

Verlustverwertung der Personen- und Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des Mantelkaufs

*Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades
des Doktors der Rechtswissenschaft an der Universität Konstanz
Juristische Fakultät*

vorgelegt von

Christof Karl Schmidt

Tag der mündlichen Prüfung: 16. Januar 1997

Referent: Prof. Dr. Dr. Carsten Thomas Ebenroth

Referent: Prof. Dr. Werner Ebke, LL.M.

1997

INHALTSVERZEICHNIS

[Abkürzungsverzeichnis](#) IX-XI

[Literaturverzeichnis](#) XII-XXIV

[Einleitung](#) 1

[§ 1 Der Mantelkauf](#) 2

[I. Begriff des Mantelkaufs](#) 2

1. Definition 2

2. Zielsetzung 3

2.1. Abkürzung des Eintragungsverfahrens 3

2.2. Verwertung von Verlustgesellschaften durch Veräußerung ihrer Anteile 4

[II. Zivilrechtliche Beurteilung](#) 4

1. Wirksamkeitsvoraussetzungen 4

2. Vorratsgründung 5

3. Verlustabzug 7

[§ 2 Verlustabzug im Steuerrecht](#) 9

[I. Grundlagen](#) 9

1. Verlustabzug im Einkommensteuerrecht 9

1.1. Zielsetzung 9

1.2. Gesetzliche Neuregelung 9

1.2.1. Wahlweiser Rück- oder Vortrag 10

1.2.2. Höhe des Verlustrücktrags 11

1.2.3. Durchführung des Verlustrücktrags 12

1.3. Feststellungsverfahren 13

1.3.1. Rechtscharakter 13

1.4. Zuständigkeit 15

2. Verlustabzug im Körperschaftsteuerrecht 16

2.1. Entsprechende Anwendung des § 10 d EStG 16

2.2. Feststellungsverfahren 16

2.2.1. Rechtscharakter 16

2.3. Verlustrücktragsbegrenzung 18

2.4. Auswirkungen auf die Gliederung des verwendbaren EK durch Verlustrücktrag 18

2.4.1. Grenzen des Verlustrücktrags 21

2.4.2. Probleme 22

2.5. Besonderheiten bei Liquidation 22

3. Verlustabzug im Gewerbesteuerrecht 23

3.1. Verlustvortrag 23

3.2. Feststellungsverfahren 23

3.3. Anwendungszeitraum 25

3.4. Sonstige Voraussetzungen 25

4. Personenbezogenheit des Verlustabzugs 26

4.1. Personengebundenheit des Verlustabzug 26

4.2. Keine rechtsgeschäftliche Übertragung 27

II. Umsetzung bei der Personengesellschaft 28

1. BFH-Rechtsprechung zur Gewerbesteuer bei Ausscheiden eines Gesellschafters 28

III. Umsetzung bei der Kapitalgesellschaft 32

1. BFH Rechtsprechung bis 1986 32

2. Die Entscheidungen im Jahr 1986 34

§ 3 Der § 8 Abs.(4) KStG 35

I. Entstehungsgeschichte, Motive, Intention 35

-Einführung des § 8 Abs.(4) als Antwort auf die geänderte Rechtsprechung

II. Struktur der Regelung 37

1. Gesetzssystematische Einordnung 37

1.1. Satz 2 für Kapitalgesellschaften abschließend? 38

1.2. Satz 2 erläuternder Rechtssatz 38

1.3. Stellungnahme 39

1.4. Anwendungsbereich von Satz 1 40

III. Zeitlicher Anwendungsbereich 43

IV. Die Tatbestandsmerkmale 44

1. Die rechtliche und wirtschaftliche Identität 45

1.1. Nur negative Abgrenzung 45

1.1.1. Rechtliche Identität 45

1.1.2. Wirtschaftliche Identität 45

1.1.3. Verfassungsmäßigkeit 45

1.2. Analyse der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur wirtschaftlichen Identität 47

1.2.1. Verlustabzug zugelassen 49

1.2.2. Zusammenfassung 50

2. Die Einstellung des Geschäftsbetriebs 51

2.1. Nur mittelbares Tatbestandsmerkmal 51

2.2. Abgrenzung Betriebseinstellung zu Betriebsunterbrechung 52

2.2.1. Abwicklung der Gesellschaft 53

2.2.2. Konkurs- und Vergleichsverfahren 54

2.2.3. Änderung der Geschäftstätigkeit 55

2.2.4. Betriebsverpachtung 56

2.2.5. Zusammenfallen von Verpachtung und Änderung des Geschäftsbetriebs 56

3. Übertragung von mehr als 3/4 der Anteile an einer Kapitalgesellschaft 57

3.1. Bestimmung des Begriffs "Anteile" 57

3.1.1. Nennkapital oder Gesellschafterrechte 58

3.1.2. Bezugsrechte und Genußscheine 59

3.2. Bestimmung des Begriffs "übertragen" 63

3.2.1. Kein entsprechender Erwerb notwendig 63

3.2.2. Erwerb durch Altgesellschafter 63

3.2.3. Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung 65

3.3. Zeitpunkt der Übertragung 67

3.4. Zeitraum der Übertragung 68

3.5. Einzelprobleme 71

3.5.1. Kapitalerhöhung 71

3.5.2. Beschränkung der Rechte der Altgesellschafter 72

4. Überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt 73

4.1. Bestimmung des Begriffs

"Betriebsvermögen" 73

4.1.1. Eigenkapital 74

4.1.2. Alle Wirtschaftsgüter 74

4.1.3. Aktivvermögen 74

4.1.4. Stellungnahme 74

4.2. Bewertung des Betriebsvermögens 78

4.2.1. Gemeiner Wert 78

4.2.2. Teilwert 78

4.2.3. Steuerbilanzwerte 79

4.2.4. Literatur 79

4.2.5. Rechtsprechung 81

4.2.6. Stellungnahme 82

5. Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs 83

5.1. Wortlaut des Gesetzes 84

5.2. Auslegung 85

6. Zeitliche Komponente 85

6.1. Zeitliche Abfolge 85

6.2. Zeitraum der Vermögenszuführung 87

7. Verhältnis von § 8 Abs.(4) KStG zu § 42 AO 87

7.1. Anwendbarkeit trotz Sondervorschrift 88

7.2. Nichtanwendbarkeit bei Spezialvorschrift 88

7.3. Stellungnahme 89

8. Zusammenfassung, Beurteilung 90

§ 4 Verlustvorträge bei Umwandlung und Organschaft 92.

I. Verschmelzung 93

1. Verschmelzung durch Aufnahme 93

2. Verschmelzung durch Neugründung 93

3. Wirksamkeitsvoraussetzungen 94

4. Bilanzierung 95

4.1. Bilanzierung des übernehmenden Rechtsträgers 95

4.2. Steuerliche Bilanzierung des übertragenden Rechtsträgers 97

5. Verlustvortrag 101

5.1. Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft 101

5.2. Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft 106

5.2.1. Verhältnis von § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG zu § 8 Abs.(4) KStG 107

5.2.2. Verwendung des übertragenen Verlustabzugs 109

5.2.3. Gewerbesteuer 110

5.3. Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft 111

5.4. Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft 114

6. Gestaltungen 116

6.1. Zeitpunkt der Betriebseinstellung 116

6.2. Down-stream merger 117

6.3. Liquidationsmodell 120

II. Spaltung 120

1. Aufspaltung 121

1.1. Aufspaltung zur Aufnahme 122

1.2. Aufspaltung zur Neugründung 122

2. Abspaltung 122

2.1. Abspaltung zur Aufnahme 122

2.2. Abspaltung zur Neugründung 122

3. Ausgliederung 123

3.1. Ausgliederung zur Aufnahme 123

3.2. Ausgliederung zur Neugründung 123

4. Wirksamkeitsvoraussetzungen 123

5. Bilanzierung 124

5.1. Handelsrechtliche Bilanzierung 124

5.2. Steuerrechtliche Bilanzierung 125

6. Verlustvortrag 128

6.1. Aufspaltung und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaften 128

6.2. Aufspaltung und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf andere Kapitalgesellschaften 130

6.3. Aufspaltung und Abspaltung einer Personengesellschaft auf andere Personengesellschaften 132

6.4. Aufspaltung und Abspaltung einer Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaften 136

6.5. Ausgliederung auf Personengesellschaften 137

6.6. Ausgliederung auf Kapitalgesellschaften 137

6.7. Gestaltungen 138

III. Formwechsel 139

1. Wirksamkeitsvoraussetzungen 140

2. Zulässige Kombinationen 141

3. Bilanzierung 141

4. Verlustvortrag 143

4.1. Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft 143

4.2. Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform 145

4.3. Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft 146

IV. Organschaftsverhältnis 150

1. Begriff 150

2. Steuerliche Behandlung 151

3. Verlustabzug 152

4. Verschmelzung auf einen Organträger 154

§ 5 Zusammenfassung, Beurteilung 156

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A. (A.A.)	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.E.	am Ende
AktG	Aktiengesetz
Akt.StR	Aktuelles Steuerrecht
AO	Abgabenordnung
B.	Beschluß
BAnz.	Bundesanzeiger
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH BStBl.	Entscheidung des Bundesfinanzhofes, abgedruckt Bundessteuerblatt Teil III (bis 1967) bzw. Teil II, Jahrgang und Seite
BFH/NV	Sammlung amtlicher nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMF-HdB	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 1995
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise

d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht; bis 1962: Deutsche Steuerrundschau
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
f./ff.	folgend/folgende
FR	Finanz-Rundschau/Deutsches Steuerblatt
GAV	Gewinnabführungsvertrag
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-Hdb.	GmbH-Handbuch (Tillmann, Bert)
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrS	Großer Senat
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK-HGB	Kommentar zum Handelsgesetzbuch von Glanegger, Güroff usw.
Hrsg.	Herausgeber
i.L.	in Liquidation
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit

INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
KapErhG	Kapitalerhöhungsgesetz
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDI	Kölner Steuerdialog, herausgegeben von Felix
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LG	Landgericht
Mio.	Million(en)
MünchHdb.GesR	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts (Priester/Mayer)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl.	Reichssteuerblatt
sog.	sogenannt(e)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StuW	Steuer und Wirtschaft
U.	Urteil
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
vEK	verwendbares Eigenkapital
VerlR	Verlustrücktrag
vgl.	vergleiche

Wpg Die Wirtschaftsprüfung

z.B. zum Beispiel

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

I. Kommentare, Lehrbücher, Lexika, Monographien

- Baumbach, Adolf; Hueck, Alfred GmbH-Gesetz, Kommentar,
16. Auflage, München 1996,
zit.: Bearbeiter in Baumbach/Hueck GmbHG
- Bittner, Dietmar Gewerbesteuer
Kommentar in 2 Bänden, Loseblattsammlung,
Stand: März 1995
- Blümich, Walter Kommentar zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, und
Gewerbesteuer
Loseblattsammlung,
Stand: Juni 1995,
zit.: Bearbeiter in Blümich
- Dankmeyer, Udo;
Giloy, Jörg Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Loseblattsammlung in 5 Bänden,
Stand: Januar 1996
zit.: Bearbeiter in Dankmeyer/Giloy
- Dehmer, Hans Umwandlungsgesetz, Umwandlungs-
steuerrecht, Kommentar,
2. Auflage, München 1996
- Dehmer, Hans Umwandlungsrecht, Umwandlungs-
steuerrecht, Kommentar,
1. Auflage, München 1994
- Dichtl, Erwin;
Issing, Otmar Vahlens Großes Wirtschaftslexikon,
2 Bände, 2. Auflage, München 1993
- Dötsch, Ewald Das neue Umwandlungssteuergesetz ab 1995,
2. Auflage, Stuttgart 1996
- Dötsch, Ewald; Eversberg, Horst; Die Körperschaftsteuer, Kommentar, 3 Bände, Loseblattsammlung,
Stand: Dezember 1995,
Jost, Werner F.;
Witt, Georg zit.: Bearbeiter in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt
- Falterbaum, Hermann;
Beckmann, Heinz Buchführung und Bilanz,
15. Auflage, Achim 1993
- Federmann, Rudolf Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht,
10. Auflage, Berlin 1994
- Frotscher, Gerrit;
Maas, Ernst Körperschaftsteuergesetz
Kommentar, 2 Bände,
Loseblattsammlung,
Stand: Januar 1996

zit.: Bearbeiter in Frotscher/Maas KStG

- Gabler
Gabler-Wirtschafts-Lexikon
4 Bände, 13. Auflage, Wiesbaden 1992
- Geßler, Jörg
Aktiengesetz
Kommentar, 2 Bände
Loseblattsammlung
Stand: Juni 1995
- Glanegger, Peter;
Güroff, Georg
Kommentar zum Gewerbesteuergesetz
3. Auflage, München 1994,
zit.: Bearbeiter in Glanegger/Güroff GewStG
- Glanegger, Peter;
Güroff, Georg;
Niedner, Hans Jochen;
Renkl, Günter;
Ruß, Werner;
Stuhlfelner, Ulrich
Kommentar zum Handelsgesetzbuch,
3. Auflage, Heidelberg 1993,
zit.: Bearbeiter in HK-HGB
- Goutier, Klaus;
Knopf, Rüdiger;
Tulloch, Anthony
Kommentar zum Umwandlungsrecht,
Heidelberg 1996,
zit.: Bearbeiter in Goutier/Knopf/Tulloch
- Haritz, Detlef;
Benkert, Manfred
Umwandlungssteuergesetz,
Kommentar, München 1996
- Herrmann, Carl;
Heuer, Gerhard;
Raupach, Arndt
Kommentar zum Einkommensteuer-
und Körperschaftsteuergesetz, Loseblattsammlung, 18 Bände, zit.:
Bearbeiter in Herrmann/Heuer/Raupach
Stand: März 1996
- Horschitz, Harald;
Groß, Walter;
Schnur, Peter
Bewertungsrecht und Vermögenssteuer
8. Aufl. Grundkurs des Steuerrechts Band 5, 1994
- Hübschmann, Walter;
Hepp, Ernst;
Spitaler, Armin
Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung,
Loseblattsammlung,
Stand: Oktober 1995
zit.: Bearbeiter in Hübschmann/Hepp/Spitaler
- Hüffer, Uwe
Aktiengesetz,
Kommentar,
2. Auflage, München 1995
- Jurkat, Werner
Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht,
Heidelberg, 1975
- Kießling, Heinz;
Pelikan, Horst;
Jäger, Birgit
Körperschaftsteuer, 14. Auflage, Achim 1995

Klein, Franz; Orlopp, Gerd	Abgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, München 1995, zit.: Bearbeiter in Klein/Orlopp
Knobbe-Keuk, Brigitte	Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993
Koch, Karl; Scholtz, Rolf-Detlev	Kommentar zur Abgabenordnung, 4. Auflage, Köln 1993, zit. Bearbeiter in Koch/Scholtz
Lademann, Fritz	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Loseblattsammlung, 2 Bände, Stand: März 1995, zit.: Bearbeiter in Lademann
Lademann, Fritz; Söffing, Günther; Brockhoff, Hedin	Kommentar zum Einkommensteuergesetz Loseblattsammlung, 7 Bände, Stand: Juli 1995 zit.: Bearbeiter in Lademann/Söffing/Brockhoff,
Larenz, Karl	Methodenlehre der Rechtswissenschaft 6. Auflage, Berlin 1991
Littmann, Eberhard; Bitz, Horst; Hellwig, Peter	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, 3 Bände, Stand: Dezember 1995, zit.: Bearbeiter in Littmann,
Lutter, Marcus; Hommelhoff, Peter	GmbH-Gesetz, Kommentar, 14. Auflage, Köln 1995
Meyding, Thomas	Die Mantel-GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht, Konstanz 1989
Meyer- Landrut; Miller, Georg; Niehus, Rudolf	GmbH-Gesetz, Kommentar, Berlin 1987, zit.: Bearbeiter in Meyer/Miller/Niehus
Peters , Birgitta	Der GmbH-Mantel als gesellschaftsrechtliches Problem, Köln, 1989
Priester, Hans-Joachim; Mayer, Dieter	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 4 Bände, Band III, München 1996, zit.: Bearbeiter in MünchHdb.GesR
Rose, Gerd	Die Ertragssteuern, 14. Auflage, Wiesbaden 1995
Rowedder, Heinz; Fuhrmann, Hans; Rittner, Fritz; Koppensteiner, Hans-Georg; Wiedmann, Harald; Rasner, Henning;	GmbH-Gesetz, Kommentar, 2. Auflage München 1990, zit.: Bearbeiter in Rowedder

Zimmermann, Klaus

Sagasser, Bernd;
Bula, Thomas

Umwandlungen,
München 1995

Schmidt, Ludwig

Einkommensteuergesetz Kommentar, 14. Auflage,
München 1995,
zit.: Bearbeiter in Schmidt

Schmidt, Ludwig;
Müller, Thomas;
Stöcker, Ernst

Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und
Umsatzsteuerrecht
4. Auflage, Berlin 1993

Scholz, Franz

Kommentar zum GmbH-Gesetz,
8. Aufl., Band I 1993,
Band II 1995,
zit.: Bearbeiter in Scholz

Schöne, Wolf-Dieter

Lehrbuch der Gewerbesteuer, Berlin 1995

Schuhmann, Helmut

Die Organschaft,
Bielefeld 1994

Schwedhelm, Rolf

Die Unternehmensumwandlung,
Köln 1993

Streck, Michael

Kommentar zum Körperschaftsteuerrecht,
4. Aufl., München 1995

Tillmann, Bert

GmbH-Handbuch,
Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt (Hrsg.),
Loseblattsammlung, 4 Bände,
Band III Stand: August 1995,
zit.: Bearbeiter in GmbH-Hdb.

Tipke, Klaus

Steuerrecht
14. Auflage, Köln 1994

Tipke, Klaus;
Kruse, Heinrich Wilhelm

Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung,
Kommentar,
Loseblattsammlung, 3 Bände, Stand: November 1995

Wagner, Jürgen

Das neue Umwandlungsrecht: Gesetze - Begründungen - Materialien,
bearb. von Jürgen Wagner,
Bonn 1994

Widmann, Siegfried;
Mayer, Dieter

Kommentar zum Umwandlungsrecht,
Loseblattsammlung, 5 Bände,
Stand: November 1995,
zit.: Bearbeiter in Widmann/Mayer

II. Zeitschriftenartikel

- App, Michael Auswirkung eines Verlustrücktrags nach § 10d EStG auf einen abgetretenen Einkommensteuererstattungsanspruch, FR 1985, S. 15
- App, Michael Herabsetzung eines Verspätungszuschlags zur Einkommensteuer wegen Verminderung der bestandskräftig festgesetzten Einkommensteuerschuld durch Verlustrücktrag ? FR 1987, S. 224
- App, Michael Überblick über die Neuregelung des Umwandlungsrechts, NWB Fach 18, S. 3371
- Autenrieth, Karlheinz Mantelkauf und DDR-Kapitalgesellschaften, DB 1991, S. 730
- Bahlau, Jürgen Der Verlustabzug nach dem Steuerreformgesetz 1990, FR 1988, S. 565
- Biener, Herbert Bilanzierung im Spannungsfeld von Europa-, Umwandlungs- und Steuerrecht
Vortrag anlässlich des 47. Fachkongresses der Steuerberater in Köln am 17.10.1995
- Butz, Wolf-Dieter Die Mantelverwendung bei der GmbH, GmbHR 1972, S. 270
- Buyer, Christoph Mantelkauf: Das neue Sparmodell? DB 1987, S. 1959
- Dehmer, Hans Das Umwandlungssteuergesetz 1994, DStR 1994, S. 1713 Teil I
S. 1754 Teil II
- Ebenroth, Carsten-Thomas; Müller, Andreas Vorratsgründungen im Kapitalgesellschaftsrecht zwischen ökonomischen Bedürfnissen und der Registereintragung, DNotZ 1994, S. 75
- Ehlers, Ernst-August Das neue Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht, AktStr. 1995, S. 15
- Eversberg, Horst;
van Lishaut, Ingo Das neue Umwandlungssteuergesetz, Steuer-Telex, Köln 1995
- Glade, Anton Änderungen der Unternehmensform nach dem Umwandlungssteuergesetz 1994, NWB Fach 18, S. 3383
- Handzik, Peter Verlustabzug und Mantelkauf, FR 1987, S. 374
- Herzig, Norbert Rechtsformneutralität der Besteuerung bei Rechtsformwechsel,

- Herzig, Norbert;
Förster, Guido Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften
nach dem neuen Umwandlungssteuerrecht,
DB 1995, S. 338
- Herzig, Norbert;
Momen, Leila Die Spaltung von Kapitalgesellschaften im neuen
Umwandlungssteuergesetz,
DB 1994, S. 2157 Teil I
S. 2210 Teil II
- Hörger, Helmut;
Kemper, Nicolas Mantelkauf bei Kapitalgesellschaften,
DStR 1989, S. 15
- Hörger, Helmut;
Kemper, Nicolas Mantelkauf bei Kapitalgesellschaften,
DStR 1990, S. 539
- Impelmann, Norbert Die Verschmelzung und der Formwechsel von Unternehmen nach dem
neuen Umwandlungsrecht,
DStR 1995, S. 769
- Knepper, Karl Heinz Rechtliche und wirtschaftliche Identität als Voraussetzung für den
körperschaftsteuerlichen
Verlustabzug,
DStR 1994, S. 1796
- Knop, Wolfgang;
Küting, Karlheinz Anschaffungskosten im Umwandlungsrecht,
BB 1995, S. 1023
- Korn, Klaus Bilanzierung und Prüfung bei Verschmelzung und Formwechsel im neuen
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht,
KÖSDI 1995, 8/95, S. 10344
- Köster, Beate-Katrin Steuerliche Optimierung von Unternehmenskäufen nach dem neuen
Umwandlungssteuerrecht,
GmbHHR 1995, S. 422
- Krebs, Hans-Joachim Auswirkungen der Steuerreform auf das Körperschaftsteuerrecht aus
nationaler und internationaler Sicht,
GmbHHR 1988, S. 228
- Kröner, Michael Verlustverwertung bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften,
GmbHHR 1996, S. 257
- Krüger, Dieter;
Dornig, Angela Das Geschäft mit den Verlusten,
Stbg 1988, S.357
- Kudert, Stephan;
Saakel, Katrin Der Mantelkauf im Steuerrecht,
BB 1988, S. 1229
- Langel, Horst;
de Schmidt, Heribert Die zivilrechtliche Beurteilung des Mantelkaufs mit Verlustabzugsrecht
durch die Rechtsprechung,

Wpg 1971, S. 525

- Meyer, Bernd Die gesonderte Feststellung vortragsfähiger Verluste gemäß § 10d Abs.3 EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990, DStR 1989, S. 238
- Müller-Gatermann, Gert Sanierung und Mantelkauf - ein Widerspruch ? DStR 1991, S. 597
- Neufang, Bernd Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften, StBp 1991, S. 14
- Orth, Manfred Überlegungen zur erstmaligen Anwendung des UmwStG 1995, DB 1995, S. 169
- Orth, Manfred Unternehmeridentität und Gewerbeverlust (§ 10a GewStG), FR 1986, S. 81
- Ott, Hans Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, INF 1996, S. 173 Teil I
S. 205 Teil II
- Pach-Hanssenheimb, Ferdinand Das neue Wahlrecht für den Verlustrücktrag im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1994, S. 1408
- Pauka, Dietmar Änderungen des Gewerbesteuerrechts durch das Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, S. 2228 Teil I,
S. 2275 Teil II
- Priester, Hans-Joachim Mantelverwendung und Mantelgründung bei der GmbH, DB 1983, S. 2291
- Rödter, Thomas DStR-Fachliteratur-Auswertung: Umwandlungssteuergesetz, DStR 1995, S. 322
- Roser, Frank Einbeziehung mittelbarer Änderungen im Gesellschafterbestand bei der Beurteilung des Verlustvortrags ? DB 1994, S. 1213
- Schmidt, Andreas Organschaft ohne Beherrschungsvertrag und Personalunion GmbH 1996, S. 175
- Schneider, Dieter Was verlangt eine marktwirtschaftliche Steuerreform: Einschränkung des Verlust-Mantelkaufs oder Ausweitung des Verlustausgleichs durch handelbare Verlustverrechnungsscheine ? BB 1988, S. 1222
- Schulze zur Wiesche, Dieter Mantelkauf nach der neuesten Rechtsprechung des BFH, GmbH 1987, S. 238
- Schwarz, Hans-Detlef Das neue Umwandlungsrecht, DStR 1994, S. 1694
- Singbartl, Hans; Die Änderungen des KStG durch das Steuerreformgesetz 1990,

Dötsch, Ewald; Hundt, Florenz	DB 1988, S. 1767 Teil I, S. 1819, Teil II, S. 1871 Teil III
Stahl, Rudolf	Steuerreform 1990: Zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag und Verlustabzugsverbot bei Mantelkauf, KÖSDI 1988, S. 7457
Streck, Michael; Posdziech, Ortwin	Verschmelzung und Formwechsel nach dem neuen Umwandlungssteuergesetz, GmbHHR 1995, S. 271 Teil I S. 357 Teil II
Streck, Michael; Schwedhelm, Rolf	Verlustabzug und Mantelkauf nach der Steuerreform, FR 1989, S. 153
Thiel, Jochen	Mantelkauf oder Sanierung - Zur Auslegung des § 8 IV KStG, GmbHHR 1990, S. 223
Thiel, Jochen	Die Spaltung(Teilverschmelzung) im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz - neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, DStR 1995, S. 237 Teil I, S. 276 Teil II
Wassermeyer, Franz	Spaltung von Kapitalgesellschaften als steuerliches Gestaltungsinstrument bei der Unternehmensnachfolge, DStR 1993, S. 589
Weber, Klaus	Ausgewählte Zweifelsfragen zum Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personen- gesellschaft, GmbHHR 1996, S. 263 Teil I
Winter, Willi	Verlustabzug der GmbH, GmbHHR 1993, S. 803
Wochinger, Peter; Dötsch, Ewald	Das neue Umwandlungssteuergesetz und seine Folgeänderungen bzw. Auswirkungen bei der Einkommen-, Körperschaft-, und Gewerbesteuer, DB 1994, Beilage 14/94

EINLEITUNG

Verlustvorträge sind wieder interessant geworden. So sucht etwa die angeschlagene Metallgesellschaft nach Kaufinteressenten mit dem Anreiz, über einen Verlustvortrag von knapp 4 Milliarden DM verfügen zu können^[1]. Auch die Metro-Gruppe nutzt durch Umwandlungen innerhalb ihrer Holding den Verlustvortrag der Asko Deutsche Kaufhaus AG^[2].

Im folgenden soll die Systematik des Verlustabzugs im Steuerrecht unter besonderer Beachtung der Problematik des Mantelkaufs untersucht werden. Unter § 1 wird die zivilrechtliche Seite des Mantelkaufs kurz beleuchtet und auf die Vorratsgründung eingegangen. Unter § 2 soll die grundsätzliche Methodik des Verlustabzugs im Steuerrecht und ihre Auswirkung auf die einzelnen Gesellschaftsformen dargestellt werden. In § 3 wird die Vorschrift des § 8 Abs.(4) KStG untersucht, die verhindern soll, daß ein systemwidriger Verlustübertrag durch Mantelgesellschaften möglich wird. Diese gesetzliche Regelung ist als Reaktion auf die Änderung der Rechtsprechung zum Problem des Mantelkaufs zu sehen. In § 4 schließlich wird das neue Umwandlungssteuergesetz unter der Fragestellung betrachtet, ob es in Übereinstimmung mit der bisherigen Dogmatik des Verlustabzugs formuliert wurde. In diesem Zusammenhang soll auch kurz auf die Form der steuerlichen Konstruktion der Organschaft eingegangen werden. Untersucht wird hier, ob durch dieses neue Umwandlungssteuergesetz die alte Problematik des Mantelkaufs wiederauflebt. Es wird sich in dieser Betrachtung zeigen, daß die Neuregelung des Umwandlungssteuergesetzes nicht mit den Anforderungen des § 8 Abs.(4) KStG übereinstimmt. Hierbei wird auch aufgezeigt werden, daß der gewerbesteuerliche Verlustübertrag nur sehr lückenhaft geregelt ist. Weiterhin wird sich zeigen, daß die Vorschrift des § 15 Nr.1 KStG reformbedürftig ist und in ihrer derzeitigen Form nicht mit dem neuen Umwandlungssteuergesetz vereinbar ist.

§ 1 Der Mantelkauf

I. Begriff des Mantelkaufs

1. Definition

In der Literatur findet sich keine einheitliche Definition. So wird einerseits von einem Gesellschafts-Mantel gesprochen, wenn "die Geschäftsanteile einer (nahezu) inaktiven oder wirtschaftlich gescheiterten GmbH für einen neuen unternehmerischen Zweck erworben werden"^[3].

Andererseits findet sich eine Definition, die Fälle der Übertragung aller Anteile oder einer qualifizierten Mehrheit der Anteile einer GmbH, die im wesentlichen vermögenslos ist und ihren Geschäftsbetrieb eingestellt hat, als Mantelkauf bezeichnet. Wichtig ist hier, daß die Gesellschaft keinerlei Tätigkeit mehr entfaltet^[4].

Allgemein gesehen wird bei einem Mantelkauf entgeltlich die Beherrschung an einer Kapitalgesellschaft erworben. Besonderheit hierbei ist, daß die Unternehmung der Gesellschaft zum Erwerbszeitpunkt nicht, nicht mehr, oder nur stark eingeschränkt betrieben wird^[5]. Im Anschluß an den Erwerb erfolgt im Zuge einer Satzungsänderung, soweit diese notwendig ist, im Ergebnis eine - aus wirtschaftlicher Sicht betrachtete - Neugründung der Gesellschaft.

2. Zielsetzung

Zielsetzung dieses Erwerbs ist es zum einen, die Gründungskosten gering zu halten und die Haftungsgefahren während des Eintragungsverfahrens zu umgehen, sog. Vorratsgründung. Dieser Wunsch wird in dem Maße verstärkt, wie die Länge der Eintragungsfristen bei den Registergerichten zunimmt.

Andererseits ist als Zielsetzung die Ausnutzung des Verlustabzugs, der bei der früheren Unternehmung entstanden ist, zu nennen. Dieser Gedanke steht hinter dem Begriff der Mantelverwendung.

2.1. Abkürzung des Eintragungsverfahrens

Um die persönliche Haftung nach § 11 Abs.(2) GmbHG des oder der vor Eintragung der Gesellschaft Handelnden zu vermeiden, erscheint der Erwerb einer bereits eingetragenen Gesellschaft durchaus sinnvoll.

Die sog. Mantel- oder Vorratsgründung ist die Gründung einer Gesellschaft ohne die konkrete Absicht der Gründer, den satzungsgemäßen Unternehmensgegenstand tatsächlich in absehbarer Zeit zu betreiben^[6].

Bei der offenen Mantelgründung ist der Vorratszweck der Gründung aus dem Gesellschaftsvertrag ersichtlich. Die Bezeichnung der Geschäftstätigkeit nach § 3 Abs. (1) Nr. 2 GmbHG lautet hier üblicherweise "Verwaltung der Einlagen" oder "Verwaltung des Gesellschaftsvermögens"^[7].

Bei der sog. "verdeckten Vorratsgründung" ist nicht aus dem Gesellschaftsvertrag ersichtlich, daß es sich nur um eine Mantel-Gesellschaft und nicht um eine werbende Gesellschaft handelt.

2.2. Verwertung von Verlustgesellschaften durch

Veräußerung ihrer Anteile

Die Möglichkeit den GmbH-Mantel dazu zu verwenden, steuerlich den Verlustvortrag nach § 15 Nr.1 i.V.m. § 10d EStG einer früheren Unternehmung auf eine neu zu gründende Unternehmung zu übertragen ist, wie bereits erwähnt, weiterer Zweck des Mantelkaufs.

Der Verlustabzug ist grundsätzlich an die Person des Steuerpflichtigen gebunden, der den Verlust erlitten hat^[8]. Bei einer Kapitalgesellschaft ändert ein Gesellschafterwechsel zivilrechtlich nichts an der Personenidentität. Durch eine Veräußerung der Geschäftsanteile ist damit eine Übertragung von Verlustvorträgen möglich, da die Kapitalgesellschaft als identisches Körperschaftsteuersubjekt weiterbesteht^[9], wenn man nur die zivilrechtliche Seite betrachtet.

Die Vorteilhaftigkeit eines Mantelkaufs liegt damit zusammenfassend grundsätzlich in der Vermeidung der üblicherweise mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft verbundenen Kosten und Vorgänge. Im weiteren erhöht sich die Attraktivität eines Mantelkaufs, wenn an der Mantelgesellschaft ein Verlustabzug "hängt", der von der Gesellschaft, die den Gesellschaftsmantel ökonomisch nutzt, geltend gemacht werden kann und damit dort zu einer Steuerentlastung führt^[10].

II. Zivilrechtliche Beurteilung

1. Wirksamkeitsvoraussetzungen

Zur wirksamen Errichtung einer Kapitalgesellschaft muß ein notariell beglaubigter, von allen Gesellschaftern unter-

Seite 5

schriebener Gesellschaftsvertrag (§ 3 Abs.(1) GmbHG) bzw. eine notariell beurkundete Satzung (§ 23 Abs.(1) AktG) vorliegen. Nach § 3 GmbHG hat dieser Vertrag neben der Firma und dem Sitz der Gesellschaft den Gegenstand des Unternehmens, den Betrag des Stammkapitals und den von jedem Gesellschafter zu leistenden Betrag auf dieses Stammkapital zu enthalten. Entsprechendes gilt nach § 23 Abs.(2) Nr. 2 AktG für die Aktiengesellschaft.

2. Vorratsgründung

Problematisch im Rahmen der Vorratsgründung ist die Angabe des Unternehmensgegenstandes. Bei Auseinanderfallen des im Rahmen der Anmeldung im Gesellschaftsvertrag angegebenen und des verwirklichten Unternehmensgegenstandes ist der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung nichtig^[11]. Eine Eintragung ins Handelsregister durch das Registergericht darf in diesem Fall nicht erfolgen.

Der BGH hat nunmehr entschieden, daß der Gesellschaftsvertrag wirksam ist, wenn aus der Angabe des Unternehmensgegenstandes deutlich wird, daß es sich um eine Vorratsgründung handelt. Bei der offenen Vorratsgründung fallen angegebener und ausgeübter Unternehmensgegenstand nicht auseinander, so daß der Gesellschaftsvertrag wirksam ist^[12]. Eine Eintragung hat in diesem Fall zu erfolgen.

Hintergrund dieser Entscheidung ist, daß in diesen Fällen das Registergericht bei einer späteren Änderung des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung der Gesellschaft erkennt, daß nunmehr eine Verwendung der bisher nur als Mantel genutzten Gesellschaftsform erfolgt. Damit liegt ein der Neugründung

Seite 6

vergleichbarer Fall vor, der mit entsprechender Prüfung, vor allem der Kapitalausstattung der Gesellschaft, verbunden ist^[13].

Zu Recht wird jedoch in diesem Zusammenhang von Ebenroth/Müller darauf hingewiesen, daß bei der Vorratsgründung mangels Geschäftstätigkeit die Kapitalausstattung meist unberührt und daher besser ist, als bei der Verwendung bereits gebrauchter Mäntel^[14].

Problematisch erscheint der Fall, daß das Stammkapital der Mantelgesellschaft angegriffen ist, so daß der Fall der Unterbilanz entstanden ist. Sollte diese Konstellation gegeben sein, so gelten im Fall der wirtschaftlichen Neugründung die Vorschriften über die Kapitalaufbringung nicht direkt. Ein Teil der Literatur will in diesem Fall die Vorschriften über die Kapitalaufbringung entsprechend anwenden^[15].

Lutter/Hommelhoff hingegen sprechen sich für die Anwendung der Unterbilanzhaftung nach § 11 GmbHG aus^[16]. Hiernach haften die Gesellschafter, wenn im Zeitpunkt der Anmeldung das Nettovermögen der GmbH geringer ist als das Mindestkapital, auf die volle Differenz^[17].

Der BGH hat sich in seiner Entscheidung, mit der er die Zulässigkeit der sogenannten offenen Vorratsgründung grundsätzlich bestätigt, zu diesem Punkt nicht abschließend geäußert, tendiert aber wohl zu einer entsprechenden Anwendung der Gründungsvorschriften^[18]. Denn in dieser Entscheidung wird ausgeführt, es sei den Bedenken der mangelnden Kapitalausstattung bei Mantelverwendung dadurch Rechnung zu tragen,

daß bei Mantelverwendung eine entsprechende Anwendung der Gründungsvorschriften erfolgen kann.

