

Kristina Frankus

Die Verlustverrechnung von Körperschaften nach § 8 Abs. 4 KStG, § 8c KStG im Rechtsvergleich mit dem US-amerikanischen Steuerrecht



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Literaturverzeichnis	17
Einleitung.....	47
1. Teil: Verlustausgleich und Verlustabzug	49
A. Natürliche Personen	49
I. Objektives Nettoprinzip.....	49
1. Verfassungsrang?.....	50
2. Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Verlustabzug.....	51
a) 1. Ansicht: Totalitätsprinzip.....	52
b) 2. Ansicht: Periodizitätsprinzip.....	52
c) Stellungnahme und Ergebnis.....	53
II. Verlustausgleich und Verlustabzug im Einzelnen.....	54
1. Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 2 EStG	54
2. Verlustabzug nach § 10d EStG	55
a) Verlustrücktrag.....	55
b) Verlustvortrag	55
aa) Allgemeines.....	55
bb) Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG	56
3. Prinzip der Personenidentität	57
B. Juristische Personen	58
I. Juristische Personen als Zurechnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit	58
1. 1. Ansicht: Leistungsfähigkeitsprinzip nicht anwendbar	58
2. 2. Ansicht: Leistungsfähigkeitsprinzip anwendbar	59
3. Stellungnahme und Zwischenergebnis.....	59
II. Trennungsprinzip.....	60
III. Prinzip der Personenidentität.....	61
IV. Problemaufriss.....	62

2. Teil: Besonderheiten der Verlustnutzung von Körperschaften im deutschen Steuerrecht	65
A. Historie.....	65
I. Mantelkaufrechtsprechung	65
1. Urteil vom 8.1.1958	65
2. Urteil vom 15.2.1966	66
3. Urteil vom 19.12.1973	67
4. Urteile vom 29.10.1986	67
II. Zwischenergebnis.....	68
B. § 8 Abs. 4 KStG	68
I. Telos der Vorschrift.....	69
1. 1. Ansicht: Missbrauchsvorschrift	69
2. 2. Ansicht: Zusätzliches Tatbestandsmerkmal	69
3. Rechtsprechung.....	70
4. Stellungnahme	70
II. Rechtliche und wirtschaftliche Identität	72
1. Hauptanwendungsfall	72
a) Personelles Substrat	72
aa) Anteile im Sinne des § 8 Abs. 4 S. 2 KStG	73
(1) Beteiligung an den Gesellschaftsrechten oder am Nennkapital.....	73
(a) Meinungsstand.....	73
(b) Stellungnahme.....	74
(2) Problem: Genussrechte und Bezugsrechte.....	75
bb) Übertragung.....	76
(1) Unmittelbare Übertragung.....	76
(a) Entgeltliche Übertragung	77
(b) Unentgeltliche Übertragung.....	78
(2) Mittelbare Übertragung.....	79
(a) Literaturauffassung	79
(b) Auffassung der Verwaltung und des BFH	79
(c) Stellungnahme.....	80
(3) Zwischenergebnis	81
b) Sachliches Substrat.....	81
aa) Betriebsvermögen.....	82
bb) „Neues“ Betriebsvermögen	83
(1) Betriebsvermögenszuführung durch „Innenfinanzierung“?.....	84
(2) Betriebsvermögenszuführung durch Außenstehende	85
cc) „Überwiegend“ neues Betriebsvermögen.....	87

