

Erläuterungen zu Abs. 4: Ausschluß des Verlustabzugs bei Mantelkauf

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Schrifttum vor Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform 1997: KEUK, Zur Besteuerung der Gesellschaften, *StuW* 1974, 350, 357; TIPKE, Über „richtiges Steuerrecht“, *StuW* 1988, 262, 276; STRECK/SCHWEDHELM, Verlustabzug und Mantelkauf nach der Steuerreform, *FR* 1989, 153; THIEL, Rechtsunsicheres Körperschaftsteuerrecht, *StbJb.* 1989/90, 71; MÜLLER-GATERMANN, Sanierung und Mantelkauf – ein Widerspruch?, *DStR* 1991, 597; THIEL, Mantelkauf oder Sanierung – Zur Auslegung des § 8 Abs. 4 KStG, *GmbHR* 1990, 223.

Schrifttum seit Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform 1997: PRINZ, Gestaltungsmaßnahmen zur steuerlichen Verlustnutzung, *FR* 1996, 769; DÖTSCH, Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform: Änderungen des UmwStG (Teil II), *DB* 1997, 2144; FÜGER/RIEGER, Das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform – rückwirkende Änderungen im EStG, KStG und UmwStG, *DStR* 1997, 1427; ORTH, Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform: Zu den Einschränkungen der Verlustabzugsberechtigung von Kapitalgesellschaften durch § 8 Abs. 4 KStG nF und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG nF, *DB* 1997, 2242; PRINZ, Neue Rechtsprechung zum „Mantelkauf“ – Bedeutung und Gestaltungsaspekte des BFH-Urteils v. 13.8.1997, *I R* 89/96, *DStR* 1997, 1963; PRINZ, Verlustnutzung bei Verschmelzung nach dem „Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“, *FR* 1997, 881; ROSER, GmbH-Beratung – Änderung der Verlustvortragsnutzung im Rahmen der Unternehmensteuerreform, *GmbHR* 1997, 886; BREUNINGER/FREY, Erste Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zur Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG nF und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG nF, *GmbHR* 1998, 866; CLOPPENBURG/STRUNK, Der Erlaßentwurf zur Verlustnutzung nach § 8 Abs. 4 KStG sowie § 12 Abs. 3 UmwStG, *BB* 1998, 2446; DIETERLEN/SCHADEN, Die Erweiterung des § 8 Abs. 4 KStG (Mantelkauf) um eine gesetzliche Fiktion des Verlustes der wirtschaftlichen Identität, *BB* 1998, 820; FÜGER/RIEGER, Der zeitliche Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 KStG nF und § 50c Abs. 11 EStG, *DStR* 1998, 1153; HÖRGER/ENDRES, Verlustnutzung beim Mantelkauf, *DB* 1998, 335; KRÖNER, Überlegungen zur Verlustnutzung vor dem Hintergrund des Erlaßentwurfs zu §§ 8 Abs. 4 KStG und 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG, *DStR* 1998, 1495; KÜSTER/KÖHLER, Zur Nutzung körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge in Organschaftsfällen, *BB* 1998, 2401; BOCK/MEISSNER, Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug, *GmbHR* 1999, 1069; FEY/NEYER, Überlegungen zur Wahl des Verschmelzungswegs – Konkurrenz zwischen § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG, *GmbHR* 1999, 952; HÖRGER/ENDRES, Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug, *GmbHR* 1999, 569; HÜBNER/SCHADEN, Die formelle Verfassungswidrigkeit der §§ 8 Abs. 4 KStG und 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG sowie einiger anderer Normen, *DStR* 1999, 2093; NEUMANN, Verlustabzugsbeschränkung beim Mantelkauf, *FR* 1999, 682; WITT/KAHL, Verschärfte Regelung zur Verlustnutzung beim Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG), *GmbHR* 1999, 511; DIETERLEN/STRNAD, § 8 Abs. 4 KStG – Vermögenszuführung über Tochtergesellschaften nach dem BMF-Schreiben v. 16.4.1999, *GmbHR* 1999, 497; DJANANI/BRÄHLER/ZÖLCH, § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG: Die Verlustfälle bei der Umstrukturierung von Konzernen?, *BB* 2000, 1497; DÜLL/FUHRMANN, Erwerb der Anteile einer Kapitalgesellschaft und anschließende Verschmelzung auf die Muttergesellschaft – das Zusammenspiel von § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG, *DStR* 2000, 1166; FRANZEN, Zum Verhältnis des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gem. § 10d EStG sowie weitere Fragestellungen zu § 8 Abs. 4 KStG, *DB* 2000, 874; FREY/WEISSBERGER, Zur Zuführung neuen Betriebsvermögens iSd. § 8 Abs. 4 KStG durch Forderungsaustausch und Einräumung von Sicherheiten, *GmbHR* 2000, 739; MOOG, Der Verlust des Verlustvortrags bei mittelbaren Beteiligungen, *DB* 2000, 1638; HARITZ/WISNIEWSKI, Zur Verfassungswidrigkeit von Vorschriften des UntStRföG, *GmbHR* 2001, 212; HEIMANN/FREY, Auswirkungen der formellen Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen – Die wundersame Auferstehung verlässlicher Verlustnutzungsregelungen?, *GmbHR*

2001, 171; HOFFMANN, Zur Zuführung neuen Betriebsvermögens und der Nutzung von Verlustvorträgen, GmbHR 2001, 1123; JANSSEN, Die Behandlung des Mantelkaufs nach § 8 Abs. 4 KStG – eine Fallstudie unter besonderer Berücksichtigung eines Branchenwechsels, DStR 2001, 873; KRAFT, § 8 Abs. 4 KStG – Totengräber zahlreicher „dot.coms“?, DB 2001, 112; KÖHLER/KRAFT, § 8 Abs. 4 KStG – Totengräber zahlreicher „dot.coms“?, DB 2001, 1057; NEYER, Verlustnutzung nach Identitätswechsel, BB 2001, 173; PEZZER, Zuführung von neuem Aktivvermögen als Betriebsvermögen, FR 2001, 1287; ROSER, GmbH-Praxis GmbH-Beratung – Weitere Unklarheiten beim Mantelkauf Folgerungen und Beratungshinweise aus der Entscheidung des BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00; GmbHR 2001, 1153; BIERMANN/RAU, Vergleichsgrößen bei der Zuführung neuen Betriebsvermögens nach § 8 Abs. 4 KStG, GmbHR 2002, 509; DIETERLEN/REISER, Überwiegend neues Betriebsvermögen, StB 2002, 126; FREY/WEISSGERBER, Die neue Gegenständlichkeit des BFH bei der Verlustnutzung, GmbHR 2002, 135; FORSTHOFF, EuGH fördert Vielfalt im Gesellschaftsrecht, DB 2002, 2471; FROTSCHER, Zur „Zuführung neuen Betriebsvermögens“ nach § 8 Abs. 4 KStG, DStR 2002, 10; HERZBERG, Der Begriff des Betriebsvermögens i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG, DStR 2002, 1290; NEYER, Die gegenständige Betrachtungsweise bei Prüfung der wirtschaftlichen Identität gemäß § 8 Abs. 4 KStG, BB 2002, 754; RÖDDER, § 8 Abs. 4 KStG ist gescheitert – grundlegende Änderungen sind unabdingbar, StbJb. 2002/2003, 307; BUCIEK, Kein Verlust der wirtschaftlichen Identität durch mittelbaren Gesellschafterwechsel, DStZ 2003, 856; GOSCH, Neue Antworten und Lösungsansätze des BFH zu den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8 Abs. 4 KStG, DStR 2003, 1917; MELLINGHOFF, Die Verantwortung des Gesetzgebers für ein verfassungsmäßiges Steuerrecht, DStR 2003, Beihefter Nr. 20–21, 1; ORTH, § 8 Abs. 4 KStG: Verlust der wirtschaftlichen Identität verbundener Unternehmen, Der Konzern 2003, 378 und, 441; BERG/SCHMICH, Die Auswirkungen eines Forderungsverzichts mit Besserungsschein im Rahmen des § 8 Abs. 4 KStG, FR 2004, 520; Dörsch, Aktuelles zur Verlustnutzung bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, Der Konzern 2004, 11; HOFFMANN, Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein bei Gesellschafterwechsel, DStR 2004, 293; LEHNER (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004; ORTH, Zur wirtschaftlichen Identität einer Kapitalgesellschaft iSd. § 8 Abs. 4 KStG, FR 2004, 613; STALINSKI, Tendenzen der BFH-Rechtsprechung zur Verlustnutzung beim Mantelkauf nach § 8 Abs. 4 KStG, NWB F. 4, 4815 (12.7.2004).

Verwaltungsanordnung: BMF v. 16.4.1999, BSStBl. I 1999, 455.

I. Überblick zu Abs. 4

400 1. Tatbestandsaufbau

Der Verlustabzug ist nach dem Grundsatz der Personenidentität des § 10d EStG an diejenige Person gebunden, die den stl. Verlust erlitten hat. Für Körperschaften regelt Abs. 4 einschränkend dazu, daß nicht ausgeglichene Verluste nur dann stl. genutzt werden können, wenn die Körperschaft, die den Verlustabzug nutzen will, rechtlich und wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat.

Satz 1 ist die Grundnorm des Abs. 4. Sie setzt das Erfordernis der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität für den Verlustabzug fest.

Satz 2 umschreibt ein Regelbeispiel für den Verlust der wirtschaftlichen Identität einer KapGes. Die wirtschaftliche Identität geht danach insbes. verloren, „... wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt.“

Satz 3 regelt einen Ausnahmetatbestand für Sanierungen. Unter bestimmten Voraussetzungen ist im Fall der Sanierung einer Körperschaft die Verlustnutzung trotz Vorliegens des steuerschädlichen Tatbestands nach Satz 2 möglich.

Satz 4 der Norm erklärt die Sätze 1–3 für entsprechend anwendbar auf den Ausgleich des Verlusts, der auf die Zeit ab dem Beginn des Wj. bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung entfällt.

2. Verhältnis der Sätze 1–4 zueinander

401

Haupttatbestand (Sätze 1 und 2): Die Regelung des Satz 1 ist die allgemeine Norm. Sie erfaßt als Generalklausel alle stpfl. Körperschaften. Nur für KapGes. bestimmt Satz 2 einen Regelbeispielfall., den sog. Hauptanwendungsfall. Er verdeutlicht den unbestimmten Rechtsbegriff der wirtschaftlichen Identität in Satz 1. Der Normengehalt des Satzes 2 ist jedoch nicht abschließend geregelt. Er stellt nur einen von mehreren möglichen Fällen des Satzes 1 dar.

Mittelbar setzt Satz 2 nach Auffassung der Rspr. zugleich einen Maßstab für die Auslegung des Satzes 1 (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392). Soweit ein Sachverhalt nicht unmittelbar von Satz 2 erfaßt wird, stellt sich die Frage, ob Satz 1 zur Anwendung kommt und ob ein dem Regelbeispiel wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Die Wertungen des Satzes 2, die dem Gesetzeswortlaut zufolge nur für KapGes. gelten, finden so mittelbar auch auf andere Körperschaften Anwendung. Satz 1 und Satz 2 der Norm bilden folglich einen einheitlichen Haupttatbestand.

Ausnahmetatbestand (Satz 3): Der Ausnahmetatbestand für Sanierungen ergibt sich aus Satz 3 der Norm. Liegen die Voraussetzungen des Satzes 3 vor, verdrängt er als *lex specialis* die Anwendung der Sätze 1 und 2.

Ergänzungstatbestand (Satz 4): Satz 4 der Vorschrift erweitert hingegen den Anwendungsbereich sowohl für die Sätze 1 und 2 als auch für Satz 3. Er steht in keinen Konkurrenzverhältnis zu diesen Regelungen, sondern ergänzt sie.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 4

402

Die Vorschrift knüpft an die frühere stRspr. des RFH und des BFH an. Diese schloß den Verlustabzug nach § 10d EStG aus, wenn die Körperschaft, die den Verlust geltend machte, wirtschaftlich nicht mit der Körperschaft identisch war, die den Verlust erlitten hatte. In den Urt. v. 29.10.1986 – I R 202/82 (BStBl. II 1987, 308) und I R 318–319/83 (BStBl. II 1987, 310) wurde diese Rspr. aufgegeben. Dadurch wurde der Handel mit verlustführenden „Kapitalgesellschaftsmänteln“ möglich.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Als Reaktion sah sich der Gesetzgeber veranlaßt, die Vorschrift als neuen Absatz 4 in § 8 einzufügen. Ein Verlustabzug war danach insbes. ausgeschlossen, wenn mehr als $\frac{3}{4}$ der Anteile an einer KapGes. übertragen worden waren und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem BV wieder aufgenommen hatte.

Ges. zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Die Regelung wurde verschärft und der Anwendungsbereich ausgedehnt. Die Neuregelung lehnt sich an Vorschriften des österreichischen Steuerrechts an (vgl. PRINZ, FR 1997, 883; DÖRSCH, DB 1997, 2144).

► *Vergleich des Abs. 4 alt und neu:* Die Rechtsverschärfung umfaßt mehrere Elemente:

- ▷ *Satz 1* ist unverändert geblieben (Erfordernis der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität im Verlustentstehungs- und Verlustabzugszeitpunkt).
- ▷ *Satz 2* versagt die für den Verlustabzug erforderliche wirtschaftliche Identität,
 - „wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden“ (früher: mehr als $\frac{3}{4}$) und
 - „die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt“ (früher war nur ein eingestellter und *danach* wieder aufgenommenen Geschäftsbetrieb betroffen).
 Die Regelung betrifft – wie bisher – nur KapGes., nicht andere Körperschaften.
- ▷ *Satz 3* enthält einen Ausnahmetatbestand in Form einer Sanierungsregelung. Danach läßt die Zuführung neuen Betriebsvermögens die Verlustnutzung bei der Körperschaft unberührt, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustabzug verursacht hat (verlustquellenbezogene Sanierung) und dieser in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird (fünfjähriges Fortführungsgebot; s. Anm. 481 ff.).
- ▷ *Satz 4* enthält in inhaltlich unveränderter Form die bisherige Fassung des Satzes 3 (Einschränkungen des Verlustausgleichs; s. Anm. 490).
- *Erstmalige Anwendung* des Abs. 4 idF des Ges. v. 29.10.1997 erfolgt für den VZ 1997. Ist der Verlust der wirtschaftlichen Identität erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8.1997 eingetreten, gilt Abs. 4 erstmals für den VZ 1998 (s. § 34 Abs. 6); zu der dadurch entstehenden Rückwirkungsproblematik s. Anm. 405.

III. Bedeutung des Abs. 4

403 1. Gesetzeszweck und Gesetzessystematik

Gesetzeszweck: Zweck der Vorschrift ist es, sicherzustellen, daß eine Körperschaft nicht ausgeglichene Verluste nur dann mit stl. Wirkung nutzen kann, wenn sie auch wirtschaftlich mit derjenigen Körperschaft identisch ist, die die Verluste erlitten hat (BTDrucks. 11/2157, 171; BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441 [1443]). In Anlehnung an die gesetzliche Wertung, die für den Einzelunternehmer gilt, wird auf den Sinn des Verlustabzugs nach § 10d EStG verwiesen. Dieser läßt – seit VZ 2004 in den Grenzen der sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) – den Ausgleich der Verluste aus der Vergangenheit mit den Gewinnen der Zukunft zu, um die sich aus der Abschnittsbesteuerung ergebenden Zufälligkeiten zu entzerren. Denn die Zerlegung des Lebens- bzw. Total Einkommens als die ideale Bemessungsgrundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips in Jahreseinkommen hat immer etwas Willkürliches an sich (s. TIPE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 754, 758). Die Bemessung der Leistungsfähigkeit und in Folge die Verlustnutzung sind subjektgebunden. Aus dieser Bindung wird das Erfordernis der Personenidentität abgeleitet, wonach die Person, die den Verlust in der Vergangenheit erlitten hat, grundsätzlich identisch sein muß mit der Person, die das Recht des Verlustabzugs beansprucht. Über die rechtliche Identität hinaus wird bei der Körperschaft im weiteren die wirtschaftliche Identität gefordert. Der Verlustabzug gebühre „... nicht dem Rechtskleid, sondern dem verlusttragenden Unternehmen“ (so BFH v. 19.12.1973 – I R 137/71, BStBl. II 1974, 181; THIEL, StbJb. 1989/90, 71; kritisch KEUK, StuW 1974, 350 [357]).

Anlaß für die Einführung des Abs. 4 durch das StReformG 1990 war die Aufgabe des Abzugsverbots durch die stRspr. in 1986 (vgl. BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 und I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310).

► *Hinweis:* Die Verschärfung des Tatbestands im Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) war Teil der Gegenfinanzierung zur Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer. Eine offizielle Gesetzesbegründung zu der Neuregelung fehlt. Sie ist offensichtlich durch den Vermittlungsausschuß eingeführt worden (wegen der formellen Verfassungswidrigkeit s. Anm. 405). Nach Meinung des Gesetzgebers reichte die bisherige Regelung nicht aus, den als mißbräuchlich angesehenen Handel mit Verlustvorträgen zu unterbinden; die geltende Regelung sei gestaltungsanfällig und leicht zu unterlaufen (so Staatssekretär HAUSER v. 17.9.1997 zu einer parlamentarischen Anfrage, BTDrucks. 13/8534, 17). Neben steuersystematischen Mißbrauchsaspekten waren auch fiskalische Erwägungen für die Rechtsverschärfung ursächlich.

Gesetzessystematisch ist Abs. 4 uE als eine spezielle Mißbrauchsvorschrift zu verstehen, die den Handel mit Verlustvorträgen unterbinden will (vgl. DIETERLEN/SCHADEN, BB 1998, 820; CLOPPENBURG/STRUNK, BB 1998, 2446; HÖRGER/ENDRES, GmbHR 1999, 569; NEYER, BB 2001, 173–181; zum Verhältnis zu § 42 AO s. Anm. 413). Wie KRÖNER (DStR 1998, 1495) zutreffend anmerkt, möchte Abs. 4 in einer typisierenden Form die Fälle erfassen, in denen ein gestalterischer und damit mißbräuchlicher Zusammenhang zwischen Anteilseignerwechsel und Verlustnutzung zu vermuten ist. Nach FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 182) hingegen legt Abs. 4 – deutlich über eine bloße Mißbrauchsabwehr hinausgehend – ergänzende Voraussetzungen für den Verlustabzug im KStRecht fest. Korrespondierend zum GewStRecht sei dem Merkmal der „wirtschaftlichen Identität“ ein objektbezogener Charakter zuzuerkennen. Für den Verlustabzug müsse das „sachliche Substrat“ bzw. der Betrieb des Unternehmens erhalten bleiben (ähnlich zur Rechtfertigung der Vorschrift THIEL, StbJb. 1989/90, 73; TIPKE, StuW 1988, 262 [276]).

