Abgrenzung von „geschäftlichen“ und nichtgeschäftlichen Aktivitäten. Darüber hinaus lässt die Definition offen, ob mit „Aktivität“ ausschließlich aktive oder auch passive Tätigkeiten gemeint sind.

Der allgemeine Sprachgebrauch ist zur Konkretisierung des Begriffs *Geschäftsbetrieb* daher ungeeignet.

bb. Besonderer Sprachgebrauch

Im besonderen Sprachgebrauch wird der Begriff *Geschäftsbetrieb* an mehreren Stellen im Steuerrecht verwendet. So enthält § 14 AO den Begriff des „wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“, der für eine Reihe von Steuerbefreiungen im Steuerrecht (z.B. Berufsverbände i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG) relevant wird. Darüber hinaus spricht § 15 Abs. 4 S. 4 EStG von Termingeschäften, die zum „gewöhnlichen Geschäftsbetrieb“ von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen gehören, und verweist auf die Regelungen des Kreditwesengesetzes. In § 8 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2, Nr. 5 lit. b) und Nr. 6 lit. c) AStG wird der „eingerrichtete Geschäftsbetrieb“ bzw. der „Geschäftsbetrieb“ erwähnt. Daneben kennt das Handelsrecht in § 1 Abs. 2 HGB den „in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb“. Die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 S. 2 KStG a.F. sah bzw. die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG nennt in S. 1 und S. 4 ebenfalls den „Geschäftsbetrieb“.

Alle vorgenannten Regelungen haben gemeinsam, dass sie den Begriff „Geschäftsbetrieb“ erwähnen, allerdings selbst nicht legal definieren. Demgegenüber wird der Begriff des *Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d in Abs. 1 S. 3 und 4 legal definiert.⁵³²

[1] Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG

§ 8d Abs. 1 S. 3 KStG enthält die folgende Definition von dem Rechtsbegriff *Geschäftsbetrieb*: Ein Geschäftsbetrieb umfasst „die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzen-

532 Der Begriff ist insoweit normspezifisch auszulegen, so auch Förster/von Cölln, DStR 2017, S. 8 (10); Wernicke in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 30 (66. EL 7/2018); Neumann/Heuser, GmbHR 2017, S. 281 (283); Lang in: Bott/Walter, § 8d KStG, Rz. 44 (126. EL 9/2017).

den und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung“.

Die einzelnen Tatbestandsmerkmale weisen vergleichbare Merkmale wie die Definition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG auf. Danach ist eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist oder sich als Vermögensverwaltung⁵³³ darstellt.

Aus dem Wortlaut des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG ergibt sich allerdings nicht, warum die Gewinnerzielungsabsicht „einheitlich“ sein muss bzw. was hierunter konkret zu verstehen ist. Das Merkmal „nachhaltig“ könnte wie in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG auszulegen sein. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG enthält selbst allerdings keine Definition.

Durch das Merkmal „sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigungen“ wird die Betätigung des Geschäftsbetriebs weiter konkretisiert. So ist bei gleichartigen Betätigungen davon auszugehen, dass sie sich gegenseitig fördern.⁵³⁴ Das Merkmal dient zugleich der Abgrenzung desselben Geschäftsbetriebs von einem Geschäftsbetrieb mit einer zugeführten andersartigen Zweckbestimmung i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG. Ab welchem Grad einem Geschäftsbetrieb eine andersartige Zweckbestimmung jedoch zugeführt wird, ergibt sich aus der Definition des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG nicht.

[2] Konkretisierung anhand qualitativer Merkmale

In § 8d Abs. 1 S. 4 KStG werden die qualitativen Merkmale des S. 3 konkretisiert. Dazu zählen *„insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Mitarbeiter“*. Allerdings stellen diese Konkretisierungen selbst unbestimmte und damit auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe dar.⁵³⁵

Dienstleistungen sind grundsätzlich Tätigkeiten, die die Verlustkörperschaft gegenüber ihren Kunden erbringt. Produkte umfassen grundsätzlich materielle

533 R 15.7 Abs. 1 S. 1 EStR 2012.

534 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (123).

535 Engelen/Bärsch, Der Konzern 2017, S. 22 (23).

Güter, die von der Verlustkörperschaft an ihre Kunden veräußert werden. Demnach liegt ein qualitativ verändertes „Dienstleistungsangebot“ vor, wenn eine andere, d.h. eine mehr als bloß fördernde und/oder ergänzende Art der Dienstleistung erbracht wird.⁵³⁶ Ein qualitativ verändertes „Produktangebot“ sollte bei Abwandlungen oder Weiterentwicklungen der bisherigen Produkte (z.B. durch Anpassung der Produktpalette an geänderte Kundenwünsche oder Aktualisierung des Produktportfolios⁵³⁷) nicht vorliegen, sondern ausschließlich bei völlig neuen Produkten ohne Bezug auf die bisher hergestellten oder vertriebenen Produkte.⁵³⁸

Der Kundenkreis umfasst natürliche und juristische Personen, an die die Verlustkörperschaft Dienstleistungen erbringt bzw. Produkte veräußert. Der Lieferantenkreis beschreibt hingegen die Gruppe von Personen, von denen die Verlustkörperschaft Dienstleistungen oder Produkte bezieht. Der „Kunden- und Lieferantenkreis“ kann mangels Einschränkung konzerninterne, aber auch externe Kunden bzw. Lieferanten umfassen.⁵³⁹ Somit liegt eine qualitative Veränderung des Kundenkreises vor, wenn eine andere Kundenstruktur (d.h. eine andere Handelsstufe durch Endkunden, Zwischen- und Großhändler) vorliegt oder sich die Stufe der Lieferanten in der Lieferkette verändert.⁵⁴⁰ Die bloße Erweiterung des Kundenkreises ohne einen geänderten Unternehmenszweck ist damit unschädlich.⁵⁴¹

Das Merkmal „bediente Märkte“ (nicht Beschaffungsmarkt) beschreibt Marktsegmente, auf denen die Verlustkörperschaft Dienstleistungen oder Produkte anbietet. Es überschneidet sich zum Teil mit dem Kundenkreis, so dass eine qualitative Änderung nur eine andere Handelsstufe betreffen kann.⁵⁴²

Unpräzise ist das Merkmal „Qualifikation der Arbeitnehmer“, da sich hier eine Vielzahl von Fragen stellt:⁵⁴³ Kommt es beispielsweise auf die Qualifikation der

536 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 32 (139. EL 7/2017).

537 *Feldgen*, *StuB* 2016, S. 742 (744).

538 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 34 (139. EL 7/2017).

539 *Bakeberg/Krüger*, *BB* 2016, S. 2967 (2969).

540 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 36 und 38 (139. EL 7/2017).

541 So auch *Neumann/Heuser*, *GmbHR* 2017, S. 281 (290); *Bergmann/Süß*, *DStR* 2016, S. 2185 (2188), nach deren Auffassung daher die Eröffnung eines Onlinehandels oder auch die vollständige Umstellung des Dienstleistungs- und Produktangebots von einem Filial- auf einen Onlinehandel unschädlich sein sollte.

542 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 40 und 41 (139. EL 7/2017).

543 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 42 (139. EL 7/2017).

einzelnen und/oder gesamten Arbeitnehmer an? Was passiert, wenn eine Körperschaft keine Arbeitnehmer hat?⁵⁴⁴ Ist die Einstellung neuer, allerdings anders qualifizierter Arbeitnehmer schädlich?⁵⁴⁵ Kommt es auf das Verhältnis der qualifizierten zu den nicht qualifizierten Arbeitnehmern oder auf deren jeweilige fachliche Ausrichtung an?⁵⁴⁶ Ist der nachträgliche Erwerb von Wissen als schädliche Zusatzqualifikation der Arbeitnehmer zu sehen?⁵⁴⁷

Die Anhaltspunkte in S. 4 werden mit dem Wort „insbesondere“ eingeleitet, so dass die Aufzählung nicht abschließend ist.⁵⁴⁸ Hierdurch sollen also die bisherigen Betätigungen möglichst umfassend beschrieben werden, um sie mit denen nach dem schädlichen Beteiligungserwerb zu vergleichen.⁵⁴⁹ Unklar ist allerdings, in welchem Konkurrenzverhältnis die in S. 4 genannten Merkmale zueinander und darüber hinaus zu nicht in S. 4 genannten Merkmalen stehen, deren Konkurrenzverhältnis zueinander wiederum unklar ist. Denkbar wäre eine Rangordnung, Gewichtung⁵⁵⁰ oder kumulative Anwendung⁵⁵¹. Fraglich ist auch, welche Veränderungen relevant sein sollen,⁵⁵² jedwede oder ausschließlich wesentliche Veränderungen mit der Folgefrage, wann Veränderungen wesentlich sind. Dies ist insbesondere in den Fällen kritisch, in denen einzelne Merkmale zum Vorliegen und einzelne Merkmale zum Nichtvorliegen eines Geschäftsbetriebs führen. Zusätzlich können einzelne Merkmale in der Gesamtbetrachtung aller Merkmale generell widerlegt werden.⁵⁵³ Ab welchem Ausmaß bzw. welcher Größenordnung ein Geschäftsbetrieb vorliegt und wann

544 *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2969).

545 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 46 (139. EL 7/2017).

546 *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1085).

547 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 45 (139. EL 7/2017).

548 *Brandis* in: *Blümich*, § 8d KStG, Rz. 39 (146. EL 2/2019); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 10 (139. EL 7/2017); *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (579).

549 *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2186).

550 *Zinowsky/Jochimsen*, StBp 2017, S. 35 (37).

551 *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2017, S. 2984 (2986).

552 *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1085).

553 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 10 (139. EL 7/2017).

er nicht mehr derselbe ist,⁵⁵⁴ wird somit „zentraler Streitpunkt“ des § 8d KStG sein.⁵⁵⁵

Nach alledem kann der Begriff *Geschäftsbetrieb* mithilfe der grammatischen Auslegung nicht vollumfänglich bestimmt werden.

b. Historische Auslegung

Im Rahmen der historischen Auslegung werden Kriterien abgeleitet, die es ermöglichen, den Gesetzessinn und/oder Gesetzeszweck anhand seiner Entstehungsgeschichte zu deuten.⁵⁵⁶ Zur Ermittlung der Entstehungsgeschichte wird als geeignete Erkenntnisquelle neben den Gesetzesmaterialien die Auseinandersetzung mit dem Zeitpunkt und den Umständen der Gesetzesinitiative sowie der Entstehungs- und Entwicklungsgeschichte der Rechtsnorm herangezogen.⁵⁵⁷

Entsprechend der Begründung im Gesetzentwurf⁵⁵⁸ wird der Geschäftsbetrieb ausdrücklich nicht nach quantitativen Kriterien bestimmt. Quantitative Kriterien wie die Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen erachtet der Gesetzgeber – wie bereits im Gesetzgebungsverfahren zu § 8c KStG – als „gestaltungs- und streitanfällig“ und wirtschaftspolitisch „nicht sinnvoll“. Vielmehr fühlt sich der Gesetzgeber dem „Ziel einer leichten Administrierbarkeit verpflichtet“, da hierdurch „gleichzeitig ein hohes Maß an Rechtssicherheit“ gewährleistet wird und „unternehmerische Entscheidungen möglichst wenig verzerrt“ werden.

Die einzelnen in § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG genannten Tatbestandsmerkmale basieren auf der Rechtsprechung des BFH zum Begriff des Gewerbebetriebs und zum Erfordernis der Unternehmensidentität als Voraussetzung für den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag (aa.) sowie zur Segmentierung bei der

554 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (579), ebenso Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V. DStR 2017, S. 2457 (2459) und *Pauli*, FR 2017, 663 (668).

555 *Korn*, SteuK 2016, S. 399 (400); *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2846), die den Begriff des Geschäftsbetriebs ähnlich streitanfällig hält wie den Begriff der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F.

556 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, § 4 AO, Rn. 292 (140. EL 5/2015).

557 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, § 4 AO, Rn. 295 (140. EL 5/2015).

558 Hierzu und nachfolgend vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12 und 13.

Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht (bb.).⁵⁵⁹ Der Finanzausschuss des Bundestages ist daher der Auffassung, dass der Begriff des Geschäftsbetriebs an „zwei schon seit Langem etablierte und praktisch bewährte Rechtsprechungsstränge“ anknüpfe.⁵⁶⁰

aa. Begriff des Gewerbebetriebs und Erfordernis der Unternehmensidentität

Der Begriff des Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG und das Erfordernis der Unternehmensidentität sind nach der Rechtsprechung des BFH bei Einzelunternehmern mit mehreren Gewerbebetrieben im Rahmen des gewerbsteuerlichen Verlustabzugs i.S. des § 10a GewStG relevant. Dies, weil jeder einzelne Gewerbebetrieb eines Einzelunternehmers individuell⁵⁶¹ mit Gewerbesteuer besteuert wird.⁵⁶²

Die Unternehmensidentität und die Unternehmeridentität sind Voraussetzung für einen gewerbsteuerlichen Verlustabzug bei Einzelunternehmen und PersG.⁵⁶³ Die Unternehmensidentität setzt voraus, dass der den Verlustabzug begehrende Gewerbebetrieb mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Verlustentstehung bestand, hinsichtlich der ausgeübten gewerblichen Betätigung identisch ist.⁵⁶⁴ Ob eine dahingehende Identität der ausgeübten gewerblichen Betätigung besteht, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Wesentliche Merkmale der ausgeübten gewerblichen Betätigung sind „die Art der Betätigung, der Kundenkreis und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten, der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens und die Finanzierung des Aktivvermögens durch Eigenkapital oder Fremdkapital“.⁵⁶⁵ Hinsichtlich dieser Merkmale

559 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14; Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (122 f.).

560 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 11.

561 Der gewerbsteuerliche Freibetrag i.H.v. 24.500 EUR i.S. des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG wird daher auch betriebsbezogen gewährt, vgl. R 11.1 S. 1 GewStR 2009.

562 Kusch, NWB 2018, S. 930 (932).

563 R 10a.1 Abs. 3 S. 3 GewStR 2009.

564 R 10a.2 S. 1 und 2 GewStR 2009.

565 BFH, Urteil vom 12.1.1978 – IV R 26/73, BStBl. II 1978, S. 348, Rz. 23; ebenso R 10a.2 S. 3 GewStR 2009.

muss ein „wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen“ bestehen.⁵⁶⁶

Bei der Formulierung der in S. 4 genannten qualitativen Merkmale hat sich der Gesetzgeber somit an der Rechtsprechung des BFH zur Unternehmensidentität orientiert.⁵⁶⁷ Da der BFH den zuletzt genannten Kriterien Geschäftsleitung, Umfang sowie Finanzierung des Aktivvermögens kein entscheidendes Gewicht beigemessen hat,⁵⁶⁸ hat der Gesetzgeber diese Kriterien auch nicht in § 8d Abs. 1 S. 4 KStG aufgenommen.

Folglich sind die qualitativen Merkmale „Kunden- und Lieferantenkreis“ sowie die „Arbeitnehmerschaft“ wie i.S. der Rechtsprechung zu § 2 Abs. 1 GewStG und § 10a GewStG zu definieren und zu konkretisieren. Wie die einzelnen in S. 4 KStG genannten qualitativen Merkmale zu würdigen und zu gewichten sind, ergibt sich allerdings weder aus den Gesetzesmaterialien noch aus der verwiesenen Rechtsprechung des BFH.⁵⁶⁹

bb. Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht

Der Verweis in den Gesetzesmaterialien⁵⁷⁰ auf die Rechtsprechung des BFH zur Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht gibt Aufschluss hinsichtlich des in § 8d Abs. 1 S. 3 KStG genannten Merkmals „sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigungen“. Im Rahmen der Rechtsprechung des BFH zur Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht i.S. des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG ging es um die Frage der Identifikation und Abgrenzung von verschiedenen Geschäftsbetrieben bei Einzelunternehmern.⁵⁷¹ Der BFH urteilte, dass die Gewinnerzielungsabsicht bei verschiedenen, wirtschaftlich eigenständigen Betätigungen von Einzelunter-

566 BFH, Urteil vom 16.4.2002 – VIII R 16/01, BFH/NV 2003, S. 81 m.w.N.

567 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 11.

568 BFH, Urteil vom 12.1.1978 – IV R 26/73, BStBl. II 1978, S. 348, Rz. 23.

569 Nach der Auffassung der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“ treten die qualitativen Merkmale nach außen hervor und sind schwer manipulierbar, vgl. Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (124).

570 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14; Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (122 f.).

571 Etwas anderes kann daher auch nicht für Körperschaften aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 3 KStG gelten, vgl. *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 22 (139. EL 7/2017).

nehmern nicht einheitlich für die gesamte Tätigkeit, sondern gesondert für die jeweilige Betätigung zu prüfen sei.⁵⁷² Sind diese Betätigungen grundsätzlich nicht gleichartig, so sei relevant, ob sie sich „ergänzen und fördern“.⁵⁷³ Bei nicht gleichartigen Tätigkeiten reichen nach der Auffassung des BFH „organisatorische und finanzielle Zusammenhänge, insbesondere eine gemeinsame Verwaltung und eine einheitliche Buchführung, nicht aus“, um einen einheitlichen Gewerbebetrieb anzunehmen.⁵⁷⁴ Dies, weil eine einheitliche Buchführung oder das Fehlen einer gesonderten Organisation „beliebig manipulierbare Faktoren“ sind.⁵⁷⁵ Unterschiedliche Betätigungen müssen sich „entweder gegenseitig bedingen oder als Haupt- und Nebentätigkeit in einem Zusammenhang gegenseitiger Förderung stehen“.⁵⁷⁶ Kein weiterer Gewerbebetrieb liegt nach Auffassung des BFH damit vor, wenn die jeweilige Betätigung des potentiell weiteren Gewerbebetriebs „bloße Hilfs- oder Nebentätigkeiten zu einer dem Gewerbebetrieb dienenden Haupttätigkeit“ darstellt.

Basierend auf der Rechtsprechung des BFH können somit mehrere Betätigungen unstreitig in einem Geschäftsbetrieb zusammengefasst sein.⁵⁷⁷ Sind die Betätigungen verschieden, können sie nur zu einem Geschäftsbetrieb zusammengefasst werden, sofern dies wirtschaftlich sinnvoll erscheint.⁵⁷⁸ Jede neue Betätigung, die die bisherige ergänzt und fördert, gehört damit zum bisherigen Geschäftsbetrieb.⁵⁷⁹

Durch den Verweis in den Gesetzesmaterialien auf die Rechtsprechung des BFH lässt sich das Merkmal der sich ergänzenden und fördernden Betätigungen näher konkretisieren. Hinsichtlich der Würdigung und Gewichtung der in § 8d Abs. 1 S. 4 KStG aufgezählten qualitativen Merkmale bietet die historische Auslegung jedoch keine weiterführende Konkretisierung.

572 BFH, Urteile vom 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, S. 202 und vom 24.2.1999 – X R 106/95, BFH/NV 1999, S. 1081.

573 BFH, Urteil vom 24.10.2012 – X R 36/10, BFH/NV 2013, S. 252.

574 BFH, Urteil vom 24.10.2012 – X R 36/10, BFH/NV 2013, S. 252.

575 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.3.2008 – 4 K 111/06, EFG 2008, S. 1118.

576 BFH, Urteil vom 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, S. 202.

577 Dörr/Reisich/Plum, NWB 2017, S. 496 (502).

578 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (122).

579 Frey/Thürmer, GmbHR 2016, S. 1083 (1085).

c. Systematische Auslegung

Basierend auf der Annahme, dass die Rechtsordnung ein sinnvolles Ganzes darstellt und darum auf innere Widerspruchsfreiheit angelegt ist, fragt die systematische Auslegung, in welchem Zusammenhang der auszulegende Begriff in der Rechtsordnung steht.⁵⁸⁰ Hierbei wird durch die Anwendung systematischer Kriterien darauf abgezielt, einen in sich widerspruchsfreien Sinnzusammenhang zwischen den einzelnen Rechtsnormen und Rechtsbegriffen zu ermitteln.⁵⁸¹ Mithilfe der Anwendung systematischer Kriterien soll sich die Stellung des auszulegenden Begriffs in einem bestimmten Gesetz, Abschnitt oder Unterabschnitt des Gesetzes aus der Paragraphenfolge, ihrer Fassung als selbständiger Absatz oder Satz ergeben.⁵⁸² Die systematische Auslegung stellt daher eine Fortsetzung der grammatischen Auslegung dar, denn sie knüpft auch an das äußere Erscheinungsbild der Norm an.⁵⁸³

Der Begriff *Geschäftsbetrieb* bei Körperschaften ist grundsätzlich nicht neu. Wie im Rahmen der grammatischen Auslegung erläutert, rekurierte die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 S. 2 KStG a.F. ebenfalls auf den Begriff des Geschäftsbetriebs. Darüber hinaus nennt die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG in S. 1 und S. 4 den Begriff des Geschäftsbetriebs. Beiden Regelungen ist immanent, dass sie keine entsprechende gesetzliche Konkretisierung vorsehen. Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung zur Verlustabzugsbeschränkung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. konnte eine Körperschaft „nur einen einheitlichen Geschäftsbetrieb“ haben.⁵⁸⁴

Im Gegensatz hierzu definiert § 8d Abs. 1 S. 3 KStG den Begriff Geschäftsbetrieb, wonach dieser „die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft“ umfasst und sich nach den qualitativen Merkmalen i.S. des S. 4 in einer Gesamtbetrachtung bestimmt.

580 *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 268 und 269 (140. EL 5/2015).

581 *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 270 (140. EL 5/2015).

582 *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 272 (140. EL 5/2015).

583 *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 272 (140. EL 5/2015).

584 BMF, Schreiben vom 16.4.1999 – IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl. I 1999, S. 455, Rz. 8; ebenso *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 11 (139. EL 7/2017); *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S 576 (577); *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2187).

Steuersystematisch sind insbesondere die in § 8d Abs. 1 S. 3 KStG genannten Konkretisierungen „Gewinnerzielungsabsicht“ sowie „nachhaltig“ bei Körperschaften ungewöhnlich.⁵⁸⁵ Mithilfe der Gewinnerzielungsabsicht wird bei Einzelunternehmern und PersG nämlich abgegrenzt, ob eine steuerlich relevante gewerbliche Tätigkeit oder eine Tätigkeit in der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre (sog. Liebhaberei⁵⁸⁶) vorliegt.⁵⁸⁷ Eine Privatsphäre bei Körperschaften gibt es jedoch gerade nicht.⁵⁸⁸

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie auf eine bestimmte Dauer und regelmäßig auf Wiederholung angelegt ist,⁵⁸⁹ da sie dann von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen.⁵⁹⁰ Darauf kommt es im Rahmen der Besteuerung von Körperschaften aber nicht an. Sämtliche Einkünfte einer Körperschaft gelten aufgrund von § 8 Abs. 2 KStG bzw. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daher erfolgt bei einer Körperschaft mit mindestens zwei Betriebsteilen mit positiven sowie negativen Einkünften ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb eines Kalenderjahres bereits im Rahmen der Einkünfteermittlung.⁵⁹¹

Des Weiteren ist der Begriff *Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d KStG aus steuersystematischer Sicht von den Begriffen des Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG sowie des Teilbetriebs i.S. von § 15 Abs. 1 UmwStG abzugrenzen. Die vom BFH⁵⁹² ergangene Rechtsprechung zum Begriff des Gewerbebetriebs und

585 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 36 (96. EL 6/2019).

586 Das Institut der Liebhaberei hat die Funktion einkommensteuerlich irrelevante und nicht abziehbare Verluste aus der Privatsphäre herauszufiltern, vgl. *Wacker* in: Schmidt, § 15 EStG, 39. Aufl., 2020, Rz. 25.

587 *Frotscher M.* in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 14 (139. EL 7/2017).

588 BFH, Urteil vom 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, S. 190; Beschluss vom 25.10.2006 – I B 120/05, BFH/NV 2007, S. 502. Stimmen in der Literatur vermuten daher, dass aufgrund des Erfordernisses der einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht dauerdefizitäre Betätigungen nicht in den Anwendungsbereich des § 8d KStG gelangen sollen, vgl. so beispielsweise *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2968); *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 36 (96. EL 6/2019). Keine Gewinnerzielungsabsicht kann nach der Auffassung von *Frotscher M.* bei Geschäftsbetrieben von Vereinen, Stiftungen, Zweckvermögen und Betrieben gewerblicher Art bestehen, bei denen allerdings noch nicht abschließend geklärt ist, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb überhaupt vorliegen kann, vgl. *Frotscher M.* in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 12 (139. EL 7/2017).

589 BFH, Urteil vom 27.10.1993 – XI R 86/90, BStBl. II 1994, S. 274 m.w.N.

590 BFH, Urteil vom 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, S. 390 m.w.N.

591 Siehe hierzu Fußnote 32.

592 BFH, Urteil vom 12.1.1978 – IV R 26/73, BStBl. II 1978, S. 348, Rz. 23.

zum Erfordernis der Unternehmensidentität als Voraussetzung für den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag zieht – wie erläutert – nicht ausschließlich qualitative Kriterien bei der Abgrenzung des Gewerbebetriebs heran. Sie berücksichtigt vielmehr auch quantitative Kriterien. Auf diese kommt es bei dem *Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d KStG, mit Ausnahme des schädlichen Ereignisses des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG (Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert), aber gerade nicht an.

Die Gleichsetzung des Begriffs *Geschäftsbetrieb* mit dem Begriff des Gewerbebetriebs widerspräche der Systematik des KStG. Denn sie würde zu einem Widerspruch zu den Regelungen des § 8 Abs. 2 KStG bzw. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG hinsichtlich eines einheitlichen Gewerbebetriebs bei Körperschaften führen. Damit verbunden wäre nicht nur ein Widerspruch im Rahmen des horizontalen intraperiodischen Verlustausgleichs von einem gewinn- und einem verlustträchtigen Betriebsteil im Rahmen der Einkünfteermittlung, sondern auch im Rahmen des interperiodischen Verlustabzugs (Verlustrücktrag und -vortrag). Eine Abgrenzung von verschiedenen Gewerbebetrieben bei Körperschaften ist daher auch nach der Einführung des § 8d KStG irrelevant, während die Abgrenzung von Geschäftsbetrieben aufgrund von § 8d KStG relevant ist.

Bei einer Gleichsetzung des Begriffs *Geschäftsbetrieb* mit dem Begriff des Gewerbebetriebs wäre zusätzlich fraglich, ob inländische vermögensverwaltende Körperschaften mit Kapital- oder Vermietungseinkünften (insbesondere auch Finanzholdings⁵⁹³) einen Antrag auf Verschonung durch § 8d KStG stellen könnten. Solche Körperschaften unterhalten zwar keinen originären Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG, erzielen aufgrund § 8 Abs. 2 KStG jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es wäre demgemäß unsystematisch, wenn vermögensverwaltende Körperschaften der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG unterliegen, aber keine Verschonung nach § 8d KStG beantragen könnten.⁵⁹⁴

593 Welche für die Verschonung des § 8d KStG aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 und Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und 5 KStG jedoch keine Mitunternehmer- bzw. Organträgerstellung haben dürfen.

594 Unsystematisch erscheint daher die Begründung im Gesetzentwurf (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13), wonach eine vermögensverwaltende Verpachtung eines Geschäftsbetriebs eine „Einstellung des Ge-

Im Schrifttum wird der Begriff des *Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG mit dem Begriff des Gewerbebetriebs zum Teil gleichgesetzt.⁵⁹⁵ Gegen eine Gleichsetzung beider Begriffe sprechen jedoch die vorgenannten Argumente sowie die Tatsache, dass sich der Gesetzgeber bewusst für den Rechtsbegriff des *Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG entschieden hat. Hierdurch vermeidet er etwaige systematische Widersprüchlichkeiten.

Darüber hinaus wurde in der Literatur der Begriff des Teilbetriebs, welcher beispielsweise im Rahmen einer steuerneutralen Auf- oder Abspaltung gem. § 15 Abs. 1 UmwStG vorausgesetzt wird, bei der Auslegung des Begriffs des *Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG herangezogen.⁵⁹⁶ Gem. § 15 Abs. 1 UmwStG muss eine übertragende Körperschaft vor der Spaltung mindestens zwei Teilbetriebe unterhalten, von denen einer bei ihr verbleibt und der andere auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird. Eine gesetzliche Definition des Teilbetriebs stellt das UmwStG nicht zur Verfügung. Nach Art. 2 Buchstabe j der EU-Fusionsrichtlinie (2009/133/EG) wird hierunter „*die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen*“ verstanden. Entsprechend der Auffassung der Finanzverwaltung gehören zu einem Teilbetrieb alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie die nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter.⁵⁹⁷ Nach Maßgabe der einschlägigen Rechtsprechung ist das Vorliegen eines Teilbetriebs unter Zugrundelegung der funktionalen Betrachtungsweise aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers zu beurteilen.⁵⁹⁸ Im Rahmen der funktionalen Betrachtungsweise wird dabei auf den tatsächlichen Einsatz von Wirtschaftsgütern im Betriebsablauf abgestellt, die daraus resultie-

schäftsbetriebs i.S. des § 8d Abs. 2 KStG“ darstellt (so argumentierend *Kusch*, NWB 2018, S. 930 (935)). Der Verweis bezieht sich allerdings auf den kompletten Abs. 2, der neben der Einstellung auch einstellungsgleiche schädliche Ereignisse umfasst.

595 *Kusch*, NWB 2018, S. 930 (931); a.A. *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2845); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2968); *Suchanek/Rüsch* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8d KStG, Anm. 34 (292. EL 6/2019); *Hackemann* in: Mössner/Seeger, § 8d KStG, Rn. 53 und *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2017, S. 2984 (2986), die sich kritisch zu einer solchen Auffassung äußern.

596 *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1085); dies verneinend *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (285).

597 BMF, Schreiben vom 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 15.02.

598 EuGH, Urteil vom 15.1.2002 – C-43/00, ECLI:EU:C:2002:15; BFH, Urteil vom 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, S. 467.

rende Erforderlichkeit für den Unternehmenszweck und das besondere wirtschaftliche Gewicht für die Betriebsführung oder das Gepräge, das dem Betrieb durch die Wirtschaftsgüter gegeben wird.⁵⁹⁹ Zusätzlich gelten gem. § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG auch ein Mitunternehmeranteil sowie die 100%-Beteiligung an einer Körperschaft als (sog. fiktiver steuerlicher) Teilbetrieb. Auf dieser Grundlage kann bzw. muss eine Körperschaft mehrere Teilbetriebe unterhalten, sofern sie eine steuerliche Begünstigung nach § 15 Abs. 1 UmwStG begehrt.

Es fällt auf, dass die Teilbetriebsdefinition von der des *Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG abweicht und insoweit andere Kriterien heranzieht. Aus steuersystematischer Sicht liegt dies insbesondere daran, dass beide Begriffe andere Zielrichtungen haben.⁶⁰⁰ Während der Teilbetrieb darauf abstellt, ob ein organisatorisch selbständiger Betrieb identifiziert werden kann, der zumindest teilweise selbständig überlebensfähig ist, grenzt der *Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d KStG Geschäftsbetriebe voneinander ab und stellt fest, ob noch derselbe Geschäftsbetrieb vorliegt. Der *Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d KStG setzt darüber hinaus ausschließlich qualitative Merkmale voraus, wohingegen der Teilbetrieb mit der funktionalen Betrachtungsweise auf die Nutzung und Wesentlichkeit von Wirtschaftsgütern abstellt. Vergleicht man den Teilbetrieb mit dem *Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d KStG, so kann ein Teilbetrieb grundsätzlich einen separaten Geschäftsbetrieb darstellen.⁶⁰¹ Denkbar wäre aber auch, dass ein Geschäftsbetrieb mehrere Teilbetriebe umfassen kann.⁶⁰² Insoweit ist der Begriff des *Geschäftsbetriebs* aus steuersystematischer Sicht nicht mit dem des Teilbetriebs zu definieren.

d. Teleologische Auslegung

Die teleologische Auslegung ist die Auslegung einer Regelung nach dem in seinem Wortlaut und Sinnzusammenhang ausgedrückten Gesetzeszweck.⁶⁰³ Dabei scheidet der Fiskalzweck als teleologisches Kriterium aus, so dass

599 Gratz/Uhl-Ludäscher in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Anm. 1208 (279. EL 5/2017).

600 Ebenso Neumann/Heuser, GmbHR 2017, S. 281 (285).

601 Suchanek/Rüsch in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8d KStG, Anm. 34 (292. EL 6/2019).

602 So auch Bergmann/Süß, DStR 2016, 2185 (2187); Hackemann in: Mössner/Seeger, § 8d KStG, Rn. 57.

603 Drüen in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 274 (140. EL 5/2015).

besondere Zweckargumente zu berücksichtigen sind.⁶⁰⁴ Die teleologische Auslegung ist dabei vorrangig nicht am allgemeinen Gesetzeszweck, sondern vielmehr am konkreten Normzweck auszurichten.⁶⁰⁵

§ 8d KStG setzt für eine Verschonung vom Verlustuntergang *denselben Geschäftsbetrieb* voraus. Insoweit wäre die Vorschrift grundsätzlich eng auszulegen. Mithilfe der Anknüpfung an denselben Geschäftsbetrieb, der im vor- sowie nachlaufenden Beobachtungszeitraum unterhalten worden sein bzw. werden muss, will der Gesetzgeber „zweckwidrige“ Verlustverrechnungen „verhindern“.⁶⁰⁶ Körperschaften und ihre Anteilseigner sollen „nicht in die Lage versetzt werden, Verluste aus nacheinander oder zeitgleich betriebenen verschiedenen Geschäftsbetrieben miteinander zu verrechnen“.⁶⁰⁷ Insoweit soll sichergestellt werden, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag nur mit späteren Gewinnen, die aus der ehemaligen Verlustquelle erwirtschaftet werden, verrechnet werden darf.⁶⁰⁸ Damit ist das fortbestehende gesetzgeberische Ziel die Unterbindung von steuerlichen Mantelkäufen.⁶⁰⁹

Das Regelungskonzept des § 8d KStG verlangt zwingend die Differenzierung zwischen unterschiedlichen Geschäftsbetrieben.⁶¹⁰ Verschont werden sollen nur die Verluste, die im nachlaufenden Beobachtungszeitraum von demselben Geschäftsbetrieb abgezogen werden. Verdeutlicht wird diese Differenzierung auch in der weiteren Einschränkung des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG, wonach Verluste, die aus einem anderen, ein- oder ruhendgestellten Geschäftsbetrieb stammen, nicht verschont werden können. Die Feststellungslast für eine Zuordnung des Verlusts zum aktiven Geschäftsbetrieb liegt bei der Körper-

604 *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 278+279 (140. EL 5/2015).

605 *Drüen* in: Tipke/Kruse, § 4 AO, Rn. 279 (140. EL 5/2015).

606 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

607 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13; a.A. *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (11), nach deren Auffassung das Innehaben mehrerer Geschäftsbetriebe unschädlich sei, da eine Körperschaft aufgrund von § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG mehrere Geschäftsbetriebe haben kann und das Tatbestandsmerkmal „derselbe“ Kontinuitätsbrüche ausschließen soll.

608 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 39 (96. EL 6/2019).

609 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

610 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (122).

schaft.⁶¹¹ Folglich bedarf es bei einer Ein- oder Ruhendstellung eines verlustträchtigen Geschäftsbetriebs stets einer Aufteilung bzw. Abgrenzung der erzielten Verluste in schädliche Verluste des ein- oder ruhendgestellten Geschäftsbetriebs und in unschädliche Verluste des fortgeführten Geschäftsbetriebs.⁶¹² Die Schwierigkeit liegt in der sachgerechten Abgrenzung des einzelnen Geschäftsbetriebs⁶¹³ von anderen Geschäftsbetrieben anhand der qualitativen Merkmale.⁶¹⁴ Hierzu ergeben sich im Rahmen der teleologischen Auslegung jedoch keine weiteren Konkretisierungen. Lediglich angesichts des Missbrauchsvermeidungszwecks sowie der Identität zwischen der Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und derjenigen, der die Verluste entstanden sind, ergibt sich, dass der Begriff Geschäftsbetrieb nach der teleologischen Auslegung weit auszulegen ist.

e. Zusammenfassung

Bei dem Begriff des *Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG handelt es sich um einen unbestimmten und auslegungsbedürftigen Rechtsbegriff. Er wird durch mehrere qualitative Merkmale in § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG konkretisiert. Bei diesen Merkmalen handelt es sich zum Teil gleichfalls um unbestimmte und damit auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe.

Ungeklärt ist, in welchem Verhältnis die einzelnen Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG zueinander stehen und unter welchen konkreten Voraussetzungen Veränderungen relevant werden. Im Rahmen der Prüfung, ob derselbe Geschäftsbetrieb vorliegt, kann es somit zu einem erheblichen Prüfungsaufwand kommen.⁶¹⁵ Es verwundert nicht, dass im Schrifttum vermutet wird, dass die neuen qualitativen Merkmale zu einer ähnlich großen Planungs- bzw.

611 So auch *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 36 (146. EL 2/2019).

612 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2017, S. 7 (11). Die Verlustdokumentation sollte eine für die Finanzverwaltung nachvollziehbare Berechnungsbasis enthalten, vgl. *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2016, S. 2984 (2985).

613 Mit diesem Thema sowie positiven, negativen und ungeklärten Beispielen setzt sich tiefgehend auseinander: Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V., DStR 2017, S. 2457.

614 *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 38 (EL 146 2/2019).

615 *Niemeyer/Lemmen*, DStZ 2017, S. 679 (685); *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 36 (96. EL 6/2019) halten die Merkmale und die anzustellende Gesamtbetrachtung insgesamt für sehr vage und somit rechtsunsicher.

Rechtsunsicherheit wie die quantitativen Merkmale der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. führen werden.⁶¹⁶

Im Rahmen der historischen Auslegung wurde deutlich, dass die in § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG berücksichtigten Merkmale auf der vom BFH ergangenen Rechtsprechung zum Begriff des Gewerbebetriebs und zum Erfordernis der Unternehmensidentität als Voraussetzung für den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag sowie zur Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht basieren. Die Konkretisierungen des BFH sind daher im Rahmen der Auslegung der Merkmale des „Kunden- und Lieferantenkreises“, der „Arbeitnehmerschaft“ sowie der „sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen“ entsprechend heranzuziehen.

Aus steuersystematischer Sicht berücksichtigt der *Geschäftsbetrieb* mehrere Merkmale, die dem Körperschaftsteuerrecht fremd, jedoch für das Einkommensteuerrecht relevant sind. Im Übrigen ist aus steuersystematischer Sicht der *Geschäftsbetrieb* nicht mit dem Gewerbebetrieb oder dem Teilbetrieb gleichzusetzen.

Aufgrund der teleologischen Auslegung des Begriffs *Geschäftsbetrieb* ist zwingend zwischen mehreren unterschiedlichen Geschäftsbetrieben zu differenzieren. Welche Kriterien zur Abgrenzung von unterschiedlichen Geschäftsbetrieben heranzuziehen sind, bleibt unklar.

Der Rechtsbegriff *Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d KStG ist unter Berücksichtigung der klassischen Auslegungsmethoden grundsätzlich nicht unbestimmbar, sondern hinreichend auslegungsfähig. Die vorgenannten Untersuchungen zeigen allerdings, welche Rechtsunsicherheiten bestehen. Aufgrund der eher geringen Anforderungen des BVerfG an das Bestimmtheitsgebot im Zusammenhang mit Steuergesetzen stellt der Begriff des *Geschäftsbetriebs* i.S. des

616 *Dreßler/Rogall*, DB 2016, S. 2375 (2377); *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1085), nach deren Auffassung die qualitativen Merkmale sogar auslegungsbedürftiger als quantitative sind, da die Ermittlung der Qualität – anstatt der Bemessung anhand der Anzahl – stets eine Bewertungsfrage nach sich zieht; *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2846); *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2016, S. 2984 (2986), für die auch die Qualifikation einer reinen Finanzholding ohne Dienstleistungen, Produkte, Kunden, Lieferanten oder Arbeitnehmer ungeklärt ist; *Pauli*, FR 2017, S. 663 (666).

§ 8d KStG keinen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG dar.⁶¹⁷

Anzumerken ist, dass die Darlegungslast und objektive Beweislast für das Vorliegen eines einheitlichen *Geschäftsbetriebs* bei der Körperschaft liegt, da diese die Anwendung des § 8d KStG beantragt.⁶¹⁸ Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens teilten die Koalitionspartner CDU/CSU und SPD im Finanzausschuss mit, dass das BMF zugesagt habe, dass die „*Auslegung des Begriffs des Geschäftsbetriebs organisches Wachstum ermöglichen solle*“.⁶¹⁹ Hieraus lässt sich jedoch nicht automatisch Rechtssicherheit herleiten.⁶²⁰ Aus Sicht der Rechtsanwender ist daher ein BMF-Schreiben zur Darlegung der Verwaltungsauffassung und zur Schaffung von mehr Rechtssicherheit unabdingbar.⁶²¹ Ein solches BMF-Schreiben ist dem Vernehmen nach bereits in Planung.⁶²² Es bleibt zu hoffen, dass sich das BMF der Auffassung der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“ anschließt, wonach „*der Begriff des Geschäftsbetriebs nicht zu restriktiv gefasst werden [soll], um eine freie wirtschaftliche Entfaltung zu gewährleisten*“.⁶²³

2. Begriff „Einstellung des Geschäftsbetriebs“

Nachfolgend wird der Begriff *Einstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG anhand der klassischen Auslegungsmethoden ausgelegt.

617 Im Ergebnis ebenso *Pauli*, FR 2017, S. 663 (668) und *Niemeyer/Lemmen*, DStZ 2017, S. 679 (684).

618 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 30 (139. EL 7/2017).

619 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 12.

620 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 26 (139. EL 7/2017).

621 *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 496 (503); *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8d KStG, Rz. 50 (126. EL 9/2017).

622 Zunächst war wohl angedacht im BMF-Schreiben vom 28.11.2017 zu § 8c KStG (IV C 2 – S 2745–a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, S. 1645) auch auf § 8d KStG einzugehen, wovon allerdings Abstand genommen wurde, vgl. *Rüsch*, DStZ 2017, S. 69 (71). Laut *Kusch* ist ein individuelles BMF-Schreiben zu § 8d KStG geplant, vgl. *Kusch*, NWB 2018, S. 930 (932).

623 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (122).

a. Grammatische Auslegung

Im allgemeinen Sprachgebrauch ist unter „einstellen“ das Gegenteil der Fortsetzung, d.h. das Aufhören einer Tätigkeit oder Ähnlichem, zu verstehen.⁶²⁴

Eine Einstellung kann grundsätzlich durch einen einzelnen Vorgang, aber auch schleichend stattfinden, so dass unklar ist, ab welchem konkreten Zeitpunkt eine Einstellung vorliegt. Zudem bleibt für Zwecke des § 8d KStG unklar, unter welchen konkreten Voraussetzungen mit einer Tätigkeit aufgehört wird, ob es insoweit auf das Aufhören jeglicher Tätigkeit oder beispielsweise nur auf das Aufhören der Haupttätigkeit ankommt. Unklar ist weiterhin, ob es auf eine nach außen gerichtete Willenskundgabe ankommt.

Im besonderen Sprachgebrauch enthalten weder die Regelung des § 8d KStG noch andere Steuergesetze eine Definition für *Einstellung des Geschäftsbetriebs*. Die Abgabenordnung enthält zwar in den §§ 257 und 258 AO die Einstellung bzw. die einstweilige Einstellung der Vollstreckung sowie in § 301 AO die Einstellung der Versteigerung. Darüber hinaus beinhaltet § 398 AO Ausführungen zur Einstellung von Steuerstraf- und Bußgeldverfahren. Aus den vorgenannten Regelungen lassen sich jedoch keine Rückschlüsse zum konkreten Zeitpunkt oder zur Art der Anforderungen an die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* ableiten.

Unter welchen Voraussetzungen daher derselbe Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG eingestellt ist bzw. ob Wesentlichkeitsschwellen zu berücksichtigen sind,⁶²⁵ lässt sich anhand der grammatischen Auslegung nicht ermitteln.

b. Historische Auslegung

Das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* wurde bereits in der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. sowie in § 12 Abs. 3 UmwStG a.F. verwendet, so dass es nach Auffassung der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“ in der deutschen Rechtspraxis etabliert sei und keine grundsätzlichen Schwierigkeiten bereite.⁶²⁶ Entsprechend der Begründung im Gesetzentwurf wird ein Geschäftsbetrieb eingestellt, wenn er „nach den Grundsätzen der

624 <https://www.duden.de/rechtschreibung/einstellen>.

625 So beispielsweise *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 86 (66. EL 7/2018).

626 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (124).

Betriebsaufgabe“ i.S. des § 16 Abs. 3 EStG beendet wird.⁶²⁷ Insoweit ist für eine Betriebsaufgabe eine Willensentscheidung oder Handlung erforderlich, die das Ziel hat, den Betrieb als selbständigen Organismus nicht mehr in seiner bisherigen Form bestehen zu lassen.⁶²⁸ Letzteres ist der Fall, wenn eine Körperschaft aufgehört hat werbend tätig zu sein und ihre verbleibende Tätigkeit im Vergleich mit der bisherigen nur noch „*unwesentlich*“⁶²⁹ ist.⁶³⁰ Die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* erfordert damit nicht, dass überhaupt keine unternehmerische Tätigkeit mehr ausgeübt wird,⁶³¹ sondern kann bereits in einem vorgelagerten Stadium vorliegen. Fällt die verbleibende Tätigkeit „*ins Gewicht*“ und bleibt die Körperschaft insoweit „*wirtschaftliche aktiv*“, kann der Geschäftsbetrieb als noch nicht eingestellt angesehen werden.⁶³² Der Gesetzgeber führt in der Begründung zum Gesetzentwurf weiter aus, dass die Betriebsverpachtung – entgegen den Grundsätzen zur Betriebsaufgabe – eine *Einstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG darstellt.⁶³³

Die Begründungen zu dem Gesetzentwurf konkretisieren die unbestimmten Kriterien „*unwesentlich*“, „*ins Gewicht fallen*“ und „*wirtschaftlich aktiv*“ jedoch nicht. Es ist daher fraglich, ob diese wiederum ausschließlich anhand qualitativer Merkmale i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG zu beurteilen sind.⁶³⁴

627 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

628 R 16 Abs. 2 S. 1 EStR 2012 sowie zum UmwStG-Erlass 1995 (BMF, Schreiben vom 25.3.1998 – IV B 7-S 1978-21/98, BStBl. I 1998, S. 268) und die zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. und § 12 Abs. 3 UmwStG a.F. ergangene Rechtsprechung (BFH, Urteile vom 29.11.2006 – I R 16/05, BFH/NV 2007, S. 1062 und vom 5.5.2010 – I R 60/09, BFH/NV 2011, S. 71), vgl. *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 84 (66. EL 7/2018).

629 BMF, Schreiben vom 25.3.1998 – IV B 7-S 1978-21/98, BStBl. I 1998, S. 268, Tz. 12.19.

630 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

631 R 16 Abs. 2 S. 2 EStR 2012.

632 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13. Dies entspricht den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. und § 12 Abs. 3 UmwStG a.F., vgl. BFH, Urteil vom 29.11.2006 – I R 16/05, BFH/NV 2007, S. 1062.

633 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

634 Vertreten von *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (12) und *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 52 (146. EL 2/2019).

Alternativ wäre eine Beurteilung mithilfe quantitativer Merkmale denkbar.⁶³⁵ Da sich der Gesetzgeber bei den Kriterien an der Rechtsprechung des BFH zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. sowie zu § 12 Abs. 3 UmwStG a.F. orientierte, sind diese dahingehend zu präzisieren. Wie sie zu gewichten sind, ergibt sich jedoch weder aus der Begründung im Gesetzentwurf noch aus der Rechtsprechung des BFH.

c. Systematische Auslegung

Das schädliche Ereignis *Einstellung des Geschäftsbetriebs* kann entweder im vorlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 KStG (Variante 1), in dem Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG (Variante 2) oder im nachlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 2 S. 1 KStG (Variante 3) vorliegen.

Wird ein Geschäftsbetrieb im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) eingestellt, erfüllt die Verlustkörperschaft grundsätzlich nicht die Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG. Dies, weil die Verlustkörperschaft im vorlaufenden Beobachtungszeitraum entweder ihren ausschließlich selben Geschäftsbetrieb einstellte oder zwei Geschäftsbetriebe unterhielt, d.h. ausschließlich denselben und einen weiteren, eingestellten Geschäftsbetrieb. In beiden Fällen sind die Verluste mangels Erfüllung der Verschonungsvoraussetzungen des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG verschonungsunwürdig. Aus systematischer Sicht ist das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum redundant und erscheint insoweit unsystematisch, da Verluste aus eingestellten Geschäftsbetrieben bereits durch das Tatbestandsmerkmal *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG von einer Verschonung ausgeschlossen werden. Variante 1 führt somit zu keinen weiteren Rückschlüssen zur Auslegung des Begriffs *Einstellung des Geschäftsbetriebs*.

Unterhält eine Verlustkörperschaft im vorlaufenden Beobachtungszeitraum *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG, sagt dies zunächst noch nichts darüber aus, ob die durch § 8d KStG zu verschonenden Verluste aus diesem Geschäftsbetrieb stammen. Stammen die Verluste

635 So vorgeschlagen von *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2846) und *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 56 (96. EL 6/2019); *Wernicke* in: *Lademann*, § 8d KStG, Anm. 86 (66. EL 7/2018).

beispielsweise aus einem Geschäftsbetrieb, der vor Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums eingestellt wurde, wird eine Verlustverschonung nämlich nicht durch Variante 1 ausgeschlossen. Eine Verlustverschonung wird allerdings durch Variante 2 (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG) ausgeschlossen, die Verluste aus Geschäftsbetrieben erfasst, die im Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum eingestellt wurden. Variante 2 bestätigt insoweit die Auffassung des Gesetzgebers, nur Verluste des ausschließlich selben Geschäftsbetriebs als verschonungswürdig zu erachten. Hinweise zur Gewichtung der Kriterien der *Einstellung des Geschäftsbetriebs* ergeben sich hieraus allerdings nicht.

Die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 3) ist von der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG abzugrenzen. Während die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* voraussetzt, dass die Verlustkörperschaft einen Geschäftsbetrieb weiterhin unterhält, wird dieser bei Variante 3 hingegen eingestellt. Mithilfe der Variante 3 stellt der Gesetzgeber sicher, dass die vom ausschließlich selben Geschäftsbetrieb erzielten Verluste nur mit Gewinnen desselben Geschäftsbetriebs verrechnet werden. Variante 3 führt wie Variante 2 zu demselben Ergebnis, dass der Gesetzgeber lediglich Verluste des ausschließlich selben Geschäftsbetriebs als verschonungswürdig erachtet. Es führt allerdings zu keinen Rückschlüssen über die Kriterien der *Einstellung des Geschäftsbetriebs*.