(1) Gegenständliche Betrachtungsweise des BFH.....	87
(2) Saldierungsmethode.....	88
(3) Stellungnahme	88
dd) Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes.....	89
c) Sachlicher und zeitlicher Zusammenhang.....	90
aa) Ursprüngliche Verwaltungsauffassung.....	90
bb) Kritik	90
cc) BFH Urteil vom 14.3.2006.....	91
dd) Reaktion der Finanzverwaltung.....	91
ee) Stellungnahme.....	92
d) Rechtsfolge: Ausschluss des Verlustabzugs.....	92
aa) Verwaltungsauffassung	93
bb) Auffassung des BFH.....	93
cc) Stellungnahme	94
2. Generalklausel des § 8 Abs. 4 S. 1 KStG.....	94
a) Systematische Einordnung.....	94
b) Vergleichbarkeit zum Hauptanwendungsfall	95
aa) Vergleichbarkeit mit dem Anteilseignerwechsel.....	95
bb) Vergleichbarkeit mit der Betriebsvermögenszuführung.....	95
c) Ergebnis	96
3. Sanierungsklausel gemäß § 8 Abs. 4 S. 3 KStG	97
a) Sanierung im Sinne des § 8 Abs. 4 S. 3 KStG	97
aa) Sanierungsbedürftigkeit.....	98
bb) Sanierungsfähigkeit	98
cc) Sanierungsabsicht.....	98
b) Geschäftsbetrieb im Sinne des § 8 Abs. 4 S. 3 KStG.....	99
c) Veränderungssperre.....	100
aa) Übersanierung, sog. Aufpfropfen	100
bb) Abschmelzen	102
(1) Vergleichsgröße I.....	102
(2) Vergleichsgröße II.....	103
III. Zusammenfassung	104
C. Unternehmensteuerreform 2008: § 8c KStG.....	106
I. Zweck der Norm als Auslegungsmaßstab	107
1. Sinn und Zweck des § 8c KStG	107
a) Gesetzesbegründung	107
b) Umsetzung des Missbrauchsvermeidungszwecks?	109
2. Ergebnis	111
II. Normanalyse.....	112
1. Persönlicher Anwendungsbereich.....	112

2. Schädlicher Beteiligungserwerb	113
a) Übertragungsgegenstand	113
aa) Gezeichnetes Kapital	113
bb) Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechte	114
(1) Wortlaut	114
(2) Systematik	116
(a) „Innere“ Systematik	116
(b) Abspaltungsverbot und Kernbereichslehre	116
(aa) Abspaltungsverbot	116
(bb) Kernbereichslehre	117
(cc) Zwischenergebnis	118
(c) Ergebnis	119
(3) Gesetzeszweck	119
(4) Auslegungsergebnis	119
cc) Stimmrechte	120
(1) Isolierte Stimmrechtsübertragung	120
(2) Stimmrechtslose Vorzugsaktien	122
dd) Quotenermittlung bei „gemischten“ Übertragungen	124
ee) Zwischenergebnis	125
b) Unmittelbare oder mittelbare Übertragung	125
aa) Unmittelbare Übertragung	125
(1) Übertragung	125
(a) Zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum?	127
(b) Anteilsübertragung im Zusammenhang mit einem Börsengang	128
(2) Entgeltlich oder unentgeltlich	130
(3) Zwischenergebnis	131
bb) Mittelbare Übertragung	132
(1) Allgemeines	132
(2) Konzernbetrachtung	134
(3) Ergebnis	136
cc) Kapitalerhöhung gemäß § 8c Abs. 1 S. 4 KStG	137
(1) Effektive und nominelle Kapitalerhöhung	137
(2) Mittelbare Kapitalerhöhung	139
dd) Vergleichbarer Sachverhalt	140
(1) Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot?	140
(a) Regelfall als Maßstab	141
(b) Historie	142
(c) Stellungnahme und Auslegungsergebnis	143
(2) Einzelfälle	144

	(a) Umwandlungsfälle	144
	(aa) Abspaltung/Verschmelzung	144
	(bb) Einschränkende Auslegung bei einer Verkürzung von Beteiligungsketten	145
	(b) Stimmrechtsvereinbarungen	147
	(c) Genussrechte	149
	(d) Kapitalherabsetzung	150
	(e) Erwerb eigener Anteile	151
	ee) Fünfjahreszeitraum	152
	ff) Ergebnis	153
	c) Erwerberkreis	154
	aa) Personenbezogene Betrachtungsweise	154
	bb) Nahe stehende Personen	155
	cc) Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen, § 8c Abs. 1 S. 3 KStG	158
3.	Rechtsfolge	162
	a) Nicht genutzte Verluste	162
	aa) Laufende und nicht genutzte Verluste	162
	bb) Unterjähriger Beteiligungserwerb	164
	cc) Sonstige Verluste	168
	dd) Zinsvortrag und gewerbesteuerliche Verluste	169
	(1) Zinsvortrag nach § 4h EStG	169
	(2) Gewerbesteuerliche Verluste	170
	b) Quotaler Verlustuntergang	171
	aa) Quotenermittlung beim gestuften Anteilerwerb	171
	bb) Quotenermittlung bei mittelbaren Übertragungen	174
	(1) Gesetzesbegründung	174
	(2) Teleologische Reduktion?	174
	(3) Stellungnahme	175
	cc) Zwischenergebnis	176
	c) Vollständiger Verlustuntergang	176
	aa) Vollständiger Untergang des übrig gebliebenen Verlustes	176
	bb) Übertragung derselben Anteile	177
	cc) Zwischenergebnis	180
4.	Ausnahmeregelungen	180
	a) § 8c Abs. 2 KStG	181
	aa) Verlustabzug dem Grunde nach	181
	(1) § 8c Abs. 2 S. 1 KStG	181
	(a) Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft	182
	(b) Zielgesellschaft	182