► *Stellungnahme:* Ergebnis dieser Sicht ist eine neue Bestimmung der stl. Subjektfähigkeit, und zwar nur für die Fälle des Verlustabzugs. Entgegen den Festlegungen in § 1 Abs. 1 und den Wertungen des KStG im übrigen (vgl. BFH v. 29.10.1986 – I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310 [313] für die EK-Gliederung), reicht die rechtliche Identität für den Verlustabzug – anders als in den Fällen der Gewinnbesteuerung – alleine nicht aus. Dies ist sachlich nicht gerechtfertigt. Die Verluste der Gesellschaft sind nun einmal wirtschaftlich entstanden und haben sich wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung – einem verwaltungstechnischen Praktikabilitätsprinzip – nicht auswirken können (s. KEUK, StuW 1974, 350 [357]).

2. Wirtschaftliche Bedeutung

Die Vorschrift ist vor allem in ihrer Ausprägung durch das BMF-Schreiben v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455) von ihrer ursprünglichen Zielrichtung, den Handel mit Verlustvorträgen zu unterbinden, abgewichen. Sie hat sich zu einer Norm entwickelt, die ein bedeutendes Hemmnis für Umstrukturierungen und Investitionen darstellt, indem sie vielfach in pauschaler Form den Verlustabzug untersagt (s. RÖDDER, StbJb. 2002/2003, 307; PRINZ, DStR 1997, 1963; FÜGER/RIEGER, DStR 1997, 1432). Erfasst werden können ua. bei qualifizierter Anteilsübertragung und Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens auch voll operativ tätige Geschäftsbetriebe, die Aufnahme eines Joint-Venture-Partners in

der verlustbringenden Startphase einer Körperschaft, das bloße Umbängen einer Beteiligung innerhalb derselben Unternehmensgruppe oder etwa die Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlust-KapGes. mit qualifizierter Kapitalerhöhung zugunsten eines neuen Anteilseigners.

Verschärfung durch Mindestbesteuerung: Im Zusammenspiel mit der ab dem 1.1.2004 geltenden neuen Mindestbesteuerung (§ 10d EStG) wirkt sich die Regelung nachteilig für die KapGes. aus, deren Anteile mehrheitlich übertragen werden und die wirtschaftlich gezwungen sind, Strukturanpassungen zügig umzusetzen. Entgegen dem wirtschaftlichen Druck, Anpassungen und Veränderungen vorzunehmen, setzt die nach Abs. 4 gebotene Verlustnutzung nahezu den „Stillstand“ des Geschäftsbetriebs für mehrere Jahre voraus. Auch innovative und investitionsbereite Unternehmen sind besonders benachteiligt (vgl. KRAFT, DB 2001, 112; KÖHLER/KRAFT, DB 2001, 1057). Ihr Finanzierungsbedarf wächst durch die fehlende stl. Möglichkeit zum Verlustausgleich. Mit Blick auf die neue Mindestgewinnbesteuerung wäre eine Lockerung der Restriktionen des Abs. 4 zu überdenken.

Erschwernis für Sanierungen: Anders als das Gesetz es ausdrücklich vorsieht, werden zudem sinnvolle Sanierungen beeinträchtigt. Die den Verlustabzug bewahrende Sanierungsregelung in Abs. 4 Satz 3 ist zu eng formuliert. Die Voraussetzungen, so wie sie von der FinVerw. in ihrem BMF-Schreiben v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455 Tz. 13 ff.) festgelegt wurden, sind schwierig zu erfüllen. Es werden dem Stpfl. Prognosen abverlangt, die sich nicht im Zuge der Sanierung entscheiden, sondern erst nach Ablauf späterer VZ, dann, wenn die Betriebsprüfung den Sachverhalt der Vergangenheit untersucht. Im Ergebnis hat sich die Regelung insgesamt nicht bewährt (vgl. RÖDDER, StbJb. 2002/03, 307).

405 3. Verfassungsmäßigkeit

Formelle Verfassungsmäßigkeit: Die Verschärfung des Abs. 4 durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) wurde zusammen mit den Änderungen zu § 12 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG auf Grund einer Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses ohne weitere Aussprache vom BTag angenommen (Plenarprotokoll 13/186, 16860–16864). Möglicherweise hat der Vermittlungsausschuß in dem Gesetzgebungsverfahren damit seine ihm vom BVerfG gesetzten Kompetenzgrenzen überschritten und gegen das Demokratieprinzip verstoßen (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [306]).

Der BFH hat mit Beschl. v. 18.7.2001 – I R 38/99 (BStBl. II 2002, 27) zur parallelen Rechtsfrage des § 12 Abs. 2 UmwStG das BVerfG angerufen und die Frage vorgelegt, ob die ersatzlose Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 aF formell verfassungsmäßig war. Sollte das BVerfG dies verneinen, ergäben sich auch Auswirkungen auf die Regelung des § 8 Abs. 4, da diese Vorschrift zusammen mit den Änderungen zu § 12 Abs. 2 UmwStG neu gefaßt wurde (s. auch zu Abs. 4 BFH v. 4.9.2002 – I R 78/01, BFH/NV 2003, 348). Infolgedessen wurde das Revisionsverfahren zu § 8 Abs. 4 mit dem Az. I R 77/02 (Vorinstanz: FG Berlin v. 3.9.2002, EFG 2003, 186, nrkr.) zum Ruhen gebracht. Auch das Schl.-Holst. FG v. 13.3.2003 (EFG 2003, 1029, rkr.) bestätigt in einem AdV-Verfahren die ernstlichen Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit der Norm. Die Literatur hält die Änderungen zu § 8 Abs. 4 ebenfalls einhellig für verfassungswidrig (vgl. HÜBNER/SCHADEN, DStR 1999, 2093; HEIMANN/FREY, GmbHR 2001, 171; HARITZ/WISNIEWSKI, GmbHR 2001, 212).

Ungeklärt ist, welche möglichen Rechtsfolgen sich aus einer formellen Verfassungswidrigkeit der Norm ergeben. Das BVerfG kann das Gesetz für nichtig oder für mit der Verfassung zwar unvereinbar, aber für zeitlich befristet weiterhin wirksam erklären. Es könnte dem Gesetzgeber mit guten Gründen die Möglichkeit eröffnen, die Fehler im Nachhinein zu heilen.

Materielle Verfassungsmäßigkeit: Die Möglichkeit zum Verlustabzug ist keine StVergünstigung, sondern eine Folgewirkung der richtigen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Einschränkungen des Verlustabzugs sind dennoch verfassungsgemäß, wenn die Abziehbarkeit nicht gänzlich in ihrem Kernbereich berührt und ausgeschlossen wird (BVerfG v. 8.3.1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, 293; v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423). Dieser Kernbereich ist nach Auffassung des BFH durch Abs. 4 nicht verletzt (BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97, BStBl. II 1998, 485 [486]).

► *Bestimmtheitsgrundsatz:* Zweifelhaft ist aber, ob das Merkmal „wirtschaftliche Identität“ in Abs. 4 Satz 1 dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderung genügt. Immerhin war die fehlende Möglichkeit zur Konkretisierung dieses Merkmals ein wesentlicher Grund für die Änderung der Rspr. in 1986 (BFH v. 29.10.1986 – I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310 [312]). Eine Norm die nicht justitiabel ist, ist auch nicht anwendbar (ТІРКЕ, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 136). Andererseits hat das BVerfG bislang noch in keinem Fall eine Norm des Steuerrechts wegen Unbestimmtheit für verfassungswidrig erklärt. Vielmehr wurden (jedenfalls bisher) auch sehr unbestimmte Gesetzesmerkmale akzeptiert (BVerfG v. 10.10.1969 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 [160]; v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210).

Nach der neueren Rspr. des BFH zu Abs. 4 soll sich aus dem in Satz 2 normierten Tatbestand mittelbar ein Maßstab für die Auslegung des Begriffs „wirtschaftliche Identität“ in Satz 1 ergeben (BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392). Infolgedessen sei – so der BFH – zu prüfen, welche Sachverhalte „wirtschaftlich vergleichbar“ mit den in Satz 2 genannten Fällen seien. Die Prüfung der Vergleichbarkeit setzt Maßstäbe voraus, die die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Vergleichsfälle sichtbar werden lassen. Welche Maßstäbe hier in Betracht kommen, ist offen. Ergebnis dieser Methodik ist die Aufrechterhaltung der Unbestimmtheit, nur mit einem anderen Vorzeichen. Die FinVerw. nutzt diese Rechtsunsicherheit, indem sie in ihrem Anwendungsschreiben zu Abs. 4 (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455) Fälle, die vom Gesetzeswortlaut des sog. Hauptanwendungsfalls in Abs. 4 Satz 2 nicht erfaßt werden, als „wirtschaftlich vergleichbar“ mit den tatbestandlich erfaßten Fällen erklärt (s. Anm. 426 f.).

► *Rückwirkungsverbot:* Die verschärfende Neufassung der Regelung durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997 (aaO) – wonach bereits die Übertragung von mehr als 50 vH der Anteile die wirtschaftliche Identität entfallen läßt und die Fortführung des Geschäftsbetriebs mit überwiegend neuem BV ausreicht – ist nach § 34 Abs. 6 (idF des StSenkG v. 23.10.2000) erstmals für den VZ 1997 anzuwenden. Ist aber der Verlust der wirtschaftlichen Identität erstmals im Jahr 1997 vor dem 6.8.1997 eingetreten, so gilt die Neuregelung einschränkend erstmals für den VZ 1998. Es sind drei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

- *Verlust der wirtschaftlichen Identität ab 6.8.1997:* Die Neufassung des Abs. 4 greift ab dem VZ 1997.
- *Verlust der wirtschaftlichen Identität zwischen dem 1.1. bis einschließlich 5.8.1997:* Für diese Fälle ist in 1997 der Verlustabzug noch nach Maßgabe der alten Rege-

lung möglich. Betroffen hiervon sind auch Gesellschafterwechsel in früheren VZ, in denen der wirtschaftliche Identitätsverlust erst im VZ 1997 eintritt. Der Grund für die Besserstellung ist das Bemühen des Gesetzgebers um Vertrauensschutz. Der Stpfl. durfte bis zum Zeitpunkt der Beschlussfassung durch den BTag auf die bestehende Rechtslage vertrauen und sie seinen Entscheidungen zugrunde legen.

- *Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem VZ 1997*: Erst recht sollte dies gelten für die Fälle vor dem VZ 1997. Anders sieht es die FinVerw. in ihrem BMF-Schreiben v. 16.4.1999 (BStBl. 1999, 455 Tz. 35; ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 182a; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1305.2; PUNG in DEJPW, § 54 Rn. 40a ff.; aA FÜGER/RIEGER, DStR 1998, 1153; BREUNINGER/FREY, GmbHR 1998, 866). Die zum 31.12.1996 festgestellten Verlustvorträge gehen danach verloren, wenn im Nachhinein die neuen Bedingungen des Abs. 4 als erfüllt anzusehen sind, im Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels und der schädlichen BV-Zuführung die neue Regelung aber weder bekannt war noch Gesetzeskraft erlangt hatte. Hätte der Gesetzgeber dies beabsichtigt, so hätte er auf die zeitliche Differenzierung in 1997 verzichten können. Verfassungsrechtlich stellt sich die Frage, inwieweit die Auffassung der FinVerw. gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG und das Rückwirkungsverbot verstößt (verneinend für die alte Rechtslage BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97, BStBl. II 1998, 485 mit Hinweis auf die „gleichgelagerte Kontroverse“ zur Anwendung des neueren § 8 Abs. 4 KStG 1996).

- ▷ *Tatbestandliche Rückanknüpfung*: Die Vorschrift des Abs. 4 erfaßt auch Verluste, die vor Inkrafttreten der jeweiligen Fassungen des Abs. 4 entstanden waren. Maßgebend für die Prüfung der wirtschaftlichen Identität ist allein der Zeitpunkt des stl. Verlustabzugs. Somit können Verluste, die zunächst abziehbar waren, auf Grund der tatbestandlichen Rückanknüpfung in den Folgejahren verloren gehen. Nach BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97 (BStBl. II 1998, 485) verstößt diese tatbestandliche Rückanknüpfung nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (ebenso Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 24.4.1997, EFG 1997, 1052 [1053]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 182a). Der BFH folgt insoweit dem rechtsfolgenbezogenen Rückwirkungsbegriff und bejaht eine Rückwirkung nur dann, wenn die Rechtsfolgen einer Regelung mit Wirkung für die Vergangenheit ersetzt werden. Die tatbestandliche Rückanknüpfung hält er für unbedenklich.

Stellungnahme: Die neuere Entwicklung der Rspr., angestoßen durch das Urtdes BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97 (BVerfGE, 67), weist indes in eine andere Richtung. Danach begründen die stl. Rahmenbedingungen bereits mit der Disposition des Stpfl. und nicht erst mit dem Eintritt der stl. Belastungsfolgen eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage. Die tatbestandliche Rückanknüpfung kann sehr wohl verfassungswidrig sein. Die bislang für das Steuerrecht geltenden Maßstäbe, die sich starr am Veranlagungsprinzip orientierten, sind in Frage gestellt (vgl. BFH v. 5.3.2001 – IX B 90/00, BStBl. II 2001, 405; FG Ba.-Württ. v. 19.3.2002, EFG 2002, 701, nrkr., Az. BFH: VIII R 25/02; MELLINGHOFF, DStR 2003, Beil. Nr. 20–21, 13); zum Diskussionsstand im einzelnen s. Einf. ESt. Anm. 523.

406–409 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 10d EStG

410

Nach § 8 Abs. 1 sind die Vorschriften des EStG zur Ermittlung des Einkommens der Körperschaften entsprechend anzuwenden. Zu diesen Vorschriften gehört auch der Verlustabzug nach § 10d EStG. Die früher von der Rspr. festgelegte Voraussetzung „wirtschaftliche Identität“, die aus dem Prinzip der Personenidentität nach § 10d EStG abgeleitet wurde, ist nun gesetzlich normiert. Aus der Entstehungsgeschichte heraus wird deutlich, daß § 8 Abs. 4 für Körperschaften die Voraussetzungen des Verlustabzugs nach § 10d EStG ergäntzt.

Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG ist nach BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02 (BStBl. II 2004, 468) bindend für die KSt.- und GewStFestsetzung sowie für die nachfolgenden Verlustfeststellungsbescheide. Entgegen BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97 (BStBl. II 1998, 485) erstrecken sich die Feststellungen zum Verlustabzug nicht nur auf die Höhe der festgestellten Beträge, sondern auch auf deren Abziehbarkeit dem Grunde nach (glA BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 35; aA FG Nürnberg v. 21.10.2003, EFG 2004, 1248, nrkr., Az. BFH: I R 112/03). Der Regelungsgehalt der Feststellung erfaßt damit auch die materielle „Wertigkeit“ des Verlustvortrags. Zu der Frage, gegen welchen Bescheid Rechtsbehelfe zu richten sind, vgl. Anm. 418.

2. Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht (§ 10a Satz 4 GewStG)

411

Abs. 4 findet auf die Kürzung des Gewerbeertrags um die gewstl. Fehlbeträge entsprechende Anwendung (§ 10a Satz 4 GewStG). Trotz des objektsteuerartigen Charakters der GewSt. setzt damit auch die gewstl. Verlustnutzung die rechtliche und wirtschaftliche Identität der Körperschaft voraus. Die für die Verlustnutzung im KStRecht normierten Voraussetzungen gelten für die GewSt. per Rechtsverweis („entsprechend“) ohne Rücksicht auf abweichende Besonderheiten.

3. Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht

412

§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG bestimmt, unter welchen Voraussetzungen ein Verlustvortrag von einer übertragenden KapGes. auf die übernehmende KapGes. übergeht. § 8 Abs. 4 bestimmt demgegenüber, unter welchen Voraussetzungen ein- und derselbe Rechtsträger den von ihm selbst verursachten Verlustvortrag nutzen darf. Vom Grundsatz her überschneiden sich die Rechtskreise beider Vorschriften in ihrem Anwendungsbereich nicht (vgl. PRINZ, FR 1997, 881). Sie beziehen sich auf jeweils unterschiedliche Verlustvorträge. Für eigene Verlustvorträge gilt § 8 Abs. 4, für übertragene Verlustvorträge gilt § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG. Entsprechend fordert § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG eine fünfjährige Fortführung des verlustverursachenden Betriebs oder Betriebsteils als konkrete wirtschaftliche Einzelaktivität im Unternehmen, während § 8 Abs. 4 auf die Fortführung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs als Ganzes abstellt.

► *Streitige Konkurrenzfragen:* Werden vor einer Verschmelzung die Mehrheit der Anteile an einer Verlustgesellschaft erworben und wird die Verlustgesellschaft anschließend auf den neuen Anteilseigner verschmolzen, stellt sich die Frage nach dem Konkurrenzverhältnis beider Vorschriften. Die FinVerw. bejaht in BMF v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455 Tz. 49) einen Anwendungsfall des § 8 Abs. 4, sofern nach der Verschmelzung dem übertragenen Geschäftsbetrieb auf

der Ebene der Übernehmerin überwiegend neues BV zugeführt wird. Sie rechnet die BV-Zuführung der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zu, so daß der Verlustvortrag schon bei der Überträgerin untergeht. Eine verschmelzungsbedingte Übertragung des Verlustvortrags nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG schließt sie damit aus. Schädlich sind nach Auffassung der FinVerw. allerdings nur BV-Zuführungen, die der Übernehmerin von außen zugeführt werden (BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 49). Zuführungen aus dem BV der Übernehmerin in das BV des übertragenen Geschäftsbetriebs, etwa durch interne Reorganisationsmaßnahmen, sind danach zulässig.

Die hM im Schrifttum teilt die Auffassung der FinVerw. nicht (vgl. DÜLL/FUHRMANN, DStR 2000, 1166; FEY/NEYER, GmbHR 1999, 952; BREUNINGER/FREY, GmbHR 1998, 866). Nach ihrer Auffassung geht für den Fall der Verschmelzung die Norm des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG der Norm des § 8 Abs. 4 als *lex specialis* vor. Im Ergebnis ist dem zuzustimmen, wenn auch mit anderer Begründung. Ein Konkurrenzverhältnis iS einer Spezialität liegt uE nicht vor. Denn die beiden Anwendungsbereiche der Normen überschneiden sich nicht. Mit der Verschmelzung endet der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 4. Die von der FinVerw. vorgenommene Zurechnung der BV-Zuführung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge widerspricht stl. Grundsätzen. Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ist für die stl. Betrachtung irrelevant. Mit der Verschmelzung endet die stl. Subjektfähigkeit der VerlustGes. und damit auch deren Identität iSd. § 8 Abs. 4. Ein Eintreten in die stl. Rechtspositionen der übertragenden VerlustGes., einschließlich des Verlustvortrags, ist nur auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung des § 12 Abs. 3 UmwStG möglich und nicht die Auswirkung der Gesamtrechtsnachfolge.