Emmerich^[19] lehnt die Zulässigkeit der Vorratsgründung generell ab mit dem Verweis, der Zweck des § 3 Abs.(1) GmbHG werde mit dieser Auslegung umgangen. Diese Meinung erscheint aber deshalb sehr zweifelhaft, da einziger Ansatzpunkt für die Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags sein kann, daß angegebener und verwirklichter Gegenstand des Unternehmens nicht übereinstimmen. Der Gesellschaftsvertrag ist in diesem Fall nach § 117 BGB nichtig, da es sich um ein Scheingeschäft handelt. Im Fall der offenen Vorratsgründung erfolgt die Angabe des Unternehmensgegenstands aber eben nicht zum Schein, sondern stimmt, zumindest vorübergehend, mit der tatsächlichen Tätigkeit des Unternehmens überein. Eine Annahme des § 117 BGB kommt damit in diesen Fällen nicht in Betracht. Bei einem wirksamen Gesellschaftsvertrag hat die Eintragung der Gesellschaft zu erfolgen.

3. Verlustabzug

Was die steuerrechtliche Motivation des Verlustübertrags angeht, bleibt festzuhalten, daß die zivilrechtliche Beurteilung des Mantelkaufs für seine steuerliche Würdigung nicht unbedingt maßgebend ist. Zivilrecht und Steuerrecht sind eigenständige Teilgebiete der Rechtsordnung. Von einer streng maßgeblichen Bindung des Steuerrechts an das Zivilrecht kann nicht gesprochen werden^[20].

Das körperschaftsteuerliche Problem ist, ob das der Mantelgesellschaft zustehende Verlustabzugsrecht nach § 10d EStG auch dann geltend gemacht werden kann, wenn in dieser Gesellschaft das persönliche oder sachliche Substrat, etwa durch einen Gesellschafterwechsel oder die Einbringung einer neuen Unternehmung in die Gesellschaft, verändert wurde.

Das Problem einer Definition des Mantelkaufs in diesem Zusammenhang ist, daß eine Abgrenzung gefunden werden muß, die den Verlustabzug dann zuläßt, wenn er den Grundprinzipien des Verlustabzugs entspricht, zu den Fällen, in denen der Verlustabzug zu versagen ist, da er nicht den Grundprinzipien des Verlustabzugs entspricht.

Im folgenden sollen daher die Grundprinzipien des Verlustabzugs im Steuerrecht allgemein betrachtet und dargestellt werden. Im weiteren sollen spezielle Regelungen zur Übertragbarkeit des Verlustabzugs betrachtet werden und darauf überprüft werden, ob sie mit den Grundwertungen zum Verlustabzug vereinbar erscheinen und damit als systemgerecht zu beurteilen sind.

§ 2 Verlustabzug im Steuerrecht

I. Grundlagen

1. Verlustabzug im Einkommensteuerrecht

1.1. Zielsetzung

Hinter § 10d EStG, der den Verlustabzug im Einkommensteuerrecht grundsätzlich regelt, steht der Zweck, das in § 2 Abs.(7) EStG normierte Periodizitätsprinzip abzumildern und ungerechtfertigte Unterschiede bei der Steuerbelastung aufgrund von Zufälligkeiten bei der Einkommenserzielung abzuschwächen^[21]. Er stellt eine Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung dar und findet seine Rechtfertigung vor allem im Grundsatz der Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit^[22]. Eine echte Durchschnittsbesteuerung wird aber auch hier nicht erreicht, da nicht sämtliche Grundlagen

für die Festsetzung der Steuer mehrerer Veranlagungszeiträume zusammengefaßt werden, sondern nur der negative Gesamt- oder Teilbetrag aus einem Veranlagungszeitraum in einem anderen Veranlagungszeitraum berücksichtigt wird.

1.2. Gesetzliche Neuregelung

Mit dem Steuerreformgesetz 1990 wurde die bisher geltende Beschränkung des Verlustvortrags von fünf Jahren gestrichen. Außerdem wurde das Verfahren zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs eingeführt^[23]. Mit dem StandOG vom

Seite 10

13. September 1993^[24] wurde für Verluste der Veranlagungszeiträume ab 1994 dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen Verlustrücktrag, auf zwei Jahre beschränkt, und Verlustvortrag, zeitlich unbegrenzt, eingeräumt. Diesen jetzt zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag rechtfertigt der Gesetzgeber vor allem mit Blick auf die Investitionskraft kleinerer und mittlerer Unternehmen^[25].

Weiterhin besteht die Möglichkeit zum Verlustrücktrag. Dieser Verlustrücktrag ist nach § 10d Abs.(1) Satz 1 EStG nur möglich, soweit Verluste nicht schon bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustentstehungsjahres ausgeglichen werden konnten. Das bedeutet, der Verlustrücktrag wie der Verlustvortrag stehen nachrangig hinter dem Verlustausgleich^[26].

Bei buchführungspflichtigen Körperschaften ist dieser Verlustausgleich nicht möglich, da nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzunehmen sind^[27], und somit ein vertikaler Verlustausgleich nicht in Frage kommt.

Bis 1994 waren die Verluste zwingend in das vorletzte Veranlagungsjahr vor dem Verlustjahr zurückzutragen. Erst wenn sich das Einkommen dort auf Null vermindert hatte, bestand die Möglichkeit des Rücktrags in das Veranlagungsjahr vor dem Verlustjahr.

1.2.1. Wahlweiser Rück- oder Vortrag

Nach der Neufassung des Gesetzes gilt die im Gesetz vorgesehene Reihenfolge nur, wenn der Steuerpflichtige keinen anderslautenden Antrag stellt. Dieser Antrag kann entweder dahin gehen, keinen Verlustrücktrag, sondern nur einen Vortrag vorzunehmen. Der Antrag kann auch lauten, den Gesamtverlust in

Seite 11

einen Rücktrag in das zweite Jahr vor dem Veranlagungszeitraum und in einen in das erste Jahr vor dem Veranlagungszeitraum und einen Vortrag aufzuteilen^[28]. Das Wahlrecht gilt erstmals für nicht ausgeglichene Verluste des Veranlagungszeitraums 1994^[29]. Wegen der zweijährigen Rücktragsmöglichkeit des § 10d Abs.(1) EStG hat diese Neuregelung erstmals Bedeutung für Veranlagungen ab 1992.

Ein Verlustvortrag kommt also zusammenfassend in drei Fällen in Betracht:

Entweder der Verlust aus dem Verlustjahr ist höher als die positiven Einkommen der beiden davorliegenden Jahre oder der Verlust ist höher als 10 Millionen oder aber der Steuerpflichtige hat nach § 10d Abs.(1) Satz 4 und 5 EStG einen Antrag gestellt, vom Verlustabzug ganz oder teilweise abzusehen.

1.2.2. Höhe des Verlustrücktrags

Die Höhe des maximalen Verlustrücktrags ist auf DM 10 Millionen beschränkt, für beide Rücktragsjahre zusammen. Ein darüber hinausgehender Verlust ist als Vortrag zu verwerten^[30]. Diese Höchstgrenze von

DM 10 Millionen ist auf das Verlustentstehungsjahr bezogen zu verstehen, da in der Gesetzesformulierung auf die "Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden" abgestellt wird^[31]. Im Einzelfall kann damit auf ein Rücktragsjahr eine Verlustzuweisung von DM 20 Millionen vorgenommen werden^[32]. Als Beispiel kann hier der Fall genommen werden, daß im Jahr 01 der Gewinn 10 Mio. und im Jahr 02 der Gewinn 20 Mio. betragen hat, in den Jahren 03 bis 05 aber je ein Verlust von

Seite 12

15 Mio. festzustellen war. In diesem Fall sind 10 Mio. aus 03 auf 01 zurücktragbar und aus 04 und 05 je 10 Mio. auf das Jahr 02. Damit wird für das Jahr 02 ein Verlustrücktrag von 20 Mio. vorgenommen. Der verbleibende Verlustvortrag beträgt im Beispiel 15 Mio..

1.2.3. Durchführung des Verlustrücktrags

Im Fall des Verlustrücktrags hat das Finanzamt die Steuerbescheide der Jahre zu ändern, in die der Verlust zurückgetragen wird. Auch damals festgesetzte Verspätungszuschläge sind entsprechend herabzusetzen^[33].

Nach § 10d Abs.(1) Satz 2 EStG wird der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Vorjahre insoweit gehemmt, als der Verlustabzug zu berücksichtigen ist^[34]. Bei der Änderung kann das Finanzamt auch solche Fehler korrigieren, die bei der Ermittlung des Ausgleichsbetrags im Verlustentstehungsjahr unterlaufen sind^[35]. Die Verlustberichtigung erstreckt sich, nach Ansicht des BFH, nicht nur auf die Korrektur von (Rechts-)Fehlern, die bei dem Abzug des Verlustes unterlaufen sind, sondern erfaßt auch Fehler, die die Ermittlung des Verlustes und dessen Ausgleich im Verlustentstehungsjahr betreffen. Aber auch Rechtsfehler, die beim Erlaß der nunmehr zu ändernden Steuerbescheide unterlaufen waren, sind im Rahmen der Änderung nach § 177 AO zu berücksichtigen^[36]. Laut § 37 Abs.(2) AO entsteht dem Steuerpflichtigen durch den Verlustrücktrag ein Erstattungsanspruch, falls die Steuer des Vorjahres niedriger war als der Rücktrag oder falls sie schon entrichtet war^[37]. Dieser Erstattungsanspruch entsteht analog § 36 Abs.(1) EStG mit Ablauf des Jahres, in dem der Verlust

Seite 13

eingetreten ist. Die Pfändung oder Anzeige der Abtretung sind mithin vor diesem Zeitpunkt unwirksam^[38].

1.3. Feststellungsverfahren

Der verbleibende Verlustabzug ist jeweils am Schluß des Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen, gemäß § 10d Abs.(3) Satz 1 EStG in einem Feststellungsbescheid. Nicht der steuerliche Verlust wird hier festgestellt, sondern der für den Verlustabzug verbleibende Betrag^[39]. Verbleibender Verlustabzug ist der Gesamtverlust zum Ende des Jahres, auf das festgestellt wird, der weder im Wege des Verlustausgleichs noch im Wege des Verlustrücktrags und auch nicht im Wege des Verlustvortrags abgezogen wurde.

1.3.1. Rechtscharakter

Feststellungsbescheide sind für Steuerbescheide bindend und damit Grundlagenbescheide, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für die Folgebescheide von Bedeutung sind^[40]. Der Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzug ist damit ein Grundlagenbescheid für die Steuerbescheide der folgenden Veranlagungszeiträume^[41]. Weiterhin ist der Feststellungsbescheid für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs des Folgejahres als verbindlich anzusehen und ist damit Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid auf den Schluß des folgenden Veranlagungszeitraums^[42].

Im Fall eines Einkommensteuer-Null-Bescheids kann der Steuerpflichtige also mangels rechtlicher Beschwer nicht den angesetzten steuerlichen Verlust angreifen, sondern nur die im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres enthaltene gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs anfechten^[43]. Einen solchen Einwand müßte der Steuerpflichtige mit dem Rechtsmittel des Einspruchs nach § 347 Abs.(1) Nr.1 AO gegen den Feststellungsbescheid geltend machen^[44].

Hat dieser Einspruch Erfolg, muß das Finanzamt nach § 175 Abs.(1) Nr.1 AO von Amts wegen auch den Feststellungsbescheid des Folgejahres ändern, soweit der angefochtene Bescheid Eingang in den oder die Folgebescheide gefunden hat^[45].

Die Bezugsgrößen, aus denen sich der verbleibende Verlustabzug errechnet, sind der steuerliche Verlust, das Einkommen der Abzugsjahre vor Verlustabzug und der verbleibende Verlustabzug zum Schluß des Vorjahres des Veranlagungszeitraums^[46].

Bei Änderung einer dieser Größen ist nach § 10d Abs.(3) Satz 4 EStG der Feststellungsbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern^[47]. Auch wenn der Erlaß, die Aufhebung oder Änderung des Einkommensteuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt, ist nach § 10d Abs.(3) Satz 5 EStG der Feststellungsbescheid zu ändern. Diese Anpassung steht nicht im Ermessen des Finanzamts^[48]. Stellt das Finanzamt z.B. ein Einkommen von DM ./40.000 statt DM ./20.000 fest, so führt dies nicht zur Änderung des Einkommensteuerbescheids, wohl

aber zur Erhöhung des Feststellungsbescheids zum verbleibenden Verlustabzug um DM 20.000.

Rechtsbehelfe gegen Einkommensteuerbescheide in Verlustabzugsjahren sind zulässig, aber generell nicht begründet, soweit der verbleibende Verlustabzug aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen angegriffen wird^[49]. Der auf den Schluß des Verlustentstehungsjahres festgestellte verbleibende Verlustabzug ist durch Rechtsbehelf gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid überprüfbar. Die Anfechtbarkeit ist aber insoweit eingeschränkt, als der verbleibende Verlustabzug auf den Schluß des vorangegangenen Feststellungsbescheid in diese gesonderte Feststellung eingeht, denn dieser Bestandteil ist nur in einem eigenen Rechtsbehelfsverfahren für den vorausgegangenen Veranlagungszeitraum überprüfbar^[50].

1.4. Zuständigkeit

Nach § 10d Abs.(3) Satz 1 EStG ist das für die Besteuerung des Einkommens zuständige Finanzamt auch für die gesonderte Feststellung zuständig. Damit wird auf die Zuständigkeitsregeln der §§ 19 und 20 AO verwiesen. Diese Regelung hat konstitutiven Charakter, da die Zuständigkeit nach § 18 AO nur für gesonderte Feststellungen gilt, und die Feststellung des § 10d EStG eben keine von § 180 AO erfaßte Feststellung ist, sondern eine einzelsteuergesetzlich geregelte^[51].

2. Verlustabzug im Körperschaftsteuerrecht

2.1. Entsprechende Anwendung des § 10d EStG

Die Verlustabzugsregelung des § 10d EStG gilt entsprechend für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens (vgl. § 8 Abs.(1) KStG). Eine Kapitalgesellschaft kann entstandene Verluste bis zu einem Betrag von DM 10 Millionen in die beiden letzten Veranlagungszeiträume vor Verlustentstehung zurücktragen und den hierbei noch nicht verbrauchten Verlust in die der Verlustentstehung folgenden Veranlagungszeiträume vortragen. Seit dem Veranlagungszeitraum 1994

kann sie auch den Verlust auf Antrag nur in die der Verlustentstehung folgenden Veranlagungszeiträume vortragen^[52].

2.2. Feststellungsverfahren

Der am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug einer Gesellschaft ist nach den §§ 49 Abs.(1) KStG, 10d Abs.(3) EStG gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustabzug ist der Gesamtbetrag der am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibenden, d.h. nach Verlustausgleich, Verlustrücktrag oder Verlustvortrag noch nicht verbrauchten abziehbaren Verluste^[53].

2.2.1. Rechtscharakter

Dieser gesonderte Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuerbescheide der folgenden Veranlagungszeiträume und auch für den gesonderten Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzug zum Schluß des folgenden Veranlagungszeitraums^[54]. Der Körperschaftsteuerbescheid für das Verlustjahr wiederum ist Grundlagen-

Seite 17

bescheid für den gesonderten Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzug (vgl. § 47 Abs. (2) Nr.3 KStG)^[55].

Gemäß § 47 Abs.(2) Nr.2 KStG ist der Körperschaftsteuerbescheid des Verlustjahres weiterhin Grundlagenbescheid für den Körperschaftsteuerbescheid des Verlustrücktragsjahres^[56]. Das bedeutet, daß der Verlust im Verlustentstehungsjahr bindend für das Verlustrücktragsjahr festgestellt wird^[57].

Für das Rechtsbehelfsverfahren ist zu beachten, daß der verbleibende Verlustabzug auf den Schluß des Verlustjahres oder auf einen späteren Zeitpunkt nur durch Rechtsbehelf gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid überprüfbar ist. Der gesonderte Feststellungsbescheid ist aber insoweit nicht mehr überprüfbar, als Regelungsgegenstand der Verlustabzug zum Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ist, da dieser nur nachrichtlich in den Bescheid übernommen wird und damit nicht mehr am Regelungscharakter des Bescheids zum "laufenden" Veranlagungszeitraum teilnimmt. Dieser Teil ist nur mit Rechtsbehelf gegen den gesonderten Feststellungsbescheid für das Vorjahr überprüfbar^[58].

Seite 18

2.3. Verlustrücktragsbegrenzung

Der Verlustrücktrag der Kapitalgesellschaft unterlag bisher noch der Begrenzungsvorschrift des § 8 Abs. (5) KStG. Hiernach war der Verlustrücktrag nur insoweit zulässig, als im Abzugsjahr das Einkommen den ausgeschütteten Gewinn und die hierauf bezogene Ausschüttungsbelastung überstiegen hat. Mit Gesetz vom 13.9.1993 wurde § 8 Abs.(5) KStG aufgehoben.

Nach § 54 Abs.(6a) KStG findet eine letztmalige Anwendung dieser Vorschrift für den Veranlagungszeitraum 1992 statt, soweit nicht ausgeglichene Verluste des Veranlagungszeitraums 1993 zurückgetragen werden^[59].

Hinsichtlich der Höhe des Verlustrücktrags gilt die oben unter 1.2.2.^[60] ausgeführten Darstellungen entsprechend.

2.4. Auswirkungen auf die Gliederung des verwendbaren

Eigenkapitals durch Verlustrücktrag

Der Verlustabzug führt zu einer Entlastung des Einkommens der GmbH von Körperschaftsteuer, da er ihren Gewinn vor Steuern vermindert. Im Fall des Verlustrücktrags entsteht der Verlust erst in einem der beiden auf den Veranlagungszeitraum des Rücktrags folgenden Veranlagungszeiträume. Einkommensermittlung und Eigenkapitalgliederung für das Verlustabzugsjahr sind also zunächst ohne Berücksichtigung des Verlustrücktrags durchgeführt. Nach Verlustrücktrag ist damit eine neue Gliederungsrechnung für das Verlustabzugsjahr durchzuführen und der Körperschaftsteuerbescheid sowie der gesonderte Feststellungsbescheid der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals entsprechend zu ändern^[61]. Auch hier gilt über § 8 Abs.(1) KStG und § 10d Abs.(1) Satz 3 und 4

Seite 19

ESTG, daß die Änderung des Körperschaftsteuerbescheids unabhängig von der Bestandskraft dieser Bescheide durchzuführen ist.

In § 33 KStG ist eine Regelung über die Auswirkungen eines Verlustes auf die Gliederung des Jahres der Verlustentstehung und des Verlustabzugs zu finden^[62]. Die bisherige Vorschrift des § 8 Abs.(5) KStG über die Begrenzung des Verlustrücktrags auf den das Einkommen übersteigenden Teil des ausgeschütteten Gewinns und die Vorschrift des § 33 Abs.(3) KStG über die Festschreibung der Verwendungsfiktion, sind durch das Wahlrecht des 10d EStG entbehrlich geworden und daher gestrichen worden. Es obliegt nunmehr der Körperschaft selbst zu prüfen, ob und in welchem Umfang ein Verlustrücktrag oder ein Verlustvortrag sinnvoll erscheint^[63].

§ 33 KStG regelt die Auswirkung von Verlusten, deren Vortrag oder Rücktrag innerhalb der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals im Sinne von § 30 KStG. § 33 Abs.(1) KStG sieht vor, daß Verluste grundsätzlich im Rahmen des verwendbaren Eigenkapitals bei den nicht belasteten Vermögensmehrungen nach § 30 Abs.(2) Nr.2 KStG auszuweisen sind, das heißt beim EK 02. Eine Verrechnung mit steuerlich bereits belastetem Eigenkapital wird damit nicht vorgenommen.

Im Fall des Verlustrücktrags entsteht im Jahr, auf das zurückgetragen wird, eine Körperschaftsteuerminderung und damit gleichzeitig ein Körperschaftsteuererstattungsanspruch. Dieser Erstattungsanspruch wird in der Bilanz des Verlustentstehungsjahres aktiviert und nicht in der Bilanz des Jahres, auf das der Verlust zurückgetragen wird. Durch diese Aktivierung im Verlustentstehungsjahr tritt hier eine Erhöhung des verwendbaren Eigenkapitals auf. Mangels einer gesetzlichen

Seite 20

Regelung ist diese Erhöhung wohl - ebenso wie der Verlust - nach § 30 Abs.(2) Nr.2 KStG, im EK 02 zu erfassen. Durch den Verlustrücktrag ändert sich damit zwar im Verlustrücktragsjahr das Einkommen und damit auch die Tarifbelastung der Körperschaft. Aber dadurch, daß die Erhöhung des Eigenkapitals im Jahr der Verlustentstehung gebucht wird, ändert sich an der Summe des verwendbaren Eigenkapitals des Verlustrücktragsjahres nichts. Nur dessen Gliederung ändert sich.

Zur Verdeutlichung ein Beispiel:

Eine Unternehmung erleidet im Jahr 03 einen Verlust von DM 500.000. Hiervon trägt sie je DM 100.000 in das Jahr 01 und 02 zurück, den Rest von DM 300.000 trägt sie als Verlust in das Jahr 04 vor.

Der Körperschaftsteuererstattungsanspruch beträgt insgesamt 45% von DM 200.000, das sind DM 90.000. Diese DM 90.000 werden im EK 02 des Jahres 03 verbucht, so daß sich hier ein EK 02 von noch ./ 410.000,- DM ergibt.

Im Jahr 02 und 01 ergibt sich jeweils ein Erstattungsanspruch von DM 45.000, der dort dem EK 02

abgezogen wird, wohingegen der Verlustrücktrag in Höhe von jeweils DM 100.000 dem EK 02 hinzugerechnet wird. Damit ergibt die EK 02 Rechnung bei einem Einkommen von DM 200.000 im Jahr 01 und 02 jeweils:

EK 02 **vor** Verlustabzug: DM 200.000 \cdot 45% KSt = DM 110.000

EK 02 **nach** Verlustabzug:

DM 200.000 \cdot DM 100.000 = DM 100.000

\cdot DM 45.000 (KSt)

DM 55.000 EK 02

+ DM 100.000 VerIR

DM 155.000

Die Differenz des EK 02 vor und nach Verlustabzug beträgt DM 45.000.-. Dieser Mehrbetrag ergibt sich aus der geringeren Tarifbelastung nach Verlustrücktrag.

Seite 21

Nunmehr wird aber, damit die Summe des vEK vor und nach Verlustrücktrag gleich bleibt, das EK 02 des **Abzugsjahres** um den Erstattungsanspruch verringert:

Zugang zum EK 02 DM 100.000

\cdot DM 45.000

DM 55.000

+DM 55.000(Zugang zum EK 45 nach Verlustrücktrag)

DM 110.000

Diese Verringerung ist auch deshalb vorzunehmen, da der Erstattungsanspruch im Jahr der Verlustentstehung bilanziert wird, und nicht im Jahr des Verlustrücktrags^[64].

2.4.1. Grenzen des Verlustrücktrags

Ein Verlustrücktrag erscheint nur solange und soweit sinnvoll, als er im Verlustabzugsjahr nicht dazu führt, daß das bisher mit einer Gewinnausschüttung verrechnete belastete verwendbare Eigenkapital ganz oder teilweise wegfällt, da es in diesen Fällen zu einer Körperschaftsteuererhöhung käme^[65]. Das bedeutet, ein Verlustrücktrag ist nur soweit sinnvoll, als nach Verlustabzug noch ausreichend belastetes verwendbares Eigenkapital vorhanden ist, um die bereits erfolgte Ausschüttung zu finanzieren. Denn bei einer Inanspruchnahme eines bisher nicht belasteten Teils des verwendbaren Eigenkapitals zu einer Ausschüttung muß dieser Teil auf die Ausschüttungsbelastung von derzeit 36% heraufgeschleußt werden, was zu einer nachträgliche Belastung mit Körperschaftsteuer führt und damit zu einer Verringerung des Körperschaftsteuererstattungsanspruchs.

Seite 22

2.4.2. Probleme

Problematisch erscheint der Fall, wenn die Eigenkapitalgliederung und die gesonderte Feststellung des

Verlustes von unterschiedlichen steuerlichen Verlusten ausgehen.

Bei falscher Verlustfeststellung kann der Körperschaftsteuerbescheid des Verlustjahres angefochten werden unter Hinweis auf die Bindungswirkung der Eigenkapitalgliederung. Daneben kann die Feststellung nach § 10d EStG als unzutreffend angefochten werden, wenn es wegen des falschen Verlustansatzes zu einer unzutreffenden Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges kommt^[66].

Problematisch sind auch die Folgen hinsichtlich der Eigenkapitalgliederung, wenn der Verlustvortrag nicht fortgeführt werden darf. Nach Streck/Schwedhelm führt dies nicht dazu, daß nach der Anteilsübertragung ein neues Steuersubjekt anzunehmen ist. Nur der Verlustabzug entfalle, während die Körperschaft als Steuersubjekt jedoch bestehen bleiben solle. Der negative Teilbetrag des EK 02 sei dann weiterzuführen, habe aber wegen des nicht möglichen Verlustabzuges Dauercharakter^[67].

Auch die Verwaltung führt hierzu aus, daß bei Verlust der wirtschaftlichen Identität die Gesellschaft rechtlich fortbesteht und die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals daher fortzuschreiben sind. Der nicht ausgleichsfähige Verlust verringert das EK 02^[68].

2.5. Besonderheiten bei der Liquidation

Für die Kapitalgesellschaft i.L. gilt die Besonderheit, daß sie den im Zeitraum der Abwicklung erzielten Gewinn der Besteuerung zu Grunde zu legen hat. Nach § 11 Abs.(1) Satz 2

Seite 23

GmbHG soll dieser Zeitraum nicht länger als 3 Jahre sein. Soweit sich aus diesem Zeitraum ein Verlust ergibt, ist dieser nach den allgemeinen Regeln in die beiden vor dem Zeitraum der Liquidation liegenden Veranlagungszeiträume rücktragbar. Ebenso muß aber ein Verlust aus dem Zeitraum vor der Abwicklung in den Zeitraum der Liquidation übertragbar sein^[69]. Denn § 11 Abs.(6) KStG verweist auf die allgemeinen Vorschriften und damit auch auf § 8 Abs.(1) KStG und § 10d EStG.

3. Verlustabzug im Gewerbesteuerrecht

3.1. Verlustvortrag

Im Rahmen der Gewerbesteuer gilt die besondere Vorschrift des § 10a GewStG, die nur den Verlustvortrag kennt.

Vortragsfähig ist demnach ein negativer Gewerbeertrag, soweit er sich daraus ergibt, daß ein Verlust oder Gewinn aus einem Gewerbebetrieb infolge der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und der Kürzungen nach § 9 GewStG einen negativen Betrag ergibt^[70]. Außerdem muß sich der gewerbesteuerliche Verlustvortrag durch Gewinnermittlung nach § 5 Abs.(1) EStG ergeben haben. Auch im Gewerbesteuerrecht wurde mit § 10a GewStG die Befristung des Verlustvortrags, entsprechend dem § 10d EStG, nicht länger beibehalten.

3.2. Feststellungsverfahren

Nach § 10a Satz 2 GewStG ist die gesonderte Feststellung der vortragsfähigen Verluste durchzuführen. Diese gesonderte Feststellung ergeht in einem Feststellungsbescheid nach § 179

Seite 24

Abs.(1) AO^[71]. Auf diese Feststellungsbescheide finden nach § 181 AO die Vorschriften über Steuerbescheide sinngemäß Anwendung. Aus dieser Verweisung und aus der Bestimmung des § 184 Abs. (1) Satz 3 AO wird gefolgert, daß auf diese gesonderte Feststellung des Gewerbeverlusts alle Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung gelten, die auch für das Gewerbesteuermeßbetragsverfahren

gelten^[72]. Damit sind die Regelungen über die Erteilung des Bescheids, das Rechtsbehelfsverfahren, die Festsetzungsverjährung und die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden der AO zu entnehmen.

Nach § 182 Abs.(1) AO ist der für ein bestimmtes Jahr festgestellte Verlust für die Festsetzung des Steuermeßbetrags des Folgejahres als Besteuerungsgrundlage anzusehen. Eine Änderung des Verlustfeststellungsbescheids zieht auch hier die Änderung des Gewerbesteuermeßbescheids nach sich. Die einzelnen Feststellungsbescheide umfassen jeweils die Verluste aus den vorangegangenen Jahren, soweit sie nicht durch positive Gewerbeerträge aufgezehrt werden. Der Verlust wird also von Jahr zu Jahr fortgeschrieben, bis er durch positive Gewerbeerträge verbraucht ist^[73].

Mit Gesetz vom 25.2.1992^[74] wurde § 35b GewStG auch auf den Verlustfeststellungsbescheid erweitert, so daß dieser von Amts wegen zu ändern ist, wenn der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid geändert wird und sich hieraus eine Änderung des Gewinns bzw. Verlusts aus Gewerbebetrieb ergibt. Die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Verlusts ist erstmals für den Erhebungszeitraum 1990 vorzunehmen (§ 36 Abs.(1) GewStG).

Seite 25

3.3. Anwendungszeitraum

Für den Anwendungszeitraum galt zwischenzeitlich § 36 Abs.(5) GewStG, der bestimmte, daß "§ 10a Satz 1 erstmals für den Erhebungszeitraum 1985 anzuwenden ist". Nach dieser Regelung waren alle bisher nichtverbrauchten Verluste unbeschränkt vortragsfähig, und bisher nicht abzugsfähige Verluste konnten erstmals für den Erhebungszeitraum 1985 berücksichtigt werden, soweit keine bestandskräftige Veranlagung vorlag^[75]. Durch das Haushaltsbegleitgesetz 1989^[76] wurde § 36 Abs.(5) GewStG neu gefaßt. Seither ist § 10a Satz 1 GewStG erstmals auf *Fehlbeträge* des Erhebungszeitraums 1985 anzuwenden.

Nach § 10a Satz 2 GewStG ist die Höhe der vortragsfähigen Verluste gesondert festzustellen. Der zeitliche Anwendungsbereich wird in § 36 Abs.(6) GewStG parallel zum Körperschaftsteuergesetz geregelt. Für § 10a Satz 4 GewStG gilt, daß dieser "auch für Erhebungszeiträume vor 1990 anzuwenden ist, wenn die Rechtsgeschäfte, die zum Verlust der wirtschaftlichen Identität geführt haben, nach dem 23. Juni 1988 abgeschlossen worden sind". Damit ist eine dem Einkommensteuerrecht identische Regelung, was den Anwendungszeitraum betrifft, geschaffen worden^[77].

3.4. Sonstige Voraussetzungen

Der BFH^[78] hat unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung festgestellt, daß ein Abzug des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG bei Kapitalgesellschaften keine Unternehmensgleichheit voraussetzt. Die Unternehmensidentität sei bei Kapitalgesellschaften aufgrund der Fiktion des § 2 Abs.(2) Nr.2

Seite 26

GewStG stets gegeben. Die Kapitalgesellschaft habe nur einen Gewerbebetrieb, unabhängig davon, ob sie Tätigkeiten verschiedenen Inhalts ausführe. Nunmehr wird aber in § 10a Satz 4 GewStG auf § 8 Abs.(4) KStG verwiesen, so daß ein Verlustabzug in diesen Fällen untersagt ist.

4. Personenbezogenheit des Verlustabzugs

4.1. Personengebundenheit

Der Verlustabzug ist grundsätzlich an denjenigen Steuerpflichtigen geknüpft, der den Verlust erlitten hat. Der Verlustabzug ist nicht übertragbar^[79]. Dieser Grundsatz der Personengleichheit im Abzugsjahr und im Verlustjahr folgt zum einen daraus, daß es sich bei der Einkommensteuer um eine Personensteuer

handelt und zum anderen daraus, daß der Verlustabzug als "veranlagungszeitraumübergreifender Verlustausgleich" wirken soll^[80].

Dieser Grundsatz der Nichtübertragbarkeit wird im Erbfall durchbrochen. So kann der Erbe den Verlustabzug für vom Erblasser erlittene Verluste insoweit geltend machen, als dieser den Verlustabzug noch hätte geltend machen können und soweit der Erbe den Verlust tatsächlich trägt^[81]. Die Zurechnung der beim Erblasser entstandenen Verluste beim Erben wurde von Teilen der Literatur kritisiert^[82]. Diese Kritik wurde nunmehr von Tipke aufgegeben mit dem Hinweis, der Verlustabzug auch beim Erben beruhe auf der konsequenten Anwendung des

Seite 27

Totalitätsprinzips. Dieses Totalitätsprinzip als Ausfluß des Leistungsfähigkeitsprinzips verlangt, die Einkunftsgrundlagen über die Beendigung der Steuerpflicht durch Tod des Schuldners in der Person des Rechtsnachfolgers weiterzuführen^[83]. Knobbe-Keuk kritisiert die Annahme der Vererblichkeit weiterhin mit dem Hinweis darauf, daß es sich nicht um vererbare Vermögenswerte des Erblassers handelt^[84].

4.2. Keine rechtsgeschäftliche Übertragung

Als weitere Konsequenz aus dem Erfordernis der Personengleichheit im Verlustentstehungs- und Verlustabzugsjahr wird die Unübertragbarkeit des Verlustabzugs durch Rechtsgeschäft unter Lebenden gezogen^[85]. So wurde bereits im Jahre 1958 vom BFH formuliert, daß "eine Übertragung eines Verlustes auf ein anderes Steuersubjekt ausgeschlossen ist"^[86]. Dabei wurde mit Blick auf die Kapitalgesellschaft ausgeführt, daß diese ein durch den Willen ihrer Gesellschafter geschaffener Organismus sei. Dieser Organismus sei geprägt davon, daß ein gebundenes Kapital einem bestimmten Gesellschaftszweck unter einem bestimmten Namen dienstbar gemacht wird. Wenn sich auf Grund eines wegen seiner einheitlichen Zweckrichtung und inneren Verbundenheit als Einheit anzusehenden Vorgangs alle oder fast alle die Kapitalgesellschaft tragenden Umstände ändern, ist davon auszugehen, daß damit trotz der bürgerlichrechtlichen Personengleichheit bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein neuer, selbständiger Organismus entsteht, der zu einer Beendigung der alten Rechtspersönlichkeit führt^[87].

Seite 28

Es wird weiter ausgeführt, Sinn des Verlustabzugs sei es, Erträge und Verluste des nach außen in Erscheinung getretenen zweckbestimmten, betrieblichen Organismus' innerhalb eines längeren Zeitraums auszugleichen. Damit wird von der Rechtsprechung der Begriff der Personengleichheit im Rahmen der Kapitalgesellschaft nicht nur an der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage gemessen. Der Verlustabzug soll nach dieser grundlegenden Entscheidung dann versagt werden, wenn nicht von einer "organischen Fortentwicklung und Überleitung zu einem anderen Gegenstand des Unternehmens im Interesse der Körperschaft und ihrer Gläubiger die Rede sein kann"^[88].

Damit sind meines Erachtens alle Fälle einer Sanierung der Gesellschaft nicht von einer Versagung des Verlustabzugs bedroht, da eine Sanierung immer im Interesse der Gesellschaft und ihrer Gläubiger stattfindet und damit als organische Fortentwicklung des Betriebs anzusehen ist.

II. Umsetzung bei der Personengesellschaft

1. BFH-Rechtsprechung zur Gewerbesteuer bei

Ausscheiden eines Gesellschafters

Die Maxime, den Verlustabzug nur bei Personenidentität zuzulassen, führt bei der Personengesellschaft sogar soweit, daß die Verlustverrechnung auch hinsichtlich der Gewerbesteuer eine auf den einzelnen Mitunternehmer bezogene Berechnung erfordert. Denn nach Ansicht des BFH trägt nicht die

Personengesellschaft die Verluste, sondern jeder einzelne Gesellschafter entsprechend seinem Gesellschaftsanteil^[89]. Das

Seite 29

führt dazu, daß der Verlustabzugsbetrag als Summe der gesellschafterbezogen berechneten und entwickelten Ergebnisanteile zu betrachten ist. Diese Betrachtungsweise kann dazu führen, daß eine Gesellschaft einen positiven Gewerbeertrag zu versteuern hat, obwohl insgesamt ein ausreichender Verlustvortrag vorhanden ist, nur weil ein Gesellschafter einen positiven Gewinnanteil hat. Dieses Ergebnis wurde und wird heftig kritisiert, da die Gewerbesteuer eine reine Objektsteuer darstelle.

Der Gewerbebetrieb als Steuerobjekt wird steuerlich ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und ihre persönlichen Beziehungen zum Steuerobjekt erfaßt^[90]. Denn Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer sind der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital^[91]. Dieses Objekt Personengesellschaft wird durch den Eintritt oder Austritt eines Gesellschafters nicht verändert. Bei Personengesellschaften sind nicht die Gesellschafter, sondern die Gesellschaft als solche gewerbesteuerlich Unternehmer^[92]. Damit ist nicht nur Unternehmensgleichheit, sondern auch Unternehmernessigkeit, auch im Falle des Ausscheidens eines oder mehrerer Mitunternehmer, gegeben.