(c) Schädlicher Beteiligungserwerb.....	183
(d) Entfall auf stille Reserven.....	183
(2) § 8c Abs. 2 S. 2 KStG.....	184
bb) Verlustabzug der Höhe nach.....	184
(1) Anwendungsbereich.....	184
(2) Gestreckter Verlustabzug.....	185
(3) Vollständiger Verlustabzug.....	186
b) Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz.....	186
c) Ergebnis.....	187
5. Übergangsvorschrift.....	188
a) Erstmalige Anwendung des § 8c KStG.....	188
b) Letztmalige Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG.....	189
6. Ergebnis der Normanalyse.....	190
III. Verfassungsrechtliche Bedenken.....	191
1. Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit.....	191
a) Objektives Nettoprinzip/Folgerichtigkeitsgebot.....	191
b) Neue Grundentscheidung des Gesetzgebers?.....	193
c) Verstoß: Einschränkung der Verlustnutzung.....	195
d) Ergebnis.....	196
2. Durchbrechung des zivilrechtlichen Trennungsprinzips.....	197
3. Sachlicher Grund bzw. Rechtfertigung.....	198
a) Fiskalpolitische und haushaltspolitische Gründe.....	198
b) Missbrauchsvermeidung.....	200
c) Vereinfachungsgründe?.....	202
d) Ermessensspielraum des Gesetzgebers?.....	204
e) Zwischenergebnis.....	205
4. Ergebnis.....	206
IV. Wirtschaftspolitische Bedenken.....	206
1. Fehlen einer Sanierungsklausel.....	207
a) Verwaltungserlass vom 27.3.2003.....	207
b) Anwendbarkeit auf § 8c KStG.....	208
aa) Voraussetzungen für § 8c KStG.....	208
bb) Kritik.....	209
(1) Fehlende Rechtsgrundlage für Sanierungserlass?.....	210
(2) Beschränkter Anwendungsbereich.....	211
b) Ergebnis.....	212
2. Behinderung sonstiger wirtschaftlich sinnvoller Maßnahmen.....	213
3. Erpressbarkeitspotential.....	215
4. Ergebnis.....	216

V. Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz	216
1. Verschonungsregelung gemäß § 8c Abs. 1 S. 6 bis 8 KStG n.F.	217
a) Hintergrund der Verschonungsregelung.....	217
b) Ermittlung der stillen Reserven.....	218
aa) Steuerliches Eigenkapital – Gemeiner Wert der Anteile	218
bb) Einschränkungen	218
c) Ergebnis	219
2. Weitere Ausnahmen des § 8c Abs. 1 KStG	220
a) Konzernklausel gemäß § 8c Abs. 1 S. 5 KStG n.F.	220
aa) Beteiligte Personen.....	220
bb) Maßgebliche Beteiligung.....	221
cc) Ergebnis.....	222
b) Sanierungsklausel gemäß § 8c Abs. 1a KStG n.F.	222
aa) Tatbestand	223
(1) Beteiligungserwerb zur Sanierung des Geschäftsbetriebes.....	224
(2) Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen	225
(a) Einhaltung der Betriebsvereinbarung.....	225
(b) Lohnsummenvergleich.....	226
(c) Wesentliche Betriebsvermögenszuführung.....	226
bb) Fazit.....	228
3. Ergebnis	228
VI. Zusammenfassung des 2. Teils und Schlussfolgerungen.....	229
1. Zusammenfassung	229
2. Schlussfolgerungen	231