§ 15 Abs. 4 Satz 1 UmwStG sieht unabhängig von der Fortführung des verlustverursachenden Betriebs (teils) eine von der Verlustentstehung gesonderte Verlustzurechnung im Rahmen der Spaltung vor. UE kommt es wegen der Selbständigkeit der Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nicht auf eine fünfjährige Fortführung des verlustverursachenden Betriebs an (s. ENGL, Steuerliches Vertrags- und Formularhandbuch, 5. Aufl. 2004, 765; PRINZ, FR 1997, 881 [886]); dies ist allerdings str. (s. DÖTSCHE in DEJPW, UmwStG, § 15 Rn. 153). Erst recht kann sich aus § 8 Abs. 4 keine derartige Anforderung ergeben, da der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 4 nicht in den Normenbereich des § 15 Abs. 4 Satz 1 UmwStG hineinreicht.

413 4. Verhältnis zu § 42 AO

§ 8 Abs. 4 als spezielle Mißbrauchsvorschrift? Der Rechtscharakter der Regelung und damit auch das Verhältnis der Norm zu § 42 AO sind unklar. Die historische Entwicklung der Regelung hat ihren Ursprung in der allgemeinen Mißbrauchsregelung des § 6 Abs. 2 StAnpG, dem heutigen § 42 AO. In Ausprägung des allgemeinen Mißbrauchtatbestands wurde zunächst von der Rspr. der Handel mit Verlustvorträgen als mißbräuchlich qualifiziert (BFH v. 8.1.1958 – I 131/57, BStBl. III 1958, 97; v. 15.2.1966 – I 112/63, BStBl. III 1966, 289). Mit der Änderung der Rspr. (s. Anm. 402) sah sich der Gesetzgeber veranlaßt, eine Mantelkaufregelung zu kodifizieren. Der überwiegende Teil des Schrifttums sieht daher in der Regelung eine spezielle Ausprägung des allg. Mißbrauchtatbestands (vgl. FREY/WEISSGERBER, GmbHR 2002, 135; CLOPPENBURG/STRUNK, BB 1998, 2446). § 8 Abs. 4 ist danach eine Ausnahmenvorschrift, die den grds. zulässigen Verlustabzug einschränkt. Soweit nach § 8 Abs. 4 der Mißbrauchsvorwurf nicht erhoben werden kann, liegt auch kein Fall des § 42 AO vor.

FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 182) sieht demgegenüber in § 8 Abs. 4 eine Ergänzungsnorm, die entgegen ihrer Historie ergänzende Voraussetzungen für den Verlustabzug im KStRecht bestimmt. Dem Erfordernis der wirtschaftlichen Identität für den Verlustabzug soll ein objektsteuerartiger Charakter, vergleichbar der „Unternehmensidentität“ im GewStRecht, beizumessen sein (zur Gesetzssystematik eingehender Anm. 403). Folge dieser Auffassung ist: Es liegt kein Konkurrenzverhältnis zwischen § 42 AO und § 8 Abs. 4 vor; § 42 AO kommt neben § 8 Abs. 4 zur Anwendung (vgl. ORTH, FR 2004, 613 [622]).

Stellungnahme: UE hat sich der Rechtscharakter der Norm nicht von seinem Ursprung gelöst. § 8 Abs. 4 bleibt eine spezielle Mißbrauchsvorschrift gegenüber § 42 AO. Die in 1997 umgesetzte Verschärfung der Norm hatte zum Ziel, die Umgehungsmöglichkeiten der alten Regelung zu unterbinden (so Staatssekretär HAUSER v. 17.9.1997 zu einer parlamentarischen Anfrage, BTDrucks. 13/8534, 17). Den Rechtscharakter der Vorschrift hat sie nicht geändert. Gegen die Auffassung von FROTSCHER (aaO) spricht, daß § 8 Abs. 4 gerade nicht alleine auf die wirtschaftliche Identität des Unternehmens abstellt, sondern die Ebene des Anteilseigners in die Betrachtung mit einbezieht. Ohne einen mehrheitlichen Anteilseignerwechsel geht der Verlustvortrag nach § 8 Abs. 4 nicht unter, selbst dann nicht, wenn das sachliche Substrat der Körperschaft vollumfänglich ausgetauscht wird.

Einstweilen frei.

414–417

V. Verfahrensrecht und allgemeine Feststellungslast

418

Verfahrensrecht: Der am Schluß eines VZ verbleibende Verlustvortrag ist gesondert nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG festzustellen. Der Feststellungsbescheid ist bindender Grundlagenbescheid für die KSt- und GewStFestsetzung sowie für die nachfolgenden Verlustfeststellungsbescheide. Nach BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02 (BStBl. II 2004, 468) erstrecken sich die Feststellungen zum Verlustabzug nicht nur auf die Höhe der festgestellten Beträge, sondern auch auf deren Abziehbarkeit dem Grunde nach, jedenfalls sofern sich die Gesetzeslage nicht geändert hat. Anders als in dem Urt. v. 11.2.1998 – I R 81/97 (BStBl. II 1998, 485) erweitert der BFH damit die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids auf die materielle „Wertigkeit“ des Verlustvortrags. Die Entscheidung führt zu einer frühzeitigeren Klarheit über die stl. Abziehbarkeit des Verlusts und bietet mehr Rechtssicherheit, da in einer „abgeschichteten“ Grundlagenentscheidung (so BFH aaO) über den Verlustabzug entschieden werden kann und die StFestsetzung in den Folgejahren mit dieser Entscheidung nicht mehr belastet wird (ebenso BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 35; FG München v. 27.4.2001, EFG 2001, 1237, rkr.; Dörsch in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 148; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1304; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 193a; FRANZEN, DB 2000, 874). Rechtsbehelfe, die sich gegen die Beschränkungen nach § 8 Abs. 4 wenden, sind gegen den gesonderten Feststellungsbescheid gem. § 10d Abs. 4 EStG zu richten und nicht gegen den StBescheid für das Abzugsjahr (aA FG Nürnberg v. 21.10.2003, EFG 2004, 1248, nrkr., Az. BFH: I R 112/03).

Das FA hat des weiteren die Möglichkeit, StBescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu erlassen und insoweit die Einhaltung der erforderlichen Fristen, wie zB der fünfjährigen Fortführungspflicht im Rahmen einer Sanierung, sicherzustellen. Aber auch endgültige StBescheide können nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) geändert werden. Spezielle, ge-

genüber den Vorschriften der AO eigenständige Korrekturvorschriften sehen § 10d Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG vor. Sie greifen bei Änderungen ein, die wegen Unrichtigkeiten im Tatsächlichen, im Rechtlichen oder auf Grund eines Versehens notwendig werden (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599) und gelten nicht nur für den Verlustrücktrag, sondern auch für den Verlustvortrag (BFH v. 14.11.1989 – VIII R 36/88, BStBl. II 1990, 618).

Im Hinblick auf das laufende Verfahren vor dem BVerfG (Vorlagebeschl. des BFH v. 18.7.2001 – I R 38/99, BStBl. II 2002, 27; s. Anm. 405) bietet es sich an, die StBescheide nach § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO vorläufig festzusetzen.

Allgemeine Feststellungslast: Nach dem in § 88 Abs. 1 AO normierten Untersuchungsgrundsatz hat die FinBeh. den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Sie trägt vom Grundsatz her die Verantwortung für die Sachverhaltsaufklärung. Führen die Aufklärungsbemühungen nicht zu einem klaren Ergebnis, stellt sich die Rechtsfrage, wer den Nachteil des Unerwiesenseins, die Feststellungslast, zu tragen hat. Entsprechend den allgemeinen Regeln des Verfahrensrechts trägt die FinVerw. das Risiko der Nichterweislichkeit von Tatsachen, die den Steueranspruch begründen können (BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220; v. 19.1.1994 – I R 40/92, BFH/NV 1995, 181).

Dies sind im Rahmen des Abs. 4 die Tatsachen, die die schädliche Anteilsübertragung, die Zuführung überwiegend neuen BV und den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Anteilsübertragung und BV-Zuführung beweisen. Denn vom Grundsatz her steht der Körperschaft nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d EStG auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ein Recht auf die Geltendmachung des Verlustabzugs zu. Der Stpfl. trägt demgegenüber die Feststellungslast für diejenigen Tatsachen, die die Steuerschuld aufheben oder mindern (BFH v. 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482). Danach hat er die Tatsachen zu beweisen, die für die Annahme des Sanierungsprivilegs nach Abs. 4 Satz 3 sprechen. Hierzu gehört auch die Einhaltung der fünfjährigen Fortführungspflicht des sanierten Geschäftsbetriebs (s. Anm. 484). Die Beweislastregeln gelten nicht bzw. nur eingeschränkt, wenn der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten nach § 90 AO verletzt (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; TIPKE in TIPKE/KRUSE, § 88 Rn. 33).

419 Einstweilen frei.

B. Grunderfordernis für Verlustabzug nach § 10d EStG bei einer Körperschaft: Rechtliche und wirtschaftliche Identitätswahrung im Verhältnis zum Verlustentstehungsjahr (Abs. 4 Satz 1)

420 **I. Besondere körperschaftsbezogene Voraussetzung für Verlustabzug nach § 10d EStG**

Die Vorschriften des EStG zur Ermittlung des Einkommens sind nach § 8 Abs. 1 auch zur Ermittlung des Einkommens der Körperschaften entsprechend anzuwenden. Hierzu gehört der Verlustabzug nach § 10d EStG.

Abs. 4 Satz 1 bezeichnet die *wirtschaftliche Identität* neben der rechtlichen Identität als zusätzliche Voraussetzung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) bei einer Körperschaft und knüpft damit unmittelbar an die frühere Rspr. an. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, kommt für die rechtlich weiterhin existierende Körperschaft

ein Verlustabzug nicht in Betracht. Obwohl in Satz 1 des Abs. 4 auch die Notwendigkeit der rechtlichen Identität erwähnt ist, stellt nur die wirtschaftliche Identität eine zusätzliche Voraussetzung für Körperschaften dar. Ziel der Norm ist es in erster Linie, den Handel mit Verlustvorträgen zu unterbinden (BT-Drucks. 11/2157, 171; BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441 [1443]).

II. Betroffener Steuerpflichtiger: „Bei einer Körperschaft“

421

Abs. 4 Satz 1 gilt nach seinem Wortlaut für „Körperschaften“. Körperschaften sind rechtsfähige Personenvereinigungen. Dazu gehören die KapGes., AG, KGaA, GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1), die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2), die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3) und die rechtsfähigen Vereine (§ 1 Abs. 1 Nr. 4), nicht jedoch die rechtsfähigen Stiftungen. Letztere sind keine Personenvereinigungen, sondern „Vermögensmassen“ iSd. § 1.

Während Abs. 4 Satz 2 nach dem Gesetzeswortlaut nur KapGes. erfaßt, gilt Satz 1 sowohl für KapGes. als auch für andere Körperschaften. Mittelbar soll nach der neueren Rspr. des BFH Satz 2 Maßstäbe für die unter Satz 1 zu erfassenden Sachverhalte setzen (BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441 [1443]). Damit werden von den Wertungen des Satz 2 auch die Körperschaften erfaßt, die keine KapGes. sind.

Einstweilen frei.

422–424

III. Rechtliche und wirtschaftliche Identitätswahrung

1. Rechtliche Identitätswahrung

425

Der Verlustabzug nach § 10d EStG fordert die zivilrechtliche Identität zwischen dem Stpfl., der seine negativen Einkünfte bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgleichen konnte, und demjenigen, der den Verlustabzug geltend macht. Für Körperschaften ergibt sich das Erfordernis der rechtlichen Identität unmittelbar aus § 8 Abs. 1 iVm. § 10d EStG. Die rechtliche Identität der Körperschaft bestimmt sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–4. Sie knüpft an die Zivilrechtsfähigkeit der Körperschaft an (für die KapGes. ausdrücklich: BFH v. 29.10.1986 – I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310). Somit endet die rechtliche Identität bei Verlust der Rechtsfähigkeit oder bei übertragenden Umwandlungen. Die §§ 12 Abs. 3 Satz 2 und 15 Abs. 4 Satz 1 UmwStG sind in diesem Zusammenhang Ausnahmenvorschriften, die den Verlustabzug trotz fehlender rechtlicher Identität ermöglichen.

Formwechsel: Die formwechselnde Umwandlung der Körperschaft in eine Körperschaft anderer Rechtsform wahrt die rechtliche Identität (BFH v. 27.3.1996 – I R 112/95, BStBl. II 1996, 480; v. 27.10.1994 – I R 60/94, BStBl. II 1995, 326) und steht dem Verlustabzug nicht entgegen. Abweichendes gilt beim Formwechsel in eine PersGes. (§ 25 UmwStG).

Sitzverlegung: Die Sitzverlegung einer Körperschaft vom Ausland ins Inland oder vom Inland ins Ausland ändert wegen Aufgabe der Sitztheorie ebenfalls nicht die rechtliche Identität der Körperschaft (s. EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 – Überseeing BV/NCC, GmbHR 2002, 1137; FORSTHOFF, DB 2002,

2471; EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 – Inspire Art Ltd., GmbH 2003, 1260 mit Anm. MEILICKE); zu str. Details s. PRINZ/VON FREEDEN, Der Konzern 2004, 318–325.

2. Wirtschaftliche Identitätswahrung

426 a) Überblick

Der Verlust der wirtschaftlichen Identität wird in Abs. 4 Satz 2, dem sog. Hauptanwendungsfall, anhand eines Beispielfalls umschrieben. Nach Auffassung des BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96 (BStBl. II 1997, 829; bestätigt in BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbH 2003, 1441 [1443]) setzt Satz 2 mittelbar einen Maßstab für die unter Abs. 4 Satz 1 zu erfassenden Sachverhalte eines wirtschaftlichen Identitätswechsels. Die von Satz 1 zu erfassenden Sachverhalte müssen danach mit den in Satz 2 genannten Voraussetzungen *wirtschaftlich vergleichbar* sein. Was dies im weiteren bedeutet, bleibt unklar. In der Vergangenheit war es unmöglich, den unbestimmten Rechtsbegriff der wirtschaftlichen Identität in einer für die Rechtsanwendung notwendigen Form zu bestimmen (s. BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308, und I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310). Die Ersetzung des unbestimmten Begriffs der „wirtschaftlichen Identität“ durch den Begriff der „wirtschaftlichen Vergleichbarkeit“ löst die Problematik uE nicht.

Im Rahmen dieser Rechtsunsicherheit ist zu unterscheiden zwischen den Fällen, die dem Anteilseignerwechsel gleichgestellt sind, und den Fällen, die der BV-Zuführung gleichgestellt sind. Die wirtschaftliche Identität der Körperschaft geht nur dann verloren, wenn beide Tatbestände („und“) in einem wirtschaftlichen Gesamtzusammenhang erfüllt werden.

427 b) Dem Anteilseignerwechsel gleichgestellte Sachverhalte

Kapitalerhöhung: Ein dem Anteilseignerwechsel gleichzusetzender Sachverhalt, ist nach Auffassung der Rspr. und FinVerw. die Kapitalerhöhung, soweit sich hierdurch die Beteiligungsverhältnisse an der VerlustGes. zu mehr als 50 vH ändern (s. Beitrittsaufforderung des BFH v. 4.9.2002 – I R 78/01, BFH/NV 2003, 348; FG Ba.-Württ. v. 26.7.2001, EFG 2002, 863, nrkr., Az. BFH: I R 78/01; BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 26; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 191d; MOOG, DB 2000, 1638). Dabei ist es unerheblich, ob die Kapitalerhöhung durch Bar- oder Sacheinlage erfolgt. Ändern sich durch die Kapitalerhöhung die Beteiligungsverhältnisse hingegen nicht zu mehr als 50 vH, liegt keine schädliche Gestaltung vor. Dies ist zB der Fall, wenn alle Gesellschafter im Umfang ihrer bisherigen Beteiligung an der Kapitalerhöhung teilnehmen (ebenso ORTH, Der Konzern 2003, 441 [443]).

Die Gleichsetzung der Anteilsübertragung mit der Kapitalerhöhung ist uE sachgerecht. Denn im Ergebnis lassen sich durch eine Kapitalerhöhung die Beteiligungsverhältnisse wie durch eine unmittelbare Übertragung der Anteile verändern. Die personelle Komponente der wirtschaftlichen Identität – die Anteilseignerebene – wird durch die Kapitalerhöhung gleichermaßen tangiert. Möglich ist hierbei, daß beide Tatbestandselemente, Anteilseignerwechsel und BV-Zuführung, zeitgleich realisiert werden.

Umwandlungen: Entsprechendes gilt, wenn die Anteile an der VerlustGes. durch Verschmelzung, Spaltung oder Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zu mehr als 50 vH auf neue oder bisher beteiligte Gesellschafter übergehen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 26; zur

Abgrenzung des § 8 Abs. 4 gegenüber § 12 Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 412). Sie stellen letztendlich nur eine andere Form des Anteilsübergangs dar, die in diesem Zusammenhang keine andere rechtliche Bewertung zulassen.

Übertragung von Stimmrechten: Anderes gilt für die Übertragung von Stimmrechten. Sie ist kein der Anteilsübertragung vergleichbarer Fall, auch nicht in Ausnahmefällen (aA BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 30). Der bisherige Anteilseigner gibt nicht eine vermögensmäßige Position auf und der neue Stimmrechtsinhaber erwirbt auch keine. Dies wäre nach den Wertungen des Satzes 2, die nach BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96 (BStBl. II 1997, 839) Maßstab für die Auslegung sein sollen, aber Voraussetzung. Die Möglichkeit zur mißbräuchlichen Ausnutzung der Verluste setzt eine vermögensmäßige Änderung der Beteiligungsverhältnisse voraus, das nur in diesem Fall – durch Änderung der „personellen Komponente“ – die wirtschaftliche Identität verloren geht. Sinn und Zweck der Norm ist es nicht, jegliche Verlustnutzung zu unterbinden (im Detail str., s. Anm. 403).

Schuldrechtliche Verpflichtungen: Aus den gleichen Gründen ist die Einräumung von Genußrechten, Bezugsrechten, Call-Optionen oder die Einräumung einer atypisch stillen Beteiligung nicht der Anteilsübertragung gleichzustellen (aA DÖRSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 36). Diese Rechte haben nicht das wirtschaftliche Gewicht einer vermögensmäßigen (dinglichen) Anteilsübertragung. Sie begründen nach dem Normzweck des Abs. 4 gerade keine „Inhaber“-Stellung und vermitteln nach der typisierenden Festlegung des Abs. 4 ua. keine Mitgliedschaftsrechte an einer Körperschaft.

c) Der Betriebsvermögenszuführung gleichgestellte Sachverhalte

428

Es ist kaum möglich, den unbestimmten Rechtsbegriff der „wirtschaftlichen Identität“ verlässlich zu bestimmen (vgl. BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308, und I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310). Allerdings soll nach Auffassung der Rspr. der Tatbestand des Satzes 2 mittelbar einen Maßstab für die unter Satz 1 zu fassenden Sachverhalte setzen. Sie müssen die Voraussetzungen erfüllen, die mit den in Satz 2 genannten wirtschaftlich vergleichbar sind (BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; bestätigt in BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441). Ziel der Gleichstellung kann es jedoch nicht sein, die für Satz 2 formulierten Tatbestandsgrenzen mit dem bloßen Hinweis auf die „wirtschaftliche Vergleichbarkeit“ zu umgehen.

