

Inhaltsübersicht

§ 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung	21
A. Problemstellung	21
B. Gang der Untersuchung	24
§ 2 Begrifflichkeiten und Rechtsentwicklung	26
A. Begrifflichkeiten	26
B. Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen	32
§ 3 Wirkungsweise des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie der Verschonungsregelungen ..	53
A. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG	53
B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der bisherigen Verschonungsregelungen	58
C. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 8d KStG	62
§ 4 Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG	75
A. Verfassungsrechtliche Prinzipien	76
B. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG	89
C. Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG	111
§ 5 Vorschläge für einen verfassungskonformen § 8d KStG	218
§ 6 Europarechtliche Analyse des § 8d KStG	220
A. Grundlagen des Beihilferechts	221
B. Beihilfeprüfung des § 8d KStG	237
§ 7 Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG	250
§ 8 Zusammenfassung	252
Literaturverzeichnis	259
Sachverzeichnis	272

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung	21
A. Problemstellung	21
B. Gang der Untersuchung	24
§ 2 Begrifflichkeiten und Rechtsentwicklung	26
A. Begrifflichkeiten	26
I. Verlustregelungen des EStG	26
1. Steuerlicher Verlust	26
2. Verlustverrechnung	27
a) Verlustausgleich	27
b) Verlustabzug	28
c) Verlustabzugsbeschränkungen	29
II. Besondere Verlustregelungen des KStG	30
1. Besondere Verlustabzugsbeschränkungen des KStG	31
2. Verschonungsregelungen zu Verlustabzugsbeschränkungen des KStG ...	31
B. Rechtsentwicklung zu § 8c KStG und den Verschonungsregelungen	32
I. Bewusste Verlustnutzung (Mantelkauf)	32
II. Verhinderung der bewussten Verlustnutzung	33
III. Rechtsprechung zum Mantelkauf	35
1. Urteil vom 12. Mai 1936	35
2. Urteil vom 8. Januar 1958	36
3. Urteil vom 15. Februar 1966	37
4. Urteil vom 19. Dezember 1973	38
5. Urteile vom 29. Oktober 1986	39
IV. Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a.F.	40
V. Einführung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG	43
1. Nachfolgeregelung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F.	43
2. Vereinfachung	43
3. Erhöhung von Steuereinnahmen	44
VI. Die Einführung von Verschonungsregelungen	44
1. Entwurf einer Verschonungsregelung bei Wagniskapitalgesellschaften ..	44

2. Verschonungsregelung bei Finanzmarktstabilisierungsfonds	45
3. Verschonungsregelung der Sanierungsklausel	46
4. Verschonungsregelung der Konzernklausel	47
5. Verschonungsregelung der Stille-Reserven-Klausel	47
6. Verschonungsregelung des § 8d KStG	48
VII. Aufhebung des anteiligen Verlustuntergangs	51
§ 3 Wirkungsweise des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG sowie der Verschonungsregelungen ..	53
A. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG	53
I. Gesetzeswortlaut	53
II. Rechtsfolgen	54
1. Anteiliger oder vollständiger Verlustuntergang	54
2. Besonderheit: Unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb	55
3. Besonderheit: Verlustuntergang bei Organschaft	56
B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der bisherigen Verschonungsregelungen	58
I. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG)	58
II. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5–8 KStG)	59
III. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)	61
C. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 8d KStG	62
I. Gesetzeswortlaut	62
II. Tatbestandsmerkmale	63
1. Schädlicher Beteiligungserwerb	63
2. Antrag	63
3. Beobachtungszeitraum	64
4. Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb	65
5. Schädliche Ereignisse i. S. des § 8d Abs. 2 KStG	65
6. Ausschluss der Anwendung aufgrund von § 8d Abs. 1 S. 2 KStG	66
III. Rechtsfolgen	66
1. Verlusterhalt und Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag	67
a) Verlusterhalt	67
b) Umqualifizierung in fortführungsgebundenen Verlustvortrag	67
2. Verlustuntergang bei fortführungsschädlichen Ereignissen	68
a) Schädliche Ereignisse im nachlaufenden Beobachtungszeitraum	68
b) Anwendung der Stille-Reserven-Klausel	69
3. Verwendungsreihenfolge	71