Gestützt wird diese Argumentation zuerst einmal mit dem Verweis auf den Wortlaut des § 10a GewStG. Da im Zuge des StBereinG 1986 in Satz 1 die Worte "bei Gewerbetreibenden" gestrichen wurden, enthalte diese Vorschrift keinen Hinweis mehr darauf, daß die Unternehmeridentität ein Tatbestandsmerkmal des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs sei^[93]. Weiterhin wird darauf verwiesen, daß Gegenstand der Gewerbesteuer nicht der Gewinnanteil des einzelnen Unternehmers, sondern der

Seite 30

Gewerbebetrieb als solcher ist^[94]. Auch aus § 10a Satz 2 GewStG könne kein anderer Schluß gezogen werden, da hier nur der Sonderfall des Ausscheidens sämtlicher Gesellschafter angesprochen werde, der mit dem fingierten Ende des Gewerbebetriebs gleichgestellt wird^[95].

In seinem Beschluß vom 3.5.1993 stellte der Große Senat jedoch klar, daß bei der gewerblichen Personengesellschaft die Gesellschafter die Unternehmer des Betriebs sind, nicht nur in einkommensteuerlicher, sondern auch in gewerbesteuerlicher Sicht^[96]. Der Große Senat geht davon aus, daß Träger des Verlustabzugs, trotz des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer, der einzelne Unternehmer und nicht der Gewerbebetrieb ist. Dies gehe aus dem Gesetz, so aus § 10a Satz 3 und § 2 Abs.(5) GewStG hervor^[97]. Zwar sei durch diesen Verweis nur der Fall geregelt, daß sämtliche Unternehmer wechseln, es sei aber hieraus der Wille des Gesetzgebers abzulesen, daß die bloße Unternehmensidentität nicht ausreiche als Grundlage für den Verlustabzug^[98]. Der Unternehmerwechsel bewirkt hiernach, daß der Abzug des im Unternehmen enthaltenen Verlustvortrags ausgeschlossen wird, auch wenn das Unternehmen als solches von dem neuen Inhaber unverändert fortgeführt wird. Nicht der Gewerbebetrieb als solcher ist Träger des Verlustabzugs, sondern der Unternehmer des Betriebs. Dies ergibt sich auch daraus, daß der Unternehmer und nicht der Betrieb Schuldner der Gewerbesteuer ist nach § 5 Abs.(1) Satz 1 GewStG^[99].

Seite 31

Weiterhin wird ausgeführt, daß der Verweis auf die Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG nach Wortlaut und Sinn nur auf den Verlustabzug bei Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften zugeschnitten sei. Anders als bei Personengesellschaften ist bei Kapitalgesellschaften die Unternehmeridentität unabhängig vom Gesellschafterbestand stets gegeben, solange die Gesellschaft als solche fortbesteht. Daher bedarf es bei der Kapitalgesellschaft des Regulativs des § 8 Abs.(4) KStG. Die Formulierung der entsprechenden Anwendung will zum Ausdruck bringen, daß die Anwendung auch für den gewerbesteuerrechtlich ermittelten Fehlbetrag gilt, nicht nur für das einkommensteuer- und körperschaftsteuerrechtlich ermittelte

Einkommen^[100].

Bei der Personengesellschaft ist im Falle des Gesellschafterwechsels zwar das Merkmal der Unternehmensidentität noch gewahrt, nicht aber das gleichzeitig notwendige Merkmal der Unternehmeridentität. Dieses Merkmal ist nur insoweit gewahrt, als der Gesellschafter, der bei Verlustentstehung beteiligt war, immer noch beteiligt ist. Die Personengesellschaft kann den Teil des Fehlbetrags, der auf den oder die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt, nicht mehr vom positiven Gewerbeertrag späterer Jahre abziehen^[101]. Auch aus der gesonderten Feststellung der vortragsfähigen Verluste kann keine einheitliche Ermittlung des Gewerbeertrags abgeleitet werden. Diese rein verfahrensrechtliche Vorschrift hat keinen Einfluß auf das Erfordernis der Unternehmeridentität^[102].

Zusammenfassend kann also gesagt werden, daß die Verlustverrechnung erfordert, daß auf die einzelnen Mitunternehmer bezogene Berechnungen vorgenommen werden. Im Rahmen dieser Berechnung sind die Gewerbeerträge des Anrechnungsjahres und

Seite 32

die Fehlbeträge des Verlustentstehungsjahres entsprechend dem **Gewinnverteilungsschlüssel**, unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, den einzelnen Mitunternehmern zuzuordnen. Der Gewinnverteilungsschlüssel - und nicht die Anteilsverhältnisse - wurde als Zurechnungsmaßstab bevorzugt, da das Kapitalkonto regelmäßig nur besage, in welchem Umfang die Gesellschafter im Fall der Liquidation an den Buchwerten des Gesellschaftsvermögens teilhaben. Der Gewinnverteilungsschlüssel hingegen bestimmte, soweit er nach den Vorschriften des HGB erstellt wurde, den Anteil an den stillen Reserven im Liquidationsfalle^[103].

Fußnoten:

[1] manager-magazin 3/1995, S. 29.

[2] Süddeutsche Zeitung vom 7.10.1995, Wirtschaft.

[3] Luther/Hommelhoff, GmbHG, SS 3 RNr. 11.

[4] Meyer-Landrut in Meyer/Miller/Niehus, SS 3 RNr. 16; Rittner in Rowedder, SS 3 RNr. 17.

[5] Langel/de Schmidt, Wpg 1971, S. 525.

[6] Emmerich in Scholz, GmbHG SS 3 RNr. 18.

[7] Emmerich in Scholz, GmbHG SS 3 RNr. 18.

[8] So grundlegend BFH U.v. 8.1.1958, I 131/57, BStBl.III 1958, S. 97.

[9] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 154.

[10] Langel/de Schmidt, Wpg 1971, S. 526.

[11] BGH Beschl. v. 16.3.1992, II ZB 17/91, BGHZ 117, S. 334; Ebenroth/Müller, DNotZ 1994, S. 79.

[12] BGH Beschl. v. 16.3.1992, II ZB 17/91, BGHZ 117, S. 323.

[13] BGH Beschl. v. 16.3.1992, II ZB 17/91, BGHZ 117, S. 336.

[14] Ebenroth/Müller, DNotZ 1994, S. 85.

[15] Priester, DB 1983, S. 2295; Peters, GmbH-Mantel, S. 72 ff.; Hueck in Baumbach/Hueck GmbHG, SS 3 RNr. 15.

[16] Lutter/Hommelhoff, GmbHG, SS 3 RNr. 11.

[17] Lutter/Hommelhoff, GmbHG, SS 11 RNr. 10.

[18] BGH Beschl. v. 16.3.1992, II ZB 17/91, BGHZ 117, S. 331.

[19] Emmerich in Scholz, GmbHG, SS 3 RNr. 19.

[20] Langel/de Schmidt, Wpg 1971, S. 527 mit Fußnote 35.

- [21] Borggreve in Littmann, SS 10d EStG Anm.1; App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm.1.
- [22] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG Anm. 15.
- [23] App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm.10ff..
- [24] BGBl. 1993 I, S. 1569.
- [25] Borggreve in Littmann, SS 10d EStG Anm. 1.
- [26] App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm. 26.
- [27] Kießling/Pelikan/Jäger, Körperschaftsteuer, S. 209.
- [28] App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm. 27.
- [29] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG grüne Blätter, S. 22.
- [30] App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm. 29.
- [31] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG grüne Blätter, S. 14.
- [32] Borggreve in Littmann, SS 10d EStG Anm. 18.
- [33] App, FR 1987, S. 224.
- [34] BFH U.v. 4.11.1992 XI R 9/92, BStBl. II 1993, S. 231.
- [35] U.v. 18.9.1991 XI R 36/90, BFH/NV 1992, S. 37.
- [36] BFH U.v. 27.9.1988 VIII R 432/83, BStBl. II 1989, S. 225; U.v. 9.7.1992 XI R 29/91 BStBl. II 1993, S. 29.
- [37] App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm. 32.
- [38] App, FR 1985, S. 16.
- [39] App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm. 36.
- [40] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG grüne Blätter, S. 37.
- [41] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG grüne Blätter, S. 37; Meyer, DStR 1989, S. 240.
- [42] App in Dankmeyer/Giloy, SS 10d EStG Anm.39; Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG grüne Blätter, S. 37; Meyer, DStR 1989, S. 240.
- [43] Singbartl/Dötsch/Hundt, DB 1988, S. 1767; Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 153.
- [44] Bis 31.12.1995: SS 348 Abs.(1) Nr.2 AO.
- [45] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG, grüne Blätter, S. 38.
- [46] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 157.
- [47] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG, grüne Blätter, S. 38.
- [48] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG, grüne Blätter, S. 47.
- [49] BFH U.v. 26.8.1987 I R 141/86, BStBl. II 1988, S. 143; Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG grüne Blätter, S. 38; Meyer, DStR 1989, S. 239.
- [50] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG, grüne Blätter, S. 39.
- [51] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG, grüne Blätter, S. 45.
- [52] Pach-Hanssenheimb, DStR 1994, S. 1408; Kießling/Pelikan/Jäger, Körperschaftsteuer, S. 211.
- [53] Winter, GmbHR 1993 GmbH-Praxis, S. 805.
- [54] Winter, GmbHR 1993 GmbH-Praxis, S. 805; Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG, grüne Blätter, S. 37.
- [55] Winter, GmbHR 1993 GmbH-Praxis, S. 805; Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG, grüne Blätter, S. 37.
- [56] Kießling/Pelikan/Jäger, Körperschaftsteuer, S. 215.
- [57] Streck, KStG, SS 47 Anm. 7.
- [58] Streck, KStG SS 47 Anm. 9, gibt in diesem Zusammenhang die sinnvolle Praxisempfehlung, "beide Bescheide , d.h. den KSt.-Bescheid und den

Feststellungsbescheid anzufechten..., da die Gefahr bleibt, daß sich der Berater im Verfahren irrt und später unterliegt, weil er im falschen Verfahren gestritten hat."

[59] Winter, GmbHR 1993 GmbH-Praxis, S. 804.

[60] Vgl. oben S. 11.

[61] Winter, GmbHR 1993 GmbH-Praxis, S. 803 f..

[62] Winter, GmbHR 1993 GmbH-Praxis, S. 803; KStR Abschn. 89, BAnz. 1996, S. 100 ff..

[63] Pach-Hassenheimb, DStR 1994, S. 1408.

[64] Zum Ganzen: Streck, KStG, SS 33 Anm. 4 und 6; Kießling/Pelikan/Jäger, Körperschaftsteuer, S. 513 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 638 f..

[65] Winter, GmbHR 1993 GmbH Praxis, S. 804.

[66] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 154; Singbartl/Dötsch/Hundt, DB 1988, S. 1767.

[67] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 157.

[68] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252 Anm. 4.

[69] Winter, GmbHR 1993 GmbH-Praxis, S. 805.

[70] Borggreve in Littmann, SS 10d EStG Anm. 68.

[71] Pauka, DB 1988, S. 2275.

[72] Pauka, DB 1988, S. 2276.

[73] Pauka, DB 1988, S. 2276.

[74] BGBl. I, S. 297.

[75] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 158; Bahlau, FR 1988, S. 565; Stahl, KÖSDI, 1988, S. 7457.

[76] BStBl. I 1989, S. 19.

[77] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 158.

[78] BFH U.v. 29.10.1986 I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 310, 313.

[79] Borggreve in Littmann, SS 10d EStG Anm. 39.

[80] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG Anm. 118.

[81] Grundlegend: BFH U.v. 22.6.1962 VI 49/61 S, BStBl. III 1962, S. 386.

[82] Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, SS 10d EStG Anm. 119; Tipke, Steuerrecht 9. Auflage 1983, S. 154; Brandt in Lademann/Söffing/Brockhoff, SS 10d EStG Anm. 233.

[83] Tipke, Steuerrecht 14. Auflage 1994, SS 9 Anm. 23 und 65.

[84] Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 307.

[85] Brandt in Lademann/Söffing/Brockhoff, SS 10d EStG Anm. 222; Heinicke in Schmidt, SS 10d EStG Anm. 3.

[86] BFH U.v. 8.1.1958 I 131/57 U, BFHE 66, S. 250, 253.

[87] BFH U.v. 8.1.1958 I 131/57 U, BFHE 66, S. 253.

[88] BFH U.v. 8.1.1958 I 131/57 U, BFHE 66, S. 255.

[89] BFH U.v. 16.2.1994 XI R 50/88, BStBl. II 1994, S. 364.

[90] Bittner, GewStG, SS 1 Anm. 4; Schöne, Lehrbuch der Gewerbesteuer, S. 70, 80.

[91] Bittner, GewStG, SS 10a Anm. 3a.

[92] Orth, FR 1986, S. 83.

[93] Beschl. v. 12.11.1991 VIII R 4/88, BFH NV 1992, S. 547.

[94] Beschl. v. 12.11.1991 VIII R 4/88, BFH NV 1992, S. 548.

[95] Güroff in Glanegger/Güroff, SS 10a GewStG RNr. 12.

[96] Beschl. v. 3.5.1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (621) mit

ausführlicher Begründung.

[97] So schon BFHE 81, S. 318; 86, S. 123; 133, S. 564; 143, S. 276; 159, S. 528.

[98] Beschl. v. 3.5.1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 620.

[99] Beschl. v. 3.5.1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 620.

[100] Beschl. v. 3.5.1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 626.

[101] Beschl. v. 3.5.1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 625.

[102] So klarstellend BFH in U.v. 16.2.1994 XI R 50/88, BStBl II 1994, S. 364, 365.

[103] BFH U.v. 12.1.1978 IV R 26/73, BStBl. II 1978, S. 348, 352.

-

III. Umsetzung bei der Kapitalgesellschaft

1. Rechtsprechung bis 1986

Mit seinem Urteil vom 8. Januar 1958^[104] stellte der BFH fest, daß die Übertragung von Anteilen an einer sanierungsbedürftigen Kapitalgesellschaft, wenn sie mit einem Wechsel des Unternehmensgegenstandes verbunden ist, dann einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellt, wenn wirtschaftliches Ziel nur die sich aus den Verlustabzügen der Vorjahre ergebenden steuerlichen Vorteile sind. In seiner Urteilsbegründung stellt der BFH im wesentlichen darauf ab, daß der Verlustabzug, auch wenn er im Rahmen einer Kapitalgesellschaft entstanden ist, einen engen Bezug zur Person, die ihn erlitten hat, aufzuweisen hat. Person in diesem Sinne ist im Falle der Kapitalgesellschaft der durch den Willen der bisherigen Gesellschafter geschaffene betriebliche Organismus, in dem ein gebundenes Kapital einem bestimmten Gesellschaftszweck unter einem bestimmten Namen

dienstbar gemacht wird^[105]. Wenn aber dieser Organismus erloschen ist, und die bürgerlichrechtliche Rechtspersönlichkeit nur noch eine abwicklungsreife, wirtschaftlich bedeutungslose Form darstellt, dann ist ein Verlustabzug mangels Personenidentität zu versagen, wenn in dieser bisherigen Form ein neuer Geschäftsbetrieb aufgenommen wird, ohne daß diese Entwicklung als organische Fortentwicklung des alten Unternehmens anzusehen ist. Diese Rechtsprechung bestätigt der BFH mit seinem Urteil vom 15. Februar 1966^[106]. Hier wurde für die Versagung des Verlustabzugs bei Wegfall aller Geschäftsgrundlagen einer Kapitalgesellschaft und anschließender Übernahme der Gesellschaftsanteile durch neue Gesellschafter nicht mehr auf den Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten zurückgegriffen. Als Begründung für die Versagung des Verlustabzugs wird hier formuliert, daß der Verlustabzug von einer Gesellschaft geltend gemacht wird, die wirtschaftlich gesehen einen ganz anderen Inhalt hat als die Gesellschaft, die den Verlust erlitten hat^[107]. Im weiteren wird ausgeführt, daß der Verlustabzug nicht am Rechtskleid, also der Gesellschaftsform, hänge, sondern an dem verlusttragenden Unternehmen. Nur eine solche personale Auslegung werde dem Sinn des § 10d EStG gerecht, der auf natürliche Personen zugeschnitten ist. Wenn das Gesetz eindeutig Personengleichheit zwischen dem Verlustträger und demjenigen, der den Verlust geltend macht, fordert, dann muß bei Kapitalgesellschaften eine wirtschaftliche Identität gegeben sein, um den Verlustvortrag weiterhin nutzen zu können. Einen Wechsel dieser wirtschaftlichen Identität sieht der BFH dann als gegeben an, wenn "(...) eine Kapitalgesellschaft ihr wirtschaftliches und sachliches Substrat (...) ändert"^[108].

2. Rechtsprechungsänderung 1986

Diese, oben unter 1., geschilderte Rechtsprechung hat der BFH im Jahr 1986 aufgegeben^[109]. Die Personenidentität einer Kapitalgesellschaft hängt nunmehr nach der Rechtsprechung nur davon ab, daß ihre Zivilrechtsfähigkeit nicht erlischt. Das bisherige Merkmal der wirtschaftlichen Identität wird mit dem Hinweis aufgegeben, daß diese weder dem Wortlaut des Gesetzes zu entnehmen sei, noch aus dem Zweck des Gesetzes hervorgehe^[110].

Körperschaftsteuersubjekt ist im Rahmen des § 1 Abs.(1) Nr. 1 KStG die Körperschaft. Die Körperschaftsteuersubjektfähigkeit knüpft nur an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der Gesellschaft an. Diese ist aber von den Gesellschaftern, dem Geschäftsgegenstand oder anderem, unabhängig. Ausreichend für den Verlustübertrag ist hiernach, daß die Gesellschaft, die den Verlustabzug geltend macht, rechtlich identisch ist mit der, die den Verlust erwirtschaftet hat.

§ 3 Der § 8 Abs.(4) KStG

I. Entstehungsgeschichte, Motive, Intention

Der Wortlaut der Regelung nimmt nahezu wörtlich den Grundtenor der alten BFH-Rechtsprechung wieder auf^[111]. Hiernach war Voraussetzung für den Verlustabzug, daß neben der zivilrechtlichen auch die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft, die den Verlust geltend macht, mit der Gesellschaft, die den Verlust erwirtschaftet hatte, vorlag. In seinen beiden Entscheidungen aus dem Jahr 1958 und 1961 hat der BFH den Mantelkauf als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen und daher unter Bezug auf § 6 StAnpG, dem Vorläufer von § 42 AO, den Verlustabzug versagt. Hintergrund der Gestaltung sei wirtschaftlich betrachtet nichts anderes als die Übertragung des Verlustabzugs von einem Unternehmen auf ein anderes^[112]. Dies, so der BFH, ist aber nur dann anzunehmen, wenn die Mantelgesellschaft kein die Fortsetzung eines Betriebes ermöglichendes Betriebsvermögen mehr besitzt, und die Anteile ohne Berücksichtigung des Verlustabzugs wertlos sind und von einem Dritten höchstens zur Einsparung von Gründungskosten erworben werden^[113].

Der BFH führte in seinem Urteil vom 19. Dezember 1973^[114] an, daß ein Verlustabzug nach § 10d EStG zu versagen ist, "wenn

Seite 36

eine Kapitalgesellschaft ihre bisherigen Vermögenswerte im wesentlichen verloren hat und in dieser Lage neue Gesellschafter eintreten, überdies der Gesellschaft neue Mittel zuführen und sie wirtschaftlich neu beleben".

Diese Rechtsprechung hat der BFH 1986 in zwei Grundsatzurteilen aufgegeben^[115].

Zunächst erkannte der BFH in dem einen Urteil vom 29. Oktober 1986 den Verlustabzug für den Fall an, daß das Vermögen einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft übertragen wird, und anschließend die Muttergesellschaft den Namen der Tochter annimmt. Hier ist eine Anrechnung der von der Mutter erwirtschafteten Verluste auf die zukünftigen Gewinne aus dem übertragenen Betrieb der Tochter zulässig^[116].

In einem anderen Urteil vom 29. Oktober 1986 erweitert der BFH die Verlustabzugsmöglichkeit auch auf Fälle, in denen eine Kapitalgesellschaft ihre bisherigen Vermögenswerte im wesentlichen verloren hat und nach Zuführung von neuen Mitteln von neuen Gesellschaftern wiederbelebt wurde^[117]. Im Gegensatz zu seiner bisherigen Rechtsprechung führt der BFH aus, es sei aus § 10d EStG nur herauszulesen, daß die Person, die den Verlustabzug erwirtschaftet hat und die, die ihn geltend macht, identisch sein müssen. Die Personenidentität einer Kapitalgesellschaft sei rein nach zivilrechtlichen Aspekten zu beurteilen^[118]. Dieser Verlustabzug sei auch aus folgender Überlegung einer Gesellschaft zu gewähren, die den Geschäftsbetrieb einer anderen Gesellschaft übernimmt: Angenommen, die Gesellschaft, die den Verlust erlitten hat, deckt ihre stillen Reserven auf, so ist völlig unbestritten,

Seite 37

daß sie dann eine Verrechnung mit ihren früheren Verlusten geltend machen kann. Wenn sie aber stattdessen den Geschäftsbetrieb einer anderen Gesellschaft übernimmt, so wird diese Gesellschaft die stillen Reserven später irgendwann mitversteuern, ohne sich auf fehlende wirtschaftliche Identität berufen zu können^[119].

Mit diesen Urteilen war der Verlustabzug damit möglich geworden, solange die (Alt)Gesellschaft nicht wegen Vermögenslosigkeit gelöscht oder ihre Nichtigkeit rechtskräftig festgestellt wurde, da in diesen

Fällen ihre Zivilrechtsfähigkeit erlischt, und es damit an der notwendigen zivilrechtlichen Identität fehlt^[120].

In Folge dieser Rechtsprechungsänderung kam es zu einem umfangreichen Handel mit Kapitalgesellschaften, vor allem mit beschränkter Haftung, die über einen entsprechenden Verlustvortrag verfügten^[121]. Mit der Regelung des § 8 Abs. (4) KStG hat der Gesetzgeber nunmehr erstmalig selbst Stellung bezogen zum Problem des Mantelkaufs. Hierbei nimmt er deutlich Bezug auf die frühere Rechtsprechung, da er den Begriff der "wirtschaftlichen Identität" wiederaufnimmt und als Voraussetzung für einen zulässigen Verlustübertrag festschreibt. Im folgenden Unterpunkt soll diese Regelung näher betrachtet werden.

II. Struktur der Regelung

1. Gesetzssystematische Einordnung

Der Gesetzestext bereitet insofern Probleme, als in § 8 Abs.(4) Satz 1 KStG allgemein verlangt wird, eine Körperschaft

Seite 38

kann ihren Verlustabzug nur dann steuerlich geltend machen, wenn sie mit der Körperschaft, die den Verlust erlitten hat, wirtschaftlich identisch ist. In Satz 2 wird dann negativ definiert, wann insbesondere keine wirtschaftliche Identität anzunehmen ist, wobei nicht mehr von einer Körperschaft, sondern von einer Kapitalgesellschaft ausgegangen wird. Bevor in die nähere Interpretation der Tatbestandsmerkmale eingestiegen werden kann, ist zuerst das Verhältnis von Satz 1 zu Satz 2 zu klären.

1.1. Satz 2 als abschließende Regelung für

Kapitalgesellschaften

In diesem Zusammenhang wird einerseits vertreten, daß Satz 2 als lex specialis zu sehen ist, der die wirtschaftliche Identität bei der Kapitalgesellschaft abschließend regelt^[122]. Hiernach gilt Satz 1 für alle Körperschaften i.S.v. § 1 Abs.(1) KStG. Satz 2 dagegen regelt die wirtschaftliche Einheit nur für die Kapitalgesellschaften. Abgelehnt wird in diesem Zusammenhang, daß Satz 2 Regelbeispielcharakter hat. Damit wird ein Rückgriff auf Satz 1 abgelehnt, wenn nicht alle Voraussetzungen des Satzes 2 gegeben sind. Nach dieser Ansicht fehlt damit wirtschaftliche Identität bei einer Kapitalgesellschaft nur, wenn alle Voraussetzungen des § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG erfüllt sind.

1.2. Satz 2 als "Erläuternder Rechtssatz"

Andererseits wird vertreten, daß Satz 2 als Rechtssatz zu verstehen ist, der den in Satz 1 verwendeten Rechtsbegriff "wirtschaftliche Identität" näher umreißt und damit dessen Auslegung erst ermöglicht^[123]. Dieser Ansicht folgend ist Satz 2

Seite 39

als sogenannter erläuternder Rechtssatz im Sinne der Larenz'schen Methodenlehre anzusehen^[124]. Darunter ist ein Rechtssatz zu verstehen, der einen allgemein gehaltenen Ausdruck im Hinblick auf unterschiedliche Fallgestaltungen spezialisiert oder inhaltlich ausfüllt bzw. einen in anderen Rechtssätzen verwandten Begriff oder Typus näher umschreibt. Dies bedeutet für das Verhältnis dieser Rechtssätze untereinander, daß sie nicht isoliert nebeneinander stehen, sondern daß ein solcher Rechtssatz für sich allein genommen unvollständig ist und erst im Verbund mit anderen Rechtssätzen einen vollständigen Rechtssatz ergeben kann^[125].

So sieht auch Müller-Gatermann in Satz 2 die notwendige Erläuterung des Gesetzgebers zu dem in Satz 1

verwendeten unbestimmten Rechtsbegriff "wirtschaftliche Identität"^[126]. Satz 2 stellt hiernach die Umschreibung des Hauptanwendungsfalls dar und dient der Verdeutlichung des gesetzgeberischen Zwecks.

1.3. Stellungnahme

Meines Erachtens wird durch die Verwendung des Wortes "insbesondere" das Erläuternde, Beispielhafte der in Satz 2 gegebenen Definition klar. Überdies nimmt Satz 2 den bereits in Satz 1 verwendeten Begriff der "wirtschaftlichen Identität"

wieder auf und bezieht sich damit auf Satz 1. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist damit unter Beachtung des Satzes 2 zu interpretieren, der als erläuternder Rechtssatz anzusehen ist.

Eine extensive, das heißt ohne Beachtung des Satzes 2 vorgenommene Auslegung des Satzes 1 wäre weder mit dem Bestimmtheitsgrundsatz vereinbar, noch mit der Zielsetzung des

Seite 40

Gesetzgebers. Die in Satz 2 verwendeten Merkmale sind der Rechtsprechung vor 1986 zum Mantelkauf entnommen. Der Gesetzgeber will erkennbar mit dieser Regelung die früher bestehende Rechtslage wiederherstellen. Auch in der Gesetzesbegründung^[127] kommt dies zum Ausdruck, da auf die geänderte Rechtsprechung dort Bezug genommen wird, mit dem Hinweis, daß erst durch diese Änderung die Verlustvorträge von Körperschaften, vor allem Kapitalgesellschaften, veräußerbar und übertragbar geworden sind.

Die Verhinderung eben dieser Folgen der Rechtsprechungsänderung im Jahr 1986 ist das zentrale Anliegen des Gesetzgebers^[128]. Eine Anwendung des Satzes 1 nur für Personengesellschaften und des Satzes 2 für Kapitalgesellschaften ist damit abzulehnen. Eine sinnvolle Interpretation des Satzes 1 kann nur unter Beachtung und mit Hilfe des Satzes 2 erfolgen. Außerdem läßt eine Anwendung nur von Satz 2 auf Kapitalgesellschaften die Tatsache außer acht, daß vom Begriff Körperschaften auch Kapitalgesellschaften mitumfaßt sind.

1.4. Anwendungsbereich von Satz 1

Bei einer Interpretation des Satzes 2 als Regelbeispiel stellt sich dann aber die Frage, ob und wann Satz 1 einen eigenen Anwendungsbereich findet.

Hierfür kommen nach Hörger/Kemper nur Gestaltungen in Betracht, die zwar nicht rechtlich, aber in ihrem wirtschaftlichem Gehalt der in Satz 2 beschriebenen Gestaltung entsprechen^[129]. Das bedeutet, auch wenn - ohne den Wortlaut des Satzes 2 zu erfüllen - eine vom wirtschaftlichen Ergebnis

Seite 41

vergleichbare Konstellation vorliegt, ist der Verlustabzug zu versagen.

Auch Thiel^[130] sieht in Satz 2 den Hauptanwendungsfall, den sogenannten "Normalfall". Nach seiner Ansicht muß es dem Rechtsanwender aber möglich sein, den Begriff der wirtschaftlichen Identität weiter einzuschränken und den Verlustabzug auch zu versagen, wenn der Fall von dem Wortlaut des § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG nicht erfaßt wird.

Eine Anwendung von Satz 1 auf Fälle, die von den Tatbestandsmerkmalen des Satzes 2 nicht berührt werden, erscheint nach meiner Ansicht unter Verweis auf den Bestimmtheitsgrundsatz nicht möglich. Auch Thiel gibt zu, daß in diesem Zusammenhang Zurückhaltung geboten ist, damit der Gesetzestatbestand nicht völlig seine Konturen verliert^[131]. Hörger/Kemper führen hierzu aus, daß Satz 1 durchaus eine eigenständige Bedeutung zukommen kann, betonen jedoch zugleich, daß eine ufer- und

konturenlose Auslegung von Satz 1 unzulässig ist^[132]. Dies kann aber nur dann gewährleistet werden, wenn die Eckpfeiler der Regelung in Satz 2 - Einstellung des Geschäftsbetriebs, Gesellschafterwechsel, Wiederaufnahme eines Betriebs, Zuführung neuen Betriebsvermögens - zumindest in ihrem wirtschaftlichen Gehalt vorliegen. Mit anderen Worten kommt Satz 1 die Aufgabe zu, den in Satz 2 gesetzlich geregelten Merkmalen vergleichbare wirtschaftliche Gestaltungen zu erfassen. Immer aber müssen alle in Satz 2 genannten Tatbestandsmerkmale in ihrem wirtschaftlichen Gehalt erfüllt sein. Nur mit einer solch restriktiven Bestimmung des Anwendungsbereichs von Satz 1 kann eine völlig willkürliche und richterlich nicht überprüfbare Anwendung von Satz 1 vermieden werden.

Seite 42

So ist zum Beispiel eine von der zeitlichen Reihenfolge des Satzes 2 abweichende Gestaltung, die aber ansonsten alle Tatbestandsmerkmale verwirklicht, von Satz 1 erfaßt und führt damit zur Versagung des Verlustabzugs.

Unter Beachtung des Satzes 2 kann der Verlustabzug aber etwa in dem Fall nicht versagt werden, daß an einer Kapitalerhöhung sämtliche Altgesellschafter im Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligungsquote teilnehmen^[133]. In diesem Fall liegt zwar eine Übertragung von mehr als 75% der Anteile einer Gesellschaft vor, es findet aber kein Rechtsträgerwechsel statt^[134]. Dieser Beispielfall zeigt damit, daß auch bei all den in Satz 2 genannten Merkmalen nicht zwangsläufig der Verlustabzug zu versagen ist. Über das Erfordernis des Satzes 1, nach dem die wirtschaftliche Identität verloren gegangen sein muß, gelangt man in diesem Fall zur Erhaltung des Verlustabzugs. Eine solche Auslegung ist auch nach dem Wortlaut des Gesetzes möglich, da das Wort "insbesondere" die Möglichkeit offen läßt, auch bei Vorliegen aller in Satz 2 genannter Merkmale die Annahme der "wirtschaftlichen Identität" anzunehmen.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, daß Satz 2 als erläuternder Rechtssatz bei der Auslegung des Rechtsbegriffs wirtschaftliche Identität anzusehen ist. Ein eigenständiger Regelungsbereich von Satz 1 ist nur insofern anzunehmen, als bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit den in Satz 2 genannten Tatbestandsmerkmale vergleichbare Konstellationen vorliegen.

Seite 43

III. Zeitlicher Anwendungsbereich

Was den zeitlichen Anwendungsbereich von § 8 Abs.(4) KStG anbelangt, so gilt dieser auch für Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 1990, wenn die Rechtsgeschäfte, die zum Verlust der wirtschaftlichen Identität geführt haben, nach dem 23.6.1988 abgeschlossen worden sind (vgl. § 54 Abs. (6) KStG)^[135]. Welche Rechtsgeschäfte hier im Einzelfall für die zeitliche Festlegung ausschlaggebend sind, wurde nicht gesetzlich festgelegt.

Nach Streck/Schwedhelm^[136] kommt nur das der Anteilsübertragung zugrundeliegende schuldrechtliche Rechtsgeschäft in Betracht. Da die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs und die Zuführung von neuem Betriebsvermögen sich nicht notwendig in Form eines Rechtsgeschäfts vollziehe, könne nur der Erwerb der Anteile vom Gesetzgeber gemeint sein.

Nach dieser Ansicht scheidet also eine Anwendung von § 8 Abs.(4) KStG aus, wenn der Kaufvertrag über die Gesellschaftsanteile, bei der GmbH wegen § 15 Abs.(3) GmbHG in notarieller Form, vor dem 24.6.1988 abgeschlossen wurde. Die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs und die Zuführung neuen Betriebsvermögens kann nach diesem Zeitpunkt erfolgt sein.

Dem ist meines Erachtens zuzustimmen. Da nur die Anteilsübertragung zwingend in rechtsgeschäftlicher Form erfolgt, erscheint es mit Blick auf die Rechtssicherheit nur sinnvoll, auf dieses Rechtsgeschäft abzustellen^[137].

Sofern § 54 Abs.(6) KStG keine Anwendung findet, gilt § 8 Abs.(4) KStG erstmals für den

damit auch ein Verlustabzug im Veranlagungszeitraum 1990 versagt werden kann, wenn der Verlust der wirtschaftlichen Identität auf einem Vorgang beruht, der vor dem 23.6.1988 liegt, ist wiederum strittig.

Zum Teil wird in einem solchen Fall ein Versagen des Verlustabzugs für nicht zulässig erachtet, da sonst das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot unterlaufen wird, dem § 54 Abs.(6) KStG gerade Rechnung trägt^[138].

Dies wird von Krüger/Dornig^[139] mit dem Hinweis angezweifelt, daß der im Körperschaftsteuerbescheid festgestellte Verlustvortrag ab dem Kalenderjahr 1990 neu geprüft wird, unter Berücksichtigung der Kriterien des § 8 Abs.(4) KStG.

Meines Erachtens kann jedoch nicht durch die Neufeststellung des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags die Anwendung der neuen Grundsätze zum Mantelkauf bereits auf Gesellschaften angewendet werden, die vor dem 23.6.1988 erworben wurden, da insoweit der Bestandschutz der damals geltenden Rechtslage eine Anwendung dieser Grundsätze ausschließt. Denn zu dieser Zeit war nach der im Jahr 1986 geänderten Rechtsprechung ausreichend, um Personenidentität bei der Kapitalgesellschaft anzunehmen, daß die zivilrechtliche Identität gegeben ist^[140].

IV. Die Tatbestandsmerkmale

Im folgenden sollen die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs.(4) KStG näher betrachtet werden.

1. Die rechtliche und wirtschaftliche Identität

1.1. Nur negative Abgrenzung

Der Gesetzestext des § 8 Abs.(4) KStG verlangt für die Zulassung des Verlustabzugs "(...) bei einer Körperschaft, daß sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat."

1.1.1. Rechtliche Identität

Die "rechtliche Identität" ist als die Gleichheit des formalen Rechtsträgers anzusehen^[141].

1.1.2. Wirtschaftliche Identität

Der Begriff "wirtschaftliche Identität" ist aus sich heraus nicht erklärlich.

1.1.3. Verfassungsmäßigkeit

Fraglich erscheint damit zunächst die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift. Da § 8 Abs.(4) KStG eine Eingriffsnorm darstellt, mit der die Rechte der Kapitalgesellschaft auf Nutzung des ihr rechtlich zustehenden Verlustvortrags beschränkt werden, muß nach dem Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung ein hinreichend bestimmter oder zumindest bestimmbarer Tatbestand vorliegen^[142]. Sollte der Begriff der "wirtschaftlichen Identität" nicht mit hinreichender Bestimmtheit festlegbar sein, ist dieser Rechtsbegriffs als verfassungswidrig einzustufen^[143]. Eine freie Inhaltsgebung der Rechtsbegriffe ist damit bei verfassungskonformer Auslegung der Vorschrift nicht zulässig. Nur durch Satz 1 allein ist die erforderliche Bestimmtheit nicht gegeben. Möglich wird eine Auslegung aber durch Einbeziehung der Zielsetzung des Gesetzgebers, nach der § 8 Abs.(4) KStG

als Korrektur der geänderten Rechtsprechung die frühere Rechtslage wiederherstellen soll^[144]. Damit sind die Grundsätze der bisherigen BFH-Rechtsprechung zu diesem Themenbereich zu beachten (v.a. E 15.2.1966 I 112/62, E 17.5.1966 I 141/63 und E 19.12.1973 I R 137/71).