Verkürzungen der Passivseite: In Auslegung des Tatbestands nach Satz 2 ist das für eine stschädliche Zuführung in Betracht kommende BV nach stRspr. als Aktivvermögen zu verstehen (s. Anm. 451). Die Verringerung von Verbindlichkeiten, zB durch Forderungsverzicht oder sonstige Verkürzungen der Passivseite, stellen somit weder nach Satz 2 noch nach Satz 1 eine schädliche BV-Zuführung dar. Nach dem Maßstab, den Satz 2 vorgibt, sind Zuführungen, die sich nur auf die Passivseite der Bilanz auswirken, kein wirtschaftlich gleichgelagerter Sachverhalt (aA SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, § 13 Rn. 92f.). Andernfalls wäre die Begrenzung auf das Aktivvermögen in Satz 2 überflüssig. Eine Aufhebung der Begrenzung würde zu sinnwidrigen Ergebnissen führen (s. Anm. 451).

► *Forderungsverzicht gegen Besserungsschein:* In dem BMF-Schreiben v. 2.12.2003 (BStBl. I 2003, 648) nimmt die FinVerw. zu den Auswirkungen eines Besserungsscheins im Zusammenhang mit § 8 Abs. 4 gesondert Stellung. Der Verzicht gegen Besserungsschein eines Anteilseigners auf eine Forderung gegenüber

der VerlustGes. führt nach den Grundsätzen der Entscheidung des BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94 (BStBl. II 1998, 307) in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer Einlage, in Höhe des nicht werthaltigen Teils zu einem ao. Ertrag, der gegen den Verlustvortrag zu verrechnen ist. Im Besserungsfall lebt die Forderung wieder auf, so daß sich aus deren Wiedereinbuchung ein stl. Aufwand ergibt (= Differenz zwischen dem Nennbetrag und dem Teilwert der Forderung im Verzichtszeitpunkt). Im Ergebnis ist der Verlustvortrag in eine BA umgewandelt worden (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; STALINSKI, NWB F. 4, 4815 [4819]).

Wird in der Zeit zwischen dem Forderungsverzicht (Ausbuchen der Verbindlichkeit) und dem Eintritt des Besserungsfalls (Wiedereinbuchen der Verbindlichkeit) der Tatbestand des § 8 Abs. 4 erfüllt, soll nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 2.12.2003 aaO) der sich aus der Wiedereinbuchung ergebende Aufwand nicht als BA abziehbar sein. Abs. 4 wird in der Rechtsfolge auf den Abzug der BA ausgedehnt, die das Resultat der Umwandlung des Verlustvortrags sind (kritisch HOFFMANN, DStR 2004, 293; BERG/SCHMICH, FR 2004, 520; ORTH, FR 2004, 613 [627]; PRINZ, GmbHR 2004, 921 [928]).

► **Stellungnahme:** UE entbehrt die Festlegung der Rechtsfolge in dem BMF-Schreiben v. 2.12.2003 (aaO) der gesetzlichen Grundlage. Die Kritik in der Literatur ist berechtigt. Die amtliche Verlautbarung zielt auf die Untersagung des Gestaltungsspielraums hin, der die Folgewirkung der Rspr. zum Forderungsverzicht gegen Besserungsschein ist.

Nutzungsrechte, Ertragsaussichten oder Geschäftschancen, die auf die VerlustGes. übertragen werden, sind keine der Zuführung von BV gleichgestellten Sachverhalte. Sie sind keine bilanzierungsfähigen WG der Aktivseite und können nach dem hier anzuwendenden Maßstab des Satzes 2 (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441) keinen relevanten Austausch des „sachlichen Substrats“ der Körperschaft hervorrufen (offenbar aA für den Fall der *Vertragsüberlassung* BFH v. 19.12.2001 – I R 58/01, BStBl. II 2002, 395, [397] in seiner Beitrittsaufforderung an das BMF, die sich zwischenzeitlich erledigt hat; s. GOSCH, DStR 2003, 1917). Im Unterschied zu den bilanzierungsfähigen WG der Aktivseite sind diese Rechtspositionen nach den Wertungen des deutschen Steuer- und Bilanzrechts nicht identitätsstiftend. Zweck der Norm des Abs. 4 ist es nicht, jede Art der Verlustnutzung zu unterbinden, ebenso wenig wie jede Gestaltung zur Verlustnutzung als mißbräuchlich einzustufen ist (s. BFH v. 17.10.2001 – I R 97/100, BFH/NV 2002, 240). Auch die Frage, ob Gewinnpotential in die VerlustGes. verlagert wird, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

Bürgschaften und sonstige Sicherheiten: Nach BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00 (BStBl. II 2002, 392 *obiter dictum*) sind die Übernahme von Bürgschaften und die Bestellung von Sicherheiten als Vorgänge zu werten, die nach Abs. 4 Satz 1 zum Verlust der wirtschaftlichen Identität führen können. Die Sicherheitengestellung als solches wird der Zuführung von BV gleichgestellt (-SCH, DStR 2001, 1976). Sicherheitsleistungen und Bürgschaften hätten, so der BFH (aaO), für die VerlustGes. die gleiche Bedeutung wie die Zuführung bilanziell auszuweisenden Aktivvermögens in Form liquider Mittel oder wie BV, das von der VerlustGes. eigenständig für die Sicherheitsleistung eingesetzt wird (zustimmend FROTSCHER, DStR 2002, 10). UE ist diese Ausdehnung des Tatbestands problematisch und nicht mehr von Sinn und Zweck der Norm her gedeckt (vgl. oben; kritisch auch PEZZER, FR 2001, 1287).

Zuführungen bei der Tochtergesellschaft: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 32) soll auch die Zuführung von neuem BV bei einer Tochtergesellschaft, die nicht organschaftlich verbunden ist, eine dem Hauptanwendungsfall nach Satz 2 gleichstehende Gestaltung sein. Dem ist nicht zuzustimmen. Wie der BFH in seinem Ur. v. 20.8.2003 – I R 61/01 (GmbHR 2003, 1441) zur mittelbaren Anteilsübertragung ausführt, sind nach Satz 1 nur solche Vorgänge mit dem Tatbestand des Satz 2 vergleichbar, die ausschließlich zu Veränderungen auf der unmittelbaren Anteilseignerebene führen. Die Ausdehnung des Tatbestands auf mittelbare Anteilsveränderungen in Richtung einer allgemeinen Konzernklausel „... verließ den Bereich des durch § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1991 gesetzten Vergleichsrahmens.“ Gleiches muß gelten für die Ausdehnung der BV-Zuführungen auf Tochtergesellschaften. Es besteht keine gesetzliche Grundlage, Mutter- und Tochtergesellschaft wie ein Einheitsunternehmen zu behandeln und Zuführungen bei der Tochtergesellschaft mit Zuführungen auf der Ebene der VerlustGes. gleichzusetzen (glA ORTH, Der Konzern 2003, 441 [452]; WITT/KAHL, GmbHR 1999, 511; aA DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 36). Zu der Frage, wie Zuführungen bei einer Organgesellschaft zu werten sind, s. Anm. 454.

Zuführungen vor dem Anteilseignerwechsel: BV-Zuführungen vor dem Anteilseignerwechsel durch den Altgesellschafter werden seitens der FinVerw. ebenfalls als Fälle des Satzes 1 erfaßt (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 31). Soweit zwischen Anteilsübertragung und Zuführung neuen BV ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, wird bereits von Satz 2 die Zuführung vor dem Anteilseignerwechsel erfaßt. Eines Rückgriffs auf die Generalklausel des Satzes 1 bedarf es nicht. Zwar geht der Tatbestand in seiner typisierenden Betrachtung zunächst von der Anteilsübertragung und anschließend von der BV-Zuführung aus, doch ist diese zeitliche Reihenfolge nicht logisch zwingend. Entscheidend ist allein, ob die Zuführung dem neuen Gesellschafter wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs zugerechnet werden kann. Die von der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999 aaO) festgelegte Voraussetzung des kollusiven Zusammenwirkens – des bewußten Zusammenwirkens zum Nachteil eines Dritten – ist in diesem Zusammenhang uE entbehrlich.

Einstweilen frei.

429

IV. Rechtsfolgen des Satzes 1

430

Abs. 4 Satz 1 versteht sich als Ergänzung zu § 10d EStG, indem er für Körperschaften die wirtschaftliche Identität als zusätzliche Voraussetzung der Verlustnutzung bestimmt. Ist die wirtschaftliche Identität verlorengegangen, können in der Rechtsfolge Verluste zwischen der „alten“ Körperschaft und der wirtschaftlich „neuen“ Körperschaft weder ausgeglichen noch vor- oder zurückgetragen werden. Bis zu bzw. ab dem Zeitpunkt des Untergangs der wirtschaftlichen Identität bleiben die Möglichkeiten der Verlustnutzung – für die „alte“ Körperschaft der Verlustrücktrag und für die „neue“ Körperschaft der Verlustvortrag – erhalten (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 33; NEYER, BB 2001, 173; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 193c).

Umgewandelte Verlustvorträge: Die Rechtsfolge bezieht sich nach dem Wortlaut des Gesetzes und dem Zweck der Norm ausschließlich auf nicht ausgeglichene, stl. Verluste – „negative Einkünfte“ iSd. § 10d EStG. Sind in der Vergangenheit Verluste mit Erträgen verrechnet worden, so daß die Verrechnung in

den Folgejahren zu erhöhten BA oder Abschreibungspotential führt, bezieht sich die Rechtsfolge des Abs. 4 nicht auf diese BA. Die nach BMF v. 2.12.2003 (BStBl. I 2003, 648) für den Fall des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein bestimmte Ausdehnung der Rechtsfolgen verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (s. Anm. 428).

Umfang des Verlustabzugs: Unklar ist, welcher Umfang des Verlustabzugs von der Rechtsfolge betroffen ist, wenn Anteilseignerwechsel und BV-Zuführung zeitlich auseinander fallen. Nach Auffassung des FG Köln v. 8.2.2001 (EFG 2001, 991, nrkr., Az. des BFH: I R 53/01) und der FinVerw. (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 33) entfällt die stl. Nutzbarkeit der Verluste erst, wenn die beiden Kernmerkmale des Abs. 4, Anteilseignerwechsel und Zuführung neuen BV, kumulativ vorliegen.

Die gegenteilige Auffassung stellt allein auf den Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels ab (vgl. FG Nds. v. 13.2.2001, EFG 2001, 1238, durch BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441, nicht bestätigt; Dörsch in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 139; SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, § 13 Rn. 136). Für sie spricht zunächst auch der Wortlaut des Abs. 4 Satz 4 (s. Anm. 490), wonach der vom Beginn des Wj. bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung entstandene Verlust bei Wegfall der wirtschaftlichen Identität vom Verlustausgleich ausgeschlossen ist.

► *Stellungnahme:* Dem steht uE entgegen, daß nach dem Sinn und Zweck des Abs. 4 der Anteilseignerwechsel allein nicht für den Verlust der wirtschaftlichen Identität ausreicht. Abs. 4 Satz 4 dürfte nach einer typisierenden Betrachtung idR von einer zeitgleichen oder zumindest zeitnahen Erfüllung beider Tatbestandselemente, Anteilseignerwechsel und Zuführung neuen BV, ausgehen. Die Auffassung der FinVerw. ist daher zutreffend. Der die Rechtsfolge auslösende Tatbestand kann erst wirksam werden, wenn alle Tatbestandselemente der Norm erfüllt sind (38 AO). Die Einschränkung der Verlustnutzung gem. § 10d EStG ist erst ab diesem Zeitpunkt gegeben. Soweit stl. Verluste in der Phase zwischen Anteilsübertragung und Zuführung neuen BV entstehen, sind sie der „alten“ Körperschaft zuzurechnen. Erst ab dem Zeitpunkt des Wegfalls der wirtschaftlichen Identität, des Anteilseignerwechsels und der Zuführung überwiegend neuen BV also, können die Verluste der neuen (wirtschaftlich nicht identischen) Körperschaft zugewiesen werden.

431–439 Einstweilen frei.

C. Hauptanwendungsfall für wirtschaftlichen Identitätsverlust bei einer Kapitalgesellschaft (Abs. 4 Satz 2)

I. Überblick

440 1. Kumulative Tatbestandserfüllung und Rechtsfolge

Abs. 4 Satz 2 regelt beispielhaft den sog. Hauptanwendungsfall der Mantelkaufvorschrift, bei dem die wirtschaftliche Identität der verlusterzielenden mit der verlustabziehenden KapGes. verlorengeht; zu den sonstigen Fällen fehlender wirtschaftlicher Identität, s. Anm. 426 f.

Der Ausschluß des verbleibenden Verlustabzugs erfolgt *insbesondere*,

– wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. übertragen werden und

- überwiegend neues BV zugeführt wird und
- die KapGes. ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem BV fortführt oder den Geschäftsbetrieb wieder aufnimmt.

Diese Bedingungen müssen für den wirtschaftlichen Identitätsverlust kumulativ erfüllt sein. In welchem sachlichen und zeitlichen Gesamtzusammenhang die qualifizierte Anteilsübertragung und die Zuführung neuen BV zu erfolgen hat, sagt das Gesetz nicht. Der zeitliche Zusammenhang für die Übertragung der Anteile und für die Zuführung neuen BV soll nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 6 u. 12) jeweils fünf Jahre betragen (offengelassen durch BFH v. 26.5.2004 – I R 112/03, DB 2004, 2346). In der Summe kann sich danach ein maximaler Beobachtungszeitraum von zehn Jahren ergeben. Zur tatbestandsausschließenden Sanierungsklausel s. Abs. 4 Satz. 3.

Rechtsfolge: Eine eigenständige Rechtsfolge sieht Abs. 4 Satz 2 nicht vor. Die Norm will anhand eines Beispielfalls die Tatbestandsseite des Abs. 4 Satz 1 konkretisieren, ohne eine abweichende Rechtsfolge zu setzen. Es gilt daher die Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1, die bestimmt, daß Verluste weder ausgeglichen noch abgezogen werden können, wenn die wirtschaftliche Identität der verlust-erzielenden mit der verlustabziehenden KapGes. verloren gegangen ist (s. Anm. 430).

2. Verhältnis Satz 2 zu Satz 1: „insbesondere“

441

Das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Identität wird in Abs. 4 Satz 1 nicht näher definiert. Satz 2 bestimmt lediglich beispielhaft, wann eine wirtschaftliche Identität der KapGes. nicht mehr gegeben ist. Satz 2 begründet keine abschließende Regelung, wie das Merkmal „insbesondere“ belegt. Soweit die Voraussetzungen des Satzes 2 nicht erfüllt werden, ist folglich nicht ausgeschlossen, daß die wirtschaftliche Identität nach Satz 1 verloren gehen kann (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441; aA STRECK/SCHWEDHELM, FR 1989, 153).

Nach Auffassung der Rspr. (aaO) setzt Satz 2 zugleich mittelbar einen Maßstab für die unter Satz 1 der Vorschrift zu fassenden Sachverhalte. Sie haben die Voraussetzungen zu erfüllen, die mit den in Satz 2 genannten wirtschaftlich vergleichbar sind. Beide Normen, Satz 1 und Satz 2, bilden einen einheitlichen Haupttatbestand. Die Wertungen des Satzes 2, die dem Gesetzeswortlaut zufolge nur für KapGes. gelten, finden mittelbar auch auf andere Körperschaften Anwendung (eingehender Anm. 426 ff.).

Einstweilen frei.

442–444

II. Wirtschaftlicher Identitätsverlust, „wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden“

1. Anteile

445

Abs. 4 Satz 2 erfordert in seinem ersten Tatbestandsteil eine Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer KapGes.

Nennkapital: Anteile an KapGes. sind Anteile an einer GmbH, AG oder KGaA (§ 1 Abs. 1 Nr. 1). Die relevante Beteiligungsquote für die Grenze von mehr als 50 vH bezieht sich ausschließlich auf das Nennkapital (und nicht nur „grundsätzlich“, so aber BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 3; aA MÜL-

LER-GATERMANN, DStR 1991, 597). Allein die Beteiligung am Nennkapital vermittelt die wirtschaftliche Zurechnung am verlusttragenden Unternehmen. Diese Größe wurde im Zuge der typisierenden Ausgestaltung des Tatbestands nach Satz 2 vom Gesetzgeber vorgegeben, da sie regelmäßig der Schlüssel für die Beteiligung am Gewinn und Verlust ist. Hätte der Gesetzgeber eine weitere Anknüpfung zugelassen, so hätte er dies ausdrücklich bestimmt (wie zB in § 7 Abs. 2 AStG „Anteile oder Stimmrechte“; zu § 17 EStG: BFH v. 25.11.1997 – VIII R 29/94, BStBl. II 1998, 257).

Für die Anteilsübertragung unbeachtliche Rechtspositionen: Die typisierende Festlegung des wirtschaftlichen Identitätsverlusts in Satz 2 bringt es mit sich, daß die gesetzgeberische Entscheidung sich nicht unter Berufung auf „wirtschaftlich vergleichbare Rechtspositionen“ nach Satz 1 der Norm öffnen läßt. Anderenfalls wäre die Normierung der konkreten Grenzen in Satz 2 überflüssig und allein der Tatbestand des Satzes 1 maßgebend. Auf die Stimmrechte kommt es somit nicht an (aA BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 30), ebensowenig auf die Frage, ob das Nennkapital eingezahlt ist oder nicht. Genußrechte, Bezugsrechte (aA NEUMANN, FR 1999, 682), typisch oder atypisch stille Beteiligungen sowie kapitalerhöhende Gesellschafterdarlehen sind nicht zu berücksichtigen. Bei der KGaA sind die Anteile des Komplementärs aus der übernommenen Vermögenseinlage beim Anteilseignerwechsel mitzurechnen. Die Vermögenseinlage ist Teil des Gesamtkapitals der KGaA und unterliegt den Entnahmebeschränkungen des § 288 AktG („Kapitalanteil“).

Behandlung eigener Anteile: Eigene Anteile mindern die Bezugsgröße Nennkapital. Für die Prüfung, ob die 50 vH-Grenze erreicht ist oder nicht, ist das Verhältnis der übertragenen Anteile zum Betrag des um die eigenen Anteile gekürzten Nennkapitals ausschlaggebend (BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 3).