a) Verlustvorträge nach 10d Abs. 4 KStG und nach § 8d KStG	71
b) Stille-Reserven-Klausel	72
IV. Anwendungskonkurrenz und Adressatenkreis der Verschonungsregelung des § 8d KStG	72
§ 4 Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG	75
A. Verfassungsrechtliche Prinzipien	76
I. Bestimmtheitsgebot	76
II. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	77
1. Schutzbereich	77
a) Leistungsfähigkeits- und objektives Nettoprinzip	78
b) Prinzip der Folgerichtigkeit	80
2. Feststellung und Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung	82
a) Ungleichbehandlung	82
b) Rechtfertigung	82
aa) Prüfungsmaßstab	83
bb) Rechtfertigungsgründe	84
(1) Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke	85
(2) Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse	86
(3) Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen	87
(4) Prinzipien- und Systemwechsel	87
III. Rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprüfung	88
B. Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG	89
I. Festgestellte Verfassungswidrigkeit des anteiligen Verlustuntergangs	89
1. Sachverhalt des dem FG Hamburg zugrundeliegenden Vorlagebeschlusses	89
2. Trennungsprinzip	90
3. Ungleichbehandlung	90
4. Rechtfertigungsgründe	91
a) Prüfungsmaßstab	91
b) Anknüpfung an § 8 Abs. 4 KStG a.F. als Missbrauchsvermeidungs- norm	91
c) Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilsüber- tragung	93
d) Prinzipien- und Systemwechsel (Gedanke der Unternehmeridentität)	94
5. Weitere Feststellungen	96
II. Mögliche Verfassungswidrigkeit des vollständigen Verlustuntergangs	96
1. Finanzgerichtliche Entscheidungen zu § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a.F.	97
a) Sächsisches FG, Urteil vom 16. März 2011	97

aa) Auffassung der Rechtsprechung	97
bb) Reaktion der Literatur	98
b) Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28. August 2015	98
aa) Auffassung der Rechtsprechung	98
bb) Reaktion der Literatur	99
c) FG Köln, Urteil vom 31. August 2016	99
aa) Auffassung der Rechtsprechung	99
bb) Reaktion der Literatur	100
d) FG Hamburg, Beschluss vom 29. August 2017	101
2. Eigene Auffassung	105
a) Rechtfertigungsgrund 1: Missbrauchsvermeidung	105
b) Rechtfertigungsgrund 2: Verlust der wirtschaftlichen Identität allein aufgrund von Anteilseignerwechsel	106
aa) Schädlichkeitsgrenze	106
bb) Zählerwerb	107
cc) Abstellen auf gesellschaftsrechtliche Merkmale	108
c) Rechtfertigungsgrund 3: Prinzipien- und Systemwechsel	111
d) Zwischenergebnis	111
C. Verfassungsrechtliche Analyse des § 8d KStG	111
I. Verfassungsrechtlicher Prüfungsumfang	112
II. § 8d KStG im Lichte des Bestimmtheitsgebots	112
1. Begriff „Geschäftsbetrieb“	113
a) Grammatische Auslegung	113
aa) Allgemeiner Sprachgebrauch	113
bb) Besonderer Sprachgebrauch	113
(1) Geschäftsbetrieb i. S. des § 8d Abs. 1 S. 3 KStG	114
(2) Konkretisierung anhand qualitativer Merkmale	115
b) Historische Auslegung	117
aa) Begriff des Gewerbebetriebs und Erfordernis der Unternehmens- identität	118
bb) Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht	119
c) Systematische Auslegung	121
d) Teleologische Auslegung	125
e) Zusammenfassung	127
2. Begriff „Einstellung des Geschäftsbetriebs“	129
a) Grammatische Auslegung	129
b) Historische Auslegung	130
c) Systematische Auslegung	131

d) Teleologische Auslegung	133
e) Zusammenfassung	133
3. Begriff „Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs“	134
a) Grammatische Auslegung	134
b) Historische Auslegung	135
c) Systematische Auslegung	135
d) Teleologische Auslegung	138
e) Zusammenfassung	138
4. Begriff „Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung“	139
a) Grammatische Auslegung	139
b) Historische Auslegung	139
c) Systematische Auslegung	141
d) Teleologische Auslegung	143
e) Zusammenfassung	143
III. § 8d KStG im Lichte des allgemeinen Gleichheitssatzes	143
1. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung	144
a) Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 1	144
b) Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 2	144
c) Ungleichbehandlung: Vergleichsgruppe 3	145
d) Zwischenergebnis	145
2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	146
a) Prüfungsmaßstab: Willkür- oder neue Formel	146
b) Relevante Rechtfertigungsgründe	147
aa) Förderungs- und Lenkungsziel	147
(1) Sachgerechte Auswahl des begünstigten Personenkreises ...	148
(2) Sachgerechte Bemessung für die Vergünstigung	150
(3) Zwischenergebnis	151
bb) Missbrauchsvermeidung	151
cc) Verlust der wirtschaftlichen Identität	153
c) Überprüfung der relevanten Rechtfertigungsgründe im Einzelnen ...	154
aa) Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb	154
(1) Missbrauchsvermeidung	154
(a) Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb	154
(b) Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben	155
(2) Verlust der wirtschaftlichen Identität	157
(a) Ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb	157
(b) Ausschluss von mehreren Geschäftsbetrieben	158
(3) Zwischenergebnis	159