Weiterhin hat der Gesetzgeber in § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG nach seinen eigenen Worten den sog. Hauptanwendungsfall der inhaltlichen Festlegung der wirtschaftlichen Identität beschrieben^[145]. Wirtschaftliche Identität liegt nach diesem Gesetzestext "insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als drei Viertel der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnimmt."

Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung steht also nicht in Zweifel, da zur näheren Bestimmung des Merkmals "wirtschaftliche Identität" die frühere Rechtsprechung zu diesem Punkt herangezogen werden kann, sowie die Regelung des Satzes 2, die, wie nachfolgend gezeigt wird, einzelne Punkte dieser alten Rechtsprechung wiederaufgreift. Nachfolgend sollen die Eckpfeiler dieser früheren Rechtsprechung nochmals vertieft aufgezeigt werden.

1.2. Analyse der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur wirtschaftlichen Identität

In seinen Entscheidungen vom 15. Februar 1966 und vom 17. Mai 1966^[146] lehnte der BFH den Verlustabzug mit der Begründung ab, es handele sich vor und nach dem Mantelerwerbsgeschäft um unterschiedliche Steuersubjekte, es liege damit keine wirtschaftliche Identität vor. Aus dem Wortlaut von § 10d EStG

und dem Sinn und Zweck des Verlustabzugs folge, daß zwischen dem Steuerpflichtigen, der den Verlust erlitten hat und demjenigen, der ihn geltend machen will, Personengleichheit bestehen müsse. Hierzu reiche eine bürgerlich rechtliche Personengleichheit nicht aus^[147].

Die den Verlust geltend machende Kapitalgesellschaft müsse mit der verlusttragenden Gesellschaft auch wirtschaftlich identisch sein. Bei **Wegfall der Geschäftsgrundlagen** einer Kapitalgesellschaft und **Änderungen des persönlichen und sachlichen Substrats** könne nicht von einer wirtschaftlichen Identität im Sinne von § 10d EStG ausgegangen werden.

Der BFH stellt in seiner Urteilsbegründung auch darauf ab, daß bereits die bürgerlichrechtliche Rechtspersönlichkeit an das Bestehen eines Geschäftsbetriebs und eines ins Gewicht fallenden Vermögens geknüpft ist^[148]. Liegen diese Merkmale nicht vor, stellt die Unternehmung, so der BFH, nur noch eine zur Abwicklung notwendige, im Hinblick auf eine wirtschaftliche Betätigung aber bedeutungslose Form dar.

Im einzelnen führt der BFH aus, daß im konkret geprüften Fall eine Anwendung des § 10d EStG deshalb nicht in Frage kommt, da die wirtschaftlichen Impulse sämtlich von den neu eingetretenen Gesellschaftern ausgingen, indem diese einen bereits laufenden gewinnbringenden Geschäftsbetrieb in die schon bestehende abwicklungsreife GmbH eingebracht haben^[149].

Damit erfordert die Anwendung des § 10d EStG, daß nicht durch **neu eintretende Gesellschafter** unter **Zuführung neuen**

Vermögens die Zweckbestimmung und Organisation der Unternehmung völlig anders gestaltet wird^[150]. Trotz des Verbleibens der bisherigen Gesellschafter in der GmbH ist keine wirtschaftliche Identität anzunehmen, wenn diese Gesellschafter nichts zur Umgestaltung der Gesellschaft beigetragen haben,

sondern alle Umgestaltungsmaßnahmen und die Impulse hierfür von den neuen Gesellschaftern ausgingen.

Mit dieser Rechtsprechung setzt sich der BFH darüber hinweg, daß es sich bei der GmbH grundsätzlich um eine eigene Rechtsperson handelt, die unabhängig von ihren Gesellschaftern zu beurteilen ist. Als Begründung wurde hier angeführt, der eindeutig erkennbare Gesetzeszweck des § 10d EStG (vgl. oben § 2 Personenbezogenheit des Verlustabzugs) könne nur mit einer solchen Auslegung umgesetzt werden^[151].

Im Urteil vom 17. Mai 1966^[152] erweiterte der BFH seine Rechtsprechung insofern, als er ausführte, auch der Erhalt gewisser immaterieller Werte - so etwa das Fortführen von Beziehungen zur gleichen Kundschaft wie zuvor und Tätigkeit im gleichen Geschäftszweig - sei nicht ausreichend, eine wirtschaftliche Verbindung zwischen beiden Gesellschaften, also der beendeten und der neu begründeten, anzunehmen. Allerdings ist in diesem Fall zu beachten, daß sämtliche alten Gesellschafter ausgeschieden waren, und die Gesellschaft von einem neuen Gesellschafter weitergeführt wurde. Begründet wird diese Haltung damit, es handele sich bei diesen immateriellen Werten um ihrer Art nach unsichere und daher nicht bilanzierbare Werte. Diese Nichtbilanzierbarkeit war hier aber nur deshalb anzunehmen, weil der Firmenwert etc. nach Feststellung der Vorinstanz keinen Niederschlag im Kaufpreis gefunden hatte^[153].

Seite 49

1.2.1. Verlustabzug zugelassen

In einer Entscheidung aus dem Jahr 1973^[154] hat der BFH den Verlustabzug zugelassen. Hier machte eine AG den Verlustabzug geltend, nachdem neue Aktionäre den bisherigen Geschäftsbetrieb eingestellt und nach Zuführung von Darlehen die AG in ein Beteiligungsunternehmen umstrukturiert hatten. Der BFH ging in diesem Fall von Personenidentität i.S.v. § 10d EStG aus. Die Umstellung des Unternehmens durch neue Gesellschafter - hier von der Herstellung bestimmter Erzeugnisse auf die Beteiligung an Unternehmen, die diese Erzeugnisse herstellen - beseitige die Personengleichheit nicht. Im weiteren führt der BFH aus, daß nur dann, wenn eine Kapitalgesellschaft ihre bisherigen Vermögenswerte im wesentlichen verloren hat und in dieser Lage neue Gesellschafter eintreten, eine der Liquidation und Neugründung vergleichbare Lage anzunehmen sei. Dies gelte vor allem dann, wenn der Gesellschaft in dieser Situation von den Neugesellschaftern neue Mittel zugeführt werden und sie wirtschaftlich neu belebt werde^[155].

Im Urteil wird weiter ausgeführt, daß vorliegend zwar die Gesellschaft zum Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels in finanziellen Schwierigkeiten steckte (den Gläubigern wurde die Zahlungseinstellung mitgeteilt), daß aber deshalb noch lange nicht zwangsläufig von Vermögenslosigkeit der Gesellschaft gesprochen werden könne.

Das beklagte Finanzamt hatte hier vorgetragen, eine Vermögenslosigkeit sei deshalb anzunehmen gewesen, weil der Vergleich des Vermögens und des Aktienkaufpreises (der Neugesellschafter) ergibt, daß die Neugesellschafter ein Mehrfaches des Vermögenswertes zahlten, und dieser Mehrpreis seine Grundlage ausschließlich im Verlustvortrag findet.

Seite 50

In diesem Zusammenhang stellt der BFH aber ausdrücklich fest, daß der Verlustabzug durchaus in die Kaufpreisgestaltung mitaufgenommen werden kann^[156]. Entscheidend hingegen war vorliegend, daß die Gesellschaft zum Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels wesentliche Vermögenswerte besessen hat, welche die Verbindlichkeiten überstiegen haben. Im konkreten Fall betrug das Verhältnis des Grundkapitals zum Verlustvortrag 3.000 000 DM zu 1.408 754 DM, also 2 zu 1. Der BFH ging bei dieser Sachlage davon aus, daß das Unternehmen noch genügend Vermögen besitzt, um aus eigener Kraft zu überleben.

1.2.2. Zusammenfassung

Zusammenfassend bedeutet diese Rechtsprechung, daß eine Anwendung des § 10d EStG dann abzulehnen ist, wenn alle Geschäftsgrundlagen einer GmbH fortfallen und nach Übernahme der Geschäftsanteile durch neue Gesellschafter die Gesellschaft neu gestaltet wird. Dies ist auch anzunehmen, wenn zwar ein oder einige Altgesellschafter in der GmbH verbleiben, die gesamte Initiative aber von neu eintretenden Gesellschaftern ausgeht.

Ebenso gilt dies, wenn alle Gesellschafter ausscheiden, und die Gesellschaft mit ausschließlich neuen Gesellschaftern ihre ursprüngliche Unternehmung fortführt.

Entscheidend ist aber für die Rechtsprechung nicht ein Gesellschafterwechsel und die Änderung des Tätigkeitsbereichs gewesen. Ausschlaggebend war jeweils für die Versagung des Verlustabzugs, daß die Gesellschaft vermögenslos war. Über diese von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien hinaus, hat der Gesetzgeber nunmehr in § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG weitere Kriterien bestimmt, bei deren Vorliegen wirtschaftliche Identität insbesondere nicht anzunehmen ist. Diese

Seite 51

Tatbestandsmerkmale sollen im folgenden näher betrachtet werden.

2. Die Einstellung des Geschäftsbetriebs

2.1. Nur mittelbares Tatbestandsmerkmal

Die Einstellung des Geschäftsbetriebs wird nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt. Durch die Formulierung "Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs" in § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG ergibt sie sich jedoch mittelbar^[157].

Mit diesem Tatbestandsmerkmal sollte eine Abgrenzung von Sanierung und Mantelkauf ermöglicht werden^[158]. Denn eine echte Sanierung ist, wie auch der Mantelkauf, oft mit der Zuführung erheblicher neuer Mittel und dem Ausscheiden bzw. Neueintritt von Gesellschaftern verbunden. Die Entscheidung, ob ein Mantelkauf oder eine Sanierung vorliegt, ist dann im Einzelfall danach zu treffen, ob der Geschäftsbetrieb bereits eingestellt war^[159], dann Mantelkauf, oder nur unterbrochen war, dann Sanierung. Bei der Sanierung wird der Geschäftsbetrieb entweder gar nicht eingestellt oder nur kurzzeitig unterbrochen.

Rein begrifflich führt auch eine Betriebsunterbrechung zum Ruhen des Betriebs. Die "Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs" im Sinne von § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG ist damit auch bei der Betriebsunterbrechung möglich, soll aber von diesem nicht erfaßt werden.

Seite 52

2.2. Abgrenzung Betriebseinstellung zu -unterbrechung

Die Betriebsunterbrechung ist im Unterschied zur Betriebseinstellung dadurch gekennzeichnet, daß von Anfang an nach den äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich ist, daß die werbende Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufgenommen wird^[160].

Die Betriebseinstellung dagegen ist dahingehend zu definieren, daß das Unternehmen endgültig aufgehört hat, werbend tätig zu sein^[161].

Eine solch enge Auslegung des Begriffs Betriebseinstellung ermöglicht die Annahme, daß auch ein Stillstand des Gewerbebetriebs, etwa im Zuge von Sanierungsmaßnahmen, nicht zwangsläufig zur

Annahme der Einstellung des Gewerbebetriebs führt. Vielmehr ist der Schluß zulässig, es handele sich lediglich um eine Betriebsunterbrechung.

In einem BMF-Schreiben^[162] zu dieser Thematik vertritt die Verwaltung ebenso die Ansicht, eine Betriebseinstellung sei erst dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft im wirtschaftlichen Ergebnis aufgehört hat, werbend tätig zu sein.

Von Hörger/Kemper^[163] wird in diesem Zusammenhang vertreten, es komme nicht darauf an, ob wesentliche Betriebsgrundlagen des alten Betriebs bei der Wiederaufnahme noch vorhanden sind oder nicht. Sie verstehen die Wiederaufnahme, sowie die der Wiederaufnahme vorausgehende Einstellung des Geschäftsbetriebs im Rahmen von § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG rein tätigkeitsbezogen. Das Betriebsvermögen ist nach dieser Ansicht nur bei der

Seite 53

Ermittlung der Relation von zugeführtem zu vorhandenem Betriebsvermögen von Bedeutung.

Zu überlegen ist auch, ob die gleichen Grundsätze anzuwenden sind, wie sie im Rahmen des § 16 EStG entwickelt wurden^[164]. Hiernach gilt der Betrieb dann als eingestellt, wenn alle vorhandenen stillen Reserven realisiert werden. Werden aber wesentliche Betriebsgrundlagen und stille Reserven ohne Realisierung in den neuen Betrieb überführt, so ist nicht von einer Betriebseinstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs auszugehen.

Der engen Auslegung des Begriffs "Einstellung des Geschäftsbetriebs" ist meiner Ansicht nach der Vorzug zu geben. Die Betriebseinstellung erfordert die endgültige Einstellung jeder werbenden Tätigkeit der Gesellschaft. Die Gefahr, echte Sanierungsvorgänge mit der wirtschaftlich unerwünschten Versagung des Verlustabzugs zu behindern, erscheint bei dieser Auslegung am wenigsten zu bestehen.

2.2.1. Abwicklung der Gesellschaft

Im Einzelfall bereitet dennoch die Abgrenzung, ob ein wirklicher Stillstand des Unternehmens oder aber nur eine kurzzeitige Unterbrechung vorliegt, Schwierigkeiten. So stellt sich die Frage, ob die bloße Abwicklung noch ausstehender Forderungen und Verbindlichkeiten die Annahme rechtfertigt, eine Einstellung des Gewerbebetriebs liege noch nicht vor.

Hierzu wird von Seite der Verwaltung vertreten, diese reine Abwicklungstätigkeit stünde grundsätzlich nicht der Annahme einer Betriebseinstellung entgegen. Der Geschäftsbetrieb ist hiernach auch dann eingestellt, wenn im Rahmen einer Liquidation noch Forderungen oder Verbindlichkeiten abge-

Seite 54

wickelt werden^[165]. Nach dieser Auffassung steht die Abwicklung des Geschäfts, also die Veräußerung der zum Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter, die Einziehung von Außenständen und die Tilgung von Verbindlichkeiten, gedanklich nach der Einstellung des Geschäftsbetriebs bzw. dem Entschluß hierzu^[166]. Die Einstellung des Geschäftsbetriebs bildet danach den ersten Akt der Betriebsaufgabe, an den sich die Abwicklung des Geschäfts anschließt^[167].

Die Einziehung der Außenstände und die Tilgung der Verbindlichkeiten im Rahmen der Abwicklung sind dem Entschluß zur Betriebseinstellung nachfolgende Maßnahmen und daher für die Beurteilung, ob eine Betriebseinstellung vorliegt, im Prinzip unerheblich^[168].

2.2.2. Konkurs- und Vergleichsverfahren

Weiterhin stellt sich die Frage, ob erst die Eröffnung des Konkurs- oder Vergleichsverfahrens die Einstellung des Geschäftsbetriebs zur Folge hat oder ob schon vorher von der Einstellung ausgegangen

werden muß.

Die Verwaltung vertritt hierzu die Ansicht, daß ein Konkurs- oder Vergleichsverfahren nicht zwingend erforderlich ist, um das Tatbestandsmerkmal "Betriebseinstellung" anzunehmen^[169]. Damit stellt sich aber die Frage, ob der Umkehrschluß zwingend ist, immer bei Eröffnung des Konkurs- bzw. Vergleichsverfahrens eine Betriebseinstellung annehmen zu müssen.

In der Literatur wird hierzu vertreten, daß bei einem Konkursverfahren die Einstellung des Geschäftsbetriebs anzunehmen

Seite 55

ist, da das Konkursverfahren darauf zielt, die Unternehmenssubstanz zu verwerten und damit zwangsläufig die Abwicklung des Unternehmens mit sich bringt. Hinter dem Vergleichsverfahren dagegen steht die Absicht, das Unternehmen zu retten. Die Einstellung des Betriebs ist in diesen Fällen daher erst anzunehmen, wenn das Vergleichsverfahren gescheitert ist^[170]. Nach Ansicht der Verwaltung rechtfertigt jedoch auch die Eröffnung eines Konkursverfahrens nicht zwingend die Annahme der Einstellung des Geschäftsbetriebs. So kommt in einem BMF-Schreiben vom 4.10.1991 zum Ausdruck, daß nicht nur nach Eröffnung des Vergleichsverfahrens, sondern auch nach Eröffnung des Konkursverfahrens eine Sanierung des Unternehmens als Ziel des Verfahrens in Betracht kommt^[171]. Die Eröffnung des Konkursverfahrens darf damit nicht grundsätzlich zur Versagung des Verlustabzugs führen. In Fällen, in denen das Konkursverfahren zu der Sanierung des Unternehmens führt, ist keine Einstellung des Geschäftsbetriebs anzunehmen.

2.2.3. Änderung der Geschäftstätigkeit

Auch in den Fällen der bloßen Änderung der Geschäftstätigkeit ist nicht zwangsläufig von einer Betriebseinstellung auszugehen. So wird auch von der Verwaltung betont, das Tätigwerden auf einem anderen Gebiet bedeute keine Einstellung des Geschäftsbetriebs^[172].

Nach Müller-Gatermann muß die Änderung der Unternehmenspolitik nicht einmal in Zusammenhang mit einer Sanierung stehen, da die Substanz des Unternehmens trotz einer Änderung der Geschäftstätigkeit durchaus gesund sein kann^[173].

Seite 56

Auch Hörger/Kemper betonen, daß mit diesem Hinweis der Verwaltung klargestellt ist, daß der Verlust nicht am jeweiligen Geschäftsgebiet hängt, sondern am Unternehmen^[174].

2.2.4. Betriebsverpachtung

Im weiteren stellt sich die Frage, wie die Verpachtung des Geschäftsbetriebs im ganzen zu beurteilen ist. Nach Ansicht der Literatur ist in diesem Fall nicht von einer Einstellung des Gewerbebetriebs auszugehen^[175].

Nach Ansicht des BFH^[176] ist in diesen Fällen nur dann von einer Betriebseinstellung auszugehen, wenn diese erklärt wird. Die Betriebsverpachtung allein, also ohne eine Aufgabeerklärung, stellt nur eine Unterbrechung des Gewerbebetriebs dar. Auch nach Ansicht der Verwaltung ist der Geschäftsbetrieb nicht eingestellt, wenn er ungeteilt verpachtet wird^[177].

2.2.5. Zusammenfallen von Verpachtung und Änderung des

Geschäftsbetriebs

Problematisch wird jedoch die Frage der Betriebsunterbrechung in Fällen, in denen die Änderung des

Geschäftsbetriebs und die Verpachtung des bisherigen Betriebs zusammenfallen. In solchen Fällen wird wohl anhand der bisherigen Rechtsprechung des BFH auf die objektive Möglichkeit zur Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit durch den bisherigen Betriebsinhaber oder einen Gesamtrechtsnachfolger abzustellen sein^[178].

Der BFH hat ausgeführt, daß eine Betriebsunterbrechung dann anzunehmen ist, wenn "objektiv die im wirtschaftlichen Eigentum des bisherigen Betriebsinhabers verbleibenden ... Wirtschaftsgüter es erlauben, die unterbrochene betriebliche

Seite 57

Tätigkeit wieder aufzunehmen." Weiterhin stellt die Rechtsprechung auf die subjektive Absicht, den Betrieb wieder aufzunehmen oder nicht, ab^[179]. Da - wie oben (vgl. 2.4.) dargestellt - die Änderung des Geschäftsbetriebs allein nicht ausreicht, eine Betriebseinstellung anzunehmen, ist dies ebenso zu beurteilen, wenn diese Änderung mit der Verpachtung zusammenfällt. Ein anderes Ergebnis ist sicherlich dann anzunehmen, wenn eine positive Aufgabeerklärung erfolgt oder die verpachteten Wirtschaftsgüter für sich betrachtet objektiv eine Wiederaufnahme des früheren oder eines anderen Betriebs nicht möglich erscheinen lassen. Solange keine Aufgabeerklärung abgegeben wurde, gilt auch das Innehaben eines verpachteten Betriebs als Ausüben einer gewerblichen Tätigkeit^[180]. Eine Änderung der Tätigkeit führt nicht zu einer Aufgabe des Gewerbebetriebs.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, daß die Betriebseinstellung nicht an bestimmten Merkmalen feststellbar ist. Vielmehr bedarf es im Einzelfall der Überprüfung, ob die frühere Unternehmung endgültig aufgehört hat, werbend tätig zu sein und nicht mehr am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Unternehmung ist in diesem Zusammenhang nicht als eine bestimmte Tätigkeit auf einem Geschäftsgebiet zu verstehen, sondern umfaßt das Unternehmen in seiner wirtschaftlichen Gesamtheit.

3. Übertragung von mehr als 3/4 der Anteile an einer

Kapitalgesellschaft

3.1. Bestimmung des Begriffs "Anteile"

Anteile in diesem Zusammenhang sind Aktien und GmbH-Anteile. Sie gewähren ihren Inhabern alle Mitgliedschaftsrechte und

Seite 58

repräsentieren einen nominellen Anteil an dem in der Satzung festgelegten Grundkapital oder Stammkapital (vgl. §§ 9 AktG, 14 GmbHG i.V.m. den §§ 6,7 AktG, 5 GmbHG).

3.1.1. Nennkapital oder Gesellschafterrechte

Es stellt sich grundsätzlich die Frage, ob mit Anteil nur die Beteiligung am Nennkapital oder auch an den Gesellschafterrechten, hier insbesondere das Stimmrecht, gemeint ist.

Nennkapital ist das in Wertpapierform ausgegebene Kapital einer Gesellschaft. Nicht unbedingt übereinstimmen muß die Beteiligung an diesem Nennkapital und die Beteiligung an den Gesellschafterrechten. In Einzelfällen treten hier abweichende Sondervereinbarungen auf. So fallen Stimmrecht und Beteiligung am Nennkapital bei der Ausgabe stimmrechtsloser Vorzugsaktien nach § 12 Abs.(1) Satz 2 AktG oder bei Festlegung des Stimmrechts in der GmbH abweichend von § 47 Abs.(2) GmbHG auseinander.

Der Begriff "Anteile" bedarf daher der Auslegung. Vom Gesetzgeber wird der Begriff "Anteile" im Rahmen des § 17 EStG legal definiert. Hiernach umfaßt er Aktien, GmbH-Anteile, Genußscheine,

ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen^[181]. Im Zusammenhang mit § 8 Abs.(4) KStG wird der Begriff "Anteile" überwiegend als nominaler Anteil am Nennkapital ausgelegt^[182]. Auch die Finanzverwaltung bezieht die Anteile in diesem Zusammenhang nur auf das Nennkapital^[183]. Allerdings kommt in einem Erlaß des BMF^[184] zum Ausdruck, daß auch ohne Übertragung von 75% der Anteile ein Verlustabzug zu versagen ist, wenn mehr als 75% der Stimmrechte übertragen

Seite 59

werden. Zu diesem Ergebnis gelangt die Verwaltung aber nicht über die Anwendung des Satzes 2, sondern des Satzes 1 auf solche Gestaltungen.

Unter dem Begriff "Anteile" wäre demnach der nominelle Anteil am Nennkapital zu verstehen. Die reine Kapitalbeteiligung ist maßgeblich, ohne Berücksichtigung von abweichenden Sondervereinbarungen hinsichtlich der Gesellschafterrechte^[185].

Dagegen vertritt Thiel die Ansicht, ausschlaggebend sei in diesem Fall das Stimmrecht^[186]. Entscheidend seien für den Verlustabzug die Beherrschungsverhältnisse innerhalb der Gesellschaft. Daher müsse auch auf die wirklichen Verhältnisse innerhalb der Gesellschaft Bezug genommen werden. Daher sei in diesem Zusammenhang an die Stimmrechte anzuknüpfen.

Meines Erachtens erscheint die Annahme des Begriffs "Anteile" als der **nominelle Teil am Nennkapital** überzeugender. Eine Berücksichtigung von abweichenden Vereinbarungen ist über § 8 Abs.(4) Satz 1 KStG möglich. Ferner ist einer einheitlichen Definition des Begriffs "Anteile" der Vorzug zu geben.

3.1.2. Bezugsrechte und Genußscheine

Weiterhin problematisch erscheint, ob Bezugsrechte und Genußscheine zu den Anteilen im Sinne von § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG zu rechnen sind.

Der Begriff des **Genußrechts** ist im Gesetz nicht definiert. Er wird aber in § 160 und § 221 AktG erwähnt. Allgemein liegt ein Genußrecht vor, wenn einem Nichtgesellschafter typische gesellschaftsrechtliche Vermögensrechte, insbesondere Anteile am Gewinn und am Liquidationserlös eingeräumt werden^[187]. Der

Seite 60

BFH hat in einem Urteil vom 19. Januar 1994^[188] klargestellt, daß das Genußrecht ein Gläubigerrecht und kein Mitgliedschaftsrecht ist. Ein Genußrecht beinhaltet damit niemals Verwaltungsrechte, sondern nur Vermögensrechte. Genußscheine nehmen damit nur eine aktienähnliche Position ein, da die Inhaber von Genußscheinen zwar am Gewinn der Gesellschaft beteiligt sind, aber keine Eigentümerrechte haben, wie Aktionäre. Im Gegensatz zu Aktien weisen Genußscheine eine festgesetzte Laufzeit aus und werden bei Ablauf zum Nennbetrag eingelöst^[189].

Bezugsrecht ist das Recht eines Aktionärs, bei einer Kapitalerhöhung einen seinem bisherigen Anteil am Grundkapital entsprechenden Teil junger Aktien erwerben zu können (vgl. § 186 AktG). Bei einer Kapitalerhöhung von DM 10 auf DM 15 Millionen muß den Aktionären zum Beispiel auf zwei alte eine junge Aktie angeboten werden. Die Hauptversammlung kann allerdings mit qualifizierter Mehrheit das Bezugsrecht ausschließen. Das Bezugsrecht ist handelbar. Es wird zu einem eigenen Kurs an der Börse gehandelt^[190].

Zum Teil wird eine Berücksichtigung von Genußscheinen und Bezugsrechten im Zusammenhang mit dem Begriff "Anteile" abgelehnt. Zur Begründung wird angeführt, daß diese weder Stimmrechte gewähren noch Anteile am gezeichneten Kapital vermitteln^[191]. Mit eben dieser Begründung wird auch

eine Berücksichtigung des verdeckten Nennkapitals (z.B. kapitalersetzende Darlehen) abgelehnt^[192], obwohl es in der

Seite 61

Gliederungsrechnung steuerrechtlich wie Nennkapital behandelt wird^[193].

Müller-Gatermann^[194] hingegen vertritt die Ansicht, eine Berücksichtigung der Bezugsrechte sei im Rahmen des § 8 Abs.(4) Satz 1 KStG durchaus zu überlegen, nur der Hauptanwendungsfall des Satzes 2 sei hier nicht einschlägig. Auch hinsichtlich der Genußrechte und dem sogenannten verdeckten Nennkapital scheint Müller-Gatermann zu einer Berücksichtigung zu tendieren, da diese Anteile in mancherlei Beziehung dem gezeichneten Kapital vergleichbar seien. Denn in Verlustphasen einer Kapitalgesellschaft würden nicht nur die Rücklagen und das gezeichnete Kapital aufgezehrt, sondern die Gesellschafter können auch hinsichtlich ihres Genußrechtkapitals und des verdeckten Nennkapitals "wegen der nachrangigen Befriedigungsmöglichkeit leer ausgehen"^[195].

Stellungnahme

Meiner Ansicht nach ist in diesem Zusammenhang jedoch weniger auf die Vergleichbarkeit hinsichtlich des Risikos abzustellen, als vielmehr darauf, ob solche Anteile vergleichbare Einwirkungsmöglichkeiten auf die Gesellschaft beinhalten, wie die Beteiligung am Nennkapital. Denn hinter dem Verlustabzug steht immer das Erfordernis der wirtschaftlichen Identität, die mit der persönlichen Identität eng verknüpft ist. Wenn also die "Anteile" wirtschaftliche Einflußnahme auf die Gesellschaft ermöglichen, ist eine Veräußerung dann schädlich, wenn sie zu einer Beteiligungsänderung von mehr als 75% der Gesellschaft führt. Aus dieser Eigenständigkeit heraus ist meines Erachtens das Bezugsrecht unter den Begriff "Anteil" zu subsumieren, da bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Bezugsrecht eine bestimmte Form der Anteile ist.

Seite 62

In diesem Sinne hat auch der BFH im Rahmen von § 17 EStG entschieden, da er hier zu den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auch die Bezugsrechte auf GmbH-Geschäftsanteile gerechnet hat^[196]. Das Bezugsrecht wird hier als ein von der Substanz der alten Aktie abgespaltenes Recht betrachtet^[197].

Hinsichtlich der Bezugsrechte, die nach diesem Ergebnis zu den Anteilen gehören, stellt sich die Frage, ob jede Übertragung von Bezugsrechten hier erfaßt werden soll.

Meiner Ansicht nach kann nur die Übertragung von Bezugsrechten im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile aufgrund dieser Bezugsrechte als Übertragung im Rahmen des § 8 Abs.(4) KStG gewertet werden^[198]. Diese Konsequenz ist aus meiner Sicht deshalb zwingend, da nur bei gleichzeitiger Ausgabe von Neuanteilen eine Veränderung der bisherigen Beteiligungsverhältnisse möglich erscheint.

Was die Genußrechte angeht, so sind diese nicht als Mitgliedschaftsrechte einzustufen. Daher umfaßt meines Erachtens der Begriff "Anteile" in § 8 Abs.(4) KStG nicht auch die Genußrechte. Denn im Rahmen der Feststellung der Zulässigkeit des Verlustabzugs kommt es nur auf die Anteile an der Gesellschaft an, die eigentümerähnliche Einwirkungsrechte beinhalten.

Fußnoten:

^[104] BFH U.v. 8.1.1958 I 131/57, BStBl. III 1985, S. 97.

^[105] BFH U.v. 8.1.1958 I 131/57, BStBl. III 1985, S. 99.

^[106] BFH U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 289.

^[107] BFH U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 291.

- [108] BFH U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 290.
- [109] BFH U.v. 29.10.1986 I R 318-319/83, BFHE 148, S. 158.
- [110] BFH U.v. 29.10.1986 I R 318-319/83, BFHE 148, S. 161.
- [111] Vgl. oben SS 1 III: BFH U.v. 8.1. 1958 I 131/57, BStBl. III, S. 97 und U.v. 27.9.1961, BStBl. III 1961 I 6/60 U, S. 540 und U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III, S. 289 und U.v.17.5.1966 I 141/63, BStBl. III 1966, S. 513.
- [112] BFH U.v. 27.9.1961 I 6/60 U, BStBl. III 1961, S. 541; Langel/de Schmidt, Wpg 71, S. 525.
- [113] BFH U.v. 27.9.1961 I 6/60 U, BStBl.III 1961, S. 541.
- [114] BFH U.v. 19.12.1973 I R 137/71, BStBl. II 1974, S. 181.
- [115] Urteile v. 29.10.1986 I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 308 und I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 310.
- [116] BFH U.v. 29.10.1986 I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 308.
- [117] BFH U.v. 29.10.1986 I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 310.
- [118] BFH U.v. 29.10.1986 I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 309.
- [119] BFH U.v. 29.10.1986 I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 310.
- [120] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 15.
- [121] Meyding, Mantel-GmbH, S. 174.
- [122] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 156.
- [123] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 542; ebso. Crezelius in Vortrag 12.-14.06.1995 mit dem Thema "Gesellschafts- und steuerrechtliche Systematik der Personen- und Kapitalgesellschaft"; Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 19; Dieterlen in Lademann, SS 8 KStG RNr. 328.
- [124] Larenz, Methodenlehre, S. 258 f..
- [125] Larenz, Methodenlehre, S. 260.
- [126] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 598.
- [127] BT-Drs. 11/2157, S. 171.
- [128] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 19; Stahl, KÖSDI 1988, S. 7457.
- [129] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 20.
- [130] Thiel, GmbHR 1990, S. 226.
- [131] Thiel, GmbHR 1990, S. 227.
- [132] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 542.
- [133] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 542.
- [134] A.A. Achenberg in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, SS 8 KStG Anm.107g und 107h.
- [135] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 15.
- [136] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 157.
- [137] A.A. Meyding, Mantel-GmbH, S. 201 unter Verweis auf den Wortlaut "Rechtsgeschäfte".
- [138] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 158; Singbartl/Dötsch/Hundt, DB 1988, S.1770.
- [139] Krüger/Dornig, Stbg.1988, S. 363.
- [140] Vgl. hierzu oben SS 2 III 2., S. 33.
- [141] Roser, DB 1994, S. 1213.
- [142] Roser, DB 1994, S. 1213.
- [143] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 598; Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 542.
- [144] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 542.
- [145] BT-Drucks. 11/2157, S. 171.

- [146] U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III, S. 289; U.v. 17.5.1966 I 141/63, BStBl. III, S. 513.
- [147] Langel/de Schmidt, Wpg 71, S. 529.
- [148] BFH U.v. 15.2.66 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 290.
- [149] BFH U.v. 15.2.66 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 291; vorliegend wurde ein neuer Geschäftsbetrieb aufgenommen und der Sitz verlegt. Die späteren Gewinne basierten ausschließlich auf diesem neuen Geschäftsbetrieb.
- [150] BFH U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 290.
- [151] BFH U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 291.
- [152] BFH U.v. 17.5.1966 I 141/63, BStBl. III 1966, S. 513.
- [153] BFH U.v. 17.5.1966 I 141/63, BStBl. III 1966, S. 514.
- [154] BFH U.v. 19.12.1973 I R 137/71 BStBl. II 1974, S. 181; Vorinstanz FG Düsseldorf, Bespr. Langel/de Schmidt, Wpg 1971, S. 525, 531.
- [155] BFH U.v. 19.12.1973 I R 137/71, BStBl. II 1974, S. 181.
- [156] BFH U.v. 19.12.1973 I R 137/71, BStBl. II 1974, S. 182.
- [157] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 599; Achenbach in Dötsch /Eversberg/ Jost/Witt, SS 8 KStG Rz.107j; BMF-Schr. v. 11.6.1990 BStBl. I 1990, S. 252; Thiel, GmbHR 1990, S. 224; Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 539.
- [158] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 599; Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 539
- [159] Thiel, GmbHR 1990, S. 224.
- [160] Thiel, GmbHR 1990, S. 224; Schmidt, EStG, SS 16 Anm. 34.
- [161] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 599.
- [162] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [163] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 539.
- [164] Schmidt, EStG, SS 16 RNr. 188 ff; Littmann/Hörger, SS 16 EStG RNr. 78ff..
- [165] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [166] BFH Urt.v. 11.12.1980 I R 119/78, BStBl. II 1981, S. 460.
- [167] Thiel, GmbHR 1990, S. 224.
- [168] Thiel, GmbHR 1990, S. 224.
- [169] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [170] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 599.
- [171] BMF-Schreiben v. 4.10.1991, DStR 1991, S. 1561.
- [172] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [173] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 599.
- [174] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 540.
- [175] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 599; Hörger/Kemper DStR 1990, S. 539.
- [176] BFH Urt. v. 27.2.1985 I R 235/80, BStBl. II 1985, S. 456.
- [177] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [178] BFH U. v. 27.2.1985 I R 235/80, BStBl. II 1985, S. 457.
- [179] BFH U. v. 17.10.1991 IV R 97/89, DB 1992, S. 453.
- [180] FG München v. 14.10.1994 8 K 3307/90, EFG 1995, S. 467, 477.
- [181] Vgl. hierzu Schmidt, EStG, SS 17 RNr. 20.
- [182] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 16 und DStR 1990, S. 540; Littmann/Hörger, SS 17 ESTG RNr. 10 und 14; Dieterlen in Lademann, SS 8 KStG RNr. 330.
- [183] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [184] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [185] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 16; Achenbach in Dötsch/Eversberg/

Jost/Witt, SS 8 KStG, Anm. 107e.

[186] Thiel, GmbHR 1990, S. 225.

[187] Kießling/Pelikan/Jäger, Körperschaftsteuer, S. 187/188.

[188] BFH U. v. 19.1.1994 I R 67/92, BB 1994, S. 1275.

[189] Gabler-Wirtschaftslexikon, S. 1300.

[190] Vahlens Wirtschaftslexikon, S. 297.

[191] Thiel, GmbHR 1990, S. 225; Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 540;
a.A.: Schmidt, EStG, SS 17 RNr. 22.

[192] Thiel, GmbHR 1990, 225; Achenbach in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt,
SS 8 KStG Anm. 107e; Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 540.

[193] BMF-Schreiben v. 16.3.1987 BStBl. I 1987, S. 373.

[194] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 600.

[195] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 600.

[196] BFH U.v. 20.2.1975 IV R 15/71 BStBl. II 1975, S. 505.