446 2. Übertragungen

„Übertragen“ werden Anteile, wenn sie durch Rechtsgeschäft auf einen Erwerber im Wege der Einzelrechtsnachfolge übergehen. Nach der zu Grunde liegenden typisierenden Betrachtungsweise der Norm werden Übertragungen durch Gesamtrechtsnachfolge nicht erfaßt (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 186; unklar BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 4). Möglich ist jedoch insoweit eine Erfassung nach Abs. 4 Satz 1.

Erbfolge: Der Übergang durch Erbfolge sowie der Übergang im Rahmen der Erbauseinandersetzung stellt demnach keine Übertragung iSd. Abs. 4 Satz 2 dar (BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 4). Anderes soll nach Auffassung der FinVerw. für Übertragungen durch vorweggenommene Erbfolge gelten (BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 4). Nach der gesetzlichen Zielrichtung – den mißbräuchlichen Handel mit sog. Verlustmäntel zu unterbinden – wäre es auch hier gerechtfertigt, eine Übertragung iSd. Satz 2 zu verneinen. Wie in den Fällen der Erbauseinandersetzung wird die rechtsgeschäftliche Übertragungsform durch die erbrechtliche Zielsetzung überlagert. Die jeweils unterschiedliche causa – Erb- oder Schuldrecht – rechtfertigt nicht die Ungleichbehandlung (so auch SCHWEDHELM in STRECK VI., § 8 Anm. 152; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 186).

Umwandlungen nach dem UmwG sowie Kapitalerhöhungen sind ebenso keine Übertragungen iSd. Abs. 4 Satz 2 (glA LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1264; aA LADEMANN/DIETERLEN, § 8 Rn. 332; SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, § 13 Rn. 21). Sie können aber den Ausschluß des Verlustabzugs nach Satz 1 zur Folge haben (s. Anm. 430).

Unbeachtliche Kriterien: Unerheblich ist, ob die Anteile auf einen oder mehrere Erwerber übergehen, die Erwerber neue oder bereits beteiligte Gesellschafter sind, die Erwerber gleichgerichtete Interessen verfolgen oder die Übertragung sich auf mehrere Erwerbsvorgänge verteilt. Gleichgültig ist auch, ob die Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt (vgl. FG Köln v. 16.3.1995, EFG 1995, 985, rkr.; BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 4) oder ob die Anteile über die Börse veräußert werden (KRAFT, DB 2001, 112).

► *Verkauf über die Börse:* Bei den Anteilsübertragungen über die Börse ist es oftmals ungeklärt, ob und wann die 50-vH-Grenze erreicht worden ist. Für den Nachweis trägt die FinVerw. die Feststellungslast (s. Anm. 418), da sie nach den allgemeinen Regeln des Verfahrensrechts das Risiko der Nichterweislichkeit von Tatsachen trägt, die den Steueranspruch begründen können (BFH v. 19.1.1994 – I R 40/92, BFH/NV 1995, 181). Die bloße rechnerische Zusammenfassung der gehandelten Aktien reicht hierzu nicht aus (ebenso DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 30).

Mehrfache Übertragung des „*nämlichen*“ Anteils soll nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 5) nur einmal gezählt werden. Verständlich wird diese Regelung nur im Zusammenhang mit dem vorgegebenen zeitlichen Rahmen sukzessiver Übertragungen (s. Anm. 449). Sofern innerhalb von fünf Jahren die gleichen Anteile mehrfach auf unterschiedliche Erwerber übertragen werden, soll für die Frage, ob überwiegendes BV zugeführt worden ist oder nicht, allein die erste Übertragung maßgebend sein. Sie wird dem letzten Erwerber in der Übertragungskette zugerechnet (vgl. DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 36).

Beispiel: A ist zu 100 vH an der X-GmbH beteiligt. Ende 01 veräußert A an B 60 vH der Anteile. BV zum Schluß des Jahres 01: 1000; zum Schluß des Jahres 02: 1500. In 04 veräußert B den „*nämlichen*“ Anteil an C weiter. BV zum Schluß des Jahres 04: 2500.

Folge: die zweimalige Übertragung des Anteils wird – innerhalb der Fünfjahresfrist – nur einmal gezählt, so als habe A unmittelbar an C übertragen. Das BV Ende 04 ist zu vergleichen mit dem BV Ende 01. Der Verlustvortrag ist nach Auffassung der FinVerw. mit dem Anteilseignerwechsel in 01 verlorengegangen.

Weder die Zurechnung des „*fremden*“ Anteilseignerwechsels noch die zeitlichen Vorgaben basieren auf einer gesetzlichen Grundlage. Die Bestimmung verkennt im übrigen, daß nach dem Gesetzeszweck ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Anteilsübertragung und der BV-Zuführung erforderlich ist (s. Anm. 461). Der Zusammenhang besteht nicht, wenn dem letzten Erwerber in der Übertragungskette die erste Anteilsübertragung zugerechnet wird.

3. Mittelbare Anteilsübertragungen

447

Eine mittelbare Übertragung liegt vor, wenn nicht die Anteile an der Verlust-Ges., sondern an der übergeordneten Gesellschaft übertragen werden; entsprechendes gilt für mehrstufige Mittelbarkeitsbeziehungen. Eine mittelbare Anteilsübertragung ist nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 28) der unmittelbaren gleichzusetzen; der BFH hat diese Rechtsauffassung abgelehnt.

Kapitalgesellschaft als Anteilseigner: Werden die Anteile mittelbar über eine KapGes. gehalten, schadet die Übertragung der Anteile an der Muttergesellschaft nicht. Der BFH hat durch Urt. v. 20.8.2003 – I R 61/01 (GmbHR 2003, 1441; BUCI EK, DStZ 2003, 856, DÖTSCH, Der Konzern 2004, 11) die Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 28) nicht bestätigt. Wie der BFH zu-

treffend ausführt, bedarf die Gleichstellung einer mittelbaren mit einer unmittelbaren Beteiligung einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Mittelbare Anteilsübertragungen sind auch kein Fall des Abs. 4 *Satz 1*. Die für den Verlustabzug notwendige wirtschaftliche Identität der KapGes. wird in Abs. 4 unter Einbeziehung des Anteilseigners definiert. Die stl. Subjektdefinition des § 1 Abs. 1 Nr. 1–4 wird damit durchbrochen. Wegen der wirtschaftlichen Nähe des unmittelbaren Anteilseigners zur KapGes. – die die Norm nach einer typisierenden Betrachtung unterstellt – mag diese Durchbrechung noch schlüssig sein. Eine weitergehende, „uferlose“ Einbeziehung mittelbarer Anteilseigner steht jedoch nicht mehr in Einklang mit dem Sinn und Zweck der Norm (aA Dörsch in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 40).

Personengesellschaft als Anteilseigner: Werden die Anteile an der Verlustgesellschaft über eine PersGes. mittelbar gehalten, löst nach BFH v. 20.8.2003 – I R 81/02 (BFH/NV 2004, 295) ein Gesellschafterwechsel bei der PersGes. keinen schädlichen Anteilseignerwechsel iSd. Abs. 4 aus. Nach Auffassung des BFH steht insoweit die (Mutter-)PersGes. der (Mutter-)KapGes. gleich, da allein auf die zivilrechtliche Subjektbestimmung des Anteilseigners abgestellt wird. Dies entgegen dem estl. Transparenzprinzip, wonach die Beteiligung an der VerlustGes. den Gesellschaftern der PersGes. unmittelbar zurechnen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250). Auch das FG Ba.-Württ. v. 29.7.2001 (EFG 2002, 863, nrkr., Az. des BFH: I R 78/01) stellt für den Fall der Einbringung und Kapitalerhöhung in eine PersGes. unter Beibehalt der stl. Zurechnung allein auf die zivilrechtliche Subjektsfähigkeit der PersGes. als Anteilseignerin ab. Es rechnet die Anteile an der VerlustGes. nicht unmittelbar den Gesellschaftern der PersGes. nach dem Transparenzprinzip zu. Die Zwischenschaltung einer PersGes. unter Beibehalt der stl. Zurechnung führt somit zu einem stschädlichen Anteilseignerwechsel. Gleiches gilt für eine Verschmelzung der mittelbar beteiligten Gesellschafter mit der unmittelbar beteiligten Personen-Zwischengesellschaft oder sonstige Umstrukturierungen, die allein zivilrechtlich zu einem Anteilseignerwechsel führen.

Teile der Literatur sind aA (Moog, DB 2000, 1638; DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 39; ORTH, Der Konzern 2003, 443; DERS., FR 2004, 613 [624]; DJANANI/BRÄHLER/ZÖLCH, BB 2000, 1497). Sie kommen unter Beachtung des Transparenzprinzips nur dann zu einem Anteilseignerwechsel, wenn sich die stl. Zurechnung der Anteile an der VerlustGes. ändert. Ein qualifizierter Gesellschafterwechsel bei der (Mutter-)PersGes. löst demzufolge einen stschädlichen Anteilseignerwechsel bei der VerlustGes. aus. Der PersGes. kommt keine Abschirmwirkung zu.

► *Stellungnahme:* Es ist nicht einsichtig, warum das Transparenzprinzip hier nicht gelten soll. Die für den Verlustabzug maßgebende wirtschaftliche Identität der KapGes. ist eine Identität des Ertragsteuerrechts, so daß es naheliegend wäre, sich an der grundlegenden Wertung des Transparenzprinzips zu orientieren. UE wird die zivilrechtliche Betrachtungsweise durch die stl. Zielsetzungen der Norm verdrängt.

448 4. Übertragungen im Konzern

Der Gesetzeswortlaut des Abs. 4 differenziert nicht zwischen konzerninternen Anteilsübertragungen und sonstigen Fällen. Nach einer am Gesetzeswortlaut orientierten Auslegung werden daher konzerninterne Anteilsübertragungen vom Tatbestand des Abs. 4 erfaßt. Die im Schrifttum erhobenen Forderungen (ORTH, Der Konzern 2003, 378 ff.; Moog, DB 2000, 1638; BOCK/MEISSNER, GmbHR

1999, 1069; PRINZ, FR 1997, 881) nach einer teleologischen Reduktion der Norm, die das Konzernverhältnis der VerlustGes. bei der Festlegung der wirtschaftlichen Identität berücksichtigt, hat der BFH in seinem Ur. v. 20.8.2003 – I R 81/02 (BFH/NV 2004, 295) zurückgewiesen. Wäre es der Wille des Gesetzgebers gewesen, konzerninterne Umstrukturierungen vom Anwendungsbereich des Abs. 4 auszunehmen, hätte er dies – so der BFH – im Gesetz ausdrücklich bestimmen müssen. Eine andere Auffassung vertritt das FG Berlin v. 3.9.2002 (EFG 2003, 186, nrkr., Az. des BFH: I R 77/02).

Obwohl triftige Gründe uE für eine Konzernklausel sprechen, ist die Entscheidung des BFH nachvollziehbar. Denn es ist letztlich Aufgabe des Gesetzgebers, entsprechende Normdefizite zu beheben (vgl. GOSCH, DStR 2003, 1917).

Sog. kleine Konzernklausel: Im Rahmen einer „kleinen Konzernklausel“ sind nach BMF v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455 Tz. 28) vom Tatbestand ausgenommen: Erfolgsneutrale Umstrukturierungen mittelbarer in (andere) mittelbare Beteiligungen nach Maßgabe der §§ 11 ff. und 20 ff. UmwStG innerhalb verbundener Unternehmen iSv. § 271 Abs. 2 HGB. Verbundene Unternehmen iSd. § 271 Abs. 2 HGB sind die, die als Mutter- oder Tochterunternehmen in den Konzernabschluss nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, einschließlich der Tochterunternehmen, für die die §§ 295, 296 HGB gelten.

Unklar ist, warum die Mittelbarkeit der Beteiligungen nach den Vorgaben der FinVerw. bei den Umstrukturierungen aufrecht erhalten bleiben muß. Die Verschmelzung einer Mutter- auf die (Verlust-)Tochtergesellschaft (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 267 Tz. 11.30) bzw. die Verschmelzung der unmittelbar beteiligten Mutter- auf die Großmuttergesellschaft gilt danach als Anteilseignerwechsel iSd. Abs. 4 Satz 2 (aA PRINZ, FR 1996, 769; MOOG, DB 2000, 1641). Die Mittelbarkeit der Beteiligung an der VerlustGes. beurteilt sich von der Konzernspitze her. Im Verhältnis zur Konzernspitze muß sie gewahrt bleiben, da hier die wirtschaftliche Entscheidungsbefugnis liegt.

5. Zeitlicher Zusammenhang sukzessiver Übertragungen

449

Sukzessive Übertragungen der Anteile sind nach Meinung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 6) *regelmäßig* zusammenzurechnen, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren erfolgen. Zu der Fünfjahresgrenze gelangt die FinVerw. in Anlehnung an die Frist zur Sanierungsklausel nach Satz 3 (so MÜLLER-GATERMANN, Arbeitsunterlage 13. Kölner Steuerkonferenz v. 20.10.1997, 15; offengelassen BFH v. 26.5.2004 – I R 112/03, juris, der nach mehr als acht Jahren einen zeitlichen Zusammenhang verneint). Die Folge: Werden innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren mehr als 50 vH der Anteile an der VerlustGes. übertragen, liegt idR ein schädlicher Anteilseignerwechsel vor.

Stellungnahme: Die Festlegung der Frist kann sich nicht auf eine Rechtsgrundlage stützen (vgl. ORTH, DB 1997, 2242). Die Sanierungsklausel ist ein gesetzlicher Ausnahmetatbestand und der dort normierte Zeitrahmen ist auf diesen Sondertatbestand zugeschnitten. Qualifizierte Anteilsübertragung und neue BV-Zuführung müssen zur Realisierung eines wirtschaftlichen Identitätsverlusts vielmehr in einem inneren, wirtschaftlichen Zusammenhang (s. Anm. 471) stehen. Umgekehrt verhindert eine künstliche Zerlegung der Anteilsübertragung in mehrere Teilakte nicht den Verlust der wirtschaftlichen Identität, wenn von vorneherein (wohl nach Maßgabe eines Gesamtplans) ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den sukzessiven Übertragungen besteht (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; PRINZ, DStR 1997, 1963).

Dem zeitlichen Zusammenhang kann somit nur eine indizielle Bedeutung beigegeben werden, die widerlegt werden kann. Er ist als ein Beobachtungszeitraum zu verstehen und sollte unter Praktikabilitätsgesichtspunkten max. 2 Jahre betragen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 185b). Das UrT. des BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96 aaO bejaht einen zeitlichen Zusammenhang, wenn die Erwerbszeitpunkte 16,5 Monate auseinander liegen.

**III. Wirtschaftlicher Identitätsverlust, wenn bei qualifizierter Anteilsübertragung „die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt“
(Satz 2 Halbs. 2)**

450 **1. Begriff des Geschäftsbetriebs**

Das Tatbestandsmerkmal Geschäftsbetrieb umschreibt sämtliche wirtschaftliche Aktivitäten der KapGes. Eine KapGes. hat nur einen einheitlichen Geschäftsbetrieb. Ihre wirtschaftliche Identität wird bestimmt durch den Anteilseigner und durch das sachliche Substrat, das BV des Geschäftsbetriebs. Mit Blickrichtung auf die Anteilseignerebene und den Zweck der Norm ist nach der typisierenden Betrachtung des Gesetzes auf die KapGes. als ganzes und nicht auf einzelne Sparten, Betriebsteile oder etwa Teilbetriebe abzustellen. Wirtschaftliche „Teil“-Identitäten lassen sich nicht festlegen. Die Anteilseignerebene ihrerseits erlaubt ebenso wenig eine separierte Zuordnung der Anteile zu bestimmten Sparten, Teilbetrieben oder Betriebsteilen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 8; FÜGER/RIEGER, DStR 1997, 1427, 1433; ROSER, GmbHR 1997, 886; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 190a).

Jede Tätigkeit einer KapGes., zB auch die Wahrnehmung von Holdingfunktionen für eine einzige Beteiligung oder die Vermögensverwaltung, bildet einen Geschäftsbetrieb (BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 8). Anderes gilt, wenn eine einzelne wirtschaftlich wertlose Beteiligung gehalten wird (s. FG München v. 1.2.2002, EFG 2002, 713, nrkr., Az. des BFH: I R 18/02).

2. Fortführung des Geschäftsbetriebs mit überwiegend neuem Betriebsvermögen

451 **a) Betriebsvermögen – Begriff und Bewertungsmaßstab**

Aktivvermögen: Das BV iSd. Abs. 4 ist nach Meinung der Rspr. und FinVerw. nur das Aktivvermögen der KapGes. (vgl. BFH v. 13.7.1997 – I R 89/96, BStBl. II, 829; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 9; ebenso STRECK/SCHWEDHELM, FR 1989, 153; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 188). Der Begriff des BV ist in einem sachlichen Zusammenhang mit dem gesetzlichen Merkmal der Zuführung zu sehen. Es wäre sinnwidrig, das BV als Eigenkapital iSd. § 4 Abs. 1 EStG zu verstehen, da bei einer überschuldeten KapGes. dann bereits die geringste Zuführung von Eigenkapital die wirtschaftliche Identität in Frage stellen könnte (THIEL, GmbHR 1990, 223). Zwar stellt die Zuführung von Eigenkapital typischerweise eine Verlagerung von Ertragspotential dar und deutet damit auf eine stschädliche Verlustnutzung hin. Maßgebend für das Verständnis der Norm ist aber nicht so sehr die Frage, ob Ertragspotential verlagert worden ist, sondern ob die Identität des Unternehmens verlorengegangen ist. Die Aktiva prägen – jedenfalls nach der Vorstellung der Rspr. – wirtschaftlich die Identität des Unterneh-

mens eingehender als die Größe des Eigenkapitals (vgl. RÖDDER, StbJb. 2002/2003, 307 [323]).

Verstärkungen, die sich nur auf die Passivseite der Bilanz auswirken (wie zB durch Darlehensverzicht), können deshalb nicht als Zuführung von BV gewertet werden. Umgekehrt führen bereits Bilanzverlängerungen (Aktiva gegen Verbindlichkeiten) zu neuem BV, soweit sie der Sphäre des Anteilseigners zuzurechnen sind (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 187a). Die von DÖTSCH (in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 48) in diesem Zusammenhang kritisierte Ungleichheit zwischen den Zuführungen auf der Aktivseite und den Zuführungen auf der Passivseite der Bilanz ist eine Folgewirkung des brüchigen Tatbestands, nicht aber der Auslegung des BFH.

Beschränkung auf das Anlagevermögen: In seinem Urt. v. 8.8.2001 – I R 29/00 (BStBl. II 2002, 392; Anmerkung -SCH, DStR 2001, 1976) schränkt der BFH den Begriff des Aktivvermögens durch den Klammerzusatz „(des Anlagevermögens)“ weiter ein. Das Umlaufvermögen gehört danach nicht zum Aktivvermögen, sondern nur das Anlagevermögen.