3. Teil: Die Verlustnutzung von Körperschaften im US-amerikanischen Steuerrecht.....	233
A. Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht.....	233
B. Verlustausgleich und Verlustabzug.....	234
I. Verlustausgleich	234
II. Verlustabzug.....	235
III. Mindestbesteuerung.....	235
1. Berechnung der AMT	236
a) Vorläufige AMT , <i>tentative minimum tax</i>	236
b) Reguläre Steuerschuld.....	237
2. Rechtsfolge	238
C. Übergang und Beschränkung des Verlustabzuges	238
I. Übergang des Verlustvortrages gemäß Sec. 381 IRC.....	239
1. Voraussetzungen.....	240

a)	Liquidation einer Tochtergesellschaft	240
b)	Umstrukturierungen	241
aa)	Allgemeine Voraussetzungen	241
(1)	Fortführung des Geschäftsbetriebes.....	241
(2)	Fortführung der Anteilseignerstruktur	241
bb)	Umstrukturierungen im Einzelnen.....	242
(1)	Verschmelzung (<i>A-Merger</i>).....	242
(2)	<i>Type C reorganization</i>	243
(3)	<i>Type D reorganization</i>	245
(4)	<i>Type F reorganization</i>	246
(5)	<i>Type G reorganization</i>	247
2.	Steuerjahr der übertragenden Gesellschaft.....	248
3.	Übergang des Verlustabzuges der übertragenden Gesellschaft	249
4.	Zusammenfassung	249
II.	Einschränkung der Verlustnutzung	250
1.	Sec. 382 IRC	250
a)	Begriffe	251
b)	Anforderungen an einen Anteilseignerwechsel.....	251
aa)	Testing date	252
(1)	Anteilseignerwechsel eines 5% Anteilseigners.....	252
(a)	<i>Public groups/ Aggregation Rule</i>	254
(b)	<i>Segregation Rule</i>	256
(c)	Sonstige Erwerber.....	257
(2)	<i>Equity structure shift</i>	258
bb)	Quotenveränderung um mehr als 50 Prozentpunkte	259
c)	Rechtsfolge.....	261
aa)	Vollständiger Verlustuntergang.....	261
bb)	Beschränkung der Verlustnutzung.....	261
(1)	<i>Long-term tax-exempt rate</i>	262
(2)	Marktwert des Unternehmens	262
(a)	Allgemeines	262
(b)	„ <i>Anti-stuffing</i> “ rule.....	263
(c)	<i>Nonbusiness assets</i>	264
cc)	Unterjähriger Anteilseignerwechsel	265
d)	Zwischenergebnis.....	266
2.	Sec. 384 IRC	266
3.	Sec. 269 IRC	268
a)	Gestaltungen im Sinne der Sec. 269 IRC	268
aa)	Kontrollerwerb	268
bb)	<i>Tax-Free asset acquisition</i>	269
cc)	Sec. 269 (b) IRC	269

b) Erfordernis eines subjektiven Tatbestandes	270
III. Sonderregelungen für Konzerne	272
1. Verlustverrechnung innerhalb eines Konzerns	272
2. Einschränkung der Verlustnutzung	274
a) SRLY-Regelungen	274
b) Schädlicher Anteilseignerwechsel innerhalb eines Konzerns	277
aa) Gleichbleibende Konzernstruktur	277
bb) Eintritt einer neuen Gesellschaft	279
(1) Erwerb einer Verlustgesellschaft	279
(2) Erwerb einer Verlustuntergruppe (<i>loss subgroup</i>)	280
cc) Ausscheiden einer Konzerngesellschaft	281
3. Zusammenfassung	283
D. Ergebnis des 3. Teils	283
4. Teil: Rechtsvergleich	285
A. Verlustnutzung von Körperschaften	285
I. Vergleich des § 8c KStG mit Sec. 382 IRC	287
1. Anknüpfung an einen Anteilseignerwechsel	288
a) Möglichkeit der Einflussnahme neuer Anteilseigner	288
aa) Übertragungsgegenstand	288
bb) Übertragung	289
(1) Rechtsgeschäftlich/nicht rechtsgeschäftlich	289
(2) Unmittelbar/mittelbar	290
cc) Schädlichkeitsgrenze	292
dd) Übertragungsbezogene und personenbezogene Betrachtungsweise	292
ee) Zeitraum	294
b) Zwischenergebnis	294
2. Anknüpfung an den Unternehmensgegenstand	295
II. Übergang der Verluste	297
B. Ergebnis des Rechtsvergleichs	299
Zusammenfassung der Arbeit in Thesen	301
Fazit und Ausblick	303