[197] BFH U.v. 20.2.1975 IV R 15/71 BStBl. II 1975, S. 505

und Littmann/Hörger, SS 17 EStG RNr. 13 und 16;

Schmidt, EStG, SS 17 RNr. 28.

[198] So auch Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 16, die zwar grundsätzlich die
Subsumption des Bezugsrechts zu den "Anteilen" ablehnen. Nur im Fall
der Übertragung und anschließenden Ausübung eines Bezugsrechts, also
der Ausgabe von Anteilen, soll ein Fall des SS 8 Abs.(4) Satz 2 KStG
vorliegen.

3.2. Bestimmung des Begriffs "Übertragen"

3.2.1. Kein entsprechender Erwerb notwendig

Hier stellt sich einmal die Frage, ob der Begriff des Übertragens beinhaltet, daß ein spiegelbildlicher Erwerb von 75% auf der Erwerberseite in einer Hand vorliegen muß, oder ob auch eine Veräußerung an mehrere Erwerber den Tatbestand des "Übertragens" erfüllt.

Hierzu vertritt Thiel die Ansicht, der Wortlaut von § 8 Abs.(4) KStG stelle lediglich auf die Übertragung von 75% der Anteile ab, nicht aber auf einen Erwerb in entsprechender Höhe. Daher komme es nicht darauf an, auf welche und wie viele Erwerber die Anteile übertragen werden. Entscheidend sei letztlich nur, daß die Anteile bewegt und dadurch die Beteiligungsquoten in entsprechendem Umfang verändert werden^[199].

Auch Hörger/Kemper weisen darauf hin, daß nach dem Wortlaut nicht verlangt wird, daß die Übertragung der Anteile mit einem Erwerb bei einem Erwerber in gleicher Höhe korrespondiert^[200].

Diese Ansicht wird auch von der Verwaltung vertreten^[201].

3.2.2. Erwerb durch Altgesellschafter

Fraglich erscheint weiterhin, ob auch Altgesellschafter als Erwerber im Sinne von § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG in Frage kommen.

Nach Streck/Schwedhelm kann von einem Bruch in der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft nur gesprochen werden, wenn ein einmaliger und grundlegender Wechsel auf der Gesellschafterebene vollzogen wird. Nach dieser Ansicht sind damit die Fälle nicht erfaßt vom Wortlaut des § 8 Abs.(4) Satz 2

KStG, in denen der Erwerb durch Personen mit nicht gleichgerichteten Interessen vorgenommen wird. Auch der Erwerb von weniger als 75%, verbunden mit einer gleichzeitigen Kaufoption auf weitere Anteile, oder der Erwerb eines bereits beteiligten Gesellschafters, der zu einer Beteiligung von mehr als 75% führt ist hiernach kein Bruch der wirtschaftlichen Identität^[202].

Nach Müller-Gatermann hingegen ist nur entscheidend, daß 75% der Gesellschaftsanteile "bewegt" werden, das heißt es ist sowohl unerheblich, ob bereits bisher beteiligte Gesellschafter an dem Erwerb beteiligt sind, als auch, wie viele Erwerber sich diese Anteile teilen^[203]. Auch nach Ansicht der Verwaltung ist es ohne Bedeutung, ob die Erwerber neue oder bereits beteiligte Gesellschafter sind^[204].

Thiel schließt sich dieser Argumentation an, mit dem Hinweis, daß sogar eine gemischte Übertragung auf vorhandene und neu eintretende Gesellschafter genügt, den Verlustabzug zu versagen^[205]. Er weist ergänzend darauf hin, daß nach seiner Ansicht der Verlustabzug nicht dadurch gerettet werden könne, daß ein Konzern die Anteile an dem Verlustunternehmen von mehreren Konzerngesellschaften statt nur von einer erwerben läßt^[206].

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß die Formulierung des Gesetzes so gehalten ist, daß es auf einen entsprechenden Erwerb nicht ankommt. Ausschlaggebend für die Versagung des Verlustabzugs ist die Bewegung von mindestens 75% der Gesellschaftsanteile. Nicht erforderlich ist, daß die Erwerber einheitliche Interessen verfolgen mit dem Anteilserwerb. Eine

Übertragung von mehr als 75% der Anteile führt auch dann zu einer "anderen" Gesellschaft im wirtschaftlichen Sinn, wenn der Erwerber bereits zuvor an der Gesellschaft beteiligt war. Damit sind aber die Fälle nicht erfaßt, daß ein Altgesellschafter, der mit 25% an der Gesellschaft beteiligt war, seine Beteiligung aufstockt. Maximal kann dieser Gesellschafter noch 75% hinzuerwerben. Er bleibt also immer unter der Schädlichkeitsgrenze des § 8 Abs.(4) KStG. Dies erscheint auch gerechtfertigt, da ein Gesellschafter mit 25% über die sogenannte Sperrminorität verfügt (vgl. § 53 Abs.(2) GmbHG).

Ausschlaggebend für die Versagung des Verlustabzugs ist die neue Identität der Gesellschaft. Ein Gesellschafter, der aber zu 25% bereits beteiligt war, hat das Erscheinungsbild der Gesellschaft wesentlich mitgeprägt. Die Aufstockung darf also in diesem Fall nicht zu einer Versagung des Verlustabzugs führen.

3.2.3. Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung

Fraglich erscheint in diesem Zusammenhang weiterhin, ob neben entgeltlichen auch unentgeltliche Übertragungen erfaßt werden sollen.

Der überwiegende Teil der Literatur vertritt hier die Auffassung, die "Übertragung" beinhalte begrifflich jede rechtsgeschäftliche Übertragung von Anteilen, auch die unentgeltliche unter Lebenden. Hätte nur die entgeltliche Übertragung bezeichnet werden sollen, so hätte der Gesetzgeber den Begriff der "Veräußerung" wählen können, wie er es auch in den §§ 16 und 17 EStG getan hat^[207]. Hätte also der Gesetzgeber die Übertragung des Verlustvortrags per Schenkung ermöglichen

Seite 66

wollen, so hätte er den Begriff der "Veräußerung" an Stelle der neutralen "Übertragung" wählen müssen.

Für die Auffassung, alle rechtsgeschäftlichen Verfügungen seien erfaßt, spricht - neben dem Wortlaut -, daß auch im Rahmen von § 10d EStG, der den Verlustabzug grundlegend regelt, Verluste im Wege der unentgeltlichen Übertragung nicht auf den Rechtsnachfolger übergehen sollen^[208].

Auch nach Auffassung der Verwaltung fallen unter den Begriff der "Anteilsübertragung" sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Übertragungen^[209].

Dieser Ansicht treten Stahl^[210] und Streck/Schwedhelm^[211] entgegen. Nach dieser Meinung ergibt sich aus der Gesetzesbegründung^[212] und dem Ziel der Regelung, daß der Gesetzgeber nur entgeltliche Veräußerungen erfassen wollte. Ziel des Gesetzgebers sei es, nur den Verkauf von Verlusten zu verhindern. Daher könne der Begriff "Übertragung" auch nur entgeltliche Veräußerungen erfassen. Nach dieser Ansicht sind die unentgeltliche Übertragung des Verlustvortrags und Erbfälle vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfaßt.

Einig sind sich die Ansichten darin, daß der Übergang von Anteilen im Wege der Erbfolge nicht von dieser Regelung erfaßt werden soll. Da auch im Rahmen von § 10d EStG der beim Erblasser entstandene Verlust auf den Erben übergeht, müsse dieser Vorgang auch im Rahmen von § 8 Abs.(4) KStG ausgeklammert werden^[213]. Außerdem handelt es sich bei der

Seite 67

Anteilsübertragung im Wege der Erbfolge nicht um eine rechtsgeschäftliche Übertragung^[214].

Die Ansicht, der Gesetzgeber habe nur entgeltliche Verfügungen erfassen wollen, erscheint nicht überzeugend. Schon der Gesetzeswortlaut bietet für eine solche Differenzierung zu wenig Anhalt^[215]. Vorrangiges Ziel des Gesetzgebers war es mit der Fassung des § 8 Abs.(4) KStG, neben der Absicht den

Verkauf von Verlustabzügen zu verhindern, auch die Personengebundenheit dieser Verlustabzüge sicherzustellen. Dieses Ziel aber wird nur erreicht, wenn auch unentgeltliche Verfügungen in den Regelungsgehalt miteinbezogen werden. Diese unentgeltlichen Verfügungen auf solche unter Lebenden zu beschränken, erscheint systemgerecht.

3.3. Zeitpunkt der Übertragung der Anteile

Gesetzlich bestimmt ist, daß zuerst die Anteilsübertragung erfolgt, und **danach** der Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wiederaufgenommen wird. Der Gesetzestext scheint damit von einer gewissen zeitlichen Reihenfolge auszugehen. Zu bestimmen ist also zunächst, wann die Übertragung der Anteile als vollendet anzunehmen ist.

Als Lösung bietet sich einmal der Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts an. Zum anderen kommt der Zeitpunkt des Übergangs des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums in Betracht.

Hörger/Kemper vertreten hierzu die Auffassung, daß der Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts ausschlaggebend ist, da nur so mißbräuchliche

Seite 68

Gestaltungen vermieden werden können^[216]. Dem ist mit Blick auf die andernfalls entstehende Rechtsunsicherheit zuzustimmen.

Im weiteren stellt sich nunmehr die Frage, ob Abweichungen von dieser im Gesetz vorgegebenen zeitlichen Reihenfolge zur Nichtanwendung der Regelung des § 8 Abs.(4) KStG führen.

Nach Streck/Schwedhelm scheiden aus dem Anwendungsbereich der Regelung von vornherein solche Konstellationen aus, nach denen der Erwerb von mehr als 75% erst nach Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs erfolgt^[217].

Dagegen stellt Achenbach^[218] klar, daß die tatsächlichen Geschehensabläufe in aller Regel der gesetzlichen Reihenfolge entsprechen werden, dennoch aber diese zeitliche Abfolge nicht zwingend ist für die Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG. Dieser Ansicht ist der Vorzug zu geben, da ansonsten Gestaltungen allzu leicht möglich wären, die ein Eingreifen der gesetzlichen Regelung umgehen.

3.4. Zeitraum der Übertragung

Hinsichtlich des Zeitraums, in welchem die Übertragung der Anteile erfolgen muß, ist im Gesetz nichts geregelt.

Zum Teil wird hier eine enge Auslegung vertreten, die mehrere Übertragungsakte nur dann zusammenrechnet, wenn diese in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang stehen^[219]. Nur so sei erkennbar, daß ein einmaliger, grundlegender Wechsel auf der Gesellschafterebene stattfindet. Die Übertragung von mehr als

Seite 69

75% führt nach dieser Ansicht also nur dann zu einem Bruch in der wirtschaftlichen Identität, wenn sie in einem einheitlichen Rechtsgeschäft erfolgt^[220]. Diese Einheitlichkeit erfordert nach Stahl einen diesbezüglichen Plan des Veräußerers^[221].

Andererseits wird vertreten, daß es im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nicht auf den Zeitraum zwischen den einzelnen Übertragungsakten ankommen kann, wenn der Übertragende die Dispositionsfreiheit hinsichtlich sämtlicher zu übertragender Anteile verloren hat. So vertreten Hörger/Kemper unter Verweis

auf ein BFH-Urteil zu § 17 EStG^[222], daß ein einheitliches Geschäft dann anzunehmen ist, wenn bereits bei Abschluß des ersten Verkaufsgeschäfts die wesentlichen Bedingungen des weiteren Verkaufsgeschäfts vereinbart werden^[223]. Eine nur einseitige Kauf- oder Verkaufsoption soll aber dieser Ansicht nach nicht ausreichen. Denn das einheitliche Geschäft muß für alle Beteiligten zwingend auf den Erwerb von insgesamt 75% hinauslaufen^[224].

Müller-Gatermann will auf einen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang ganz verzichten^[225]. Immerhin erscheint ihm aber aus Gründen der Rechtssicherheit geboten, daß die Verwaltung einen Zeitraum festsetzt, innerhalb dessen die Anteilskäufe zusammengerechnet werden dürfen.

Auch Thiel meint, daß nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht erkennbar sei, daß ein zeitlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Geschäften, die zur Verwirk-

Seite 70

lichung der Ausschlußgründe des § 8 Abs.(4) KStG führen, bestehen muß^[226].

Stellungnahme

Es ist zuzugeben, daß dem Gesetz kein Zeitraum entnommen werden kann, innerhalb dessen die Übertragung zu beurteilen ist. Es ist aber andererseits auch zu bedenken, daß der Rechtssicherheit mit dieser Regelung nicht genügt wird. Die Ansicht, nur Übertragungsakte zusammenzurechnen, die in engem, unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang stehen, hat aber zur Folge, daß damit ein neues Problem auftaucht, nämlich die Bestimmung dieses Zeitraums. Der Anwendungsbereich des § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG wird damit nicht bestimmbarer, solange kein eindeutiger Zeitraum der Beurteilung festgelegt wird. Als Anhaltspunkt für die Bestimmung des zeitlichen Zusammenhangs käme meines Erachtens ein Vergleich mit den Bestimmungen der Verwaltung zum gewerblichen Grundstückshandel in Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung in Betracht^[227]. Hier wurde festgelegt, daß es als Indiz für gewerblichen Grundstückshandel gilt, wenn die An- und Verkäufe mehrerer Grundstücke in einem engen zeitlichem Zusammenhang stehen. Ein enger zeitlicher Zusammenhang wurde dann angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen Kauf und Veräußerung nicht mehr als 5 Jahre beträgt^[228].

Diese Grundsätze auf § 8 Abs.(4) KStG zu übertragen, würde bedeuten, daß nur dann eine Übertragung von 75 % der Anteile zur Versagung des Verlustabzugs führt, wenn diese Übertragung in einem Zeitraum von 5 Jahren stattfindet.

Seite 71

3.5. Einzelprobleme

3.5.1. Kapitalerhöhung

Fraglich erscheint, ob auch die Gestaltung zur Versagung des Verlustabzugs führt, daß im Zuge einer Kapitalerhöhung so viele Neuanteile ausgegeben werden, daß im Endergebnis die Neuaktionäre zu mehr als Dreiviertel beteiligt sind.

Nach Stahl und Streck/Schwedhelm sind Kapitalerhöhungen, im Rahmen derer die neuen Gesellschafter die Einlage ganz oder teilweise leisten und danach zu mehr als 75% beteiligt sind, nicht von § 8 Abs.(4) KStG erfaßt. Sinn der Regelung sei es nur, den Verkauf von Verlusten zu verhindern^[229].

Auch Hörger/Kemper vertreten die Ansicht, die Ausgabe von Neuanteilen sei nicht als Übertragung anzusehen. Eine Übertragung von Anteilen auf Gesellschafter findet bei einer Kapitalerhöhung zwar statt, wird im Gesetz aber durchgehend als Ausgabe (vgl. §§ 182 ff. GmbHG) bezeichnet. Hätte der Gesetzgeber auch die Ausgabe von Anteilen im Zuge einer Kapitalerhöhung erfassen wollen, hätte er auch neben der "Übertragung" die "Ausgabe" nennen können^[230]. Dennoch sind Hörger/Kemper der

Ansicht, § 8 Abs.(4) KStG sei in solchen Fällen einschlägig. Nach ihrer Ansicht ist eine solche Gestaltung zwar nicht vom Wortlaut des Satzes 2 erfaßt. Unter Anwendung von Satz 1 aber komme man auch in diesem Fall zur Versagung des Verlustabzugs. Denn diese Gestaltung entspreche dem wirtschaftlichen Gehalt der im Regelbeispiel (Satz 2) beschriebenen Gestaltung und müsse damit über Satz 1 zur Versagung des Verlustabzugs führen^[231].

Seite 72

Stellungnahme

Meines Erachtens ist es hier sachgerecht zu differenzieren, ob im Zuge der Kapitalerhöhung eine Ausgabe an neue Gesellschafter erfolgt - dann ist eine Übertragung i.S.v. § 8 Abs.(4) KStG anzunehmen - oder ob eine Übertragung nur an die alten Gesellschafter erfolgt - dann ist keine Übertragung i.S.v. § 8 Abs.(4) KStG anzunehmen. Auch Thiel^[232] rechnet Kapitalerhöhungen durch Einbringung eines florierenden Betriebs in die Verlustgesellschaft nur dann unter den Anwendungsbereich des § 8 Abs.(4) KStG, wenn diese Maßnahmen zu einer anderen prozentualen Verteilung der Anteile an der Verlustgesellschaft führen. Der Verlustabzug ist in diesem Fall nur dann zu versagen, wenn eine Veränderung bei der Anteilsverteilung von über 75% stattfindet.

Die Ausgabe neuer Anteile an bereits vorhandene Gesellschafter fällt damit nach einhelliger Ansicht nicht unter § 8 Abs.(4) Satz 1 oder 2 KStG^[233]. So hat auch der BFH in einer Entscheidung aus dem Jahre 1966 ausdrücklich festgestellt, daß notwendige Sanierungsmaßnahmen zur wirtschaftlichen Gesundung eines notleidenden Unternehmens nicht zur Versagung des Verlustabzugs führen dürfen^[234]. Eine Kapitalerhöhung, bei der überwiegend nur an die Altgesellschafter neue Anteile ausgegeben werden, ist als Sanierungsmaßnahme zu werten.

3.5.2. Beschränkung der Rechte der Altgesellschafter

Fraglich erscheint, ob die Gestaltung, daß ein neuer Gesellschafter bis zu 75% der Anteile erwirbt und gleichzeitig die Rechte des Altgesellschafters einschränkt, von § 8 Abs.(4) KStG erfaßt wird.

Seite 73

Der Altgesellschafter kann, soweit nach § 29 GmbHG zulässig, von der Gewinnverwendung ausgeschlossen werden. Auch die Mitgliedschaftsrechte des Gesellschafters nach den §§ 46 bis 51 GmbHG sind dispositiv nach § 45 Abs.(2) GmbHG. Satzungsänderungen, Kapitalerhöhungen und im Extremfall die Auflösung kann der neue Gesellschafter, soweit der Gesellschaftsvertrag keine anderweitige Regelung trifft, mit seiner 75%igen Beteiligung beschließen (vgl. § 53 Abs.(2) bzw. § 60 Abs.(1) Nr.2 GmbHG).

Nach Streck/Schwedhelm wird eine solche Gestaltung nicht von § 8 Abs.(4) KStG erfaßt^[235].

Dem ist meines Erachtens nicht zuzustimmen. Eine solche Konstellation wird zwar nicht vom Wortlaut des Satzes 2 der Regelung des § 8 Abs.(4) KStG erfaßt. Jedoch gelangt man über die Anwendung des Satzes 1 auch in diesen Fällen zur Versagung des Verlustabzugs. Denn eine solche Gestaltung entspricht im wirtschaftlichen Ergebnis der Übertragung von über 75% der Anteile an einer Kapitalgesellschaft.

4. Überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt

Der Gesetzestext sieht die wirtschaftliche Identität insbesondere dann als nicht gegeben an, wenn die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs mit überwiegend neuem Betriebsvermögen erfolgt.

4.1. Bestimmung des Begriffs "Betriebsvermögen"

Was unter Betriebsvermögen zu verstehen ist, wird nicht im Gesetz definiert. Der Begriff findet sich aber

auch an anderer Stelle im Gesetz, so in den §§ 4 Abs.(1), 5 Abs.(1) und 6 Abs.

Seite 74

(1) EStG. Im wesentlichen werden drei Möglichkeiten vertreten, wie der Begriff "Betriebsvermögen" zu verstehen ist.

4.1.1. Eigenkapital

Aus § 4 Abs.(1) EStG wird abgeleitet, daß es sich bei dem Betriebsvermögen um die Differenz der Aktivseite und Schulden handelt. Somit ist das Betriebsvermögen gleich dem Eigenkapital. Dieser Lösungsansatz bezeichnet also das Betriebsreinvermögen als Betriebsvermögen^[236].

4.1.2. Alle Wirtschaftsgüter

Zum anderen wird aus § 5 Abs.(1) EStG i.V.m. § 4 Abs.(1) EStG abgeleitet, daß Betriebsvermögen der Oberbegriff für alle Wirtschaftsgüter, einschließlich Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rechnungsabgrenzungsposten sei^[237].

4.1.3. Aktivvermögen

Als dritter Lösungsansatz wird vertreten, das Betriebsvermögen sei die Summe aller Aktivpositionen, das heißt aller aktiven Wirtschaftsgüter. Diese Interpretation wird aus § 6 Abs.(1) EStG abgeleitet, der den Begriff Betriebsvermögen als Oberbegriff für alle aktiven Wirtschaftsgüter gebraucht^[238].

4.1.4. Stellungnahme

Wenn man als Betriebsvermögen nur das Eigenkapital betrachtet, ergibt sich hieraus als Konsequenz, daß auch die geringste Mittelzuführung von Neugesellschaftern zur Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG führen würde, sofern der Verlust einer Gesellschaft höher ist als ihr Eigenkapital^[239]. Denn, wie Thiel zutreffend ausführt, ein positiver Betrag, so gering er auch

Seite 75

sein mag, ist höher als ein negativer Betrag^[240]. Eine solche Auslegung erscheint nicht sachgerecht, da die Zuführung von Kapital bei einer Verlustgesellschaft mit umfangreichem Aktivvermögen nicht zur Versagung des Verlustabzugs führen darf. Denn gerade in solchen Fällen liegt die Annahme eines Sanierungsfalles auf der Hand.

Bei der Definition des Betriebsvermögens als Oberbegriff für alle Wirtschaftsgüter bereitet die Festlegung des Begriffs "überwiegend" Schwierigkeiten. Denn problematisch erscheint, wie die Vergleichsgröße zu ermitteln ist, um den Begriff "überwiegend" festzulegen. Die Bilanzsumme ist als Bezugsgröße ungeeignet, da in ihr das Eigenkapital oder der Verlust enthalten sind, die beide kein Betriebsvermögen darstellen^[241].

Nimmt man die Aktivseite und die Passivseite als Betriebsvermögen, so kann bei der Zuführung neuer Mittel nicht nur auf das Aktivvermögen oder nur auf die Schulden abgestellt werden.

Die dritte Ansicht, das Betriebsvermögen sei als Oberbegriff für alle aktiven Wirtschaftsgüter zu verstehen, wird aus § 6 Abs.(1) EStG abgeleitet^[242]. Hierzu wird aber zu Recht angemerkt, daß diese Herleitung wenig überzeugend ist, da in § 6 Abs.(1) EStG die Bewertung nicht nur aktiver Wirtschaftsgüter geregelt ist, sondern auch passiver Wirtschaftsgüter. So wird in der Nr.3 dieser Vorschrift auch die Bewertung von Verbindlichkeiten geregelt^[243].

Bei Durchsicht der Rechtsprechung zur Versagung des Verlustabzugs fällt auf, daß in keinem Urteil klar

definiert wird, was unter Betriebsvermögen in diesem Zusammenhang zu verstehen ist. Im Urteil vom 19.12.1973^[244] kommt der BFH in Zusammenhang

Seite 76

mit der Prüfung der Personenidentität auf die Vermögenslage der Gesellschaft zu sprechen. Er führt hierzu aus, daß der Verlustabzug dann zu versagen ist, wenn die Altgesellschaft als vermögenslos zu betrachten ist. Denn dann ist die Situation der Kapitalzuführung mit der Situation einer Neugründung nach vorheriger Liquidation vergleichbar, und damit ist keine Personenidentität anzunehmen. Hierbei wird auf die Ausführungen der Vorinstanz Bezug genommen, wonach die Zahlungsunfähigkeit und eine schlechte Vermögenslage nicht gleichbedeutend mit Vermögenslosigkeit sind. Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen scheint meines Erachtens die einzig sinnvolle Auslegung für "Betriebsvermögen", hier Aktivvermögen zu lesen, mit dem Schwerpunkt auf dem Anlagevermögen. Dies deckt sich auch mit einer BFH-Entscheidung aus dem Jahr 1985^[245]. Hier führt der BFH zum Stichwort Unternehmensgleichheit aus: "Hierbei kommt es vor allem auf den wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Zusammenhang zwischen den nacheinander ausgeübten Betätigungen an, wie Fortbestehen der Art des Gewerbes, (...), Fortführung des Aktivvermögens, (...)."

Damit kann unter Betriebsvermögen nur das Aktivvermögen zu verstehen sein. Denn nur dieses kann ein Indikator dafür sein, ob die Gesellschaft noch weitergeführt wird oder aber nur als leerer Mantel benutzt wird^[246].

Auch von Seiten der Verwaltung wird eine Betrachtung nur unter Berücksichtigung des Eigenkapitals abgelehnt, da ein Unternehmen, das weder über Aktiva noch Schulden verfügt, anders einzuschätzen ist als ein Unternehmen, das über Aktiva verfügt, auch wenn diese fremdfinanziert sind^[247].

Seite 77

Die Ansicht von Hörger/Kemper, es sei auf das gesamte zugeführte Betriebsvermögen abzustellen, also auf aktive Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten, ist abzulehnen^[248]. Dadurch würden die Fälle nicht erfaßt, in denen eine Kapitalzuführung mit einer gleichhohen Verbindlichkeit verbunden ist. Eine solche Auslegung hätte zur Folge, daß damit das Merkmal der Zuführung neuen Betriebsvermögens leicht zu umgehen wäre. Bei der Zuführung eines Kredits statt reinen Aktivvermögens wäre eine Verbindlichkeit zu bilanzieren, die gleich dem zugeführten Aktivvermögen ist. Damit läge keine Zuführung von neuem Betriebsvermögen nach § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG vor, obwohl die Gesellschaft eventuell eine erhebliche Liquiditätsverbesserung zu verzeichnen hat. Überdies käme es bei der Auslegung des Begriffs "Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens" überhaupt nicht mehr auf das bisher vorhandene Gesellschaftsvermögen an. Diese Auslegung steht damit in klarem Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes, das durch die Verwendung des Wortes "überwiegend" deutlich eine Relation zum noch vorhandenen Betriebsvermögen herstellen will.

Auch Thiel spricht sich in diesem Zusammenhang dafür aus, hier unter Betriebsvermögen das Aktivvermögen anzusehen^[249]. Nach seiner Ansicht nimmt die Regelung die Rechtsprechung des BFH auf^[250]. Diese Rechtsprechung hat als Betriebsvermögen das Vermögen im Sinne des § 2 Abs.(1) LöschG bezeichnet. In diesem Zusammenhang wurde Vermögenslosigkeit dann angenommen, wenn der Gesellschaft bilanzierungsfähige und bewertungsfähige Vermögensgegenstände fehlten^[251].

Seite 78

Damit bleibt als Ergebnis festzuhalten, daß Betriebsvermögen im Sinne des § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG das **Aktivvermögen** ist, hier vor allem das **Anlagevermögen**. Dies hat zur Folge, daß die Aufnahme von Darlehen, gleichgültig ob Gesellschafter- oder Fremddarlehen, zur Zuführung von Betriebsvermögen führt. Durch die Berücksichtigung nur der Aktivseite und nicht auch der Passivseite der eingegangenen Verbindlichkeit liegt eine Vermögenszuführung in diesen Fällen vor.

4.2. Bewertung des Betriebsvermögens

Problematisch erscheint, ob bei der Ermittlung der Relation von zugeführten Mitteln zu vorhandenen Mitteln auf alle Wirtschaftsgüter - bilanzierte und nicht bilanzierte - und zu welchem Wert - Sachwert oder Buchwert - Bezug genommen wird. In Frage kommen grundsätzlich die Steuerbilanzwerte, die Teilwerte oder die gemeinen Werte.

4.2.1. Gemeiner Wert

Nach dem Bewertungsgrundsatz des § 9 Abs.(1) BewG ist als Wertansatz, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert anzusetzen. Gemeiner Wert ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden kann. Er ist also in aller Regel mit dem Verkehrswert, dem Marktpreis, dem Veräußerungspreis identisch. Ungewöhnliche Verhältnisse wie Konkurs oder persönliche Verhältnisse wie Freundschaftspreise, sind bei der Bewertung nicht zu berücksichtigen^[252].

4.2.2. Teilwert

Nach § 10 BewG gilt dagegen für Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, daß diese in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. Teilwert ist der Betrag, den ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für ein Wirtschaftsgut zu zahlen bereit wäre, wenn er das Unternehmen fortführen würde. Als Teilwert sind damit

Seite 79

die Wiederbeschaffungskosten oder die Wiederherstellungskosten anzusetzen^[253].

Bedeutender Unterschied ist, daß nur im Rahmen des Ansatzes mit dem Teilwert immaterielle Vermögenswerte, wie etwa der Firmenwert, berücksichtigt werden können.

4.2.3. Steuerbilanzwerte

Nach § 109 BewG ist bei zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgütern grundsätzlich der Steuerbilanzwert anzusetzen, sofern der Gewinn nach den §§ 4 Abs.(1) oder 5 EStG ermittelt wird. Ausnahmen hiervon sind nach § 109 Abs.(3) und (4) BewG hinsichtlich Betriebsgrundstücken, Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften zu machen.

4.2.4. Literatur

Hörger/Kemper vertreten in diesem Zusammenhang den Standpunkt, es sei auf alle vorhandenen Wirtschaftsgüter, auch selbsterstellte Patente, Lizenzen u.ä., ob bilanziert oder nicht, abzustellen, sowie auf deren echte Werte (Teilwert) und nicht auf den Buchwert. Der Buchwert sei deshalb ungeeignet, da dieser ein reiner Zufallswert sei^[254].

Auch Streck/Schwedhelm sprechen sich für einen Ansatz zum Teilwert aus und wollen einen etwaigen selbstgeschaffenen Firmenwert berücksichtigen^[255]. Als Argument für den Teilwert wird angeführt, der Steuerbilanzwert sei ungeeignet, da eine Vergleichsrechnung nicht sinnvoll sei, wenn Werte zugrunde gelegt werden, die von den unterschiedlichsten steuerlichen Begünstigungen beeinflusst werden. Der gemeine Wert sei deshalb nicht anzuwenden, da er im Ertragssteuerrecht nur bei der Betriebsaufgabe angewendet wird. Das Betriebsvermögen "lebender Organismen" wird hingegen mit dem Teilwert bewertet.

Seite 80

Im Rahmen des § 8 Abs.(4) KStG verfüge die Kapitalgesellschaft "zumindest mit der Zuführung neuen Betriebsvermögens über einen lebenden Organismus"^[256].

Thiel^[257] hingegen spricht sich für eine Bewertung des Aktivvermögens mit dem gemeinen Wert aus, da er immer dann anzuwenden ist, wenn kein anderer Wertansatz vorgeschrieben ist. Die Berücksichtigung eines Firmenwerts sei schon deshalb ausgeschlossen, da bei einem eingestellten Betrieb grundsätzlich kein Firmenwert mehr existiere.

Auch die Verwaltung nimmt als ausschlaggebende Werte die Teilwerte des zugeführten und vorhandenen Vermögens an. Sie läßt aber immaterielle Wirtschaftsgüter bei der Bewertung außer Betracht, soweit sie nicht bei der steuerlichen Gewinnermittlung angesetzt werden dürfen^[258].

Die Berücksichtigung nur der immateriellen Wirtschaftsgüter, die auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind, führt aber, so Müller-Gatermann^[259] zutreffend, zu einem Ungleichgewicht. Denn immaterielle Wirtschaftsgüter sind, soweit sie eine Einlage des Anlagevermögens (z.B. Patente) darstellen, zu aktivieren. Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs.(2) EStG findet keine Anwendung^[260]. Damit werden aber alle immateriellen Wirtschaftsgüter - sofern sie neu eingelegt werden - erfaßt, nicht erfaßt werden aber die immateriellen Wirtschaftsgüter, die sich bereits im Unternehmen befinden. Denn diese sind nicht im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Damit entsteht ein Ungleichgewicht zu Lasten des Steuerpflichtigen, da das zugeführte Vermögen nach anderen

Seite 81

Gesichtspunkten - nämlich höher - bewertet wird, wie das bereits vorhandene. Dies wiederum führt eher zu einer Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG und damit zur Versagung des Verlustabzugs^[261].

4.2.5. Rechtsprechung

Die Rechtsprechung zu diesem Bereich deutet auf eine Berücksichtigung auch der immateriellen Wirtschaftsgüter hin. So kommt im Urteil vom 27. September 1961^[262] zwar zum Ausdruck, daß die Nichtbeachtung der Behauptung, es seien zum Übertragungszeitpunkt erhebliche nicht bilanzierte Werte vorhanden gewesen, keinen Wertungsfehler der Vorinstanz enthält. Es wird in diesem Zusammenhang aber ausgeführt, "(...) diese nicht näher belegten Behauptungen" (es sei noch erhebliches Vermögen vorhanden) seien in der Person des Geschäftsführers der Altgesellschaft begründet. Da dieser aber nicht mehr an der Neugesellschaft in irgendeiner Form beteiligt war, sei nicht ersichtlich, "in welcher Weise diese Werte, wenn sie wirklich vorhanden waren und der Beschwerdeführerin zustanden, für den Erwerb der Anteile (...) von Bedeutung gewesen sein sollen^[263]".

Verfehlt ist es meines Erachtens hieraus abzuleiten, daß der BFH nur bilanzierte Werte für die Abwägung, ob wirtschaftliche Identität vorliegt oder nicht, heranzieht^[264]. Im Gegenteil wird meiner Ansicht nach deutlich, daß der BFH diese Werte grundsätzlich schon für beachtenswert hält, nur im konkret geprüften Fall hierfür keine Veranlassung sah, da eine Fortführung dieser Werte in der Neugesellschaft nicht ersichtlich war. Nur aus diesem Grund waren sie daher auch nicht in die Überlegungen miteinzubeziehen.

Seite 82

Im Urteil vom 17. Mai 1966 führt der BFH aus, daß immaterielle Werte wie die Firmenbezeichnung, Beziehungen zur Kundschaft und ähnliches für sich allein nicht geeignet sind, die wirtschaftliche Identität herzustellen. Da diese Werte ihrer Art nach unsicher sind, fehlt ihnen, vom entgeltlichen Erwerb abgesehen, die Bilanzierbarkeit^[265]. Auch aus dieser Entscheidung wird aus meiner Sicht deutlich, daß der BFH grundsätzlich auch immaterielle Werte in die Betrachtung miteinbezieht. Im weiteren führt der BFH aus, daß im vorliegenden Fall auch diese immateriellen Werte den Betrieb nicht am Leben erhalten konnten, vor allem war ihnen "kein den Kaufpreis der Anteile übersteigender Wert beizumessen"^[266]. Damit wird deutlich, daß der BFH nicht die Bilanzwerte ansetzt, die vorliegend gar nicht zu ermitteln waren, sondern den momentanen Verkehrswert veranschlagt, auch bei nicht bilanzierten Werten.

Auch im Urteil vom 19. Dezember 1973^[267] kommt zum Ausdruck, daß nicht die Buchwerte zum Ansatz zu bringen sind. So wird in der Darstellung des Sach- und Streitstandes dargestellt, daß ein Status erstellt wurde, in dem Grundbesitz mit dem doppelten Einheitswert angesetzt wurde. Dieser Status wird im weiteren der Entscheidung zu Grunde gelegt und als Vergleichsmaßstab herangezogen, in welchem Verhältnis der Aktienkurs der Gesellschaft zum bezahlten Kurs der Neugesellschafter steht. Auch hieraus wird deutlich, daß der BFH nicht auf die Buchwerte abstellt.

4.2.6. Stellungnahme

Die Ansicht von Thiel, eine Bewertung zum gemeinen Wert vorzunehmen, ist nicht überzeugend. Ein Betriebsvermögensvergleich ohne Berücksichtigung immaterieller Wirtschaftsgüter

Seite 83

erscheint unvollständig^[268]. Nach meiner Ansicht geben oft immaterielle Werte, wie etwa der Firmenwert, Firmenname oder auch der Verlustabzug, den Ausschlag zum Erwerb einer angeschlagenen Firma.

Somit kann festgehalten werden, daß auch immaterielle Wirtschaftsgüter in diesem Zusammenhang anzusetzen sind. Diese sind nicht mit den Buchwerten, sondern mit dem jeweiligen Verkehrswert anzusetzen. Nur bei einem Ansatz aller Wirtschaftsgüter mit ihrem jeweiligen Verkehrswert ist es möglich zu ermitteln, in welcher Relation das zugeführte zu dem noch vorhandenen Betriebsvermögen steht. Nur so ist feststellbar, ob bei der früheren Unternehmung noch wesentliche Betriebsgrundlagen vorhanden waren, die immer als Indiz für eine Sanierung sprechen und gegen eine Mantelverwendung.