Das Urt. des BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00 (aaO) ist auf starke Kritik gestoßen (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2001, 1123; ROSER, GmbHR 2001, 1153; FROTSCHER, DStR 2002, 10; FREY/WEISSGERBER, GmbHR 2002, 135; DIETERLEN/REISER, StB 2002, 126; NEYER, BB 2002, 754; BIERMANN/RAU, GmbHR 2002, 509). Die Fin-Verw. wendet gem. BMF-Schreiben v. 17.6.2002 (BStBl. I 2002, 629) die Grundsätze des BFH-Urteils, soweit sie nicht in Einklang mit dem BMF-Schreiben v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455) stehen, über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an. In seiner Beitrittsaufforderung an das BMF v. 19.12.2001 – I R 58/01 (BStBl. II 2002, 395) hatte der BFH daraufhin signalisiert, seine Auffassung überprüfen zu wollen. Mit Rücknahme der Revision durch die Klägerin hat sich das Verfahren jedoch erledigt, so daß die Rechtsunsicherheit fortbesteht (s. GOSCH, DStR 2003, 1917).

► *Stellungnahme.* Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist vor allem von Bedeutung für die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften und den Aussagegehalt der Bilanz nach den Regeln der Bilanzanalyse. Weiterhin bedeutsam ist die Unterscheidung, wenn die jeweilige Norm (wie zB § 6b EStG) ausdrücklich eine bestimmte Vermögensart voraussetzt. Die Zuordnung eines WG zum Anlage- oder Umlaufvermögen entscheidet sich nach der Zweckbestimmung, die wiederum von der Natur der Sache und dem Willen des Unternehmers abhängt (vgl. BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352). Je nach Branche wirkt sich die neuere Rspr. unterschiedlich aus. Dienstleistungs-, Handelsunternehmen und Banken verfügen anders als etwa anlageintensive Industrieunternehmen häufig nur über ein geringes Anlagevermögen. Zuführungen in das Umlaufvermögen bleiben danach außer Betracht.

Für den Normzweck des Abs. 4 sind diese Kriterien uE nicht ausschlaggebend. Anlage- und Umlaufvermögen prägen gleichermaßen die wirtschaftliche Identität der KapGes., so daß nur eine Gesamtschau des Aktivvermögens zu einem angemessenen, an dem Zweck der Norm orientierten Aussagegehalt führt (HERZIG in LEHNER [Hrsg.], Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 2004, 46; aA HERZBERG, DStR 2002, 1290).

Wirtschaftsgüter der Steuerbilanz: Das Aktivvermögen hat die Voraussetzung eines WG zu erfüllen. Die maßgebenden Werte und WG sind die der StBil., nicht der HBil. Denn die Norm mißt die stl. Identität anhand der steuer-

bilanziellen Vermögenswerte. Bilanzierungshilfen, die kein WG darstellen, gehören daher nicht zum Aktivvermögen.

Bewertungsmaßstab für die WG des BV ist der Teilwert (vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 9). In Auslegung der für die Identitätsprüfung notwendigen Vergleichsrechnung zwischen dem vorhandenen und dem neuen BV ist die Zuführung als ein einlageähnlicher Vorgang zu verstehen. Die frühere Rspr. sah im Mantelkauf einen der „Liquidation und Neugründung“ vergleichbaren Fall (vgl. BFH v. 19.12.1973 – II R 180/72, BStBl. II 1974, 182). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG ist es somit naheliegend, die zugeführten und in Folge dann auch die vorhandenen WG mit dem Teilwert anzusetzen.

452 b) Zuführung von Betriebsvermögen

Der Wortlaut des Abs. 4 Satz 2 verwendet (abweichend zu Satz 3) den Begriff „Zuführung“ nicht ausdrücklich. Aus den Tatbestandsmerkmalen „ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt“ sowie aus dem Zusammenhang mit Abs. 4 Satz 3 ergibt sich für den Tatbestand des Abs. 4 Satz 2 das Erfordernis der „Zuführung“. Denn die Fortführung mit neuem Betriebsvermögen setzt denotwendig eine Zuführung voraus.

Innenfinanzierungen: Das Merkmal der „Zuführung“ erfordert Übertragungen von außen in das BV der KapGes. Innenfinanzierte Anschaffungen aus eigenen Mitteln, dh. aus dem laufenden Ergebnis oder aus der Auflösung von Rücklagen, stellen keine Zuführung von BV dar (so auch BFH v. 26.5.2004 – I R 112/03, DB 2004, 2346, der seine früheren gegenteiligen Äußerungen nun einschränkt; vgl. auch BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 9; aA BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; hierzu BMF v. 17.4.2002, BStBl. I 2002, 629 [Nichtanwendungserlaß]).

Zuführung von Wirtschaftsgütern: Das zugeführte BV hat die Voraussetzungen eines WG zu erfüllen. Die für den Verlustabzug notwendige stl. Identität ist anhand der steuerbilanziellen Werte und Größeneinheiten – dh. WG – zu messen. Leistungen, die die Voraussetzungen eines WG nicht erfüllen, können nicht als Zuführung von BV nach Abs. 4 Satz 2 qualifiziert werden. Hierzu gehören Nutzungseinlagen, die Übernahme von Bürgschaften, die Gewährung von Sicherheiten für Kredite oder die Abgabe von Patronatserklärungen. Ebenso wenig kann die Verlagerung von gewinnträchtigen Geschäftschancen oder Ertragsaussichten eine schädliche Zuführung von BV begründen.

► *Bestellung von Sicherheiten:* Systematisch folgerichtig wertet BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00 (BStBl. II 2002, 392 obiter dictum; PEZZER, FR 2001, 1287) daher die Übernahme von Bürgschaften und die Bestellung von Sicherheiten als Sachverhalte, die nach Satz 1 zum Verlust der wirtschaftlichen Identität führen können. Auf die Frage, ob die Einräumung von Sicherheiten und Bürgschaften der Finanzierung des Umlauf- oder des Anlagevermögens dient, kommt es nach Auffassung des BFH in diesem Zusammenhang nicht an. Die Sicherheitengestellung als solches wird der Zuführung von BV gleichgestellt (-SCH, DStR 2001, 1976; GOSCH, DStR 2003, 1917). Wo die Grenzen der vergleichenden Betrachtung verlaufen und welcher Vergleichsmaßstab gilt, läßt der BFH offen. Es dürfte kaum gelingen, rechtssichere Grenzen zu bestimmen. Mit Hilfe der unbestimmten Klausel „wirtschaftliche Vergleichbarkeit“ läßt sich der Tatbestand des Abs. 4 Satz 2 nahezu uferlos ausweiten. Es war diese Rechtsunsicherheit, die den BFH

in 1986 (Urt. v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308, und I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310) zu einer Kehrtwendung veranlaßt hatte.

Immaterielle Wirtschaftsgüter: Unerheblich ist, ob die WG nach den bilanzsteuerlichen Vorschriften im Rahmen der stl. Gewinnermittlung anzusetzen sind. Als Bestandteil des Aktivvermögens können selbstgeschaffene immaterielle WG des Anlagevermögens je nach Einzelfall die Identität der KapGes. wesentlich prägen (vgl. BOCK/MEISSNER, GmbHR 1999, 1069). Die Einbeziehung in den BV-Vergleich ist gerechtfertigt, da die Gründe für die Nichtaktivierung der WG sich ua. aus dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip ergeben, für die hier zu prüfende Frage nach der wirtschaftlichen Identität aber irrelevant sind (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 9; OFD Kiel v. 8.6.2002, DB 2000, 1369).

Keine Stärkung der Ertragskraft notwendig: Weiterhin kommt es nicht darauf an, ob die zugeführten WG tatsächlich gewinnbringend sind. Abs. 4 Satz 2 legt eine typisierende, pauschale Betrachtung zugrunde, die allein auf die Zuführung von WG abstellt. Mit der Zuführung wird eine Stärkung der Ertragskraft unterstellt (vgl. FG München v. 27.4.2001, EFG 2001, 1237, rkr.: schädliche Zuführung auch dann, wenn das BV zum Bilanzstichtag nicht mehr vorhanden war). Unerheblich ist auch, ob die Gesellschaft vermögenslos oder überschuldet war. Die KapGes. kann ihre wirtschaftliche Identität auch dann verlieren, wenn sie zum Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels und der Zuführung noch Vermögen hatte.

Form der Zuführung: Die Form der Zuführung in die KapGes. ist ohne Bedeutung. Sie kann durch offene oder verdeckte Einlage, Einbringung, Verschmelzung oder Spaltung erfolgen.

Veranlassung der Betriebsvermögenszuführung durch das Gesellschaftsverhältnis: Aus dem gesetzlichen Zusammenhang mit der Anteilsübertragung ergibt sich, daß die Zuführung dem Gesellschafter zuzurechnen sein muß. Denn erst aus dem Zusammenspiel von Anteilseignerwechsel *und* der Zuführung neuen BV wird nach der ratio des § 8 Abs. 4 Satz 2 die für den Verlustabzug notwendige Identität zwischen der Person, die den Verlust erlitten hat, und der Person, die ihn geltend macht, aufgehoben. *Zuführender* ist somit der neue Gesellschafter, eine diesem nahestehende Person oder ein fremder Dritter, soweit der Gesellschafter die Zuführung durch den Dritten mitveranlaßt hat (zB durch die Übernahme von Sicherheiten). Ohne eine derartige personelle Veranlassung ist eine Zuführung zu verneinen (vgl. frühere Rspr., BFH v. 19.12.1973 – II R 180/72, BStBl. II 1974, 182; FROTSCHER, DStR 2002, 10; aA BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392).

Hieraus folgt im weiteren: Geschäftsvorfälle zwischen dem neuen Anteilseigner und der KapGes., die ihre Veranlassung nicht im Gesellschaftsverhältnis haben, sondern Fremdvergleichsmaßstäben entsprechen, erfüllen nicht die Voraussetzung einer schädlichen BV-Zuführung. Gleiches gilt auch für die Aufnahme von Fremdmitteln, soweit sie dem Drittvergleich standhalten (ohne Differenzierung vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 9; FG München v. 27.4.2001, EFG 2001, 1237, rkr.). Mehrungen des Aktivvermögens aus diesen Geschäftsvorfällen sind wie andere innenfinanzierte Anschaffungen allein der Sphäre der KapGes. zuzuordnen. Sie stellen keine Verlagerung von Vermögen zur mißbräuchlichen Verlustnutzung dar, sondern sind Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (vgl. SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, § 13 Rn. 47).

453 c) **Überwiegend neues Betriebsvermögen**

Der Tatbestand des Abs. 4 Satz 2 setzt voraus, daß die KapGes. ihren Geschäftsbetrieb mit *überwiegend neuem* BV fortführt oder wieder aufnimmt. Die Merkmale „überwiegend neu“ setzen eine Vergleichsrechnung voraus. Zu vergleichen ist der Wert des BV – des Aktivvermögens – zum Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels (sog. Vergleichsgröße I) mit dem Wert des von außen zugeführten neuen Betriebs-/Aktivvermögens (sog. Vergleichsgröße II).

Erstellung einer Vergleichsrechnung: Neu bedeutet nicht fabrikneu, sondern entscheidend ist, ob die Aktiva im BV der VerlustGes. zum Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels bereits vorhanden waren oder neu zugeführt worden sind. Die WG sind in der Vergleichsrechnung mit ihren Teilwerten anzusetzen (s. Anm. 451). Immaterielle WG des Anlagevermögens sind einzubeziehen, und zwar auch dann, wenn sie nach steuerbilanziellen Grundsätzen (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht angesetzt werden dürfen. Sind sie Bestandteil eines schwebenden Rechtsgeschäfts, kommt ein Ansatz nicht in Betracht (vgl. OFD Kiel v. 8.6.2000, DB 2000, 1369).

Übersteigt der Wert des zugeführten BV (Vergleichsgröße II) den Wert des zum Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels vorhandenen BV (Vergleichsgröße I) liegt eine schädliche BV-Zuführung vor. Dabei begründet auch ein nur geringfügiges Überschreiten des vorhandenen BV bereits das „Überwiegen“ des neuen BV.

► *Die Vergleichsgröße I* – der Wert des vorhandenen BV vor Zuführung also – ist zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels zu bestimmen. Vollzieht sich der Anteilseignerwechsel in mehreren Schritten, ist der Zeitpunkt des letzten Übertragungsschritts maßgebend, der zur Überschreitung der 50 vH-Anteilsgrenze führt. Die Vergleichsgröße I ist eine Fixgröße. Spätere Veränderungen oder Wertsteigerungen bleiben unberücksichtigt (anderes gilt nach der gegenständliche Betrachtungsweise des BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; vgl. FREY/WEISSBERGER, GmbHR 2002, 135, s.u.).

► *Die Vergleichsgröße II*, der Wert des zugeführten BV, der der Vergleichsgröße I gegenüberzustellen ist, ist nach dem gesetzlichen Leitbild der Norm vom Grundsatz her auch eine statische, mit dem Anteilseignerwechsel zusammenhängende Größe. Nach Auffassung der FinVerw. sind jedoch alle Zuführungen innerhalb von fünf Jahren nach der schädlichen Anteilsübertragung zusammenzurechnen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 12). Die Folge ist eine additive Fortschreibung der Vergleichsgröße II innerhalb des Fünfjahreszeitraums.

Die Vergleichsrechnung – die Frage des Überwiegens also – ist für diesen Zeitraum entsprechend laufend durchzuführen. Es ist danach auch unterjährig, dh. möglicherweise tagenau, zu prüfen, ob die Zuführungen die Vergleichsgröße I übersteigen – eine insbes. im Konzern unter Einbeziehung von Organgesellschaften in der Praxis kaum zu lösende Aufgabe.

Weitergehende Präzisierungen zur Vergleichsrechnung sieht das BMF-Schreiben v. 16.4.1999 aaO nicht vor. Aus Gründen der Praktikabilität schlägt DÖRSCH (in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 64) vor, die Zuführungen nur gezielt zu den Bilanzstichtagen zu ermitteln. Eine rechtssichere Bestätigung hierfür bietet die FinVerw. in ihrem BMF-Schreiben allerdings nicht.

► *Stellungnahme zur Durchführung der Vergleichsrechnung:* Die pauschale Zusammenrechnung der Zuführungen innerhalb von fünf Jahren entbehrt uE der gesetzlichen Grundlage. Die Zusammenrechnung von einzelnen Zuführungen ist nur dann gerechtfertigt, wenn zwischen den Zuführungen nach einem Gesamtplan

ein wirtschaftlicher, innerer Zusammenhang besteht. Der Gesetzestatbestand läßt sich andererseits durch eine künstliche Aufspaltung der Zuführung auch nicht umgehen. Insoweit hat die Fünfjahresfrist ihre Berechtigung als ein Beobachtungszeitraum, nicht jedoch als eine zwingend vorgegebene Frist. Auch mehrere Zuführungen innerhalb der fünf Jahre sind nicht zusammenzurechnen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Zuführungen fehlt. Die Feststellungslast für die Zuführung trägt die FinVerw. (s. Anm. 418).

Die Vergleichsgröße II ist wie folgt zu ermitteln:

Aktivvermögen zum letzten Bilanzstichtag (oder unterjährig gewählten Stichtag)

./. Aktivvermögen zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels (einschl. immaterieller, originärer WG) = Vergleichsgröße I

= Spätere Zuführungen zum Aktivvermögen (Teilwerte)

./. eigenfinanzierte Mehrungen der Aktivseite (aus lfd. Gewinn oder aus Rücklagenauflösung)

./. Zuführungen, die nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind (Fremdvergleichsmaßstab)

+ offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen* im Betrachtungszeitraum

= Vergleichsgröße II

* Gewinnausschüttungen haben keine Auswirkung auf die wirtschaftliche Identität der KapGes. (vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 9). Sie sind hinzuzurechnen, soweit sie nicht in der Ausgangsgröße „Aktivvermögen zum Bilanzstichtag“ enthalten sind.

Übersteigt die Vergleichsgröße II die Vergleichsgröße I, ist das Aktivvermögen durch stschädliche Zuführungen im Ergebnis mehr als verdoppelt worden. Es liegt ein Überwiegen neuen BV vor, so daß nach den Wertungen der Norm wirtschaftlich eine „andere“ KapGes. entstanden ist.

Saldotheorie: Bis zum BFH-Urt. v. 8.8.2001 – I R 29/00 (BStBl. II 2002, 392) war es bei dieser Vergleichsrechnung einhellige Meinung, daß die Zu- und Abgänge der WG des Aktivvermögens im relevanten Betrachtungszeitraum miteinander zu verrechnen waren (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 9; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 189b; BREUNINGER/FREY, GmbHR 1998, 866; FREY/WEISSBERGER, GmbHR 2000, 739; KRÖNER, DStR 1998, 1495). Allein der betragsmäßige Saldo aus der Verrechnung von Zu- und Abgängen wurde als maßgebende Größe dem ursprünglichen Aktivvermögen (Vergleichsgröße I) gegenübergestellt. Folge dieser wertmäßigen Betrachtung war: Ein Austausch von Aktivvermögen, wie zB der Ersatz eines abgeschrieben WG, wurde nicht als Zuführung neuen BV gewertet.

Gegenständliche Betrachtungsweise: Erschüttert worden ist dieses Verständnis durch die Entscheidung des BFH v. 8.8.2001 (aaO). Nach diesem Urteil „... ist die wirtschaftliche Identität so lange zu bejahen, als für den Betrieb des Geschäfts überwiegend solches Aktivvermögen (des Anlagevermögens) verwendet wird, das schon vor dem Wechsel der Anteilseigner und vor der Einstellung des ursprünglichen Geschäftsbetriebs vorhanden war.“ Die gegenständliche Betrachtungsweise des Urteils prüft allein, ob das einzelne WG schon vor der Anteilsübertragung im BV vorhanden war oder nicht. Ein Austausch von WG gilt auch dann als Zuführung von BV, wenn die Summe der Aktiva unverändert geblieben ist. Bei dem Vergleich zwischen den Neuzuführungen (Vergleichsgröße II) und dem Bestand des vor der Zuführung vorhandenen „Restaktivvermögens“ (Vergleichsgröße I) bleiben infolgedessen Abgänge unberücksichtigt. Als Vergleichsgröße II werden nur die tatsächlichen BV-Zugänge angesetzt.

Die Vergleichsgröße I ist entsprechend bis zu dem Zeitpunkt der Zuführung neuen BV fortzuschreiben, da der BFH in der Entscheidung v. 8.8.2001 – I R 29/00 (aaO) ausdrücklich auf das vor der Zuführung vorhandene „Restaktivvermögen“ abstellt (vgl. FREY/WEISSBERGER, GmbHR 2002, 135).