Ordnet man im Rahmen der systematischen Auslegung den Begriff *Einstellung des Geschäftsbetriebs* in den Gesamtzusammenhang des KStG ein, wird deutlich, dass die drei vorgenannten Varianten der Regelung des § 8 Abs. 2 KStG widersprechen. Hiernach stellen die Einkünfte aller Geschäftsbetriebe Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar und es kommt im Rahmen der Einkünfteermittlung zu keiner Aufteilung von Einkünften aus unterschiedlichen Geschäftsbetrieben. Vielmehr kommt es im Rahmen der Einkünfteermittlung zu einem Verlustausgleich. Zwar setzt § 8d KStG eine Aufteilung von Verlusten auf verschiedene Geschäftsbetriebe voraus. Allerdings enthalten weder § 8d KStG noch das KStG Regelungen zur Aufteilung von Einkünften aus unterschiedlichen Geschäftsbetrieben.

Darüber hinaus kann die Verlustkörperschaft aus systematischer Sicht nach der *Einstellung des Geschäftsbetriebs* grundsätzlich fortbestehen. Sie kann entweder als leerer Mantel auf unbestimmte Zeit – z.B. als Vorratsgesellschaft – fortgeführt oder durch eine neue Betätigung revitalisiert werden. Die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* führt nicht per se zur Abwicklung und Liquidation der Verlustkörperschaft i.S. des § 11 KStG. Vielmehr führt sie lediglich zu Veränderungen der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch den Wegfall der Verlustabzugsmöglichkeit bei Verlustkörperschaften.

Im Rahmen der systematischen Auslegung hinsichtlich der drei vorgenannten Varianten ergeben sich keine weiteren Hinweise bzw. Rückschlüsse zur Auslegung des Begriffs *Einstellung des Geschäftsbetriebs*. Alle drei Varianten stehen allerdings im Widerspruch zu der Regelung des § 8 Abs. 2 KStG.

d. Teleologische Auslegung

Die Einstellung stellt nach Auffassung des Gesetzgebers eine maßgebliche Veränderung desselben Geschäftsbetriebs dar, so dass eine Fortführung des bisherigen Geschäftsbetriebs nicht mehr gegeben ist.⁶³⁶ Hierdurch sollen zweckwidrige Inanspruchnahmen der Verschonungsregelung des § 8d KStG vermieden werden. Vor diesem Hintergrund ist der Begriff *Einstellung des Geschäftsbetriebs* grundsätzlich weit auszulegen, um möglichst sämtliche Fälle zweckwidriger Inanspruchnahmen zu erfassen. Die teleologische Auslegung führt jedoch zu keinen weiteren Kriterien bzw. Merkmalen zur Auslegung des Begriffs *Einstellung des Geschäftsbetriebs*.

e. Zusammenfassung

Der Verweis in der Begründung im Gesetzentwurf auf die Grundsätze der Betriebsaufgabe sowie die damit verbundenen Voraussetzungen macht den Begriff der *Einstellung des Geschäftsbetriebs* hinreichend bestimmbar. Dies gewährleistet allerdings nicht per se eine vollumfänglich rechtssichere Anwendung.⁶³⁷ Ungeklärt ist, wie die historischen Kriterien „unwesentlich“ oder „ins Gewicht“ fallende Tätigkeiten sowie „wirtschaftlich aktive“ Körperschaft zu

636 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

637 Brandis in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 52 (146. EL 2/2019).

gewichten sind. Darüber hinaus macht der Gesetzgeber keine Angaben, ob die Kriterien ausschließlich anhand qualitativer Merkmale i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG oder stattdessen mithilfe quantitativer Merkmale zu würdigen sind.

Der Begriff der *Einstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG verstößt jedoch nicht gegen das Bestimmtheitsgebot, da insbesondere nach Maßgabe der historischen Auslegung der zunächst unbestimmte Rechtsbegriff *Einstellung des Geschäftsbetriebs* auslegbar ist.

3. Begriff „Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs“

Der Begriff *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG wird nachfolgend nach den klassischen Auslegungsmethoden ausgelegt.

a. Grammaticische Auslegung

Unter „ruhen lassen“ ist im allgemeinen Sprachgebrauch zu verstehen, dass eine Sache oder Tätigkeit vorläufig nicht weiterverfolgt wird.⁶³⁸ Die Ruhendstellung ist von der Einstellung daher insoweit zu unterscheiden, als eine Tätigkeit bei einer Ruhendstellung nur vorübergehend nicht ausgeübt wird, hingegen bei einer Einstellung dauerhaft keine Betätigung mehr ausgeübt wird. Somit kann eine Betätigung bei einer Ruhendstellung wieder aufgenommen werden. Nach welchen Kriterien die zeitliche Komponente zu beurteilen ist, bleibt im Rahmen der grammatischen Auslegung allerdings unklar.

Ruhendgestellt⁶³⁹ werden kann – wie bei der Einstellung i.S.v. § 8d Abs. 2 S. 1 KStG – grundsätzlich nur ein existierender Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 KStG. Im Gesetz wird jedoch nicht näher konkretisiert, wie eine Ruhendstellung vollzogen wird und innerhalb welchen Zeitraums eine solche vorliegt. Ob es hierfür auch einer ausdrücklichen Erklärung oder besonderen Handlung bedarf, ist ebenfalls unklar.

Konkretisierungen lassen sich auch nicht aus anderen materiell-rechtlichen Normen des EStG oder KStG ableiten. Aus formal-rechtlicher Sicht enthält § 363 Abs. 2 AO das sog. Ruhen des Verfahrens im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren aus wichtigen Gründen mit Zustimmung des

638 https://www.duden.de/rechtschreibung/ruhen_lassen.

639 Der Begriff der Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs in § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG ist materiell-rechtlich ein vollkommen neues Tatbestandsmerkmal, vgl. *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 94 (66. EL 7/2018).

Einspruchsführers. Demnach ist es zweckmäßig ein Einspruchsverfahren ruhen zu lassen, wenn ein Einspruch auf einem anhängigen Verfahren bei dem EuGH, BVerfG oder einem obersten Bundesgericht gestützt wird. Da das Einspruchsverfahren grundsätzlich fortgesetzt wird, indiziert Ruhen stets eine zeitliche Befristung. Ob der Begriff *Ruhen* mit dem der Ruhendstellung gleichzusetzen ist, ist allerdings fragwürdig.

b. Historische Auslegung

Verwies der Gesetzgeber hinsichtlich des Begriffs *Einstellung des Geschäftsbetriebs* auf die Grundsätze der Betriebsaufgabe,⁶⁴⁰ unterließ er einen solchen Verweis hinsichtlich des Begriffs *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG. Bei der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* setzt der Gesetzgeber entsprechend der Begründung im Gesetzentwurf vielmehr einen „ununterbrochenen“ Geschäftsbetrieb voraus.⁶⁴¹ Auch das „nur zeitweise“ Ruhendstellen eines Geschäftsbetriebs stellt demnach ein schädliches Ereignis dar. Auf die Dauer der Ruhendstellung soll es nach Auffassung des Gesetzgebers nicht ankommen. Darüber hinaus verlangt er, dass die Verlustkörperschaft ihren Geschäftsbetrieb „selbst“ fortführt.

Im Rahmen der historischen Auslegung zeigt sich, dass die *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* keine ausdrückliche Willenserklärung oder Handlung voraussetzt. Vielmehr ist das einzige Kriterium der zeitliche Maßstab.

c. Systematische Auslegung

Wie bei der *Einstellung des Geschäftsbetriebs* kann die *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* entweder im vorlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG (Variante 1), in dem Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG (Variante 2) und im nachlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG (Variante 3) vorliegen.

640 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

641 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

Unterhält eine Verlustkörperschaft im vorlaufenden Beobachtungszeitraum *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG, lässt dies keine Rückschlüsse zu, ob die durch § 8d KStG zu verschonenden Verluste aus diesem Geschäftsbetrieb stammen. Stammen die Verluste nicht aus dem ausschließlich selben Geschäftsbetrieb, sondern vielmehr aus einem weiteren Geschäftsbetrieb, der im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) oder im Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 2) ruhendgestellt wurde, wird eine Verlustverrechnung nicht durch die Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG ausgeschlossen. Diese Fälle werden vielmehr von den Varianten 1 und 2 erfasst, wodurch eine Verlustverschonung bei Verlustkörperschaften mit zwei oder mehreren Geschäftsbetrieben ausgeschlossen ist. Die Varianten 1 und 2 schließen allerdings auch eine Verlustverschonung bei Körperschaften aus, die *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* und keinen weiteren Geschäftsbetrieb unterhalten, wobei der ausschließlich selbe Geschäftsbetrieb jedoch im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) oder im Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 2) ruhendgestellt wurde.

Im Schrifttum wird vermutet, dass die *Ruhendstellung eines Geschäftsbetriebs* eine gewisse wirtschaftliche Nähe zur *Einstellung des Geschäftsbetriebs* aufweist.⁶⁴² Vergleicht man aus systematischer Sicht die Ergebnisse der Variante 1 bei der *Einstellung des Geschäftsbetriebs* mit der Variante 1 bei der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs*, zeigt sich jedoch der fundamentale Unterschied beider schädlicher Ereignisse: Die Einstellung des Geschäftsbetriebs führt dazu, dass die Verlustkörperschaft nicht ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und die Verluste damit verschonungswürdig sind. Bei der Ruhendstellung existiert hingegen ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb, die Verluste werden allerdings als verschonungsunwürdig erachtet. Weitere Hinweise zur Konkretisierung des Begriffs *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* ergeben sich hieraus zunächst nicht.

Auch im Rahmen der Variante 3 geht der Gesetzgeber pauschal davon aus, dass durch die Wiederaufnahme eines ruhendgestellten Geschäftsbetriebs ein neuer Geschäftsbetrieb entstanden sei.⁶⁴³ Diese Auslegung ist aus systemati-

642 Suchanek/Rüsch in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8d KStG, Anm. 30 (292. EL 6/2019).

643 Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 60 (96. EL 6/2019).

scher Sicht abzulehnen. Denn sollte nach der Fortsetzung ein neuer oder anderer Geschäftsbetrieb vorliegen, dann würde er schon durch die schädlichen Ereignisse *Einstellung des Geschäftsbetriebs* nach § 8d Abs. 2 S. 1 KStG oder *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* von § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG erfasst. Es ist darüber hinaus fraglich, weshalb der Gesetzgeber bereits die Ruhendstellung und nicht erst die Wiederaufnahme sanktioniert.

Dass die Wiederaufnahme eines Geschäftsbetriebs nach einer Ruhendstellung zu einem anderen Geschäftsbetrieb führt, steht aus systematischer Sicht außerdem im Widerspruch zum schädlichen Ereignis der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG. Wäre dem Geschäftsbetrieb im Rahmen der Wiederaufnahme nämlich eine andere Zweckbestimmung zugeführt worden, wäre er bereits von diesem schädlichen Ereignis erfasst. In diesem Fall wäre das Tatbestandsmerkmal der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* insoweit redundant. Die systematische Auslegung führt insoweit zu dem Ergebnis, dass sich die Zweckbestimmung eines Geschäftsbetriebs durch die Ruhendstellung nicht verändert.

Im Gesamtzusammenhang des KStG stehen die drei vorgenannten Varianten ebenfalls im Widerspruch zu der Regelung des § 8 Abs. 2 KStG, wonach die Einkünfte aller Geschäftsbetriebe Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen und es im Rahmen der Einkünfteermittlung bereits zu einem Verlustausgleich kommt.

Darüber hinaus ist aus steuersystematischer Sicht der Begriff *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* von der Betriebsunterbrechung des Gewerbebetriebs i.S. des EStG abzugrenzen. Eine Legaldefinition der Betriebsunterbrechung bei Gewerbebetrieben nennt weder das EStG noch das KStG.⁶⁴⁴ Eine solche liegt nach der Rechtsprechung des BFH⁶⁴⁵ vor, wenn bei Einstellung der werbenden Tätigkeit die Absicht besteht und die Verwirklichung der Absicht nach den äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich ist, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, so dass der stillgelegte und der (wieder-)eröffnete Betrieb als identisch anzusehen sind. Die Betriebsunterbrechung des Gewerbebetriebs führt nicht zur Betriebsaufgabe, es sei denn, sie wird gem. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG

644 *Kulosa* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG, Anm. 653 (290. EL 1/2019).

645 BFH, Urteil vom 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, S. 561.

vom Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt ausdrücklich erklärt oder dem Finanzamt werden Tatsachen hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen für die Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG bekannt. Nach den Hinweisen zu den Einkommensteuerrichtlinien ist bei einer Betriebsunterbrechung daher davon auszugehen, dass der unterbrochene Betrieb jederzeit wieder aufgenommen werden kann.⁶⁴⁶ Die Hinweise zu den Einkommensteuerrichtlinien beziehen sich allerdings auf einen Gewerbebetrieb und nicht auf einen Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d KStG.

Im Rahmen der systematischen Auslegung zeigt sich, dass bei der Ruhendstellung nicht auf die Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs abzustellen ist, da eine solche von dem Begriff nicht erfasst wird. Zusätzlich sind hinsichtlich der Konkretisierung der zeitlichen Komponente der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* die Grundsätze der Betriebsunterbrechung nicht heranzuziehen.

d. Teleologische Auslegung

Mithilfe der Ruhendstellung knüpft der Gesetzgeber an die von § 8d KStG vorausgesetzte ununterbrochene Fortführung desselben Geschäftsbetriebs an. Ein solcher liegt bei einer Ruhendstellung nicht mehr vor.⁶⁴⁷ Die Regelung soll daher missbräuchliche Gestaltungen verhindern.⁶⁴⁸ Insoweit ist bei Auslegung des Begriffs *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* nach dem Sinn und Zweck eine weite Auslegung geboten.

Damit würde allerdings jede Form der Ruhendstellung, ob bewusste – wie z.B. Betriebsurlaub etc. – oder unbewusste – wie z.B. saisonale Geschäftsbetriebe etc. –, von dem schädlichen Ereignis erfasst. Die vorgenannten Beispiele zeigen, dass nicht jede Ruhendstellung per se eine missbräuchliche Gestaltung darstellt. Vielmehr wird es in der Praxis eine Vielzahl von nichtmissbräuchlichen Fällen geben. Im Rahmen der teleologischen Auslegung ist der Begriff der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* insoweit dahingehend zu reduzieren, dass lediglich missbräuchliche Fälle erfasst werden.

646 H 16 Abs. 2 „Betriebsunterbrechung“ EStH 2012, ebenso *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 53 (146. EL 2/2019); *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2017, S. 2984 (2985).

647 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

648 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 102 (139. EL 7/2017).

e. Zusammenfassung

Der unbestimmte Begriff der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG ist nach den klassischen Auslegungskriterien auslegbar. Im Rahmen der historischen Auslegung zeigt sich, dass es bei der Ruhendstellung weder auf eine ausdrückliche Erklärung noch eine besondere Handlung ankommt. Vielmehr wird ausschließlich auf die zeitliche Komponente abgestellt, weshalb das nur zeitweise Unterbrechen des Geschäftsbetriebs eine Ruhendstellung darstellt. Im Rahmen der systematischen Auslegung wird ersichtlich, dass hinsichtlich der Konkretisierung der zeitlichen Komponente nicht auf die Grundsätze der Betriebsunterbrechung i.S. des EStG abzustellen ist. Darüber hinaus ist aufgrund der teleologischen Auslegung grundsätzlich zwischen missbräuchlichen und nichtmissbräuchlichen Ruhendstellungen zu differenzieren. Da es sich um keinen unbestimmbaren Rechtsbegriff handelt, liegt kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot vor.

4. Begriff „Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung“

Anhand der klassischen Auslegungsmethoden wird im Folgenden der Begriff *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG ausgelegt.

a. Grammatische Auslegung

Im allgemeinen Sprachgebrauch ist unter *Zuführung* eine „Zufuhr“ bzw. „Zugabe“ zu verstehen.⁶⁴⁹ Hieraus lässt sich schließen, dass einem bestehenden Geschäftsbetrieb etwas hinzugefügt wird. Unter *Andersartigkeit* werden im allgemeinen Sprachgebrauch die „Eigenschaft des Andersseins“ sowie die „Verschiedenheit“ bezeichnet.⁶⁵⁰ Dies bedeutet, dass eine Nichtübereinstimmung von mindestens zwei Vergleichsobjekten vorliegt.

Bezogen auf den Geschäftsbetrieb kommt es durch die Zuführung zu einer Verschiedenheit des Geschäftsbetriebs vor und nach der Zuführung. Die Verschiedenheit betrifft die Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs. Unter der *Zweckbestimmung* wird im allgemeinen Sprachgebrauch der „Verwendungszweck“ verstanden.⁶⁵¹ Der Geschäftsbetrieb verfolgt somit ein gewisses

649 <https://www.duden.de/rechtschreibung/Zufuehrung>.

650 <https://www.duden.de/rechtschreibung/Andersartigkeit>.

651 <https://www.duden.de/rechtschreibung/Zweckbestimmung>.

Ziel, das mithilfe einer Tätigkeit oder Handlung erreicht werden soll. Die Zweckbestimmung beschreibt insoweit den Tätigkeitsbereich eines Geschäftsbetriebs, der sich durch die Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung verändert. Unter welchen konkreten Voraussetzungen die zugeführte Zweckbestimmung andersartig ist, lässt sich aus dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht ableiten. Darüber hinaus ist unklar, ob eine geänderte Zweckbestimmung eines Geschäftsbetriebs bereits bei geringfügigen oder nur bei wesentlichen Änderungen vorliegt.

In anderen Steuergesetzen wird der Begriff der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* nicht verwendet. Konkretisierungen lassen sich aus dem besonderen Sprachgebrauch daher aus anderen steuerlichen Rechtsvorschriften gleichfalls nicht herleiten.

b. Historische Auslegung

Der Gesetzgeber konkretisiert den Begriff *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* in der Begründung zum Gesetzentwurf nicht. Im Zusammenhang mit § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG wird lediglich von einem „Branchenwechsel“ gesprochen.⁶⁵² Ein solcher soll im Fall der Änderung des Unternehmensgegenstands in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag⁶⁵³ der Verlustkörperschaft vorliegen.⁶⁵⁴ Bei einer Holdinggesellschaft ist dabei grundsätzlich nicht auf die Branchen ihrer Beteiligungsunternehmen abzustellen, sondern ausschließlich auf ihren konkreten Geschäftsbetrieb.⁶⁵⁵ Wechselt demnach eine Holdinggesellschaft ihren Anlageschwerpunkt in eine andere Branche, soll dies zu keinem Branchenwechsel führen.⁶⁵⁶

Allein auf eine bloße formelle Änderung des Unternehmensgegenstands kann es allerdings nicht ankommen, da sonst Verlustkörperschaften, die den Unternehmensgegenstand nicht eng, sondern bewusst weit gefasst haben,

652 Ebenso *Frey/Thürmer*, FR 2017 S. 1083 (1086); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 573 (574).

653 Aufbauend auf der Rechtsprechung zur Vorgängervorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F., vgl. BFH, Urteile vom 5.6.2007 – I R 106/05 und I R 9/06, BStBl. II 2008, S. 986 und 988.

654 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

655 FG Hamburg, Urteil vom 20.4.2010 – 3 K 65/08, EFG 2010, S. 1727.

656 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (125); *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 97 (66. EL 7/2018).

bevorteilt werden.⁶⁵⁷ Daher geht der Gesetzgeber gleichfalls von einem Branchenwechsel aus, wenn sich die tatsächliche wirtschaftliche Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs ändert.⁶⁵⁸

Zur weiteren Konkretisierung des Begriffs Branchenwechsel greift der Gesetzgeber zudem auf die in § 8d Abs. 1 S. 4 KStG genannten qualitativen Merkmale des Geschäftsbetriebs zurück.⁶⁵⁹ Um schließlich einen wirtschaftspolitisch erwünschten Strukturwandel nicht auszuschließen, wird bei der Beurteilung des Vorliegens eines *Branchenwechsels* auf den in § 8d Abs. 1 S. 3 KStG berücksichtigten Sach- und Förderungszusammenhang hinsichtlich der zeitlich aneinander folgenden Tätigkeiten abgestellt.⁶⁶⁰

c. Systematische Auslegung

Im Rahmen der systematischen Auslegung des Begriffs *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum stellt sich die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal nicht redundant ist. Wurde dem Geschäftsbetrieb im vorlaufenden Beobachtungszeitraum eine andersartige Zweckbestimmung zugeführt, stellt dieser nämlich nicht mehr den ausschließlich selben Geschäftsbetrieb dar. Eine Verlustverschonung wäre in diesem Fall allerdings bereits durch die Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG ausgeschlossen.

Darüber hinaus stellt sich die Frage nach dem Verhältnis und der Abgrenzung zu dem Begriff der *Einstellung des Geschäftsbetriebs*, insbesondere, ob die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* identisch ist mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs und der Aufnahme eines neuen Geschäftsbetriebs in einer anderen Branche.⁶⁶¹ Das Kriterium *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* wäre in diesem Fall ebenfalls redundant. Nach der Rechtsprechung des BFH ist jedenfalls bei einem gewissen, wenn auch nur geringen

657 Ebenso *Pauli*, FR 2017, S. 663 (667).

658 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

659 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

660 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (125).

661 Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass ein Branchenwechsel häufig ein langsamer und schleichender Vorgang ist, vgl. *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 61 (96. EL 6/2019).

zeitlichen Abstand zwischen der bisherigen und der neuen Tätigkeit – statt von einer Ruhendstellung und Wiederaufnahme – von einer Einstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs auszugehen.⁶⁶² Insoweit erscheint die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum unsystematisch. Kriterien zur Abgrenzung des Begriffs *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* vom Begriff *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* sind aus systematischer Sicht nicht erkennbar.

§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG verhindert eine Nutzung von Verlusten, die vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum in einem bereits ein- oder ruhendgestellten Geschäftsbetrieb entstanden sind. Ein äquivalentes Tatbestandsmerkmal existiert allerdings nicht für Verluste eines Geschäftsbetriebs, dem im Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum eine andersartige Zweckbestimmung zugeführt wurde. Der Gesetzgeber stellt insoweit geringere Anforderungen an das schädliche Ereignis der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum als an die Ein- oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs in demselben Zeitraum. Ein Grund für diese Abstufung der Anforderungen ist aus systematischer Sicht nicht ersichtlich, so dass die Abstufung insoweit unsystematisch erscheint. Rückschlüsse hieraus, die zu einer Konkretisierung des Begriffs *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* führen könnten, ergeben sich nicht.

Der Begriff des Branchenwechsels ist nicht vollkommen neu, da bereits die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. auf einen solchen rekurrierte.⁶⁶³ Nach Auffassung der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“ hat sich das Konzept des Branchenwechsels daher in der deutschen Rechtstradition etabliert und als „*praxistauglich*“ erwiesen.⁶⁶⁴ Die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. enthielt allerdings keine Definition des Branchenwechsels. Die Finanzverwaltung stellt hinsichtlich der Vergleichsmerkmale eines Branchenwechsels i.S. des § 8 Abs. 4 KStG a.F. primär auf quantitative Merkmale, wie Umsatz, das Auftragsvolumen, das Aktivvermögen und die Anzahl der

662 BFH, Urteil vom 5.6.2007 – I R 106/05, BStBl. II 2008, S. 986 m.w.N.

663 Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 62 (96. EL 6/2019).

664 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (125).

Arbeitnehmer, ab.⁶⁶⁵ § 8d KStG stellt hingegen ausschließlich auf qualitative Merkmale und insbesondere nicht auf quantitative Merkmale ab. Insoweit sind aus systematischer Sicht die quantitativen Merkmale des Branchenwechsels i.S. der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. bei der Auslegung der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* nicht heranzuziehen.

Darüber hinaus sieht die Sanierungsklausel i.S. des § 8c Abs. 1a KStG in S. 4 das schädliche Ereignis des Branchenwechsels vor, ohne diesen zu definieren. Eine Übereinstimmung des Branchenwechsels der Sanierungsklausel i.S. des § 8c Abs. 1a S. 4 KStG mit der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG ist allerdings nicht gegeben. Dies, weil dem Branchenwechsel der Sanierungsklausel im Vergleich zur *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* ein anderer Betrachtungszeitraum zugrunde liegt. Nach § 8c Abs. 1a S. 4 KStG besteht keine Sanierung, wenn nach dem Beteiligungserwerb innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren ein Branchenwechsel erfolgt. Der Zeitraum ist somit zeitlich befristet. Hingegen dauert der nachlaufende Beobachtungszeitraum bei der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* grundsätzlich so lange an, wie ein fortführungsgebundener Verlustvortrag besteht, und kann damit grundsätzlich unendlich sein. Zusätzlich stellt die Finanzverwaltung im Rahmen der Auslegung des Begriffs des Branchenwechsels i.S. der Sanierungsklausel auf den Begriff des Branchenwechsels i.S. des § 8 Abs. 4 KStG a.F. ab,⁶⁶⁶ so dass diese Grundsätze bei der Auslegung des Begriffs der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* nicht heranzuziehen sind.

d. Teleologische Auslegung

Der Branchenwechsel stellt nach Auffassung des Gesetzgebers eine maßgebliche Veränderung desselben Geschäftsbetriebs dar.⁶⁶⁷ Durch die Anknüpfung an denselben Geschäftsbetrieb will der Gesetzgeber zweckwidrige und damit missbräuchliche Gestaltungen verhindern. Vor diesem Hintergrund ist eine

665 Siehe hierzu BMF, Schreiben vom 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12–99, BStBl. I 1999, S. 455, Tz. 17.

666 OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 20.12.2018 – S 2745 a-2015/0011-St 135, DB 2019, S. 26, Tz. 2.

667 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

weite Auslegung des Begriffs *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* geboten und es sollte bereits bei geringfügigen Änderungen eines Geschäftsbetriebs von einer *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* auszugehen sein. Weitere Kriterien, nach welchen die qualitativen Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG auszulegen bzw. zu gewichten sind, ergeben sich im Rahmen der teleologischen Auslegung allerdings nicht.

e. Zusammenfassung

Anhand der Kriterien der Änderung des Unternehmensgegenstands sowie der Änderung der tatsächlichen wirtschaftlichen Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs unter Berücksichtigung der qualitativen Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG lässt sich der Begriff der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* hinreichend bestimmen. Die im Rahmen der qualitativen Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG genannten Auslegungsschwierigkeiten bestehen aber damit ebenfalls bei dem Begriff *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung*. Diese Auslegungsschwierigkeiten führen – wie bei dem Begriff des Geschäftsbetriebs – jedoch nicht zu einem Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG.

III. § 8d KStG im Lichte des allgemeinen Gleichheitssatzes

Nachfolgend wird analysiert, ob § 8d KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Es wird zuerst geprüft, ob Körperschaften bei Anwendung des § 8d KStG rechtlich ungleich behandelt werden. Sofern dies der Fall ist, wird analysiert, ob sachliche Gründe die Ungleichbehandlung rechtfertigen können.

1. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung

Entsprechend den in Kapitel § 4A.II dargestellten Grundsätzen werden Körperschaften nach dem Trennungsprinzip selbständig und getrennt von ihren Anteilseignern besteuert. Nach der Rechtsprechung des BVerfG erkennt der Gesetzgeber Körperschaften daher eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit zu, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der Anteilseigner getrennt ist und unabhängig von dieser besteuert wird.⁶⁶⁸ Diese Leistungsfähigkeit bemisst sich nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach deren Ertragskraft.

Zu einer unterschiedlichen Behandlung bei der Bestimmung von steuerpflichtigen Einkünften nach einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG kann es durch die Anwendung des § 8d KStG ab dem Veranlagungszeitraum 2016 kommen, sofern die Verlustkörperschaft die Voraussetzungen des § 8d KStG erfüllt. Gem. § 8d Abs. 1 S. 6 KStG werden steuerliche Verlustvorträge in fortführungsgebundene Verlustvorträge, die nach § 8d Abs. 1 S. 8 KStG vorrangig vor den nach § 10d Abs. 4 EStG festgestellten Verlusten abzuziehen sind, umqualifiziert. Daher ist fraglich, ob § 8d KStG Körperschaften unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob die einzelnen Tatbestandsmerkmale vorliegen oder nicht.

a. Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 1

Kein Verlustabzug ist in den Fällen des schädlichen Beteiligungserwerbs i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG möglich, wenn die Voraussetzungen des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG (ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb) i.V.m. § 8d Abs. 2 KStG (schädliche Ereignisse) im vorlaufenden Beobachtungszeitraum nicht erfüllt sind. In diesem Fall kommt es zu keiner Umqualifizierung von Verlustvorträgen

668 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 110.

in fortführungsgebundene Verlustvorträge, sondern zu einem Untergang der Verluste nach Maßgabe des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG. Verlustkörperschaften, die die vorgenannten Verschonungsvoraussetzungen des § 8d KStG nicht erfüllen, erzielen damit höhere Einkünfte und haben hierdurch eine höhere Steuerbelastung als Verlustkörperschaften, die die Voraussetzungen des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 KStG erfüllen.

b. Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 2

Erfüllen Körperschaften mit einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zwar die Voraussetzungen des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 KStG im vorlaufenden Beobachtungszeitraum, liegt allerdings ein Fall des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG (Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs) oder § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG (Organträgerstellung oder Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums) vor, kommt es ebenfalls zu keiner Umqualifizierung von Verlustvorträgen in fortführungsgebundene Verlustvorträge. Vielmehr gehen die Verlustvorträge nach Maßgabe des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG unter. Der Verlustuntergang führt wiederum zu höheren Einkünften und einer höheren Steuerbelastung von Verlustkörperschaften, die in den Anwendungsbereich des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 KStG fallen, gegenüber Verlustkörperschaften, die nicht hierunter fallen.

c. Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 3

Schließlich kann es bei Körperschaften mit einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zu einer Umqualifizierung von Verlustvorträgen in fortführungsgebundene Verlustvorträge kommen, weil die Voraussetzungen von § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 KStG im vorlaufenden Beobachtungszeitraum erfüllt werden sowie kein Fall des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 oder 2 KStG vorliegt. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag kann dann allerdings aufgrund eines schädlichen Ereignisses i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 und S. 2 Nr. 1-6 KStG im nachlaufenden Beobachtungszeitraum wieder untergehen. Insoweit erzielen Verlustkörperschaften, die die vorgenannten Verschonungsvoraussetzungen des § 8d KStG nicht erfüllen, höhere Einkünfte und haben eine höhere Steuerbelastung als Verlustkörperschaften, die die Voraussetzungen des § 8d Abs. 2 S. 1 und S. 2 Nr. 1-6 KStG nicht erfüllen.

d. Zwischenergebnis

§ 8d KStG behandelt Körperschaften hinsichtlich der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte somit unterschiedlich, je nachdem, ob die entsprechenden Voraussetzungen tatbestandlich erfüllt sind oder nicht. Dabei führen die Ungleichbehandlungen zu den Vergleichsgruppen 1 und 2 zu einem Verlustuntergang aufgrund von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG und damit zu höheren Einkünften aufgrund von Verlustuntergängen. Die Ungleichbehandlung zur Vergleichsgruppe 3 führt zu einem Verlustuntergang nach § 8d Abs. 2 S. 1 KStG.

Für diese drei Ungleichbehandlungen bedarf es der Rechtfertigung durch sachliche Gründe.

2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Ob Sachgründe die durch § 8d KStG festgestellten Ungleichbehandlungen rechtfertigen, kann nach der Willkür- oder Verhältnismäßigkeitsprüfung beantwortet werden. Nachfolgend wird daher zunächst die Frage des anzuwendenden Prüfungsmaßstabs beantwortet. Anschließend werden Rechtfertigungsgründe analysiert.

a. Prüfungsmaßstab: Willkür- oder neue Formel

Die Wahl des Rechtfertigungsmaßstabs orientiert sich grundsätzlich an der Intensität der Ungleichbehandlung.⁶⁶⁹ Bei Ungleichbehandlungen geringerer Intensität wird eine Willkür-, bei höherer Intensität eine strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung durchgeführt.⁶⁷⁰ Sind die Kriterien der Ungleichbehandlung personen- statt sachverhaltsbezogen und hat der Betroffene auf das Kriterium weniger Einfluss, steigt die Intensität der Ungleichbehandlung und es bedarf einer strengeren Verhältnismäßigkeitsprüfung.⁶⁷¹ Gleiches gilt, je mehr durch die Kriterien der Ungleichbehandlung der Gebrauch grundrechtlich geschützter Freiheiten erschwert wird.⁶⁷²

§ 8d KStG enthält eine Vielzahl von Kriterien, die eine Ungleichbehandlung begründen können. Vorrangiges Kriterium ist der schädliche Beteiligungs-

669 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 124.

670 Kirchhof G. in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 262 (297. EL 4/2020).

671 Hey in: Tipke/Lang, § 3, Rz. 124.

672 Kirchhof G. in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Anm. 262 (297. EL 4/2020).

erwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG, der an das Merkmal des Anteilseignerwechsels anknüpft. Dieses Merkmal entzieht sich grundsätzlich dem Einfluss der vom Verlustuntergang betroffenen Verlustkörperschaft. Lediglich im Fall von Vinkulierungsklauseln kann die betroffene Verlustkörperschaft Einfluss auf einen Anteilseignerwechsel nehmen. Das FG Hamburg wandte im Vorlagebeschluss vom 29. August 2017 dennoch als Prüfungsmaßstab die Willkürprüfung an. Nach seiner Auffassung gelten die Erwägungen des BVerfG zum Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. auch für den Fall des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG. Dies, weil bereits kein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. vorliegt, so dass § 8c Abs. 1 S. 1 KStG einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots schon nicht standhält (*Erst-Recht-Schluss*). Demgemäß ist vorrangig zu prüfen, ob sich ein vernünftiger aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung finden lässt. Aufgrund des Anknüpfens an das Kriterium des schädlichen Beteiligungserwerbs i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ist im Zusammenhang mit § 8d KStG eine Prüfung am Maßstab des Willkürverbots gleichfalls geboten.

Darüber hinaus stellt § 8d KStG für die Verschonung des Verlustuntergangs an die Fortführung ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs ab. Hierauf kann die Verlustkörperschaft grundsätzlich Einfluss nehmen. Die übrigen Anknüpfungspunkte der Ungleichbehandlung – d.h. die schädlichen Ereignisse i.S. des § 8d Abs. 2 KStG sowie des § 8d Abs. 1 S. 2 KStG – knüpfen ebenfalls an die Gesellschaftsebene selbst an. Sie sind insoweit grundsätzlich sachverhalts- und nicht personenbezogen, da die betroffene Verlustkörperschaft auf die Merkmale Einfluss nehmen kann. Aufgrund der geringeren Intensität der Ungleichbehandlung bedarf es insoweit keiner strengeren Verhältnismäßigkeitsprüfung. Vielmehr genügt eine Prüfung am Maßstab des Willkürverbots.

b. Relevante Rechtfertigungsgründe

Als sachlich einleuchtende Gründe für eine Rechtfertigung der drei Ungleichbehandlungen in den Vergleichsgruppen 1 bis 3 kommen für Steuerzwecke grundsätzlich der Förderungs- und Lenkungszweck (aa.), der Zweck der Missbrauchsvermeidung (bb.) und der Verlust der wirtschaftlichen Identität (cc.) in Betracht. Der Prinzipien- und Systemwechsel wird als möglicher

sachlicher Rechtfertigungsgrund ausgeschlossen, da das bei der Besteuerung von Körperschaften vorherrschende Trennungsprinzip durch die Einführung von § 8d KStG nicht verändert wurde.⁶⁷³ § 8d KStG stellt sowohl bei der Rechtsfolge des Verlusterhalts und der Umqualifizierung in fortführungsgebundene Verlustvorträge als auch beim Verlustuntergang der fortführungsgebundenen Verlustvorträge auf die Verhältnisse der jeweiligen Verlustkörperschaft ab. Insoweit setzt die Norm die vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung hinsichtlich der Besteuerung von Körperschaften nach dem Trennungsprinzip folgerichtig um. Eine Annäherung der Besteuerung an das bei PersG vorherrschende Transparenzprinzip sieht § 8d KStG nicht vor. Es kommt damit zu keinem Wechsel des Besteuerungssystems, so dass der Prinzipien- und Systemwechsel nicht als sachlicher Rechtfertigungsgrund in Betracht kommt.

aa. Förderungs- und Lenkungsziel

Der wirtschaftspolitische Förderungs- und Lenkungsziel stellt einen anerkannten sachlichen Rechtfertigungsgrund dar und kann auch die durch § 8d KStG eingetretenen Ungleichbehandlungen grundsätzlich rechtfertigen. Erforderlich ist hierzu, dass § 8d KStG eine Steuervergünstigung darstellt, die einen bestimmten Förderungs- und Lenkungsziel verfolgt.

Die Verlustverschonung und der anschließende Verlustabzug nach § 8d KStG führen zur Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Die Regelung stellt insoweit grundsätzlich eine Steuervergünstigung dar, so dass im nächsten Schritt zu prüfen ist, ob die Regelung einen bestimmten Förderungs- und Lenkungsziel verfolgt.

Der Gesetzgeber teilte in der Begründung zum Gesetzentwurf zur Einführung von § 8d KStG mit, dass es trotz der Verschonungsregelungen der Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel bei Körperschaften aufgrund von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zu Verlustuntergängen kommt, die aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht

673 Hierzu und nachfolgend vgl. auch FG Hamburg, Beschluss vom 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, S. 1906, Rn. 97 zur Vorlage beim BVerfG, Az. 2 BvL 19/17.

erforderlich erscheinen.⁶⁷⁴ Betroffen hiervon sind insbesondere Körperschaften, bei denen für die Unternehmensfinanzierung häufig die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern notwendig wird, also vor allem junge, innovative Wachstumsunternehmen, sog. Start-up-Unternehmen.⁶⁷⁵ Die Verschonungsregelung des § 8d KStG verfolgt daher einen wirtschaftspolitischen Zweck, was durch die Beteiligung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie am Gesetzgebungsverfahren bestätigt wird.

Um die durch § 8d KStG eingetretenen Ungleichheiten mit dem Förderungs- und Lenkungszweck rechtfertigen zu können, muss § 8d KStG darüber hinaus von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitskonform, d.h. insbesondere zielgenau ausgestaltet sein.⁶⁷⁶ Hierzu sind die sachgerechte Auswahl des begünstigungswürdigen Personenkreises sowie die sachgerechte Bemessung für die Vergünstigung zu beachten.⁶⁷⁷ Im Einzelnen:

[1] Sachgerechte Auswahl des begünstigten Personenkreises

Der begünstigte Personenkreis muss entsprechend dem Vergünstigungszweck ausgewählt und darf nicht beliebig bestimmt werden.⁶⁷⁸ Der Gesetzgeber rechtfertigt seine Auswahl damit, dass bei dem Personenkreis Start-up-Unternehmen gerade keine Verschonung durch die Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel erfolgt und damit ein endgültiger Verlustuntergang die Rechtsfolge ist. Daher erscheine ein Verlustuntergang bei Start-up-Unternehmen aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich. Der Vergünstigungszweck von § 8d KStG ist somit vorrangig die wirtschaftspolitische Förderung von Start-up-Unternehmen durch die Vermeidung des Verlustuntergangs.

674 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 1 und 12.

675 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 11.

676 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77 mit Verweis auf BVerfG, Urteile vom 9.12.2008 – 2 BVL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (238) m.w.N. und vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (180, Rn. 124 ff.) m.w.N.

677 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77.

678 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77.

Allerdings ist eine Verschonung von Verlusten nicht nur bei Start-up-Unternehmen gerechtfertigt. Dies zeigt sich in der Rechtsprechung des BVerfG⁶⁷⁹ zum anteiligen Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Danach schränken die Konzern- und Stille-Reserven-Klausel den Regelungsbe- reich der Verlustuntergangsregelung zwar erheblich ein. Die Verlustuntergangsregelung führt trotz der Verschonungsregelungen Konzern- und Stille-Reserven-Klausel aber zu keiner zielgenauen, den typischen Missbrauchsfall realitätsgerecht erfassenden Missbrauchsverhinderungsvor- schrift. Darüber hinaus sind die beiden Verschonungsregelungen ohne Relevanz im Hinblick auf einen Verlust der wirtschaftlichen Identität der Verlustkörperschaft oder ihrer Unternehmeridentität. Das FG Hamburg⁶⁸⁰ hat daher, unter Berücksichtigung der Entscheidung des BVerfG zum anteiligen Verlustuntergang, berechnigte Zweifel an der Vereinbarung der Verlustunter- gangsregelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG. So gebe es aufgrund eines qualifizierten Anteilseignerwechsels Verlustkörperschaften, die von einem Verlustuntergang mangels Nichtanwendung der Konzern-, Stille- Reserven- und Sanierungsklausel betroffen sind. Bei diesen Verlustkörper- schaften handelt es sich nicht ausschließlich um Start-up-Unternehmen. Vielmehr sind Verlustkörperschaften aus unterschiedlichen Branchen und in unterschiedlichen Entwicklungsstufen bzw. Lebenszyklen vom Verlustunter- gang hiervon betroffen. Hierzu zählen beispielsweise auch Holdinggesellschaften, die weniger als 100 % der Anteile an Tochterkörper- schaften halten und damit weder durch die Konzernklausel noch durch die Stille-Reserven-Klausel – aufgrund der Steuerfreiheit der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven – verschont werden. Zudem sind Verlustkörper- schaften ohne stille Reserven, die nicht die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllen, gleichfalls vom endgültigen Verlustuntergang betroffen. Darüber hinaus fallen auch Verlustkörperschaften, die die Voraus- setzungen der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel sowie des § 8d KStG nicht erfüllen, nicht unter die Verschonung. Dies, obwohl der Verlustuntergang bei diesen Verlustkörperschaften aus wirtschaftlichen Erwägungen ebenfalls nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht erforderlich erscheint. Wenn

679 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 157-159.

680 FG Hamburg, Beschluss vom 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, S. 1906 zur Vorlage beim BVerfG, Az. 2 BvL 19/17.

daher von nicht durch die Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel verschonten Verlustkörperschaften nur der Personenkreis der Start-up-Unternehmen für eine Steuervergünstigung ausgewählt wird, lässt sich diese Auswahl nicht mit dem Vergünstigungszweck der wirtschaftspolitischen Förderung legitimieren. Es stellt sich vielmehr bei den anderen Verlustkörperschaften die Frage, warum diese nicht wirtschaftspolitisch gefördert werden. Die Auswahl des begünstigten Personenkreises der Start-up-Unternehmen würde damit beliebig bestimmt und nicht zielgenau. Dies zeigt sich auch darin, dass das BVerfG in seiner Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. nicht ausführt, ob § 8d KStG faktisch nur Anwendung auf Start-up-Unternehmen findet. Vielmehr stellt das BVerfG klar, dass der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. durch die Einführung von § 8d KStG reduziert sein kann.⁶⁸¹ Die Einschränkung des Anwendungsbereichs erfolgt damit nicht nur bei Start-up-Unternehmen, vielmehr können sämtliche Verlustkörperschaften betroffen sein.

[2] Sachgerechte Bemessung für die Vergünstigung

Weiterhin muss die Vergünstigung sachgerecht bemessen sein. Der sachgerechte Maßstab für die Bemessung von wirtschaftslenkenden Steuervergünstigungen ist dabei das Vergünstigungsbedürfnis.⁶⁸² Demnach darf die Vergünstigung nicht mit zunehmendem Bedürfnis ab- und im umgekehrten Fall zunehmen, da andernfalls der Gleichheitssatz und mit ihm die Vergünstigungsgerechtigkeit verletzt ist.⁶⁸³ Zudem steigen mit dem Ausmaß der Vergünstigung auch die Anforderungen an das Vergünstigungsbedürfnis.⁶⁸⁴

Im Fall der Verschonungsregelung des § 8d KStG ist das Ausmaß der Vergünstigung die Umqualifizierung sämtlicher Verlustvorträge in fortführungsgebundene Verlustvorträge, § 8d Abs. 1 S. 6 KStG. Eine weitere Vergünstigung sieht § 8d KStG nicht vor, so dass das Ausmaß der Begünstigung unabhängig von dem Bedürfnis der Begünstigung weder zunimmt noch

681 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 161.

682 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77.

683 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77.

684 Hey in: Tipke/Lang, § 19, Rz. 77 mit Verweis auf BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (179 ff. und 200 ff.) m.w.N.

abnimmt. Die Steuervergünstigung des § 8d KStG ist daher grundsätzlich sachgerecht bemessen.

Problematisch ist allerdings die fehlende Abstimmung zwischen den vom Verlustuntergang des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bedrohten und durch § 8d KStG verschonten Verluste. Erzielte beispielsweise eine Verlustkörperschaft im Zeitraum nach einem unterjährig schädlichen Beteiligungserwerb Verluste, erhöhen diese den fortführungsgebundenen Verlustvortrag, obwohl sie nicht vom Verlustuntergang des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bedroht sind.⁶⁸⁵

[3] Zwischenergebnis

Der Gesetzgeber möchte mit § 8d KStG Start-up-Unternehmen begünstigen. Die Auswahl dieses begünstigten Personenkreises erfolgt beliebig. Denn nicht nur Start-up-Unternehmen unterliegen einem Verlustuntergang, wenn die Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel nicht anwendbar sind. Die Auswahl des begünstigten Personenkreises ist somit nicht zielgenau, so dass die durch § 8d KStG eingetretenen Ungleichbehandlungen sich nicht mit dem wirtschaftspolitischen Förderungs- und Lenkungszweck der Norm rechtfertigen lassen.

bb. Missbrauchsvermeidung

Grundsätzlich ist die Missbrauchsvermeidung ein legitimer Zweck, um Ungleichbehandlungen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG zu rechtfertigen.⁶⁸⁶ Hinsichtlich der Erfassung von missbräuchlichen Gestaltungen darf sich der Gesetzgeber typisierender Regelungen bedienen. Fraglich ist allerdings, wie im Rahmen von § 8d KStG der typische Missbrauchsfall gekennzeichnet ist.

Ursprünglich war die Nutzung von Mantelkäufen steuerlich zulässig.⁶⁸⁷ Der Mantelkauf stellte nach Auffassung des BFH keinen allgemeinen Missbrauchsfall i.S. des § 42 Abs. 2 S. 1 AO dar. Allein das Motiv Steuern zu sparen mache eine Gestaltung nicht unangemessen und damit missbräuchlich.⁶⁸⁸ Demgemäß war eine Körperschaft mangels einer speziellen Missbrauchsvermeidungsvor-

685 Ebenso *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (580); *Neyer*, BB 2016, S. 928 (931); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (14).

686 St. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 126 m.w.N.

687 *Haarmann*, IStR 2018, S. 561 (571).

688 BFH, Urteil vom 21.8.2012 – VIII R 32/09, BStBl. II 2013, S. 16.

schrift nicht daran gehindert, ein verlustreiches Engagement aufzugeben und sich einem anderen, gewinnträchtigeren Gesellschaftszweck zuzuwenden. In gleicher Weise konnte sie eine weitere Tätigkeit ausüben, um dadurch Verluste, die in der Vergangenheit angefallen sind, abzuziehen. Dies führte dazu, dass der Gesetzgeber den Verlust der wirtschaftlichen Identität als Missbrauchsfall gesetzlich verankerte, indem er die speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften des § 8 Abs. 4 KStG a.F. sowie dessen Nachfolgeregelung § 8c Abs. 1 S. 1 KStG einführte. Dies war aufgrund des (in § 42 Abs. 1 S. 2 AO explizit genannten) Lex-specialis-Grundsatzes möglich, wonach spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften⁶⁸⁹ gegenüber der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO vorrangig sind.⁶⁹⁰

Das BVerfG vertrat in seiner Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. die Auffassung, dass der „typische“ zu vermeidende Missbrauchsfall im Rahmen des Verlustabzugsystems von Körperschaften der sog. Mantelkauf ist. Der typische Missbrauchsfall des Mantelkaufs ist nach der Rechtsprechung des BVerfG dadurch gekennzeichnet, dass ein Investor Anteile an einer Körperschaft (Nr. 1), die über steuerliche Verlustvorträge (Nr. 2) verfügt, aber mangels Geschäftsbetrieb und nennenswerten Betriebsvermögens sonst nur einen leeren Mantel darstellt (Nr. 3), erwirbt und der Investor diese mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität füllt, um die Verluste steuerlich nutzbar zu machen (Nr. 4).⁶⁹¹

§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG erfasst tatbestandlich zwei der eben genannten Voraussetzungen eines Mantelkaufs, namentlich den Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft (Nr. 1) mit steuerlichen Verlustvorträgen (Nr. 2) durch einen Investor.

Ob diese mit § 8 Abs. 4 KStG a.F. bzw. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. intendierte typische Missbrauchsvermeidung durch § 8d KStG fortgeführt werden soll, ist unklar. So erläutert der Gesetzgeber in der Begründung zum Gesetzentwurf

689 Da es sich bei dem Verlust der wirtschaftlichen Identität nach der Rechtsprechung des BFH allerdings um keinen allgemeinen Missbrauchsfall handelt, bezeichnet *Haarmann* (IStR 2018, S. 561 (571)) die speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften als Missliebigeitsklauseln.

690 Mithilfe der speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften zieht der Gesetzgeber damit die Grenzen des Missbrauchs, vgl. BFH, Urteil vom 18.12.2013 – I R 25/12, BFH/NV 2014, S. 904 m.w.N.

691 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 128.

des § 8d KStG nicht, welchen typischen Missbrauchsfall er vermeiden möchte. Er führte aus, dass mithilfe § 8d KStG das „fortbestehende gesetzgeberische Ziel“ der Unterbindung des Handels mit steuerlichen Verlusten „zuverlässig“ umgesetzt werden soll.⁶⁹² Zusätzlich spricht er von der Vermeidung von „zweckwidrigen Inanspruchnahmen“ bzw. von „zweckwidrigen Gestaltungen“.⁶⁹³ Konkretisierungen, was unter zweckwidrigen Inanspruchnahmen zu verstehen ist bzw. was zweckwidrige Gestaltungen sind, nimmt der Gesetzgeber nicht vor.