Zusammenfassend ist also zu sagen, daß im Rahmen dieses Betriebsvermögensvergleichs das Aktivvermögen, vor allem das Anlagevermögen, aber auch selbstgeschaffene Wirtschaftsgüter, bewertet mit dem Teilwert, heranzuziehen sind

5. Wiederaufnahme ihres Geschäftsbetriebs

Als weiteres gesetzliches Merkmal für die Versagung des Verlustvortrags der Gesellschaft nennt das Gesetz die "Wiederaufnahme ihres Geschäftsbetriebs". Der Begriff "Geschäftsbetriebs" wird vom Gesetzgeber verschiedentlich verwendet. So wird in § 14 Satz 1 AO der Begriff "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" legal definiert. Hiernach ist darunter eine "selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht" zu verstehen.

Seite 84

In der Literatur wird unter Geschäftsbetrieb jede werbende Tätigkeit^[269], bzw. jede Teilnahme am Wirtschaftsleben verstanden^[270].

Fraglich erscheint, ob hier unter Geschäftsbetrieb der bisher tatsächlich ausgeübte Geschäftsbetrieb zu verstehen ist oder aber eher abstrakt irgendein Geschäftsbetrieb gemeint ist.

5.1. Wortlaut des Gesetzes

Problematisch erscheint vorliegend, daß nach dem Wortlaut des Gesetzes die wirtschaftliche Identität vor allem dann nicht vorliegen soll, wenn die Gesellschaft nach Übertragung von mehr als drei Vierteln der Anteile und unter Zuführung neuen Betriebsvermögens **ihren** Geschäftsbetrieb wieder aufnimmt.

Bei einer Auslegung nach dem Wortlaut des Gesetzes ergäbe sich die völlig sinnwidrige Interpretation, daß eine Wiederaufnahme im angestammten Tätigkeitsbereich zur Versagung des Verlustabzugs führt. Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit in einem anderen Bereich hätte jedoch nicht unbedingt die Versagung

des Verlustvortrags zur Folge^[271]. Dieses Verständnis wäre unvereinbar mit der Rechtsprechung des BFH^[272]. Diese Rechtsprechung hat gerade eine völlig anders geartete Geschäftstätigkeit als Indiz für die Verneinung der wirtschaftlichen Identität genommen.

Seite 85

5.2. Auslegung

Mit der h.M.^[273] ist daher das Merkmal "ihres Geschäftsbetriebs" so zu verstehen, daß irgendein Geschäftsbetrieb wiederaufgenommen wird. Entscheidend in diesem Zusammenhang ist damit nicht das Wort "ihr Geschäftsbetrieb", sondern die "Wiederaufnahme" des Geschäftsbetriebs. Dies setzt denotwendig voraus, daß der bisherige Geschäftsbetrieb eingestellt wurde und ein neuer - gleichgültig welcher Art - wiederaufgenommen wird.

Diese Ansicht wird auch von der Verwaltung vertreten, die klarstellt, daß es sich bei dem Geschäftsbetrieb um den bisherigen, aber auch einen völlig anderen Geschäftsbetrieb handeln kann^[274].

6. Zeitliche Komponente

Nach dem Wortlaut des Gesetzes soll insbesondere dann keine wirtschaftliche Identität vorliegen, wenn nach der Übertragung von mehr als drei Viertel der Anteile an der Gesellschaft der Geschäftsbetrieb mit neuem Betriebsvermögen wiederaufgenommen wird.

6.1. Zeitliche Abfolge

Mit dem Begriff "danach" hat der Gesetzgeber eine gewisse zeitliche Abfolge insofern vorgegeben, als die Zuführung neuen Betriebsvermögens **nach** der Anteilsübertragung zu erfolgen hat.

Seite 86

Hörger/Kemper wollen aus diesem Gesetzeswortlaut ableiten, daß jedenfalls die Konstellation, daß Betriebsvermögen nach der Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs zugeführt wurde, nicht zur Versagung des Verlustabzugs führen kann^[275].

Zu diesem Ergebnis gelangt man nur, wenn man die Formulierung "Wiederaufnahme mit neuem Betriebsvermögen" so versteht, daß die Geschäftsaufnahme bereits mit diesem neuen Vermögen erfolgt.

Stellungnahme

Dieser Ansicht ist aus meiner Sicht nicht zuzustimmen. Da nicht die Zuführung von Betriebsvermögen und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs in eine zeitliche Relation zueinander gebracht werden, sondern lediglich die Anteilsübertragung zur Wiederaufnahme des Betriebs und zur Zuführung neuen Vermögens. Das heißt, dem Gesetz ist nur zu entnehmen, daß die Anteilsübertragung jeweils vor Wiederaufnahme des Betriebs und vor Zuführung von Vermögen erfolgt sein muß. Über das zeitliche Verhältnis von Betriebsaufnahme und Vermögenszuführung ist dem Gesetz nach meinem Verständnis nichts zu entnehmen.

Für die Ansicht von Hörger/Kemper spricht zwar auf den ersten Blick, daß der BMF in seinem Erlaß vom 11.6.1990 auch nur die strikte Reihenfolge behandelt, daß die Zuführung von neuem Betriebsvermögen vor der Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs erfolgt^[276]. Allerdings wird in eben diesem Erlaß ausdrücklich angemerkt, daß nach Ansicht der Verwaltung auch dann ein Verlustabzug zu versagen ist, wenn die Maßnahmen der Einstellung des Geschäftsbetriebs, die Übertragung der Anteile, die Zuführung neuen Betriebsvermögens und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs in anderer zeitlicher

Reihenfolge durchgeführt werden^[277]. Diese Aussage ist aber nach meiner Ansicht in dieser Allgemeinheit klar *contra legem*, da vom Gesetzgeber schon ein gewisser zeitlicher Ablauf vorgesehen wurde, aber nur insofern, als die Anteilsübertragung vor der Wiederaufnahme des Betriebs oder der Zuführung von Betriebsvermögen zu erfolgen hat.

6.2. Zeitraum der Vermögenszuführung

Unklar bleibt, ob ein bestimmter Zeitraum einzuhalten ist und ob verschiedene Stufen der Zuführung von Vermögen zusammengerechnet werden müssen.

Aus der früheren Rechtsprechung des BFH zu diesem Bereich läßt sich die Tendenz ablesen, auch über längere Zeiträume einen Zusammenhang der Anteilsübertragung zur Zuführung neuen Betriebsvermögens anzunehmen^[278]. So lag einem Urteil des BFH eine Anteilsübertragung vom 8. November 1953 mit Wirkung zum 1. Januar 1954 zugrunde, wobei der Betrieb bis März 1955 ruhte und erst dann unter Zuführung neuer Mittel wiederaufgenommen wurde. In diesem Fall war also ein Zeitraum von 15 Monaten vergangen, was nach der Entscheidung des BFH zur Versagung des Verlustabzugs führte^[279].

7. Verhältnis von § 8 Abs. (4) KStG zu § 42 AO

Fraglich ist, ob ein Verlustabzug nach § 42 AO versagt werden kann, obwohl ein Sachverhalt zugrunde liegt, der nicht unter die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs.(4) KStG Satz 1 oder Satz 2 zu subsumieren ist.

7.1. Anwendbarkeit trotz Sondervorschrift

Hierzu wird einerseits vertreten, daß in § 8 Abs.(4) KStG eine Sondervorschrift zu § 42 AO zu sehen ist.^[280] Sondervorschrift bedeutet, daß es trotz Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Sondervorschriften dennoch zulässig ist, auf die allgemeine Mißbrauchsvorschrift zurückzugreifen^[281]. So soll nach dieser Ansicht § 42 AO selbst dann anwendbar sein, wenn ein Tatbestandsmerkmal der jeweiligen Spezialvorschrift oder Sondervorschrift nicht erfüllt ist.

7.2. Nichtanwendbarkeit bei Spezialvorschrift

Die Anwendbarkeit von § 42 AO wird andererseits dann abgelehnt, wenn eine spezialgesetzliche Regelung vorhanden ist^[282]. Nach dem Grundsatz "lex specialis derogat lex generalis" wird eine Anwendung von § 42 AO dann abgelehnt, wenn und soweit der Gesetzgeber seine Wertung für einen speziellen Bereich konkretisiert hat und daher mangels Tatbestandsmäßigkeit des Spezialgesetzes für eine unabhängige Bewertung als Steuerumgehung die normative Grundlage fehlt^[283].

Auch der BFH hat sich gegen eine Anwendung des § 42 AO ausgesprochen, soweit eine spezialgesetzliche Regelung existiert (unter Bezug auf § 24 Abs.(2) UmwStG 1969)^[284].

Fraglich ist damit, ob § 8 Abs.(4) KStG eine spezialgesetzliche Regelung in diesem Sinne darstellt. Durch die Formulierung des § 8 Abs.(1) KStG erfolgt eine Generalverweisung auf die Vorschriften des EStG. Die Absätze 2 bis 7 des § 8 KStG gehen jedoch den Vorschriften des EStG vor^[285]. Für den Fall des Verlustabzugs gilt grundsätzlich zwar

die Regelung des § 10d EStG, jedoch nur unter den speziellen Anforderungen des § 8 Abs.(4) KStG. Damit wird deutlich, daß in § 8 Abs.(4) KStG eine spezielle Konkretisierung des Verlustabzugs im

Körperschaftsteuerrecht geschaffen wurde. Eine Anwendung des § 42 AO kommt damit nach dieser Ansicht neben § 8 Abs.(4) KStG nicht in Betracht.

Wohl in eben dieser Richtung zu verstehen ist die Ansicht von Klein/Orlopp, die vertreten, ein Rückgriff auf § 42 AO sei insoweit nicht mehr möglich, als der Gesetzgeber die Merkmale der wirtschaftlichen Identität festgelegt habe und bestimmt habe, daß neben der rechtlichen eine wirtschaftliche Identität vorliegen müsse, um einen Verlustabzug zu erlangen^[286].

Auch Hörger/Kemper gelangen zur Nichtanwendbarkeit von § 42 AO neben § 8 Abs.(4) KStG, obwohl sie sich grundsätzlich für eine Anwendung von § 42 AO trotz bestehender Spezialvorschriften oder Sondervorschriften aussprechen^[287]. Begründet wird diese Auffassung damit, daß bei Prüfung eines Mißbrauchs nicht eine Umgehung des § 8 Abs.(4) KStG geprüft werden dürfe, sondern nur eine Umgehung des § 10d EStG, da § 8 Abs.(4) KStG eine Sondervorschrift zu § 42 AO darstelle^[288]. Für eine Anwendung von § 42 AO ist dann deshalb kein Raum mehr, weil sonst eine Prüfung des Mißbrauchs der Mißbrauchsvorschrift vorgenommen würde.

7.3. Stellungnahme

§ 42 AO hat zwar bereits aus seiner Stellung außerhalb der Einzelgesetze zur Einkommensermittlung eine gewisse Auffangfunktion, die es nahelegt, eine Anwendung trotz spezialgesetzlicher Regelungen in Betracht zu ziehen. Andererseits ist

Seite 90

jedoch auch zu bedenken, daß die Gesetzgebung in nachvollziehbaren Grenzen vorgibt, was möglich und rechtlich erlaubt ist und was nicht mehr. In Grenz- und Zweifelsfällen § 42 AO einwenden zu können, vermag unter Verweis auf den Bestimmtheitsgrundsatz nicht zu überzeugen. Vor allem wenn der Gesetzgeber bereits eine so detailliert formulierte Vorschrift wie § 8 Abs.(4) KStG vorlegt, muß auch hieraus abschließend ersichtlich sein, wann ein Übertrag von Verlusten möglich ist und wann nicht.

Auch Thiel scheint eine Anwendung des § 42 AO neben § 8 Abs.(4) KStG abzulehnen, da er Zweifelsfälle unter Satz 1 der Vorschrift subsumiert und damit zur Versagung des Verlustabzugs ohne die Anwendung des § 42 AO gelangt^[289].

In dieser Richtung ist aus meiner Sicht auch die Tatsache zu interpretieren, daß die Verwaltung in ihrem Erlaß^[290] unter der Überschrift "Andere Anwendungsfälle" Fallkonstellationen beschreibt, die zwar nicht nach § 8 Abs.(4) Satz 2 KStG, aber nach Abs.(4) Satz 1 zu einer Versagung des Verlustabzugs führen können. Von einer Anwendung des § 42 AO ist dort nicht die Rede.

Damit ist die Anwendung des § 42 AO neben § 8 Abs.(4) KStG abzulehnen.

8. Zusammenfassung, Beurteilung

Ausgehend von der eingangs dargestellten Notwendigkeit, eine gesetzliche Regelung zu schaffen, die es ermöglicht, Fälle der Mantelverwendung auf der einen Seite von Fällen der Sanierung auf der anderen Seite abzugrenzen, ist festzuhalten, daß die Kriterien des § 8 Abs.(4) KStG hierfür nicht geeignet er-

Seite 91

scheinen. Denn ein sanierungsbedürftiges Unternehmen ist sicherlich darauf angewiesen, daß neues Vermögen zugeführt wird, mit dem der Geschäftsbetrieb wieder aufgenommen oder aufrecht erhalten werden kann.

Weiterhin ist auch naheliegend, daß im Zuge einer Sanierung neu eintretende Gesellschafter die früheren Gesellschafter verdrängen oder aber zumindest so weit eingeschränkt wissen wollen, daß diese keine

grundlegenden Gestaltungsmöglichkeiten mehr haben. Denn die Sanierungsbedürftigkeit wird wohl meist auf Fehlentscheidungen eben dieser früheren Gesellschafter zurückgehen.

Auch die Tatsache, daß wesentliche Punkte, wie zum Beispiel eine klare Festlegung, was unter dem Begriff "Vermögen" oder "Anteile" zu verstehen ist, versäumt wurde, läßt diese Regelung nicht als sehr gelungen erscheinen.

Ebenso ist ein großer Unsicherheitsfaktor darin zu sehen, daß gesetzlich nicht geregelt wurde, innerhalb welchen Zeitraums die Übertragung der Anteile zusammengerechnet werden kann, um zur Annahme zu gelangen, es seien mehr als 75% übertragen worden. Damit ist festzuhalten, daß die Regelung sicherlich ihren Zweck erfüllt, soweit es um die Verhinderung einer Mantelverwendung geht. Der Handel mit Verlustgesellschaften, nur um den bestehenden Verlustvortrag steuerlich geltend zu machen, wird durch die Regelung unterbunden.

Unterbunden wird aber mit dieser Regelung die Fortschreibung des Verlustvortrags oft auch im Falle der Sanierung und Fortführung oder Wiederbelebung der Gesellschaft durch neue Gesellschafter. In eben diesen Fällen wäre es aber durchaus wünschenswert, den Verlustvortrag als zusätzlichen Anreiz nutzbar machen zu können.

Seite 92

§ 4 Verlustvorträge bei Umwandlung

und Organschaft

Voraussetzung für die Wahrung von Verlustvorträgen ist die rechtliche und wirtschaftliche Identität der Gesellschaft, die den Verlust erwirtschaftet hat mit der Gesellschaft, die den Verlust geltend macht. Von diesem oben dargestellten, in § 8 Abs.(4) KStG gesetzlich fixiertem Grundsatz, weicht das neue, zum 1.1.1995 in Kraft getretene Umwandlungssteuergesetz zum Teil erheblich ab.

Parallel zu dem neuen Umwandlungssteuergesetz trat das neue Umwandlungsgesetz in Kraft. Dieses neue Umwandlungsgesetz enthält eine Zusammenführung und Vereinheitlichung der Umstrukturierungsmaßnahmen von Unternehmen^[291]. Bisher waren diese Möglichkeiten auf diverse Gesetze verteilt, so auf das UmwG 1969, das AktG, das KapErhG, das GenG und das VAG (Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen und Bausparkassen)^[292]. Wesentliche Neuerung ist, daß das Rechtsinstitut der Spaltung von Unternehmen in das deutsche Recht eingeführt wird^[293].

Im folgenden sollen kurz die Umwandlungsmöglichkeiten dargestellt werden unter besonderer Beachtung der Erhaltung eines bestehenden Verlustabzugs.

Seite 93

I. Verschmelzung

Bei der Verschmelzung handelt es sich um die Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen anderen Rechtsträger gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten^[294]. Grundsätzlich geregelt ist die Verschmelzung in den §§ 2 bis 122 UmwG.

1. Verschmelzung durch Aufnahme

Es werden zwei Formen der Verschmelzung vom Gesetz unterschieden. So gibt es die Verschmelzung durch Aufnahme, d.h. ein oder mehrere Rechtsträger übertragen ihr Vermögen als Ganzes auf einen anderen bereits bestehenden Rechtsträger. Maßgeblich sind hier die §§ 4 bis 35 UmwG.

2. Verschmelzung durch Neugründung

Zum anderen gibt es die Verschmelzung durch Neugründung, d.h. zwei oder mehrere Rechtsträger übertragen ihr Vermögen als Ganzes auf einen neuen, von ihnen dadurch gegründeten Rechtsträger. Maßgebende Vorschriften sind dann die §§ 36 bis 38 UmwG.

Verschmelzung ist also der Umwandlungsvorgang, bei dem ein übertragender oder mehrere übertragende Rechtsträger sein oder ihr gesamtes Vermögen auf einen anderen schon bestehenden Rechtsträger - dann Verschmelzung durch Aufnahme - oder einen neugegründeten Rechtsträger - dann Verschmelzung durch Neugründung - unter Auflösung ohne Abwicklung, zumeist auch unter Gewährung einer Beteiligung der Anteilshaber des oder der übertragenden Rechtsträgers an den übernehmenden Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge überträgt oder

Seite 94

übertragen^[295]. Im Gegensatz zur früheren Rechtslage werden damit auch die Fälle der sogenannten verschmelzenden Umwandlung als echte Verschmelzungen behandelt. Als verschmelzende Umwandlung war die Umwandlung von AG, KGaA, GmbH und bergrechtlichen Gesellschaften auf eine schon bestehende oHG oder KG bezeichnet worden^[296].

In beiden Fällen, der Verschmelzung durch Aufnahme wie der Verschmelzung durch Neugründung, erlischt der übertragende Rechtsträger ohne Abwicklung^[297]. Die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers erhalten im Wege des Anteilstausches Anteile am übernehmenden oder neuen Rechtsträger.

3. Wirksamkeitsvoraussetzungen

Für Verschmelzungen ist ein notariell beurkundeter Verschmelzungsvertrag erforderlich. In diesem Verschmelzungsvertrag, der in den §§ 4-7 UmwG geregelt ist, wird der Verschmelzungszeitpunkt festgelegt, d.h. der Zeitpunkt ab dem die Verschmelzung wirksam ist nach § 5 Abs.(1) UmwG. Weiterhin wird festgelegt, in welchem Verhältnis die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger in Anteile am übernehmenden Rechtsträger umgetauscht werden^[298].

Daneben ist die Verschmelzung von jedem beteiligten Rechtsträger in einem Verschmelzungsbericht zu erläutern und von Verschmelzungsprüfern zu prüfen. Die Anteilshaber der beteiligten Rechtsträger müssen der Verschmelzung durch sogenannten Verschmelzungsbeschluß, der in § 13 UmwG geregelt ist, zustimmen. Die Verschmelzung ist im Handelsregister einzutragen.

Seite 95

Das Vermögen der übertragenden Körperschaft geht bei einer Verschmelzung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Körperschaft über. Mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister erlischt der übertragende Rechtsträger^[299]. Der Vollzug der Verschmelzung gilt erst durch Eintragung im Handelsregister des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers als erfolgt.

Hieraus hat das LG-Koblenz den Schluß der notwendigen Voreintragung des übernehmenden Rechtsträgers gezogen^[300]. Damit wäre nach dem neuen Umwandlungsrecht eine Verschmelzung mit dem Vermögen eines Minderkaufmanns nicht mehr zulässig. Dem ist meines Erachtens nicht zuzustimmen. Auch bei der Verschmelzung durch Neugründung ist der Rechtsträger, auf den die Vermögensübertragung erfolgt, noch nicht eingetragen. Er entsteht vielmehr erst durch die Vermögensübertragung. Von einer notwendigen Voreintragung ist damit nicht auszugehen.

4. Bilanzierung

4.1. Bilanzierung des *übernehmenden* Rechtsträgers

Grundsätzlich muß das übernommene Vermögen vom übernehmenden oder neuen Rechtsträger in seiner Handelsbilanz nach § 253 Abs.(1) HGB mit den Anschaffungskosten, d.h. mit dem Wert der Gegenleistung in Form der gewährten Anteile, Mitgliedschaften oder Zuzahlungen angesetzt werden. Wie bei gegenseitigen Verträgen ist auch im Rahmen der Umwandlung für die Höhe der Anschaffungskosten der für die Sacheinlage - das zu übertragende Vermögen - zu erbringende Aufwand maßgeblich. Bei Gewährung von Kapitalanteilen ist dies zumindest der Ausgabebetrag der zu leistenden Anteile. Ist dieser Ausgabebetrag höher als der Nennbetrag der Anteile, so ergeben sich die Anschaffungskosten aus dem Nennbetrag dieser

Seite 96

Kapitalerhöhung zuzüglich der sich neu ergebenden Kapitalrücklage^[301].

Der Neubewertungsansatz in der Eröffnungsbilanz errechnet sich damit entsprechend dem Prinzip der Maßgeblichkeit der Gegenleistung auf Basis der von dem übernehmenden Rechtsträger entrichteten Gegenleistung für das übernommene Vermögen^[302]. Das bedeutet, eine Aufdeckung stiller Reserven ist möglich, soweit diese im Rahmen der Anschaffung durch die Anschaffungskosten aufgedeckt, also "bezahlt" wurden^[303]. Eine Aufstockung sowohl der immateriellen Wirtschaftsgüter als auch des Firmenwertes ist also nach dem neuen Umwandlungsgesetz zulässig, soweit er sich in den Anschaffungskosten niederschlägt.

Was die steuerliche Bilanzierung des übernehmenden Rechtsträgers angeht, so regelt § 20 Abs.(2) UmwStG für die Kapitalgesellschaft, und § 24 Abs.(2) UmwStG für die Personengesellschaft, daß ein Bewertungswahlrecht besteht. Die übernehmende Gesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen mit den Buchwerten oder mit einem höheren Wert ansetzen. Die übertragenen Wirtschaftsgüter können aber auch mit den in der Schlußbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzten Werten bilanziert werden (vgl. § 24 UmwG). Diese Buchwertverknüpfung, die eine Aufdeckung der im übernommenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven vermeidet, stellt wohl in der Praxis (noch) den Regelfall dar^[304].

Nach bisher geltendem Recht war die Buchwertverknüpfung zwingend vorgeschrieben. Nicht zuletzt Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Regelung mit den Grundsätzen der Vierten und Siebten gesellschaftsrechtlichen EG-Richtlinie (Bilanz-

Seite 97

richtlinien) haben den Gesetzgeber bewogen, ein Wahlrecht von der strikten Buchwertfortführung zum Anschaffungskostenprinzip zu schaffen^[305].

4.2. Steuerliche Bilanzierung des übertragenden

Rechtsträgers

Hinsichtlich des Wertansatzes der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz des übertragenden Rechtsträgers ergeben sich Probleme. Nach § 3 UmwStG, der bei Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personenhandelsgesellschaft oder auf eine natürliche Person Anwendung findet, und nach § 11 Abs.(1) UmwStG, der bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft anzuwenden ist, kann ein höherer Wert als der Buchwert in der steuerlichen Schlußbilanz angesetzt werden.

Dieser Wahlmöglichkeit scheint nur eingeschränkte praktische Bedeutung zuzukommen. Denn wegen § 17 Abs.(2) Satz 2 UmwG gilt, daß die Vorschriften über den Jahresabschluß entsprechend anzuwenden

sind auf diese steuerliche Schlußbilanz. Das Maßgeblichkeitsprinzip^[306] des § 5 Abs.(1) Satz 2 EStG gilt damit auch hier. Das heißt, daß steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Bilanz auszuüben sind. Ein Ansatz über dem Buchwert käme also nur dann in Betracht, wenn er auch handelsrechtlich zulässig ist. Für die Handelsbilanz aber gelten Zuschreibungen, und damit ein Ansatz über dem Buchwert, nur in sehr seltenen Fällen^[307]. Aufwertungen oder Zuschreibungen würden nur im Rahmen der Bewertungswahlrechte zulässig sein, so etwa nach § 253 Abs.(5) und § 280 HGB^[308].

Seite 98

Auch aus § 24 UmwG ergibt sich kein erweiterter Anwendungsbereich, da diese Vorschrift nur für den übernehmenden und nicht für den übertragenden Rechtsträger gilt. Eine Anwendung der §§ 3 Satz 1 und 11 Abs.(1) Satz 2 UmwStG kommt also nur dann in Betracht, wenn ein handelsrechtliches Zuschreibungsgebot besteht^[309]. Der Ansatz eines originären Firmenwerts oder eine über die handelsrechtlichen Wahlrechte hinausgehende Aufdeckung stiller Reserven ist in der handelsrechtlichen Schlußbilanz des übertragenden Rechtsträgers nicht möglich^[310]. Im Ergebnis führt also das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz dazu, daß das in den §§ 3 und 11 UmStG vorgesehene Wahlrecht, nach dem jeder zwischen Buchwert und Teilwert liegende Wertansatz zulässig ist, in den meisten Fällen leerläuft, oder zumindest nicht in vollem Umfang besteht. Die übertragende Gesellschaft kann aufgrund des Anschaffungswertprinzips in ihrer Handelsbilanz zwar in den Vorjahren vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen rückgängig machen. Die Teilwerte aber, die steuerrechtlich die Wertobergrenze bilden, werden meist deutlich über diesen Werten liegen^[311].

Andererseits wird von Biener^[312] vertreten, daß eine Neubewertung bereits in vollem Umfang in der Schlußbilanz möglich ist. Aus seiner Sicht werden bei Wahl der Anschaffungskostenmethode die Anschaffungskosten in der Schlußbilanz des übertragenden Rechtsträgers in der Form berücksichtigt, daß die stillen Reserven bis zu ihrem vorsichtig ermittelten Zeit-/Verkehrs- oder Teilwert aufgelöst werden. Auch die stillen Reserven aus selbstgeschaffenen

Seite 99

immateriellen Wirtschaftsgütern können seiner Ansicht nach berücksichtigt werden. Die aus dieser Neubewertung resultierenden Erträge sollen dann auf der Passivseite im Eigenkapital in eine sogenannte "Neubewertungsrücklage wegen Umwandlung" eingestellt werden, deren Fortführung in der Eröffnungsbilanz nicht zwingend ist. In der Gewinn- und Verlustrechnung des übertragenden Rechtsträgers ist dieser Ertrag, nach Bieners Ansicht, nicht zu berücksichtigen, da diese Neubewertung lediglich dem Kapitalnachweis dient.

Sagasser/Bula^[313] vertreten, daß diese steuerlichen Bewertungswahlrechte besondere Bewertungsvorschriften des Steuerrechts darstellen, die unabhängig vom Handelsbilanzansatz zu sehen sind. Ihre dogmatische Grundlage haben solche steuerrechtlichen Ausnahmenvorschriften in § 5 Abs.(6) EStG^[314]. Gestützt wird diese Ansicht damit, daß eine rein am Wortlaut des Gesetzes orientierte Auslegung - die zu einem Leerlauf der steuerrechtlichen Wahlrechte führen würde - den Interessen des Gesetzgebers klar zuwider läuft. Der Gesetzgeber wollte mit dem neuen Umwandlungsgesetz die Nachteile der handelsrechtlich bisher zwingenden Buchwertfortführung durch den Übernehmer beseitigen, indem er ein Wahlrecht geschaffen hat, auf das Anschaffungswertprinzip überzugehen^[315]. Die Schaffung dieses Wahlrechts würde aber keinen Sinn machen, wenn damit korrespondierend ein steuerlich zwingend dem Handelsrecht entsprechender Ansatz in der Schlußbilanz notwendig wäre. Im Gegenteil sollte es sogar möglich sein, die wirtschaftlichen Nachteile der Buchwertfortführung zu vermeiden und gleichzeitig die Umwandlung der Gesellschaft steuerneutral vorzunehmen. Damit verneinen Sagasser/Bula im Ergebnis sowohl eine diagonale Maßgeblichkeit, das heißt von der Handelsbilanz der übernehmende Personengesellschaft zur Steuerbilanz der übertragenden Gesellschaft als auch eine Maßgeblichkeit der

Handels für die Steuerbilanz innerhalb der übertragenden Gesellschaft^[316].

Stellungnahme:

Problematisch an der Ansicht von Sagasser/Bula erscheint, daß diese Ansicht vollständig den Gedanken der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz vernachlässigt. Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß ein handelsrechtlich zwingender Ansatz ein steuerrechtliches Wahlrecht einschränkt^[317]. Die Ansicht von Biener erscheint mir hier vorzugswürdig, aus § 24 UmwG nicht nur abzuleiten, daß die Buchwerte aus der Schlußbilanz in die Eröffnungsbilanz übernommen werden können, sondern auch, daß die Berücksichtigung der Anschaffungswerte bereits in der steuerlichen Schlußbilanz des übertragenden Rechtsträgers zulässig ist, soweit hierfür im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts Sondervorschriften bestehen^[318].

Was aber seine Ansicht der gewinnneutralen Behandlung dieser Aufstockung angeht, so wird diese wohl kaum damit zu begründen sein, daß es sich um einen reinen Kapitalnachweis für das Registergericht handelt. Eine gewinnneutrale Behandlung der Aufstockung beim übertragenden Unternehmen ist auch gar nicht notwendig, da eine Offenlegung der stillen Reserven bereits in der Schlußbilanz vor allem dann sinnvoll ist und erfolgen wird, wenn ein nicht auf den neuen Rechtsträger übertragbarer Verlustvortrag bei der übertragenden Gesellschaft vorhanden ist^[319]. In Höhe des bestehenden Verlustabzugs aber wirkt sich

Seite 101

der durch die Aufdeckung stiller Reserven entstehende Gewinn nicht aus.

Damit ist meines Erachtens davon auszugehen, daß auch bereits für die übertragende Gesellschaft in steuerlicher Hinsicht ein Bewertungswahlrecht anzunehmen ist.

Fußnoten:

^[199] Thiel, GmbHR 1990, S. 225.

^[200] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 540.

^[201] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.

^[202] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 156.

^[203] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 600.

^[204] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.

^[205] Thiel, GmbHR 1990, S. 225.

^[206] Thiel, GmbHR 1990, S. 225.

^[207] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 16 und DStR 1990, S. 540; Thiel GmbHR 1990, S. 225; Neufang, StBp 1991, S. 15; Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 600.

^[208] Schmidt, EStG, SS 10d RNr. 3 ; EStR, Abschn. 115 Abs.(1) Satz 2, BMF-Hdb. 1995, S. 398 f..

^[209] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.

^[210] Stahl, KÖSDI 1988, S. 7457.

^[211] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 153.

^[212] BT-Drucks. 11/2157, S. 171.

^[213] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 16; Krebs, GmbHR 1988, S. 232; EStR Abschn. 115, BMF-Hdb. 1995, S. 400; BFH U.v.22.6.1962 VI 49/61S,

BStBl. III 1962, S. 386.

[214] Thiel, GmbHR 1990, S. 225; Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 599.

[215] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 600.

[216] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 16.

[217] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 156.

[218] Achenbach in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, SS 8 KStG Anm. 107 I.

[219] Singbartl/Dötsch/Hundt, DB 1988, S. 1767, 1770; Achenbach in Dötsch/Eversberg/ Jost/Witt, KStG SS 8 Anm. 107.1.

[220] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 156.

[221] Stahl, KÖSDI 1988, S. 7459.

[222] BFH U.v. 27.1.1977 IV R 46/76, BStBl. II, S. 754.

[223] Hörger/Kemper DStR 1989, S. 17.

[224] Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 540.

[225] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 602.

[226] Thiel, GmbHR 1990, S. 224.

[227] BMF-Schreiben v. 20.12.1990, BStBl. 1990 I, S. 884.

[228] BMF-Schreiben v. 20.12.1990, BStBl. 1990 I, S. 884, Tz. 21 i.V.m. Tz. 18.

[229] Stahl, KÖSDI 1988, S. 7457; Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 153.

[230] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 16.

[231] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 20.

[232] Thiel, GmbHR 1990, S. 225, 226.

[233] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 20.

[234] BFH U.v. 15.2.1966 I 112/63, BStBl. III 1966, S. 290.

[235] Streck/Schwedhelm FR 1989, S. 156.

[236] Federmann, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuer, S. 163; wohl auch Hörger/Kemper, DStR 1989, S.17 und 22; vgl. Nachweise bei Kudert/Saakel, BB 1988, S. 1232.

[237] Heinicke in Schmidt, EStG, 6.Aufl., SS 4 Anm. 21; vgl. Nachweise bei Kudert/Saakel, BB 1988, S. 1232.

[238] Kudert/Saakel, BB 1988, S. 1233; Müller-Gatermann DStR 1991, S. 600.

[239] Streck/Schwedhelm FR 1989, S. 157.

[240] Thiel, GmbHR 1990, S. 226.

[241] Kudert/Saakel, BB 1988, S. 1232.

[242] Kudert/Saakel, BB 1988, S. 1232.

[243] Hörger/Kemper DStR 1989, S. 15.

[244] BFH U. v. 19.12.1973 I R 137/71, BStBl. II 1974, S. 181.

[245] BFH U. v. 19.12.1984 I R 165/80, BStBl. II 1985, S. 403, 404.

[246] Stahl, KÖSDI 1988, S. 7475; Singbartl/Dötsch/Hundt, DB 1988, S. 1767; Kudert/Saakel, BB 1988, S. 1229, 1233.

[247] BMF-Schrb. v. 11.6.1990, BStBl. I, S. 252; Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 600.

[248] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 17.

[249] Thiel GmbHR 1990, S. 226.

[250] U. v. 29.10.1986 I R 318-319/83, BStBl. II 1987, S. 308.

[251] Baumbach/Hueck GmbHG, 14.Aufl., Anh. SS 60, Anm. 2 zu SS 2 Löschg.

[252] Horschitz/Gross/Schnur, Bewertungsrecht, S. 10.

[253] Horschitz/Gross/Schnur, Bewertungsrecht, S. 10.

[254] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 17.

- [255] Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 157.
- [256] Zum Ganzen Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 601.
- [257] Thiel, GmbHR 1990, S. 226.
- [258] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. I 1990, S. 252.
- [259] Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 601.
- [260] EStR Abschn. 31a Abs.(4) Satz 4, BMF-HdB. 1995, S. 174.
- [261] So auch Hörger/Kemper, DStR 1990, S. 541.
- [262] BFH U.v. 27.9.1961 I 6/60 U, BStBl. III 1961, S. 540, 542.
- [263] BFH U.v. 27.9.1961 I 6/60 U, BStBl. III 1961, S. 542.
- [264] So aber Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 18.
- [265] BFH U.v. 17.5.1966 I 141/63,, BStBl. 1966 III, S. 514.
- [266] BFH U.v. 17.5.1966 I 141/63,, BStBl. 1966 III, S. 514.
- [267] BFH U.v. 19.12.1973 I R 137/71, BStBl. 1974 II, S. 181.
- [268] So auch Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 601.
- [269] Stahl, KÖSDI 1988, S. 7457.
- [270] Singbartl/Dötsch/Hundt, DB 1988, S. 1767.
- [271] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 18.
- [272] BFH, BStBl. 1958 III, S. 97; BStBl. 1961 III, S. 540; BStBl. 1966 III, S. 290 u. 513; BStBl. 1974 II, S. 181.
- [273] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 18; Singbartl/Dötsch/Hundt, DB 1988, S. 1767; Stahl, KÖSDI 1988, S. 7457; Kudert/Saakel, BB 1988, S. 1232 (noch zum Referentenentwurf, der aber nicht geändert wurde in diesem Punkt); Müller-Gatermann, DStR 1991, S. 601; Streck/Schwedhelm, FR 1989, S. 157; Thiel, GmbHR 1990, S. 226.
- [274] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl.I 1990, S. 252.
- [275] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 19.
- [276] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. 1990 I, S. 252.
- [277] BMF-Schreiben v. 11.6.1990, BStBl. 1990 I, S. 253.
- [278] Hörger/Kemper DStR 1989, S. 19.
- [279] U.v. 17.5.1966, I 141/63, BStBl. III 1966, S. 513.
- [280] Tipke/Kruse, AO SS 42 RNr. 23.
- [281] Tipke/Kruse, AO SS 42 RNr. 23.
- [282] Hoffmann in Koch/Scholtz, SS 42 AO, Anm. 3.
- [283] Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, SS 42 AO, Anm. 10.
- [284] BFH U.v. 13.12.1989 I R 118/87, BStBl. II 1990, S. 474, 477.
- [285] Freericks in Blümich, SS 8 KStG, Anm. 22.
- [286] Brockmeyer in Klein/Orlopp, AO SS 42 Anm. 9b a.E..
- [287] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 19.
- [288] Hörger/Kemper, DStR 1989, S. 19 unten.
- [289] Thiel, GmbHR 1990, S. 227.
- [290] BMF-Schreiben v. 11.6.1990 BStBl.I 1990, S. 383.
- [291] Zum Gesetzgebungsverfahren und den Gründen und Zielen der Reform: Schwarz, DStR 1994, S. 1694.
- [292] Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, S. 22.
- [293] Bisher waren Regelungen hierzu in der europäischen Spaltungsrichtlinie, RL 82/892/EWG, AmtsBl. v. 31.12.1982 Nr. L 378/47, zu finden.
- [294] Wagner, Das neue Umwandlungsrecht, S. 13; Heckschen in Widmann/Mayer I, Verschmelzung, RNr. 10.
- [295] Schwarz in Widmann/Mayer I, Einf. UmwG, RNr. 2.5.1..