In Zusammenhang mit dem von der FinVerw. festgesetzten fünfjährigen Beobachtungszeitraum dürfte nach dieser gegenständlichen Betrachtungsweise nahezu jeder Verlustvortrag durch einen Anteilseignerwechsel verlorengehen. Heftigst ist die Entscheidung in der Literatur kritisiert worden (vgl. FROTSCHER, DStR 2002, 10; HOFFMANN, GmbHR 2001, 1123; ROSER, GmbHR 2001, 1153; FREY/WEISSBERGER, GmbHR 2002, 135; DIETERLEN/REISER, StB 2002, 126; NEYER, BB 2002, 754; BIERMANN/RAU, GmbHR 2002, 509). Seitens der FinVerw. wurde sie mit einem Nichtanwendungserlaß belegt (vgl. BMF v. 17.6.2002, BStBl. I, 629).

In der Beitrittsaufforderung an das BMF v. 19.12.2001 – I R 58/01 (BStBl. II 2002, 395) hatte der BFH seine Bereitschaft erkennen lassen, die Frage der Zuführung des BV erneut zu untersuchen. Doch hat sich das Verfahren zwischenzeitlich ohne abschließendes Urteil erledigt (s. GOSCH, DStR 2003, 1917). Der Zustand der Rechtsunsicherheit über diese Frage besteht somit fort. In BFH v. 26.5.2004 – I R 112/03, juris, setzt sich der BFH mit dieser Kritik nicht auseinander.

Unklar ist, ob die gegenständliche Betrachtungsweise des BFH sich nur auf den Fall der Einstellung (und anschließenden Wiederaufnahme) des Geschäftsbetriebs bezieht oder auch den Fall der Fortführung umfaßt. Dem Urt. des BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00 (BStBl. II 2002, 392) lag ein Fall der Einstellung zu Grunde. Sowohl im Fall der Einstellung als auch im Fall der Wiederaufnahme ist uE die gegenständliche Betrachtungsweise ungeeignet, die Zuführung neuen BV zu bestimmen. Sie widerspricht einem wirtschaftlichen, dem Sinn und Zweck der Norm gerechten Verständnis, indem sie auch Veränderungen erfaßt, die dem normalen Geschäftsverlauf entsprechen. Das Unternehmen ist als ein lebender Organismus auf eine permanente Anpassung der Strukturen und damit der Zusammensetzung der Aktiva angewiesen. Die im Sinne des Zwecks der Norm zu wahrende Identität darf nicht den Stillstand des Unternehmens voraussetzen.

454 d) Beteiligungen an Organgesellschaften

Beteiligungen der VerlustGes. an anderen KapGes. sind bei der Vergleichsrechnung wie alle anderen WG mit ihrem Teilwert zu berücksichtigen. Soweit zum BV Beteiligungen an OG gehören, ist nach Auffassung der FinVerw. jedoch nicht der Wert der Beteiligung, sondern das gesamte Aktivvermögen der OG anzusetzen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 9). Die Zuführung neuen BV beurteilt sich infolgedessen nach den *Wertverhältnissen des Organkreises*.

Einbeziehung von Organgesellschaften ist sachgerecht: Im Wege einer Auslegung der Norm nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist dies uE sachgerecht, obgleich sich aus dem Gesetzeswortlaut selbst kein direkter Hinweis ergibt. Denn das stl. Einkommen der OG wird dem OT gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 zugerechnet, so daß sich dessen wirtschaftliche Identität durch den Organkreis bestimmt (aA KÜSTER/KÖHLER, BB 1998, 2401). Zur Vermeidung einer Doppelzählung ist bei der Bestimmung der Vergleichsgröße I der Beteiligungsbuchwert an der OG wieder herauszurechnen (vgl. WITT/KAHL, GmbHR 1999, 511). Entsprechendes gilt für konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten.

Das gesamte Aktivvermögen der OG ist bei der Vergleichsrechnung anzusetzen und zwar auch dann, wenn die VerlustGes. als OT nicht zu 100 vH an der OG beteiligt ist, da im Rahmen der Organschaft bei bestehender finanzieller Eingliederung das gesamte stl. Einkommen unabhängig von der Beteiligungshöhe zugerechnet wird.

Besonderheiten: Allein die Begründung einer Organschaft nach der Anteilsübertragung führt nicht zu einer Zuführung neuen BV. Sie ist der eigenfinanzierten Sphäre der VerlustGes. zuzurechnen. Zur richtigen Ermittlung der Zuführung von BV ist es bei der Vergleichsrechnung notwendig, die Vergleichsgröße I im nachhinein anzupassen und anstelle des Beteiligungsbuchwerts das Aktivvermögen der OG zum Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels anzusetzen (vgl. DIETTERLEN/STRNAD, GmbHR 2000, 260). Bei einer Auflösung der Organschaft nach Anteilseignerwechsel sind entsprechend die Aktiva durch den Beteiligungsbuchwert nach den Wertverhältnissen zum Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels zu ersetzen (s. DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 64).

Aufwendig ist die Vergleichsrechnung bei mehrstufigem Konzernaufbau. Von der untersten Stufe der OG bis zur Holding sind die BV-Veränderungen je OG zu erfassen und der jeweils höheren Stufe zuzurechnen.

e) Mitunternehmerische Beteiligungen

455

Beteiligungen an PersGes. werden mit dem Teilwert der Aktiva der PersGes. bei der Vergleichsrechnung berücksichtigt und nicht mit dem Teilwert der Beteiligung (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 9). Die unmittelbare Zurechnung der Aktiva entspricht dem für die Besteuerung von PersGes. maßgebenden Transparenzprinzip (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617).

Anzusetzen ist nur das *anteilige* Aktivvermögen der PersGes., soweit die VerlustGes. am Vermögen beteiligt ist und ihr das Einkommen als Mitunternehmerin zuzurechnen ist.

f) Das Merkmal „fortgeführt“

456

Das Merkmal der „Fortführung“ ist durch Ges. v. 29.10.1997 (s. Anm. 402; mit Wirkung ab 5.8.1997) zur Vermeidung der bis dahin bestehenden Umgehungsmöglichkeiten neu eingeführt worden (vgl. FÜGER/RIEGER, DStR 1997, 1427). Anders als im Fall der Wiederaufnahme ist zur Tatbestandserfüllung die vorherige Einstellung des Geschäftsbetriebs nicht mehr erforderlich. Es reicht aus, wenn der Geschäftsbetrieb fortgeführt wird, wobei es nach der typisierenden Betrachtung der Norm ohne Bedeutung ist, ob der Geschäftsbetrieb in gleichem Umfang, gleicher Branche oder auf einem gleichen Geschäftsfeld weiterbetrieben wird.

Im Ergebnis ist durch das Merkmal der Fortführung der Anwendungsbereich der Norm über den Handel mit KapGes.-Verlustmänteln hinaus erheblich ausgedehnt worden. Vor der Zuführung des BV braucht der Geschäftsbetrieb – im Unterschied zur alten Gesetzesfassung – nicht mehr eingestellt gewesen zu sein.

g) Fall des sog. Branchenwechsels

457

Gegenständliche Betrachtungsweise: Gestützt auf BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96 (BStBl. II 1997, 829) soll im Fall des Branchenwechsels nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 10) eine besondere Rechtslage gelten. Stellt eine VerlustGes. nach dem Anteilseignerwechsel den Betrieb auf einem Geschäftsfeld ein und nimmt sie eine neue Geschäftstätigkeit

in einer anderen Branche auf, kommt automatisch die gegenständliche Betrachtungsweise zur Anwendung (zur problematischen Ausdehnung der gegenständlichen Betrachtungsweise nach BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392, s. Anm. 453). Allein auf Grund des Austauschs des BV und unabhängig von der Frage, ob das zugeführte Vermögen das zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung vorhandene BV *betragsmäßig* überwiegt, wird eine stschädliche BV-Zuführung iSd. Abs. 4 Satz 2 bejaht.

Stellungnahme: Der Branchenwechsel ist kein gesetzliches Merkmal des § 8 Abs. 4 (vgl. JANSSEN, DStR 2001, 873; kritisch auch FG Köln v. 6.2.2001, EFG 2001, 698, rkr.). Abgesehen von der Schwierigkeit „Branchen“ verlässlich zu definieren, ist die gegenständliche Betrachtungsweise auch im Fall des Branchenwechsels untauglich, die Frage der BV-Zuführung zu klären. Verkannt wird der typisierende Ansatz der Norm. Es kommt uE nicht auf die konkrete Nutzbarkeit des einzelnen WG für den Geschäftsbetrieb an, sondern auf eine typisierte Nutzbarkeit, die wiederum zu unterstellen ist, soweit das WG zum BV der KapGes. gehört. Folglich ist nicht zu unterscheiden zwischen den für den Geschäftsbetrieb „überflüssigen“ und sonstigen WG. Erst recht kommt es nicht auf eine branchenspezifische Nutzbarkeit des einzelnen WG an (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 189a).

458–459 Einstweilen frei.

460 3. Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs

Die verlustführende KapGes. muß zur Tatbestandserfüllung des Abs. 4 Satz 2 ihren Geschäftsbetrieb fortführen oder wieder aufnehmen. Die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs setzt die vorherige Einstellung der werbenden Tätigkeit voraus. Bei einer Holdinggesellschaft ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb solange nicht eingestellt, wie sie noch geschäftsleitend tätig ist. Das Halten einer wirtschaftlich wertlosen Beteiligung verhindert hingegen nicht die Einstellung des Geschäftsbetriebs (FG München v. 1.2.2002, EFG 2002, 713, nrkr., Az. des BFH: I R 18/02).

Auf Grund der gesetzlichen Neuregelung v. 29.10.1997 (s. Anm. 402) kann die wirtschaftliche Identität der KapGes. auch dann verlorengehen, wenn der Geschäftsbetrieb nicht zuvor eingestellt worden ist. Die mitunter umständliche Prüfung der Einstellung ist entbehrlich geworden. Dem Merkmal der Wiederaufnahme kommt insoweit keine eigenständige Bedeutung mehr zu (vgl. KRÖNER, DStR 1998, 1495).

461 4. Erfordernis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung

Die FinVerw. verneint das Erfordernis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen der Anteilsübertragung und der BV-Zuführung (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 12). Sie stellt allein auf einen zeitlichen Zusammenhang ab und rechnet alle Zuführungen und Anteilsübertragungen innerhalb einer Frist von fünf Jahren zusammen.

Anders sieht es das FG Nds. in seinem Urt. v. 13.2.2001 (EFG 2001, 1238; Zurückverweisung durch BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, GmbHR 2003, 1441, der über diese Frage nicht entschieden hat). Nach Auffassung des FG Nds. (aaO) und der hM in der Literatur (vgl. BREUNINGER/FREY, GmbHR 1998, 866; HÖRGER/ENDRES, GmbHR 1999, 569; FREY/WEISSGERBER, GmbHR 2002, 135; aA DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 96) setzt das mißbräuchliche Ausnutzen des

Verlustvortrags eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Anteilsübertragung und der BV-Zuführung voraus.

Stellungnahme: Beide Tatbestandskomponenten, der schädliche Anteilseignerwechsel *und* die schädliche BV-Zuführung, sind die gemeinsame Voraussetzung für den Verlust der wirtschaftlichen Identität. Ein Anteilseignerwechsel ohne Zuführung von BV bzw. eine Zuführung ohne Anteilseignerwechsel verändern die wirtschaftliche Identität der KapGes. hingegen nicht. Dem zeitlichen Zusammenhang kann nur eine widerlegbare Indizwirkung zuerkannt werden. Das Erfordernis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs ergibt sich aus dem Tatbestandsmerkmal „und“ in Abs. 4 Satz 2. Es begreift die Anteilsübertragung und die Vermögenszuführung als einen einheitlichen Vorgang, so daß ein willkürliches Zusammentreffen beider Tatbestandskomponenten ohne inneren Zusammenhang, zB bei börsennotierten KapGes., nicht zum Verlust der wirtschaftlichen Identität führen kann.

Einstweilen frei.

462–469

D. Sanierungsklausel: Unschädlichkeit der Zuführung neuen Betriebsvermögens in qualifizierten Sanierungsfällen (Abs. 4 Satz 3)

I. Überblick

470

Abs. 4 enthält in Satz 3 einen Ausnahmetatbestand zu Satz 1 oder Satz 2 der Norm für Sanierungen. Danach führt die Zuführung von überwiegend neuem BV nicht zum Verlust der wirtschaftlichen Identität, wenn

- sie allein der Sanierung dient,
- der Geschäftsbetrieb, der den Verlust verursacht hat, in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang aufrechterhalten wird und
- die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in den folgenden fünf Jahren in diesem Umfang fortführt.

Zweck der Sanierungsklausel: Anknüpfungspunkt des Sanierungsprivilegs ist damit die Zuführung überwiegend neuen BV. Mit der Verschärfung der Regelung durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (s. Anm. 402) ist die Einführung dieses Sanierungsprivilegs notwendig geworden. Ziel ist es, volkswirtschaftlich erwünschte Unternehmenssanierungen stl. nicht zu behindern oder gar unmöglich zu machen. Das betroffene Unternehmen soll als Faktor des Wirtschaftslebens, insbesondere als Einkunftsquelle des Unternehmers, seiner ArbN sowie mittelbar seiner Geschäftspartner „am Leben“ erhalten bleiben (vgl. FG Köln v. 8.2.2001, EFG 2001, 991, nrkr., Az. des BFH: I R 53/01).

Problematik der Sanierungsklausel: Problematisch an der Ausnahmeregelung ist, daß sie ihr Ziel oftmals nicht erreicht. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind zum Erhalt des Unternehmens in aller Regel Umstrukturierungen sowie ein radikaler Abbau des den Verlust verursachenden Geschäftsbetriebs notwendig. Dem steht die gesetzliche Bedingung entgegen, die den Erhalt und die Fortführung des Verlustbetriebs in einem „nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang“ fordert. Die stl. Vorgaben stehen somit in Widerspruch zu den betriebswirtschaftlichen Erfordernissen. Ein statischer Stillstand erlaubt keine nachhaltige Sanierung.

II. Kein Ausschluß vom Verlustabzug, wenn Betriebsvermögenszuführung „allein der Sanierung“ eines bestimmten Geschäftsbetriebs „dient“

471 1. Sanierungsbegriff

Der Begriff „Sanierung“ wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach überwiegender Meinung in der Literatur, der sich das FG Köln v. 8.2.2001 (EFG 2001, 991, nrkr., Az. des BFH: I R 53/01), angeschlossen hat, ist der Begriff der Sanierung in Anlehnung an § 3 Nr. 66 EStG aF zu verstehen (vgl. FROTSCHEER in FROTSCHEER/MAAS, § 8 Rn. 190; DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 108; NEUMANN, FR 1999, 682; FÜGER/RIEGER, DStR 1997, 1427; PRINZ, FR 1997, 881; aA HÖRGER/ENDRES, DB 1998, 335). Eine Sanierung ist danach eine Maßnahme, die darauf abzielt, ein Unternehmen vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240 Tz. 1). Der Begriff setzt die *Sanierungsbedürftigkeit* der Körperschaft (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 14), die *Sanierungsseignung* der Zuführung neuen BV (vgl. FG Köln v. 8.2.2001 aaO) und die *Sanierungsabsicht* des Anteilseigners voraus.

Zu beachten ist jedoch eine normspezifische Auslegung des Begriffs, die nicht deckungsgleich ist mit der Auslegung zu § 3 Nr. 66 EStG aF. Hinzu kommt: Die Maßnahmen müssen allein der Sanierung und nicht etwa anderen wirtschaftlichen Zwecken dienen. Im Unterschied zu § 3 Nr. 66 EStG aF ist ein allgemeiner Schuldenerlaß durch ein Zusammenwirken aller Gläubiger nicht erforderlich (vgl. NEUMANN, FR 1999, 682).

2. Betriebsvermögenszuführung „dient“ allein der Sanierung

472 a) Sanierungsbedürftigkeit

Begriff: Eine Körperschaft ist sanierungsbedürftig, wenn sie auf die Sanierungsmaßnahmen und in diesem Rahmen auf die Zuführung des neuen BV angewiesen ist, dh. ohne die Zuführung nicht überlebensfähig wäre. Zu prüfen ist, wie sich das Unternehmen ohne die Zuführung neuen BV weiter entwickeln würde. Insoweit ist eine plausible Prognoseentscheidung erforderlich. Ausschlaggebend für die Beurteilung sind ua. die Ertragslage, die Höhe des BV vor und nach der Sanierung, die Kapitalverzinsung, die Liquidität, das Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Schuldenlast sowie die Gesamtleistungsfähigkeit des Unternehmens (vgl. BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958).

► *Eingestellter Geschäftsbetrieb:* Die Sanierungsbedürftigkeit ist zu verneinen, wenn der Geschäftsbetrieb eingestellt worden ist (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 18). Denn die VerlustGes. muß weiterhin verbend tätig geblieben sein, da nur in diesem Fall eine Rechtfertigung für das Sanierungsprivileg besteht. Eine vorübergehende Betriebsunterbrechung ist keine Einstellung des Geschäftsbetriebs, sondern kann Teil der Sanierung sein. Sie schließt die Anwendung des Sanierungsprivilegs nicht aus (vgl. BOCK/MEISSNER, GmbHR 1999, 1069).

► *Branchenwechsel:* Ein Branchenwechsel infolge der Sanierung und der Zuführung neuen BV begründet keine Einstellung des Geschäftsbetriebs, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen, wie insbesondere das Anlagevermögen und das vorhandene Personal, weiterhin genutzt werden (vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 19). Können die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht weiter verwendet

werden, geht der Verlustabzug hingegen verloren. Der Branchenwechsel als solcher ist kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal der Norm (s. Anm. 457). Er kann aber je nach den Umständen des Einzelfalls als ein Indiz darauf hinweisen, dass der ursprüngliche Geschäftsbetrieb eingestellt und ein neuer Geschäftsbetrieb eröffnet worden ist.

► *Verpachtung*: Die Verpachtung eines aktiven Geschäftsbetriebs führt nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 20) zur Einstellung des Geschäftsbetriebs, so daß die Zuführung von neuem BV nicht der Sanierung dienen kann. Für die Begründung einer Betriebsaufspaltung soll dies nicht gelten (kritisch hierzu SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, § 13 Rn. 115).