Da der schädliche Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ein Tatbestandsmerkmal des § 8d KStG ist, stellt der Mantelkauf grundsätzlich auch den typischen Missbrauchsfall für § 8d KStG dar. Durch die Anknüpfung an § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sind zwei der Voraussetzungen des Mantelkaufs auch für Zwecke der Rechtfertigungsprüfung des § 8d KStG erfüllt. Somit bedarf es im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung des § 8d KStG nur noch der Überprüfung, ob die übrigen Tatbestandsmerkmale des § 8d KStG die verbleibenden Voraussetzungen des Mantelkaufs erfüllen. Dies sind die Erfassung einer Körperschaft ohne Geschäftsbetrieb und nennenswertes Betriebsvermögen (d.h. leerer Mantel) (Nr. 3) sowie die Nutzung der Verlustvorträge mithilfe einer durch den Investor zugeführten neuen, gewinnträchtigen Aktivität (Nr. 4).

cc. Verlust der wirtschaftlichen Identität

Die gesetzgeberische Grundannahme ist, dass sich bei Nichterfüllung der in § 8d KStG genannten Voraussetzungen die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft ändert. Die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft wird im KStG nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ändert sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nicht allein aufgrund eines Anteilseignerwechsels. Dies kommt sowohl im Beschluss des BVerfG vom 29. März 2017⁶⁹⁴ zur Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. als auch im Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29. August 2017⁶⁹⁵ zur Verfassungs-

692 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

693 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13 und 14.

694 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 133 m.w.N.

695 FG Hamburg, Beschluss vom 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, S. 1906.

widrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG deutlich zum Ausdruck. Vielmehr knüpft der Wechsel der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft jedenfalls auch, wenn nicht sogar nur an den Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen an.⁶⁹⁶ Insoweit müssen für einen Verlust der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden.

Der Unternehmensgegenstand ist gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG sowie § 23 Abs. 3 Nr. 2 AktG zwingender Bestandteil des Gesellschaftsvertrags einer GmbH bzw. der Satzung einer AG und beschreibt deren Tätigkeitsbereich.⁶⁹⁷ Die Festlegung des Unternehmensgegenstands dient nach außen der Kenntlichmachung der Körperschaft⁶⁹⁸ und nach innen der Abgrenzung des Handlungsbereichs der Geschäftsführung.⁶⁹⁹ Er wird aufgrund von § 10 Abs. 1 GmbHG bzw. § 39 Abs. 1 AktG im Handelsregister veröffentlicht. Für die Änderung des Unternehmensgegenstands einer GmbH bedarf es gem. § 53 Abs. 1 GmbHG eines Gesellschafterbeschlusses. Dieser Beschluss muss nach § 53 Abs. 2 S. 1 GmbHG notariell beurkundet werden und bedarf einer qualifizierten Mehrheit von 75 % der abgegebenen Stimmen der Gesellschafter. Daneben können in dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag noch weitere Erfordernisse verlangt werden, § 53 Abs. 2 S. 2 GmbHG. Die Änderung des Unternehmensgegenstands in der Satzung einer AG bedarf gem. § 179 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 und 2 AktG eines Beschlusses der Hauptversammlung, der die qualifizierte Mehrheit von 75 % des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals voraussetzt. Insoweit liegt die Entscheidung über den Unternehmensgegenstand einer GmbH und AG jeweils bei den Anteilseignern der Verlustkörperschaft.

Allerdings wird nicht allein auf die Verhältnisse der Anteilseigner abgestellt. Vielmehr findet zur Bestimmung des Verlusts der wirtschaftlichen Identität das für die Ausübung des Unternehmensgegenstands notwendige Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft ebenfalls Berücksichtigung. Der Begriff des Betriebsvermögens wird in den Steuergesetzen gleichfalls nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des BFH gehören zum Betriebsvermögen nur *„solche Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen oder ihrer Art nach diesem zu dienen*

696 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 133 m.w.N.

697 Cziupka in: Scholz, § 3 GmbHG, Rn. 9; Seibt in: Schmidt/Lutter, § 23 AktG, Rz. 32.

698 BGH, Beschluss vom 3.11.1980 – II ZB 1/79, DB 1981, S. 466.

699 Bayerisches OLG, Beschluss vom 22.6.1995 – 3 Z BR 71/95, GmbHR 1995, S. 722.

bestimmt sind".⁷⁰⁰ Das Betriebsvermögen spiegelt damit die Verwendung der durch die Gesellschafter zugeführten Mittel wider und ändert sich, sofern für einen geänderten Unternehmensgegenstand andere Wirtschaftsgüter notwendig werden. Das Betriebsvermögen ist somit ebenfalls ein Maßstab, ob sich der Unternehmensgegenstand und damit die wirtschaftliche Identität einer Verlustkörperschaft ändern.

c. Überprüfung der relevanten Rechtfertigungsgründe im Einzelnen

Die festgestellten relevanten Ungleichbehandlungen in den Vergleichsgruppen 1 bis 3 stellen überwiegend auf dieselben Tatbestandsmerkmale ab und unterscheiden sich vorwiegend im relevanten Beobachtungszeitraum. Vergleichsgruppe 1 betrifft den vorlaufenden Beobachtungszeitraum, Vergleichsgruppe 2 den Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum und Vergleichsgruppe 3 den nachlaufenden Beobachtungszeitraum. Im Gegensatz zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG hat die Verschonungsregelung des § 8d KStG nicht nur ein Tatbestandsmerkmal, sondern mehrere. Ob die Rechtfertigungsgründe „Zweck der Missbrauchsvermeidung“ und „Verlust der wirtschaftlichen Identität“ im Zusammenhang mit den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des § 8d KStG jeweils herangezogen werden können, wird nachfolgend überprüft.

aa. Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb

Zunächst wird überprüft, ob das Tatbestandsmerkmal *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* die festgestellte Ungleichbehandlung rechtfertigen kann, weil dieses Tatbestandsmerkmal eine Missbrauchsvermeidung bezweckt [1] und/oder hierdurch verhindert wird, dass der Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] eintritt.

[1] Missbrauchsvermeidung

[a] Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb

§ 8d KStG setzt das Unterhalten und die Fortführung desselben Geschäftsbetriebs voraus. Die Voraussetzung denselben Geschäftsbetrieb bewirkt zweierlei: Es soll eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnen aus nacheinander oder

700 BFH, Urteil vom 22.12.1955 – IV 537/54 U, BStBl. II 1956, S. 172.

zeitgleich betriebenen verschiedenen Geschäftsbetrieben verhindert werden.⁷⁰¹ Deutlich wird dies durch die weitere Einschränkung gem. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG, wonach nur Verluste aus einem ununterbrochen fortgeführten Geschäftsbetrieb zukünftig abziehbar sind.⁷⁰² Körperschaften mit mehreren Geschäftsbetrieben werden insoweit von der Verschonung des § 8d KStG ausgeschlossen.⁷⁰³ Weiterhin werden Körperschaften mit nur einem einzigen Geschäftsbetrieb von der Verschonung ausgeschlossen, sofern sich dieser Geschäftsbetrieb (beispielsweise aufgrund von strukturellen Gegebenheiten) im vorlaufenden Beobachtungszeitraum verändert hat oder sich im nachlaufenden Beobachtungszeitraum ändern wird. Die Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* wird somit als korrelatives Tatbestandsmerkmal zum Tatbestandsmerkmal „leerer Mantel“ im Rahmen des typischen Missbrauchsfalls herangezogen und betrifft sowohl den vor- als auch den nachlaufenden Beobachtungszeitraum. Dies, weil eine Verlustkörperschaft, die stets denselben Geschäftsbetrieb unterhält, zu keiner Zeit einen leeren Mantel darstellt. Somit dient die Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* der Umsetzung der dritten Voraussetzung des Mantelkaufs.

Das Tatbestandsmerkmal *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* stellt sicher, dass auch die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs wirksam vermieden wird. Dies insoweit, als ein etwaiger Investor die Verlustkörperschaft mit keiner neuen, gewinnträchtigen Tätigkeit ausstatten kann, da hierdurch andernfalls nicht mehr ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Stattet der Investor die Verlustkörperschaft mit einer neuen Tätigkeit aus, führt eine solche Veränderung zu einem schädlichen Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG. Insbesondere können hierdurch das schädliche Ereignis der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG) sowie die *Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs* (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG) vorliegen.

701 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

702 *Ortmann-Babel/Bolik*, DB 2016, S. 2984.

703 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (121); *Hackemann* in: Mössner/Seeger, § 8d KStG, Rn. 54; *Röder*, DStR 2017, S. 1737 (1740).

[b] Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben

Es stellt sich die Frage, warum Körperschaften mit mehreren fortgeführten Geschäftsbetrieben von der Verlustverschonung ausgeschlossen werden.⁷⁰⁴

Denn eine solche Einschränkung steht grundsätzlich im Widerspruch zu § 8 Abs. 2 KStG, wonach alle Einkünfte einer Körperschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Insoweit ist fraglich, ob diese Einschränkung noch der Missbrauchsvermeidung dient und sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert.

Der Mantelkauf setzt den Erwerb eines leeren Verlustmantels voraus. Unterhält eine Körperschaft mindestens einen aktiven Geschäftsbetrieb, liegt qua Definition kein leerer Verlustmantel vor. Eine Begrenzung auf nur einen einzigen Geschäftsbetrieb ist der Definition zum Mantelkauf grundsätzlich nicht zu entnehmen. Dennoch geht der Gesetzgeber bei § 8d KStG davon aus, dass bei Vorliegen mehrerer Geschäftsbetriebe keine Verlustverschonungswürdigkeit vorliegt. Dies überzeugt nicht. Es macht keinen Unterschied, ob eine Verlustkörperschaft ihren einzigen oder mehrere Geschäftsbetriebe verändert, sofern jede Änderung von den schädlichen Ereignissen in § 8d Abs. 2 KStG erfasst wird, und zwar unabhängig davon, ob diese Änderung nur einen oder mehrere Geschäftsbetriebe betrifft. Körperschaften mit mehreren Geschäftsbetrieben sind nicht per se missbrauchsverdächtiger als Körperschaften mit nur einem Geschäftsbetrieb. Das Unterhalten von mehreren Geschäftsbetrieben allein indiziert keine missbräuchliche Gestaltung, denn hierfür kann es vielfältige Gründe⁷⁰⁵ geben, die nicht regelmäßig in der

704 Ebenso *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1294); Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (121); a.A. *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2186 f.; *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2846); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (11); *Zinowsky/Jochimsen*, StBp 2017, S. 35 (37); *Mirbach*, KÖSDI 2017, S. 20330 (20336); *Suchanek/Rüsch* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8d KStG, Anm. 23 (292. EL 6/2019); *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 39 (96. EL 6/2019); *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 38 (146. EL 2/2019); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 11 (139. EL 7/2017), nach deren Auffassung eine Körperschaft nur einen Geschäftsbetrieb haben kann, der um neue Aktivitäten so umfangreich erweitert wird, dass der Geschäftsbetrieb seinen Charakter nach § 8d Abs. 1 S. 2 und 3 KStG verändert.

705 Beispielsweise die Nutzung eines Wirtschaftsguts in zwei Geschäftsbetrieben bzw. Teilbetrieben (z.B. eine Marke), die als funktional wesentliche Betriebsgrundlage einer steuerneutralen Spaltung einer Körperschaft in zwei Steuersubjekte als Spaltungshindernis entgegensteht, vgl. BMF, Schreiben vom 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 15.08.

Intention bestehen, die Verluste des einen Geschäftsbetriebs mit den Gewinnen des anderen Geschäftsbetriebs zu verrechnen.

Fraglich ist daher, ob der Gesetzgeber mit dem Kriterium *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten hat. Dies, weil die Vorteile einer Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen müssen.⁷⁰⁶ Eine zulässige Typisierung setzt demgemäß voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.⁷⁰⁷

Würde der Gesetzgeber mehrere Geschäftsbetriebe als von § 8d KStG erfasst ansehen, stellt sich die Frage, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn beispielsweise einer von mehreren Geschäftsbetrieben ein- oder ruhendgestellt wird oder einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird. Resultieren die Verluste aus ausschließlich einem Geschäftsbetrieb, sind sie diesem eindeutig zuordenbar. Erzielen mehrere Geschäftsbetriebe Verluste und wird einer dieser Geschäftsbetriebe eingestellt, stellt sich die Frage der konkreten Verlustzuordnung. Weder die steuerliche Gewinnermittlung gem. § 8 Abs. 2 KStG noch § 8d KStG sehen eine getrennte Gewinnermittlung bei mehreren Geschäftsbetrieben vor. Dies berücksichtigt, erscheint der Fokus des Gesetzgebers auf nur einen einzigen Geschäftsbetrieb sinnvoll. Trotzdem werden Körperschaften mit mehreren Geschäftsbetrieben von der Verlustverschonung ausgeschlossen; es kommt zu Härten und Ungerechtigkeiten.

Mit einer sog. „geschäftsbetriebsindividuellen“ Verlustuntergangsregelung könnten diese Härten und Ungerechtigkeiten verhindert werden. Eine vergleichbare Vorschrift findet sich bei der Abspaltung eines verlustreichen Teilbetriebs in § 15 Abs. 3 UmwStG. Bei einer Abspaltung mindern sich steuerliche Verluste der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht. Mit dem Abstellen auf die gemeinen Werte der den einzelnen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Wirtschaftsgüter bedarf es

706 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 108 m.w.N.

707 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 108 m.w.N.

keiner zusätzlichen manipulations- und missbrauchsanfälligen⁷⁰⁸ getrennten Gewinnermittlung. Die Regelung des § 15 Abs. 3 UmwStG verdeutlicht damit, dass eine dahingehende Ermittlung und Aufteilung von Verlusten grundsätzlich administrierbar ist.

Das Tatbestandsmerkmal *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* orientiert sich somit nicht realitätsgerecht am typischen Missbrauchsfall. Der Gesetzgeber hat mit dem Merkmal keinen typischen Missbrauchsfall für eine generalisierende Regelung zugrunde gelegt. Eine Vermeidung von Missbräuchen ist auch gewährleistet, wenn auf „dieselben“ Geschäftsbetriebe anstatt auf *denselben Geschäftsbetrieb* abgestellt wird. Sofern dieselben Geschäftsbetriebe fortgeführt werden, entspricht die den Verlustabzug begehrende Körperschaft derjenigen Körperschaft, der die Verluste entstanden sind. Die durch die Einschränkung auf *denselben Geschäftsbetrieb* ausgelöste Ungleichbehandlung lässt sich folglich nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigen, da insoweit die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten sind.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

[a] Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb

Gem. der Begründung im Gesetzentwurf soll § 8d KStG Körperschaften die Möglichkeit eröffnen, Verluste unabhängig von einem schädlichen Beteiligungserwerb nutzen zu können, solange sie ihren bisherigen Geschäftsbetrieb fortführen.⁷⁰⁹ Der Gesetzgeber nimmt zwar in seiner Begründung zum Gesetzentwurf keinen expliziten Bezug zum Verlust der wirtschaftlichen Identität. Allerdings wird mit der Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* sowie mit den schädlichen Ereignissen i.S. des § 8d Abs. 2 KStG zum Ausdruck gebracht, dass jede Änderung des Unternehmensgegenstands einer Verlustkörperschaft zum endgültigen Verlustuntergang führt, da jede Veränderung des Geschäftsbetriebs zu einem schädlichen Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG, § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG oder § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG führt.

708 So *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 101 (66. EL 7/2018).

709 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

§ 8d KStG stellt nicht explizit auf das Betriebsvermögen einer Verlustkörperschaft ab. Insoweit lässt sich anhand von Veränderungen des Betriebsvermögens nicht feststellen, ob sich zugleich die wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft verändert hat. Es ist allerdings davon auszugehen, dass sich das Betriebsvermögen im Fall eines schädlichen Ereignisses i.S. des § 8d Abs. 2 KStG wesentlich ändert. Demgemäß werden mit dem Tatbestandsmerkmal *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* Körperschaften bei Verlust ihrer wirtschaftlichen Identität von der Verlustverschonung nach § 8d KStG ausgeschlossen.

[b] Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben

Es stellt sich gleichfalls die Frage, ob Körperschaften mit mehreren, unverändert fortgeführten Geschäftsbetrieben im Vergleich zu Körperschaften mit ausschließlich demselben Geschäftsbetrieb von der Verlustverschonung ausgeschlossen sind. Die Existenz von mehreren Geschäftsbetrieben führt nicht per se zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität. Der Verlust der wirtschaftlichen Identität tritt nur ein, wenn eine Verlustkörperschaft ihren Unternehmensgegenstand und ihr Betriebsvermögen ändert, unabhängig davon, ob sie nur einen einzigen oder mehrere Geschäftsbetriebe unterhält. Eine Veränderung des Unternehmensgegenstands und Betriebsvermögens wird von den in § 8d Abs. 2 KStG genannten schädlichen Ereignissen erfasst. Insoweit ist eine Einschränkung auf *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* für Zwecke des Verlusts der wirtschaftlichen Identität nicht notwendig.

Führt die Verlustkörperschaft ihren einzigen oder mehrere Geschäftsbetriebe unverändert fort, führt dies zu keinem Verlust der wirtschaftlichen Identität. Insofern ist das Abstellen auf *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* nicht zielgenau; es wird nicht der typische Fall des Verlusts der wirtschaftlichen Identität erfasst. Hinsichtlich der Frage der zulässigen wirtschaftlichen Identität wird insoweit auf die Ausführungen zum Zweck der Missbrauchsvermeidung verwiesen.⁷¹⁰ Eine geschäftsbetriebsindividuelle Verlustuntergangsregelung – wie beispielsweise bei der Abspaltung eines verlustreichen Teilbetriebs in § 15 Abs. 3 UmwStG – könnte isoliert den Verlust der wirtschaftlichen Identität

710 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.aa.[1][b].

wirksam erfassen. Der Gesetzgeber hat somit ebenfalls die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten.

[3] Zwischenergebnis

Die aufgrund der Einschränkung auf *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* festgestellte Ungleichbehandlung lässt sich weder nach dem Zweck der Missbrauchsvermeidung noch nach dem Verlust der wirtschaftlichen Identität rechtfertigen und verstößt insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

bb. Einstellung des Geschäftsbetriebs

Ob das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG durch die sachlichen Gründe Missbrauchsvermeidung [1] und/oder Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] gerechtfertigt ist, wird nachfolgend überprüft.

Dabei wird berücksichtigt, dass das schädliche Ereignis *Einstellung des Geschäftsbetriebs* in § 8d KStG in drei unterschiedlichen Varianten aufgegriffen wird. Zum einen darf eine Verlustkörperschaft für eine Verschonung von Verlustuntergängen gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 KStG den Geschäftsbetrieb nicht im vorlaufenden Beobachtungszeitraum eingestellt haben (Variante 1). Zum anderen dürfen die zu verschonenden Verluste gem. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG nicht von einer Einstellung eines Geschäftsbetriebs aus der Zeit vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum stammen (Variante 2). Schließlich darf nach der Umqualifizierung von Verlustvorträgen in fortführungsgebundene Verlustvorträge der Geschäftsbetrieb im nachlaufenden Beobachtungszeitraum nach § 8d Abs. 2 S. 1 KStG nicht eingestellt werden (Variante 3).

Demgemäß werden die Varianten 1 und 2, da sie auf derselben Ratio basieren, nachfolgend unter [a] Verlusterhalt gemeinsam überprüft. Variante 3 wird unter [b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags geprüft.

[1] Missbrauchsvermeidung

[a] Verlusterhalt

Wird ein Geschäftsbetrieb im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) eingestellt, erfüllt die Verlustkörperschaft nicht die Voraussetzung *ausschließ-*

lich denselben Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG. Denn sie unterhält in diesem Fall entweder zwei Geschäftsbetriebe, namentlich denselben Geschäftsbetrieb und einen weiteren, eingestellten Geschäftsbetrieb, oder nur einen Geschäftsbetrieb, der allerdings eingestellt wurde. Die Verlustverschonung scheidet in beiden Fällen der Variante 1 an der Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG und nicht an Variante 1. Insoweit nimmt Variante 1 keinen Bezug dazu, ob ein leerer Mantel vorliegt.

Im Fall von Variante 2 unterhält eine nach § 8d KStG verschonungswürdige Verlustkörperschaft mit eingestelltem Geschäftsbetrieb im Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum bzw. davor mindestens zwei Geschäftsbetriebe, den eingestellten Geschäftsbetrieb und einen aktiven verschonungswürdigen Geschäftsbetrieb. Insoweit liegt kein leerer Mantel vor.

Die Voraussetzung *Ausstattung mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität* lässt sich bei Variante 1 und 2 nicht überprüfen. Denn diese Voraussetzung des Mantelkaufs beginnt erst ab dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs. Damit ist die Ausstattung einer Verlustkörperschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität vollständig losgelöst von dem eingestellten Geschäftsbetrieb im Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb.

Die durch die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) sowie davor (Variante 2) ausgelösten Ungleichbehandlungen lassen sich damit nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigen.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

In Abgrenzung zur *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG führt die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* (Variante 3) im nachlaufenden Beobachtungszeitraum dazu, dass eine Verlustkörperschaft ihren einzigen Geschäftsbetrieb aufgibt und im Ergebnis gar keinen Geschäftsbetrieb mehr unterhält. Der Geschäftsbetrieb wird dabei mit dem Ziel der Beendigung abgewickelt. Hierfür wird regelmäßig das Betriebsvermögen veräußert und werden die liquiden Mittel zur Tilgung der Verbindlichkeiten verwendet. Eine Verlustkörperschaft mit einem eingestellten

Geschäftsbetrieb verfügt – je nach Abwicklungsstand – über kein nennenswertes Betriebsvermögen mehr. Wurde der Geschäftsbetrieb (vollständig) eingestellt und das Betriebsvermögen vollständig veräußert, stellt die Körperschaft nur noch einen leeren Mantel dar. § 8d Abs. 2 S. 1 KStG umfasst somit die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs (leerer Verlustmantel).

Die Voraussetzung Ausstattung der Verlustkörperschaft mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität spiegelt sich in § 8d Abs. 2 S. 1 KStG nicht unmittelbar wider. Die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum führt zwar dazu, dass die Verlustkörperschaft nur noch einen leeren Mantel darstellt. Dieser leere Mantel kann bei einer Liquidation der Verlustkörperschaft auch nicht mehr mit einer gewinnträchtigen Aktivität ausgestattet werden. Ob jedoch die Verlustkörperschaft nach der Einstellung tatsächlich liquidiert wird und somit nicht mehr zur Revitalisierung zur Verfügung steht, wird im Rahmen des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG nicht überprüft. Fraglich ist, ob der Gesetzgeber hiervon typisierend ausgehen darf. Denn der leere Verlustmantel könnte in der Zukunft durch eine neue, gewinnträchtige Aktivität wieder revitalisiert werden, ohne dass zugleich ein Fall der *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG vorliegt. „Zusätzlich“ i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG setzt nämlich voraus, dass bereits ein Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Die Aufnahme eines Geschäftsbetriebs einer Verlustkörperschaft ohne Geschäftsbetrieb (weil eingestellt) stellt hingegen kein schädliches Ereignis dar, da der Gesetzgeber nur die *Einstellung des Geschäftsbetriebs* vor dem schädlichen Beteiligungserwerb insoweit sanktionieren möchte, als die Verluste eines eingestellten Geschäftsbetriebs mit diesem untergehen.

Damit erfasst das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum wirksam Missbrauchsfälle. Der Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigt als sachlicher Grund die durch das Tatbestandsmerkmal des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG ausgelöste Ungleichbehandlung. Das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum verstößt damit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

[a] Verlusterhalt

Im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) sowie davor (Variante 2) muss eine Verlustkörperschaft ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten. Unterhielt sie mehrere Geschäftsbetriebe und wurde einer davon eingestellt, fällt sie schon nicht in den Anwendungsbereich des § 8d KStG.

§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 KStG und § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG betrachten dabei ausschließlich den Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb. In diesem Zeitraum werden gem. § 8 Abs. 2 KStG die Einkünfte sämtlicher Geschäftsbetriebe einer Verlustkörperschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt. Es findet ggf. eine Verlustverrechnung im Rahmen der Einkünfteermittlung statt. Auf die Änderung der wirtschaftlichen Identität kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Diese ist erst von Belang, wenn ein schädlicher Beteiligungserwerb stattgefunden hat. Hierzu wird nach der Ratio des § 8d KStG die wirtschaftliche Identität des Geschäftsbetriebs jeweils vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb miteinander verglichen. Hat sich die wirtschaftliche Identität des Geschäftsbetriebs vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb nicht geändert, entspricht die Verlustquelle demjenigen Geschäftsbetrieb, der Gewinne für den Verlustabzug erwirtschaftet hat. Ist die Verlustquelle hingegen nicht der zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs unterhaltene einzige Geschäftsbetrieb, sondern vielmehr ein bereits eingestellter Geschäftsbetrieb, liegt keine wirtschaftliche Identität zwischen Verlustquelle und Verlustnutzung vor.

Das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) sowie davor (Variante 2) erfasst somit wirksam Fälle einer geänderten wirtschaftlichen Identität. Der Verlust der wirtschaftlichen Identität rechtfertigt insoweit als sachlicher Grund die durch das Tatbestandsmerkmal ausgelösten Ungleichbehandlungen. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 KStG und § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG verstoßen damit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Die durch das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum ausgelöste Ungleichbehandlung (Variante 3) wird bereits durch den Zweck der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt.⁷¹¹ Die nachfolgende Prüfung erfolgt daher hilfsweise.

Die Einstellung eines Geschäftsbetriebs stellt eine grundlegende Veränderung der Verlustkörperschaft dar. Die Einstellung des einzigen Geschäftsbetriebs im nachlaufenden Beobachtungszeitraum führt dazu, dass sich der Unternehmensgegenstand der Verlustkörperschaft ändert, da nicht mehr eine werbende Tätigkeit und die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr verfolgt wird, sondern die Abwicklung des Betriebsvermögens. Die Verlustkörperschaft kann zwar nach der *Einstellung des Geschäftsbetriebs* grundsätzlich fortbestehen. Sie wird entweder als leerer Mantel auf unbestimmte Zeit – z.B. als Vorratsgesellschaft – fortgeführt oder sie wird später durch eine neue Tätigkeit und einen neuen Unternehmensgegenstand revitalisiert. In beiden Fällen sind der Unternehmensgegenstand und damit die wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft jedoch nicht mehr identisch mit dem Unternehmensgegenstand vor der *Einstellung des Geschäftsbetriebs*. Das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum erfasst damit wirksam Fälle einer geänderten wirtschaftlichen Identität.

[3] Zwischenergebnis

Der Verlust der wirtschaftlichen Identität rechtfertigt als sachlicher Grund die durch das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* ausgelöste Ungleichbehandlung. § 8d Abs. 2 S. KStG verstößt damit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

cc. Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs

Bei der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* werden gleichfalls drei unterschiedliche Varianten aufgegriffen: Die Verlustkörperschaft darf für eine Verschonung von Verlusten gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) sowie gem. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG in dem Zeitraum vor Beginn des vorlaufenden Beobachtungs-

711 Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.bb.[1][b].

zeitraums (Variante 2) den Geschäftsbetrieb nicht ruhendgestellt haben. Wird im nachlaufenden Beobachtungszeitraum der Geschäftsbetrieb ruhendgestellt, führt dies gem. § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG zu einem Untergang der fortführungsgebundenen Verlustvorträge (Variante 3).

Nachfolgend wird überprüft, ob die durch das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* eintretende Ungleichbehandlung durch die sachlichen Gründe Zweck der Missbrauchsvermeidung [1] und/oder Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] gerechtfertigt ist.

[1] Missbrauchsvermeidung

Das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* knüpft an die ununterbrochene Fortführung des Geschäftsbetriebs an.⁷¹² Anhand der dritten Voraussetzung des Mantelkaufs zeigt sich der Unterschied zwischen der Ruhendstellung und der Einstellung des Geschäftsbetriebs. Im Unterschied zur Einstellung des Geschäftsbetriebs wird der Geschäftsbetrieb bei der Ruhendstellung nicht endgültig eingestellt, d.h. gar kein Geschäftsbetrieb mehr unterhalten. Vielmehr wird der Geschäftsbetrieb nur zeitweise eingestellt und im Anschluss wieder fortgeführt. Eine Verlustkörperschaft mit einem ruhendgestellten Geschäftsbetrieb unterhält insoweit einen Geschäftsbetrieb und benötigt zur Fortsetzung das Betriebsvermögen.

Wird ein Geschäftsbetrieb im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) oder zuvor (Variante 2) ruhendgestellt, erfüllt die Verlustkörperschaft nicht die Voraussetzung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG. Denn sie unterhält in diesem Fall entweder zwei Geschäftsbetriebe, namentlich denselben Geschäftsbetrieb und einen weiteren, ruhendgestellten Geschäftsbetrieb, oder nur einen ruhendgestellten Geschäftsbetrieb. Die Verlustkörperschaft ist schon nicht mehr verschonungswürdig. Wird ein Geschäftsbetrieb im nachlaufenden Beobachtungszeitraum ruhendgestellt (Variante 3), gibt es zudem keinen Missbrauch,⁷¹³ da kein veränderter Ge-

712 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

713 Ebenso *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (582); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 573 (574); *Wernicke* in: *Lademann*, § 8d KStG, Anm. 94 (66. EL 7/2018).

schäftsbetrieb vorliegt und damit keine anderweitige Verlustnutzung möglich ist.⁷¹⁴

Damit erfasst das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* nicht die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs, wonach eine Verlustkörperschaft einen leeren Verlustmantel darstellen muss, d.h. keinen Geschäftsbetrieb mehr unterhält und kein nennenswertes Betriebsvermögen hat.

Darüber hinaus spiegelt sich das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* auch nicht in dem Merkmal der Zuführung einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität wider, da es ausschließlich an die Ruhendstellung und nicht an die der Ruhendstellung nachfolgende Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs anknüpft.

Das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1), vor diesem Zeitraum (Variante 2) sowie im nachfolgenden Beobachtungszeitraum (Variante 3) erfasst normativ nicht den typischen Missbrauchsfall Verlustmantel. Die durch eine *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* ausgelösten Ungleichbehandlungen lassen sich damit nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigen. Das Tatbestandsmerkmal verstößt insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 KStG (Variante 1), § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG (Variante 2) und § 8d Abs. 2 Nr. 1 KStG (Variante 3) erfassen jeweils Körperschaften, die ihren Geschäftsbetrieb nach einer Ruhendstellung in gleicher Weise wieder aufnehmen. Üblicherweise sind dies Körperschaften mit saisonalen Geschäftsbetrieben. Als Beispiel dient die Baubranche, die im Winter witterungsbedingt ihre Baustellen und damit ihren Geschäftsbetrieb zwangsweise ruhen lässt. Regelmäßig sind derartige Unterbrechungen nicht nur von unbeachtlich kurzer Dauer, wenn die Mitarbeiter in den Wintermonaten entlassen und im Frühjahr wiederingestellt werden,⁷¹⁵ um die noch nicht abgeschlossenen Bauprojekte durch dieselben Mitarbeiter im Frühjahr

714 Brandis in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 53 (146. EL 2/2019).

715 Alternativ könnte in solchen Fällen das sog. Saison-Kurzarbeitergeld (Nachfolgeregelung des sog. Schlechtwettergelds sowie Winterausfallgelds) eine ganzjährige Beschäftigung in der Baubranche sicherstellen, eingeführt durch das Gesetz zur Förderung der ganzjährigen Beschäftigung vom 1.4.2006, BGBl. I 2006, S. 926.

fertigzustellen. Gleiches gilt bei Unterbrechungen des Geschäftsbetriebs aufgrund unvorhergesehener und abwendbarer Ereignisse wie Brand, Einbruch, Wasser-, Sturm- oder Elementarschaden. In diesen Fällen können die Tätigkeiten vorübergehend nicht ausgeübt werden, weil Gebäude saniert, Maschinen repariert oder Einrichtungen und Waren neu beschafft werden müssen. Auch beabsichtigte Betriebsunterbrechungen wie beispielsweise mehrwöchige Betriebsferien oder Kurzarbeit führen zur Tatbestandsverwirklichung des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 KStG (Variante 1), § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG (Variante 2) und § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG (Variante 3).

Die vorgenannten Beispiele zeigen, dass bei einer *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* regelmäßig derselbe Geschäftsbetrieb wieder aufgenommen wird. Dennoch geht der Gesetzgeber unwiderlegbar davon aus, dass im Fall der Ruhendstellung (und Wiederaufnahme desselben Geschäftsbetriebs) der Verlust der wirtschaftlichen Identität der Verlustkörperschaft eintritt. Ein dahingehendes Verständnis erfasst jedoch nicht den typischen Fall und ist auch nicht sachgerecht. Dies insbesondere, weil der Unternehmensgegenstand und das Betriebsvermögen bei der Ruhendstellung und Wiederaufnahme identisch bleiben und gerade nicht geändert werden. Wird nach der Wiederaufnahme ein anderer Geschäftsbetrieb fortgeführt, ruht der Geschäftsbetrieb nicht. Vielmehr wird er eingestellt und ein neuer Geschäftsbetrieb erstmalig aufgenommen. Ein solcher Fall wird jedoch von § 8d Abs. 2 S. 1 KStG (*Einstellung des Geschäftsbetriebs*) bzw. von § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG (*Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung*) erfasst.

Die unwiderlegbare Vermutung, dass nach Ruhendstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs ein anderer Geschäftsbetrieb vorliegt, überschreitet die Grenzen zulässiger Typisierung⁷¹⁶. Die durch das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* ausgelösten Ungleichbehandlungen können nicht mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität gerechtfertigt werden, so dass das Tatbestandsmerkmal insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

716 So auch *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 94 (66. EL 7/2018), der auch vermutet, dass das schädliche Ereignis der Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs im Konzept der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“ nicht vorgesehen war, da es in deren Bericht (FR 2017, S. 113) nicht erwähnt wurde.

dd. Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung

Das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* bedeutet die Änderung des Unternehmensgegenstands und/oder die Änderung der tatsächlichen Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs. Es unterscheidet zwei Varianten: *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) und *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum aufgrund von § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG (Variante 2).

Beide Varianten werden daraufhin überprüft, ob sie normativ die Missbrauchsvermeidung [1] und den Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] erfassen und somit die festgestellte Ungleichbehandlung rechtfertigen können. Variante 1 wird unter [a] Verlufterhalt und Variante 2 unter [b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags geprüft.

[1] Missbrauchsvermeidung

Das schädliche Ereignis *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG soll verhindern, dass Verluste eines Geschäftsbetriebs in einer anderen Geschäftstätigkeit des Geschäftsbetriebs verrechnet werden. In solch einem Fall würde der den Verlustabzug geltend machende Geschäftsbetrieb nicht mit dem Geschäftsbetrieb übereinstimmen, der den Verlust erwirtschaftet hat. Das schädliche Ereignis *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* ist insoweit mit der Einstellung des bisherigen und der Aufnahme eines neuen Geschäftsbetriebs vergleichbar.⁷¹⁷

[a] Verlufterhalt

Wird dem einzigen Geschäftsbetrieb eine andersartige Zweckbestimmung zugeführt, unterhält die Verlustkörperschaft weiterhin einen Geschäftsbetrieb und hat nennenswertes Betriebsvermögen. Obgleich der bisherige Geschäftsbetrieb im Rahmen der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* eingestellt wird, wird im Zeitpunkt der Einstellung zugleich ein neuer Ge-

717 Bericht der Arbeitsgruppe, FR 2017, S. 113 (125), mit Verweis auf die BFH-Urteile vom 5.6.2007 – I R 106/05 und I R 9/06, BStBl. II 2008, S. 986 und 988; *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 107 (139. EL 7/2017), wonach dies ein Paradebeispiel für den Kauf eines Verlustmantels sei.

schäftsbetrieb aufgenommen. Insoweit besteht kein leerer Mantel. Die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs, wonach kein Geschäftsbetrieb unterhalten wird und kein nennenswertes Betriebsvermögen besteht, wird durch das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum somit nicht normativ erfasst.

Die Zuführung einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität stellt im Übrigen nur einen Missbrauchsfall dar, wenn die Ausstattung durch einen Investor, der den schädlichen Beteiligungserwerb auslöst, erfolgt. Wird eine neue gewinnträchtige Aktivität durch die Gesellschaft selbst, d.h. nicht durch einen Dritten (neuer Investor) zugeführt, ist dies unschädlich für die Verlustnutzung. Dies bestätigt § 8 Abs. 2 KStG, wonach Einkünfte aller Geschäftsbetriebe Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs hat bei Variante 1 somit keine Relevanz.

Die durch das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum ausgelöste Ungleichbehandlung lässt sich nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigen.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum erfüllt nicht die dritte Voraussetzung eines Mantelkaufs, weil das Tatbestandsmerkmal nicht den leeren Mantel erfasst.⁷¹⁸

Grundsätzlich stellt das schädliche Ereignis *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* nicht darauf ab, ob der Geschäftsbetrieb nach der Zuführung der andersartigen Zweckbestimmung Gewinne erzielt. Allerdings wird dem Geschäftsbetrieb regelmäßig aus betriebswirtschaftlicher Sicht gerade deshalb eine andersartige Zweckbestimmung zugeführt, um zukünftig wieder Gewinne zu erwirtschaften. Wird nach einem schädlichen Beteiligungserwerb eine neue, gewinnträchtige Aktivität zugeführt, wird typischerweise angenommen, dass dies zur Verlustverrechnung zugunsten des neuen Investors erfolgt ist. Die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs, also die Ausstattung mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität, wird durch das Tatbestandsmerkmal erfasst.

718 Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.dd.[1][a].

Da die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum lediglich die vierte Voraussetzung, jedoch nicht die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs erfüllt, erfasst das Tatbestandsmerkmal sowohl Missbrauchs- als auch Nichtmissbrauchsfälle. Der Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigt somit nicht die durch das Tatbestandsmerkmal ausgelöste Ungleichbehandlung.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

[a] Verlufterhalt

Wird der von § 8d Abs. 1 S. 1 KStG vorausgesetzte Geschäftsbetrieb im vorlaufenden Beobachtungszeitraum einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt, werden die Verluste der Verlustkörperschaft aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG nicht verschont. Die Ratio der Regelung ist, dass der Geschäftsbetrieb zum Zeitpunkt des Verlustabzugs wirtschaftlich mit dem identisch sein muss, der die Verluste erwirtschaftet hat. Wird dem Geschäftsbetrieb eine andersartige Zweckbestimmung zugeführt, ist dies im vorlaufenden Beobachtungszeitraum aufgrund des Verlustverrechnungsgebots gem. § 8 Abs. 2 KStG jedoch zunächst unbeachtlich. Es ist vielmehr erst im Zeitpunkt des Verlustabzugs, also im nachlaufenden Beobachtungszeitraum, relevant. Dies, weil die veränderte Zweckbestimmung im vorlaufenden Beobachtungszeitraum dazu führt, dass keine wirtschaftliche Identität zwischen dem Geschäftsbetrieb besteht, der den Verlustabzug begehrt, und demjenigen Geschäftsbetrieb, dem die Verluste im vorlaufenden Beobachtungszeitraum entstanden sind.

Der Verlust der wirtschaftlichen Identität rechtfertigt nicht die durch das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum ausgelöste Ungleichbehandlung. Das Tatbestandsmerkmal verstößt insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Der Verlust der wirtschaftlichen Identität stellt auf die Änderung des Unternehmensgegenstands und des Betriebsvermögens ab. Auf die Änderung des Unternehmensgegenstands und des Betriebsvermögens ist nach der Auffassung des Gesetzgebers auch bei der *Zuführung einer andersartigen*

Zweckbestimmung im nachlaufenden Beobachtungszeitraum abzustellen. Insoweit führt die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* aufgrund derselben Kriterien stets zum Verlust der wirtschaftlichen Identität.

[3] Zwischenergebnis

Der Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigt weder die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vor- noch im nachlaufenden Beobachtungszeitraum. Die durch das Tatbestandsmerkmal ausgelöste Ungleichbehandlung im vorlaufenden Beobachtungszeitraum wird auch nicht durch den Verlust der wirtschaftlichen Identität gerechtfertigt. Anders ist dies allerdings im nachlaufenden Beobachtungszeitraum.

Das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Hingegen verstößt die *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

ee. Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs

Auch bei dem Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* sind zwei Varianten zu unterscheiden. Zum einen das schädliche Ereignis im vorlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG (Variante 1). Zum anderen die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im nachlaufenden Beobachtungszeitraum, die gem. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 3 KStG zum Untergang der fortführungsgebundenen Verlustvorträge führt (Variante 2).

Beide Varianten werden nachfolgend dahingehend überprüft, ob sie normativ den sachlichen Grund Zweck der Missbrauchsvermeidung [1] und Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] erfassen und somit die festgestellte Ungleichbehandlung rechtfertigen können. Variante 1 wird unter [a] Verlufterhalt und Variante 2 unter [b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags geprüft.

[1] Missbrauchsvermeidung

Das schädliche Ereignis *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG bezweckt, dass Verluste nicht mit Gewinnen aus einem weiteren Geschäftsbetrieb verrechnet werden.

Die Abgrenzung zwischen einer (unschädlichen) Ausdehnung eines bestehenden (einzigen) Geschäftsbetriebs und einer (schädlichen) Erweiterung des Geschäftsbetriebs um einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb ist anhand der in § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG genannten Kriterien vorzunehmen.⁷¹⁹ Ob die dort genannten Kriterien eine trennscharfe Abgrenzung ermöglichen, ist (wie gezeigt) zweifelhaft.⁷²⁰ Dies zeigt folgendes ungeklärtes Beispiel: Die Verlustkörperschaft gründet eine Tochtergesellschaft, die mit einem Geschäftsbetrieb ausgestattet wird. Fraglich ist, ob bereits das erstmalige Halten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft einen schädlichen zusätzlichen Geschäftsbetrieb darstellt.⁷²¹

[a] Verlusterhalt

Das schädliche Ereignis *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum erfasst Fälle, in denen eine Verlustkörperschaft neben ihrem einzigen Geschäftsbetrieb einen weiteren, neu aufgenommenen Geschäftsbetrieb unterhält. Im Ergebnis unterhält die Verlustkörperschaft somit zwei Geschäftsbetriebe und fällt aufgrund § 8d Abs. 1 S. 1 KStG (*ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb*) schon nicht in die Verlustverschonungsregelung. Da § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG auf einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb abstellt, existieren in diesem Fall

719 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

720 Der Bundesrat bat die Bundesregierung im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens daher in einer Prüfbitte um „klarstellende“ Formulierungen, vgl. Stellungnahme des Bundesrats vom 4.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BR-Drs. 544/16 (B), S. 3. Die Bundesregierung antwortete hierauf, dass sie der Bitte um Prüfung nachkommen werde, vgl. Gegenäußerung der Bundesregierung vom 16.11.2016 zur Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10348, S. 3. Mangels Änderungen im Gesetzgebungsverfahren bzw. Ausführungen in den Gesetzesunterlagen wurde dieser Bitte nicht entsprochen, so auch *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (290).

721 So *Neyer*, FR 2016, S. 928 (932) und *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 71 (96. EL 6/2019), siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.gg.[2].

mindestens zwei Geschäftsbetriebe, d.h. der bisherige sowie ein zusätzlicher. Insoweit spiegelt sich das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum hinsichtlich der dritten Voraussetzung des Mantelkaufs nicht wider.

Auf die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs kommt es im Ergebnis nicht an, wenn die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im vorlaufenden Beobachtungszeitraum und damit nicht nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgt. Insoweit ist die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im vorlaufenden Beobachtungszeitraum aufgrund der Regelung des § 8 Abs. 2 KStG unschädlich. Im Übrigen widerspricht das Tatbestandsmerkmal dem Verlustverrechnungsgebot des § 8 Abs. 2 KStG.

Folglich lässt sich die durch das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum ausgelöste Ungleichbehandlung nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung rechtfertigen.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum verfolgt das vom Gesetzgeber festgesetzte Ziel, die Verluste einer Körperschaft mit nur demselben Geschäftsbetrieb durch § 8d KStG zu verschonen.⁷²² Die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs erfasst das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum gleichfalls nicht, da § 8d Abs. 1 S. 1 KStG die Fortführung desselben Geschäftsbetriebs verlangt.

Wird demselben Geschäftsbetrieb im nachlaufenden Beobachtungszeitraum ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb zugeführt, erfüllt dieser Umstand grundsätzlich die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs, wobei einschränkend gilt, dass der aufgenommene zusätzliche Geschäftsbetrieb tatsächlich Gewinne erzielt, die mit den Verlusten des bisher einzigen Geschäftsbetriebs verrechnet werden können. Allerdings geht der Gesetzgeber – wie im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* – typisierend davon aus, dass ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb nur aufgenommen wird, um zukünftig Gewinne zu erzielen. Dass ein zusätzlich

722 Ebenso Neumann/Heuser, GmbHR 2017, S. 281 (290).

aufgenommener Geschäftsbetrieb nicht sofort Gewinne erwirtschaftet, sondern Anfangsverluste erleiden kann, ist nicht atypisch, wenn aus betriebswirtschaftlicher Sicht lediglich in der Totalperiode Gewinne erzielt werden sollen. Somit erfüllt das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs.

Die *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum erfüllt nicht die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs. Das Tatbestandsmerkmal erfasst damit sowohl Missbrauchs- als auch Nichtmissbrauchsfälle und rechtfertigt nicht die ausgelöste Ungleichbehandlung.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

Nach der Auffassung des Gesetzgebers soll sich das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* auch an den für das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* relevanten Kriterien „Änderung des Unternehmensgegenstands bzw. der wirtschaftlichen Zweckbestimmung“ orientieren.⁷²³

[a] Verlufterhalt

Für Zwecke der Verlustverrechnung nach § 8 Abs. 2 KStG ist die *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* grundsätzlich unschädlich. Diese wird erst schädlich, wenn die Verlustkörperschaft eine Verlustverschonung nach § 8d KStG begehrt. Denn der Gesetzgeber erachtet nur eine Verlustkörperschaft mit einem einzigen Geschäftsbetrieb für verschonungswürdig. Die Hintergründe hierfür sind unklar, wenn man berücksichtigt, dass mehrere Geschäftsbetriebe im vorlaufenden Beobachtungszeitraum nicht per se zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität führen. Der Verlust der wirtschaftlichen Identität tritt nur dann ein, wenn eine Verlustkörperschaft ihre bisherigen Geschäftsbetriebe nicht mehr fortführt. Nur in diesem Fall ändert sich der Unternehmensgegenstand der Verlustkörperschaft. Anhand des Tatbestandsmerkmals *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum kann der Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht beurteilt werden, solange

723 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

nur eine Verlustkörperschaft mit einem einzigen Geschäftsbetrieb von § 8d KStG erfasst wird.

Das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum und die durch die Einschränkung auf ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb ausgelöste Ungleichbehandlung erfasst normativ nicht den Verlust der wirtschaftlichen Identität und verstößt insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Die *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum führt dazu, dass sich die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs ändert. Damit verbunden ist (aus gesellschaftsrechtlicher Sicht) auch die Änderung des Unternehmensgegenstands, so dass hierdurch stets ein Verlust der wirtschaftlichen Identität eintritt. Das Tatbestandsmerkmal erfasst damit den Verlust der wirtschaftlichen Identität.

[3] Zwischenergebnis

Das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraum kann nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden.

Eine Rechtfertigung durch den Verlust der wirtschaftlichen Identität im vorlaufenden Beobachtungszeitraum scheidet aus, so dass das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Der Verlust der wirtschaftlichen Identität rechtfertigt hingegen als sachlicher Grund die durch das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum ausgelöste Ungleichbehandlung und verstößt damit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

ff. Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

Das schädliche Ereignis *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* hat zeitlich bezogen dreifache Relevanz. Gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG ist eine Verlustkörperschaft verlustverschonungsunwürdig, wenn sie sich im vorlaufenden Beobachtungszeitraum an einer Mitunternehmerschaft beteiligt

hat (Variante 1). War die Verlustkörperschaft bereits zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, ist sie aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG ebenfalls nicht verschonungswürdig (Variante 2). Beteiligt sich eine Verlustkörperschaft im nachlaufenden Beobachtungszeitraum an einer Mitunternehmerschaft, gehen die zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvorträge aufgrund von § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG unter (Variante 3).

Ob das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* normativ die sachlichen Gründe Zweck der Missbrauchsvermeidung [1] und/oder den Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] erfasst und damit die festgestellte Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist, wird nachfolgend überprüft.

Die Rechtfertigungsprüfung wird dabei für die genannten Varianten separat durchgeführt. Da die Varianten 1 und 2 auf derselben Ratio basieren, werden diese unter [a] Verlufterhalt überprüft. Variante 3 wird unter [b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags geprüft.

[1] Missbrauchsvermeidung

Beteiligt sich eine Verlustkörperschaft an einer Mitunternehmerschaft, werden ihr als Mitunternehmerin gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG die anteiligen steuerlichen Einkünfte der Mitunternehmerschaft zugerechnet (sog. Transparenzprinzip). Auf die Art der Mitunternehmerschaft kommt es nicht an.⁷²⁴ Sie kann originär gewerblich tätig i.S. des § 15 Abs. 2 EStG, kraft Abfärbung gewerblich tätig i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder gewerblich geprägt i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein.⁷²⁵

724 Ebenso *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 121 (139. EL 7/2017).

725 Die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersG stellt keine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft dar, so auch *Moser/Witt*, *DStZ* 2017, S. 235 (239); *Brandis* in: *Blümich*, § 8d KStG, Rz. 53 (146. EL 2/2019) und *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 118 (139. EL 7/2017). Ebenso werden PersG mit Freistellungsbetriebsstätten im Ausland, die Beteiligung an einer sog. Treuhand-KG (entsprechend der Rechtsprechung des BFH qualifiziert eine Treuhand-KG nicht als Mitunternehmerschaft, da ihr Vermögen und ihre Einkünfte für steuerliche Zwecke deren Gesellschafter zugerechnet werden, vgl. BFH, Urteil vom 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, S. 751) sowie Komplementäre einer KGaA (nach der sog. Wurzel-Theorie des BFH (Urteil vom 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, S. 881) qualifiziert der Komplementär einer KGaA ebenfalls nicht als Mitunternehmer, so dass eine solche Beteiligung ebenfalls unschädlich ist, vgl. *Suchanek/Rüsch*, *Ubg* 2017, S. 7 (13); *Brandis* in: *Blümich*, § 8d KStG, Rz. 53 (146. EL 2/2019); *Wernicke* in: *Lademann*, § 8d KStG, Anm. 109 (66. EL 7/2018)) nicht von den Regelungen erfasst, vgl. *Wernicke* in: *Lademann*,

Die von der Mitunternehmerschaft zugerechneten Einkünfte, die im Rahmen der Einkünfteermittlung der Verlustkörperschaft verrechnet werden, können positiv oder negativ sein. Für gewerbsteuerliche Zwecke werden diese Einkünfte allerdings insoweit korrigiert, als diese im Fall von positiven Einkünften gem. § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt bzw. im Fall von negativen Einkünften gem. § 8 Nr. 8 GewStG hinzugerechnet werden. Hintergrund ist, dass Mitunternehmerschaften als selbstständige Gewerbebetriebe i.S. des § 2 Abs. 1 S. 1 i.V.m. S. 2 GewStG der individuellen Gewerbsteuerpflicht unterliegen und eine transparente Besteuerung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft auf der Ebene des Mitunternehmers ausscheidet. Andernfalls würde eine doppelte Besteuerung des mitunternehmerischen Gewerbeertrags mit Gewerbsteuer resultieren. Somit kommt es für gewerbsteuerliche Zwecke weder im vor- noch im nachlaufenden Beobachtungszeitraum zu einer Verrechnung von positiven und negativen Gewerbeerträgen einer Mitunternehmerschaft mit positiven und negativen Gewerbeerträgen der Verlustkörperschaft.⁷²⁶

Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie die Verschonungsregelungen der Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG), Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG) und Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) finden gem. § 10a S. 10 1. Hs GewStG bei doppel- oder mehrstöckigen Mitunternehmerschaften mit Körperschaften als unmittelbare bzw. mittelbare Mitunternehmer Anwendung. Mitunternehmerschaften können jedoch für gewerbsteuerliche Zwecke keinen fortführungsgebundenen Verlustvortrag in Anspruch nehmen, da § 10a S. 10 2. HS GewStG die Anwendung des § 8d KStG explizit ausschließt.⁷²⁷ Insoweit ist festzuhalten, dass eine missbräuchliche Verlustverrechnung nur für körperschaftsteuerliche Zwecke denkbar ist.⁷²⁸

§ 8d KStG, Anm. 109 (66. EL 7/2018). Darüber hinaus fallen mittelbare Beteiligungen an Mitunternehmerschaften über nicht organschaftlich eingebundene Tochterkörperschaften mangels Einkünftezurechnung ebenfalls nicht unter die Regelung, vgl. *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2189); *Förster/von Cölln*, DStR 2017 S. 8 (12); *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (290); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 68 (96. EL 6/2019).