- [296] Dehmer, Umwandlungsrecht (1994), UmwG SS 20 Anm. 3 und 4.
- [297] Ott, INF 1996, S. 174.
- [298] Wagner, Das neue Umwandlungsrecht, S. 14.
- [299] Impelmann, DStR 1995, S. 772.
- [300] LG - Koblenz, Beschl.v. 7.11.1995 - 4 HT 2/95, BB 1996, S. 267.
- [301] Biener, Bilanzierung, S. 24.
- [302] Knop/Kütting, BB 1995, S. 1024.
- [303] Sagasser/Bula, Umwandlungen, H RNR. 9.
- [304] Wagner, Das neue Umwandlungsrecht, S. 14.
- [305] Wagner, Das neue Umwandlungsrecht, S. 83.
- [306] Vgl. nur Weber-Grellet in Schmidt, EStG SS 5, RNR. 26 ff..
- [307] Widmann in Widmann/Mayer I, Handelsbilanzen, RNR. 44 und III, UmwStG 1995/Kurzkommentierung, RNR. S 228.
- [308] Sagasser/Bula, Umwandlungen, H RNR. 6.
- [309] Zustimmung Rödder, DStR 1995, S. 322; ablehnend Korn, KÖSDI 1995, S. 10345, da er das Maßgeblichkeitsprinzip in diesem Zusammenhang ablehnt.
- [310] Sagasser/Bula, Umwandlungen, H RNR. 6; Knop/Kütting, BB 1995, S. 1027.
- [311] Knop/Kütting, BB 1995, S. 1028.
- [312] Biener, Bilanzierung, S. 25.
- [313] Sagasser/Bula, Umwandlungen, E RNR. 20.
- [314] Plewka in Lademann/Söffing/Brockhoff SS 5 EStG, Anm. 8.
- [315] BT-Drucks. 12/6699, S. 93 zu SS 24 UmwG.
- [316] Sagasser/Bula, Umwandlungen E RNR. 21.
- [317] Sagasser/Bula, Umwandlungen I RNR. 12 leiten aus SS 17 Abs.(2) Satz 2 UmwG her, daß nur die handelsrechtliche Schlußbilanz entsprechend den Vorschriften über den Jahresabschluß zu erstellen ist, nicht auch die steuerrechtliche.
- [318] Biener, Bilanzierung, S. 23.
- [319] So im Ergebnis auch Söffing in Goutier/Knopf/Tulloch, SS 3 UmwStG, RNR. 23, der allerdings von einer "stillschweigenden Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes" ausgeht.

5. Verlustvortrag

5.1. Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

Nach dem neuen UmwStG ist nunmehr, im Gegensatz zur bisher bestehenden Rechtslage, seit dem 1. Januar 1995 die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft unter Nichtaufdeckung der stillen Reserven auf Seiten der Körperschaft nach § 3 UmwStG möglich^[320].

Was einen auf Seiten der Kapitalgesellschaft bestehenden Verlustabzug im Sinne des § 10d Abs.(3) Satz 2 EStG angeht, so geht dieser grundsätzlich gemäß § 4 Abs.(2) Satz 2 UmwStG **nicht** auf die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person über. Im Fall eines bei der Kapitalgesellschaft bestehenden Verlustabzugs kann damit aber ein Ansatz der zu übertragenden Wirtschaftsgüter in der Schlußbilanz über dem Buchwert durchaus sinnvoll sein^[321]. Hinsichtlich der übertragenden Kapitalgesellschaft gilt, daß bei einem Ansatz der zu übertragenden Wirtschaftsgüter mit dem

Seite 102

Teilwert oder einem Zwischenwert ein steuerpflichtiger Übertragungsgewinn nach § 11 Abs.(1) UmwStG entsteht.

Dieser nunmehr voll körperschafts- und gewerbesteuerpflichtige Übertragungsgewinn kann mit dem bestehenden Verlustvortrag aufgezehrt werden, wobei aber gleichzeitig für die übernehmende Gesellschaft ein erhöhtes Abschreibungsvolumen entsteht^[322]. Denn die übernehmende Personengesellschaft hat nach § 4 Abs.(1) UmwStG die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Gesellschaft enthaltenen Wert anzusetzen.

Fraglich erscheint in diesem Zusammenhang, ob auch die stillen Reserven, die auf einen selbstgeschaffenen Geschäftswert oder Firmenwert oder auf andere selbstgeschaffenen immaterielle Wirtschaftsgüter entfallen, berücksichtigbar sind. Sagasser/Bula^[323] sprechen sich hier für eine Berücksichtigung auch dieser bilanziell nicht erfaßten Werte aus. Dem ist zuzustimmen. Denn der BFH hat in einem Urteil vom 2. September 1988^[324] ausgeführt, daß eine Kapitalgesellschaft ein eingelegtes immaterielles Wirtschaftsgut nach den §§ 4 Abs.(1) und 6 Abs.(1) Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu aktivieren habe. Damit muß auch bei der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person ein Ansatz dieser originären Wirtschaftsgüter zulässig sein.

Durch diese nach § 3 UmwStG zulässige Aufdeckung stiller Reserven erhöht sich das Abschreibungsvolumen auf Seite des übernehmenden Rechtsträgers, da hier nach § 4 Abs.(1) UmwStG der Wert der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden

Seite 103

Körperschaft anzusetzen ist. Damit führt die Ausnutzung dieses Abschreibungspotentials zur mittelbaren Berücksichtigung des von der untergehenden Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft nicht übertragbaren Verlustabzugs^[325]. Nachteilige Folgen ergeben sich aus dieser Aufstockung allerdings insoweit, als sich ein Übernahmegewinn nach § 4 Abs.(1) Satz 1 UmwStG erhöht^[326].

Erfolgt keine Aufstockung der Werte in der Schlußbilanz des übertragenden Rechtsträgers, und ist der Buchwert der übernommenen Anteile höher als der Wert des übernommenen Vermögens, ergibt sich für die Anteilseigner der übernehmenden Personengesellschaft ein Übernahmeverlust, der auf der Ebene der Anteilseigner entsteht. Ein solcher Übernahmeverlust kann durch einen entsprechend hohen Verlustvortrag auf Seite der Kapitalgesellschaft oder auch durch entsprechend hohe Beteiligungsanschaffungskosten auf Seite der Personengesellschaft entstehen. Dieser Übernahmeverlust

ist grundsätzlich, vermindert um die anrechenbare Körperschaftsteuer aus dem übertragenen Eigenkapital, bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft zu berücksichtigen^[327]. Diese Berücksichtigung erfolgt so, daß die Wertansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Personengesellschaft bis zu den Teilwerten aufgestockt wird, und diese Aufstockungsbeträge mit dem Übernahmeverlust zu verrechnen sind (vgl. § 4 Abs.(6) UmwStG).

Seite 104

Auch hier erfolgt also eine mittelbare Berücksichtigung des Verlustabzugs der Kapitalgesellschaft bei der Personengesellschaft. Soweit der Übernahmeverlust die in den übergegangenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven sowie den Wert bisher nicht aktivierter immaterieller Wirtschaftsgüter übersteigt, erfolgt die sofortige Verlustverrechnung wegen § 4 Abs.(6) UmwStG^[328].

Gewerbsteuer

Hinsichtlich der Gewerbsteuer gilt nach § 18 Abs.(1) Satz 1 UmwStG, daß ein Übertragungsgewinn, das heißt der auf Ebene der Kapitalgesellschaft entstehende Gewinn in Folge des Ansatzes der Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert oder einem Zwischenwert als gewerbsteuerpflichtig zu behandeln ist^[329]. Diese Gewerbsteuer ist mit einem nach § 10a GewStG bestehendem vortragsfähigem Fehlbetrag verrechenbar^[330]. Soweit die verschmolzene Kapitalgesellschaft aber an der Personengesellschaft beteiligt war zum Zeitpunkt der Verschmelzung, unterliegt der Übertragungsgewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven nicht der Gewerbsteuer, da der Übertragungsgewinn aus einer Beteiligung nicht Bestandteil des Gewerbeertrags der verschmolzenen Gesellschaft ist^[331].

Für die übernehmende Personengesellschaft stellt § 18 Abs.(2) UmwStG hingegen klar, daß ein Übernahmegewinn, also der auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft entstehende Gewinn, nicht der Gewerbsteuerpflicht unterfällt^[332].

Seite 105

Fraglich erscheint, ob ein verbleibender Gewerbesteuerverlustvortrag der übertragenden Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft weiter genutzt werden kann. Nach § 18 Abs.(1) Satz 2 UmwStG gilt, daß der Gewerbeertrag der übernehmenden Personengesellschaft nicht um die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 10a GewStG gekürzt werden darf. Ein Übertrag noch bestehender Verlustvorträge aus Gewerbeertragssteuer scheidet somit aus.

Diese Regelung ist in ihrer Absolutheit vor dem Hintergrund der Rechtsprechung zu diesem Problembereich unverständlich. Ein Verlustübertrag wurde zumindest insoweit zugelassen, als die Gesellschafter des übertragenden und übernehmenden Unternehmens personengleich waren und Unternehmensidentität gegeben war^[333]. Unternehmensidentität ist aber in Fällen der Verschmelzung durchaus gegeben, wenn man diese Unternehmensidentität gemäß der Rechtsprechung vor allem als "Identität der eingesetzten sachlichen Mittel" definiert^[334]. Denn die Gewerbsteuer erfaßt nicht nur den auf ein bestimmtes Steuersubjekt bezogenen Gewinn, sondern auch den Ertrag, den der von dem jeweiligen Rechtsträger losgelöste Gewerbebetrieb an sich abwirft^[335]. Nur konsequent ist insoweit die Entscheidung des BFH vom 14.9.1993, wonach der Gewerbeertrag einer Personengesellschaft, die den Betrieb einer anderen Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung aufnimmt, gekürzt werden kann um den Gewerbeverlust, den die übertragende Gesellschaft bis zur Verschmelzung erlitten hat. Voraussetzung ist, daß alle Gesellschafter der übertragenden auch an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt sind und die

Seite 106

Identität des Unternehmens der umgewandelten Gesellschaft im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleibt^[336].

Diese Grundsätze sollten auch auf den Fall der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übertragbar sein und hier genauso Anwendung finden. Auch der Verweis in § 10a Satz 4 GewStG auf § 8 Abs.(4) KStG steht hier nicht entgegen. Denn § 8 Abs.(4) KStG ist nach Wortlaut und Sinn auf die Anwendung bei Körperschaften, vor allem Kapitalgesellschaften zugeschnitten. Der Verweis in § 10a GewStG gilt deshalb auch nur für Körperschaften. Die Formulierung der entsprechenden Anwendung bezieht sich nicht darauf, § 8 Abs.(4) KStG auch bei Personengesellschaften anzuwenden. Diese entsprechende Anwendung bezieht sich vielmehr darauf, daß die Vorschrift des § 8 Abs.(4) KStG nicht nur auf das nach einkommensteuerrechtlichen und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Einkommen anzuwenden ist, sondern auch auf den nach gewerbsteuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewerbeertrag anzuwenden ist^[337].

5.2. Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft

Nach § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG kann bei einer Verschmelzung von Körperschaften ein verbleibender Verlustabzug im Sinne von § 10d Abs.(3) Satz 2 EStG der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft mitübertragen werden. Dieser Übertrag ist nach dem Wortlaut des Gesetzes an die Bedingung geknüpft, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs in das Handelsregister noch nicht eingestellt hatte.

Mit dieser Neuregelung wird der Grundsatz der rechtlichen Personenidentität als Voraussetzung für den körperschaft-

Seite 107

steuerlichen - Verlustabzug durchbrochen^[338]. Dieser Verzicht erscheint jedoch insofern nur folgerichtig, als der Verlustabzug im Ergebnis ein Ersatz für eine mehrjährige Unternehmensdurchschnittsbesteuerung sein soll. Deshalb ist es auch nur konsequent, den Verlustübertrag dann zuzulassen, wenn das übertragene Unternehmen nach der Verschmelzung weitergeführt wird. Denn der Verlustabzug sollte nicht am Rechtskleid hängen, sondern vom Inhalt, dem Unternehmen, abhängig sein^[339].

Die neue Regelung stellt aber insofern einen Systembruch dar, daß sie als Voraussetzung für den Verlustabzug nicht mehr die Fortführung des Geschäftsbetriebs verlangt oder auf die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschaften abstellt. Die nach der Verschmelzung gegebenen Anteilsverhältnisse sind für den Erhalt des Verlustabzugs ohne jede Bedeutung. Es kommt nach dem Wortlaut des Gesetzes lediglich darauf an, daß die übertragene Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb noch nicht eingestellt hatte im Zeitpunkt der Übertragung.

5.2.1. Verhältnis von § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG

zu § 8 Abs.(4) KStG

Grundsätzlich ist festzustellen, daß im Rahmen der Verschmelzung die untergehende Kapitalgesellschaft ohne Abwicklung aufgelöst wird. Die aufnehmende Gesellschaft ist mit der untergehenden rechtlich nicht identisch. Mit der Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG würde man damit zu einer Versagung des Verlustabzugs der untergehenden Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft gelangen. Auf § 8 Abs.(4) KStG verweist zwar die amtliche Begründung zum UmwStG 1994^[340] hinsichtlich der Unternehmenskontinuität, im Wortlaut des Gesetzes kommt dies aber nicht zum Ausdruck.

Seite 108

Damit erscheint dieser Verweis unklar, da § 8 Abs.(4) KStG die rechtliche Identität der beiden Körperschaften fordert, und § 12 Abs.(3) UmwStG einen anderen Rechtsträger zum Verlustabzug berechtigt, dafür aber lediglich Unternehmenskontinuität zum Eintragungszeitpunkt voraussetzt.

Kröner^[341] vertritt, daß die Vorschrift des § 12 Abs.(3) UmwStG als Ausnahmeregelung zum allgemeinen Verlustabzugsverbot des § 8 Abs.(4) KStG zu sehen ist.

Auch Sagasser/Bula vertreten, daß trotz des Hinweises in der amtlichen Begründung des Gesetzes^[342] hier nicht auf die wirtschaftliche Identität, wie sie § 8 Abs.(4) KStG definiert, abzustellen ist^[343]. Die Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG bleibt auf die Anwendung bei der übernehmenden Gesellschaft beschränkt. Wird bei der Übernehmerin durch die Verschmelzung die wirtschaftliche Identität nach den Wertungen des § 8 Abs.(4) KStG nicht gewahrt, so geht der bei der übernehmenden Gesellschaft bestehende Verlustvortrag unter. Die Verlustabzüge der Übertragerin werden hiervon aber nicht erfaßt, da dieser Übergang allein nach § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG zu beurteilen ist^[344].

Der Verlustübertrag ist also nur zu versagen, wenn im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister der Geschäftsbetrieb der übertragenden Gesellschaft eingestellt war. Was unter Einstellung des Geschäftsbetriebs zu verstehen ist, ergibt sich aus § 16 Abs.(3) EStG^[345]. Vor allem ist in diesem Zusammenhang zu beachten, daß eine Betriebs-

Seite 109

unterbrechung noch keine Einstellung ist^[346]. Für eine ergänzende Anwendung der Kriterien des § 8 Abs.(4) KStG neben den Sachverhaltselementen des § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG ist kein Raum.

5.2.2. Verwendung des übertragenen Verlustabzugs

Fraglich erscheint, ob nun der übertragene Verlustabzug bei der übernehmenden Körperschaft frei genutzt werden kann, das heißt, ob die Körperschaft auch die Möglichkeit hat, diesen Verlustabzug zurückzutragen nach § 10d Abs.(1) EStG.

Dies wird unter Hinweis auf den Wortlaut des § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG zum Teil abgelehnt^[347]. Dort sei nur vom verbleibenden Verlustabzug nach § 10d Abs.(3) Satz 2 EStG die Rede. Dies sei nur der Verlustabzug, der bereits nach einem eventuellen Rücktrag übrig bleibt. Damit sei davon auszugehen, daß ein Eintreten in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft nur eine Fortführung des Verlustvortrags bedeuten könne.

Dem ist meines Erachtens nicht zuzustimmen. Der Verweis auf § 10d Abs.(3) EStG beinhaltet keine Bindung, was die Verwendung des Verlustabzugs angeht, sondern bringt zum Ausdruck, daß der Verlustabzug in der Form des nach dieser Vorschrift durchzuführenden Feststellungsverfahrens auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wird.

Zuzustimmen ist Wochinger/Dötsch, daß die übernehmende Körperschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt und daher dem Rechtsnachfolger nur die Verlustausgleichsmöglichkeiten zustehen, die auch dem

Seite 110

Rechtsvorgänger zustanden^[348]. Dies hat aber logischerweise zur Folge, daß ein Verlustvortrag dann als Verlustrücktrag nutzbar ist, wenn dies bei der übertragenden Gesellschaft auch möglich gewesen wäre^[349]. Auch Kröner^[350] spricht sich dafür aus, in dem Verweis auf § 10d Abs.(3) EStG nur einen die Höhe des Verlustabzuges definierenden Verweis zu sehen. Hinsichtlich der Modalitäten der Verlustverrechnung sei diese Bezugnahme nicht bindend. Ob der verbleibende Verlustabzug körperschaftsteuerlich auch noch für einen Verlustrücktrag bei der übernehmenden Gesellschaft verwendet werden kann, hängt damit lediglich davon ab, ob der steuerliche Übertragungstichtag bei der übertragenden Gesellschaft auf das Ende eines Verlustentstehungsjahres oder bereits auf das Ende eines Verlustvortragsjahres fällt^[351].

5.2.3. Gewerbesteuer

Hinsichtlich des Verlustvortrags nach § 10a GewStG gilt die Vorschrift des § 19 Abs.(2) UmwStG, der eine Übertragbarkeit der vortragsfähigen Fehlbeträge vorsieht. Voraussetzung ist auch hier - parallel zu § 12 Abs.(3) UmwStG - die Tatsache, daß die übertragende Körperschaft im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung ihren Geschäftsbetrieb noch nicht eingestellt hatte. Hinsichtlich des Zeitpunktes ist wohl auch die Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister anzunehmen, auch wenn dies nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt ist^[352].

Was die Gewerbesteuerpflicht einer Verschmelzung angeht, bestimmt § 19 Abs.(1) UmwStG, daß ein entstehender

Seite 111

Übertragungsgewinn^[353] der Gewerbesteuer unterliegt. Eine Verrechnung mit einem gewerbesteuerlichen Verlustvortrag nach § 10a GewStG ist möglich. Der Übernahmegewinn hingegen unterliegt nach § 19 Abs.(1) in Verbindung mit § 12 Abs.(2) UmwStG nicht der Gewerbesteuer.

5.3. Verschmelzung einer Personengesellschaften auf eine andere Personengesellschaft

Da die Verschmelzung von Personengesellschaften untereinander sich technisch als Einbringung von Mitunternehmeranteilen in das Vermögen des übernehmenden Rechtsträgers darstellt, sind die steuerlichen Vorschriften aus diesem Bereich zu beachten^[354]. Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft ist im neunten Teil des UmwStG geregelt.

Steuerliche Auswirkungen ergeben sich jeweils danach, was die übernehmende Gesellschaft für die übernommenen Wirtschaftsgüter ansetzt. Nach § 24 Abs.(2) UmwStG hat die übernehmende Gesellschaft ein Wahlrecht, die übernommenen Wirtschaftsgüter zu den Buchwerten, den Teilwerten oder zu Zwischenwerten anzusetzen. Nach § 24 Abs.(3) UmwStG gilt für die Gesellschafter, die ihre Mitunternehmeranteile einbringen, dieser Ansatz als Veräußerungspreis. Dieser Ansatz gibt damit die Höhe eines vom Einbringenden zu versteuernden Veräußerungsgewinn vor^[355]. Ein Veräußerungsgewinn entsteht also dann, wenn die übernehmende Personengesellschaft die Wirtschaftsgüter mit einem Wert über dem Buchwert ansetzt. Wenn der Ansatz zum Teilwert erfolgt, gilt bei der übernehmenden Gesellschaft der Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn, nach § 24 Abs.(3) Satz 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs.(2) Satz 3 EStG, wenn der

Seite 112

einbringende Gesellschafter Mitunternehmer der übernehmenden Gesellschaft wird.

Was die Einkommensteuer beim Gesellschafter angeht, so gilt, daß nur dann der Veräußerungsgewinn unter die §§ 16 Abs.(4) und 34 Abs.(1) EStG fällt, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert angesetzt wird. Beim Teilwertansatz werden sämtliche stillen Reserven einschließlich selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter aufgelöst^[356].

Was den persönlichen Verlustabzug nach § 10d EStG angeht, bleibt dieser von der Einbringung unberührt, da er an der Person des jeweiligen Mitunternehmers hängt^[357]. Eine Verrechnung mit dem anteiligen Veräußerungsgewinn kann vorgenommen werden.

Eine Gewerbesteuerpflicht dieses Veräußerungsgewinns ist abzulehnen, da Veräußerungsgewinne grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag im Sinne des § 7 GewStG gehören^[358].

Damit tritt auch bei Ansatz der Werte mit dem Zwischenwert nach h.M.^[359] keine Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungsgewinns bei der übertragenden Personengesellschaft ein, da dieser Gewinn nicht zum Gewerbeertrag gehört. Zwar gilt nach § 24 Abs.(3) Satz 3 UmwStG in Verbindung mit § 16 Abs.(2) Satz 3 EStG beim Teilwertansatz und Mitunternehmerschaft der einbringenden Gesellschafter dieser Gewinn als laufender Gewinn. Diese Qualifizierung zum Gewinn ist aber nur als

Seite 113

rechtliche Fiktion gestaltet und löst daher auch keine Gewerbesteuerpflicht aus^[360].

Ein Verlustvortrag der übertragenden Gesellschaft aus § 10a GewStG kann unter entsprechender Anwendung der Regelung des § 8 Abs.(4) KStG übertragen werden (vgl. § 10a Satz 4 GewStG). Dieser Verweis betrifft jedoch nur den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag bei Kapitalgesellschaften^[361]. Was den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag bei Personengesellschaften angeht, so bleibt dieser dann erhalten, wenn an der übernehmenden Personengesellschaft dieselben Gesellschafter beteiligt sind wie an der übertragenden Personengesellschaft, und die Identität des Unternehmens der übertragenden Gesellschaft im Rahmen der übernehmenden Gesellschaft gewahrt bleibt^[362]. In diesem Sinne hat der BFH für die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft entschieden, wenn alle Gesellschafter der umgewandelten auch an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt sind. Als zusätzliches Erfordernis hat die Rechtsprechung formuliert, daß die Identität des Unternehmens der umgewandelten Gesellschaft im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleiben muß^[363]. Ergänzend ausgeführt wurde in diesem Zusammenhang, daß Gesichtspunkte wie der Wechsel der Geschäftsführung oder die Zusammenlegung der Buchhaltung nicht schädlich seien. Bei Verschmelzungen würden regelmäßig organisatorische Veränderungen in der Geschäftsführung oder dem betrieblichen Rechnungswesen vorgenommen. Die Anforderung der Unternehmensidentität ist nach diesem Urteil gewahrt, wenn dem eingebrachten Unternehmen auch im neuen Verbund ein wirtschaftliches Ergebnis sachlich zugeordnet werden kann.

Seite 114

Scheidet anlässlich der Verschmelzung ein Gesellschafter aus, geht der Gewerbeverlust, soweit er auf diesen Gesellschafter entfiel, unter^[364]. Diesem Schluß ist meines Erachtens unter Verweis auf die oben (§ 2 II) besprochene Entscheidung des BFH^[365] zum Verlustabzug bei Unternehmerwechsel zuzustimmen.

5.4. Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine

Kapitalgesellschaft

Die Verschmelzung einer Personen- auf eine Kapitalgesellschaft ist im UmwStG als Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs und Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im achten Teil des Gesetzes geregelt. Nach § 20 Abs.(2) UmwStG hat die übernehmende Gesellschaft das Wahlrecht, die übernommenen Wirtschaftsgüter zum Buchwert, Teil- oder Zwischenwerten anzusetzen. Auch hier schließt der Ansatz mit dem Teilwert immaterielle Wirtschaftswerte und den Geschäftswert mit ein^[366].

Der Übertragungsgewinn bestimmt sich also auch hier nach dem Ansatz der übernehmenden Gesellschaft. Denn nach § 20 Abs.(4) UmwStG wird den Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das übernommene Vermögen ansetzt, als Veräußerungspreis zugerechnet.

Auf Ebene der Personengesellschaft entsteht hierdurch jedoch keine Gewerbesteuerpflicht, da nur der laufende Gewinn des Gewerbebetriebs erfaßt wird^[367].

Auf Ebene der Gesellschafter gilt dieser Veräußerungsgewinn nach § 20 Abs.(5) Satz 1 UmwStG als tarifbegünstigt nach § 34 Abs.(1) EStG.

Hinsichtlich eines verbleibenden Verlustabzugs der übertragenden Gesellschaft gilt, daß dieser durch den Verweis des § 22 Abs.(1) und (2) UmwStG auf § 12 Abs.(3) grundsätzlich auf die übernehmende Gesellschaft übertragbar ist.

Sagasser/Bula^[368] jedoch lehnen eine Übertragung mit dem Hinweis ab, nicht die übertragende Personengesellschaft sei Inhaber des Verlustabzugs, sondern der einzelne Gesellschafter.

Auch Tulloch^[369] sieht in diesem Gesamtverweis ein Versehen des Gesetzgebers. Ein steuerlicher Verlustvortrag verbleibt danach beim Einbringenden.

In diesem Sinne will auch die Verwaltung^[370] den Verweis des § 22 Abs.(1) und (2) UmwStG nur als Verweis auf die steuerliche Behandlung der Absetzung für Abnutzung, Sonderabschreibung und Ähnlichem ansehen. Eine entsprechende Präzisierung des Verweises wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 vorgenommen, wonach der Verweis nunmehr nur noch auf Satz 1 des § 12 Abs.(3) beschränkt wurde.

Für den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag ergibt sich nach § 10a Satz 4 GewStG, daß ein Verlustvortrag nur unter den in § 8 Abs.(4) KStG genannten Bedingungen übergehen kann. Diese entsprechende Anwendung bezieht sich jedoch nur darauf, daß § 8 Abs.(4) KStG auch auf nach gewerbesteuerlichen Vorschriften

ermittelte Verluste anzuwenden ist. Eine Anwendung auch auf Personengesellschaften ist mit diesem Verweis nicht möglich^[371].

Soweit die übernehmende Gesellschaft an der übertragenden Gesellschaft bereits beteiligt war, ist nach der Rechtsprechung des BFH von Unternehmensgleichheit auszugehen und damit auch der Verlustabzug in Höhe der Beteiligung übertragbar^[372]. Entschieden wurde dies für den Fall einer zu 99% an einer OHG beteiligten GmbH. Unter Beachtung der in § 8 Abs.(4) KStG angegebenen Schädlichkeitsgrenze von 75% müßte damit auch bei einer Beteiligung von nur 25% der GmbH an der OHG von wirtschaftlicher Identität auszugehen sein.

Dieses Beispiel zeigt jedoch, daß eine entsprechende Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG in diesem Zusammenhang wenig sinnvoll erscheint. Vielmehr ist meines Erachtens mit der Rechtsprechung anzunehmen, daß der Verlustabzug insoweit von der Personengesellschaft übergeht, als die Kapitalgesellschaft bereits an dieser Personengesellschaft beteiligt war. Gefordert wird von der Rechtsprechung, daß ein wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Zusammenhang zwischen der früheren Tätigkeit innerhalb der OHG und der jetzigen Betätigung der GmbH gegeben ist^[373].

6. Gestaltungen

6.1. Zeitpunkt der Betriebseinstellung

In § 12 Abs.(3) Satz 2, 2. Halbsatz UmwStG wird gefordert, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt haben darf.

Die der Umwandlung zugrundezulegende Bilanz kann nach § 17 Abs.(2) Satz 4 UmwG auf einen höchstens 8 Monate vor der Anmeldung zur Eintragung in das zuständige Register liegenden Stichtag aufgestellt werden. Das hat faktisch zur Folge, daß zwar nach außen die Umwandlung erst mit der Eintragung in das zuständige Register Wirksamkeit entfaltet, im Innenverhältnis aber die Vermögensverhältnisse der beteiligten Rechtsträger zu diesem früheren Zeitpunkt gelten können. Fraglich erscheint, ob dies auch mit Blick auf das Erfordernis des noch nicht eingestellten Betriebs gilt.

Dies wird wohl unter Hinweis auf den in diesem Punkt eindeutigen Wortlaut des Gesetzes abzulehnen sein^[374]. Der Geschäftsbetrieb der übertragenden Gesellschaft darf im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister und nicht schon des steuerlichen Übertragungstichtags noch nicht eingestellt gewesen sein. Allerdings ist Streck/Posdziech^[375] zuzustimmen, daß der Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags ausschlaggebend ist, wenn seit diesem Zeitpunkt der bisherige Geschäftsbetrieb der übertragenden Gesellschaft für Rechnung (etwa im Rahmen eines Pachtvertrages) der Übernehmerin geführt wurde. Die übertragende Gesellschaft hat dann selbst zwar bei Eintragung ins Handelsregister keine aktive Tätigkeit mehr ausgeführt. Es ist aber dennoch der Verlustübertrag zuzulassen.

6.2. Down-stream merger

Strittig war hinsichtlich der Realisierung stiller Reserven der Fall des sogenannten down-stream-merger. Dies bezeichnet die Verschmelzung der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft. In diesem Fall werden alle Anteile an der übernehmenden Körperschaft von der übertragenden Körperschaft

gehalten. Die Gesellschafter der untergehenden Muttergesellschaft werden zu Anteilseignern der übernehmenden Tochtergesellschaft.

Diese Gestaltung war nach bisherigem Recht immer dann erwägenswert, wenn eine Verschmelzung beider Gesellschaften beabsichtigt war und bei der Tochterkapitalgesellschaft Verlustvorträge vorhanden waren, die bei der Verschmelzung auf die Muttergesellschaft nicht nutzbar waren. Durch die nunmehr bestehende Möglichkeit der Übertragung von Verlustabzügen wird diese Gestaltung an Bedeutung verlieren^[376].

Im Grundsatz aber kann nichts anderes gelten als in den Fällen, in denen der übertragende Rechtsträger nur zu einem geringen Teil am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Bei Abfindung der Anteilseigner der übertragenden mit Anteilen der übernehmenden Körperschaft werden drei Ansätze vertreten^[377]:

- a) Annahme eines Tauschgeschäftes. Die stille Reserven sind bei der Übernehmerin zu aktivieren.
- b) Annahme eines Tauschgeschäftes. Keine Aktivierung der stillen Reserven, sondern nach § 12 Abs.(1) Satz 1 in Verbindung mit § 4 Abs.(1) UmwStG Ansatz des sich aus der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Gesellschaft ergebende Wert. Soweit die Voraussetzungen des § 11 Abs.(1) UmwStG vorliegen, erfolgt damit eine steuerneutrale Verschmelzung.
- c) Die von dem übertragenden Rechtsträger gehaltenen Anteile werden von der Besteuerung von vornherein nicht erfaßt, da sie Leistung und Gegenleistung gleichzeitig darstellen.

Vor dem Hintergrund, daß in diesen Fällen die Übernehmerin die Gesellschafter der Übertragerin mit Anteilen der Übernehmerin abfindet, die bisher der Übertragerin zustanden, haben sich

Widmann/Mayer^[378] bisher für die dritte Lösung ausgesprochen. Denn es sei nicht vorstellbar, daß diese Anteile, die auf die Übernehmerin übergehen, gleichzeitig Gegenleistung für eben diese Anteile seien. Diese Anteile stellen also keine Gegenleistung dar für die übertragenen Anteile.

Dem ist nicht zuzustimmen. Nach der Neufassung des Umwandlungsgesetzes besteht für die übernehmende Körperschaft die Möglichkeit im Zuge einer Kapitalerhöhung neue Anteile zu schaffen, die sie dann den Anteilseignern der übertragenden Gesellschaft als Gegenleistung gewähren kann^[379]. In diesen Fällen stellen die neuen Anteile deutlich und nachvollziehbar die Gegenleistung für die Übernahme der von der übertragenden Körperschaft gehaltenen Anteile dar, die dann zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, also zu den Anschaffungskosten zu bilanzieren sind^[380]. Denn beim Tausch gilt der Grundsatz, daß nicht nur der Buchwert des hingegebenen Gegenstands, sondern auch die stillen Reserven zur Anschaffung aufgewendet werden^[381]. Nichts anderes kann dann aber gelten, wenn die Gesellschaft keine neuen Anteile schafft, nur sind dann die alten Anteile, die bisher schon von der übernehmenden Gesellschaft gehalten wurden, als Gegenleistung anzusehen^[382].

Nach dem neuen Umwandlungssteuergesetz besteht damit auch hier die Möglichkeit, die stillen Reserven, die in den Anteilen enthalten sind, nicht zu aktivieren. Denn nach § 12 Abs.(1)

Seite 120

Satz 1 in Verbindung mit § 4 Abs.(1) UmwStG kann der sich aus der Schlußbilanz der übertragenden Gesellschaft ergebende Wert angesetzt werden. Dieser Schlußbilanzwert kann nach § 11 Abs.(1) Nr. 2 UmwStG der Buchwert der Steuerbilanz sein.

6.3. Liquidationsmodell

Diese Gestaltung soll es ermöglichen, einen bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften entstehenden Übernahmeverlust trotz § 12 Abs.(2) UmwStG steuerlich zu nutzen. Für die übertragende Gesellschaft besteht die Möglichkeit, die Wirtschaftsgüter an die übernehmende Gesellschaft zu veräußern und hierbei sämtliche stillen Reserven bereits vor der Verschmelzung zu realisieren. Auch hier unterliegen dann die dadurch bei der veräußernden Gesellschaft entstehenden Gewinne der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Diese Gewinne werden im Zuge der Verschmelzung an die übernehmende Gesellschaft ausgeschüttet. Nunmehr nimmt diese Gesellschaft auf den Wertansatz der übernommenen Beteiligung eine entsprechende ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vor^[383]. Das heißt, es entsteht bei der aufnehmenden Gesellschaft Abschreibungsvolumen in Höhe der Wertdifferenz von den stillen Reserven bis zum Teilwert des Anteils an der Körperschaft.

Damit steht auf Seite der veräußernden Gesellschaft die steuerliche Belastung gegen die steuerliche Entlastung auf Seite der übernehmenden Gesellschaft durch erhöhte Abschreibung.

II. Spaltung

Unter Spaltung ist die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf mindestens zwei bestehende oder

Seite 121

dadurch gegründete Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen an den übernehmenden Rechtsträgern zu verstehen^[384].

Die Spaltung von Unternehmen wird im neuen Umwandlungsgesetz erstmals geregelt^[385]. Hauptproblem früher durchgeführter Spaltungen war, daß nach deutschem Recht beim Übergang von Rechten und Verbindlichkeiten der Weg der Einzelrechtsnachfolge die Regel ist (§§ 398, 873, 925, 929 BGB), und die Zustimmung des Gläubigers für den Übergang von Verbindlichkeiten vorausgesetzt wird (§§ 414 ff. BGB). Das neue Umwandlungsgesetz regelt den Übergang der Aktiva und Passiva nunmehr im Wege der

partiellen Gesamtrechtsnachfolge, also ohne Einzelrechtsübertragung und ohne Zustimmung Dritter^[386].
Unterschieden wird im Gesetz die Aufspaltung, die Abspaltung und die Ausgliederung.

1. Aufspaltung

Bei der Aufspaltung, als Gegenstück zur oben dargestellten Verschmelzung, teilt ein Rechtsträger sein Vermögen auf, und er überträgt die einzelnen Teile auf mindestens zwei andere Rechtsträger. Der übertragende Rechtsträger wird ohne Abwicklung aufgelöst. Die Übertragung der Vermögensteile erfolgt in ihrer Gesamtheit im Wege der Sonderrechtsnachfolge bzw. im Wege teilweiser Gesamtrechtsnachfolge^[387].