Sanierungswürdigkeit kein Kriterium: Auf eine „Sanierungswürdigkeit“ des Unternehmens kommt es nicht an. Anders sieht dies offenbar das FG Köln in seiner Entscheidung v. 8.2.2001 (EFG 2001, 991, nrkr., Az. des BFH: I R 53/01). Obwohl der Geschäftsbetrieb nicht eingestellt worden war, lehnte das Gericht die Anwendung der Sanierungsregeln ab. Das betroffene Unternehmen wurde, weil es keine Angestellten mehr hatte und auch keinen Kundenstamm vorweisen konnte, als ein „nicht erhaltenswerter Faktor des Wirtschaftslebens“ qualifiziert. Für derartige ordnungspolitische Zielsetzungen bietet der Tatbestand uE keinen Raum (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 190).

b) Sanierungseignung

473

Verhältnismäßigkeit der Mittel: Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist nur dann unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient. Das Merkmal „allein“ weist auf ein Übermaßverbot hin (vgl. SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, 2003, 381). Die im Zuge der Sanierung gewählten Mittel und Maßnahmen müssen in einem vernünftigen Verhältnis zu dem angestrebten Zweck stehen (vgl. DÖRSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 122). Sie unterliegen dem Grunde und dem Umfang nach einer Verhältnismäßigkeitskontrolle. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ergibt sich als systemtragendes Prinzip der Rechtsordnung aus dem Rechtsstaatsgebot (vgl. BVerfG v. 5.3.1968 – 1 BvR 579/67, BVerfGE 23, 127 [133]; LANG in TIPKE/LANG, 17. Aufl. 2002, 117 mwN). Er umfaßt nach einer Zweck-Mittel-Relation folgende Prüfungsschritte: Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit.

Die Sanierungseignung setzt voraus, daß die Zuführung des neuen BV geeignet ist, das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und die Ertragsfähigkeit wiederherzustellen. Die Sanierungseignung bezieht sich ausschließlich auf den stl. Tatbestand der Zuführung. Inwieweit andere Maßnahmen die Sanierung fördern, ist irrelevant. Die stl. Eignung der Zuführung erfordert wiederum die Verhältnismäßigkeit der gewählten Mittel. Geeignet für die Zuführung können nur taugliche Mittel sein, die den sanierungsbedürftigen Geschäftsbetrieb fördern und seine Ertragskraft steigern können. Bei der Zuführung von Barmitteln oder werthaltigen Forderungen ist dies unproblematisch. Werden andere WG zugeführt, kommt es auf die jeweiligen Umstände des Einzelfalls und den konkreten Nutzen des WG für den Geschäftsbetrieb an. Ist ein solcher nicht erkennbar, kann das Sanierungsprivileg nicht in Anspruch genommen werden.

Soweit stfreie Einkünfte, zB nach § 8b Abs. 1, oder stfreie DBA-Erträge in die VerlustGes. verlagert werden, ist ein Mißbrauch des Sanierungsprivilegs ausgeschlossen. Diese Zuführungen liegen außerhalb der Begrenzungen, die unter Verhältnismäßigkeitsaspekten im Rahmen der stl. Sanierungseignungsprüfung setzt. Bei der Vergleichsrechnung (s. Anm. 453) sind diese stfreien Zuführungen

von der Vergleichsgröße II auszuondern. Gleiches gilt für die Zuführungen, die zwar stpfl. Gewinne in die VerlustGes. verlagern, jedoch durch die Sanierungsmaßnahmen gerechtfertigt sind.

Verbot der Übersanierung: Das dem Geschäftsbetrieb zugeführte neue BV muß zumindest das vor der Zuführung vorhandene BV übersteigen, da sonst ein Fall des Satzes 3 überhaupt nicht vorläge. Über diese Grenze hinaus darf nur soviel neues BV zugeführt werden, wie es erforderlich ist, den Geschäftsbetrieb nachhaltig in die Gewinnphase zu führen (so auch DÖRSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 122). Eine zu geringe Zuführung schadet ebenso wie eine zu umfangreiche. Die Zuführung muß daher angemessen sein. Aus dem Tatbestandsmerkmal „allein“ in Satz 3 ergibt sich: Die Nutzung der Verlustquelle wird nicht privilegiert, wenn sich der Umfang der Zuführung durch den Sanierungszweck nicht rechtfertigen läßt. Eine Zuführung, die den erforderlichen Umfang überschreitet (sog. Übersanierung) und vorrangig auf die stl. Verlustnutzung abzielt, führt zum Wegfall des gesamten Verlustabzugs (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 14). Der konkret zulässige Umfang der Zuführung läßt sich nicht durch eine Prozentangabe festlegen. Es kommt jeweils auf die konkreten Umstände des Einzelfalls an.

► *Einstellung in die Kapitalrücklage:* Wird das zugeführte Vermögen in die Kapitalrücklage eingestellt, ist nicht zwangsläufig von einer Übersanierung auszugehen. Denn je nach den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls kann dies gerade eine zwingende Voraussetzung für die Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit des Unternehmens sein, wenn etwa bank- oder versicherungsaufsichtsrechtliche Vorschriften derartige Maßnahmen erfordern (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 190c). Die handelsbilanziellen Vorschriften zur Kapitalrücklage verfolgen eine andere Zielrichtung als Abs. 4 Satz 3.

474 c) Sanierungsabsicht

Die Voraussetzungen Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungseignung sind zum Zeitpunkt der Zuführung des BV im Rahmen einer Prognoseentscheidung zu beurteilen. Maßgebend ist eine *ex-ante-Sicht*, die ein zweck- und zielgerichtetes Handeln, eine Zuführung zur Sanierung („dient“), erfordert. Unerheblich ist, wenn sich im nachhinein die Prognoseentscheidung als falsch herausstellt. Entscheidend ist das Vorliegen der Sanierungsabsicht des neuen Anteilseigners zum Zeitpunkt der Zuführung. Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Sanierungsprivilegs gehört nicht, daß die Sanierung erfolgreich abgeschlossen wird.

Das Vorliegen der Sanierungsabsicht wiederum beurteilt sich aus der Sicht eines objektiven Dritten. Zu fragen ist, ob nach vernünftigen kaufmännischen Erwägungen die Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit und der Sanierungseignung aus der Sicht des neuen Anteilseigners zum Zeitpunkt der Zuführung objektiv vorlagen. Anhand zB externer Gutachten, Plausibilitätsrechnungen sowie der Unternehmensplanung und der Unternehmenskennzahlen läßt sich die Absicht entsprechend dokumentieren.

475–479 Einstweilen frei.

480 III. Sanierung „des Geschäftsbetriebs ..., der den verbleibenden Verlustabzug im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des EStG verursacht hat“

Der verlustverursachende Geschäftsbetrieb ist nach Auffassung der FinVerw. regelmäßig der Geschäftsbetrieb in dem Umfang, den er im Durchschnitt der Ver-

lustphase gehabt hat (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 15). Diese Phase endet spätestens mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität.

Sanierung des gesamten verlustverursachenden Geschäftsbetriebs: Das gesetzliche Merkmal Geschäftsbetrieb umfaßt sämtliche wirtschaftlichen Aktivitäten der Körperschaft (s. Anm. 450). Der verlustverursachende Geschäftsbetrieb ist der einheitliche Geschäftsbetrieb der Körperschaft (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 8). Denn die wirtschaftliche Identität der Körperschaft, deren Aufrechterhaltung die Norm grundsätzlich verlangt, definiert sich (neben der Anteilseignerebene) durch den Geschäftsbetrieb im ganzen. Einzelne Verlustquellen sind weder bestimmten Verlustvorträgen noch bestimmten WG oder separierten Anteilsquoten zuzuordnen. Andernfalls müßte auch die Zuführung des neuen BV aufgeteilt und quellenbezogen bewertet werden. In der Praxis wäre dies kaum umsetzbar.

Unschädliche Beseitigung verlustverursachender Betriebsteile: Die Einstellung oder Veräußerung von Betriebsteilen, die den Verlust mitverursacht haben, schließt die Anwendung des Sanierungsprivilegs nicht aus. Nur soweit der Geschäftsbetrieb im ganzen aufgegeben wird, ist eine Sanierung iSd. Satzes 3 ausgeschlossen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 190a). Der Ursachenzusammenhang zwischen Verlustvortrag und Geschäftsbetrieb ist von Gesetzes wegen zu unterstellen.

Eine Holdinggesellschaft unterhält einen Geschäftsbetrieb (s. Anm. 450). Ist die Körperschaft OT, umfaßt der maßgebende Geschäftsbetrieb auch die Geschäftsbetriebe der OG (s. Anm. 454).

IV. Fortführungsgebot: Steuerunschädliche Sanierung nur, falls die Körperschaft „den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt“

1. Körperschaft führt den (verlustverursachenden) Geschäftsbetrieb fort 481

Das Sanierungsprivileg setzt voraus, daß die Körperschaft den verlustverursachenden Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. Ziel dieser Regelung ist es, das Unternehmen als Faktor des Wirtschaftslebens, ua. aus arbeitsmarktpolitischen Gründen, zu erhalten. Der Abbau oder die Einstellung des Geschäftsbetriebs unmittelbar nach dem Anteilseignerwechsel und der Zuführung neuen BV würde dieser Zielsetzung nach der Vorstellung des Gesetzgebers zuwiderlaufen. Daher fordert der Gesetzgeber die Fortführung des Geschäftsbetriebs für (mindestens) fünf Jahre.

Die Körperschaft selbst muß nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 22) den verlustverursachenden Geschäftsbetrieb fortführen. Nach der Zielsetzung des Gesetzes würde auch die Fortführung des Geschäftsbetriebs durch einen anderen Rechtsträger ausreichen. Denn entscheidend ist die Aufrechterhaltung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs, so daß es im Rahmen des Sanierungsprivilegs gerade nicht mehr auf den Beibehalt der rechtlichen Identität ankommen kann. Geht der Geschäftsbetrieb ganz oder teilweise im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen anderen Rechtsträger über, ist dies nach Auffassung der FinVerw. (aaO) unschädlich, unabhängig davon zu welchen Werten (Buch-, Teil- oder Zwischenwert) die Übertragung erfolgt.

Eine Übertragung – ganz oder teilweise – im Wege der Einzelrechtsnachfolge, zB durch Veräußerung oder im Wege der Einbringung, soll hingegen nach Auffassung der FinVerw. (aaO) schädlich sein. Einleuchtend ist diese Differenzierung dann nicht, wenn das Steuerrecht selbst nicht zwischen der zivilrechtlichen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge unterscheidet. Einbringungen nach den §§ 20, 24 UmwStG können sowohl im Wege der Einzel- als auch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgen. Für beide Fälle sieht das UmwStG die gleichen Rechtsfolgen vor (vgl. SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, § 13 Rn. 134).

482 2. Fortführung in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang (Fortführungsumfang)

Der verlustverursachende Geschäftsbetrieb muß in den folgenden fünf Jahren in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt werden. Wegen der Einheitlichkeit des Geschäftsbetriebs ist auf das Unternehmen der Körperschaft im ganzen und nicht auf einzelne Betriebsteile abzustellen (s. Anm. 480).

Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse: Abs. 4 Satz 3 läßt offen, wie der Umfang des Geschäftsbetriebs zu bestimmen ist. Entscheidend kann nur das Ergebnis einer Gesamtwürdigung aller wirtschaftlichen Aktivitäten der Körperschaft sein. Als betriebswirtschaftliche Meßgrößen kommen zB in Betracht: der Umsatz, die Anzahl der ArbN, das Auftragsvolumen, das Aktivvermögen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 17), aber auch die Höhe der Passiva oder die Produktionsmenge. Je nach den Umständen des Einzelfalls sind diese Größen nach ihrer Aussagekraft zu gewichten, da es entscheidend auf das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse des Verlustbetriebs ankommt. Aus dem Tatbestandsmerkmal „Gesamtbild“ ergibt sich die für die Gewichtung notwendige Rechtsgrundlage (aA DÖRSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 126).

Fortführungsumfang: Die Tatbestandsmerkmale „vergleichbaren Umfang“ erfordern einen Vergleich zwischen dem Umfang des Geschäftsbetriebs, der den Verlust verursacht hat und dem Umfang des Geschäftsbetriebs, der fünf Jahre nach der Sanierung fortzuführen ist. Die FinVerw. bezieht den Umfang des ursprünglichen Geschäftsbetriebs auf die Verhältnisse, die während der Verlustphase bestanden haben und legt einen vergangenheitsorientierten, rechnerischen Durchschnittswert zu Grunde (vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 15). Die Verlustphase endet danach mit dem Wegfall der wirtschaftlichen Identität. Wann die Verlustphase beginnen soll, ist hingegen offen, zumal Jahre, deren Verluste zwischenzeitlich durch Gewinne ausgeglichen wurden, nicht mitzurechnen sind (vgl. DÖRSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 125).

Die Auslegung der FinVerw. kann sich auf den Wortlaut des Gesetzes stützen, das den Geschäftsbetrieb als den Betrieb beschreibt, „... der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes verursacht hat ...“ Eine andere, zukunftsorientierte Betrachtung, die den Umfang des ursprünglichen Geschäftsbetriebs erst ab dem Wegfall der wirtschaftlichen Identität mit dem Umfang des späteren Geschäftsbetriebs vergleichen würde (so SIMON in HECKSCHEN/SIMON, Umwandlungsrecht, § 13 Rn. 128), könnte dem sozialpolitischen Auftrag des Sanierungsprivilegs besser gerecht werden. Sie ist vom Gesetzgeber aber offensichtlich nicht gewollt. Die Auffassung der FinVerw. ist letztlich eine Folgewirkung der gesetzlichen Fortführungspflicht des Verlustbetriebs, die wiederum unterstellt, daß es überhaupt möglich ist, einen zu

sanierenden Betrieb fünf Jahre lang in einer statischen Form fortzuführen (kritisch KRÖNER, DStR 1998, 1495 [1502]).

Abschmelzungsgrenze: Der Umfang bzw. die relevanten Kennzahlen des fortgeführten Geschäftsbetriebs sind ab dem Beginn der privilegierten BV-Zuführung zu erfassen und den Kennzahlen des ursprünglichen Geschäftsbetriebs gegenüber zu stellen. Übersteigen die Vergleichsgrößen des ursprünglichen Geschäftsbetriebs die Vergleichsgrößen des fortgeführten Betriebes um mehr als die Hälfte, liegt nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 16) ein sog. schädliches Abschmelzen und damit eine Verletzung der Fortführungspflicht vor. Eine stl. Nutzung des verbleibenden Verlustvortrags ist damit ausgeschlossen. Ggf. sind die StBescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Zwingend ist diese Abschmelzungsgrenze uE. nicht, da das Gesetz an dieser Stelle unbestimmt ist. Denkbar wäre auch eine Höchstgrenze von zB 75 vH.

3. Fortführung in den folgenden fünf Jahren (Fortführungszeitraum)

483

Die Fortführung des Geschäftsbetriebs in dem vom Gesetzgeber geforderten Umfang hat fünf Jahre zu erfolgen. Die fünf Jahre sind als Zeitjahre und nicht als Wj. zu verstehen. Die Frist beginnt mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität, dh. zu dem Zeitpunkt, zu dem mehr als die Hälfte der Anteile übertragen und überwiegend neues BV zugeführt worden ist (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 16). Wird der Tatbestand sukzessive verwirklicht, ist der spätere der beiden Zeitpunkte für den Beginn des Fristlaufs maßgebend.

Zusammen mit den von der FinVerw. festgesetzten Fünfjahresfristen für den Anteilseignerwechsel und die BV-Zuführung kann sich somit je nach den Umständen des Einzelfalls ein Bindungszeitraum von insgesamt 15 Jahren ergeben (fünf Jahre für die Anteilsübertragung, addiert mit den fünf Jahren für die Zuführung neuen BV und den fünf Jahren für die Fortführung des Geschäftsbetriebs – vgl. BMF v. 16.4.1999 aaO Tz. 6, 12, 21; CLOPPENBURG/STRUNK, BB 1998, 2446). Erst nach Ablauf von 15 Jahren besteht dann im Extremfall Klarheit darüber, ob der Verlustvortrag stl. nutzbar ist oder nicht; für die betroffene Körperschaft ein unzumutbares Ergebnis (vgl. DÖTSCH in DEJPW, § 8 Abs. 4 Rn. 135). Es bestätigt, wie wenig berechtigt die Analogie zu der gesetzlichen Fortführungsfrist bei der Bestimmung des zeitlichen Zusammenhangs der Anteilsübertragung und der Zuführung neuen BV ist (s. Anm. 449 u. 452).

4. Feststellungslast

484

Der Stpfl. trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die den begründeten StAnspruch der FinVerw. aufheben oder mindern (vgl. BFH v. 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482). Somit hat er die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 3 – die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungseignung, die Sanierungsabsicht sowie den Fortführungsumfang und die Einhaltung des Fortführungszeitraums – darzulegen und zu beweisen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 23). Denn die Sanierung begründet eine Ausnahme von der regelmäßigen Rechtsfolge, die mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität verbunden ist. Sind die Voraussetzungen bewiesen, trägt wiederum die FinVerw. die Feststellungslast für die Tatsachen, die gegen die Einhaltung der Sanierungsvoraussetzungen sprechen und zu einem Wiederaufleben des StAnspruchs führen.

Für Anteilsübertragungen vor dem 6.8.1997 berücksichtigt die FinVerw. aus Billigkeitsgründen zum Nachteil des Stpfl. nicht, wenn er im nachhinein den Nach-

weis der Fortführung des Geschäftsbetriebs in einem vergleichbaren Umfang nicht mehr führen kann.

485–489 Einstweilen frei.

490

E. Ergänzungstatbestand:

Entsprechende Geltung der Identitätserfordernisse bei innerjährlichem Verlustausgleich (vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung; Abs. 4 Satz 4)

Die Sätze 1–3 gelten nach Satz 4 entsprechend für den Ausgleich des unterjährigen Verlusts, der auf die Zeit vom Beginn des Wj. bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung entfällt.

Wird im Laufe eines Wj. die 50 vH-Grenze des Anteilsübergangs überschritten, bestimmt Satz 4 die Aufteilung der Verluste des Wj. Verluste, die vom Beginn des Wj. an bis zum schädlichen Anteilseignerwechsel entstanden sind, können nicht mit Gewinnen des gleichen Wj., die nach dem Anteilseignerwechsel entstanden sind, ausgeglichen werden, es sei denn, es liegt ein Fall der Sanierung vor. Die Sätze 1–3 finden entsprechende Anwendung. In späteren Jahren können die Verluste der Körperschaft, die ihre wirtschaftliche Identität verloren hat, selbstverständlich auch nicht im Wege des Verlustvortrags genutzt werden.

Entgegen dem Gesetzeswortlaut wird nach BMF v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455 Tz. 33) ein Ausgleich von Verlusten untersagt, die nicht bis zum Anteilseignerwechsel, sondern bis zum Wegfall der wirtschaftlichen Identität entstanden sind. Somit kommt es danach auf die Tatbestandserfüllung insgesamt und auch auf die Zuführung überwiegend neuen BV an, hingegen nicht bloß auf den Zeitpunkt der Anteilsübertragung. Die Frage wird vor allem bedeutsam, wenn Anteilseignerwechsel und BV-Zuführung zeitlich auseinander fallen – s. hierzu Anm. 430. Für die Auffassung der FinVerw. spricht uE der Sinn und Zweck der Norm.

491–499 Einstweilen frei.