726 Statt vieler *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971).

727 Siehe auch *Engelen/Bärsch*, *Der Konzern* 2017, S. 22 (25); *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1086) und *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8d KStG, Rz. 27 (126. EL 9/2017), nach deren Auffassung die Regelung daher eine überschießende Wirkung hat.

728 Eine Unterscheidung in eine missbräuchliche Verlustverrechnung für körperschaftsteuerliche Zwecke und eine nichtmissbräuchliche intransparente Besteuerung für gewerbsteuerliche Zwecke nimmt § 8d KStG jedoch nicht vor, vgl. *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2189); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (13); *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S.

[a] Verlufterhalt

Die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs stellt darauf ab, ob die Verlustkörperschaft einen leeren Verlustmantel, d.h. eine Körperschaft ohne Geschäftsbetrieb und ohne nennenswertes Betriebsvermögen, darstellt. Fraglich ist, ob das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) und der Zeit davor (Variante 2) sich in der dritten Voraussetzung des Mantelkaufs widerspiegelt.

Denkbar ist zum einen, dass die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* bei der Verlustkörperschaft zu einer *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* oder hinsichtlich eines bestehenden Geschäftsbetriebs zu einer *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* führt. Aufgrund der Einschränkung des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG mit *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* wäre die Verlustkörperschaft in beiden Fällen bereits von der Verlustverschonungsregelung ausgeschlossen.

Zum anderen ist denkbar, dass die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* zu keiner *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* bzw. nicht zur Veränderung des bisherigen Geschäftsbetriebs führt. In diesem Fall ist die Verschonung nach § 8d KStG davon abhängig, ob die Verlustkörperschaft *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum unterhält. Folglich hat das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* keine Relevanz hinsichtlich des Vorliegens von mindestens einem Geschäftsbetrieb und damit bei der Prüfung der dritten Voraussetzung des Mantelkaufs.

Die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs, also die Ausstattung der Verlustkörperschaft mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität, hat gleichfalls keine Relevanz hinsichtlich des vorlaufenden Beobachtungszeitraums (Variante 1) oder der Zeit davor (Variante 2).⁷²⁹ Insoweit kommt der vierten Voraussetzung des Mantelkaufs im Rahmen des Tatbestandsmerkmals *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) und

1083 (1086); Engelen/Bärsch, Der Konzern 2017, S. 22 (26); Pauli, FR 2017, S. 663 (668); Niemeyer/Lemmen, DStZ 2017, S. 679 (685). Nicht wenige Stimmen im Schrifttum sprechen sich daher für eine Beschränkung für lediglich körperschaftsteuerliche Zwecke aus, statt vieler Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 70 (96. EL 6/2019) m.w.N.

729 Siehe hierzu die Ausführungen bei den anderen schädlichen Ereignissen.

in der Zeit davor (Variante 2) keine Bedeutung zu. Aus steuersystematischer Sicht stellt das Tatbestandsmerkmal – wie die anderen schädlichen Ereignisse – einen Widerspruch zum Verlustverrechnungsgebot des § 8 Abs. 2 KStG dar.

Das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) und in der Zeit davor (Variante 2) erfasst normativ nicht die Missbrauchsvermeidung, so dass die durch das Tatbestandsmerkmal festgestellte Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt ist.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Aufgrund der Ergebniszurechnung aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kann eine Verlustkörperschaft im nachlaufenden Beobachtungszeitraum positive Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft mit ihrem körperschaftsteuerlichen fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnen. Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich bei einer solchen Verlustverrechnung um eine zweckwidrige Gestaltung.⁷³⁰ Das schädliche Ereignis *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* soll eine solche Verrechnung vermeiden und verfolgt insoweit ein vergleichbares Ziel wie das schädliche Ereignis *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs*.⁷³¹

Das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum hat dabei jedoch keinen Bezug zu der dritten Voraussetzung des Mantelkaufs. Dies, weil § 8d Abs. 2 KStG bereits voraussetzt, dass derselbe Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG im nachlaufenden Beobachtungszeitraum nicht durch ein schädliches Ereignis – hier *Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs* oder *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* – verändert wird. Führt die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum zu keinem schädlichen Ereignis, da die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* keinen zusätzlichen Geschäftsbetrieb darstellt oder einen solchen auch nicht verändert, spiegelt es sich – wie im vorlaufenden Beobachtungszeitraum und davor – nicht in der dritten Voraussetzung des Mantelkaufs wider.

730 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

731 Wernicke in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 106 (66. EL 7/2018).

Die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs, also die Ausstattung der Verlustkörperschaft mit einer neuen, gewinnträchtigen Tätigkeit durch den Investor nach dem schädlichen Beteiligungserwerb, wird durch das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* nicht unmittelbar erfasst. Denn die Verlustkörperschaft wird nicht mit einer Tätigkeit, sondern mit einer *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* ausgestattet, die ihrerseits für steuerliche Zwecke zur anteiligen Zurechnung von Einkünften führt. Sofern man hiervon absieht, ist festzustellen, dass das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum nicht danach unterscheidet, ob die Mitunternehmerschaft Gewinne erzielt, um überhaupt eine (missbräuchliche) Verrechnung mit den fortführungsgebundenen Verlusten zu ermöglichen.⁷³² Die bloße Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, unabhängig von Wesentlichkeitsschwellen wie Beteiligungsquote und -dauer oder Größe der Mitunternehmerschaft, ist ausreichend.⁷³³ Damit erfasst das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum sowohl missbräuchliche Fälle⁷³⁴ (bei positiven Einkünften der Mitunternehmerschaft) als auch nichtmissbräuchliche⁷³⁵ Fälle (bei negativen Einkünften der Mitunternehmerschaft).⁷³⁶ Fraglich ist daher, ob der Gesetzgeber die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten hat. Dies weil, die Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen müssen.⁷³⁷ Insoweit setzt eine zulässige Typisie-

732 Ebenso *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 67 (96. EL 6/2019).

733 *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1087); *Lang* in: Bott/Walter, § 8d KStG, Rz. 66 (126. EL 9/2017).

734 In der Literatur wird ebenfalls kritisiert, dass ein Geschäftsbetrieb in einer ausgegliederten Mitunternehmerschaft zwar unverändert fortgeführt werden könnte, die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft jedoch per se schädlich sei, vgl. *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1086); *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 69 (96. EL 6/2019). In diesem Zusammenhang bleibt anzumerken, dass eine Ausgliederung nach § 24 UmwStG einen auf die Mitunternehmerschaft übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erfordert. Insoweit würde bereits eine Ausgliederung zu einer Veränderung des bisherigen Geschäftsbetriebs der übertragenden Verlustkörperschaft führen und als schädliches Ereignis des § 8d Abs. 2 S. 1 oder S. 2 Nr. 1-3 KStG qualifizieren.

735 Ebenso *Förster*, Stellungnahme vom 20.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986, 18/10348), S. 6; *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (13); *Pauli*, FR 2017, S. 663 (668); *Rode*, FR 2018, S. 344 (346), nach dessen Auffassung das Tatbestandsmerkmal zur Vermeidung von Mantelkäufen nicht erforderlich erscheint.

736 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 67 (96. EL 6/2019).

737 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 108 m.w.N.

rung voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.⁷³⁸

Die durch die Typisierung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten hätte der Gesetzgeber mit einem schlichten Verrechnungsverbot von Gewinnen aus Mitunternehmerschaften vermeiden können.⁷³⁹ Ein solches Verrechnungsverbot von Einkünften aus Mitunternehmerschaften existiert beispielsweise für Verluste eines Kommanditisten aus Mitunternehmerschaften, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1 S. 1 KStG). Anders als im Zusammenhang mit der *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* müsste eine getrennte Gewinnermittlung nicht gesetzlich normiert werden, da die Einkünfte von Mitunternehmerschaften gem. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 a) AO ohnehin gesondert und einheitlich festgestellt werden.

Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob jede *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* ausschließlich für Zwecke einer Verlustnutzung eingegangen wird. Vielmehr existieren vielfältige Gründe für eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft. Insbesondere für Start-up-Unternehmen, Joint Ventures oder die Erschließung neuer Geschäftsfelder, die in einer separaten Rechtsform betrieben werden, stellt die Mitunternehmerschaft ein attraktiveres Vehikel als eine Körperschaft dar. Hierfür sprechen vor allem gesellschaftsrechtliche Vorteile wie die fehlende Mindesteinlage oder unkomplizierte Gründungsvorschriften.

Unklar ist, wie vielen Verlustkörperschaften eine Verlustverschonung durch § 8d KStG aufgrund des Tatbestandsmerkmals *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum verwehrt wird. Sollte die Verschonungsregelung des § 8d KStG bei 99 % der betroffenen Fälle nicht anwendbar sein,⁷⁴⁰ ist davon auszugehen, dass nicht nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Verlustkörperschaften von der Typisierung betroffen ist. Es

738 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 108 m.w.N.

739 Ebenso *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2189); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 573 (576); *Pauli*, FR 2017, S. 663 (668).

740 *Rödter* in: *JbFAStR 2017/2018*, 2017, S. 99 (117); *Rödter/Schumacher*, Ubg 2018, S. 5 (6).

sprechen daher gewichtige Gründe gegen eine zulässige Typisierung. Der Gesetzgeber hat mit dem Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* eine abstrakte Missbrauchsgefahr statt den typischen Missbrauchsfall zugrunde gelegt und damit die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten.

Das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum erfasst nicht ausschließlich missbräuchliche Mantelkäufe. Die durch das Tatbestandsmerkmal ausgelöste Ungleichbehandlung kann damit nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

Im Rahmen der Besteuerung nach dem Transparenzprinzip werden einer Verlustkörperschaft zwar für körperschaftsteuerliche Zwecke die Einkünfte aus der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* anteilig zugerechnet, allerdings geht kein Sachsubstrat von der Mitunternehmerschaft auf die Verlustkörperschaft über.⁷⁴¹ Dies, weil die Mitunternehmerschaft gem. § 124 HGB eigenes Vermögen hat und damit einen eigenen Gewerbebetrieb sowie eigenes Einkommen erzielt.⁷⁴² Es kommt insoweit lediglich zu einem Auseinanderfallen von Steuersubjekt und Subjekt der Einkünfteerzielung sowie zur Zurechnung fremder Einkünfte (sog. Zurechnungsthese).⁷⁴³ Demgemäß unterhält eine Mitunternehmerschaft einen eigenständigen Geschäftsbetrieb und hat getrennt von ihren Mitunternehmern einen selbständigen Unternehmensgegenstand und Betriebsvermögen. Es kommt aufgrund der Zurechnungsthese zu einem Auseinanderfallen der Besteuerung und der wirtschaftlichen Identität. Fraglich ist, ob sich durch eine *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* der Unternehmensgegenstand einer Verlustkörperschaft und/oder ihr Betriebsvermögen verändert.

Dies kann zum einen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht mit Blick auf die Notwendigkeit einer satzungsmäßigen Änderung des Unternehmensgegenstands beantwortet werden.

741 Ernst/Roth, Ubg 2017, S. 366 (373).

742 Hennrichs in: Tipke/Lang, § 10, Rz. 5.

743 Hennrichs in: Tipke/Lang, § 10, Rz. 14.

Die formelle Änderung des Unternehmensgegenstands im Gesellschaftsvertrag einer GmbH oder in der Satzung einer AG ist aus gesellschaftsrechtlicher Sicht nicht bei jeder tatsächlichen Änderung von Tätigkeitsbereichen erforderlich. Gelegentliche Überschreitungen der Tätigkeitsbereiche sollen ebenso wenig zur Satzungsänderung zwingen wie eine vorübergehende Unmöglichkeit, den satzungsmäßigen Gegenstand zu betreiben.⁷⁴⁴ Nur wenn beispielsweise die Beteiligung an anderen Unternehmen – unabhängig von deren Rechtsform – dauerhaft zum Tätigkeitsbereich einer Körperschaft gehört, muss sich dies für gesellschaftsrechtliche Zwecke im Unternehmensgegenstand widerspiegeln,⁷⁴⁵ wobei insoweit die Angabe „Beteiligung an anderen Unternehmen“ ausreichend ist und damit weder die Rechtsform noch die individuelle Firma des jeweiligen Unternehmens zu nennen sind.⁷⁴⁶ Umfasst demnach der Unternehmensgegenstand bereits die „Beteiligung an anderen Unternehmen“, ist eine formelle Änderung nicht notwendig. Hingegen ist eine formelle Änderung des Unternehmensgegenstands erforderlich, wenn sich die Verlustkörperschaft erstmalig an einer Mitunternehmerschaft beteiligt. Nicht jede tatsächliche Änderung des Unternehmensgegenstands setzt damit eine formelle Änderung voraus. Allerdings kommt es auf formelle Änderungen bei einem Übergang von einem operativen Unternehmen zu einem Holdingunternehmen an, da eine dahingehende Änderung eine Änderung im wesentlichen Tätigkeitsbereich darstellt.⁷⁴⁷ Im Ergebnis führt somit nicht jede Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zur Änderung des Unternehmensgegenstands.

Allerdings können nicht nur formelle Änderungen maßgeblich sein, sondern auch die tatsächliche wirtschaftliche Zweckbestimmung der Verlustkörperschaft.⁷⁴⁸ Die tatsächliche wirtschaftliche Zweckbestimmung einer Verlustkörperschaft stellt auf den tatsächlichen Geschäftsbetrieb ab. Es ist daher zu klären, ob die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* zugleich zur *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* führt. Sofern dies bejaht wird,

744 *Priester* in: Scholz, § 53 GmbHG, Rn. 134.

745 Statt vieler *Bayer* in: Lutter/Hommelhoff, § 3 GmbH, Rn. 10.

746 Z.B. OLG Frankfurt, Beschluss vom 12.11.1986 – 20 W 391/86, DB 1987, S. 38.

747 Z.B. OLG Stuttgart, Urteil vom 8.10.1999 – 20 U 59/99, BB 1999, S. 2316.

748 Diese Auffassung vertritt hinsichtlich des Branchenwechsels auch der Gesetzgeber, vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

liegt eine Änderung des Unternehmensgegenstands und mithin der Verlust der wirtschaftlichen Identität der Verlustkörperschaft vor. Hierzu werden jeweils die Anforderungen an beide Tatbestandsmerkmale gegenübergestellt.

Die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* setzt voraus, dass der Mitunternehmer Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerrisiko trägt.⁷⁴⁹ Mitunternehmerinitiative ist die Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen.⁷⁵⁰ Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen, oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen.⁷⁵¹ Mitunternehmerrisiko trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist.⁷⁵²

Der Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG verlangt eine nachhaltige, sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigung der Verlustkörperschaft. Damit unterscheiden sich die Tätigkeiten im Rahmen des Geschäftsbetriebs i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG von den Tätigkeiten eines Mitunternehmers im Rahmen der Mitunternehmerinitiative, wonach bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschaftsrechten genügt. Erstere hat nämlich höhere Anforderungen.

Zudem setzt die Betätigung des Geschäftsbetriebs eine Beteiligung am Gewinn und Verlust des Unternehmens voraus, wobei die Betätigungen des Geschäftsbetriebs i.S. § 8d Abs. 1 S. 3 KStG von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragen werden müssen. Hingegen setzt das Tragen des Mitunternehmerrisikos eine solche Gewinnerzielungsabsicht nicht voraus.

Darüber hinaus bestimmt sich der Geschäftsbetrieb nach § 8d Abs. 1 S. 4 KStG insbesondere nach den angebotenen Dienstleistungen oder Produkten, dem Kunden- und Lieferantenkreis, den bedienten Märkten und der Qualifikation

749 H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH 2012.

750 H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“ EStH 2012.

751 BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (769).

752 BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751.

der Arbeitnehmer. Hierauf kommt es jedoch weder bei der Mitunternehmerinitiative noch beim Mitunternehmerrisiko an. Insoweit ist festzustellen, dass an die *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* höhere Anforderungen gestellt werden als an die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft*. Mit der Entfaltung der Mitunternehmerinitiative und dem Tragen des Mitunternehmerrisikos aufgrund der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* wird damit nicht zugleich ein gesonderter, zusätzlicher Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG aufgenommen. Würde die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* zur Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs führen, wäre das Tatbestandsmerkmal des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG gegenüber den schädlichen Ereignissen *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* oder *Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs* redundant.

Ob sich durch die Beteiligung einer Verlustkörperschaft an einer Mitunternehmerschaft das Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft ändert, kann unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze beantwortet werden. Demnach hat die Verlustkörperschaft die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft nach der sog. Spiegelbildmethode in Höhe des Kapitalkontos der Verlustkörperschaft bei der Mitunternehmerschaft zu bilanzieren.⁷⁵³ Die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft entspricht den auf die Verlustkörperschaft entfallenden Anteilen an den aktiven und passiven Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft.⁷⁵⁴ Zwar führt die Beteiligung der Verlustkörperschaft an einer Mitunternehmerschaft nicht dazu, dass Sachsubstrat – d.h. einzelne Wirtschaftsgüter für steuerliche Zwecke – von der Mitunternehmerschaft auf die Verlustkörperschaft übergeht.⁷⁵⁵ Allerdings spiegeln sich die auf die Verlustkörperschaft entfallenden Anteile an den aktiven und passiven Wirtschaftsgütern im Beteiligungsansatz bei der Verlustkörperschaft wider. Beteiligt sich eine Verlustkörperschaft an einer Mitunternehmerschaft, verändern sich dem Grunde nach zum Zeitpunkt der Beteiligung die Bilanzposten der Verlustkörperschaft und infolgedessen das Betriebsvermögen. Es kommt zu einem sog. bilanziellen Aktivtausch, d.h. zu

753 BFH, Urteil vom 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, S. 1953 m.w.N.

754 BFH, Urteil vom 25.6.2014 – I R 29/13, BFH/NV 2015, S. 27.

755 A.A. Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, S. 1289 (1294), nach deren Auffassung sich das Sachsubstrat der Verlustkörperschaft nicht verändert und die vom Gesetzgeber vorgenommene Typisierung, dass die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft die wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft ändert, vertretbar erscheint.

einer vermögensneutralen⁷⁵⁶ Zunahme des Bilanzpostens „Anteile an verbundenen Unternehmen“ (§ 266 Abs. 2 A. III. Nr. 1 HGB) und korrespondierender Abnahme eines anderen Bilanzpostens auf der Aktivseite der Bilanz der Verlustkörperschaft (z.B. Guthaben bei Kreditinstituten). Das Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft ändert sich der Höhe nach, wenn es zu Veränderungen auf der Ebene der Mitunternehmerschaft im Rahmen der jährlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich i.S. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG kommt. Hierdurch verändert sich nicht nur unmittelbar das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft,⁷⁵⁷ sondern infolge der Bilanzierung der Beteiligung nach der Spiegelbildmethode auch mittelbar das Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft.

Die vorgenannten Ergebnisse zeigen aus gesellschaftsrechtlicher und steuerbilanzieller Sicht, dass sich der Unternehmensgegenstand und die tatsächliche wirtschaftliche Zweckbestimmung einer Verlustkörperschaft aufgrund einer *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im Einzelfall ändern können, ohne dass sich (i) tatsächlich der Unternehmensgegenstand ändert oder (ii) der Geschäftsbetrieb ändert bzw. ein neuer Geschäftsbetrieb aufgenommen wird. Darüber hinaus verändert sich das Betriebsvermögen einer Verlustkörperschaft aufgrund der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im Zeitpunkt der Gewinnzurechnungen von der Mitunternehmerschaft der Höhe nach.

Die Besonderheit beim Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* liegt an der Zurechnung von Einkünften. Durch eine *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* kann sich die Zurechnung von Einkünften verändern. Zur Prüfung der wirtschaftlichen Identität sollte daher nicht auf das Steuersubjekt Mitunternehmer, sondern vielmehr auf die Identität der Einkünfteerzielungssubjekte, d.h. die tatsächliche Verlustquelle und -nutzung, abgestellt werden.

[a] Verlusterhalt

Hat sich die Verlustkörperschaft im vorlaufenden Beobachtungszeitraum an einer Mitunternehmerschaft beteiligt (Variante 1) oder war sie bereits vor

756 Der Geschäftsvorfall ist vermögensneutral, da er sich nicht auf das Eigenkapital der Verlustkörperschaft auswirkt, vgl. *Hennrichs* in: *Tipke/Lang*, § 9, Rz. 23.

757 Das Betriebsvermögen erhöht sich, sofern die Mitunternehmerschaft Gewinne erzielt. Es mindert sich im Verlustfall.

Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums an einer Mitunternehmerschaft beteiligt (Variante 2), sagt dies zunächst nichts darüber aus, ob die durch § 8d KStG zu verschonenden Verluste aus der Mitunternehmerschaft stammen. Sie können entweder originär aus der Verlustkörperschaft oder aus der Mitunternehmerschaft stammen.

Stammen die Verluste originär aus der Verlustkörperschaft und werden sie mit Gewinnen verrechnet, die originär bei der Verlustkörperschaft entstanden sind, besteht eine Identität zwischen der den Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und der Verlustquelle. Dasselbe gilt für Verluste, die originär aus der Mitunternehmerschaft stammen und die mit Gewinnen, die originär bei der Mitunternehmerschaft entstanden sind, verrechnet werden.

Keine Identität zwischen der den Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und der Verlustquelle liegt hingegen vor, wenn die Verluste entweder originär (i) bei der Verlustkörperschaft entstanden sind, aber mit originären Gewinnen der Mitunternehmerschaft oder (ii) bei der Mitunternehmerschaft entstanden sind, aber mit originären Gewinnen der Verlustkörperschaft verrechnet werden.

Der Gesetzgeber schließt mit den Regelungen des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG (Variante 1) sowie § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG (Variante 2) Verlustkörperschaften insgesamt von der Verschonung durch § 8d KStG aus, die innerhalb des vorlaufenden Beobachtungszeitraums (Variante 1) oder davor (Variante 2) an Mitunternehmerschaften beteiligt waren. Er unterscheidet nicht, ob die Verluste originär bei der Verlustkörperschaft oder bei der Mitunternehmerschaft entstanden sind. Er hält die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft typisierend für schädlich.

Variante 1

Das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum stellt sicher, dass nur Verluste verschont werden, die originär bei der Verlustkörperschaft entstanden sind. Die wirtschaftliche Identität besteht allerdings lediglich bei Verlusten, die innerhalb des vorlaufenden Beobachtungszeitraums und nicht davor entstanden sind. Die Regelung des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG (Variante 1) stellt

daher die wirtschaftliche Identität zwischen der den Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und der Verlustquelle sicher.

Fraglich ist, ob die vom Gesetzgeber vorgenommene Typisierung zulässig ist. Diese setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.⁷⁵⁸

Die durch die Typisierung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten sind nicht nur unter Schwierigkeiten vermeidbar, wenn § 8d KStG ein Verrechnungsverbot für Verluste aus der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum berücksichtigen würde. Als Vorlage für ein Verrechnungsverbot kann die Regelung des § 15a EStG dienen. Danach könnten Verluste aus der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* zwar durch § 8d KStG verschont werden, wenn diese auch nur mit zukünftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet werden. Damit würde die wirtschaftliche Identität zwischen Verlustquelle und Verlustnutzung gewahrt. Eine dahingehende Regelung ließe sich auch auf einen längeren vorlaufenden Zeitraum ausdehnen, da auf die tatsächliche Verlustquelle abgestellt würde und nicht sämtliche Beteiligungen an Mitunternehmerschaften von der Verschonung durch § 8d KStG ausgeschlossen wären. Eine Regelung zum Verlustverrechnungsverbot kann auch für gewerbesteuerliche Zwecke auf der Ebene der Mitunternehmerschaft Anwendung finden und damit den oben beschriebenen Nachteil der Nichtanwendung von § 8d KStG für Gewerbeverluste der Mitunternehmerschaft beseitigen. Aufgrund von § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO könnten Verluste leicht administrierbar zugeordnet werden, da die Einkünfte der Mitunternehmerschaft ohnehin gesondert und einheitlich festgestellt werden. Damit wäre bereits die durch die Typisierung eintretende Härte ohne Schwierigkeiten vermeidbar.

Sollte die Verschonungsregelung des § 8d KStG bei 99 % der betroffenen Fälle nicht anwendbar sein,⁷⁵⁹ ist zudem davon auszugehen, dass nicht nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl an Verlustkörperschaften betroffen ist.

758 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 108 m.w.N.

759 Rödder in: JbFAStR 2017/2018, 2017, S. 99 (117); Rödder/Schumacher, Ubg 2018, S. 5 (6).

Mit dem Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) hat der Gesetzgeber somit die Grenzen der zulässigen Typisierung überschritten.⁷⁶⁰ Die durch das Tatbestandsmerkmal ausgelöste Ungleichbehandlung lässt sich nicht mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität rechtfertigen und verstößt damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Variante 2

Resultieren die zu verschonenden Verluste aus der Zurechnung der Einkünfte einer *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft*, die vor dem Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums aufgegeben wurde, ist eine Verschonung grundsätzlich möglich. Die den Verlustabzug begehrende Verlustkörperschaft entspricht in diesem Fall jedoch nicht mehr der Verlustquelle, da die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft aufgegeben wurde. Die wirtschaftliche Identität ist in diesem Fall also nicht gegeben.

§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG setzt voraus, dass die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums aufgegeben wird, und führt dazu, dass keine wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft mehr vorliegt.⁷⁶¹ Wäre die Verlustkörperschaft hingegen aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG nicht gezwungen die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* aufzugeben, sondern würde sie diese vielmehr fortführen können, würde die den Verlustabzug begehrende Körperschaft auch der Verlustquelle entsprechen.⁷⁶² Insoweit stellt die Fortführung der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* die wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft her.⁷⁶³

Die durch das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* ausgelöste Ungleichbehandlung lässt sich mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht rechtfertigen und verstößt damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.⁷⁶⁴

760 Ebenso Bergmann/Süß, DStR 2016, S. 2185 (2189); Keilhoff/Risse, FR 2016, S. 1085 (1087); Bakeberg/Krüger, BB 2016, S. 2967 (2971); Dörr/Reisich/Plum, NWB 2017, S. 573 (576); Pauli, FR 2017, S. 663 (668).

761 Ernst/Roth, Ubg 2017, S. 366 (373); Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, S. 1289 (1294 f.).

762 Neumann/Heuser, GmbHR 2017, S. 281 (283).

763 Ernst/Roth, Ubg 2017, S. 366 (373).

764 Ebenso Bergmann/Süß, DStR 2016, S. 2185 (2189); Keilhoff/Risse, FR 2016, S. 1085 (1087); Bakeberg/Krüger, BB 2016, S. 2967 (2971); Dörr/Reisich/Plum, NWB 2017, S. 573 (576); Pauli, FR 2017, S. 663 (668).

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Beteiligt sich eine Verlustkörperschaft im nachlaufenden Beobachtungszeitraum an einer Mitunternehmerschaft, werden ihr die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft anteilig zugerechnet. Es kann auf der Ebene der Verlustkörperschaft zu einer Verrechnung von fortführungsgebundenen Verlusten mit aus der Mitunternehmerschaft zugerechneten positiven Einkünften kommen. In einem solchen Fall entspricht die den Verlustabzug begehrenbegehrende Verlustkörperschaft nicht der Verlustquelle, es besteht keine wirtschaftliche Identität. Das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum stellt insoweit typisierend sicher, dass nur Verluste verrechnet werden können, die von derselben Verlustquelle erwirtschaftet wurden. § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG stellt damit die wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft sicher.

Die wirtschaftliche Identität würde allerdings bereits dann bestehen, wenn der Gesetzgeber Gewinne aus Mitunternehmerschaften nach Maßgabe eines Verlustverrechnungsverbots⁷⁶⁵ von einer Verrechnung mit fortführungsgebundenen Verlustvorträgen ausschließen würde. Nicht erforderlich, weil überschießend, ist die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* per se als schädliches Ereignis. Die mit dem Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum vorgenommene gesetzgeberische Typisierung ist insoweit nicht zulässig, da insbesondere eintretende Härten und Ungerechtigkeiten ohne Schwierigkeiten beispielsweise durch ein Verlustverrechnungsverbot vermieden werden könnten.⁷⁶⁶

[3] Zwischenergebnis

Die durch das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* ausgelöste Ungleichbehandlung lässt sich nicht mit dem Zweck des Verlusts der wirtschaftlichen Identität rechtfertigen. Das Tatbestandsmerkmal verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG.⁷⁶⁷

765 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff.[1][b].

766 Siehe hierzu im Ergebnis die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff.[1][b].

767 Ebenso *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2189); *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1087); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 573 (576); *Pauli*, FR 2017, S. 663 (668).

gg. Einnahmen einer Organträgerstellung

Das schädliche Ereignis *Einnahmen einer Organträgerstellung* umfasst drei verschiedene Varianten. Zum einen darf eine Verlustkörperschaft im vorlaufenden Beobachtungszeitraum gem. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG keine Organträgerstellung eingenommen haben (Variante 1). Darüber hinaus versagt § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG eine Verschonung, sofern eine Verlustkörperschaft zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums Organträger ist (Variante 2). Wurden Verluste in fortführungsgebundene Verluste umqualifiziert, gehen die zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvorträge gem. § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG unter, sofern die Verlustkörperschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb eine Organträgerstellung einnimmt (Variante 3).

§ 8d KStG enthält keine Regelungen zur Verschonung von Verlusten auf der Ebene einer Organgesellschaft.⁷⁶⁸ Eine Organgesellschaft kann daher hinsichtlich vororganschaftlicher körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge, vortragsfähiger Gewerbeverluste, Zinsvorträge sowie weiterer steuerlicher Verluste, die während der Organschaft aufgrund von § 15 S. 1 Nr. 1 KStG eingefroren sind und damit nicht der Organträgerin zugerechnet werden, eine Verschonung nach § 8d KStG beantragen.⁷⁶⁹

Nachfolgend wird überprüft, ob das Tatbestandsmerkmal *Einnahmen einer Organträgerstellung* durch die sachlichen Gründe Zweck der Missbrauchsvermeidung [1] und Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] gerechtfertigt ist. Die Rechtfertigungsprüfung wird für die Varianten 1 und 2 unter [a] Verlusterhalt gemeinsam überprüft. Variante 3 wird unter [b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags geprüft.

[1] Missbrauchsvermeidung

Die Organträgerstellung ist mit der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* vergleichbar, da die Organträgerstellung gleichfalls dazu führt,⁷⁷⁰ dass der Verlustkörperschaft steuerlich Einkünfte zugerechnet werden. Im Gegensatz

768 Ebenso Neumann/Heuser, GmbHR 2017, S. 281 (291); Wernicke in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 113 (66. EL 7/2018); Lang in: Bott/Walter, § 8d KStG, Rz. 71 (126. EL 9/2017).

769 Ebenso Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 75 (96. EL 6/2019).

770 Zu den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft siehe die Ausführungen in Kapitel § 3A.II.3.

zur Mitunternehmerschaft ist eine Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG jedoch Betriebsstätte des Organträgers, so dass im Unterschied zur Mitunternehmerschaft auch für gewerbsteuerliche Zwecke eine Einkünftezurechnung zum Organträger erfolgt.⁷⁷¹

[a] Verlufterhalt

Dem Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) und der Zeit davor (Variante 2) liegt dieselbe Ratio zugrunde wie bei der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft*. Sie führen insoweit auch zu identischen Ergebnissen: Das *Einnehmen einer Organträgerstellung* hat keinen Einfluss auf die dritte und vierte Voraussetzung des Mantelkaufs. Die zur *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* gemachten Ausführungen gelten gleichermaßen.⁷⁷²

Das Tatbestandsmerkmal widerspricht zudem dem Verlustverrechnungsgebot des § 8 Abs. 2 KStG. Das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) und in der Zeit davor (Variante 2) erfasst damit nicht die Missbrauchsvermeidung und rechtfertigt nicht die ausgelöste Ungleichbehandlung.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Auch für das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum wird auf die Ausführungen zu Variante 3 bei der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* verwiesen.⁷⁷³ Das Tatbestandsmerkmal ist ohne Relevanz für die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs und unterscheidet nicht, ob die Organgesellschaft Gewinne erzielt. Die durch die Typisierung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten hätte der Gesetzgeber mit einem schlichten Verrechnungsverbot von Verlusten der Verlustkörperschaft (Organträger) mit Gewinnen der Organgesellschaft ohne Schwierigkeiten vermeiden können. Denn das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft wird ohnehin durch einen Steuerbescheid i.S. des § 155 AO bzw. der zuzurechnende Gewerbeertrag durch einen Festsetzungsbescheid i.S. des § 184 AO festgestellt. Es sprechen

771 Statt vieler *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1087).

772 Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff.[1][a].

773 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff.[1][b].

daher gewichtige Gründe gegen eine zulässige Typisierung. Der Gesetzgeber hat mit dem Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* eine abstrakte Missbrauchsgefahr statt des typischen Missbrauchsfalls zugrunde gelegt. Zudem lässt sich nicht überprüfen, ob missbräuchliche Mantelkäufe durch das Tatbestandsmerkmal wirksam ausgeschlossen werden. Der Gesetzgeber hat damit die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten. Die durch das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* ausgelöste Ungleichbehandlung kann somit nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

Bei der Prüfung, ob das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität gerechtfertigt werden kann, wird hinsichtlich der formellen Änderung des Unternehmensgegenstands auf die Ausführungen zur *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* verwiesen.⁷⁷⁴

Neben der formellen Änderung des Unternehmensgegenstands ist allerdings auch auf die tatsächliche wirtschaftliche Zweckbestimmung der Verlustkörperschaft abzustellen. Hiernach ist zunächst zu klären, ob bereits der erstmalige Erwerb von Beteiligungen an Tochterkörperschaften eine schädliche *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* ist.⁷⁷⁵ Nach der Rechtsprechung des BFH⁷⁷⁶ stellt der bloße Erwerb von Beteiligungen, das Halten von Stammkapital oder das Halten und Verwalten von Vermögen grundsätzlich keine eigene Wirtschaftstätigkeit dar. Der erstmalige Erwerb einer Beteiligung führt daher mangels Betätigung noch nicht zur Aufnahme eines Geschäftsbetriebs i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG. Anders ist dies hingegen im Fall einer Holdinggesellschaft, deren einzige Wirtschaftstätigkeit das Halten und Verwalten von Beteiligungen ist. Auch die aktive Beteiligungsverwaltung (sog. Funktionshol-

774 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff.[2].

775 Diese Frage ist nach Auffassung im Schrifttum bisher noch ungeklärt, vgl. *Neyer*, FR 2016, S. 928 (932) und *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 71 (96. EL 6/2019).

776 BFH, Urteile vom 27.7.1976 – VIII R 55/72, BStBl. II 1977, S. 266 und VIII R 142/73, BStBl. II 1977, S. 263; vom 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. II 1986, S. 496. Dieser Auffassung hat sich auch das BMF hinsichtlich § 50d Abs. 3 S. 3 EStG angeschlossen, vgl. Schreiben vom 24.1.2012 – IV B 3-S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, S. 171, Tz. 5.1

ding) stellt eine eigene Wirtschaftstätigkeit dar.⁷⁷⁷ Typisch für die Funktionsholding ist nämlich, dass sie Beteiligungen von einigem Gewicht erwirbt und im Anschluss geschäftsleitende Funktionen bei den beteiligten Gesellschaften ausübt. Hierdurch greift die Funktionsholding aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaft ein.⁷⁷⁸ Die Ausübung von geschäftsleitenden Funktionen umfasst nachhaltige, sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigungen. Da die geschäftsleitenden Betätigungen überwiegend von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragen werden, stellt die Betätigung als Funktionsholding einen Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG dar.

Für das Halten und Verwalten einer Beteiligung an einer Körperschaft, die zugleich Organgesellschaft ist, kann grundsätzlich nichts anderes gelten wie bei einer Körperschaft, die keine Organgesellschaft ist. Der einzige Unterschied zwischen den beiden ist die Zurechnung der Einkünfte der Organgesellschaft zum Organträger. Die Stellung der Verlustkörperschaft als Organträger führt nicht dazu, dass der Geschäftsbetrieb der Organgesellschaft auf sie übertragen wird.⁷⁷⁹ Insoweit ist für den Organträger hinsichtlich der Frage der wirtschaftlichen Identität – gleichlaufend zu den Ausführungen im Rahmen der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* – auf die Identität der Einkünfteerzielungssubjekte abzustellen.

[a] Verlufterhalt

Hinsichtlich des Verlusts der wirtschaftlichen Identität im vorlaufenden Beobachtungszeitraum und im Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum wird auf die Ausführungen zur Rechtfertigungsprüfung bei der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* verwiesen.⁷⁸⁰ Stammen die zu verschonenden Verluste originär aus der Verlustkörperschaft und werden sie mit Gewinnen verrechnet, die originär bei der Verlustkörperschaft entstanden sind, besteht eine Identität zwischen der Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und der Verlustquelle.

777 BMF, Schreiben vom 24.1.2012 – IV B 3-S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, S. 171, Tz. 5.2 mit Verweis auf BFH-Urteil vom 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, S. 339 (341).

778 Siehe hierzu auch Abschn. 2.3 Abs. 3 S. 3 „Gesellschaftsrechtliche Beteiligungen“ UStAE.

779 So auch *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1294), nach deren Auffassung sich durch die Erlangung einer Organträgerstellung das Sachsubstrat der Verlustkörperschaft nicht ändert.

780 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff.[2][a].

Das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) unterscheidet nicht, ob die zu verschonenden Verluste originär bei der Verlustkörperschaft oder der Organgesellschaft entstanden sind. Vielmehr wird das *Einnehmen einer Organträgerstellung* typisierend als schädlich angesehen. § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG schließt damit Verlustkörperschaften, die im vorlaufenden Beobachtungszeitraum eine Organträgerstellung eingenommen haben, per se von der Verschonung durch § 8d KStG aus. Dieser typisierende Ausschluss stellt zwar die wirtschaftliche Identität zwischen der den Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und der Verlustquelle sicher, allerdings nur für im vorlaufenden Beobachtungszeitraum entstandene Verluste. Die durch die Typisierung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten hätte der Gesetzgeber mit einem schlichten Verrechnungsverbot von Gewinnen aus Organgesellschaften ohne Schwierigkeiten vermeiden können. Im Ergebnis hat der Gesetzgeber mit dem Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten.⁷⁸¹ Die durch das Tatbestandsmerkmal ausgelöste Ungleichbehandlung lässt sich insoweit nicht mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität rechtfertigen. Das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG (Variante 2) setzt voraus, dass zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums die Organträgerstellung aufgegeben wird und somit keine wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft mehr vorliegt.⁷⁸² Eine wirtschaftliche Identität würde hingegen bestehen, wenn die Organträgerstellung fortgeführt wird. Die durch das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* festgestellte Ungleichbehandlung kann damit nicht mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität gerechtfertigt werden und verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

781 So auch *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2189); *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1087); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 573 (576); *Pauli*, FR 2017, S. 663 (668).

782 Ebenso *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2189); *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1087); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 573 (576); *Pauli*, FR 2017, S. 663 (668).

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Für das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum wird ebenfalls auf die Ausführungen zur *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* verwiesen.⁷⁸³ § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG schließt eine Verrechnung von fortführungsgebundenen Verlusten des Organträgers mit zugerechneten Gewinnen aus der Organgesellschaft typisierend aus. Dies dient zwar der Wahrung der wirtschaftlichen Identität, allerdings ist die vorgenommene Typisierung unzulässig. Dies, weil durch ein Verlustverrechnungsverbot eintretende Härten und Ungerechtigkeiten ohne Schwierigkeiten vermieden werden könnten.

[3] Zwischenergebnis

Die durch das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* ausgelöste Ungleichbehandlung im nachlaufenden Beobachtungszeitraum kann nicht mit dem Zweck des Verlusts der wirtschaftlichen Identität gerechtfertigt werden und verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG.⁷⁸⁴

hh. Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert

Das schädliche Ereignis *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* umfasst zwei Varianten. Zum einen schließt § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG eine Verschonung von Verlusten durch § 8d KStG aus, wenn im vorlaufenden Beobachtungszeitraum auf die Verlustkörperschaft Wirtschaftsgüter unter deren gemeinen Wert übertragen wurden (Variante 1). Zum anderen gehen zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvorträge gem. § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG unter, sofern im nachlaufenden Beobachtungszeitraum Wirtschaftsgüter unter deren gemeinen Wert auf die Verlustkörperschaft übertragen werden (Variante 2).

Ob die durch das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* festgestellte Ungleichbehandlung jeweils in beiden Varianten anhand der sachlichen Gründe Zweck der Missbrauchsvermeidung [1] und Verlust der wirtschaftlichen Identität [2] gerechtfertigt ist, wird

783 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.c.ff.[2][b].

784 Ebenso *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2189); *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1087); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2971); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 573 (576); *Pauli*, FR 2017, S. 663 (668).

nachfolgend für Variante 1 unter [a] Verlusterhalt und für Variante 2 unter [b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags geprüft.

[1] Missbrauchsvermeidung

Ausweislich der Begründung im Gesetzentwurf wurde das schädliche Ereignis *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* eingeführt, um zweckwidrige Gestaltungen zu vermeiden.⁷⁸⁵ Ohne eine solche Regelung könnten einer Verlustkörperschaft nach einem schädlichen Beteiligungserwerb Wirtschaftsgüter unter deren gemeinen Wert übertragen werden, die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven durch Verlustkörperschaft aufgedeckt und mit ihren (fortführungsgebundenen) Verlusten verrechnet werden.⁷⁸⁶

Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren gemeinen Wert eines Wirtschaftsguts. Sie entstehen insbesondere durch Nichtberücksichtigung von Wertzuwächsen aufgrund des sog. Anschaffungs- oder Herstellungskostenprinzips des § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und Nr. 2 S. 1 EStG, wonach Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz höchstens mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bilanzieren sind.⁷⁸⁷ Darüber hinaus entstehen sie beispielsweise aufgrund erhöhter Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung i.S. des § 7 EStG, Sofortabschreibungen für sog. geringwertige Wirtschaftsgüter i.S. des § 6 Abs. 2 EStG oder Sonderabschreibungen i.S. der §§ 7a ff. EStG.⁷⁸⁸

Die Übertragung von stillen Reserven in Wirtschaftsgütern auf eine Verlustkörperschaft ist mittels verschiedener Übertragungsvorgänge möglich.⁷⁸⁹ Denkbar ist zum einen die steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert oder die zum Teil steuerneutrale Übertragung zum Zwischenwert mittels der Vorgänge des UmwStG, also Verschmelzungen i.S. der §§ 11 ff. UmwStG, Spaltungen i.S. der §§ 15 ff. UmwStG, Einbringungen i.S. des § 20

785 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 14.

786 Frey/Thürmer, GmbHR 2016, S. 1083 (1087).

787 Hennrichs in: Tipke/Lang, § 9, Rz. 400.

788 Hennrichs in: Tipke/Lang, § 9, Rz. 401.

789 Da die Regelung des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG die missbräuchliche Übertragung von stillen Reserven verhindern will, findet sie keine Anwendung bei der Übertragung von stillen Lasten, vgl. Frotscher M. in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 131 (139. EL 7/2017).

UmwStG und der Anteilstausch i.S. des § 21 UmwStG. Darüber hinaus können in Wirtschaftsgütern steuerverhaftete stille Reserven auch durch Einlage⁷⁹⁰ in die Verlustkörperschaft übertragen werden, wenn der Teilwert der Wirtschaftsgüter niedriger als deren gemeiner Wert ist.⁷⁹¹ Ob die Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge übertragen werden, ist irrelevant.⁷⁹² Ebenfalls kommt es weder auf die Anzahl der übertragenen Wirtschaftsgüter noch auf die Höhe der stillen Reserven an.⁷⁹³

Aufgrund des Anschaffungs- oder Herstellungskostenprinzips sind stille Reserven für steuerliche Zwecke zunächst nicht steuerrelevant. Erst im Zeitpunkt ihrer Realisation mittels Veräußerung oder nicht steuerneutraler Umwandlungs- bzw. Einbringungsvorgänge⁷⁹⁴ stellen sie steuerpflichtige Gewinne dar (sog. Realisationsprinzip).⁷⁹⁵

[a] Verlufterhalt

Das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* spiegelt grundsätzlich nicht die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs wider. Denn die Regelung des § 8d KStG setzt für eine Verschonung *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* voraus. Wird im Rahmen der *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* ein Geschäftsbetrieb übertragen bzw. wird einem bestehenden Geschäftsbetrieb der Verlustkörperschaft eine andere Zweckbestimmung zugeführt, bewirkt eine solche Übertragung ein schädliches Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 oder Nr. 3 KStG. Löst die Übertragung von Wirtschaftsgütern kein vorgenanntes schädliches Ereignis aus, hat es keine Auswirkungen auf den ausschließlich

790 Sofern damit eine Sachkapitalerhöhung verbunden wäre, könnte dies ggf. einen schädlichen Beteiligungserwerb auslösen, auf den die Verschonungsregelung des § 8d KStG keine Anwendung finden würde, vgl. Förster/von Colln, DStR 2017, S. 8 (14); Wernicke in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 120 (66. EL 7/2018).

791 Wernicke in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 119 (66. EL 7/2018).

792 Frotscher M. in: Frotscher/Drüen, § 8d KStG, Rz. 128 (139. EL 7/2017).

793 Suchanek/Rüsch, Ubg 2016, S. 576 (584).

794 Diese stellen hinsichtlich des übertragenen Vermögens auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers sowie des übernehmenden Rechtsträgers Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge dar, vgl. BFH, Urteile vom 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, S. 168, vom 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, S. 10 und vom 17.9.2003 – I R 97/03, BStBl. II 2004, S. 686, ebenso BMF, Schreiben vom 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001/2011/0903665, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 00.02.

795 Hennrichs in: Tipke/Lang, § 9, Rz. 400.

selben Geschäftsbetrieb und damit auch nicht auf die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs.

Die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs, also die Ausstattung der Verlustkörperschaft mit einer neuen, gewinnträchtigen Aktivität, stellt nicht auf den vorlaufenden Beobachtungszeitraum ab. Insoweit erfasst das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum nicht die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs. Im Übrigen stellt das Tatbestandsmerkmal aus steuersystematischer Sicht einen Widerspruch zum Verlustverrechnungsgebot des § 8 Abs. 2 KStG dar.

Die durch das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum festgestellte Ungleichbehandlung kann nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden.

[b] Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum erfasst gleichfalls nicht die dritte Voraussetzung des Mantelkaufs, wonach die Verlustkörperschaft keinen Geschäftsbetrieb und kein Betriebsvermögen mehr unterhält.

Die vierte Voraussetzung des Mantelkaufs stellt auf die Ausstattung der Verlustkörperschaft mit einer neuen, gewinnträchtigen Tätigkeit durch den neuen Investor ab. Das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum erfasst diese Voraussetzung allerdings nicht unmittelbar. Zwar kann die *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* zugleich zur *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* führen. Eine Einschränkung auf solche Übertragungen nimmt das Tatbestandsmerkmal allerdings nicht vor. Voraussetzung ist lediglich, dass Wirtschaftsgüter unter deren gemeinen Wert auf die Verlustkörperschaft übertragen werden. Unerheblich ist, ob die übertragenen stillen Reserven tatsächlich aufgedeckt werden und es mithin zu einer Verlustverrechnung kommt. Der Gesetzgeber geht somit typisierend davon aus, dass die Übertragung von stillen Reserven stets zu deren Aufde-

ckung erfolgt.⁷⁹⁶ Es stellt sich daher die Frage, weshalb das UmwStG einerseits steuerneutrale Übertragungen von Wirtschaftsgütern im Rahmen der Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge ermöglicht, während das KStG andererseits diese steuerneutralen Umwandlungen bei Beteiligung einer Verlustkörperschaft verhindert.

Das UmwStG bezweckt betriebswirtschaftlich erwünschte Umstrukturierungen nicht durch steuerrechtliche Folgen zu behindern, die ohne deren Regelungen eintreten würden.⁷⁹⁷ Es existieren vielfältige Gründe⁷⁹⁸ für eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern, die nicht auf eine missbräuchliche Nutzung von fortführungsgebundenen Verlustvorträgen abzielen. Werden stille Reserven nicht aufgedeckt, erfolgt keine Verlustnutzung. Das schädliche Ereignis *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* erfasst insoweit Missbrauchs- und Nichtmissbrauchsfälle.⁷⁹⁹ Folglich erfasst das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* auch den nicht typischen Missbrauchsfall.

Fraglich ist, ob mit der unwiderlegbaren Vermutung, dass mit der *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* zugleich eine (spätere) Realisierung von stillen Reserven erfolgt, die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten sind. Eine zulässige Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.⁸⁰⁰

Mit einer zusätzlichen Regelung, wonach der Gewinn aus der Aufdeckung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven von einer Verlustverrechnung ausgeschlossen wird, könnte der typische Missbrauchsfall konkretisiert werden. Denn erst durch die Aufdeckung – und somit nicht mit

796 So auch *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (291), die vermuten, dass die unwiderlegbare Vermutung aus Vereinfachungsgründen aufgenommen wurde. Denn ohne typisierende Annahmen wäre die Norm kaum administrierbar.