bb) Einstellung des Geschäftsbetriebs	159
(1) Missbrauchsvermeidung	159
(a) Verlusterhalt	159
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	160
(2) Verlust der wirtschaftlichen Identität	161
(a) Verlusterhalt	161
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	162
(3) Zwischenergebnis	162
cc) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs	163
(1) Missbrauchsvermeidung	163
(2) Verlust der wirtschaftlichen Identität	164
dd) Zuführung einer andersartigen Zweckbestimmung	166
(1) Missbrauchsvermeidung	166
(a) Verlusterhalt	166
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	167
(2) Verlust der wirtschaftlichen Identität	168
(a) Verlusterhalt	168
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	168
(3) Zwischenergebnis	168
ee) Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs	169
(1) Missbrauchsvermeidung	169
(a) Verlusterhalt	170
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	170
(2) Verlust der wirtschaftlichen Identität	171
(a) Verlusterhalt	171
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	172
(3) Zwischenergebnis	172
ff) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft	173
(1) Missbrauchsvermeidung	173
(a) Verlusterhalt	175
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	176
(2) Verlust der wirtschaftlichen Identität	178
(a) Verlusterhalt	182
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ..	185
(3) Zwischenergebnis	185
gg) Einnehmen einer Organträgerstellung	185
(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 ..	190
(3) Zwischenergebnis	190
hh) Übertragung von Wirtschaftsgütern unter deren gemeinen Wert ..	190
(1) Missbrauchsvermeidung	191
(a) Verlusterhalt	193
(b) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	193
(2) Verlust der wirtschaftlichen Identität	196
(3) Zwischenergebnis	197
3. Zusammenfassung über die relevanten Rechtfertigungsgründe	197
IV. § 8d KStG im Lichte des rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	201
1. Antragstellung und Zeitpunkt der Antragstellung	201
a) Legitimer Zweck der Antragstellung	202
aa) Zeitpunkt der Umqualifizierung	202
bb) Anwendungskonkurrenz mit Stille-Reserven-Klausel	203
cc) Kundgabe der Entscheidung zur Verlustverschonung	203
b) Geeignetheit	203
c) Erforderlichkeit	204
d) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	205
aa) Form- und Fristerfordernisse	205
bb) Kenntnisse über die Verschonungsfähigkeit	207
cc) Nachträglicher Antrag und Widerruf des Antrags	208
dd) Zwischenergebnis	211
2. Fehlende zeitliche Begrenzung des nachlaufenden Beobachtungszeitraums	212
a) Legitimer Zweck	212
b) Geeignetheit	213
c) Erforderlichkeit	213
d) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	214
aa) Nachbehaltensfristen anderer Steuervergünstigungsregelungen ..	214
bb) Erhöhter Dokumentationsaufwand	215
cc) Zwischenergebnis	216
§ 5 Vorschläge für einen verfassungskonformen § 8d KStG	218
§ 6 Europarechtliche Analyse des § 8d KStG	220
A. Grundlagen des Beihilferechts	221
I. Tatbestandsmerkmale der Beihilfe	222
1. Vorliegen eines Unternehmens	222

2. Finanzierung aus staatlichen Mitteln	223
3. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens	224
4. Selektivität der Maßnahme	225
a) Allgemeine Grundsätze	225
b) Regionale und materielle Selektivität	225
c) Besondere Fragen hinsichtlich steuerlicher Maßnahmen	226
aa) Ermittlung des Referenzsystems	227
(1) EuG, Urteile vom 4. Februar 2016	228
(2) EuGH, Urteile vom 28. Juni 2018	230
(3) Anzuwendender Ansatz zur Ermittlung des Referenzsystems	230
bb) Abweichung vom Referenzsystem	231
cc) Rechtfertigung der Abweichung vom Referenzsystem	232
5. Auswirkungen der Maßnahme auf Handel und Wettbewerb	233
II. Beihilfeverfahren und Rechtsfolgen einer staatlichen Beihilfe	234
1. Repressivkontrolle	234
2. Präventivkontrolle	235
3. Pränotifizierung	237
B. Beihilfeprüfung des § 8d KStG	237
I. Vorliegen eines Unternehmens	238
II. Finanzierung aus staatlichen Mitteln	238
III. Wirtschaftlicher Vorteil eines Unternehmens	238
IV. Selektivität	239
1. Referenzsystem nach der EuGH-Rechtsprechung	239
2. Referenzsystem nach der EuG-Rechtsprechung	240
a) Ermittlung des Referenzsystems	240
b) Abweichung vom Referenzsystem	241
c) Rechtfertigung Abweichung vom Referenzsystem	242
aa) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	242
bb) Vermeidung einer Übermaßbesteuerung	243
cc) Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung	244
dd) Handhabbarkeit für die Verwaltung	246
d) Zwischenergebnis	247
3. Eigene Auffassung	247
V. Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb	248
VI. Ergebnis	249

§ 7 Gegenüberstellung der verfassungs- und europarechtlichen Analysen des § 8d KStG	250
A. Vergleich des Prüfungsaufbaus	250
B. Vergleich der Ermittlung des Referenzsystems	251
§ 8 Zusammenfassung	252
Literaturverzeichnis	259
Sachverzeichnis	272