797 Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und FDP vom 24.2.1994 zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts, BT-Drucks. 12/6885, S. 14.

798 Z.B. Kostensynergieeffekte durch Einsparung von Geschäfts-, Verwaltungs-, Jahresabschluss- und Deklarationskosten etc.

799 Ebenso *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1087) und *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8d KStG, Rz. 27 (126. EL 9/2017), nach deren Auffassung das schädliche Ereignis der Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert auch überschießend ist; *Pauli*, FR 2017, S. 663 (669); *Niemeyer/Lemmen*, DStZ 2017, S. 679 (687).

800 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 108 m.w.N.

der Übertragung der Wirtschaftsgüter unter deren gemeinen Wert – wird eine Verlustverrechnung möglich.⁸⁰¹ Als Nachweis könnte daher vorausgesetzt werden, dass sämtliche übertragenen Wirtschaftsgüter in einem gesonderten Verzeichnis zu führen sind. Der Nachweis könnte dabei entweder in physischer Form oder mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt werden, in das die Finanzbehörden bei Außenprüfungen Einsicht nehmen und das sie zur Prüfung nutzen könnten.⁸⁰²

Die unwiderlegbare Vermutung der stets missbräuchlichen Aufdeckung von stillen Reserven könnte zudem mit einer Veräußerungssperre für die übertragenen Wirtschaftsgüter unter deren gemeinen Wert widerlegt werden.⁸⁰³ Eine vergleichbare Regelung enthält § 6 Abs. 5 S. 4 EStG.⁸⁰⁴ Diese Regelung soll im Rahmen der Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert verhindern, dass Buchwertübertragungen lediglich zur Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgen.⁸⁰⁵ § 6 Abs. 5 S. 4 EStG führt dazu, dass die stillen Reserven von zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsgütern, die innerhalb einer bestimmten Sperrfrist veräußert oder entnommen werden, rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Wirtschaftsgüter aufgedeckt und besteuert werden.

Das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum bedarf keiner rückwirkenden Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven, da Verluste auf der Ebene der übertragenden Gesellschaft ohnehin durch einen Ansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert oder Zwischenwert genutzt werden könnten. Insoweit ist ein Verrechnungsverbot für Gewinne aus der Aufdeckung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven grundsätzlich umsetzbar, gem. § 147 Abs. 6 AO auch rechtssicher administrierbar und sind somit Härten und Ungerechtigkeiten vermeidbar.

801 Frey/Thürmer, GmbHR 2016, S. 1083 (1087); Pauli, FR 2017, S. 663 (669).

802 Hierzu wurde § 147 Abs. 6 AO durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2015 (BGBl. I 2016, S. 3152) neu gefasst.

803 Es würde damit auch eher einem einstellungsgleichen Ereignis entsprechen, vgl. Frey/Thürmer, GmbHR 2016, S. 1083 (1087); Pauli, FR 2017, S. 663 (669), die zusätzlich eine Freigrenze bzw. Wesentlichkeitsschwelle vorschlagen.

804 Ortman-Babel/Bolik, DB 2016, S. 2984 (2986); Scholz/Riedel, DB 2016, S. 2562 (2566); Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, S. 1289 (1293).

805 Niehus/Wilke in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Anm. 1620 (279. EL 5/2017).

Es steht zudem nicht fest, wie viele im Inland steuerpflichtige Körperschaften pro Jahr in steuerlich begünstigte Umwandlungsvorgänge involviert sind. Die jährlichen bzw. dreijährlichen Körperschaftsteuerstatistiken des Statistischen Bundesamts enthalten hierzu keine Informationen.⁸⁰⁶ Ebenso wenig existieren gesicherte Kenntnisse über die durch Umwandlungsvorgänge übertragene Höhe von stillen Reserven. Da mit dem UmwStG jedoch ein spezielles Gesetz zur Steuerneutralität von Umwandlungsvorgängen existiert, ist davon auszugehen, dass nicht nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von steuerpflichtigen Körperschaften betroffen ist und nicht nur geringe stille Reserven im Rahmen von Umwandlungsvorgängen übertragen werden.

Es ist daher mehr als zweifelhaft, ob der Gesetzgeber mit dem Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum eine zulässige Typisierung vorgenommen hat. Denn das Tatbestandsmerkmal erfasst sowohl Missbrauchs- als auch Nichtmissbrauchsfälle. Die durch das Tatbestandsmerkmal festgestellte Ungleichbehandlung kann daher nicht mit dem Zweck der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden.

[2] Verlust der wirtschaftlichen Identität

Das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* umfasst sowohl die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts als auch die Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs, einer Beteiligung an einer Körperschaft oder eines Mitunternehmeranteils zu Buch- oder Zwischenwerten.⁸⁰⁷ Eine Übertragung von einzelnen oder mehreren Wirtschaftsgütern führt stets zu einer Veränderung des Geschäftsbetriebs, wenn sich aufgrund des übertragenen Wirtschaftsguts die Wirtschaftstätigkeit der Verlustkörperschaft verändert (beispielsweise von einem operativ tätigen Unternehmen zu einer vermögensverwaltenden Holdinggesellschaft). Dasselbe gilt, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb auf die Verlustkörperschaft übertragen wird. Führt der übertragene Betrieb oder Teilbetrieb eine andere Betätigung als der bisherige Geschäftsbetrieb aus und ergänzen sich die Tätigkeiten nicht, liegt eine schädliche Erweiterung des bisherigen Geschäftsbetriebs vor. Die übertrage-

806 Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern, Körperschaftsteuerstatistik 2014.

807 Leibner/Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 76 (96. EL 6/2019).

nen Wirtschaftsgüter stellen in diesem Fall isoliert oder zusammen mit den bisherigen Wirtschaftsgütern einen separaten Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG dar.⁸⁰⁸ Eine solche Übertragung kann daher auch ein schädliches Ereignis i.S. der *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG) oder *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG) darstellen.

Entsprechend den Ausführungen zum Verlust der wirtschaftlichen Identität bei den Tatbestandsmerkmalen *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* sowie *Einnehmen einer Organträgerstellung* verändern die Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder einer Beteiligung an einer Körperschaft sowie das Einnehmen einer Organträgerstellung durch eine Verlustkörperschaft nicht zwingend deren bisherigen Geschäftsbetrieb.

Die Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Verlustkörperschaft ist somit davon abhängig, ob die Verlustkörperschaft nach der Übertragung der Wirtschaftsgüter einen weiteren oder anderen Geschäftsbetrieb unterhält. Sie ist allerdings nicht vom Wert der übertragenen Wirtschaftsgüter abhängig, auf den § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG abstellt.⁸⁰⁹ Insoweit hat der Gesetzgeber die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten.

Das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (Variante 1) und im nachfolgenden Beobachtungszeitraum (Variante 2) ist damit ungeeignet zu überprüfen, ob sich die wirtschaftliche Identität einer Verlustkörperschaft ändert.

[3] Zwischenergebnis

Die durch das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* festgestellte Ungleichbehandlung kann nicht mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität gerechtfertigt werden und verstößt insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

808 Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, S. 1289 (1295); Niemeyer/Lemmen, DStZ 2017, S. 679 (687).

809 Ebenso Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, S. 1289 (1295); Niemeyer/Lemmen, DStZ 2017, S. 679 (687).

3. Zusammenfassung über die relevanten Rechtfertigungsgründe

Basierend auf der vorgenannten Analyse ergeben sich tabellarisch betrachtet die nachfolgenden Ergebnisse im Rahmen der Gleichheitsprüfung von § 8d KStG und seinen Tatbestandsmerkmalen. Die Tabelle ist dabei so aufgebaut, dass in Spalte 1 das einzelne Tatbestandsmerkmal sowie in den Spalten 2 und 3 die Ergebnisse der jeweiligen Rechtfertigungsprüfung für die Rechtfertigungsgründe Missbrauchsvermeidung und Verlust der wirtschaftlichen Identität dargestellt werden:

1.	Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb (§ 8d Abs. 1 S. 1 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermeidung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirtschaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

2.	Einstellung des Geschäftsbetriebs		
2.1	im vorlaufenden Beobachtungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermeidung	Tatbestandsmerkmal erfasst den Verlust der wirtschaftlichen Identität und zulässige Typisierung
		Ergebnis: Vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
2.2	vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermeidung	Tatbestandsmerkmal erfasst den Verlust der wirtschaftlichen Identität und zulässige Typisierung
		Ergebnis: Vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
2.3	im nachlaufenden Beobachtungszeitraum (§ 8d Abs. 2 S. 1 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermeidung	Tatbestandsmerkmal erfasst den Verlust der wirtschaftlichen Identität und zulässige Typisierung
		Ergebnis: Vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

3. Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs			
3.1	im vorlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
3.2	vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
3.3	im nachlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

4. Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung			
4.1	im vorlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst den Verlust der wirtschaftlichen Identität und zulässige Typisierung
		Ergebnis: Vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
4.2	im nachlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst den Verlust der wirtschaftlichen Identität und zulässige Typisierung
		Ergebnis: Vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

5. Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs			
5.1	im vorlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
5.2	im nachlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst den Verlust der wirtschaftlichen Identität und zulässige Typisierung
		Ergebnis: Vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

6. Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft			
6.1	im vorlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
6.2	vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
6.3	im nachlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

7. Einnehmen einer Organträgerstellung			
7.1	im vorlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
7.2	vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
7.3	im nachlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

8. Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert			
8.1	im vorlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	
8.2	im nachlaufenden Beobach- tungszeitraum (§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG)	Tatbestandsmerkmal dient nicht der Missbrauchsvermei- dung	Tatbestandsmerkmal erfasst nicht den Verlust der wirt- schaftlichen Identität
		Ergebnis: Unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG	

§ 8d KStG ist nur in Teilen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar und kann daher den verfassungswidrigen Zustand von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nicht beseitigen.

IV. § 8d KStG im Lichte des rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes
Nachfolgend werden die von § 8d KStG vorausgesetzte (1) form- und fristgerechte Antragstellung sowie (2) die fehlende zeitliche Begrenzung des nachlaufenden Beobachtungszeitraums im Lichte des rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes überprüft.⁸¹⁰

1. Antragstellung und Zeitpunkt der Antragstellung

§ 8d KStG unterscheidet sich von den Verschonungsregelungen der Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel durch das Erfordernis der Antragstellung. Gem. § 8d Abs. 1 S. 1 KStG haben Verlustkörperschaften ein Wahlrecht zur Verlustverschonung. Dieses Wahlrecht kann nur einheitlich für den körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag, vortragsfähigen Gewerbeverlustr sowie weitere steuerliche Verluste ausgeübt werden.⁸¹¹ Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt durch Antragstellung. Der Antrag ist gem. § 8d Abs. 1 S. 5 KStG in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.

Ob die form- und fristgerechte Antragstellung dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerecht wird, ist davon abhängig, ob hiermit ein legitimer Zweck verfolgt wird und, sofern dies bejahend, die form- und fristgerechte Antragstellung zur Erreichung des legitimen Zwecks geeignet, erforderlich und angemessen (verhältnismäßig im engeren Sinn) ist.

a. Legitimer Zweck der Antragstellung

Es gibt legitime Gründe, warum § 8d KStG eine Antragstellung voraussetzt. Diese werden nachfolgend erläutert.

aa. Zeitpunkt der Umqualifizierung

Liegen die Voraussetzungen der § 8d Abs. 1 S. 1 und 2 sowie Abs. 2 KStG vor, wird gem. § 8d Abs. 1 S. 6 KStG der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag umqualifiziert. Verluste, die

810 Zur Abgrenzung rechtsstaatlicher und grundrechtlicher Verhältnismäßigkeit siehe *Maurer*, Staatsrecht I, 6. Aufl. 2010, § 8, S. 228, Rn. 55.

811 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 13.

in dem Zeitraum nach dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs bis zum Ende des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs anfallen, werden bei einem Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 1 KStG gleichfalls in fortführungsgebundene Verlustvorträge umqualifiziert; sie sind somit bei einem schädlichen Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG im nachlaufenden Beobachtungszeitraum auch von einem Verlustuntergang bedroht. Somit korrespondieren die nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG untergehenden Verluste und die umqualifizierten fortführungsgebundenen Verluste des § 8d KStG nicht, wenn der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs und das Ende des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, voneinander abweichen. Da insoweit die Zeitpunkte des Verlustuntergangs nach § 8c KStG und der Verschonung nach § 8d KStG nicht aufeinander abgestimmt sind, kann eine Verlustkörperschaft schlechtergestellt werden.

Erwirtschaftet beispielsweise eine Verlustkörperschaft, deren Anteile am 30. Juni 2019 im Rahmen eines schädlichen Beteiligungserwerbs von einem Erwerber erworben wurden, im ersten und zweiten Halbjahr des Jahres 2019 steuerliche Verluste in Höhe von jeweils 50.000 EUR, ist lediglich der Verlust des ersten Halbjahres in Höhe von 50.000 EUR vom Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bedroht. Erfüllt die Verlustkörperschaft die Voraussetzungen für eine Verlustverschonung durch § 8d KStG und stellt sie form- und fristgerecht den Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG, kommt es gem. § 8d Abs. 1 S. 6 KStG zur Umqualifizierung in fortführungsgebundene Verluste zum Ende des Veranlagungszeitraums 2019 in Höhe von 100.000 EUR. Die Verluste des zweiten Halbjahres in Höhe von 50.000 EUR sind zwar nicht vom Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bedroht, allerdings sind sie aufgrund der Umqualifizierung in fortführungsgebundene Verluste bei einem schädlichen Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG im nachlaufenden Beobachtungszeitraum von einem Verlustuntergang bedroht.

Das Antragserfordernis bezweckt insoweit eine Benachteiligung hinsichtlich der Höhe der umqualifizierten Verluste in fortführungsgebundene Verluste auszuschließen, die aus den unterschiedlichen zeitlichen Anknüpfungspunkten der §§ 8c und 8d KStG resultieren kann. Dieser Zweck ist rechtlich legitim.

bb. Anwendungskonkurrenz mit Stille-Reserven-Klausel

Zwischen der Stille-Reserven-Klausel und dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag des § 8d KStG besteht Anwendungskonkurrenz.⁸¹² Sofern eine Verlustkörperschaft zum Zeitpunkt eines schädlichen Beteiligungserwerbs über ausreichend stille Reserven verfügt und die stillen Reserven – sofern notwendig – mithilfe entsprechender Dokumentationsunterlagen nachweisen kann, muss sie sich zwischen einer Verschonung durch die Stille-Reserven-Klausel und § 8d KStG entscheiden. Die Entscheidung wird regelmäßig nur theoretischer Natur sein, wenn man berücksichtigt, dass die Verschonung durch die Stille-Reserven-Klausel keine weiteren Bedingungen an eine Verlustverschonung knüpft. Demgegenüber verlangt § 8d KStG beispielsweise, dass bei der Verlustkörperschaft kein schädliches Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG im nachlaufenden Beobachtungszeitraum stattfindet. Mithilfe des Antragswahlrechts des § 8d KStG kann eine Verlustkörperschaft ihrer Verschonungspräferenz hinsichtlich der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel oder dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag des § 8d KStG somit Ausdruck verleihen. Dies stellt auch einen legitimen Zweck dar.

cc. Kundgabe der Entscheidung zur Verlustverschonung

Die in § 8d Abs. 1 S. 5 KStG vorgesehenen Form- und Fristerfordernisse führen dazu, dass sich die Verlustkörperschaft vor der form- und fristgerechten Antragstellung Gedanken machen muss über die Rechtsfolgen des Antrags auf Verlustverschonung. Die Frist trägt dazu bei, dass sich die Verlustkörperschaft möglichst schnell einen umfassenden Überblick über die Verlustverschonungsfähigkeit verschafft, um im Anschluss eine nachhaltige Entscheidung zu treffen. Die form- und fristgerechte Kundgabe der Entscheidung der Verlustkörperschaft gegenüber dem zuständigen Finanzamt dient damit der Rechtssicherheit und stellt einen legitimen Zweck dar.

b. Geeignetheit

Die form- und fristgemäße Antragstellung ist geeignet, um Benachteiligungen, die aus den unterschiedlichen zeitlichen Anknüpfungspunkten der §§ 8c, 8d KStG-Verluste resultieren, zu verhindern, da sich hierdurch die Verlustkörper-

⁸¹² Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 3C.IV.

schaft nochmals bewusst mit den unterschiedlichen zeitlichen Anknüpfungspunkten und deren steuerlichen Folgen auseinandersetzen muss. Darüber hinaus ist das Erfordernis geeignet, um die Verschonungspräferenz bei Anwendungskonkurrenz mit der Stille-Reserven-Klausel zum Ausdruck zu bringen. Die form- und fristgemäße Antragstellung fördert insoweit jeweils den Zweck die Benachteiligung zu vermeiden bzw. die Verschonungspräferenz innerhalb eines gewissen Zeitraums ausdrücklich kundzutun und dient somit auch der Rechtssicherheit.

c. Erforderlichkeit

Im Rahmen der Verschonungsregelungen der Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel kommt es lediglich auf das tatsächliche Vorliegen der dort jeweils genannten Voraussetzungen an. Für Zwecke der Sanierungsklausel wird zusätzlich ein aussagekräftiger und ausreichender Sanierungsplan zur Dokumentation der Sanierungsfähigkeit vorausgesetzt.⁸¹³ Die eben genannten Verschonungsregelungen setzen hingegen keinen Antrag voraus.

Vor diesem Hintergrund könnte für Zwecke des § 8d KStG auf das form- und fristgemäße Antragserfordernis verzichtet werden. Der Verzicht auf eine form- und fristgemäße Antragstellung stellt grundsätzlich ein mildereres Mittel dar. Allerdings müsste es auch gleich wirksam sein, d.h. eine Benachteiligung aufgrund der unterschiedlichen zeitlichen Anknüpfungspunkte vermeiden sowie die Anwendungskonkurrenz mit der Stille-Reserven-Klausel verdeutlichen. Ohne Antrag kann die Verlustkörperschaft ihre Verschonungspräferenz allerdings nicht kundtun. Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob sich die Verlustkörperschaft ohne den Antrag bewusst mit den unterschiedlichen zeitlichen Anknüpfungspunkten und deren steuerlichen Folgen auseinandersetzt.

Als weiteres mildereres Mittel ist eine Pflicht zur Dokumentation der einzelnen zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale des § 8d KStG denkbar. Es ist fraglich, ob eine solche Dokumentationspflicht ein mildereres Mittel darstellt, das gleich wirksam wie der form- und fristgemäße Antrag ist. Eine Dokumentations- statt einer Antragspflicht ist mit administrativem Aufwand verbunden, da die entsprechenden Nachweise erstellt und vorgehalten werden müssen. Darüber

813 OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 20.12.2018 – S 2745 a-2015/0011-St 135, DB 2019, S. 26, Tz. 5.

hinaus muss ggf. ein externer Dritter mit der Erstellung oder Überprüfung der Dokumentationsunterlagen beauftragt werden. Unsicherheiten in den Rechtsfolgen bestehen zugleich, wenn eine Verlustkörperschaft zwar ihrer Dokumentationspflicht nachkommt, die Unterlagen allerdings nachhaltig unvollständig, nicht ausreichend oder nicht aussagekräftig sind.

Als weiteres milderndes Mittel ist denkbar, die Antragspflicht nicht an die in § 8d Abs. 1 S. 5 KStG genannten Form- und Fristerfordernisse zu binden. Der Wegfall der Antragsfrist stellt allerdings nur ein mildereres Mittel dar, wenn hierdurch der Zweck gleich wirksam erreicht würde. Der Wegfall des Fristerfordernisses führt dazu, dass Anträge auch für Veranlagungszeiträume gestellt werden könnten, für die bereits Steuerbescheide ergangen sind. Diese Steuerbescheide (und ggf. Steuerbescheide der Folgejahre) müssten infolge einer nachträglichen Antragstellung geändert werden. Ein solches Vorgehen würde zu einem erheblichen Verwaltungsmehraufwand führen.

Insoweit ist kein mildereres Mittel als die form- und fristgerechte Antragstellung zur Verlustverschonung nach § 8d KStG ersichtlich.

d. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne

Schließlich ist im Rahmen der Verhältnismäßigkeit zu analysieren, ob die form- und fristgerechte Antragstellung im Verhältnis zum verfolgten Ziel auch verhältnismäßig im engeren Sinn ist. Hierzu bedarf es einer Zweck-Mittel-Prüfung, d.h., das geeignete und erforderliche Mittel darf nicht außer Verhältnis zur Bedeutung der Sache stehen.⁸¹⁴

aa. Form- und Fristerfordernisse

§ 8d Abs. 1 S. 5 KStG bestimmt, dass der Antrag in⁸¹⁵ der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums zu stellen ist, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Nach Auffassung des Finanzausschusses des Bundestages gelten für den Antrag nach § 8d KStG die Formvorschriften für die elektronisch abzugebende

814 Zur Abgrenzung rechtsstaatlicher und grundrechtlicher Verhältnismäßigkeit siehe *Maurer*, Staatsrecht I, 6. Aufl. 2010, § 8, S. 228, Rn. 55.

815 Der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 (BT-Drs. 18/9986, S. 7) berücksichtigte noch die Formulierung, dass der Antrag „mit“ der Steuererklärung zu stellen ist, vgl. *Berger/Tetzlaff*, NWB 2019, S. 1214 (1216).

Steuererklärung i.S. des § 31 Abs. 1a S. 1 und 2 KStG.⁸¹⁶ Ein formloser Antrag auf Verschonung oder ein Antrag im Anschreiben zur Steuererklärung soll nicht dem in § 8d Abs. 1 S. 5 KStG normierten Formerfordernis genügen.⁸¹⁷

In den entsprechenden Formularen für den Veranlagungszeitraum 2016 war noch keine Formularzeile zur Ausübung des Antragswahlrechts vorgesehen. Der Antrag war nach der Auffassung der Finanzverwaltung in Zeile 27 der Anlage WA zu stellen.⁸¹⁸ Der amtliche Formularvordruck „Anlage Verluste zur Körperschaftsteuererklärung 2017“ sieht erstmalig eine separate Zeile zur Stellung des Verschonungsantrags nach § 8d KStG vor. Darüber hinaus berücksichtigt der amtliche Formularvordruck 2017 die Fortentwicklung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags.

Liegen die Voraussetzungen des § 8d KStG vor, kommt es bei Nichterfüllung der Formvorschriften des § 8d Abs. 1 S. 5 KStG zu keiner Verschonung von Verlusten. Vielmehr kommt es zu einem Verlustuntergang. Das Formerfordernis ist insoweit eine materiell-rechtliche Voraussetzung. Dies ist aus steuersystematischer Sicht nicht nachvollziehbar, denn es kommt zu keiner Änderung der wirtschaftlichen Identität der Verlustkörperschaft.

Darüber hinaus ist der Antrag aufgrund der Ausübung des Wahlrechts im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung fristgebunden. Die Verlustkörperschaft muss sich bis zur Abgabe der Steuererklärung entscheiden, ob sie das Antragswahlrecht ausübt.⁸¹⁹ Ein vorheriger bzw. nachträglicher Antrag führt nach dem Gesetzeswortlaut nicht zu einer Verschonung.⁸²⁰ Aufgrund der Anknüpfung an die zur Abgabe von Steuererklärungen gesetzte Frist stellt

816 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 14.

817 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (580); *dies.*, Ubg 2017, S. 7 (11); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (10); *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (284); *Herkens*, GmbHR 2018, S. 405 (406); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 147 (139. EL 7/2017); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 23 (96. EL 6/2019).

818 OFD Niedersachsen, Verfügung vom 13.2.2017 – S 2000-90-St 236, FMNR0cd370017, D. Körperschaftsteuer/Umwandlungsteuer, 1. § 8d KStG, fortführungsgebundener Verlustvortrag.

819 Ebenso *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 24 (96. EL 6/2019); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 147 (139. EL 7/2017).

820 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (580); *dies.*, Ubg 2017, S. 7 (11); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (10); *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (284); *Herkens*, GmbHR 2018, S. 405 (406); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 147 (139. EL 7/2017); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 23 (96. EL 6/2019).

diese eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist dar. Für Steuererklärungen der Veranlagungszeiträume 2018 und Folgejahre beträgt die Abgabefrist gem. § 149 Abs. 2 S. 1 AO grundsätzlich sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres.⁸²¹ Sofern Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften i.S. der §§ 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes mit der Erstellung der Steuererklärungen beauftragt sind, sind die Steuerklärungen gem. § 149 Abs. 3 AO bis Ende Februar des Zweitfolgejahres abzugeben. Der Termin zur Abgabe der Steuererklärung kann lediglich durch eine Fristverlängerung verschoben werden. Daher wird im Schrifttum mehrfach gefordert, dass eine Antragstellung bis zur Bestandskraft eines Steuerbescheids – insbesondere nach einer Außenprüfung – nach Sinn und Zweck des § 8d KStG möglich sein sollte.⁸²² Dies insbesondere, weil unklar ist, ob bis zum Fristende alle Kenntnisse über die Verschonungsfähigkeit vollständig vorliegen und verfügbar sind (siehe hierzu unter bb.). Des Weiteren ist nicht gesetzlich geregelt, ob eine nachträgliche Antragstellung möglich ist bzw. ein gestellter Antrag widerrufen werden kann (siehe hierzu unter cc.).

bb. Kenntnisse über die Verschonungsfähigkeit

Im Rahmen der Antragstellung muss die Verlustkörperschaft zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung die Voraussetzungen und Konsequenzen einer Verschonung durch § 8d KStG prüfen und bewerten. Hierfür benötigt sie zunächst Kenntnisse über den schädlichen Erwerb ihrer Anteile. Dies kann bei mittelbaren Beteiligungserwerben in Konzernen mit einer Vielzahl von Beteiligungsstufen durchaus schwierig sein.

Darüber hinaus benötigt die Verlustkörperschaft Kenntnisse über ihren steuerlichen Status quo, d.h. wegen § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 2 KStG Kenntnisse über ihre Historie (i) in dem Zeitraum vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum, (ii) im vorlaufenden Beobachtungszeitraum und (iii) im Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs. Der Umfang an zu berücksichtigenden Informationen ist somit enorm. Nur bzw. erst wenn diese Informationen vorliegen, kann eine abschließende Prüfung dahingehend

821 Für Steuererklärungen der Veranlagungszeiträume 2017 und Vorjahre betrug die gesetzliche Abgabefrist des § 149 Abs. 2 S. 1 AO a.F. noch fünf Monate.

822 *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (580); *Neyer*, BB 2017, S. 415 (417); *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 496 (501); *Lang* in: *Bott/Walter*, § 8d KStG, Rz. 33 (126. EL 9/2017).

erfolgen, ob das Antragswahlrecht ausgeübt werden soll. Im Hinblick auf eine zukünftige Betriebsprüfung, die diese Voraussetzungen und die entsprechend vorzuhaltende Dokumentation überprüfen wird, kann dies die Verlustkörperschaft vor nicht unerhebliche Schwierigkeiten stellen.⁸²³ Denn die die Verschonung begehrende Verlustkörperschaft trägt die Beweislast für den Nachweis der Verschonungsvoraussetzungen.⁸²⁴

So wird eine umfassende Prüfung zum Zeitpunkt der Antragstellung regelmäßig nicht möglich sein, da wesentliche Entscheidungsgrundlagen – (i) kostspielige externe Unternehmensbewertungen zur Ermittlung der Höhe der stillen Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs sowie ggf. zu späteren schädlichen Ereignissen i.S. § 8d Abs. 2 KStG, (ii) Dokumentationen der steuerlichen Historie in den maßgebenden Beobachtungszeiträumen, (iii) Unternehmensplanungen für die zukünftige wirtschaftliche Ausrichtung und Entwicklung der Verlustkörperschaft etc. – zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht vorliegen. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die vorgenannten Informationen und Unterlagen für eine Entscheidungsfindung noch ausgewertet und steuerlich gewürdigt werden müssen. Darüber hinaus stehen die Entscheidungsgrundlagen – wie auch die Höhe der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Verluste sowie Zinsvorträge zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs und zum Ende des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, etc. – häufig noch nicht endgültig fest. So können sich im Rahmen von Betriebsprüfungen für Jahre, die den Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb betreffen, nachträgliche Einkünfteänderungen ergeben, die für eine Antragstellung entscheidend sein können.⁸²⁵ Dasselbe gilt bei Rechtsbehelfsverfahren oder im finanzgerichtlichen Klageverfahren, sofern die streitigen Besteuerungsgrundlagen aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärung nicht geschätzt wurden.⁸²⁶ Die mit der Antragstellung verbundene Frist, innerhalb derer der Antrag zu stellen ist, ist

823 So auch *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1087).

824 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 30 (139. EL 7/2017).

825 *Förster*, Stellungnahme vom 20.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986, 18/10348), S. 8; ebenso *Pauli* FR 2017, S. 663 (669), nach deren Auffassung eine sinnvolle Prognoseentscheidung der Verlustkörperschaft aufgrund der strikten Trennung der Regelungsregime der §§ 8c und 8d KStG nahezu unmöglich gemacht wird.

826 *Engelen/Bärsch*, *Der Konzern* 2017, S. 22 (23).

aufgrund der damit verbundenen umfangreichen Analyse- und Dokumentationsstätigkeiten daher nicht angemessen.

cc. Nachträglicher Antrag und Widerruf des Antrags

Es ist bislang strittig, ob der Antrag nach § 8d KStG in der ersten Steuererklärung zu stellen ist oder ggf. auch in berichtigten Steuererklärungen gestellt werden kann. Im Schrifttum wird zum Teil bezweifelt, ob ein nachträglicher Antrag die Voraussetzungen des § 8d Abs. 1 S. 5 KStG erfüllt.⁸²⁷ Darüber hinaus wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass es sich bei der Antragstellung nach § 8d KStG um ein steuerliches Gestaltungsrecht handelt und der Antrag somit nicht widerrufen werden kann.⁸²⁸ Dem folgend kann eine Verlustkörperschaft einen Antrag auf Verschonung, trotz Vorliegen der Voraussetzungen des § 8d KStG im jeweiligen Veranlagungszeitraum, nicht mehr form- und fristgerecht einreichen oder widerrufen.⁸²⁹ Hierdurch wird der Verlustkörperschaft die Ausübung des Wahlrechts zur Nutzung der Verschonungsregelung des § 8d KStG faktisch vorenthalten.⁸³⁰ Die Möglichkeit der nachträglichen Änderung bzw. des Widerrufs wird daher mehrfach im Schrifttum gefordert.⁸³¹

Das Problem eines nachträglichen Antrags i.S. des § 8d Abs. 1 S. 5 KStG war Gegenstand in dem ersten veröffentlichten Finanzgerichtsverfahren zu § 8d KStG vor dem Thüringer FG⁸³². In dem zugrundeliegenden Fall kam es bei einem ambulanten Pflegedienst in der Rechtsform einer GmbH (Klägerin) im

827 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 22-24 (96. EL 6/2019); *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 41 (146. EL 2/2019); *Wernicke* in: Lademann, § 8d KStG, Anm. 62 (66. EL 7/2018); mit diesem Thema setzt sich *Herkens*, GmbHR 2018, S. 405 tiefgehend auseinander.

828 *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 26 (96. EL 6/2019); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (10); *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (285); *Noël*, GmbH-StB 2017, S. 86 (88); *Neumann/Heuser*, GmbHR 2017, S. 281 (284) mit Verweis auf die unwiderruflichen Anträge zum Buch- oder Zwischenwertansatz i.S. der §§ 3 Abs. 2 S. 1 sowie 13 Abs. 2 S. 1 UmwStG, vgl. BMF, Schreiben vom 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 03.29 und 13.10; *Dörr/Reisich/Plum*, NWB 2017, S. 496 (501); *Noël*, GmbH-StB 2017, S. 87 (88); *Lang* in: Bott/Walter, § 8d KStG, Rz. 31 (126. EL 9/2017); a.A. *Neyer*, BB 2017, S. 415 (417).

829 So beispielsweise *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8d KStG, Tz. 24 (96. EL 6/2019); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2669); *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1088); *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (580); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (13).

830 *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 149 (139. EL 7/2017).

831 *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (10); *Mirbach*, KöSDI 2017, S. 20330 (20334); *Strahl*, KöSDI 2017, S. 20171 (20179); *Zinowsky/Jochimsen*, StBp 2017, S. 35 (36); *Neyer*, BB 2017, S. 415 (417); *Suchanek/Rüsch*, GmbHR 2018, S. 57 (61); *dies.* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8d KStG, Anm. 41 (292. EL 6/2019).

832 Thüringer FG, Gerichtsbescheid vom 5.10.2018 – 1 K 348/18, EFG 2018, S. 1907.

Streitjahr 2016 zu einem anteiligen Verlustuntergang gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Die Klägerin beabsichtigte einen Antrag auf Verlustverschonung nach § 8d KStG zu stellen, sie versäumte jedoch in Zeile 27 der Anlage WA der elektronisch übermittelten Steuererklärungen 2016 die entsprechende Angabe. Basierend auf den Angaben in den Steuererklärungen 2016 berücksichtigte das Finanzamt in den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Steuerbescheiden die Verlustvorträge der Klägerin lediglich in Höhe von 50 %. Die Klägerin beantragte daraufhin eine Änderung der Bescheide nach § 164 Abs. 2 AO und stellte einen Antrag auf Verlustverschonung nach § 8d Abs. 1 KStG. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab und teilte mit, dass die in § 8d Abs. 1 S. 5 KStG vorgesehene Frist eine Ausschlussfrist sei und damit der Antrag auf Verlustverschonung nur bei erstmaliger Abgabe einer Steuererklärung gestellt werden könne. Das Nachholen des Antrags mit der abermaligen Abgabe von Steuererklärungen für den gleichen Zeitraum sei nicht möglich.

Das Thüringer FG urteilte, dass ein Antrag auf Verlustverschonung durch § 8d KStG nachgeholt werden kann, solange die materielle Bestandskraft der ursprünglichen Steuererklärung noch nicht eingetreten ist. Nach Auffassung des Thüringer FG besteht keine gesetzliche Ausschlussfrist mit dem Inhalt, dass der Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG nur in der Erst-Steuererklärung gestellt werden kann. Weder die gesetzlichen Motive noch der Gesetzeswortlaut von § 8d Abs. 1 S. 5 KStG enthielten eine solche Ausschlussfrist. Das Gericht stellte auch fest, dass es keinen Raum für eine Bevorteilung von nachträglich – beispielsweise in Betriebsprüfungen – festgestellten schädlichen Beteiligungserwerben sehe.

Demgemäß unterlag das beklagte Finanzamt in erster Instanz. Die zunächst eingelegte Revision wurde zurückgenommen.⁸³³ Gegebenenfalls stand die Rücknahme der Revision im Zusammenhang mit der ersatzlosen Streichung der anteiligen Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. Insoweit ist die Rechtsfrage, ob ein Antrag auf Verlustverschonung auch nachträglich gestellt werden kann, höchstrichterlich noch nicht entschieden. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung weiterhin die Auffassung vertreten wird, dass eine nachträgliche Antragstellung auf Verlustverschonung durch § 8d KStG nicht möglich ist. Verlustkörperschaften wird hierdurch die

833 BFH, Beschluss vom 15.1.2019 – I R 40/18, nicht dokumentiert.

Ausübung des Wahlrechts zur Nutzung der Verschonungsregelung des § 8d KStG faktisch vorenthalten.

dd. Zwischenergebnis

Der Antrag als zwingende Voraussetzung für die Verschonung ist mit Form- und Fristanforderungen verbunden. Verlustkörperschaften benötigen, um die Form- und Fristanforderungen erfüllen zu können, sehr umfangreiche Kenntnisse über ihre Historie und über ihre Verschonungsfähigkeit. Meist liegen diese Informationen bzw. ihre Auswertungen zu dem Zeitpunkt der Antragstellung nicht bzw. noch nicht vor. Dies, weil der Umfang der zu berücksichtigenden Informationen erheblich ist, der Arbeitsaufwand für die Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen enorm ist, die Verlustkörperschaft beispielsweise im Rahmen von Unternehmensbewertungen von Dritten abhängig ist und nach der Erstellung sowie Beschaffung der Entscheidungsgrundlagen diese Unterlagen auswerten, steuerlich würdigen und eine Entscheidung für die Zukunft treffen muss. Erhalten die Verlustkörperschaften die für eine Entscheidung erforderlichen Informationen und Unterlagen nicht innerhalb der Antragsfrist, ist die Stellung eines nachträglichen bzw. der Widerruf eines bereits gestellten Antrags nicht mehr möglich bzw. kann nur auf dem Klageweg erstritten werden. Aufgrund des Antragserfordernisses werden damit grundsätzlich verschonungswürdige Körperschaften von einer Verschonung ausgeschlossen. Das Erfordernis der form- und fristgerechten Antragstellung ist im Hinblick auf den Zweck des Antrags auf Verlustverschonung bedingungsfeindlich und nicht sachgerecht.⁸³⁴

Obgleich die Form- und Fristanforderungen Rechtssicherheit bezwecken. Wiegt die Rechtssicherheit nicht so hoch, wenn man berücksichtigt, dass Folge einer nicht form- und fristgerechten Antragstellung der vollständige Verlustuntergang ist, obwohl tatbestandlich die übrigen Verschonungsvoraussetzungen des § 8d KStG vorliegen. Insbesondere liegt die wirtschaftliche Identität zwischen der den Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und der Verlustquelle vor, so dass ein Verlufterhalt und ein nachfolgender Verlustab-

834 *Wernicke* in: *Lademann*, § 8d KStG, Anm. 63 (66. EL 7/2018); *Leibner/Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8d KStG, Tz. 24 (96. EL 6/2019); *Frotscher M.* in: *Frotscher/Drüen*, § 8d KStG, Rz. 149 (139. EL 7/2017); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2669); *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1088); *Suchanek/Rüsch*, Ubg 2016, S. 576 (580); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (13).

zug systemgerecht sind. Damit ist es unverhältnismäßig aus Rechtssicherheitsgründen auf eine Frist abzustellen, aber bei Verstoß gegen die Frist Verluste vollständig untergehen zu lassen. Es spricht aus Rechtssicherheitsgesichtspunkten nichts dagegen, die Frist zu verlängern oder eine nachträgliche Antragstellung zu ermöglichen.

Die form- und fristgerechte Antragstellung ist somit unangemessen und steht in keinem Verhältnis zu den anderen Verschonungsregelungen Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel. Die form- und fristbezogenen Anforderungen an die Antragstellung nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG verstoßen gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und sind daher verfassungswidrig.

2. Fehlende zeitliche Begrenzung des nachlaufenden Beobachtungszeitraums

§ 8d KStG nimmt nicht ausdrücklich Stellung zur Laufzeit des nachlaufenden Beobachtungszeitraums. § 8d Abs. 2 S. 1 KStG regelt lediglich, dass der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag untergeht, sofern ein schädliches Ereignis eintritt. Der nachlaufende Beobachtungszeitraum enthält somit keine zeitliche Beschränkung und kann grundsätzlich unendlich sein.⁸³⁵ Denn er endet erst bei vollständiger Nutzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags oder bei Vorliegen eines schädlichen Ereignisses i.S. des § 8d Abs. 2 KStG.

Die fehlende zeitliche Begrenzung des nachlaufenden Beobachtungszeitraums ist nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nur zulässig, wenn sie im Hinblick auf den hiermit angestrebten Zweck geeignet, erforderlich und angemessen ist.

a. Legitimer Zweck

Weder die Regelung des § 8d KStG noch die Begründung im Gesetzentwurf enthalten Ausführungen, warum der nachlaufende Beobachtungszeitraum zeitlich unbefristet ist. Entsprechend der Begründung im Gesetzentwurf verlangt der Gesetzgeber hinsichtlich des Fortführungserfordernisses denselben, ununterbrochen fortgeführten Geschäftsbetrieb innerhalb des unbefristeten nachlaufenden Beobachtungszeitraums.

835 *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2187).

Der nachlaufende Beobachtungszeitraum dauert so lange an, wie ein fortführungsgebundener Verlustvortrag besteht. Innerhalb dieses Zeitraums kann die Verlustkörperschaft Gewinne mit dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag systemgerecht verrechnen. Dies, weil innerhalb dieses Zeitraums die den Verlustabzug begehrende Verlustkörperschaft mit der Verlustquelle wirtschaftlich identisch ist. Ändert eine Verlustkörperschaft im nachlaufenden Beobachtungszeitraum ihre wirtschaftliche Identität und kommt es hierdurch zu einem schädlichen Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG, geht der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter. Der nachlaufende Beobachtungszeitraum erfüllt damit einen legitimen Zweck. Denn er stellt sicher, dass ausschließlich Verlustkörperschaften mit wirtschaftlicher Identität steuerliche Gewinne im nachlaufenden Beobachtungszeitraum vom fortführungsgebundenen Verlustvortrag abziehen können.

b. Geeignetheit

Der zeitlich unbegrenzte nachlaufende Beobachtungszeitraum ist geeignet, um zweckwidrige Inanspruchnahmen des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zu verhindern und sicherzustellen, dass nur Verlustkörperschaften mit wirtschaftlicher Identität einen Verlustabzug durchführen können.

c. Erforderlichkeit

Die Verschonungsregelung des § 8d KStG setzt einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG voraus, der seinerseits auf einen Betrachtungszeitraum von fünf Jahren abstellt. Der vorlaufende Beobachtungszeitraum des § 8d KStG stellt hingegen auf einen Zeitraum von maximal vier Jahren ab.⁸³⁶ Wurde die Verlustkörperschaft innerhalb des vorlaufenden Beobachtungszeitraums gegründet, beginnt der vorlaufende Beobachtungszeitraum mit der Gründung und kann weniger als vier Jahre betragen.

Ein zeitlich befristeter statt unbefristeter nachlaufender Beobachtungszeitraum kommt als milderes Mittel in Betracht. Allerdings müsste der befristete nachlaufende Beobachtungszeitraum auch gleich wirksam sein, d.h. die wirtschaftliche Identität der Verlustkörperschaft im Zeitpunkt des späteren

836 Entsprechend § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. S. 5 KStG der Veranlagungszeitraum, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, sowie die drei vorangegangenen Veranlagungszeiträume.

Verlustabzugs sicherstellen. Die Einführung eines befristeten nachlaufenden Beobachtungszeitraums führt jedoch dazu, dass die Verschonungsregelung des § 8d KStG als Steuersparmodell missbraucht werden kann. Denn nach Ablauf des zeitlich befristeten Beobachtungszeitraums könnte eine Verlustkörperschaft ihre wirtschaftliche Identität bewusst ändern und hierdurch einen zweckwidrigen Verlustabzug in Anspruch nehmen. Eine solche Gestaltung wird aufgrund des in § 42 Abs. 1 S. 2 AO explizit genannten Lex-specialis-Grundsatzes nicht von der allgemeinen Missbrauchsregelung des § 42 Abs. 2 AO erfasst, so dass es hierdurch zu erheblichen Steuerausfällen kommen kann. Der zeitlich befristete nachlaufende Beobachtungszeitraum stellt insoweit kein milderes Mittel dar.

d. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne

Nachfolgend wird geprüft, ob der zeitlich unbefristete nachlaufende Beobachtungszeitraum in angemessenem Verhältnis zum verfolgten legitimen Zweck steht.

aa. Nachbehaltensfristen anderer Steuervergünstigungsregelungen

Nachbehaltensfristen bzw. Sperrfristen – wie die des nachlaufenden Beobachtungszeitraums – sind im Steuerrecht nicht unüblich. Sie werden insbesondere im Rahmen von Steuervergünstigungsregelungen verwendet, um missbräuchliche Inanspruchnahmen zu vermeiden. Im Unterschied zum nachlaufenden Beobachtungszeitraum des § 8d KStG sind Nachbehaltensfristen anderer Steuervergünstigungsregelungen grundsätzlich zeitlich befristet. Die Nachbehaltensfristen von Ab- und Aufspaltungen von Körperschaften sowie Vermögensübertragungen auf bzw. Formwechsel in PersG oder natürliche Personen betragen beispielsweise gem. den Regelungen der §§ 15 Abs. 2 S. 4 oder 18 Abs. 3 UmwStG⁸³⁷ fünf Jahre. In Einbringungsfällen bzw. Fällen des Anteilstauschs betragen die Nachbehaltensfristen nach § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG sieben Jahre und bei Vermögensübertragungen bei PersG gem. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG sogar nur drei Jahre. Die sog. grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG sieht in S. 4 eine Nachbehaltensfrist von fünf Jahren vor. Es verwundert daher nicht, dass sich Teile des Schrifttums gleich-

837 Ebenso bei Verschmelzungen oder Vermögensübertragungen auf Körperschaften gem. § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG a.F.

falls für einen zeitlich begrenzten nachlaufenden Beobachtungszeitraum aussprechen.⁸³⁸

Mit einer Nachbehaltensfrist bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, wann er zeitlich nicht mehr von einem Missbrauch von Steuervergünstigungsregelungen ausgeht.⁸³⁹ Diesem Vorgehen liegt die Ratio zugrunde, dass Gestaltungen ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr zur Erlangung von Steuervorteilen erfolgen. Denn ab einem gewissen Zeitpunkt ist der Missbrauch einer Steuervergünstigung wirtschaftlich nicht mehr attraktiv bzw. lohnt sich aus betriebswirtschaftlicher, rechtlicher oder sonstiger Sicht nicht mehr. Dies, weil ab diesem Zeitpunkt die mit dem Missbrauch der Steuervergünstigung verbundenen Nachteile – wie beispielsweise Transaktions-, Opportunitätskosten sowie sonstige Aufwendungen, steuerrechtliche bzw. sonstige rechtliche Risiken, Reputations-, Handlungs-, Planungs- und Bindungsrisiken – die Vorteile übersteigen. Sofern die Gestaltung dennoch umgesetzt wird, erfolgt dies typischerweise nicht zur Erlangung von Steuervorteilen. Die Umqualifizierung eines nunmehr steuerlich nichtmissbräuchlichen Falls in einen steuerlich missbräuchlichen Fall lässt sich ab diesem Zeitpunkt daher nicht mehr rechtfertigen.⁸⁴⁰

Im Rahmen der Verschonung durch § 8d KStG soll es diesen Zeitpunkt, ab dem aus einem Missbrauchsfall ein Nichtmissbrauchsfall wird, nach der Auffassung des Gesetzgebers nicht geben.⁸⁴¹ Eine solche Ansicht ist jedoch realitätsfern und vor dem Hintergrund, dass entsprechende Nachbehaltensfristen im UmwStG, EStG und GrEStG vorgesehen sind, systemwidrig und nicht verhältnismäßig.

bb. Erhöhter Dokumentationsaufwand

Der zeitlich unbefristete nachlaufende Beobachtungszeitraum führt dazu, dass bei einer Verlustkörperschaft, deren Verluste nach § 8d Abs. 1 S. 6 KStG in fortführungsgebundene Verlustvorträge umqualifiziert wurden, bis zur

838 *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185 (2187); *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2970); *Frey/Thürmer*, GmbHR 2016, S. 1083 (1087); *Keilhoff/Risse*, FR 2016, S. 1085 (1088); *Pauli* FR 2017, S. 663 (669); *Rode*, FR 2018, S. 344 (346).

839 *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967 (2970).

840 So auch *Hey* in: DStJG 33, 2010, S. 139 (162).

841 Im Ergebnis ebenso *Niemeyer/Lemmen*, DStZ 2017, S. 679 (687), nach deren Auffassung § 8d KStG sowohl missbräuchliche als auch nichtmissbräuchliche Fälle erfasst.

vollständigen Verlustverrechnung kein schädliches Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG stattfinden darf. Andernfalls wird die Nutzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags durch den vollständigen Verlustuntergang ausgeschlossen. Damit es zu keinem vollständigen Verlustuntergang kommt, muss die Verlustkörperschaft daher im Hinblick auf zukünftige wirtschaftliche Entscheidungen stets beachten, dass sie kein schädliches Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG auslöst. Es ist daher eine erhöhte Wachsamkeit bei wirtschaftlichen Entscheidungen geboten.

Zur Vermeidung eines vollständigen Verlustuntergangs durch Unachtsamkeit sowie zur Vorbereitung auf zukünftige steuerliche Betriebsprüfungen empfiehlt es sich, den steuerlichen Status quo der Verlustkörperschaft im Zeitpunkt der Umqualifizierung der Verluste in fortführungsgebundene Verluste aussagekräftig und ausreichend zu dokumentieren. Hierbei sollten möglichst genaue Angaben zu den Betätigungen des Geschäftsbetriebs sowie den qualitativen Merkmalen des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG – also den angebotenen Dienstleistungen oder Produkten, dem Kunden- und Lieferantenkreis, den bedienten Märkten und der Qualifikation der Arbeitnehmer – der Verlustkörperschaft gemacht werden. Die entsprechenden Dokumentationsunterlagen sind grundsätzlich so lange aufzubewahren, wie der nachlaufende Beobachtungszeitraum andauert. Da der Verlustabzug der fortführungsgebundenen Verlustvorträge ebenfalls der Mindestbesteuerung nach §§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. 10d Abs. 2 EStG unterliegt, kann die vollständige Verrechnung der fortführungsgebundenen Verlustvorträge mit zukünftigen Gewinnen zusätzlich zeitlich hinausgezögert werden. Der Dokumentationszeitraum verlängert sich hierdurch entsprechend.

Zudem sollten im Hinblick auf zukünftige wirtschaftliche Entscheidungen der Verlustkörperschaft entsprechende Dokumentationsunterlagen in der Form von Dos-and-Don'ts-Listen vorgehalten werden. Solche Listen sollten Informationen darüber enthalten, welche Veränderungen des Geschäftsbetriebs schädlich sind und zu einem Verlustuntergang führen bzw. welche unschädlich sind. Werden entsprechende unschädliche Veränderungen durchgeführt, empfiehlt es sich diese Veränderungen im Hinblick auf die Verteidigung in zukünftigen Betriebsprüfungen mithilfe von entsprechenden Unterlagen

vollumfänglich zu dokumentieren.⁸⁴² Aufgrund der Erstellung und des Vorhaltens der vorgenannten Dokumentationsunterlagen ergibt sich sowohl für die Verlustkörperschaft als auch für deren steuerlichen Berater sowie für die Finanzverwaltung im Rahmen von zukünftigen Betriebsprüfungen ein erhöhter Dokumentationsaufwand.⁸⁴³

In der Begründung des Gesetzentwurfs wird der jährliche Aufwand für die Wirtschaft zur Erfüllung von aus § 8d KStG resultierenden Informationspflichten auf 214.000 EUR sowie für die Verwaltung auf jährlich 285.000 EUR geschätzt.⁸⁴⁴ Diese Höhe des Erfüllungsaufwands erscheint vor dem Hintergrund des vorgenannten umfangreichen Dokumentationsaufwands als nicht haltbar. Berücksichtigt, dass der nachlaufende Beobachtungszeitraum unendlich sein kann, müssten sowohl die Verlustkörperschaft, deren steuerliche Berater wie auch die Finanzverwaltung die Dokumentation hinsichtlich des Geschäftsbetriebs im Zeitpunkt der Verlustumqualifizierung gleichfalls unendlich vorhalten. Ein solcher erhöhter Dokumentationsaufwand ist – unter Berücksichtigung der Nachbehaltensfristen anderer Steuervergünstigungsregelungen – unangemessen.

cc. Zwischenergebnis

Andere Steuervergünstigungsregelungen enthalten zeitlich befristete Nachbehaltenszeiträume von drei, fünf oder sieben Jahren, nach deren Ablauf der Gesetzgeber davon ausgeht, dass kein Missbrauch mehr vorliegt. Mit den schädlichen Ereignissen des § 8d Abs. 2 KStG werden im nachlaufenden Beobachtungszeitraum unbefristet sowohl Missbrauchs- als auch Nichtmissbrauchsfälle erfasst.

Zwar bezweckt der unbefristete nachlaufende Beobachtungszeitraum die Wahrung der wirtschaftlichen Identität zwischen der den Verlustabzug begehrenden Verlustkörperschaft und der Verlustquelle. Allerdings wiegt die wirtschaftliche Identität nicht so hoch, wenn man berücksichtigt, dass der

842 Diese Dokumentation wird ebenso für die handelsrechtliche Bilanzierung von aktiven latenten Steuern i.S. des § 274 Abs. 1 S. 2 HGB für fortführungsgebundene Verlustvorträgen relevant, wenn deren Verrechnung innerhalb eines fünfjährigen Planungshorizonts erwartet wird, vgl. *Feldgen*, *StuB* 2016, S. 742 (746).

843 *Brandis* in: Blümich, § 8d KStG, Rz. 51 (146. EL 2/2019).

844 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 2.

Gesetzgeber das Vorliegen der wirtschaftlichen Identität nicht konsequent bei sämtlichen schädlichen Ereignissen i.S. des § 8d KStG voraussetzt. So stellt § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG lediglich sicher, dass Verluste aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder aus einer Organträgerstellung im vorlaufenden Beobachtungszeitraum von einer Verlustverschonung ausgeschlossen werden. Stammen solche Verluste aus einer Zeit, die vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum liegt, und wurde die Beteiligung an dieser Mitunternehmerschaft bzw. die Organträgerstellung zu Beginn des vorlaufenden Beobachtungszeitraums aufgegeben, können diese Verluste trotz der nicht gewährten wirtschaftlichen Identität nach § 8d KStG verschont werden. Der Gesetzgeber erachtete diesen Fall insoweit als Nichtmissbrauchsfall.

Die fehlende zeitliche Begrenzung des nachlaufenden Beobachtungszeitraums führt darüber hinaus zu erhöhtem Dokumentationsaufwand für die Verlustkörperschaft, deren steuerliche Berater sowie die Finanzverwaltung. Die Voraussetzung des unbefristeten nachlaufenden Beobachtungszeitraums des § 8d KStG ist unangemessen. Die Regelung verstößt gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und ist somit verfassungswidrig.

§ 5 Vorschläge für einen verfassungskonformen § 8d KStG

Im Schrifttum wurden ausführliche Vorschläge zu einer verfassungskonformen Neuordnung des Verlustabzugssystems des KStG gemacht.⁸⁴⁵ Diese Vorschläge zielen auf die Aufgabe des bestehenden Systems mit Verlustabzugsbeschränkungen und Verschonungsregelungen ab und befürworten ein vollständig reformiertes System.

Um ein verfassungskonformes Verlustabzugssystem herzustellen, muss das bisher existierende System nicht vollständig abgeschafft werden. Dies insbesondere, weil ein neues System erneut Rechtsunsicherheit für Verlustkörperschaften, steuerliche Berater und die Finanzverwaltung schaffen könnte.

Nachfolgend werden thesenhaft Vorschläge aufgezeigt, um die festgestellte Verfassungswidrigkeit des § 8d KStG zu beseitigen, mithin eine verfassungskonforme Regelung des § 8d KStG zu schaffen. Die einzelnen Thesen beziehen sich dabei auf die im Rahmen der verfassungsrechtlichen Gleichheitsprüfung sowie der Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gemachten Erläuterungen:

1. Keine Beschränkung auf *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb*, sondern Erweiterung auf mehrere Geschäftsbetriebe.
2. Ersatzlose Streichung des schädlichen Ereignisses der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG im vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraum.
3. Ersatzlose Streichung des schädlichen Ereignisses der *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG im vorlaufenden Beobachtungszeitraum.
4. Ersatzlose Streichung der Voraussetzung des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG hinsichtlich der Beteiligungen an Mitunternehmerschaften oder Stellung als Organträger.

845 Ernst, IFSt-Schrift Nr. 470, S. 116; BDI/KPMG-Studie Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel, S. 33; Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, DB 2012, S. 1704 (1710); Seer, GmbHR 2016, S. 394 (397 f.), der auf die österreichische Regelung des § 8 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. C KStG-ö verweist; Hohmann, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftssteuerrecht, 2017, S. 766 f.; Dorenkamp, FR 2018, S. 83 (86).

5. Aufnahme einer Verlustverrechnungssperre in § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und Nr. 5 KStG für Verluste aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften oder Organgesellschaften im vorlaufenden Beobachtungszeitraum.
6. Aufnahme einer Gewinnverrechnungssperre in § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und Nr. 5 KStG für Gewinne aus der Beteiligung an Mitunternehmerschaften oder Organgesellschaften im nachlaufenden Beobachtungszeitraum.
7. Aufnahme einer Gewinnverrechnungssperre in § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG für Gewinne aus der Aufdeckung von stillen Reserven für übertragene Wirtschaftsgüter unter deren gemeinen Wert.
8. Ersatzlose Streichung der form- und fristgerechten Antragstellung in § 8d Abs. 1 S. 5 KStG.
9. Aufnahme einer beispielsweise fünf- oder siebenjährigen Sperrfrist für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag im nachlaufenden Beobachtungszeitraum.

Wird § 8d KStG entsprechend den Verbesserungsvorschlägen punktuell angepasst, entsteht gem. den hier getroffenen Ausführungen ein verfassungskonformer Zustand der Regelung. Anlass zur Änderung der Regelung gibt es ohnehin, denn entsprechend den im Gesetzgebungsverfahren gemachten Aussagen ist eine Evaluierung der Vorschrift spätestens nach drei Jahren angedacht.⁸⁴⁶ Eine verfassungskonforme Verschonungsregelung des § 8d KStG könnte⁸⁴⁷ darüber hinaus einen verfassungswidrigen § 8c Abs. 1 S. 1 KStG heilen.⁸⁴⁸

846 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 10.

847 Die Prüfung der Heilung eines verfassungswidrigen § 8c Abs. 1 S. 1 KStG durch eine verfassungskonforme Verschonungsregelung des § 8d KStG ist nicht Gegenstand dieser Arbeit und wurde insoweit nicht durchgeführt.

848 A.A. Röder, FR 2018, S. 52 (61), der die Auffassung vertritt, dass die Verschonungsregelung des § 8d KStG bereits verfassungskonform sei und insoweit die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG verfassungsrechtlich heilt; Niemeyer/Lemmen, DStZ 2018, S. 679 (688), nach deren Auffassung die Verschonungsregelung des § 8d KStG bereits zum Teil verfassungskonform sei und die verfassungswidrige Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG heilt.

§ 6 Europarechtliche Analyse des § 8d KStG

Gemäß den Gesetzesmaterialien hat § 8d KStG keine „*unmittelbare[n] Bezüge zum EU-Recht*“ und stellt daher keine europarechtlich unzulässige Beihilfe dar.⁸⁴⁹

An dieser Auffassung wurden bereits erste Zweifel im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens durch Teilnehmer der öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf geäußert. Förster sah in seiner vorab erstellten Stellungnahme zum Gesetzentwurf die „*erhebliche Gefahr*“, dass die Verschonungsregelung des § 8d KStG aufgrund der Ersatztatbestände des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3-6 KStG als selektiv ausgestaltete unzulässige Beihilfe angesehen werden könnte.⁸⁵⁰ Die dort normierten schädlichen Ereignisse schließen nämlich Verlustkörperschaften, die ihren Geschäftsbetrieb beibehalten, vom fortführungsgebundenen Verlustvortrag aus. Nach Auffassung von Brandt ist die Vereinbarkeit des § 8d KStG mit den Beihilferegeln des Art. 107 AEUV gleichfalls „*nicht unproblematisch*“, da das außersteuerliche Ziel zur Förderung junger Start-up-Unternehmen Anlass zur Beihilfeprüfung durch die EU-Kommission geben könnte.⁸⁵¹ Hechtner kritisierte ebenfalls die kurze und unbegründete Stellungnahme der Bundesregierung zu einer möglichen beihilferechtlichen Problematik des § 8d KStG und hätte sich eine „*intensivere Diskussion*“ gewünscht.⁸⁵² Eine intensivere Diskussion fand zwar im Finanzausschuss⁸⁵³ statt. Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN sprach eine mögliche beihilferechtliche Problematik des § 8d KStG an. Diese trete eher in den Vordergrund, je mehr der Anwendungsbereich von § 8d KStG durch die Einschränkung des unveränderten Geschäftsbetriebs eingengt werde. Die Koalitionsfraktionen

849 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 10.

850 Förster, Stellungnahme vom 20.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986, 18/10348), S. 1 ff.

851 Brandt, Stellungnahme des Deutschen Finanzgerichtstags e.V. vom 17.11.2016 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986), S. 5 ff.

852 Hechtner, Stellungnahme vom 20.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986), S. 2.

853 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/10495, S. 12 und 13.

der CDU/CSU und SPD erwiderten, dass eine mögliche beihilferechtliche Problematik von § 8d KStG „*intensiv geprüft*“ wurde und „*positive Signale aus der EU-Kommission* [hinsichtlich der Vereinbarkeit der Regelung mit dem Europäischen Beihilferecht] *zu vernehmen gewesen*“ wären. Da das Instrument des vorausseilenden „*Comfort Letter*“ von der EU-Kommission⁸⁵⁴ eingeschränkt worden sei, habe man gemeinsam mit dem BMF und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit beschlossen, „*keinen Vorbehalt in Bezug auf das Europarecht für das Inkrafttreten* [des § 8d KStG] *vorzusehen*“.

Aufgrund der aufgezeigten Zweifel an der Europarechtskonformität von § 8d KStG werden nachfolgend zunächst die Rechtsgrundlagen des unionsrechtlichen Beihilferechts sowie die Funktionsweise eines sog. Comfort Letter erläutert (A.). Im Anschluss wird geprüft, ob die Verschonungsregelung des § 8d KStG eine europarechtswidrige Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt (B.). Hierzu werden insbesondere die Ausführungen des EuGH im Zusammenhang mit der Prüfung der Verschonungsregelung des § 8c Abs. 1a KStG (Sanierungsklausel) als europarechtswidriger Beihilfe erläutert.

A. Grundlagen des Beihilferechts

Die Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarkts mit den fünf Grundfreiheiten freier Warenverkehr⁸⁵⁵, Arbeitnehmerfreizügigkeit⁸⁵⁶, Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) sowie freiem Kapital- und Zahlungsverkehr (Art. 63 AEUV) ist eines der Ziele der EU.⁸⁵⁷ Unter Berücksichtigung der fünf Grundfreiheiten steht es den einzelnen Mitgliedstaaten frei, wirtschaftspolitische Maßnahmen nach eigenem Ermessen selbst zu bestimmen.⁸⁵⁸ Dies beinhaltet insbesondere die Souveränität der Mitgliedstaaten, die Steuerlast gem. den eigenen Vorstellungen auf die verschiedenen Produkti-

854 Nachfolgend wird die EU-Kommission als Kommission bezeichnet.

855 Art. 28 AEUV zur Zollunion, Art. 30 AEUV zum Verbot von Ein- und Ausfuhrzöllen, Art. 34 und 35 AEUV zum Verbot mengenmäßiger Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung.

856 Art. 21 AEUV zur allgemeinen Freizügigkeit für Unionsbürger und Art. 45 AEUV zur Arbeitnehmerfreizügigkeit.

857 Auf die einzelnen Grundfreiheiten des AEUV sowie deren Verhältnis zum EU-Beihilferecht wird mangels Relevanz nicht näher eingegangen.

858 *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, S. 265 (268).

onsfaktoren zu verteilen.⁸⁵⁹ Gezielte staatliche Förderungen nationaler Unternehmen können jedoch zu Wettbewerbsverzerrungen auf dem EU-Binnenmarkt führen und stehen dem vorgenannten Ziel entgegen.⁸⁶⁰ Wettbewerbsrechtliche Grenzen setzt daher das sog. Beihilferecht,⁸⁶¹ welches bereits im Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957 zum Kernstück des europäischen Wettbewerbsrechts⁸⁶² gehörte.⁸⁶³ Hierdurch soll ein nachhaltiger und neutraler Wettbewerb zwischen konkurrierenden Unternehmen garantiert werden.⁸⁶⁴

Der Begriff der staatlichen Beihilfe ist ein objektiver Rechtsbegriff, der in Art. 107 Abs. 1 AEUV legal definiert ist.⁸⁶⁵ Demnach sind *„staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“*

Die einzelnen Tatbestandsmerkmale sowie das Beihilfeverfahren und die Rechtsfolgen bei Vorliegen einer staatlichen Beihilfe werden nachfolgend erläutert. Zur Auslegung der vorgenannten Tatbestandsmerkmale⁸⁶⁶ wird auf die Rechtsprechung des EuG und EuGH,⁸⁶⁷ der auch die Kommission entsprechend ihrer Bekanntmachung zur Auslegung des Begriffs der staatlichen Beihilfe folgt, rekurriert.⁸⁶⁸

859 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 156.

860 *Wagemann*, IWB 2017, S. 676.

861 Pressemitteilungen der EU-Kommission vom 11.2.2014 zur Veröffentlichung *Speech/14/117* zum fairen Steuerwettbewerb und *Speech/14/119* zum Binnenmarkt.

862 Hierzu gehören auch die Kartell- und Fusionskontrolle.

863 *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 9.

864 *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, S. 1175.

865 EuGH, Urteil vom 22.12.2008 – C-487/06 P, *British Aggregates/Kommission*, E-CLI:EU:C:2008:757, Rn. 111.

866 Mit der Beihilfeproblematik im Steuerrecht setzt sich tiefgehend auseinander *Schön* in: *Hancher/Ottervange/Slot*, *EU State Aids*, 5. Aufl. 2016, Kapitel 13, S. 393 ff.

867 *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 10.

868 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 3.

I. Tatbestandsmerkmale der Beihilfe

1. Vorliegen eines Unternehmens

Bei dem Empfänger muss es sich um ein Unternehmen handeln.⁸⁶⁹ Dieser Begriff umfasst nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH jede Einheit, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung.⁸⁷⁰ Da es auf die Frage einer Gewinnerzielungsabsicht nicht ankommt,⁸⁷¹ verwendet Art. 107 Abs. 1 AEUV einen weiter gefassten Unternehmens- und Unternehmerbegriff als das deutsche Steuerrecht.⁸⁷² Die hoheitlicher Befugnisse, die öffentliche Stellen in ihrer Eigenschaft als Träger öffentlicher Gewalt ausüben (z.B. Flugsicherung sowie Flug- und Seeverkehrskontrolle, etc.), stellen keine wirtschaftliche Tätigkeit dar.⁸⁷³

2. Finanzierung aus staatlichen Mitteln

Weitere Voraussetzung einer staatlichen Beihilfe ist, dass eine Maßnahme zu einer finanziellen Belastung öffentlicher Mittel führt und diese Maßnahme einem Mitgliedstaat zuzurechnen ist.⁸⁷⁴ Betrachtet werden bei diesem Tatbestandsmerkmal die öffentlichen Finanzhaushalte. Die Finanzierung aus staatlichen Mitteln kann u.a. in Form von direkten Zuschüssen, Darlehen, Garantien, Beteiligungen am Kapital von Unternehmen oder Sachleistungen (sog. Leistungssubvention⁸⁷⁵) erfolgen.⁸⁷⁶ Der Verzicht auf staatliche Mittel, die der Staat andernfalls eingenommen hätte, stellt ebenfalls eine Finanzierung

869 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 6.

870 EuGH, Urteile vom 12.9.2000 – verbundene Rechtssachen C-180/98 bis C-184/98, Pavlov u.a., ECLI:EU:C:2000:428, Rn. 74 und vom 10.1.2006 – C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA u.a., ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 107.

871 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 9.

872 *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, S. 1175 (1177).

873 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 17.

874 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 38. Es handelt sich um zwei getrennte Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, vgl. EuGH, Urteil vom 16.5.2002 – C-482/99, Frankreich/Kommission (Stardust), ECLI:EU:C:2002:294, Rn. 24; EuG, Urteil vom 5.4.2006 – T-351/02, Deutsch Bahn AG / Kommission, ECLI:EU:T:2006:104, Rn. 103.

875 *Kußmaul/Palm/Licht*, GmbHR 2017, S. 1009 (1011).

876 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 51.

aus staatlichen Mitteln dar.⁸⁷⁷ Bereits im Jahr 1974 hat der EuGH erstmals entschieden, dass auch der staatliche Einnahmeverzicht in Form der Befreiung oder Ermäßigung von Steuern (sog. Verschonungssubvention⁸⁷⁸) eine Finanzierung aus staatlichen Mitteln ist.⁸⁷⁹ Gewährt eine Behörde einem Begünstigten einen Vorteil, ist die Maßnahme dem Mitgliedstaat zuzurechnen.⁸⁸⁰ Die Verwaltung der Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer und damit der Erlass eines entsprechenden Steuerbescheids erfolgt gem. Art. 108 Abs. 2 GG durch die Landesfinanzbehörden, so dass die Gewährung des steuerlichen Vorteils damit stets eine dem Staat zuzurechnende Verwaltungshandlung darstellt.

3. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens

Ein wirtschaftlicher Vorteil ist jede wirtschaftliche Vergünstigung, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, d.h. ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten könnte.⁸⁸¹ Ein Vorteil liegt vor, wenn sich die finanzielle Lage eines Unternehmens durch das staatliche Eingreifen mithilfe von marktüblichen Bedingungen verbessert.⁸⁸² Die genaue Art der vorteilsgewährenden Maßnahme ist irrelevant.⁸⁸³ Daher kann die Gewährung positiver wirtschaftlicher Leistungen, aber auch die Befreiung von wirtschaftlichen Lasten – wie beispielsweise Steuervergünstigungen – einen Vorteil darstellen.⁸⁸⁴ Zur Feststellung eines Vorteils ist die finanzielle Lage eines Unternehmens nach Durchführung der Maßnahme mit der finanziellen Lage ohne Durchführung der Maßnahme zu vergleichen.⁸⁸⁵ Ob eine staatliche

877 EuGH, Urteil vom 16.5.2000 – C-83/98 P, Frankreich/Ladbroke Racing Ltd und Kommission, ECLI:EU:C:2000:248, Rn. 48; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 51.

878 *Kußmaul/Palm/Licht*, GmbHR 2017, S. 1009 (1011).

879 EuGH, Urteil vom 2.7.1974 – C-173/73, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:1974:71.

880 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 39.

881 EuGH, Urteile vom 11.7.1996 – C-39/94, SFEI u.a., ECLI:EU:1996:285, Rn. 60 und vom 29.4.1999 – C-342/96, Spanien/Kommission, ECLI:EU:C:1999:210, Rn. 41; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 66.

882 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 67.

883 EuGH, Urteil vom 24.7.2003 – C-280/00, Altmark Trans, ECLI:EU:C:2003:415, Rn. 84; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 68.

884 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 68.

885 EuGH, Urteil vom 2.7.1974 – C-173/73, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:1974:13.

Maßnahme den Marktbedingungen entspricht, ist auf der Grundlage der zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Maßnahme verfügbaren Informationen ex ante zu prüfen.⁸⁸⁶ Auf den Grund oder das Ziel des staatlichen Eingreifens kommt es nicht an, lediglich auf die Auswirkung der Maßnahme auf das Unternehmen.⁸⁸⁷

4. Selektivität der Maßnahme

a. Allgemeine Grundsätze

Steuerliche Maßnahmen von rein allgemeinem Charakter, die nicht bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, werden nicht vom Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst.⁸⁸⁸ Denn unter das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen nur staatliche Maßnahmen, die selektiv bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen einen Vorteil gewähren.⁸⁸⁹ Die Anzahl der begünstigten Unternehmen ist ebenso unerheblich wie die Verschiedenartigkeit und Bedeutung der begünstigten Wirtschaftszweige.⁸⁹⁰ Das Tatbestandsmerkmal der Selektivität ist bei steuerlichen Maßnahmen von entscheidender Bedeutung, da die übrigen Tatbestandsmerkmale regelmäßig erfüllt sind.⁸⁹¹

886 EuGH, Urteile vom 5.6.2012 – C-124/10 P, Kommission/EDF, ECLI:EU:C:2012:318, Rn. 83, 84, 85 und 105 sowie vom 16.5.2002 – C-482/99, Frankreich/Kommission (Stardust), ECLI:EU:C:2002:294, Rn. 71 und 72, EuG, Urteil vom 30.4.1998 – T-16/96, Cityflyer Express / Kommission, ECLU:EU:T:1998:78, Rn. 76; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 78.

887 EuGH, Urteil vom 2.7.1974 – C-173/73, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:1974:71; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 67.

888 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 118. Ebenso werden mit Handelsgesellschaften nicht vergleichbare Genossenschaften (Rn. 157-160), Investitionen in Investmentfonds bzw. -gesellschaften (Rn. 161-163), Steueramnestie (Rn. 164-168), Steuervorbescheide wie Vorabverständigungsvereinbarungen (Rn. 169-174), Steuervergleichsvereinbarungen zwischen Finanzverwaltungen und Steuerpflichtigen (Rn. 175-176), Abschreibungsvorschriften (Rn. 177-180), Pauschalbesteuerung besonderer Tätigkeiten (Rn. 181-182), Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung (Rn. 183) und zu Verbrauchsteuern (Rn. 184) im Regelfall nicht vom Beihilfeverbot erfasst.

889 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 117.

890 EuGH, Urteile vom 17.6.1999 – C-75/97, Belgien/Kommission, ECLI:EU:C:1999:311, Rn. 32 und vom 8.11.2001 – C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 48; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 118.

891 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 16.4.2015 – C-66/14, Finanzamt Linz / Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 114.

b. Regionale und materielle Selektivität

Die Selektivität unterscheidet sich in regionale und materielle Selektivität. Regionale Selektivität kann nur bei Maßnahmen, die nicht im gesamten Gebiet des Mitgliedstaats – d.h. nur in bestimmten Teilen – Anwendung finden, vorliegen.⁸⁹² Mangels Relevanz im Zusammenhang mit § 8d KStG wird nachfolgend nicht weiter auf die regionale Selektivität eingegangen.

Materielle Selektivität bedeutet, dass die Maßnahme nur für bestimmte Unternehmen oder bestimmte Wirtschaftszweige gilt.⁸⁹³ Sie kann entweder rechtlich (*de jure*) oder faktisch (*de facto*) vorliegen. Die De-jure-Selektivität ergibt sich unmittelbar aus den rechtlichen Kriterien der Gewährung einer Maßnahme, die förmlich bestimmten Unternehmen vorbehalten ist (z.B. aufgrund bestimmter Größe, Rechtsform oder Wirtschaftszweig).⁸⁹⁴ Bei der De-facto-Selektivität sind die förmlichen Kriterien für die Anwendung der Maßnahme zwar allgemein sowie objektiv und damit nicht rechtlich selektiv formuliert,⁸⁹⁵ sie führen aber tatsächlich zu einer Begünstigung einer bestimmten Gruppe.⁸⁹⁶ Dies ist insbesondere der Fall, wenn sie aufgrund der auferlegten Bedingungen und Hindernisse – wie beispielsweise Schwellenwerte, die Unternehmen erst ab einer bestimmten Größe privilegieren – bestimmte Unternehmen davon abhalten, eine Maßnahme in Anspruch zu nehmen.⁸⁹⁷ Abgestellt wird hierbei auf die Wirkungen, nicht auf die Gesetzestechnik.⁸⁹⁸

892 Z.B. EuGH, Urteile vom 6.9.2006 – C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 57 und vom 11.9.2008 – verbundene Rechtssachen C-428/06 bis C-434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja, ECLI:EU:C:2008:488, Rn. 47.

893 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 120.

894 EuG, Urteil vom 4.9.2009 – T-211/05, Italien/Kommission, ECLI:EU:T:2009:304, Rn. 120; EuGH, Urteil vom 24.11.2011 – C-458/09 P, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2011:769, Rn. 59 und 60; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 121.

895 Beispielsweise wird durch die Gesetzesformulierung „Die Regelung verschont alle Unternehmen, die die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen“ eine Maßnahme allgemein und objektiv formuliert, vgl. *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 25.

896 EuGH, Urteil vom 15.11.2011 – verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 101 ff.

897 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 122.

898 *de Weerth*, DB 2017, S. 275.

c. Besondere Fragen hinsichtlich steuerlicher Maßnahmen

Steuerliche Maßnahmen sind in der Regel de facto selektiv,⁸⁹⁹ da sie überwiegend allgemein und objektiv und meist nicht hinsichtlich einzelner Unternehmen oder bestimmten Gruppen von Unternehmen formuliert werden. Die Prüfung der materiellen Selektivität im Zusammenhang mit steuerlichen Maßnahmen erfolgt nach Auffassung des EuGH⁹⁰⁰ und der Kommission⁹⁰¹ (mittlerweile⁹⁰²) dreistufig: Auf der ersten Stufe ist das sog. Referenzsystem (bzw. Bezugssystem) zu ermitteln. Auf der zweiten Stufe wird festgestellt, ob eine bestimmte Maßnahme eine Abweichung vom ermittelten Referenzsystem darstellt, die zwischen sich in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befindenden Wirtschaftsbeteiligten differenziert. Falls die Maßnahme eine selektive Abweichung darstellt, wird auf der dritten Stufe geprüft, ob die Maßnahme durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Referenzsystems gerechtfertigt ist.

aa. Ermittlung des Referenzsystems

Das zu ermittelnde Referenzsystem setzt sich aus den auf alle Unternehmen Anwendung findenden kohärenten Vorschriften zusammen.⁹⁰³ Es ist die Benchmark zur Prüfung der Selektivität.⁹⁰⁴

Bei steuerlichen Maßnahmen besteht das Referenzsystem nach Auffassung der Kommission aus Elementen wie der Steuerbemessungsgrundlage, den

899 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität – Zugleich ein Beitrag zur Auslegung des Beihilfeverbots im Steuerrecht, S. 33 m.w.N. Zusätzlich werden allgemeine Maßnahmen, die prima facie für alle Unternehmen gelten, jedoch durch auf nicht objektiven Kriterien basierenden Ermessensentscheidungen der öffentlichen Verwaltung eingeschränkt werden, als selektiv angesehen, vgl. EuGH, Urteil vom 29.9.1999 – C-256/97, DM Transport, ECLI:EU:C:1999:332, Rn. 27.

900 EuGH, Urteile vom 8.9.2011 – verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 49 ff. und vom 18.7.2013 – C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525.

901 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 128 ff.

902 So war im EuGH-Urteil vom 8.11.2001 (C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 35) lediglich die Möglichkeit der Benachteiligung und nicht die Inkonsistenz innerhalb des nationalen Besteuerungssystems das entscheidende Kriterium der Selektivität. Im EuGH-Urteil vom 6.9.2006 (C-88/03, *Portugal/Kommission*, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 56 wurde erstmals der Begriff des Referenzrahmens, allerdings hinsichtlich der regionalen Selektivität, gebraucht, vgl. *Demleitner*, ISR 2016, S. 328 (329 f.).

903 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 133.

904 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 132.

Steuerpflichtigen, dem Steuertatbestand und den Steuersätzen.⁹⁰⁵ Es ist das allgemein geltende oder normale Steuersystem.⁹⁰⁶ Die Rechtsprechung des EuGH hat bereits das Körperschaftsteuersystem⁹⁰⁷ (sofern die Besteuerungsgrundlage anhand des Nettogewinns ermittelt wird), das Mehrwertsteuersystem⁹⁰⁸ oder das allgemeine Versicherungsbesteuerungssystem⁹⁰⁹ als Referenzsystem herangezogen. Der Ermittlung des Referenzsystems kommt im Fall von steuerlichen Maßnahmen erhöhte Bedeutung zu, da das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nur im Verhältnis zu einer sog. „normalen“ Besteuerung festgestellt werden kann.⁹¹⁰

Fehler bei der Bestimmung des Referenzsystems führen zwangsläufig dazu, dass die gesamte Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität mit einem Mangel behaftet ist.⁹¹¹ Wie das Referenzsystem konkret für den Bereich des Verlustabzugs zu bestimmen ist, war aus der Rechtsprechung des EuGH – bis zur Entscheidung zur Sanierungsklausel – bisher nicht ersichtlich.⁹¹² Diese grundsätzliche Zurückhaltung liegt nach Auffassung des Generalanwalts *Wahl* an der Komplexität der einzelnen nationalen Steuersysteme und den Variablen, die mit der Bestimmung der steuerlichen Belastung von Unternehmen verbunden sind.⁹¹³ Hierbei stehen sich die unterschiedlichen Auffassungen des EuG und der Kommission (eng gefasste und nicht konkrete gesetzgeberische Systeme als Rahmen verwendende⁹¹⁴ Auffassung) sowie die des EuGH

905 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 134.

906 *von Brocke* in: Mössner/Seeger, EU-steuerpolitischer Hintergrund für das KStG, Rn. 466.

907 EuGH, Urteil vom 8.9.2011 – verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 49 ff.; im EuGH-Urteil vom 22.6.2006 – verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, *Belgien und Forum 187/Kommission*, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 95 als „sonst anwendbare Regelung“ bezeichnet sowie im EuGH-Urteil vom 15.5.2005 – C-66/02, *Italien/Kommission*, ECLI:EU:C:2005: 768, Rn. 100 als „allgemeines Steuerrecht“.

908 EuGH, Urteil vom 3.3.2005 – C-172/03, *Heiser/Kommission*, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 40 ff.

909 EuGH, Urteil vom 29.4.2004 – C-308/01, *GIL Insurance/Kommission*, ECLI:EU:C:2004:252, Rn. 75 und 78.

910 EuGH, Urteile vom 6.9.2006 – C-88/03, *Portugal/Kommission*, ECLI:EU:C:2005:511, Rn. 56; vom 21.12.2016 – C-524/14 P, *Kommission/Hansestadt Lübeck*, ECLI:EU:2016:971, Rn. 60 und vom EuGH, Urteil vom 28.6.2018 – C-203/16 P, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) / Kommission*, ECLI:EU:C:2018:505, Rn. 88.

911 EuGH, Urteil vom 28.6.2018 – C-203/16 P, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) / Kommission*, ECLI:EU:C:2018:505, Rn. 107.

912 Schlussanträge des Generalanwalts *Wahl* vom 20.12.2017 – C-203/16 P, *Heitkamp BauHolding GmbH / Kommission*, ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 100.

913 Schlussanträge des Generalanwalts *Wahl* vom 20.12.2017 – C-203/16 P, *Heitkamp BauHolding GmbH / Kommission*, ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 101.

914 *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, S. 265 (269).

gegenüber. Beide Auffassungen werden nachfolgend anhand des Beispiels der Sanierungsklausel erläutert und kommentiert.

[1] EuG, Urteile vom 4. Februar 2016

In den zwei relevanten Verfahren klagten 15 Unternehmen sowie die Bundesrepublik Deutschland als beitretende Partei vor dem EuG gegen den Beschluss der Kommission⁹¹⁵, dass die Sanierungsklausel i.S. des § 8c Abs. 1a KStG eine europarechtswidrige Beihilfe darstelle.⁹¹⁶ In beiden Verfahren wies das EuG⁹¹⁷ die Klagen als unbegründet zurück.

Nach seiner Auffassung gehören die Regel des Verlustvortrags und damit der Verlustabzug zwar grundsätzlich zum rechtlichen Rahmen der streitigen Maßnahme Sanierungsklausel, allerdings würde der Verlustabzug von der Regel des Verfalls von Verlusten eingeschränkt. Dies sei der Fall, wenn ein sog. schädlicher Beteiligungserwerb mit einem Erwerb von mehr als 25 % der Anteile an einer Verlustkörperschaft vorliegt. Das deutsche Körperschaftsteuersystem gäbe demnach somit ein recht klares Stufenverhältnis vor,⁹¹⁸ so dass die Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG mit dem allgemeinen Verlustabzug ein einheitliches Referenzsystem bilden.⁹¹⁹ Daher sei das bei der Beurteilung der Selektivität angelegte rechtliche Referenzsystem in der Regel der Verfall von Verlusten.⁹²⁰ Die Sanierungsklausel stelle eine Sonderbehandlung für Unternehmen in Schwierigkeiten dar.⁹²¹ Sie privilegieren lediglich zahlungsunfähige oder überschuldete oder von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedrohte Unternehmen, während solvente Unternehmen nicht

915 Beschluss der EU-Kommission zur Beihilferegelung vom 26.1.2011 – C-7/2010, K(2011) 275, ABl. L 235, S. 26, korrigiert durch Beschluss der Kommission K(2011) 2608 vom 15.4.2011, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/235253/235253_1207490_87_2.pdf.

916 Die Nichtigkeitsklage der Bundesrepublik Deutschland wurde aufgrund verspäteter Einreichung als verfristet abgewiesen, was der EuGH auch bestätigte (Beschluss vom 3.7.2014 – C-102/13 P, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2014:2054). Deutschland ist den zwei Klagen der betroffenen Unternehmen nach Art. 40 EuGH-Satzung (ABl. EU C (2016), 83, S. 1) daher als Partei beigetreten.

917 EuG-Urteile vom 4.2.2016 – T-287/11, Heitkamp BauHolding / Kommission, ECLI:EU:T:2016:60, Rn. 106, 107, 136, 137 und 164 sowie T-620/11, GFKL Financial Services AG / Kommission, ECLI:EU:T:2016:59, Rn. 114, 115, 144, 145 und 158.

918 *de Weerth*, DB 2016, S. 682 (683).

919 *Kußmaul/Licht*, BB 2018, S. 1948 (1950).

920 Aus demselben Grund kann nach Auffassung des EuG auch keine allgemeine Maßnahme vorliegen, vgl. Urteile vom 4.2.2016 – T-287/11, Heitkamp BauHolding / Kommission, ECLI:EU:T:2016:60, Rn. 107 und T-620/11, GFKL Financial Services AG / Kommission, ECLI:EU:T:2016:59, Rn. 115, 144 und 145.

921 *Soltész*, EuZW 2017, S. 51 (54).

bevorzugt werden. Die Sanierungsklausel sei daher eine Ausnahme von der Regel des Verfalls von Verlusten und führe zu einer De-facto-Selektivität.⁹²²

Im Ergebnis bestätigte das EuG mit seiner Rechtsprechung die bisherige⁹²³ Auffassung der Kommission, dass die Verschonungsregelung der Sanierungsklausel eine europarechtswidrige Beihilfe darstelle.

Im Schrifttum wurde die Rechtsprechung des EuG zur Bestimmung des Referenzsystems kritisiert und als falsch erachtet.⁹²⁴ Dies, weil das EuG im Rahmen der Selektivitätsprüfung auf eine induktive Betrachtungsweise abstelle, die sich die Frage stellt, welche Besteuerungskonsequenzen sich ergeben, wenn die steuerliche Maßnahme nicht bestünde.⁹²⁵ Das vom EuG angewandte Stufenmodell basiere damit auf einem formalen Regel-Ausnahme-Verhältnis, das dazu führe, dass Rückausnahmen von Ausnahmen selektiv und damit formal Beihilfen darstellen.⁹²⁶ Hierdurch könnte nahezu jede Tatbestandsvoraussetzung einer privilegierenden Steuernorm zu einer Selektivität führen.⁹²⁷

[2] EuGH, Urteile vom 28. Juni 2018

Die gegen die beiden EuG-Urteile gerichteten Rechtsmittel mündeten in vier Parallelentscheidungen des EuGH⁹²⁸. Darin bestätigte der EuGH zunächst die oben genannte dreistufige Prüfung der Selektivität. Anschließend stellte er fest, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht nach den Gründen und Zielen einer

922 *Demleitner*, ISR 2016, S. 328 (331).

923 Die Kommission wählte in drei Beihilfeverfahren in den Jahren 2016 und 2017 überraschenderweise das jeweilige Abgabensystem in seiner Gesamtheit als Bezugssystem, vgl. Beschlüsse der EU-Kommission zur Staatlichen Beihilfe – Ungarn vom 4.7.2016 – 2016/1846 und 1848, ABl. L 282, S. 43 und 63 sowie zur staatlichen Beihilfe – Polen vom 30.6.2017 – 2016/160, ABl. L 29, S. 38, siehe hierzu auch *Ylinen*, IStR 2017, S. 100 (102 f.).

924 Statt vieler *Hinder/Hentschel*, GmbHR 2016, S. 345 (350) m.w.N.

925 *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 24, der einen solchen Bewertungsansatz auch als kleinteilig- bzw. kleinräumig-induktiv bezeichnet.

926 *Jung/Neckenich*, ISR 2018, S. 83 (85) m.w.N.

927 *Demleitner*, ISR 2016, S. 328 (332); *Cloer/Vogel*, IWB 2018, S. 434 (438); *de Weerth*, DB 2016, S. 682 (683); *Eisendle*, ISR 2017, S. 50 (53); *Soltész*, EuZW 2017, S. 51 (54).

928 EuGH, Urteile vom 28.6.2018 – C-203/16 P, *Andres* (faillite Heitkamp BauHolding) / Kommission, ECLI:EU:C:2018:505; C-208/16 P, *Deutschland/Kommission*, ECLI:EU:C:2018:506; C-209/16 P, *Deutschland/Kommission*, ECLI:EU:C:2018:507 und C-219/16 P, *Lowell Financial Services* (vor GFKL Financial Services AG / Kommission) / Kommission, ECLI:EU:2018:508. Da die vier Entscheidungen inhaltsgleiche Parallelverfahren sind, wird nachfolgend aus Vereinfachungsgründen lediglich auf die Entscheidung C-203/16 P, *Andres* (faillite Heitkamp BauHolding) / Kommission, Rn. 86 f., 92, 103 und 109 eingegangen.

staatlichen Maßnahme unterscheide, sondern sie anhand ihrer Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Regelungstechniken beschreibe.⁹²⁹ Würde auf die benutzte Regelungstechnik abgestellt werden, so würde die Form der staatlichen Maßnahme in entscheidender Weise Vorrang vor ihrer Wirkung genießen. Die verwendete Regelungstechnik sei daher kein ausschlaggebender Gesichtspunkt für die Bestimmung des Referenzsystems. Darüber hinaus stellte der EuGH fest, dass bei einem aus mehreren Bestimmungen bestehenden Referenzsystem einzelne aus diesem breiteren rechtlichen Rahmen nicht künstlich herausgelöst werden dürfen.

Im Rahmen der beihilferechtlichen Prüfung der Sanierungsklausel kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass das EuG bei der Bestimmung des Referenzsystems ausschließlich auf die Regelungstechnik abstelle. Es habe das Referenzsystem durch den Ausschluss der allgemeinen Regel des Verlustvortrags und damit des Verlustabzugs „*offensichtlich zu eng*“ definiert. Die Sanierungsklausel wurde von der Kommission und dem EuG somit anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt. Der EuGH erklärte den Beschluss der Kommission, wonach die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG eine europarechtswidrige Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle, daher für nichtig.⁹³⁰

[3] Anzuwendender Ansatz zur Ermittlung des Referenzsystems

Mit seinen Entscheidungen zur Sanierungsklausel überholte der EuGH die Auffassung des EuG zur Bestimmung des Referenzsystems. Er machte deutlich, dass ein breiterer rechtlicher Rahmen – und gerade kein enges Referenzsystem – relevant sei.⁹³¹ Darüber hinaus wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass der EuGH mit seiner Rechtsprechung indirekt zu verstehen gegeben hätte, dass er die Sanierungsklausel als Teil und Ausprägung des Referenzsys-

929 EuGH, Urteil vom 15.11.2011 – verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien / Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 87, 92 und 93 sowie vom 28.6.2018 – C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) / Kommission, ECLI:EU:C:2018:505, Rn. 86 f.

930 Der EuGH hat mangels Entscheidungserheblichkeit nicht entschieden, ob es sich bei der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG um eine staatliche Beihilfe handelt. Die fehlende Feststellung beruht auf der Klageart der Nichtigkeitsklage, statt vieler *Ellenrieder*, IStR 2018, S. 179 (180).

931 Ebenso *Linn/Pignot*, IStR 2018, S. 558 (559); *Knebelsberger/Loose*, NWB 2018, S. 2772 (2779); *Müller*, DB 2018, 1630 (1632); zweifelnd *Ellenrieder*, IStR 2018, S. 179 (180); *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2018, S. 1945 (1948); *Kußmaul/Licht*, BB 2018, S. 1948 (1952).

tems begreife. Denn hierdurch verschaffe die Sanierungsklausel der allgemeinen Regel des Verlustvortrags in Sanierungsfällen wieder Geltung.⁹³²

Im Schrifttum wird die Neuausrichtung der Bestimmung des Referenzsystems mithilfe eines dogmatisch plausibleren Ansatzes diskutiert.⁹³³ Hierdurch sollen sowohl Ausnahme als auch Rückausnahme an einem Modell der Grundentscheidung mit deduktivem Ansatz, d.h. an einer dem gesamten Steuersystem zugrundeliegenden Grundnorm wie beispielsweise dem Leistungsfähigkeitsprinzip, zu messen sein.⁹³⁴ Durch einen solchen weiträumigen Ansatz könnten die beiden Selektivitätsprüfungsschritte der Ermittlung des Referenzsystems und der Feststellung einer Abweichung vom Referenzsystem deutlicher voneinander getrennt werden.⁹³⁵ Zusätzlich müsste in solch einem Fall eine Rechtfertigungsprüfung gar nicht durchgeführt werden, da materielle systembestimmende Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip bereits im Rahmen der Bestimmung des Referenzsystems berücksichtigt würden.⁹³⁶

bb. Abweichung vom Referenzsystem

Nach der Bestimmung des Referenzsystems ist auf der zweiten Stufe der Selektivitätsprüfung festzustellen, ob die steuerliche Maßnahme eine Abweichung vom Referenzsystem darstellt. Dies ist der Fall, wenn sie Unternehmen eines sachlich und rechtlich ähnlichen Umfeldes⁹³⁷ unterschiedlich behandelt.⁹³⁸ Eine solche unterschiedliche Behandlung liegt vor, wenn die steuerliche Maßnahme bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen begünstigt.⁹³⁹ Nach der Rechtsprechung des EuGH⁹⁴⁰ ist es nicht erforderlich, eine besondere Gruppe von Unternehmen festzustellen,

932 Knebelsberger/Loose, NWB 2018, S. 2772 (2778).

933 Statt vieler Blumenberg, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 67.

934 Jung/Neckenich, ISR 2018, S. 83 (85) m.w.N.

935 Kußmaul/Licht, BB 2018, S. 1948 (1953).

936 Mit diesem Thema befasst sich tiefgehend Balbinot, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität – Zugleich ein Beitrag zur Auslegung des Beihilfeverbots im Steuerrecht, S. 75 ff. m.w.N.

937 Der EuGH hat bisher noch nicht entschieden, nach welchen Maßstäben die Vergleichbarkeit zu bestimmen ist, vgl. Linn/Pignot, IStR 2018, S. 558 (559).

938 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 135.

939 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 135.

940 EuGH, Urteil vom 21.12.2016 – verbundene Rechtssache C-20/15 P und C-21/15 P, Kommission / World Duty Free Group u.a., ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 78 und vom 26.4.2018 – verbundene Rechtssache C-236/16 und C-237/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:291, Rn. 32.

die als einzige von der entsprechenden Maßnahme begünstigt wird.⁹⁴¹ Denn durch die Begünstigung einzelner Transaktionen wird die Maßnahme ohnehin von bestimmten Unternehmen in Anspruch genommen, so dass es per se eine begünstigte Gruppe von Unternehmen geben wird.⁹⁴² Die Prüfung der Selektivität entspricht damit weitestgehend einer Gleichheitsprüfung.⁹⁴³

Sofern eine steuerliche Maßnahme zu einer Differenzierung führt, liegt eine Abweichung vom Referenzsystem vor. Diese ist prima facie selektiv,⁹⁴⁴ es sei denn, sie ist durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt.⁹⁴⁵

cc. Rechtfertigung der Abweichung vom Referenzsystem

Eine Abweichung vom Referenzsystem ist nach der Auffassung des EuGH und der Kommission gerechtfertigt, wenn die Maßnahme unmittelbar auf den Grund- und Leitprinzipien des Referenzsystems beruht oder sich aus den systemimmanenten Mechanismen ergibt, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind.⁹⁴⁶ Hierdurch sollen die Mitgliedstaaten zu einem folgerichtig ausgestalteten nationalen Steuerrecht gezwungen werden.⁹⁴⁷ Externe politische wie regional-, umwelt- oder industriepolitische Ziele stellen keine Rechtfertigungsgründe für eine Abweichung

941 A.A. Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* vom 16.4.2015 –C-66/14, Finanzamt Linz / Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 115, die aufgrund des Wortlauts des Art. 107 Abs. 1 AEUV von keiner Selektivität einer Regelung ausgeht, wenn sie weder eine oder mehrere einzeln identifizierbare Branchen, die nach ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit abgegrenzt werden können, noch einzeln identifizierbare Unternehmen betreffe. Aus diesem Grund spricht sie sich für einen behutsamen Umgang aus. Ebenso EuG vom 7.11.2014 – T-399/11, Banco Santander und Santusa / Kommission, ECLI:EU:2014: 938, Rn. 72 sowie T-219/10, Autogrill Espana / Kommission, ECLU:EU:2014, 939, Rn. 68.

942 Der EuGH folgte damit den Schlussanträgen des Generalanwalts *Wathelet* (vom 28.7.2016 – verbundene Rechtssache C-20/15 P und C-21/15 P, Kommission / World Duty Free Group u.a., ECLI:EU:C:2016:624, Rn. 80 und 91), nach dessen Auffassung eine steuerliche Maßnahme, die von der allgemeinen Steuerregelung abweicht und damit zwischen Unternehmen mit ähnlichen Transaktionen differenziert, aufgrund des Vorteils für die begünstigten Unternehmen stets diskriminierend und damit selektiv sei.

943 *Eisendle*, ISR 2017, S. 50 (52) mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 21.12.2016 – verbundene Rechtssache C-20/15 P und C-21/15 P, Kommission / World Duty Free Group u.a., ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 94.

944 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABI. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 137.

945 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABI. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 138.

946 EuGH-Urteil vom 8.9.2011 – verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, Paint Graphos u.a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69.

947 *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 25.

dar.⁹⁴⁸ Liegt ein Rechtfertigungsgrund vor, muss er zudem verhältnismäßig sein.⁹⁴⁹ Er darf nicht über die Grenzen dessen hinausgehen, was mithilfe weniger weitreichender Maßnahmen erreicht werden könnte.⁹⁵⁰

Hinsichtlich steuerlicher Maßnahmen gibt der EuGH keine weiteren Hinweise, was die Grund- und Leitprinzipien des nationalen Steuersystems sind.⁹⁵¹ Eine Rechtfertigung von selektiven steuerlichen Maßnahmen hat der EuGH, vor seiner Entscheidung zu § 6a GrEStG⁹⁵², bislang nicht anerkannt.⁹⁵³ In der Entscheidung vom 19. Dezember 2018 zu § 6a GrEStG stellte der EuGH fest, dass die Vermeidung einer doppelten und damit übermäßigen Besteuerung ein mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Steuersystems zusammenhängendes Ziel darstellt.⁹⁵⁴ Weitere Rechtsprechung zu weiteren möglichen Rechtfertigungsgründen für steuerliche Maßnahmen ist bislang nicht ergangen.

Nach Auffassung der Kommission kommen als Rechtfertigungsgründe für steuerliche Maßnahmen beispielsweise die Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung, die Notwendigkeit der Beachtung besonderer Rechnungslegungsvorschriften, die Handhabbarkeit für die Verwaltung, der Grundsatz der Steuerneutralität, die Einkommensteuerprogression und ihre Umverteilungslogik, die Notwendigkeit der Vermeidung von

948 EuGH, Urteile vom 8.9.2011 – verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69 und 70; vom 6.9.2006 – C-88/03, *Portugal/Kommission*, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 81; vom 8.9.2011 – C-279/08 P, *Kommission/Niederlande*, ECLI:EU:C:2011:551; vom 22.12.2008 – C-487/06 P, *British Aggregates / Kommission*, ECLI:EU:C:2008:757 und vom 18.7.2013 – C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 27 ff.; Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 138.

949 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 140.

950 EuGH, Urteil vom 8.9.2011 – verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 75.

951 *Demleitner*, ISR 2016, S. 328 (331).

952 EuGH, Urteil vom 19.12.2018 – C-374/17, *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 48-53.

953 Schlussanträge des Generalanwalts *Wahl* vom 20.12.2017 – C-203/16 P, *Heitkamp Bauholding GmbH / Kommission*, ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 187; a.A. *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren, 2013, S. 87, nach dessen Auffassung eine Rechtfertigung bisher nur selten gelang.

954 EuGH, Urteil vom 19.12.2018 – C-374/17, *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 50.

Doppelbesteuerung oder das Ziel der bestmöglichen Einziehung von Steuer-schulden in Betracht.⁹⁵⁵

5. Auswirkungen der Maßnahme auf Handel und Wettbewerb

Maßnahmen stellen nur dann staatliche Beihilfen i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, wenn sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und insoweit den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. In der Praxis werden beide Voraussetzungen häufig gemeinsam geprüft und generell als untrennbar miteinander verbunden erachtet, obwohl es sich um zwei getrennte, kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen handelt.⁹⁵⁶

Eine Wettbewerbsverfälschung liegt vor, wenn der Staat einem Unternehmen in einem liberalisierten und von Wettbewerb geprägten Wirtschaftszweig einen finanziellen Vorteil gewährt.⁹⁵⁷ Die Beeinträchtigung eines grenzüberschreitenden Handels oder das Erfordernis, dass die unterschiedlich behandelten Unternehmen in einem unmittelbaren Konkurrenzverhältnis zueinander stehen, ist nicht erforderlich.⁹⁵⁸ Der Nachweis einer tatsächlichen Auswirkung der Maßnahme auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung wird ebenfalls nicht gefordert.⁹⁵⁹

Bei steuerlichen Maßnahmen soll stets von einer Beeinträchtigung des Handels und einer Verfälschung des Wettbewerbs auszugehen sein, da eine vorteilsgewährende Steuernorm im Regelfall eine Besserstellung des Begünstigten im Vergleich zu anderen nach sich zieht.⁹⁶⁰

955 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 139.

956 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 186.; EuG, Urteil vom 15.6.2000 – verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 81.

957 EuG, Urteil vom 15.6.2000 – verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 141-147; EuGH, Urteil vom 24.7.2003 – C-280/00, Altmark Trans, ECLI:EU:C:2003:415, Rn. 87 und 91.

958 *Bartosch*, BB 2016, S. 855 (859).

959 EuGH, Urteile vom 15.12.2005 – C-148/04, Italien/Kommission, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 111 und vom 29.4.2004 – C-372/97, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2004:234, Rn. 44.

960 *Demleitner*, ISR 2016, S. 328 (331).

II. Beihilfeverfahren und Rechtsfolgen einer staatlichen Beihilfe

Das Beihilfeverfahren unterteilt sich in die drei verfahrensrechtlichen Varianten Repressivkontrolle (1.), Präventivkontrolle (2.) sowie die informelle Pränotifizierung (3.), die nachfolgend einzeln kurz vorgestellt werden.

1. Repressivkontrolle

Gem. Art. 108 Abs. 1 AEUV überprüft die Kommission im Rahmen der sog. Repressivkontrolle⁹⁶¹ „fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegulungen“ und „schlägt ihnen die zweckdienlichen Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Binnenmarkts erfordern“.

Um diese Tätigkeiten durchführen zu können, hat der Europäische Rat – ermächtigt durch Art. 109 AEUV – mit Datum vom 13. Juli 2015 eine Verordnung über besondere Vorschriften für die Anwendung des Art. 108 AEUV (sog. Verfahrensordnung⁹⁶²) erlassen. Hiernach unterscheidet der Rat bei der Beihilfekontrolle in bestehende und neue Beihilfen. Nach Art. 1 b) Verfahrensordnung gelten als bestehende Beihilfen solche Maßnahmen, die vor dem Beitritt eines Mitgliedstaats in die EU (bzw. EWG und EG) eingeführt bzw. von der Kommission genehmigt wurden oder als genehmigt gelten.

Bestehende Beihilfen dürfen nach der Rechtsprechung des EuGH so lange durchgeführt werden, bis die Kommission ihre Vertragswidrigkeit festgestellt hat.⁹⁶³ Im Rahmen der Repressivkontrolle des Art. 108 Abs. 1 AEUV soll bestimmt werden, ob Anlass für die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens besteht.⁹⁶⁴ Der Verfahrensgang eines förmlichen Prüfverfahrens im Rahmen der Repressivkontrolle ist grundsätzlich ähnlich wie bei der Präventivkontrolle. Das förmliche Prüfverfahren wird im nachfolgenden Kapitel erläutert.

2. Präventivkontrolle

Neue Beihilfen – einschließlich der Änderungen bestehender Beihilfen – sind gem. Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV vor ihrer Einführung bei der Kommission

961 von Brocke in: Mössner/Seeger, EU-steuerpolitischer Hintergrund für das KStG, Rn. 463.

962 Verordnung (EU) Nr. 1589/2015 des Rates vom 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 AEUV, ABl. vom 24.9.2015, L 248, S. 9.

963 EuGH-Urteil vom 18.7.2013 – C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 36 und 41 m.w.N.

964 Blumenberg, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 13.

rechtzeitig anzumelden. Sie unterliegen aufgrund dieser Notifizierungspflicht der sog. Präventivkontrolle.⁹⁶⁵ Der von der Kommission zu erlassende Beschluss über das Ergebnis ihrer vorläufigen Prüfung stellt nach Art. 4 Abs. 2-5 Verfahrensordnung entweder fest, dass (i) die angemeldete Maßnahme keine Beihilfe darstellt, (ii) keine Einwände gegen die Maßnahme bestehen, da sie mit dem Binnenmarkt vereinbar ist⁹⁶⁶ bzw. als vereinbar angesehen werden kann⁹⁶⁷, oder (iii) Bedenken gegen die Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt bestehen und ein förmliches Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV eröffnet wird.

Bei Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens wird der Mitgliedstaat zur Abgabe einer Stellungnahme aufgefordert (Art. 6 Abs. 1 Verfahrensordnung). Das förmliche Prüfverfahren endet gleichfalls mit einem Beschluss (Art. 9 Abs. 2 Verfahrensordnung), bis zu dessen Erlass den Mitgliedstaat aufgrund von Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV eine sog. Stillhaltepflicht trifft, d.h., er darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen.⁹⁶⁸ Kommt die Kommission im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens zu dem Ergebnis, dass die Maßnahme mit dem Binnenmarkt vereinbar ist oder als vereinbar angesehen werden kann, erlässt sie – wie bei der vorläufigen Prüfung – einen sog. Positivbeschluss (Art. 9 Abs. 3 Verfahrensordnung).

Ein sog. Negativbeschluss ergeht nach Art. 9 Abs. 5 Verfahrensordnung, sofern die Maßnahme nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.⁹⁶⁹ Der Negativbeschluss hinsichtlich rechtswidriger Beihilfen führt nach Art. 16 Abs. 1 und 2 Verfahrensordnung dazu, dass die Kommission die Rückforderung der gewährten Beihilfe inklusive Nachzahlungs- bzw. Rückzahlungszinsen (i.S. des § 233a AO) seit Beginn der begünstigten Maßnahme vom Empfänger im

965 von Brocke in: Mössner/Seeger, EU-steuerpolitischer Hintergrund für das KStG, Rn. 462.

966 Diese sind in Art. 107 Abs. 2 AEUV aufgeführt, z.B. Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher.

967 Diese werden in Art. 107 Abs. 3 AEUV genannt, z.B. Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht.

968 von Brocke in: Mössner/Seeger, EU-steuerpolitischer Hintergrund für das KStG, Rn. 462.

969 Die Beschlüsse der Kommission aufgrund eines förmlichen Prüfverfahrens können nach Art. 263 AEUV mit einer Nichtigkeitsklage vor dem EuG angefochten werden. Klagebefugt sind die Mitgliedstaaten als sog. privilegierte Kläger (Art. 263 Abs. 2 AEUV) sowie die von den Handlungen oder Rechtsakten unmittelbar und individuell betroffenen Beihilfeempfänger (Art. 263 Abs. 4 AEUV). Gegen eine Entscheidung des EuG können gem. Art. 56 EuGH-Satzung (ABl. EU Nr. C (2010), 83, S. 1.) Rechtsmittel beim EuGH eingelegt werden.

Rahmen eines Rückforderungsbeschlusses anordnet. Dieser Rückforderungsanspruch ist regelmäßig nicht unverhältnismäßig, da er lediglich den ursprünglichen Wettbewerbszustand wiederherstellt (d.h. Zustand ohne Gewährung der Beihilfe) und keine Sanktionierung vorsieht.⁹⁷⁰ Adressat des Rückforderungsbeschlusses der Kommission ist ausschließlich der betroffene Mitgliedstaat. Die Rückforderung vom Begünstigten erfolgt durch den Mitgliedstaat selbst nach dessen einschlägigen nationalen Verfahrensregeln,⁹⁷¹ wobei die nationale Festsetzungsverjährung von bestandskräftigen⁹⁷² Steuerbescheiden unerheblich ist.⁹⁷³

Bei Steuervergünstigungen wird der Beihilfecharakter der Maßnahme meist nicht oder nicht rechtzeitig erkannt, so dass die Maßnahme nicht vorab verfahrenskonform angemeldet und genehmigt werden kann.⁹⁷⁴ Wird eine Maßnahme entgegen Art. 108 Abs. 1 AEUV ohne Notifizierung durchgeführt, so ist nach Art. 1 f) Verfahrensordnung von einer rechtswidrigen Beihilfe auszugehen.⁹⁷⁵ In solch einem Fall kann die rechtswidrige Beihilfe sowohl von der Kommission als auch durch Wettbewerber⁹⁷⁶ des begünstigten Unternehmens angegriffen werden.⁹⁷⁷ Ab Kenntniserhalt kann die Kommission den betreffenden Mitgliedstaat mithilfe einer sog. Aussetzungsanordnung i.S. des Art. 13 Abs. 1 Verfahrensordnung dazu auffordern, die rechtswidrigen Beihilfen bis zum Ergebnis ihrer vorläufigen Prüfung auszusetzen. Darüber hinaus kann die Kommission bei dringend gebotenen Tätigkeiten den betreffenden Mitgliedstaat aufgrund von Art. 13 Abs. 2 Verfahrensordnung zur einstweiligen

970 EuGH, Urteil vom 14.1.1997 – C-169/95, Spanien/Kommission, ECLI:EU:C:1997:10, Rn. 47.

971 Näher mit dem Thema setzt sich *Härtwig*, ISR 2019, S. 17 auseinander, nach dessen Auffassung der Rückforderungsbeschluss die Voraussetzungen eines Grundlagenbescheids i.S. des § 170 Abs. 10 S. 1 AO erfüllt und hierdurch zu einer Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO führt.

972 Art. 17 Abs. 1 und 2 Verfahrensordnung beinhaltet eine selbständige Festsetzungsverjährung und limitiert die Rückforderung von rechtswidrigen Beihilfen auf zehn Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt nicht mit dem Tag des Erlasses der Beihilferegelung, sondern mit dem Tag der Gewährung der rechtswidrigen Beihilfe an den Empfänger, vgl. EuGH, Urteil vom 8.12.2011 – C-81/10, France Telecom / Kommission, ECLI:EU:C:2011:811, Rn. 80 ff.

973 *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 14; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, S. 1175 (1186).

974 *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 13 f.

975 EuGH, Urteil vom 5.10.2006 – C-368/04, Transalpine Ölleitung, ECLI:EU:C:2006:644, Rn. 40.

976 Für Wettbewerber als Beteiligte i.S.v. Art. 1 h) Verfahrensordnung hat die Kommission ein Beschwerdeformular unter http://ec.europa.eu/competition/forms/intro_de.html veröffentlicht.

977 *von Brocke* in: Mössner/Seeger, EU-steuerpolitischer Hintergrund für das KStG, Rn. 464.

Rückforderung aller rechtswidrigen Beihilfen auffordern. Kommt der Mitgliedstaat einer Aussetzungs- und Rückforderungsanordnung nicht nach, so kann die Kommission nach Art. 14 Verfahrensordnung vor dem EuGH Klage auf Feststellung eines Verstoßes gegen den AEUV erheben.

3. Pränotifizierung

Zur Vermeidung des oben dargestellten Notifizierungsverfahrens hat sich in der Praxis die sog. Pränotifizierung⁹⁷⁸ als dritte verfahrensrechtliche Variante entwickelt. Hierbei können Mitgliedstaaten Maßnahmen informell bei der Kommission vorstellen und von dieser eine Einschätzung zu einer möglichen Europarechtswidrigkeit einholen. Bei einer europarechtskonformen Maßnahme wird dem anfragenden Mitgliedstaat von der Kommission ein regelmäßig unveröffentlichter *Comfort Letter* ausgestellt, auf den die Mitgliedstaaten jedoch keinen Anspruch haben. Dieser enthält oftmals nicht nur eine bloße Ja- oder Nein-Entscheidung, sondern nennt präzise die Voraussetzungen, Rahmenbedingungen und Alternativen, mit denen die geplante Maßnahme ohne Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV umgesetzt werden kann.

B. Beihilfeprüfung des § 8d KStG

Nachfolgend wird § 8d KStG beihilferechtlich überprüft. Hierbei wird insbesondere auf die Problematik der Selektivität eingegangen, denn die Beihilfeprüfung des § 8d KStG hängt letztlich von der Ermittlung des Referenzsystems ab.

I. Vorliegen eines Unternehmens

§ 8d KStG ist auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S. des § 1 Abs. 1 KStG anwendbar. Üben diese dort genannten Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, stellen sie ein Unternehmen i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar. Steuerpflichtige i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG, die aufgrund von § 8 Abs. 2 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und damit Gewinneinkünfte

978 Hierzu ausführlich *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, S. 1175 (1179).

beziehen, üben regelmäßig eine wirtschaftliche Tätigkeit aus. Sie stellen somit stets Unternehmen i.S. des Beihilferechts dar.⁹⁷⁹

II. Finanzierung aus staatlichen Mitteln

§ 8d KStG führt bei Erfüllung der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen zu einem Verlusterhalt sowie zu einer Umqualifizierung von Verlusten in fortführungsgebundene Verlustvorträge (§ 8d Abs. 1 S. 6 KStG).⁹⁸⁰ Diese können von zukünftigen Gewinnen abgezogen werden und führen bei den Verlustkörperschaften dadurch zu geringeren Steuerbemessungsgrundlagen. Die hieraus resultierenden geringen Steuerbelastungen führen auf der Seite der öffentlichen Haushalte zu keiner Leistungssubvention, d.h., es kommt weder zu direkten Zahlungen von staatlichen Mitteln noch zu einer anderen Mittelübertragung an Unternehmen. Vielmehr führen geringere Steuerbelastungen zu einem Verzicht von Steuereinnahmen und damit zu einer Finanzierung aus staatlichen Mitteln. Die Gewährung des Vorteils erfolgt mittels Steuerfestsetzung (Steuerbescheid i.S. des § 155 AO), welche auf den Regelungen der Abgabenordnung sowie den Einzelsteuergesetzen basiert. Der Erlass entsprechender Steuerbescheide erfolgt gem. Art. 108 Abs. 2 GG durch die Landesfinanzbehörden und stellt insoweit eine dem Staat zuzurechnende Verwaltungshandlung dar.

III. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens

Aufgrund des Abzugs von fortführungsgebundenen Verlusten i.S. des § 8d KStG von Gewinnen kommt es zu geringeren Steuerbelastungen von begünstigten gegenüber nicht begünstigten Verlustkörperschaften. Diese geringeren Steuerbelastungen führen zu einem geringeren Steueraufwand und einem höheren Jahresergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung. Begünstigte Verlustkörperschaften weisen insoweit gegenüber nicht begünstigten Verlustkörperschaften ein höheres bilanzielles Eigenkapital aus. Korrespondierend kommt es aufgrund von geringeren Steuerzahlungen zu einem geringeren Abfluss von finanziellen Mitteln. Die finanzielle Lage eines durch § 8d KStG begünstigten Unternehmens hat sich entsprechend den vorgenannten

979 Ebenso *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, S. 1175 (1177).

980 Siehe hierzu die Erläuterungen in Kapitel § 3C.III.1.b.

bilanziellen Konsequenzen nachweislich verbessert und stellt einen wirtschaftlichen Vorteil dar.

IV. Selektivität

Körperschaften werden bundesweit nach einem einheitlichen Besteuerungssystem besteuert. Eine regionale Selektivität von § 8d KStG ist damit grundsätzlich auszuschließen.

Fraglich ist jedoch, ob § 8d KStG materiell selektiv ist. Nachfolgend wird daher eine materielle Selektivitätsprüfung nach dem vorgestellten dreistufigen Prüfungsschema durchgeführt. Nach der Rechtsprechung des EuGH zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ist das Referenzsystem anhand eines breiten rechtlichen Rahmens zu bestimmen. Alternativ kann das Referenzsystem – basierend auf den Auffassungen des EuG und der Kommission – anhand des Stufenverhältnisses ermittelt werden. Je nach Bestimmung des Referenzsystems kann die Selektivitätsprüfung daher zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, weshalb sie regelmäßig das Kernproblem im Rahmen der Qualifikation einer steuerlichen Maßnahme als Beihilfe darstellt.⁹⁸¹

1. Referenzsystem nach der EuGH-Rechtsprechung

Aufgrund des nach der Rechtsprechung des EuGH zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG abzustellenden breiten rechtlichen Rahmens, aus dem künstlich nichts herausgelöst werden darf, ist einer allzu kleinteiligen Herangehensweise bei der Bestimmung des Referenzsystems der Boden entzogen.⁹⁸² Es ist daher auf das Besteuerungssystem für Körperschaften, d.h. das Trennungsprinzip, abzustellen. Dieses basiert auf dem objektiven Nettoprinzip und lässt Verluste grundsätzlich zum Abzug zu.⁹⁸³ Liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, kommt es somit zu einem regulären Verlustabzug.

Anders ist dies im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs. Denn die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG führt zu einem vollständigen Untergang der Verluste, so dass kein Verlustabzug mehr möglich ist. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG stellt damit eine *Ausnahme* vom regulären Abzug von Verlusten dar.

981 Brandau/Neckenich/Reich/Reimer, BB 2017, S. 1175 (1177).

982 Ebenso Knebelsberger/Loose, NWB 2018, S. 2772 (2777).

983 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 503.

Verschonungsregelungen führen dazu, dass der durch die Verlustabzugsbeschränkung ausgelöste Verlustuntergang entweder anteilig (im Fall der Stille-Reserven-Klausel) oder in voller Höhe nicht zur Anwendung kommt. Die verschonten Verluste können hierdurch von zukünftigen Gewinnen abgezogen werden. Verschonungsregelungen stellen somit eine *Rückausnahme* von der *Ausnahme* Verlustabzugsbeschränkung dar.⁹⁸⁴ Dies, weil sie zu einer Rückkehr zum regulären Verlustabzug führen, der auf dem objektiven Nettoprinzip basiert.

Diese erläuterten systematischen Überlegungen des EuGH zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG gelten gleichermaßen für sämtliche Verschonungsregelungen der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG.⁹⁸⁵ Insoweit stellt der allgemeine Verlustabzug (auch) bei § 8d KStG das Referenzsystem dar.⁹⁸⁶ § 8d KStG als *Rückausnahme* von der *Ausnahme* Verlustabzugsbeschränkung stellt damit keine Ausnahme vom Referenzsystem dar.⁹⁸⁷ Vielmehr verhilft § 8d KStG der Grundregel des Verlustabzugs zur Geltung, so dass § 8d KStG prima facie nicht selektiv und somit beihilferecht-mäßig ist.⁹⁸⁸

2. Referenzsystem nach der EuG-Rechtsprechung

Alternativ kann das Referenzsystem anhand des vom EuG und der Kommission vertretenen Stufenverhältnisses ermittelt werden. Da der EuGH diese Auffassung als zu eng und fehlerhaft beurteilt hat, erfolgt die nachfolgende Prüfung der Selektivität anhand des Stufenverhältnisses lediglich hilfsweise.

a. Ermittlung des Referenzsystems

Basierend auf der Rechtsprechung des EuG sei das Stufenverhältnis des Verlustabzugssystems zu beachten, wonach die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG gemeinsam mit dem allgemeinen Verlustabzug das Referenzsystem darstelle. Der Verlustuntergang sei daher der Normalfall.

984 Ebenso *Ernst*, IFSt-Schrift Nr. 470, S. 56; *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, S. 561 (564 f.); *Hey*, StuW 2010, S. 301 (309); *Drüen*, Ubg 2010, S. 543 (547); *ders.*, DStR 2011, S. 289 (291); *de Weerth*, DB 2016, S. 682 (683); *ders.*, DB 2017, S. 275 (277); a.A. *ders.*, DB 2010, S. 1205 (1205 f.).

985 Ebenso *Kußmaul/Licht*, BB 2018, S. 1948 (1952).

986 Ebenso *Linn/Pignot*, IStR 2018, S. 558 (560).

987 Ebenso *Kußmaul/Palm/Licht*, GmbHR 2017, S. 1009 (1013).

988 *Knebelsberger/Loose*, NWB 2018, S. 2772 (2782).

Anschließend sei zu prüfen, ob die Verschonung durch § 8d KStG eine *Ausnahme* vom Referenzsystem Verlustuntergang darstellt.

b. Abweichung vom Referenzsystem

Eine Abweichung vom Referenzsystem wäre gegeben, wenn § 8d KStG Unternehmen eines sachlich und rechtlich ähnlichen Umfelds steuerlich differenziert behandelt. Insoweit ist in einem ersten Schritt fraglich, ob sich alle Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Die Regelungen des Verlustabzugssystems mit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie den einzelnen Verschonungsregelungen finden grundsätzlich ohne Einschränkungen bundesweit bei allen Unternehmen Anwendung. Aus diesem Grund urteilte das EuG im Rahmen seiner Rechtsprechung zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, dass sich alle Unternehmen in der vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden.⁹⁸⁹ Bezogen auf § 8d KStG führt diese Auffassung zum selben Ergebnis.

Im zweiten Schritt ist anschließend zu prüfen, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung dieser Unternehmen vorliegt. Eine solche bestünde, wenn alle Unternehmen mit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG belastet werden, jedoch nur wenige durch § 8d KStG begünstigt werden.

Die Verschonung durch § 8d KStG kann unabhängig von der Größe, Rechtsform oder dem Wirtschaftszweig der Unternehmen beantragt werden. Sie steht grundsätzlich allen Unternehmen offen,⁹⁹⁰ so dass eine De-jure-Selektivität der Regelung auszuschließen ist. Allerdings können de facto nicht alle Unternehmen durch § 8d KStG begünstigt werden. Denn der Gesetzgeber hat die Verschonungsvoraussetzungen des § 8d KStG an der Zielgruppe der Start-up-Unternehmen ausgerichtet. Diese Unternehmen haben üblicherweise keine Konzernzugehörigkeit, nur wenige stille Reserven, sind nicht an Mitunternehmerschaften sowie Organgesellschaften und nicht an steuerneutralen Umwandlungsvorgängen als übernehmende Rechtsträger beteiligt. Darüber

989 EuG, Urteile vom 4.2.2016 – T-287/11, Heitkamp BauHolding / Kommission, ECLI:EU:T:2016:60, Rn. 127 und T-620/11, GFKL Financial Services AG / Kommission, ECLI:EU:T:2016:59, Rn. 134.

990 Ebenso *Dreßler/Rogall*, DB 2016, S. 2375.

hinaus sind Unternehmen von einer Verschonung durch § 8d KStG ausgeschlossen, die mehrere Geschäftsbetriebe unterhalten. Unterhält ein Unternehmen lediglich einen Geschäftsbetrieb, kommt es nur zu einer Verschonung, wenn dieser in der Vergangenheit nicht durch ein schädliches Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG verändert wurde. Wurden Verluste bereits nach § 8d Abs. 1 S. 6 KStG in fortführungsgebundene Verlustvorträge umqualifiziert, ist ein Abzug von zukünftigen Gewinnen nur möglich, wenn der ausschließlich selbe Geschäftsbetrieb in der Zukunft nicht durch ein schädliches Ereignis i.S. des § 8d Abs. 2 KStG verändert wird. De facto profitieren damit nur selektiv Unternehmen von der Verschonungsregelung des § 8d KStG.⁹⁹¹ Eine allgemeine Maßnahme läge damit nicht vor. Vielmehr führe § 8d KStG zu einer Abweichung vom Referenzsystem Verlustuntergang und es läge prima facie eine selektive Maßnahme vor.

c. Rechtfertigung Abweichung vom Referenzsystem

Vor der Entscheidung des EuGH⁹⁹² zu § 6a GrEStG wäre die Selektivitätsprüfung bereits nach der zweiten Stufe beendet gewesen. Dies, weil der EuGH bis zu dieser Entscheidung keine Gründe zur Rechtfertigung einer Abweichung vom Referenzsystem zuließ. Infolge der Entscheidung des EuGH zu § 6a GrEStG ist nunmehr eine Anwendung der Rechtfertigungsprüfung möglich. Nachfolgend wird daher geprüft, ob die von der Kommission⁹⁹³ ausgegebenen sachlichen Rechtfertigungsgründe die durch § 8d KStG ausgelöste Abweichung vom Referenzsystem rechtfertigen.

Hiervon ausgeschlossen ist der von § 8d KStG u.a. verfolgte wirtschaftspolitische Zweck, der als außersteuerlicher Grund keinen Rechtfertigungsgrund für die Abweichung vom Referenzsystem darstellt.

aa. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Entsprechend den dargestellten Grundsätzen ist eine Regelung nicht selektiv, wenn sie unmittelbar auf den Grund- und Leitprinzipien des jeweiligen Steuersystems beruht und damit durch den allgemeinen Aufbau des Steuer-

991 Ebenso von *Wilcken*, NZI 2016, S. 996 (998 f.); *Förster/von Cölln*, DStR 2017, S. 8 (18); *Zinowsky/Jochimsen*, StBp 2017, S. 35 (38); *Dörr/Reisch/Plum*, NWB 2017, S. 573 (580 f.).

992 EuGH, Urteil vom 19.12.2018 – C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 48-53.

993 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 139.

systems gerechtfertigt ist.⁹⁹⁴ Die Grund- und Leitprinzipien des deutschen Körperschaftsteuersystems sind nach Auffassung des EuG die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁹⁹⁵ Insoweit kann auf die verfassungsrechtlichen Grundsätze zum Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgegriffen werden.⁹⁹⁶ Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bemisst sich nach dem objektiven Nettoprinzip,⁹⁹⁷ das eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips darstellt.⁹⁹⁸ Es ist damit auf das Einkommen der Körperschaft abzustellen.

§ 8d KStG führt zu einer unterschiedlichen Behandlung bei der Bestimmung von steuerpflichtigen Einkünften nach einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG, je nachdem, ob eine Verlustkörperschaft die Voraussetzungen des § 8d KStG erfüllt oder nicht. Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Analyse des § 8d KStG zeigte sich, dass die Regelung zu drei Ungleichbehandlungen bei der Einkünfteermittlung führt.⁹⁹⁹ Sachliche Gründe rechtfertigen zum Teil die durch einzelne Tatbestandsmerkmale des § 8d KStG ausgelösten Ungleichbehandlungen. Aufgrund der Überschreitung zulässiger Grenzen der Typisierung lassen sich jedoch nicht sämtliche durch Tatbestandsmerkmale des § 8d KStG ausgelösten Ungleichbehandlungen rechtfertigen. Dies, weil die Tatbestandsmerkmale *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb, Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* im vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraum sowie vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum, *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum, *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraum sowie vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum, *Einnahme einer Organträgerstellung* im vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraum sowie vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum sowie die *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter*

994 EuGH, Urteil vom 8.9.2011 – verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos* u.a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69.

995 EuG, Urteile vom 4.2.2016 – T-287/11, *Heitkamp BauHolding / Kommission*, ECLI:EU:T:2016:60, Rn. 169 und T-620/11, *GFKL Financial Services AG / Kommission*, ECLI:EU:T:2016:59, Rn. 163.

996 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel § 4A.III.1.a.

997 BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BVL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (233).

998 Birk/Desens/Tappe, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2019, S. 54 f., Rn. 175 und 176.

999 Zur rechtlich relevanten Ungleichbehandlung siehe die drei Vergleichsgruppen in Kapitel § 4C.III.1.

deren gemeinen Wert im vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraum einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entgegenstehen.¹⁰⁰⁰

Insoweit läge hinsichtlich der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kein sachlicher Rechtfertigungsgrund für die durch § 8d KStG ausgelöste Abweichung vom Referenzsystem vor.

bb. Vermeidung einer Übermaßbesteuerung

Die Notwendigkeit der Vermeidung von Doppel-/Übermaßbesteuerung kommt nach der Auffassung der Kommission grundsätzlich als Rechtfertigungsgrund in Betracht.¹⁰⁰¹ Der EuGH¹⁰⁰² zog den Rechtfertigungsgrund der Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung in seiner Entscheidung zur Regelung des § 6a GrEStG heran. Sollte die Notwendigkeit der Vermeidung einer Übermaßbesteuerung einschlägig sein, müsste § 8d KStG allerdings verhältnismäßig sein und nicht über die Grenzen des für die Verwirklichung des verfolgten legitimen Ziels Erforderliche hinausgehen.¹⁰⁰³ Die Regelung wäre nicht mehr verhältnismäßig, wenn das Ziel der Vermeidung nicht auch durch weniger weitreichende Maßnahmen erreicht werden könnte.

Der Gesetzgeber erachtet das Verlustabzugssystem ohne § 8d KStG als ein System, das zu wirtschaftlich nicht gerechtfertigten und steuersystematisch nicht erforderlichen Verlustuntergängen führen kann.¹⁰⁰⁴ Insoweit hat er bereits eingeräumt, dass es ohne § 8d KStG zu einer Übermaßbesteuerung kommen kann. Dies ist der Fall, wenn bei einem schädlichen Beteiligungserwerb die Verschonungsregelungen der Konzernklausel, der Stille-Reserven-Klausel und der Sanierungsklausel keine Anwendung finden, ein Verlustuntergang aus steuersystematischer Sicht allerdings nicht erforderlich erscheint. Der Gesetzgeber beabsichtigt diese steuerlichen Hemmnisse mithilfe von § 8d KStG zu beseitigen, so dass nicht genutzte Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs weiterhin genutzt werden können. Eine Verschonung des

1000 Siehe hierzu die Übersicht über die relevanten Rechtfertigungsgründe in Kapitel § 4C.III.3.

1001 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 139.

1002 EuGH, Urteil vom 19.12.2018 – C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024.

1003 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 140.

1004 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

Verlustuntergangs ist nach der Auffassung des Gesetzgebers so lange und so weit angemessen, als der Bestand und die Kontinuität des Geschäftsbetriebs gesichert sind. § 8d KStG knüpft die Verschonung genau an diese Merkmale an und verfolgt somit grundsätzlich das Ziel der Vermeidung einer Übermaßbesteuerung.

Problematisch ist allerdings, dass § 8d KStG – wie bereits erläutert – sehr hohe Anforderungen an den Verlusterhalt stellt. Insbesondere die mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren Tatbestandsvoraussetzungen wie das Abstellen auf *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* sowie die Vielzahl an schädlichen Ereignissen führen dazu, dass faktisch nur wenige Verlustkörperschaften durch § 8d KStG verschont werden. Das Ziel der Vermeidung einer Übermaßbesteuerung wäre entsprechend den gemachten Vorschlägen für einen verfassungskonformen § 8d KStG insoweit bereits durch weniger weitreichende Maßnahmen möglich.¹⁰⁰⁵

Darüber hinaus verstoßen die für eine Verlustverschonung notwendige form- und fristgerechte Antragstellung sowie der unbefristete nachlaufende Beobachtungszeitraum gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. In Summe könnte die Vermeidung einer Übermaßbesteuerung hierdurch keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die durch § 8d KStG ausgelöste Abweichung vom Referenzsystem darstellen.

cc. Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung

Als Rechtfertigungsgrund kommt nach Auffassung der Kommission auch das Ziel der Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung in Betracht.¹⁰⁰⁶ Die Kommission führt nicht weiter aus, was sie unter der Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung versteht. Im Rahmen ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat aus dem Jahr 2012 empfiehlt sie Missbrauchsvermeidungsvorschriften zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung.¹⁰⁰⁷ Insoweit kann unter dem Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der

1005 Siehe hierzu die Vorschläge in Kapitel § 5.

1006 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABI. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 139.

1007 Mitteilung der EU-Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 6.12.2012 mit einem Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final, S. 7.

Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung die Notwendigkeit der Missbrauchsvermeidung verstanden werden. Ein solcher Rechtfertigungsgrund muss nach Auffassung der Kommission ebenfalls verhältnismäßig sein und darf nicht bereits durch weniger weitreichende Maßnahmen erreicht werden.¹⁰⁰⁸

Das Europarecht sieht in verschiedenen Richtlinien hinsichtlich direkter Steuern spezielle europarechtliche Missbrauchsklauseln vor. Hierzu gehören Art. 15 Abs. 1 Buchst. a EU-Fusionsrichtlinie¹⁰⁰⁹, Art. 5 Abs. 1 der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie¹⁰¹⁰ sowie Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁰¹¹, die jedoch allesamt keinen Bezug zu § 8d KStG haben. Darüber hinaus enthält Art. 6 Abs. 1 der sog. ATAD-1-Richtlinie¹⁰¹² eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, die aufgrund von Art. 11 Abs. 1 ATAD-1-Richtlinie von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2018 einzuführen war. Nach Auffassung des Deutschen Bundestags verfügte das deutsche Steuerrecht bereits über starke Regelungen zur Abwehr von aggressiven Steuervermeidungsmodellen und sah keinen Anpassungsbedarf der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 Abs. 2 S. 1 AO an die von Art. 6 Abs. 1 ATAD-1-Richtlinien vorgesehene allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift.¹⁰¹³

Auch aus europarechtlicher Sicht ist fraglich, welchen Missbrauchsfall § 8d KStG verhindern soll. Die Regelung knüpft an die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG an, die nach Auffassung des FG Hamburg¹⁰¹⁴ auf den Mantelkauf abstellt. Dies, weil der Mantelkauf keinen allgemeinen Missbrauchsfall des § 42 Abs. 2 S. 1 AO darstellt und es zur Vermeidung von Mantelkäufen einer speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschrift bedarf.¹⁰¹⁵

1008 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 140.

1009 Richtlinie 2009/133/EG vom 19.10.2009, ABl. 2009, L 310, S. 34.

1010 Richtlinie 2003/49/EG vom 3.6.2003, ABl. 2003, L 157, S. 49, zuletzt geändert durch Richtlinie 2013/13/EU vom 13.5.2013, ABl. 2013, L 141, S. 30.

1011 Richtlinie 2011/96/EU vom 30.11.2011, ABl. 2011, L 345, S. 8, zuletzt geändert durch Richtlinie 2015/121/EU vom 27.1.2015, ABl. 2015, L 21, S. 1.

1012 Richtlinie 2016/1164/EU vom 12.7.2016, ABl. 2016 L 193, S. 1.

1013 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen BT, Sachstand zur Umsetzung der ATAD-Richtlinie, WS 4 – 3000 – 056/17, <https://www.bundestag.de/resource/blob/515438/30ea7dea1d5be2a5a71e2418d183129a/WD-4-056-17-pdf-data.pdf>.

1014 FG Hamburg, Beschluss vom 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, S. 1906 zur Vorlage beim BVerfG, Az. 2 BvL 19/17.

1015 Zum Zweck der Missbrauchsvermeidung siehe die Ausführungen in Kapitel § 4C.III.2.b.bb.

Der Gesetzgeber gibt in der Begründung zum Gesetzentwurf zu § 8d KStG wieder, dass mithilfe § 8d KStG das „*fortbestehende gesetzgeberische Ziel*“ der Unterbindung des Handels mit steuerlichen Verlusten „*zuverlässig*“ erreicht werden soll.¹⁰¹⁶ Darüber hinaus sollen zweckwidrige Inanspruchnahmen bzw. zweckwidrige Gestaltungen vermieden werden. Mangels Konkretisierungen des Gesetzgebers zum Missbrauchsfall sowie wegen der Unklarheit über den europarechtlichen Missbrauchsbegriff im Rahmen von § 8d KStG wird nachfolgend – wie in der verfassungsrechtlichen Analyse – auf den Mantelkauf als den zu vermeidenden Missbrauchsfall abgestellt.

Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Gleichheitsprüfung zeigte sich, dass sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 8d KStG den typischen Missbrauchsfall des Mantelkaufs nicht erfassen. Dies, obwohl eine zielgenaue Erfassung von typischen Missbrauchsfällen bei den schädlichen Ereignissen der *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, Einnehmen einer Organträgerstellung* sowie der *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im nachlaufenden Beobachtungszeitraum durch weniger weitreichende Maßnahmen möglich ist.

Die Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung könnte insoweit keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die durch § 8d KStG ausgelöste Abweichung vom Referenzsystem darstellen.

dd. Handhabbarkeit für die Verwaltung

Die Kommission führt die Handhabbarkeit für die Verwaltung als weiteren Rechtfertigungsgrund für Abweichungen vom Referenzsystem an.¹⁰¹⁷ Eine Konkretisierung, was sie unter der Handhabbarkeit für die Verwaltung versteht, wird nicht gemacht. Denkbar ist, dass hierunter Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse zu verstehen sind, da diese der Ordnung von Massenerscheinungen dienen.¹⁰¹⁸ Maßnahmen zur Handhabbarkeit für die Verwaltung müssen – wie sämtliche beihilferechtlichen Rechtfertigungsgründe

1016 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

1017 Bekanntmachung der Kommission vom 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV, ABl. EU Nr. C (2016) 262, Rn. 139.

1018 Zu Typisierungs- und Vereinfachungserfordernissen siehe die Ausführungen in Kapitel § 4A.II.2.b.bb.[2].

– ebenfalls verhältnismäßig sein und dürfen nicht bereits durch weniger weitreichende Maßnahmen erreicht werden.

Der Gesetzgeber führt in der Begründung zum Gesetzentwurf zur Einführung von § 8d KStG weiter aus, dass § 8d KStG „dem Ziel einer leichten Administrierbarkeit verpflichtet“ ist.¹⁰¹⁹ Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung von § 8d KStG erwies sich allerdings, dass der Gesetzgeber die Grenzen zulässiger Typisierung bei einer Vielzahl von Tatbestandsmerkmalen des § 8d KStG überschritten hat. Darüber hinaus zeigte sich, dass weniger weitreichende Maßnahmen für eine Handhabbarkeit für die Verwaltung möglich sind. Dies betrifft insbesondere die Fokussierung auf *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* sowie die schädlichen Ereignisse der *Aufnahme eines Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum sowie die *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs*, die *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft*, das *Einnehmen einer Organträgerstellung* und die *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im vor- und nachlaufenden Beobachtungszeitraum sowie vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum.

Die Handhabbarkeit für die Verwaltung könnte insoweit keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die durch § 8d KStG ausgelöste Abweichung vom Referenzsystem darstellen.

d. Zwischenergebnis

Wird das Referenzsystem nach der EuG-Rechtsprechung bestimmt, führt § 8d KStG zu einer Abweichung vom Referenzsystem des Verlustuntergangs. Die in Betracht kommenden Gründe der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Vermeidung einer Übermaßbesteuerung, Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug und Steuerhinterziehung sowie Handhabbarkeit für die Verwaltung würden die durch § 8d KStG ausgelöste Abweichung vom Referenzsystem nicht rechtfertigen. Die Verschonungsregelung des § 8d KStG würde in diesem Fall eine europarechtswidrige Beihilfe darstellen.¹⁰²⁰

1019 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, BT-Drs. 18/9986, S. 12.

1020 Ebenso von Wilcken, NZI 2016, S. 996 (998 f.).

3. Eigene Auffassung

Folgt man der Ansicht des EuGH im Rahmen seiner Rechtsprechung zur Sanierungsklausel, sollte das Referenzsystem anhand der Wirkungen einer steuerlichen Maßnahme beurteilt werden. Stellt man auf diese ab, zeigt sich, dass die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG im ersten Schritt eine Vielzahl von Missbrauchs- und Nichtmissbrauchsfällen sowie Fälle mit und ohne Verlust der wirtschaftlichen Identität erfasst. Etwaige Nichtmissbrauchsfälle sowie Fälle mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität werden im zweiten Schritt durch die Verschonungsregelungen der Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel sowie den fortführungsgebundenen Verlustvortrag – wie in einem Trichter – wieder herausgefiltert. Im Ergebnis sollen nach Auffassung des Gesetzgebers durch das geänderte Verlustabzugssystem mit Verlustabzugsbeschränkung und Verschonungsregelungen missbräuchliche Mantelkäufe sowie der Verlust der wirtschaftlichen Identität wirksam erfasst werden.¹⁰²¹

Die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. verfolgt einen entgegengesetzten Ansatz. Sie erfasste Fälle missbräuchlicher Mantelkäufe sowie den Wegfall der wirtschaftlichen Identität bereits im ersten und einzigen Schritt.

Der Gesetzgeber dehnte somit das unter § 8 Abs. 4 KStG a.F. existierende Regel-Ausnahme-System (d.h. Verlustabzug-Verlustuntergang) mit dem aktuellen System in ein Regel-Ausnahme-Rückausnahme-System (d.h. Verlustabzug-Verlustuntergang-Verschonung) aus. Hierdurch änderte er die Regelungstechnik des Verlustabzugssystems. Die Änderung der Regelungstechnik wurde bereits durch die Rechtsprechung des BVerfG¹⁰²² bestätigt. Demnach bedarf es für eine wirksame Verlustabzugsbeschränkung und damit erzeugte Ausnahme vom Verlustabzug zumindest einer Rückausnahme, die auf die wirtschaftliche Identität der erworbenen Verlustkörperschaft abstellt. Mit der Verschonungsregelung des § 8d KStG nimmt der Gesetzgeber eine Definition der wirtschaftlichen Identität anhand des Kriteriums des Geschäfts-

¹⁰²¹ Korn, DStRK 2018, S. 55, der davon ausgeht, dass dies nur unter Berücksichtigung der Verschonungsregelung des § 8d KStG wieder so ist.

¹⁰²² BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 161.

betriebs vor.¹⁰²³ Ändere sich diese nicht, gehen bei form- und fristgerechter Antragstellung keine Verluste aufgrund der Verschonung durch § 8d KStG unter. Insoweit ist die Rücausnahme immanenter Bestandteil des Regelfalls bzw. Referenzsystems Verlustabzug, zu dem sie wieder zurückführt.

Mithilfe des Abstellens auf die Wirkungen einer steuerlichen Maßnahme zeigt sich, dass das Stufenmodell mit seinem formalen Regel-Ausnahme-Verhältnis zur Bestimmung des Referenzsystems ungeeignet ist. Die engen Tatbestandsmerkmale sowie das Erfordernis der form- und fristgerechten Antragstellung führen allerdings dazu, dass nicht gänzlich auszuschließen ist, dass die Kommission § 8d KStG als selektive Maßnahme einordnen könnte.¹⁰²⁴

V. Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb

Der wirtschaftliche Vorteil eines Unternehmens, das fortführungsgebundene Verluste i.S. des § 8d KStG von Gewinnen abziehen kann, bemisst sich anhand eines höheren bilanziellen Eigenkapitals sowie eines höheren Bestands an finanziellen Mitteln. Diese verbesserte finanzielle Lage stellt damit einen Wettbewerbsvorteil für von § 8d KStG begünstigte gegenüber nicht begünstigten Unternehmen dar. Die Verschonungsregelung des § 8d KStG führt damit zu einer vom Staat initiierten Wettbewerbsverfälschung. Einen Nachweis über die Auswirkungen für den Handel und Wettbewerb wird entsprechend der Rechtsprechung des EuGH sowie der Auffassung der Kommission nicht gefordert. Es ist daher von einer Beeinträchtigung des Handels und einer Verfälschung des Wettbewerbs aufgrund von § 8d KStG auszugehen.

VI. Ergebnis

Basierend auf der Rechtsprechung des EuGH und dem damit verbundenen dogmatisch überzeugenderen Ansatz für einen breiteren rechtlichen Rahmen zur Bestimmung des Referenzsystems stellt die Verschonungsregelung des § 8d KStG keine Abweichung vom Referenzsystem des Verlustabzugs und damit keine europarechtswidrige Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.

¹⁰²³ *Pauli*, FR 2017, S. 663 (665); ähnlich *Kenk*, BB 2016, S. 2844 (2848); *Ferdinand*, BB 2017, S. 87, die die Verschonungsregelung des § 8d KStG mit der Vorgängervorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F. vergleichen.

¹⁰²⁴ Ebenso *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2018, S. 1945 (1952).

§ 7 Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG

Stellt man die Resultate aus verfassungs- und europarechtliche Überprüfung von § 8d KStG gegenüber, fällt auf, dass es hinsichtlich des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots sowie des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kein europarechtliches Pendant gibt. Überschneidungen gibt es beim allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und der europarechtlichen Beihilfeprüfung des Art. 107 Abs. 1 AEUV.

Die Überschneidungen ergeben sich aus dem Zweck der jeweiligen Normen. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG soll die Gleichheit von inländischen Körperschaften vor dem Gesetz sicherstellen. Die europarechtliche Beihilfeprüfung des Art. 107 Abs. 1 AEUV zielt als Regelung aus dem Wettbewerbsrecht darauf ab, dass staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen zu keinen Wettbewerbsvorteilen bestimmter Unternehmen innerhalb eines Binnenmarkts¹⁰²⁵ gegenüber anderen führen.¹⁰²⁶ Nachfolgend werden die Überschneidungen sowie Unterschiede der europarechtlichen Beihilfeprüfung und der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes erläutert.

I. Vergleich des Prüfungsaufbaus

Auf den ersten Blick erscheint die europarechtliche Beihilfeprüfung mit vier Tatbestandsmerkmalen umfangreicher als die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes. Drei dieser vier Tatbestandsmerkmale gelten bei steuerlichen Maßnahmen jedoch regelmäßig als erfüllt,¹⁰²⁷ so dass es primär auf das Tatbestandsmerkmal der Selektivität ankommt.

Die Selektivitätsprüfung erfolgt dreistufig: (i) Ermittlung des Referenzsystems, (ii) Feststellung der Abweichung vom Referenzsystem und (iii) Prüfung der Rechtfertigung einer Abweichung.

¹⁰²⁵ Cremer in: Calliess/Ruffert, Art. 107 AEUV, Rn. 1.

¹⁰²⁶ Eisenhut in: Geiger/Khan/Kotzur, Art. 107 AEUV, Rn. 1.

¹⁰²⁷ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 16.4.2015 – C-66/14, Finanzamt Linz / Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 114.

Die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes erfolgt grundsätzlich ähnlich: (i) Bildung von Vergleichsgruppen, (ii) Prüfung einer Ungleichbehandlung und (iii) Prüfung der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung.

Ähnlich sind grundsätzlich auch die sachlichen Gründe, die aus europarechtlicher Sicht eine Abweichung vom Referenzsystem und aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Ungleichbehandlung rechtfertigen. Zwar hat bisher weder der EuGH noch die Kommission Konkretisierungen der Rechtfertigungsgründe der Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung der Handhabbarkeit für die Verwaltung vorgenommen. Beide Rechtfertigungsgründe zeigen jedoch ähnliche Züge wie die verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsgründe der Missbrauchsvermeidung sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse. Ob von einer Kongruenz dieser Rechtfertigungsgründe ausgegangen werden kann, bedarf einer gesonderten Überprüfung und ist nicht Gegenstand dieser Arbeit.

Unterschiede zwischen der europarechtlichen Beihilfeprüfung und der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes gibt es hinsichtlich der Grund- und Leitprinzipien des jeweiligen Steuersystems. Diese stellen im Rahmen der europarechtlichen Beihilfeprüfung einen sachlichen Rechtfertigungsgrund dar und werden auf der dritten Stufe der Selektivität geprüft. Im Rahmen der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes werden die Grund- und Leitprinzipien des jeweiligen Steuersystems allerdings bereits auf der zweiten Stufe im Rahmen der Prüfung einer Ungleichbehandlung berücksichtigt.

II. Vergleich der Ermittlung des Referenzsystems

Darüber hinaus unterscheiden sich die europarechtliche Beihilfeprüfung und die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes je nachdem, welche Auffassung zur Bestimmung des Referenzsystems vertreten wird.

Wird das Referenzsystem anhand des Stufenmodells mit seinem formalen Regel-Ausnahme-Verhältnis ermittelt, so führt dies dazu, dass § 8d KStG eine Abweichung vom Referenzsystem Verlustuntergang darstellt. Ähnlich wie bei der festgestellten Ungleichbehandlung im Rahmen der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes sind im Anschluss Gründe zur Rechtfertigung der Abweichung zu prüfen. Insoweit wäre die Prüfung der Selektivität i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV im Wesentlichen im Sinne einer Gleichheitsprüfung zu

verstehen.¹⁰²⁸ Beide Prüfungsschemata würden insoweit auch zum selben Ergebnis kommen.

Wird das Referenzsystem – entsprechend der hier vertretenen Auffassung – allerdings nach der Auffassung des EuGH mit einem breiteren rechtlichen Rahmen ermittelt, stellt die Verschonungsregelung des § 8d KStG keine europarechtswidrige Beihilfe dar. Dies, weil § 8d KStG zu keiner Abweichung vom Referenzsystem führt, sondern vielmehr immanenter Bestandteil des Referenzsystems Verlustabzug ist. Mangels Abweichung vom Referenzsystem bedarf es keiner Rechtfertigungsprüfung. Die beihilferechtliche Prüfung erschöpft sich insoweit nicht in einer gleichheitsrechtlichen Prüfung.¹⁰²⁹

¹⁰²⁸ So bereits *Blumenberg*, IFSt-Schrift Nr. 516, S. 29.

¹⁰²⁹ *Balbinot*, DStR 2018, S. 334 (336).

§ 8 Zusammenfassung

Erwirbt jemand Anteile an einer Körperschaft, die über keinen Geschäftsbetrieb und über kein nennenswertes Betriebsvermögen verfügt, allerdings steuerliche Verluste hat, die mit einer neuen, nach dem Anteilserwerb zugeführten gewinnträchtigen Aktivität genutzt werden können, wird dieser Erwerb als sog. Mantelkauf bezeichnet. Nach der Rechtsprechung des BFH stellte der Mantelkauf keinen allgemeinen Missbrauchsfall i.S. des § 42 Abs. 2 S. 1 AO dar, so dass die Nutzung von Mantelkäufen zunächst steuerlich zulässig war. Der Gesetzgeber führte daher die speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften des § 8 Abs. 4 KStG a.F. sowie dessen Nachfolgeregelung § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ein, die aufgrund des (in § 42 Abs. 1 S. 2 AO explizit genannten) Lex-specialis-Grundsatzes gegenüber der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO vorrangig sind. Darüber hinaus führte er ab dem Jahr 2009 diverse Verschonungsregelungen – u.a. mit Wirkung zum 1. Januar 2016 die Verschonungsregelung des § 8d KStG – ein, die den Verlustuntergang der Höhe nach beschränken oder den Verlustuntergang dem Grunde nach verhindern. Die verfassungs- und europarechtliche Analyse des § 8d KStG führt zu folgenden Resultaten:

Ergebnisse der verfassungsrechtlichen Überprüfung des § 8d KStG

Bestimmtheitsgebot

1. Der Begriff *Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d KStG ist ein unbestimmter und auslegungsbedürftiger Rechtsbegriff, der durch mehrere – gleichfalls unbestimmte und auslegungsbedürftige – qualitative Merkmale in § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG konkretisiert wird. Im Rahmen der grammatischen Auslegung verbleiben Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Frage, in welchem Verhältnis die einzelnen Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG zueinander stehen und ab welchem Grad Veränderungen relevant sind. Die historische Auslegung führt zu dem Ergebnis, dass die in § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG genannten Merkmale auf der Rechtsprechung des BFH zum Begriff des Gewerbebetriebs, zum Erfordernis der gewerbsteuerlichen Unternehmensidentität sowie zur Segmentierung von Geschäftsbetrieben bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht basieren. Der Begriff *Geschäftsbetrieb* ist aus steuersystematischer

Sicht nicht mit dem Gewerbebetrieb oder dem Teilbetrieb gleichzusetzen. Aus teleologischer Sicht ist es erforderlich mehrere Geschäftsbetriebe statt ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb normativ zu erfassen. Unter Heranziehung der klassischen Auslegungsmethoden wird der Begriff *Geschäftsbetrieb* grundsätzlich bestimmbar, weil er hinreichend auslegungsfähig ist. Der Begriff stellt insoweit keinen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG dar.

2. Der Begriff *Einstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG führt entsprechend der grammatischen Auslegung zur Beendigung einer Tätigkeit. Im Rahmen der historischen Auslegung zeigt sich, dass in der Begründung zum Gesetzentwurf auf die Grundsätze der Betriebsaufgabe sowie die damit verbundenen Voraussetzungen verwiesen wird. Diese historischen Auslegungskriterien basieren auf der Rechtsprechung des BFH und sind entsprechend auch im Rahmen des § 8d KStG heranzuziehen. Unklar ist, wie einzelne historische Kriterien zu gewichten sind bzw. ob diese Kriterien anhand qualitativer Merkmale i.S. des § 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG oder stattdessen mithilfe quantitativer Merkmale zu beurteilen sind. Die systematische Auslegung führt zu keinen Rückschlüssen hinsichtlich der Auslegung des Begriffs *Einstellung des Geschäftsbetriebs*. Sie kommt allerdings zu dem Ergebnis, dass das Tatbestandsmerkmal im Widerspruch zu der Regelung des § 8 Abs. 2 KStG steht, wonach Einkünfte aller Geschäftsbetriebe einer Körperschaft grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen und es im Rahmen der Einkünfteermittlung bereits zu einem Verlustausgleich kommt. Die teleologische Auslegung führt zu keinen weiteren Kriterien bzw. Merkmalen zur Auslegung des Begriffs *Einstellung des Geschäftsbetriebs*. Im Rahmen der grammatischen, systematischen und teleologischen Auslegung wird der Begriff *Einstellung des Geschäftsbetriebs* nicht hinreichend bestimmt. Er ist zwar unbestimmt, aber durch die historische Auslegung mit dem Verweis auf die Grundsätze der Betriebsaufgabe und die damit verbundenen Voraussetzungen hinreichend bestimmbar. Der Begriff *Einstellung des Geschäftsbetriebs*

stellt daher keinen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG dar.

3. Der Begriff der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* i.S. des § 8d KStG stellt nach den grammatischen Auslegungskriterien eine vorübergehende Nichtausübung der Betätigungen dar. Im Rahmen der historischen Auslegung zeigt sich, dass es bei der Ruhendstellung weder auf eine ausdrückliche Erklärung noch eine besondere Handlung ankommt. Vielmehr wird ausschließlich auf die zeitliche Komponente abgestellt, weshalb das nur zeitweise Unterbrechen des Geschäftsbetriebs eine Ruhendstellung darstellt. Die systematische Auslegung führt zu dem Ergebnis, dass hinsichtlich der Konkretisierung der zeitlichen Komponente nicht auf die Grundsätze der Betriebsunterbrechung i.S. des EStG abzustellen ist. Im Übrigen steht das Tatbestandsmerkmal ebenfalls im Widerspruch zu der Regelung des § 8 Abs. 2 KStG. Die teleologische Auslegung zeigt, dass zwischen missbräuchlichen und nichtmissbräuchlichen Ruhendstellungen zu differenzieren ist. Der Begriff der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* ist nach den klassischen Auslegungskriterien grundsätzlich auslegbar, unklar bleiben jedoch die konkreten zeitlichen Maßstäbe einer Ruhendstellung. Der Begriff der *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* stellt damit keinen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG dar.
4. Der Begriff *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* i.S. des § 8d KStG stellt nach den grammatischen Auslegungskriterien eine Veränderung des Tätigkeitsbereichs dar. Im Rahmen der historischen Auslegung zeigt sich, dass der Gesetzgeber den Begriff *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* als Branchenwechsel versteht und auf die Kriterien „Änderung des Unternehmensgegenstands“ sowie „Änderung der tatsächlichen wirtschaftlichen Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs“ sowie die qualitativen Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG verweist. Damit verbunden sind die bereits erwähnten verbleibenden Rechtsunsicherheiten bei der Gewichtung der einzelnen qualitativen Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 4 KStG. Die systematische Auslegung führt zu dem Ergebnis, dass der Begriff *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* nicht mit dem Branchenwechsel i.S. der

Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. oder i.S. der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a S. 4 KStG) gleichzusetzen ist. Nach der teleologischen Auslegung ist eine weite Auslegung des Begriffs *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* geboten, so dass bereits bei geringfügigen Änderungen eines Geschäftsbetriebs von einer *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* auszugehen ist. Der Begriff der *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* lässt sich anhand der klassischen Auslegungskriterien hinreichend bestimmen. Die erläuterten Auslegungsschwierigkeiten führen nicht zu einem Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG.

Allgemeiner Gleichheitssatz

1. Ab dem Veranlagungszeitraum 2016 kann es durch die Anwendung des § 8d KStG zu einer unterschiedlichen Behandlung bei der Bestimmung von steuerpflichtigen Einkünften nach einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG insoweit kommen, als Körperschaften die Voraussetzungen des § 8d KStG erfüllen und es hierdurch zu einer Verschonung vom Verlustuntergang und anschließenden Verlustabzug kommt. Verlustkörperschaften, die die Voraussetzungen des § 8d KStG nicht erfüllen, werden vom Verlustuntergang nicht verschont, wodurch sie höhere Einkünfte erzielen als Körperschaften, die diese Voraussetzungen erfüllen.
2. § 8d KStG stellt für die Verschonung des Verlustuntergangs grundsätzlich auf sachverhalts- statt personenbezogene Kriterien ab, so dass es aufgrund der eher geringeren Intensität der Ungleichbehandlung keiner strengeren Verhältnismäßigkeitsprüfung bedarf. Im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Überprüfung von § 8d KStG ist daher eine Prüfung am Maßstab des Willkürverbots ausreichend.
3. Als sachliche Rechtfertigungsgründe kommen im Rahmen der Gleichheitsprüfung von § 8d KStG die Missbrauchsvermeidung (mit dem Mantelkauf als typischem Missbrauchsfall) sowie der Verlust der wirtschaftlichen Identität in Betracht.
4. Das Tatbestandsmerkmal *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG spiegelt weder die Voraussetzungen des

- Mantelkaufs noch den Verlust der wirtschaftlichen Identität wider. Somit ist die durch das Tatbestandsmerkmal *ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb* ausgelöste Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt und somit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.
5. Das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 KStG, vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG sowie im nachlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 2 S. 1 KStG spiegelt nicht die Voraussetzungen des Mantelkaufs wider. Es erfasst jedoch im Rahmen zulässiger Typisierung den Verlust der wirtschaftlichen Identität, so dass das Tatbestandsmerkmal *Einstellung des Geschäftsbetriebs* mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.
 6. Das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG, vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG sowie im nachlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG spiegelt weder die Voraussetzungen des Mantelkaufs noch den Verlust der wirtschaftlichen Identität wider. Damit ist die durch das Tatbestandsmerkmal *Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs* hervorgerufene Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt und somit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.
 7. Das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG sowie im nachlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG spiegelt nicht die Voraussetzungen des Mantelkaufs wider. Es erfasst jedoch im Rahmen zulässiger Typisierung den Verlust der wirtschaftlichen Identität. Das Tatbestandsmerkmal *Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung* rechtfertigt somit die ausgelöste Ungleichbehandlung und ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.
 8. Das Tatbestandsmerkmal *Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG spiegelt weder die Voraussetzungen des

Mantelkaufs noch den Verlust der wirtschaftlichen Identität wider und ist insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Im nachlaufenden Beobachtungszeitraum spiegelt das Tatbestandsmerkmal i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG zwar nicht die Voraussetzungen des Mantelkaufs wider, jedoch wird typisierend der Verlust der wirtschaftlichen Identität erfasst. Es rechtfertigt damit die hervorgerufene Ungleichbehandlung und ist insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

9. Das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG, vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG sowie im nachlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 4 KStG spiegelt weder die Voraussetzungen des Mantelkaufs noch den Verlust der wirtschaftlichen Identität wider. Die durch das Tatbestandsmerkmal *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft* ausgelöste Ungleichbehandlung ist somit nicht gerechtfertigt und daher mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.
10. Das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG, vor dem vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG sowie im nachlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG spiegelt weder die Voraussetzungen des Mantelkaufs noch den Verlust der wirtschaftlichen Identität wider. Somit ist die durch das Tatbestandsmerkmal *Einnehmen einer Organträgerstellung* ausgelöste Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt und mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.
11. Das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* im vorlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG sowie im nachlaufenden Beobachtungszeitraum i.S. des § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG spiegelt weder die Voraussetzungen des Mantelkaufs noch den Verlust der wirtschaftlichen Identität wider. Die durch das Tatbestandsmerkmal *Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert* hervorgerufene Ungleichbehandlung ist damit nicht gerechtfertigt und mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.

12. § 8d KStG ist in Teilen mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und kann insoweit den verfassungswidrigen Zustand von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nicht beseitigen.

Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

1. Die für eine Verlustverschonung nach § 8d KStG notwendige form- und fristgerechte Antragstellung erfordert von der Verlustkörperschaft sehr umfangreiche Kenntnisse über ihre Historie und ihre Verschonungsfähigkeit. Diese Kenntnisse liegen zu dem Zeitpunkt der Antragstellung häufig nicht bzw. noch nicht vor. Die Anforderungen an die form- und fristgerechte Antragstellung sind insoweit unangemessen und daher verfassungswidrig.
2. Andere Steuervergünstigungsregelungen beispielsweise des UmwStG oder GrEStG enthalten zeitlich befristete Nachbehaltenszeiträume von drei, fünf oder sieben Jahren, nach deren Ablauf der Gesetzgeber davon ausgeht, dass kein Missbrauch mehr vorliegt. Die schädlichen Ereignisse im nachlaufenden Beobachtungszeitraum des § 8d Abs. 2 KStG enthalten keine solche Befristung, was unangemessen ist. Die Regelung verstößt gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und ist somit verfassungswidrig.

Ergebnisse der europarechtlichen Überprüfung des § 8d KStG

1. Im Rahmen der europarechtlichen Beihilfeprüfung von steuerlichen Maßnahmen ist das Tatbestandsmerkmal der Selektivität das „kritische“ Merkmal, da unterschiedliche Ansichten zu deren Anknüpfungspunkt bestehen. Die übrigen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV (d.h. Vorliegen eines Unternehmens, Finanzierung aus staatlichen Mitteln, wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens und Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb) sind regelmäßig erfüllt.
2. Die Prüfung der materiellen Selektivität erfolgt dreistufig: Zunächst ist auf der ersten Stufe das sog. Referenzsystem zu ermitteln. Danach wird auf der zweiten Stufe festgestellt, ob eine bestimmte Maßnahme eine Abweichung vom ermittelten Referenzsystem darstellt. Falls dies der Fall ist, wird auf der dritten Stufe geprüft, ob die Maßnahme durch die

- Natur oder den allgemeinen Aufbau des Referenzsystems gerechtfertigt ist.
3. Konkret für den Bereich des Verlustabzugs ist das Referenzsystem nach der Rechtsprechung des EuGH zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG anhand eines breiten rechtlichen Rahmens zu bestimmen. Aus diesem darf künstlich nichts herausgelöst werden, so dass eine allzu kleinteilige Herangehensweise bei der Bestimmung des Referenzsystems nicht geboten ist. Hinsichtlich des Referenzsystems im Bereich des Verlustabzugs ist auf das Besteuerungssystem für Körperschaften, d.h. das Trennungsprinzip, abzustellen, welches auf dem objektiven Nettoprinzip basiert und grundsätzlich Verluste zum Abzug zulässt. Verschonungsregelungen führen – als *Rückausnahme* von der *Ausnahme* Verlustabzugsbeschränkung – zu einer Rückkehr zum regulären Verlustabzug.
 4. Die Verschonungsregelung des § 8d KStG ist als *Rückausnahme* von der *Ausnahme* Verlustabzugsbeschränkung keine Abweichung vom Referenzsystem des Verlustabzugs. Sie stellt auf der zweiten Stufe der Selektivitätsprüfung daher keine Abweichung vom Referenzsystem und damit keine europarechtswidrige Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.
 5. Die engen Tatbestandsmerkmale des § 8d KStG sowie das Erfordernis der form- und fristgerechten Antragstellung führen allerdings dazu, dass nicht gänzlich auszuschließen ist, dass die Kommission § 8d KStG als Abweichung vom Referenzsystem des Verlustuntergangs einordnen könnte. In diesem Fall würden die in Betracht kommenden Gründe der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Vermeidung einer Übermaßbesteuerung, Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug und Steuerhinterziehung sowie Handhabbarkeit für die Verwaltung die durch § 8d KStG ausgelöste Abweichung vom Referenzsystem nicht rechtfertigen. Die Verschonungsregelung des § 8d KStG würde in diesem Fall eine europarechtswidrige Beihilfe darstellen.

Ergebnisse der Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG

1. Die europarechtliche Beihilfeprüfung mit vier Tatbestandsmerkmalen erscheint umfangreicher als die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes. Da jedoch drei dieser vier Tatbestandsmerkmale regelmäßig als erfüllt gelten, reduziert sich die europarechtliche Prüfung grundsätzlich das Tatbestandsmerkmal der Selektivität.
2. Die europarechtliche Selektivitätsprüfung sowie die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes erfolgen jeweils dreistufig und sind sich grundsätzlich ähnlich. Auf der ersten Stufe werden bei der Gleichheitsprüfung Vergleichsgruppen gebildet, bei der Selektivitätsprüfung wird das Referenzsystem ermittelt. Auf der zweiten Stufe werden verfassungsrechtliche Ungleichbehandlungen sowie europarechtliche Abweichungen vom Referenzsystem überprüft. Der dritte Prüfungsschritt beinhaltet jeweils eine Rechtfertigungsprüfung.
3. Wesentliche Unterschiede bei der europarechtlichen Beihilfeprüfung und der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes können sich auf der zweiten Stufe der Selektivitätsprüfung ergeben, je nachdem, welche Auffassung zur Bestimmung des Referenzsystems vertreten wird.
4. Sachliche Gründe, die aus europarechtlicher Sicht eine Abweichung vom Referenzsystem und aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Ungleichbehandlung auf der dritten Prüfungsstufe rechtfertigen, sind sich grundsätzlich ähnlich. Ob von einer Kongruenz dieser Rechtfertigungsgründe ausgegangen werden kann, bedarf einer gesonderten Überprüfung.

Literaturverzeichnis

Adrian, Gerrit, Die neue Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG, Ubg 2015, S. 288-294.

Adrian, Gerrit / Weiler, Dennis, Unterjähriger Beteiligungserwerb, Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel, BB 2014, 1303-1312.

Altrichter-Herzberg, Torsten, Untergang der steuerlichen Verlustvorträge nach § 8c KStG, GmbHR 2008, S. 857-861.

Ders., Die teleologisch gebotene Auslegung des § 8c KStG am Beispiel der zu berücksichtigenden Beteiligungserwerbe, GmbHR 2012, S. 724-728.

Altvater, Christian, § 11 Verlustverwertungsstrategien, in: Kessler, Wolfgang / Kröner, Michael / Köhler, Stefan (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, National – International, 3. Auflage, 2018, München, zitiert als *Altvater* in: Kessler/Kröner/Köhler.

Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V., A Never-Ending Story: Der Begriff des(selben) Geschäftsbetriebs im Sinne des § 8d KStG, DStR 2017, S. 2457-2463.

Autenrieth, Karlheinz, Verlustvortrag beim Mantelkauf, DStZ 1987, S. 203.

Bakeberg, Tobias / Krüger, Sebastian, Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung von Körperschaften: eine erste Analyse von § 8d KStG-E, BB 2016, S. 2967-2972.

Balbinot, Chiara, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität – Zugleich ein Beitrag zur Auslegung des Beihilfeverbots im Steuerrecht, Dissertation, 2018, Köln.

Dies., § 8 Abs. 1a KStG (Sanierungsklausel) doch keine unionswidrige Beihilfe? – Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rs. Heitkamp (C-203/16 P), DStR 2018, S. 334-336.

Bartosch, Andreas, Neues zur Selektivität in der EU-Beihilfekontrolle – und warum dieses Thema jeden Wirtschaftsjuristen angeht, BB 2016, S. 855-859.

Bayer, Walter, § 3 GmbHG in: Lutter, Marcus / Hommelhoff, Peter (Hrsg.), GmbHG-Gesetz, Kommentar, 20. Auflage, 2020, Köln, zitiert als *Bayer* in: Lutter/Hommelhoff.

BDI/KPMG-Studie 2011, Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel, Ein Vergleich des § 8c KStG mit entsprechenden Regelungen in ausgewählten Industrie- und Schwellenländern,

Abruf: https://bdi.eu/media/presse/publikationen/marketing/BDI-KPMG-Studie_2011.pdf.

Beckmann, Christian, Verfassungswidrigkeit des Untergangs von Verlustvorträgen bei Minderheitsgesellschafter, GWR 2017, S. 231.

Berger, Jonas / Tetzlaff, Gunnar, Nachträglicher Antrag für fortführungsgebundenen Verlustvortrag, NWB 2019, S. 1214-1218.

Bergmann, Malte / Süß, Christian, Neues zum Verlustuntergang: Erste Überlegungen zum Entwurf eines § 8d KStG, DStR 2016, S. 2185-2190.

Bericht der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelung zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, FR 2017, S. 113-126, zitiert als Bericht der Arbeitsgruppe.

Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ vom 15. September 2011, Abruf: http://www.beck.de/rsw/upload/FDDStR/Arbeitsgruppe_Verlustverrechnung_Gruppenbesteuerung_2011_Bericht.pdf.

Birk, Dieter / Desens, Marc / Tappe, Hennig, Steuerrecht, 22. Auflage, 2019, Heidelberg.

Blumenberg, Jens, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516, 2017, Bonn, zitiert als IFSt-Schrift Nr. 516.

Blumenberg, Jens / Crezelius, Georg, § 8c KStG nach der Entscheidung des BVerfG, DB 2017, S. 1405-1410.

Böhmer, Julian, Das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht – Grundsatz ohne Zukunft, StuW 2012, S. 33-42.

Bode, Christoph, Verfassungswidrigkeit des Verlustuntergangs gemäß § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bei Anteilsübertragung von mehr als 25 % bis zu 50 %, DStRK 2017, S. 167-168.

Brandau, Janina / Neckenich, Lennart / Reich, Daniel / Reimer, Ekkehardt, Brennpunkt Beihilferecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, S. 1175-1188.

Brandis, Peter, §§ 8c und 8d KStG, in: Blümich, Walter (Begr.), Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Werksstand: 151. Ergänzungslieferung 3/2020, München, zitiert als *Brandis* in: Blümich.

Brandt, Jürgen, Stellungnahme des Deutschen Finanzgerichtstag e.V. vom 17. November 2016 zu dem Gesetzwurf der Bundesregierung zur Weiterentwicklung der steuerlichen

Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986).

Breuninger, Gottfried E., Luxemburg-Leaks und Steuerstandort Deutschland, DB 2015, Heft 13, S. 5.

Breuninger, Gottfried E. / Ernst, Markus, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der „neue“ § 8c KStG, GmbHR 2010, S. 561-568.

Briese, André, B 235 Latente Steuern, in: Böcking, Hans-Joachim / Castan, Edgar / Heymann, Gerd / Pfitzer, Norbert / Scheffler, Eberhard (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, HGB und IFRS, 61. Ergänzungslieferung 3/2020, München, zitiert als Briese in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung.

Buyer, Christoph, Mantelkauf – Das neue Steuersparmodell?, DB 1987, S. 1959.

Cloer, Adrian / Vogel, Nina, Aktuelle Entwicklungen im Beihilferecht – erstes Halbjahr 2018 – Der EuGH hält an der weiten Auslegung des Beihilfebegriffs fest und stärkt die Vergleichsbarkeitsprüfung, IWB 2018, S. 434-438.

Cremer, Wolfram, Art. 107 AEUV, in: Calliess, Christian / Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, 5. Auflage, 2016, München, zitiert als *Cremer* in: Calliess/Ruffert.

Cziupka, Johannes, § 3 GmbHG, in: Scholz (Hrsg.), GmbHG-Gesetz, Bände I-III – Kommentar, 12. Auflage, 2018, Köln, zitiert als *Cziupka* in: Scholz.

Demleitner, Andreas, Deutsche Steuernormen im Fokus des europäischen Beihilfenrechts, ISR 2016, S. 328-336.

de Weerth, Jan, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG und europäisches Beihilferecht, DB 2010, S. 1205-1207.

Ders., EuG zur „Sanierungsklausel“ des § 8c KStG: Die Rückausnahme zur Ausnahme ist eine Staatliche Beihilfe i.S.d. EU-Beihilferechts!, DB 2016, S. 682-684.

Ders., Neues zur „Selektivität“ im EU-Beihilferecht, DB 2017, S. 275-277.

Dörr, Ingmar, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB Fach 4, S. 5181-5198.

Dörr, Ingmar / Reisich, Dennis / Plum, Marius, Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG (Teil 1) – Ausnahme von der Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, NWB 2017, S. 496-504.

Dies., Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG (Teil 1) – Ausnahme von der

Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, NWB 2017, S. 573-581.

Dötsch, Ewald, §§ 8 Abs. 4 und 14 KStG, in: *Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra / Möhlenbrock, Rolf* (Hrsg.), *Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerlichen Vorschriften der Anteilsbesteuerung*, Werksstand: 96. Ergänzungslieferung 6/2019, Stuttgart, zitiert als *Dötsch* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*.

Dötsch, Ewald / Leibner, Lars, § 8c KStG, in: *Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra / Möhlenbrock, Rolf* (Hrsg.), *Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerlichen Vorschriften der Anteilsbesteuerung*, Werksstand: 96. Ergänzungslieferung 6/2019, Stuttgart, zitiert als *Dötsch/Leibner* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*.

Dorenkamp, Christian, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 461, 2010, Bonn, zitiert als IFSt-Schrift Nr. 461.

Ders., Für einen haushaltsverträglichen Einstieg in den Ausstieg aus der Mindestbesteuerung und gegen eine „Verfristung“ von Verlustvorträgen, FR 2011, S. 733-740.

Ders., Mantelkaufvorschrift in einer Welt nach § 8c KStG – Was steuerpolitisch getan werden sollte und was besser nicht, FR 2018, S. 83-87.

Dreßler, Daniel, § 8c Satz 2 KStG ist potenziell verfassungswidrig – Neuer Vorlagebeschluss 2 K 245/17 (RS1253335) des FG Hamburg, DB 2017, S. 2629-2634.

Ders., Sicht des BVerfG zu § 8c Satz 1 KStG, *Der Konzern* 2017, S. 326-331.

Dreßler, Daniel / Rogall, Matthias, Regierungsentwurf zur Einführung des § 8d KStG – Neu Maß nehmen beim steuerlichen Verlustabzug, DB 2016, S. 2375-2379.

Drüen, Klaus-Dieter, § 10a GewStG, in: *Blümich, Walter* (Begr.), *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz*, Werksstand: 151. Ergänzungslieferung 3/2020, München, zitiert als *Drüen* in: *Blümich*.

Ders., § 4 AO, in: *Tipke, Klaus / Kruse, Wilhelm* (Hrsg.), *Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung*, Werksstand: 157. Ergänzungslieferung 8/2019, Köln, zitiert als *Drüen* in: *Tipke/Kruse*.

Ders., Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, *GmbHR* 2008, S. 393-403.

- Ders.*, Das Unternehmenssteuerrecht unter verfassungsrechtlicher Kontrolle – Zur Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers zwischen Folgerichtigkeit und Systemwechsel, Ubg 2009, S. 23-29.
- Ders.*, Systemfortschritte im Unternehmenssteuerrecht durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz?, Ubg 2010, S. 543-550.
- Ders.*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, S. 289-294.
- Eisendle, David*, Keine Verpflichtung der Kommission, eine Gruppe von Unternehmen mit eigenen Merkmalen zu bestimmen, um den selektiven Charakter einer Steuervergünstigung nachzuweisen; maßgebend ist allein der Umstand, dass durch die Maßnahme begünstigte Unternehmen gegenüber vergleichbaren Unternehmen in eine vorteilhaftere Lage versetzt werden – EuGH, Urt. v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P und Rs. C-21/15 P – Kommission/World Duty Free Group und Kommission/Banco Santander und Santusa, ISR 2017, S. 50-54.
- Eisenhut, Dominik*, Art. 107 AEUV, in: Geiger, Rudolf / Khan, Daniel-Erasmus / Kotzur, Markus (Hrsg.), EUV/ AEUV – Vertrag über die Europäische Union / Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – Kommentar, 6. Auflage, 2017, München, zitiert als *Eisenhut* in: Geiger/Khan/Kotzur.
- Eisgruber, Thomas / Schaden, Michael*, Vom Sinn und Zweck des § 8c KStG – Ein Beitrag zur Auslegung der Norm, Ubg 2010, S. 73-84.
- Ellenrieder, Benedikt*, Werden die Karten im Falle der Sanierungsklausel nun neu gemischt? Eine erste Einordnung zu den Schlussanträgen des GA Wahl in der Rechtssache C-203/16 P, IStR 2018, S. 179-182.
- Engelen, Christian / Bärsch, Sven-Eric*, Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Der Konzern 2017, S. 22-28.
- Englisch, Joachim*, § 5 Rechtsanwendung im Steuerrecht und § 17 Umsatzsteuer, in: Tipke, Klaus / Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Auflage, 2018, Köln, zitiert als *Englisch* in: Tipke/Lang.
- Ernst, Markus*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt-Schrift Nr. 470, 2011, Bonn, zitiert als IFSt-Schrift Nr. 470.

- Ernst, Markus / Roth, Hans-Peter*, Der Vorhang zu und alle Fragen offen – Zur (Un-)Vereinbarkeit von § 8c KStG mit Verfassungsrecht nach der „Paukenschlag“-Entscheidung des BVerfG, Ubg 2017, S. 366-377.
- Feldgen, Rene*, Der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d KStG-E – Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, StuB 2016, S. 742-747.
- Ferdinand, Michael*, Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften – Analyse der Auswirkungen auf Start-up-Unternehmen und Organschaften, BB 2017, S. 87-91.
- Förster, Guido*, Stellungnahme vom 20. Oktober 2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986, 18/10348).
- Förster, Guido / von Cölln, Tobias D.*, Die Neuregelung des § 8d KStG beim schädlichen Beteiligungserwerb, DStR 2017, S. 8-18.
- Frey, Johannes / Thürmer, Philip*, Erste Anmerkungen und Vorschläge zur Konzeption des „fortführungsgebundenen Verlustvortrages“, GmbHR 2016, S. 1083-1088.
- Frotscher, Gerrit*, § 8c KStG, in: Frotscher, Gerrit / Drüen, Klaus-Dieter, Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Werksstand: 150. Ergänzungslieferung 9/2019, Freiburg, zitiert als *Frotscher* in: Frotscher/Drüen.
- Frotscher, Marion*, § 8d KStG, in: Frotscher, Gerrit / Drüen, Klaus-Dieter, Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Werksstand: 150. Ergänzungslieferung 9/2019, Freiburg, zitiert als *Frotscher M.* in: Frotscher/Drüen.
- Gärtner, Steffen*, Das Sanierungsprivileg in § 8c KStG, Erhalt der steuerlichen Verluste im Sanierungsfall?, Dissertation, 2010, Marburg.
- Gassner, Wolfgang*, Steuergestaltung als Vorstandspflicht, in: Bernat, Erwin / Böhler, Elisabeth / Weiling, Arthur (Hrsg), Zum Recht der Wirtschaft, Festschrift für Heinz Krejci, 2001, Wien, S. 605-623.
- Gohr, Marion / Richter, Christian*, Rückwirkende Erweiterung der Konzernklausel des § 8c KStG durch das StÄndG 2015, DB 2016, S. 127-133.
- Gosch, Dietmar*, Körperschaftsteuer, in: Kube, Hanno / Mellinghoff, Rudolf / Morgenthaler, Gerd / Pahl, Ulrich / Puhl, Thomas / Seiler Christian (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts:

- Festschrift für Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag Band II, 2013, Heidelberg, S. 1937-1950, zitiert als *Gosch* in: Festschrift für Paul Kirchhof.
- Ders.*, Nur ein paar Worte zu den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG nach dem BVerfG-Verdikt, GmbHR 2017, S. 695-700.
- Goutier, Klaus*, Die evolutionäre Erkenntnistheorie als Grundlage einer leistungsfähigen Gesetzgebungslehre und einer anwendungsbezogenen juristischen Methodologie, StuW 1989, S. 18.
- Gratz, Kurt / Uhl-Ludäscher, Luise*, § 6 EStG, in: Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt (Begr.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 297. Ergänzungslieferung 4/2020, Köln, zitiert als *Gratz/Uhl-Ludäscher* in: Herrmann/Heuer/Raupach.
- Grottel, Bernd / Larenz, Sascha Kristina*, § 274 HGB, in: Grottel, Bernd / Schmidt, Stefan / Schubert, Wolfgang / Winkeljohann, Norbert (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, 12. Auflage, 2020, München, zitiert als *Grottel/Larenz* in: Beck'scher Bilanz-Kommentar.
- Grzeszick, Bernd*, II. Abschnitt. Der Bund und die Länder, VII. Art. 20 und die allgemeine Rechtsstaatlichkeit, in: Maunz, Theodor / Dürig, Günter (Begr.), Grundgesetz, Werksstand: 87. Ergänzungslieferung 3/2019, München, zitiert als *Grzeszick* in: Maunz/Dürig.
- Güroff, Georg*, § 10a GewStG in: Glanegger, Peter / Güroff, Georg (Begr.), 9. Auflage, 2017, München.
- Haarmann, Wilhelm*, Die Missbrauchsverwirrung, IStR 2018, S. 561-574.
- Hackemann, Tim*, §§ 8c und 8d KStG, in: Mössner, Jörg-Manfred / Seeger, Siegbert F. / Oellerich, Ingo, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., 2019, Herne, zitiert als *Hackemann* in: Mössner/Seeger.
- Härtwig, Sven*, Beschluss der EU-Kommission gem. Art. 108 Abs. 2 Unterabs. 1 AEUV als Grundlagenbescheid i.S.v. § 171 Abs. 10 Satz 1 AO), ISR 2019, S. 17-24.
- Hechtner, Frank*, Stellungnahme vom 20. November 2016 zum Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (BT-Drs. 18/9986).
- Henrichs, Joachim*, § 9 Steuerrechtliche Gewinnermittlung (Bilanzsteuerrecht) und § 10 Besteuerung von Mitunternehmerschaften, in: Tipke, Klaus / Lang, Joachim (Hrsg.),

- Steuerrecht, 23. Auflage, 2018, Köln, zitiert als *Hennrichs* in: Tipke/Lang.
- Herkens, Jens*, Die Reform des Antrags auf Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach §8d KStG bei schädlichem Beteiligungserwerb, GmbHR 2018, S. 405-409.
- Herzberg, Torsten*, Der Begriff des Betriebsvermögens i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG, DStR 2002, S. 1290-1293.
- Herzig, Norbert*, Verluste im Körperschaftsteuerrecht, in: von Groll, Rüdiger (Hrsg.) im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Verluste im Steuerrecht, Band 28, 2005, Köln, S. 185-228, zitiert als *Herzig* in: DStJG 28/2005.
- Herzig, Norbert / Götsch, Arne / Liekenbrock, Bernhard*, Verlustvorträge, Zinsvorträge und vergleichbare Sachverhalte, in: Herzig, Norbert / Fuhrmann, Sven (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 1. Auflage, 2012, Düsseldorf.
- Hey, Johanna*, § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, § 8 Einkommensteuer, § 11 Körperschaftsteuer und § 19 Arten und Rechtfertigung von Steuervergünstigungen, in: Tipke, Klaus / Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Auflage, 2018, Köln, zitiert als *Hey* in: Tipke/Lang.
- Dies.*, Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch, in: Hüttemann, Rainer (Hrsg.) im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Band 33, 2010, Köln, S. 139-176, zitiert als *Hey* in: DStJG 33 (2010).
- Dies.*, Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshof im nationalen Steuerrecht – Geltungserhaltende Normreduktion und gesetzgeberische Korrekturpflichten zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und Verfassungsrecht, StuW 2010, S. 301-320.
- Hinder, Jens-Uwe / Hentschel, Fabian*, Luxemburger Bestätigung für Beihilferechtswidrigkeit der Sanierungsklausel, GmbHR 2016, S. 345-353.
- Hohmann, Carsten*, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsteuerrecht, Dissertation, 2017, Berlin.
- Hottmann, Jürgen*, Latente Steuern, in: Birle, Jürgen (Bearb.), Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon, Edition 51/2020, Stand: 1.4.2020, München, zitiert als *Hottmann* in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon.

- Ihrig, Christoph*, Die Verwertung von GmbH-Mänteln, BB 1988, S. 1197-1203.
- Jacobs, Otto H.* (Begr.), Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 8. Auflage, 2016, München.
- Jochimsen, Claus / Kleve, Guido*, Steuerpraktiken und das Verbot unzulässiger Beihilfen – merkliche Zuspitzung einer komplexen Fragestellung, IStR 2017, S. 265-272.
- Jochum, Heike*, Systemfrage zu Mantelkauf und Sanierungsklausel, FR 2011, S. 497-506.
- Jung, Christian / Neckenich, Lennart*, Die Schlussanträge im Gerichtsverfahren zur Beihilfenrechtswidrigkeit der deutschen Sanierungsklausel – ein Apell für eine Stärkung der Vorteilsprüfung im Kontext der bestehenden Kompetenzordnung, ISR 2018, S. 83-88.
- Keilhoff, Jörn / Risse, Manuel*, Unzureichende Umsetzung der Intentionen des Gesetzgebers im neuen § 8d KStG-E, FR 2016, S. 1085-1091.
- Kenk Annett*, Die Neuregelung des § 8d KStG: Lebt die alte Mantelkaufregelung wieder auf?, BB 2016, S. 2844-2848.
- Kenk, Annett / Uhl-Ludäscher, Luise*, BVerfG zur Einschränkung des Verlustabzugs: Wegfall eines Verlustvortrags bei schädlichem Beteiligungserwerb verfassungswidrig, BB 2017, S. 1623-1628.
- Kessler, Wolfgang / Hinz, Bogdan*, Kernbereiche der Verlustverrechnung – Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG, DB 2011, S. 1771-1774.
- Kessler, Wolfgang / Egelhof, Julian M. / Probst, Dominik*, Auswirkungen des BVerfG-Beschlusses v. 29.3.2017 auf § 8c Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 8d KStG und § 8c Abs. 1 S. 2 KStG, DStR 2017, S. 1289-1297.
- Dies.*, Die Sanierungsklausel im Beihilferecht – Roma locuta, causa finita?, DStR 2018, S. 1945-1953.
- Kirchhof, Gregor*, Einführung zum EStG, in: Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt (Begr.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 297. Ergänzungslieferung 4/2020, Köln, zitiert als *Kirchhof G.* in: Herrmann/Heuer/Raupach.
- Klingebiel, Jörg*, § 8 KStG, in: Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra / Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerlichen Vorschriften der Anteilsbesteuerung, Werksstand: 96. Ergänzungslieferung 6/2019, Stuttgart, zitiert als

- Klingebiel* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock.
- Knebelsberger, Manuel / Loose, Falk*, EuGH rettet die deutsche Sanierungsklausel – Negativentscheidung der EU-Kommission für nichtig erklärt, NWB 2018, S. 2772-2783.
- Köplin, Manfred / Sedemund, Jan*, § 8c KStG verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 2011, S. 1894-1896.
- Korn, Christian*, Bundesregierung beschließt Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, SteuK 2016, S. 399-401.
- Ders.*, Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG nach Generalanwalt beim EuGH keine europarechtswidrige Beihilfe, DStRK 2018, S. 55.
- Krebs, Hans-Joachim*, Aktuelle Probleme des Körperschaftsteuerrechts, in: Curtius-Hartung, Rudolf / Herzig, Norbert / Niemann, Ursula (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1987/88, 1988, Köln, S. 337, zitiert als *Krebs* in: StBJb 1987/1988.
- Krieger, Heike*, Art. 3 GG, in: Schmidt-Bleibtreu, Bruno / Hofmann, Hans / Henneke, Hans-Günter (Begr.), GG Kommentar zum Grundgesetz, 14. Auflage, 2017, Köln.
- Kulosa, Egmont*, Einführung zum EStG, in: Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt (Begr.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 297. Ergänzungslieferung 4/2020, Köln, zitiert als *Kulosa* in: Herrmann/Heuer/Raupach.
- Kusch, Karsten*, Der Geschäftsbetrieb des § 8d KStG – Die Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs, NWB 2018, S. 930-936.
- Kußmaul, Heinz / Licht, Daniel*, Richtungswechsel bei der beihilferechtlichen Würdigung von § 8c Abs. 1a KStG – Die EuGH-Urteile zur Sanierungsklausel, BB 2018, S. 1948-1954.
- Kußmaul, Heinz / Palm, Tim / Licht, Daniel*, § 8d KStG im Lichte des Europäischen Beihilfenrechts, GmbHR 2017, S. 1009-1016.
- Lang, Bianca*, §§ 8, 8c und 8d KStG, in: Bott, Harald / Walter, Wolfgang (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, KStG mit Nebenbestimmungen, Kommentar, Werksstand 141. Ergänzungslieferung 11/2019, Bonn, zitiert als *Lang* in: Bott/Walter.
- Dies.*, Die Neuregelung der Verlustbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStZ 2007, S. 652-663.
- Lang, Joachim*, Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 2012, S. 57-63.

- Larenz, Karl*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Berlin, 1991.
- Larenz, Karl / Canaris, Claus-Wilhelm*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin u.a., 1995.
- Leibner, Lars / Dötsch, Ewald*, § 8c KStG, in: Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra / Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerlichen Vorschriften der Anteilsbesteuerung, Werksstand: 96. Ergänzungslieferung 6/2019, Stuttgart, zitiert als *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock.
- Lindberg, Klaus*, § 10d EStG, in: Frotscher, Gerrit / Geurts, Matthias, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Werksstand: 212. Ergänzungslieferung 8/2019, Freiburg, zitiert als *Lindberg* in: Frotscher/Geurts.
- Linn, Alexander / Pignot, Benedikt*, Anmerkung – Ist § 8c Abs. 1a KStG i.d.F. vom 22.12.2009 unionsrechtskonform? IStR 2018, S. 558-560.
- Maurer, Hartmut*, Staatsrecht I: Grundlagen – Verfassungsorgane – Staatsfunktion, 6. Auflage 2010, München.
- Merkt, Hanno*, § 13 GmbHG, in: Fleischer, Holger / Goette, Wulf (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung: GmbHG Band 1: §§ 1-34, 3. Auflage, 2018, München, zitiert als *Merkt* in: Münchener Kommentar.
- Mirbach, Sebastian*, Erweiterung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften, KÖSDI 2017, S. 20330-20341.
- Moser, Till / Witt, Victoria*, Neugeschaffener § 8d KStG – ein gelungenes Korrektiv zur Verlustnutzungsbeschränkung gem. § 8c KStG?, DStZ 2017, S. 235-240.
- Müller, Thomas*, Sanierungsklausel bei Beteiligungserwerb keine (verbotene) Beihilfe, DB 2018, S. 1630-1632.
- Neumann, Ralf*, § 8c KStG, in: Rödder, Thomas / Herlinghaus, Andreas / Neumann, Ralf (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, 1. Auflage, 2015, Köln, zitiert als *Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann.
- Neumann, Ralf / Heuser, Kathrin*, § 8d KStG – Weiterentwicklung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung für eng begrenzte Sonderfälle, GmbHR 2017, S. 281-292.
- Dies.*, Neues BMF-Schreiben zu § 8c KStG, GmbHR 2018, S. 21-31.

- Neyer, Wolfgang*, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c n.F., BB 2007, S. 1415-1420.
- Ders.*, Der Mantelkauf: Neuregelung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, 2008, Herne.
- Ders.*, § 8d KStG-E: Neue Verschonungsoption für die Verlustnutzung nach schädlichem Anteilserwerb, FR 2016, S. 928-933.
- Ders.*, Der neue § 8d KStG: Verlustretter mit Schwachstellen, BB 2017, S. 415-421.
- Niehus, Ulrich / Wilke, Helmuth*, § 6 EStG, in: Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt (Begr.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 297. Ergänzungslieferung 4/2020, Köln, zitiert als *Niehus/Wilke* in: Herrmann/Heuer/Raupach.
- Niemeyer, Nicola / Lemmen, Paul*, Umbruch der Verlustnutzung durch den fortführungsgebundenen Verlustvortrag? – Die Würdigung des verfassungswidrigen § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nach Einführung von § 8d KStG, DStZ 2017, S. 679-688.
- Noël, Paul*, Der fortführungsgebundene Verlustvortrag gem. § 8d KStG, GmbH-StB 2017, S. 86-92.
- Orth, Manfred*, Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform: Zu den Einschränkungen der Verlustabzugsberechtigung von Kapitalgesellschaften durch § 8 Abs. 4 KStG n.F. und § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG n.F., DB 1997, S. 2242-2249.
- Ortmann-Babel, Martina / Bolik, Andreas*, Verlustrettung durch fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG, DB 2016, S. 2984-2988.
- Pauli, Laura Katharina*, Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nach Einführung des § 8d KStG? – Offene Fragen nach der Entscheidung des BVerfG v. 29.3.2017, FR 2017, 577, FR 2017, S. 663-671.
- Priester, Hans-Joachim*, § 53 GmbHG in: Scholz (Hrsg.), GmbHG-Gesetz, Bände I-III – Kommentar, 12. Auflage, 2018, Köln, zitiert als *Priester* in: Scholz.
- Rode, Oliver*, Überlegungen zu einer Neuregelung von § 8c / § 8d KStG, FR 2018, S. 344-347.
- Rödder, Thomas*, 2. Generalthema: Aktuelles zu steuerlichen Abzugsverboten und Verlustverrechnungsbeschränkungen – Der neue § 8d KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag), in: Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

- 2017/2018, 2017, Herne, zitiert als *Rödder* in: JbFAStR 2017/2018.
- Rödder, Thomas / Schumacher, Andreas*, Auch der Begriff des schädlichen Beteiligungserwerbs muss nach dem Beschluss des BVerfG in § 8c KStG neu geregelt werden, Ubg 2018, S. 5-9.
- Röder, Erik*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, Dissertation, 2010, Köln.
- Ders.*, Zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) und der Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG, StuW 2012, S. 18-32.
- Ders.*, Der neue § 8d KStG und die Fortführung des Geschäftsbetriebs: Verlustnutzung mit unternehmerischer Entwicklung vereinbar – auch in Sanierungsfällen, DStR 2017, S. 1737-1743.
- Ders.*, Weiterentwicklung der Regelungen zur Verhinderung von Mantelkaufgestaltungen nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG, FR 2018, S. 52-64.
- Rombey, Ute / Imschweiler, Christoph*, Erwerb von Beteiligungen durch Verlustgesellschaften – Grenzen des § 8 Abs. 4 KStG und Plädoyer für eine Neuregelung, DStR 2007, S. 321-326.
- Rosenberg, Malte*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren – Konsequenzen für die Normanwendung durch die Finanzverwaltung, Dissertation, 2013, Baden-Baden.
- Roser, Frank*, § 8c KStG, in: Gosch, Dietmar (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, 2020, München, zitiert als *Roser* in: Gosch.
- Roth, Hans-Peter*, Ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG verfassungswidrig? – Zugleich Anmerkung zu dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 04.04.2011 – 2 K 33/10, Ubg 2011, S. 527-533.
- Rüsch, Gary*, Aktuelle Entwicklungen zur steuerlichen Organschaft, DStZ 2017, S. 69-76.
- Scheffler, Wolfram*, Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 14. Auflage, 2020, Heidelberg.
- Schneider, Uwe H.*, § 43 GmbHG, in: Scholz (Hrsg.), GmbHG-Gesetz, Bände I-III – Kommentar, 12. Auflage, 2018, Köln, zitiert als *Schneider* in: Scholz.
- Schön, Wolfgang*, Vorstandspflichten und Steuerplanung, in: Krieger, Gerd / Lutter, Marcus / Schmidt, Karsten (Hrsg.), Festschrift für Michael Hoffmann-Becking, 2013, München, S. 1085-1100, zitiert als *Schön* in: Festschrift für Michael Hoffmann-Becking.

- Ders.*, Chapter 13: State aid in the area of taxation, in: Hancher, Leigh / Ottervanger, Tom / Slot, Peti Jan (Hrsg.), EU State Aids, 5. Auflage, 2016, London, S. 393-440.
- Scholz, Uwe / Riedel, Lisa*, Zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag gem. § 8d KStG-E, DB 2016, S. 2562-2566.
- Schulze-Fielitz, Helmuth*, Art. 20 GG, in: Dreier, Horst (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar: GG Band II: Artikel 20-82, 3. Auflage 2015, Tübingen, zitiert als *Schulze-Fielitz* in: Dreier.
- Seer, Roman*, § 6 Allgemeines Steuerschuldrecht, in: Tipke, Klaus / Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Auflage, 2018, Köln, zitiert als *Seer* in: Tipke/Lang.
- Ders.*, § 85 AO, in: Tipke, Klaus / Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Werksstand: 157. Ergänzungslieferung 8/2019, Köln, zitiert als *Seer* in: Tipke/Kruse.
- Ders.*, Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern – verfassungs- und europarechtliche Überlegungen, FR 2014, S. 721-731.
- Ders.*, Die Suche nach dem Rechtsgedanken bei § 8c KStG (Verlustabzug), GmbHR 2016, S. 394-398.
- Seibt, Christoph*, § 23 AktG, in: Schmidt, Karsten / Lutter, Marcus, Aktiengesetz, 3. Auflage, 2015, Köln, zitiert als *Seibt* in: Schmidt/Lutter.
- Simon, Wilma*, in: Plenarprotokoll zur 715. Sitzung des Bundesrats am 5. September 1997, S. 321B, Abruf: <http://dipbt.bundestag.de/doc/brp/715.pdf#P.321>.
- Soltész, Ulrich*, Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts in 2016, EuZW 2017, S. 51-59.
- Statistisches Bundesamt*, Finanzen und Steuern, Jährliche Körperschaftsteuerstatistik 2012 und Körperschaftsteuerstatistik 2014 und Gewerbesteuerstatistik 2014, Wiesbaden, Abruf: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Unternehmenssteuern/_inhalt.html.
- Steinbrück, Peer*, in: Plenarprotokoll 16/101 zur 101. Sitzung des Bundestags am 25. Mai 2007, S. 10362 (D), Abruf: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btp/16/16101.pdf>.
- Strahl, Martin*, Überblick zur steuerlichen Jahresendgesetzgebung 2016, KÖSDI 2017, S. 201701-20184.
- Suchanek, Markus*, § 8c KStG, in: Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt (Begr.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 297. Ergänzungslieferung 4/2020, Köln, zitiert als *Suchanek* in: Herrmann/Heuer/Raupach.

- Ders.*, Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei Verlustabzug infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Satz 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG), FR 2017, S. 587-590.
- Suchanek, Markus / Hesse, Anja*, Die Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der Fassung des StÄndG 2015, DStZ 2016, S. 27-36.
- Suchanek, Markus / Rüscher, Gary*, § 8d KStG, in: Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt (Begr.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 297. Ergänzungslieferung 4/2020, Köln, zitiert als *Suchanek/Rüscher* in: Herrmann/Heuer/Raupach.
- Dies.*, Erweiterung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung: Der Entwurf zu einem „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ (§ 8d KStG-E), Ubg 2016, S. 576-585.
- Dies.*, Update zu § 8d KStG: Die Änderung im verabschiedeten Gesetz, Ubg 2017, S. 7-14.
- Dies.*, Zweifelsfragen bei § 8d KStG, GmbHR 2018, S. 57-63.
- Süß, Christian*, Mantelkaufregelungen im Körperschaftsteuerrecht, Dissertation, 2016, Baden-Baden.
- Thees, Alexander / Zajons, Sebastian*, Unternehmensbewertungen im Kontext der Neuregelung des § 8d KStG, BB 2017, S. 1259-1263.
- Thiel, Jochen*, Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) – ein krasser Wertungswiderspruch im Körperschaftsteuerrecht, in: Spindler, Wolfgang (Hrsg.), Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, 2009, Köln, S. 515-540, zitiert als *Thiel* in: Festschrift für Harald Schaumburg.
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung (Band I), Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Auflage, 2000, Köln.
- Ders.*, Die Steuerrechtsordnung (Band II), Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Auflage, 2003, Köln.
- Unterberg, Timo*, Anpassung der Konzernklauseln des § 8c KStG durch das Steueränderungsgesetz 2015, GmbHR 2015, S. 1190-1202.
- von Brocke, Klaus*, EU-steuerpolitischer Hintergrund für das KStG, in: Mössner, Jörg-Manfred / Seeger, Siegbert F. / Oellerich, Ingo, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., 2019, Herne, zitiert als *von Brocke* in: Mössner/Seeger.

- von Wilcken, Christoph*, Rettung der Sanierungsklausel durch einen neuen § 8d KStG, NZI 2016, S. 996-998.
- Wacker, Roland*, § 15 EStG, in: Schmidt, Ludwig (Begr.), Einkommensteuergesetz: EStG – Kommentar, 39. Auflage, 2020, München.
- Wagemann, Ralf*, Steuerliche Beihilfen im EU-Recht, IWB 2017, S. 676-677.
- Wernicke, Daniel / Staiger, Jürgen*, § 8 KStG, in: Lademann, Fritz (Begr.), Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 72. Ergänzungslieferung 11/2019, Stuttgart, zitiert als *Wernicke/Staiger* in: Lademann.
- Wernicke, Daniel*, § 8d KStG, in: Lademann, Fritz (Begr.), Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Werksstand: 72. Ergänzungslieferung 11/2019, Stuttgart, zitiert als *Wernicke* in: Lademann.
- Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Notwendige Reform der Verlustverrechnung – Plädoyer für eine ersatzlose Abschaffung der Mindestbesteuerung und eine Neukonzeption der Mantelkaufregelung des § 8c KStG, DB 2012, S. 1704-1711.
- Wöhe, Günter*, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Auflage, 1997, München.
- Ylänen, Johannes*, Neue Argumente der Kommission gegen fiskalische Beihilfen – die Ungarn-Entscheidung der Kommission, IStR 2017, S. 100-104.
- Zinowsky, Tim / Jochimsen, Claus*, Ausweitung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei Körperschaften – Neues Streitpotential durch § 8d KStG-E, StBp 2017, S. 35-40.
- Zippelius, Reinhold / Würtenberger, Thomas*, Deutsches Staatsrecht, 33. Auflage, 2018, München.