Im weiteren wird die Aufspaltung zur Aufnahme und die Aufspaltung zur Neugründung unterschieden.

Seite 122

1.1. Aufspaltung zur Aufnahme

Hier erfolgt die Übertragung auf zwei oder mehrere schon bestehende Rechtsträger.

1.2. Aufspaltung zur Neugründung

Hier erfolgt die Übertragung auf zwei neue, dadurch erst gegründete Rechtsträger.

In beiden Fällen erhalten die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers Anteile bzw. Mitgliedschaften an dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger.

2. Abspaltung

Bei der Abspaltung bleibt im Gegensatz zur Aufspaltung der übertragende Rechtsträger als Rumpfunternehmen weiter bestehen. Der übertragende Rechtsträger bleibt in seiner Substanz erhalten und wird nicht aufgelöst. Er überträgt im Wege der Sonderrechtsnachfolge nur einen Teil seines Vermögens auf einen oder mehrere Rechtsträger, wobei das restliche, nicht übertragene Vermögen bei ihm verbleibt^[388]. Damit führt die Abspaltung in der Regel zur Entstehung von Schwestergesellschaften^[389].

2.1. Abspaltung zur Aufnahme

Auch hier wird die Abspaltung zur Aufnahme so definiert, daß die abgespaltenen Vermögensteile auf einen oder mehrere bereits bestehende Rechtsträger übertragen werden.

2.2. Abspaltung zur Neugründung

Von einer Abspaltung zur Neugründung hingegen spricht man, wenn die abgespaltenen Vermögensteile auf einen oder mehrere neu gegründete Rechtsträger übertragen werden.

Seite 123

3. Ausgliederung

Ausgliederung bezeichnet den Vorgang, daß ein Rechtsträger aus seinem Vermögen einen oder mehrere Teile überträgt gegen Gewährung von Anteilen. Bei der Ausgliederung wiederum bleibt auch der übertragende Rechtsträger als Rumpfunternehmen bestehen. Die Anteile an dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger fallen aber nicht den Anteilseignern, sondern dem Rumpfunternehmen selbst zu. Der übertragende Rechtsträger wird also selbst Anteilsinhaber des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers, es entsteht also hier ein Mutter-Tochter-Konzernverhältnis^[390].

3.1. Ausgliederung zur Aufnahme

Auch im Rahmen der Ausgliederung wird als Ausgliederung zur Aufnahme bezeichnet, wenn die ausgegliederten Vermögensteile als Gesamtheit auf einen anderen oder mehrere bereits bestehende Rechtsträger übertragen werden.

3.2. Ausgliederung zur Neugründung

Als Ausgliederung zur Neugründung bezeichnet man die Ausgliederung der Vermögensteile auf einen oder mehrere neue Rechtsträger^[391]. Diese Konstruktion wird in der Praxis häufig benutzt zur Neugründung eines Tochterunternehmens und als sogenannte "Ausgründung" bezeichnet^[392].

4. Wirksamkeitsvoraussetzungen

Grundsätzlich sind für die Spaltung die Vorschriften über die Verschmelzung entsprechend anzuwenden nach § 125 UmwG^[393]. Für die Spaltung zur

Seite 124

Aufnahme gelten daneben die Sondervorschriften der §§ 126-134 UmwG und für die Spaltung zur Neugründung die der §§ 135 bis 137 UmwG. Bei der Spaltung zur Aufnahme ist vor allem zu beachten, daß die beteiligten Unternehmen einen Spaltungs- und Übernahmevertrag abschließen. Nach § 126 UmwG muß dieser festlegen, welche Vermögensteile auf die übernehmenden Rechtsträger übergehen sollen, und welche Folgen sich aus der Spaltung für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen ergeben. Weiterhin ist anzugeben, in welchem Verhältnis die bisherigen Anteilsinhaber an den übernehmenden Rechtsträgern beteiligt sind. Grundsätzlich stehen zwei Möglichkeiten zur Wahl. Bei der verhältnismäßigen Spaltung werden die Anteile im Verhältnis der bisherigen Beteiligungen zugeteilt, wohingegen bei der nichtverhältnismäßigen Spaltung die Anteile beliebig verteilt werden. Besonderheit bei der nicht-verhältnismäßigen Spaltung ist, daß alle Anteilseigner des übertragenden Unternehmens der Spaltung zustimmen müssen. Ansonsten ist der Spaltungs- oder Übernahmevertrag unwirksam^[394].

Weiterhin ist im Spaltungsvertrag der Spaltungstichtag anzugeben.

Ein sogenannter Spaltungsplan ersetzt gemäß § 136 UmwG bei der Spaltung zur Neugründung den Spaltungs- und Übernahmevertrag. Nur bei einer Aufspaltung und Abspaltung ist zusätzlich zum Spaltungsvertrag eine Spaltungsprüfung vorgesehen, die in den §§ 9 bis 12 UmwG geregelt ist. In den §§ 129 bis 131 UmwG sind die Regelungen zur Anmeldung und Eintragung der Spaltung im Handelsregister, sowie deren Wirkung zu finden.

5. Bilanzierung

5.1. Handelsrechtliche Bilanzierung

Nach § 125 UmwG in Verbindung mit § 17 Abs.(2) Satz 2 UmwG hat der übertragende Rechtsträger eine Bilanz aufzustellen, die

Seite 125

als Grundlage dient für die bilanzielle Übertragung der Aktiva und Passiva auf den oder die übernehmenden Rechtsträger.

Bei der Spaltung zur Aufnahme besteht für den übernehmenden Rechtsträger keine Verpflichtung zur Aufstellung einer Bilanz. Er kann die Vermögensübernahme als laufenden Geschäftsvorfall verbuchen^[395]. Für die Erstellung der Bilanzen gelten über die §§ 125, 17 Abs.(2) Satz 2 UmwG die Vorschriften über die Jahresbilanzen entsprechend. Wertzuschreibungen sind also nur nach

handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten nach § 253 Abs.(5) HGB zulässig, bei Kapitalgesellschaften zusätzlich nach § 280 HGB.

Für die Bilanzierung des übernehmenden Rechtsträgers gilt, wie auch bei der Umwandlung, das Wahlrecht des § 24 UmwG. Das heißt, er kann die Buchwerte der übernommenen Vermögensgegenstände fortführen oder aber diese mit ihren Anschaffungskosten bilanzieren^[396].

5.2. Steuerrechtliche Bilanzierung

Für die steuerliche Bilanzierung im Rahmen der Auf- und Abspaltung von Körperschaften auf andere Körperschaften gelten für die übertragende Kapitalgesellschaft über § 15 Abs.(1) UmwStG die Vorschriften der §§ 11 bis 13 UmwStG. Hiernach ist für die Steuerbilanz ein höherer Ansatz als der Buchwert zulässig. So kann, wenn die Besteuerung der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven sichergestellt ist, ein Ansatz zum Teilwert oder einem beliebigen Zwischenwert erfolgen. Diese Möglichkeit zur Aufstockung bezieht sich nur auf das zu übertragende Vermögen, da für das restliche Vermögen mangels Übertragungstatbestand ein Realisierungsverbot besteht^[397].

Seite 126

Fraglich ist aber auch hier das Verhältnis dieser Vorschrift zu dem Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Denn für die Handelsbilanz gilt § 17 Abs.(2) Satz 2 UmwG. Das bedeutet, es gelten die Vorschriften über die Erstellung des Jahresabschlusses. Dies aber hat zur Folge, daß Zuschreibungen nur vorgenommen werden können, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen (§§ 253 Abs.(5) und 280 HGB)^[398]. Danach wäre steuerrechtlich ein Ansatz über dem Buchwert und die damit verbundene Realisierung stiller Reserven bei der übertragenden Körperschaft praktisch nicht möglich. Bereits oben unter 4.2. wurde die Ansicht vertreten, daß insoweit ein freies steuerliches Ansatzwahlrecht der übertragenden Körperschaft anzunehmen ist, um ein Leerlaufen dieser Vorschrift zu vermeiden^[399].

Das Bewertungswahlrecht kann aber nach § 15 Abs.(1) UmwStG nur ausgeübt werden, wenn es sich bei dem übertragenen Vermögensteil jeweils um einen Teilbetrieb handelt bzw. im Fall der Abspaltung ein Teilbetrieb bei der Übertragerin zurückbleibt. Für die Bestimmung des Begriffs Teilbetrieb ist die zu § 16 EStG entwickelte Rechtsprechung heranzuziehen^[400]. Danach gilt als Teilbetrieb ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist^[401].

Für sogenannte fiktive Teilbetriebe - Mitunternehmeranteile und 100 %ige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften - gilt, daß eine steuerneutrale Buchwertfortführung unzulässig ist, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem

Seite 127

Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern aufgestockt oder erworben wurden.

Für die steuerliche Bilanzierung im Rahmen der Auf- und Abspaltung von Körperschaften auf Personengesellschaften gelten für die übertragende Kapitalgesellschaft über § 16 UmwStG die §§ 3 bis 8, 10 und 15 UmwStG entsprechend. Auch hier gilt für die übertragende Gesellschaft nach § 16 UmwStG in Verbindung mit § 3 UmwStG das Wertansatzwahlrecht. Die zu übertragenden Wirtschaftsgüter können mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden. Dieses Wahlrecht gilt nur auf die übergehenden Vermögensteile, und das Recht zum Buchwertansatz gilt nur, soweit die Besteuerung der stillen Reserven bei der übernehmenden Personengesellschaft sichergestellt ist^[402].

Hinsichtlich der Problematik der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz wird auf die Ausführungen unter 4.2. verwiesen^[403].

Hinsichtlich der Problematik der Aufdeckung von stillen Reserven aus nicht bilanzierter Wirtschaftsgüter wird auf die Ausführungen unter 5.1. verwiesen^[404]. Über § 16 UmwStG gilt auch hier, daß die übertragenen Vermögensteile, im Fall der Abspaltung zusätzlich der verbleibende Vermögensteil, Teilbetriebe darstellen müssen. Die Einschränkung, daß der Buchwertansatz bei der Übertragung von fiktiven Teilbetrieben nicht zulässig ist, gilt auch bei der Übertragung auf Personengesellschaften.

Fußnoten:

[320] Die bisher zwangsläufige Aufdeckung hatte zum Schlagwort der "Einbahnstraße in die Kapitalgesellschaft geführt", Herzig StuW 1988, S. 345; Haritz/Benkert UmwStG "Von der Einbahnstraße auf die Gegenfahrbahn"; Weber, GmbHR 1996, S. 263 bezeichnet dies als "Kernstück des neuen Umwandlungssteuergesetzes für die steuerliche Gestaltungspraxis".

[321] Glade, NWB F 18, S. 3387; Wrede in MünchHdb.GesR, Bd. III, SS 77 RNr. 3.

[322] Wochinger/Dötsch, DB 1994, Beilage 14/94, S. 6; Weber, GmbHR 1996, S. 267.

[323] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 72; zustimmend Streck/Posdziech, GmbHR 1995, S. 273; a.A.: BMF-Schreiben v. 15.4.1986, BStBl. I 1986, S. 164, 166; Wrede in MünchHdb.GesR, Bd. III, RNr. 6.

[324] BFH U.v. 2.09.1988 III R 117/86 BFH NV 1990, S. 20/21.

[325] Söffing in Goutier/Knopf/Tulloch, SS 3 UmwStG RNr. 14 a.E..

[326] Widmann in Widmann/Mayer III, RNr. S 224; Weber GmbHR 1996, S. 268 weißt darauf hin, daß eine Aufstockung vor allem dann sinnvoll ist, wenn an der übertragenden Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligte Anteilseigner beteiligt sind, die ihre Anteile im Privatvermögen halten. Denn die auf diese Anteile entfallenden Wirtschaftsgüter werden bei der Übernahmeverlustermittlung nicht berücksichtigt.

[327] Wochinger/Dötsch, DB 1994, Beilage 14/94, S. 8.

[328] Söffing in Goutier/Knopf/Tulloch, SS 3 UmwStG RNr. 15; Köster, GmbHR 1995, S. 425.

[329] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 71; Streck/Posdziech, GmbHR 1995, S. 274.

[330] So schon zur alten Rechtslage Widmann in Widmann/Mayer RNr. 6346; zur neuen Rechtslage Sagasser/Bula, Umwandlungen, I 71.

[331] BFH U.v. 28.2.1990 I R 92/86, BStBl. II 1990, S. 699.

[332] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I 88; Streck/Posdziech, GmbHR 1995, S. 279.

[333] Rechtsprechung des GrS 3/92, BStBl II 1993, S. 616, besprochen oben unter SS 2 II.

[334] BFH U.v. 5.9.1990 X R 20/89, BStBl. II 1991, S. 25.

[335] Bittner, GewStG, SS 10a RNr. 26.

[336] BFH U.v. 14.9.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, S. 764.

[337] Beschluß v. 3.5.1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 626.

[338] Knepper, DStR 1994, S.1796.

[339] Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmensrecht, SS 16 VII 3.; Knepper, DStR 1994, S.1798.

[340] BT-Drucks. 1932/94, S. 60.

[341] Kröner, GmbHR 1996, S. 260, 261.

- [342] BT-Drucks. 1932/94, S. 60.
- [343] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 21.
- [344] Kröner, GmbHR 1996, S. 261.
- [345] Knepper, DStR 1994, S.1799.
- [346] Vgl. hierzu oben SS 3 IV. 2.2..
- [347] Schmalz in Goutier/Knopf/Tulloch, SS 12 UmwStG RNr. 24; Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 22; Wochinger/Dötsch, DB 1994, Beilage 14/94, S. 16; Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, Anh. UmwStG RNr. 149; Herzig/Förster, DB 1995, S. 348.
- [348] Wochinger/Dötsch, DB 1994, Beilage 14/94, S. 16.
- [349] So auch Streck/Posdziech, DStR 1995, S. 359, 360.
- [350] Kröner, GmbHR 1996, S. 259.
- [351] Orth, DB 1995, S. 171; Dehmer, Umwandlungsgesetz, SS 12 UmwStG, RNr. 118.
- [352] Schmalz in Goutier/Knopf/Tulloch, SS 19 UmStG RNr. 7, unter Verweis auf den Gang des Gesetzgebungsverfahrens.
- [353] Schmalz in Goutier/Knopf/Tulloch SS 19 UmwStG RNr. 3; Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 14.
- [354] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 50.
- [355] Dehmer, Umwandlungsgesetz, UmwStG SS 24 RNr. 250.
- [356] Dehmer, Umwandlungsgesetz, UmwStG SS 24 RNr. 257, unter Hinweis auf zahlreiche Rechtsprechung.
- [357] Schwedhelm, Unternehmensumwandlung, RNr. 1364.
- [358] Glanegger in Glanegger/Güroff, SS 7 GewStG RNr. 14.
- [359] Dehmer, Umwandlungsgesetz, SS 24 UmwStG RNr. 270; Schwedhelm, Unternehmensumwandlung, RNr. 1363; BFH IV R 93/85, BStBl. 1988 II, S. 374.
- [360] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 52; Dehmer, Umwandlungsrecht, UmwStG SS 24 Anm. 29c.
- [361] Hierzu oben 5.1., S. 105 unter Verweis auf Beschl. GrS 3/92 v. 3.5.1993, BStBl. II 1993, S. 626.
- [362] BFH U.v. 14.9.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, S. 764.
- [363] BFH U.v. 14.9.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, S. 767, Pkt. (3).
- [364] Bittner, GewStG SS 10a RNr. 78.
- [365] BFH U.v. 16.2.1994 XI R 50/88, BStBl. II 1994, S. 364.
- [366] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 108.
- [367] Dehmer, Umwandlungsgesetz, SS 20 UmwStG RNr. 414.
- [368] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 119.
- [369] Tulloch in Goutier/Knopf/Tulloch SS 22 UmwStG, RNr. 7.
- [370] BMF-Schreiben v. 28.2.1995, DStR 1995, S. 455. Hier ist allerdings die Rede davon, daß "bei der einbringenden Kapitalgesellschaft bestehende körperschaftssteuerliche Verlust (...)". Insofern handelt es sich wohl um einen Druckfehler.
- [371] Vgl. oben 5.1., S. 105 unter Verweis auf Beschl. GrS 3/92 v. 3.5.1993, BStBl. II 1993, S. 626.
- [372] BFH U.v. 19.12.1984 I R 165/80, BStBl. II 1985, S. 404.
- [373] BFH U.v. 19.12.1984 I R 165/80, BStBl. II 1985, S. 404, 405.
- [374] So auch Wochinger/Dötsch, DB 1994, Beilage 14/94, S. 16; Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 21; Schmalz in Goutier/Knopf/Tulloch SS 12 UmwStG RNr. 20.
- [375] Streck/Posdziech, GmbHR 1995, S. 359.

- [376] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNR. 25.
- [377] Widmann in Widmann/Mayer, III (alt) RNR. 6048.1; Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNR. 32.
- [378] Widmann in Widmann/Mayer, III (alt) RNR. 6048.1.
- [379] Vgl. SS 54 Abs.(1) Satz 2 Nr. 2 und SS 68 Abs (1) Satz 2 Nr. 2 UmwG, wobei Voraussetzung ist, daß das Nennkapital bzw. der höhere Ausgabebetrag in voller Höhe geleistet ist.
- [380] Falterbaum, Buchführung S. 464.
- [381] Falterbaum, Buchführung S. 466.
- [382] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNR. 33.
- [383] Vgl. Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNR. 18.
- [384] Sagasser/Bula, Umwandlungen, K RNR. 3; Widmann in Widmann/Mayer III, RNR. S 252.
- [385] App, NWB F 18, S. 3377.
- [386] Mayer in Widmann/Mayer I, Spaltung, RNR. 8.
- [387] Wagner, Umwandlungsrecht, S. 15.
- [388] Wagner, Umwandlungsrecht, S. 15.
- [389] Sagasser/Bula, Umwandlungen, K RNR. 14.
- [390] Mayer in Widmann/Mayer I, Spaltung, RNR. 13.
- [391] Wagner, Umwandlungsrecht, S. 15.
- [392] Mayer in Widmann/Mayer I, Spaltung, RNR. 13.
- [393] Goutier in Goutier/Knopf/Tulloch, SS 125 UmwG RNR. 1.
- [394] Wagner, Das neue Umwandlungsrecht, S. 16.
- [395] Sagasser/Bula, Umwandlungen, L RNR. 2 ff..
- [396] Vgl. oben 4.1., S. 94.
- [397] Thiel, DStR 1995, S. 239.
- [398] Widmann in Widmann/Mayer I, Handelsbilanzen, RNR. 49, 46 und 8.
- [399] Vgl. oben S. 96 f..
- [400] Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNR. 17; Thiel, DStR 1995, S. 240; Knopf/Hill in Goutier/Knopf/Tulloch SS 15 UmwStG RNR. 19; Wassermeyer, DStR 1993, S. 592.
- [401] BFH U.v. 23.11.1988 X R 1/86, BStBl. II 1989, S. 376 (378).
- [402] Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNR. 53.
- [403] Vgl. oben S. 96 f..
- [404] Vgl. oben S. 101 f..

6. Verlustvortrag

6.1. Aufspaltung und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft

auf Personengesellschaften

Die Zuweisung von Aktiva und Passiva kann im Großen und Ganzen nach dem Willen der Verwaltungsorgane der Rechtsträger erfolgen. Grundsätzlich sind davon auch steuerliche Verlustvorträge mitumfaßt.

Im Falle der Spaltung, als partieller Gesamtrechtsnachfolge, wird die Übertragung von nicht verbrauchten Verlusten gemäß den §§ 15 Abs.(1), 12 Abs.(3) UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht. Eine grundsätzlich Beschränkung findet sich jedoch in den §§ 15 Abs.(4) und 16 Satz 3 UmwStG. Hiernach gilt für die Ab- und Aufspaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, daß sich der verbleibende Verlustabzug der Kapitalgesellschaft in dem Verhältnis verringert, in dem eine Vermögensübertragung auf die Personengesellschaft stattfindet.

Auch die vortragsfähigen Verluste nach § 10a GewStG der übertragenden Kapitalgesellschaft mindern sich, soweit eine Übertragung auf eine Personengesellschaft erfolgt (vgl. § 19 Abs.(2) Satz 3 UmwStG). Die Kürzung des Verlustvortrags ist auf Basis der gemeinen Werte, also dem bei einer Veräußerung erzielbaren Wert (§ 9 Abs.(2) BewG), der übertragenen Wirtschaftsgüter zu dem Gesamtvermögen der übertragenden Gesellschaft vor der Spaltung zu ermitteln (vgl. § 15 Abs.(4) UmwStG)^[405]. Dieses Verhältnis wird in der Regel mit den Angaben des Umtauschverhältnisses der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag übereinstimmen. Nur in den Fällen, in denen dieses Verhältnis nicht dem handelsrechtlich notwendigen Umtauschverhältnis entspricht, ist eine eigenständige

Seite 129

Bewertung für die Ermittlung des verbleibenden Verlustabzugs notwendig.

In diesen Fällen der Nichtübertragbarkeit des Verlustvortrags erscheint eine Aufdeckung der stillen Reserven in den zu übertragenden Vermögensteilen angebracht. Der in Folge einer solchen Aktivierung entstehende Übertragungsgewinn unterliegt sowohl der Körperschaftsteuer wie der Gewerbesteuer (vgl. § 18 Abs.(1) UmwStG)^[406].

Eine Verrechnung dieses Übertragungsgewinns mit dem noch ungeschmälernten Verlustabzug ist meines Erachtens zulässig. Erst bei Übertragung der Vermögensgegenstände auf die Personengesellschaft wird der nun noch verbleibende Verlustabzug gekürzt^[407].

Korrespondierend zu diesem Verlustübertragsverbot ist in § 4 Abs.(2) Satz 2 UmwStG geregelt, daß dieser Verlustabzug nicht anteilig bei der übernehmenden Personengesellschaft berücksichtigt werden kann^[408]. Die übernehmende Personengesellschaft muß die Wirtschaftsgüter mit dem Wertansatz der steuerlichen Schlußbilanz der Kapitalgesellschaft übernehmen (vgl. § 16 i.V.m. § 4 Abs.(1) UmwStG). Ein Übernahmegewinn oder -verlust ermittelt sich auch hier, wie bei der Verschmelzung, aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert, mit dem die Personengesellschaft die Wirtschaftsgüter übernommen hat und dem Buchwert der Anteile bei der Kapitalgesellschaft. Soweit hiernach ein Übernahmeverlust entsteht, wird dieser auf die Weise steuerlich wirksam gemacht, daß über § 4 Abs.(6) UmwStG eine Aufstockung auch der immateriellen und selbstgeschaffenen Wirtschaftsgüter erfolgt^[409].

Ein Übernahmegewinn unterliegt der Einkommensteuer auf der Ebene der Gesellschafter, soweit deren Anteile an der übertragenden Gesellschaft zum Übertragungsstichtag als zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehörend gelten. Ebenso wird ein Übernahmeverlust entsprechend der Beteiligung den Gesellschaftern angerechnet. Bei der Spaltung auf Personengesellschaften wird ein Verlust also nur insofern berücksichtigt, als der Übernahmeverlust berücksichtigt wird. Denn in diesem Übernahmeverlust ist der Verlust der zu spaltenden Gesellschaft rechnerisch mitenthalten^[410].

6.2. Aufspaltung und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf andere Kapitalgesellschaften

Nach § 15 Abs.(4) UmwStG ist ein im Sinne von § 10d Abs.(3) EStG verbleibender Verlustabzug im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der Kapitalgesellschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen. Nach § 15 Abs.(1) in Verbindung mit § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG ist dieser anteilige Verlustvortrag auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragbar.

Auch hier sind die gemeinen Werte, also die fiktiven Anschaffungskosten, der übertragenen Vermögensteile dieser Wertermittlung zu Grunde zu legen^[411]. Unzulässig ist die Übertragung des anteiligen Verlustabzugs dann, wenn der übertragene Vermögensteil oder der verbleibende Vermögensteil nicht die Teilbetriebseigenschaft aufweist (vgl. § 15 Abs.(1) Satz 1, 2. HS. und Satz 2 UmwStG)^[412]. Voraussetzung ist neben der Teilbetriebseigenschaft die Tatsache, daß die übertragende Gesellschaft den Geschäftsbetrieb des zu übertragenden Teilbetriebs im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt

Seite 131

hatte^[413]. Im Gegensatz zur Verschmelzung ist hier aber die Eintragung im Handelsregister des Sitzes der übertragenden Gesellschaft entscheidend, und nicht derjenige der übernehmenden Gesellschaft^[414].

Was die Nutzung des übergegangenen Verlustabzugs angeht, obliegt meines Erachtens der übernehmenden Gesellschaft das freie Wahlrecht. Sie kann den übergegangenen Verlustvortrag als Ausgleich mit eigenen Gewinnen des Veranlagungszeitraums, in den der steuerliche Übertragungszeitpunkt fällt, nutzen oder als Verlustvortrag auf die folgenden Veranlagungszeiträume vortragen. Hätte die übertragende Gesellschaft den verbleibenden Verlustabzug noch zum Vortrag verwenden können, so ist dies auch bei der übernehmenden Gesellschaft noch der Fall^[415].

Hinsichtlich gewerbesteuerlicher Verlustvorträge nach § 10a GewStG gilt nach § 19 Abs.(2) UmwStG, daß auch diese übertragbar sind, soweit Teilbetriebe übertragen werden, die ihren Geschäftsbetrieb zum Übertragungszeitpunkt noch nicht eingestellt hatten. Eine Aufteilung dieser Verlustvorträge im Verhältnis der übertragenen Teilbetriebe wird hier anzunehmen sein, auch wenn im Gesetz kein Hinweis hierauf zu finden ist^[416].

Seite 132

Kommt es auf Ebene der übertragenden Gesellschaft in Folge der Aufdeckung stiller Reserven zu einem Übertragungsgewinn, so löst dieser sowohl Körperschaftsteuer wie Gewerbesteuer aus. Der auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft entstehende Übernahmegewinn bleibt hingegen bei der Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft nach § 12 Abs.(2) UmwStG außer Ansatz. Dies gilt ebenso für die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 19 Abs.(1) i.V.m. § 12 Abs.(2) UmwStG.

6.3. Aufspaltung und Abspaltung einer Personengesellschaft auf andere Personengesellschaften

Diese Variation der Spaltung wurde im Gesetz nicht eigens geregelt. Daher sind die Grundsätze des § 24 UmwStG anzuwenden, der die Einbringungsvorgänge regelt^[417].

Die steuerlichen Auswirkungen werden, ebenso wie bei der Verschmelzung^[418], dadurch bestimmt, welchen Wert die übernehmende Personengesellschaft für die übernommenen Wirtschaftsgüter ansetzt. Ihr steht nach § 24 UmwStG das Wahlrecht zwischen den Buchwerten, Teilwerten oder Zwischenwerten zu. Setzt sie die übernommenen Wirtschaftsgüter über dem Buchwert an, so entsteht ein Veräußerungsgewinn, da nach § 24 Abs.(3) UmwStG der gewählte Wertansatz für die einbringenden Gesellschafter als Veräußerungspreis gilt.

Eine Gewerbesteuerpflicht dieses Gewinns ist hier nicht anzunehmen, da die betroffenen Gewinne nicht grundsätzlich zum Gewerbeertrag gehören. Überdies ist die Zurechnung zum Gewinn nur als rechtliche Fiktion ausgestaltet für den Fall, daß der einbringende Gesellschafter an der übernehmenden Personengesellschaft als Mitunternehmer beteiligt ist (vgl. § 24 Abs.(3) Satz 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs.(2) Satz 3 EStG)^[419].

Seite 133

Was die steuerliche Behandlung des Verlustvortrags nach § 10d EStG der übertragenden Gesellschaft angeht, so verweist § 22 UmwStG zwar grundsätzlich auf § 12 Abs.(3) UmwStG, der die Übertragung des Verlustabzugs nach § 10d EStG bei Kapitalgesellschaften ermöglicht.

Hier ist aber Sagasser/Bula zuzustimmen, daß es sich insoweit um ein gesetzgeberisches Versehen handelt, da der Verlustabzug nach § 10d EStG an den einzelnen Gesellschaftern "hängt" und nicht an der Gesellschaft^[420]. Eine Verrechnung des Verlustvortrags mit dem anteilig auf die Gesellschafter entfallenden Veräußerungsgewinn ist aber vorzunehmen.

Hinsichtlich des nach § 10a GewStG vortragsfähigen gewerbesteuerlichen Verlustabzugs gilt meines Erachtens das zur Verschmelzung von Personengesellschaften Ausgeführte entsprechend^[421]. Sagasser/Bula jedoch lehnen in diesem Zusammenhang eine Übertragung der gewerbesteuerlichen Verlustabzüge vollständig ab, da keine Unternehmensidentität anzunehmen sei^[422]. Dem ist meines Erachtens nicht zuzustimmen.

Zum einen fehlt es an einer Vorschrift, die den Übertrag des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags untersagt. Eine Verweisung auf § 18 Abs.(1) Satz 2 KStG, der bei der Verschmelzung anzuwenden ist, liegt nicht vor.

Seite 134

Zum anderen hatte der BFH über die Kürzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags für den Fall der Aufnahme des Betriebs einer Personengesellschaft durch eine andere Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung zu entscheiden^[423]. Hier wurde der Übertrag des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags zugelassen. Grund hierfür war, daß alle an der umgewandelten Gesellschaft beteiligten Gesellschafter auch an der aufnehmenden Gesellschaft wieder beteiligt waren. Darüberhinaus aber wurde gefordert, daß die Identität der umgewandelten Gesellschaft im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleibe^[424].

Diese Grundsätze sind zwar für die Verschmelzung entwickelt worden, müssen aber für die Spaltung einer Personengesellschaft ebenso anwendbar sein. Denn gerade bei der Spaltung wird es oft der Fall sein, daß zumindest ein Teil der Gesellschafter der ab- oder aufspaltenden Gesellschaft an dem neuen, dadurch gegründeten oder schon bestehenden Rechtsträger, beteiligt sein werden. In diesen Fällen ist von Unternehmeridentität auszugehen. Eine Kürzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags wird soweit vorzunehmen sein, wie die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nicht mehr an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt sind. Neben dieser Unternehmeridentität fordert der BFH aber auch die Unternehmensidentität. Er sieht diese als gegeben an, wenn die Identität des bisherigen Betriebs innerhalb der Gesamttätigkeit des aufnehmenden Betriebs gewahrt bleibt^[425].

Für den Fall der Verschmelzung hat er hierzu ausgeführt, es sei nicht notwendig für diese

Unternehmensidentität, daß der eingegliederte Betrieb von der aufnehmenden Gesellschaft als Teilbetrieb fortgeführt werde. Ebenso sei nicht notwendig, daß der übertragene Betrieb als den neuen Gesamtbetrieb prägend

Seite 135

weitergeführt werde. Gefordert wurde aber, daß die Tätigkeit im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft sich als wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Fortführung der bisherigen Tätigkeit darstelle.

Diese Erfordernisse sind meiner Meinung nach gerade bei der Ab- und Aufspaltung gegeben. Denn das Wesen der Spaltung geht eben dahin, einen Betriebsteil auszugliedern und entweder allein oder im Verbund mit anderen Teilen fortzuführen. Vor allem bei der Auf- oder Abspaltung eines Teilbetriebs ist erkennbar und nachvollziehbar, welcher Anteil am gewerbsteuerlichen Verlustvortrag auf diesen Teilbetrieb entfällt. Hier generell die Fortführung eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags zu verneinen, halte ich nicht für sachgerecht. Auch der Verweis des § 10a Satz 4 GewStG auf § 8 Abs.(4) KStG führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn eine Anwendung des § 8 Abs.(4) KStG ist nicht im Zusammenhang mit Personengesellschaften anzunehmen. Die Formulierung der entsprechenden Anwendung ist darauf zu beziehen, daß § 8 Abs.(4) KStG auch für einen nach gewerbsteuerlichen Vorschriften ermittelten Verlust anzuwenden ist^[426].

Hiernach kann es im Einzelfall schon zu einer Übertragbarkeit des Verlustabzugs kommen, wenn der ausgegliederte Betrieb fortgeführt wird, und damit die wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Fortführung des bisherigen Teilbetriebs gesichert ist. Wenn diese Grundsätze für die Verschmelzung zweier Personengesellschaften gelten, so müssen sie aus meiner Sicht auch im umgekehrten Fall, also der Ab- und Aufspaltung von Personengesellschaften gelten. Zwar wird in § 10a Satz 4 GewStG auf § 8 Abs. (4) KStG verwiesen, dieser Verweis kann aber meines Erachtens nur hinsichtlich des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags von Kapitalgesellschaften angewendet werden. Daher sind, was den Verlustübertrag bei der Spaltung von

Seite 136

Personengesellschaften betrifft, weiterhin die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zu diesem Bereich anzuwenden.

6.4. Aufspaltung und Abspaltung einer Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaften

Auch hier gilt, daß die übernehmende Gesellschaft ein Wertansatzwahlrecht hat, die übernommenen Wirtschaftsgüter zum Buchwert, Teilwert oder einem Zwischenwert anzusetzen (vgl. § 20 Abs.(2) UmwStG).

Nach § 20 Abs.(4) UmwStG wird den Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft der Wert, mit dem die übernehmende Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt, als Übertragungsgewinn zugerechnet. Dieser Übertragungsgewinn unterliegt der Einkommensteuer beim jeweiligen Gesellschafter. Der Gewinn unterliegt bei natürlichen Personen der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs.(1) EStG. Da es sich aber insoweit nicht um einen laufenden Gewinn handelt, wird dieser nicht von der Gewerbesteuer erfaßt^[427].

Was die Übertragung eines verbleibenden Verlustabzugs i.S.d. § 10d Abs.(3) Satz 2 EStG angeht, so liegt über § 22 Abs.(1) UmwStG auch hier eine Gesamtverweisung auf den § 12 Abs.(3) UmwStG vor, der den Verlustübertrag ermöglicht. Insoweit wird auf die Ausführungen unter 6.3. zur Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften verwiesen.

Für den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag ergibt sich aus § 2 Abs.(5) GewStG und der Rechtsprechung des BFH^[428], daß der Verlustübertrag zu versagen ist, soweit keine Unternehmeridentität und Unternehmensidentität vorliegt. Soweit allerdings die übernehmende Gesellschaft an der übertragenden bereits beteiligt war - sogenannte up-stream Spaltung -, ist

von Unternehmensgleichheit auszugehen und damit auch der Verlustabzug in Höhe der Beteiligung übertragbar, sofern ein wirtschaftlicher, finanzieller oder organisatorischer Zusammenhang zwischen dem abgespaltenen und dem verbleibenden Betrieb besteht^[429].

6.5. Ausgliederung auf Personengesellschaften

Bei der Ausgliederung auf eine Personengesellschaft ist § 24 UmwStG anzuwenden, der unabhängig von der Rechtsform des übertragenden Rechtsträgers die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft regelt.

Die Ausgliederung ist im grundsätzlichen das Spiegelbild zur Verschmelzung, so daß insoweit auf die Ausführungen oben unter 5.3. (S. 109) verwiesen werden kann. Der Unterschied zur Verschmelzung besteht nur darin, daß Einbringender bei der Ausgliederung der übertragende Rechtsträger ist, der einen Teil seines Betriebsvermögens einbringt, wohingegen bei der Verschmelzung die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft ihre Mitunternehmeranteile einbringen.

6.6. Ausgliederung auf Kapitalgesellschaften

Die Ausgliederung von Vermögensteilen auf eine Kapitalgesellschaft stellt sich als Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft dar, auf die die §§ 20 ff. UmwStG Anwendung finden^[430]. Die Rechtsfolgen sind im Wesentlichen nicht anders zu beurteilen als bei der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft, so daß insoweit auf die Ausführungen zu 5.4. (S. 112) verwiesen werden kann.

Allerdings wird durch den Verweis des § 22 Abs.(1) auf § 12 Abs.(3) UmwStG ein uneingeschränkter Übertrag des

Verlustabzugs nach § 10d EStG möglich, soweit eine Kapitalgesellschaft Vermögensteile ausgegliedert. Hierin wird ein Versehen des Gesetzgebers erblickt^[431]. Im Zuge des Jahressteuergesetzes 1996 wurde dieser Verweis bereits auf Satz 1 eingeschränkt.

Dies gilt aus meiner Sicht aber nicht für einen Verlustvortrag nach § 10a GewStG. Dieser ist, soweit die übernehmende Gesellschaft an der ausgliedernden beteiligt war, nach den Grundsätzen der Rechtsprechung anteilig übertragbar^[432].

6.7. Gestaltungen

Um das Erfordernis der Teilbetriebsübertragung bei Kapitalgesellschaften zu umgehen, schlagen Herzig/Förster^[433] vor, gegebenenfalls zunächst einen Formwechsel der Kapital- in eine Personengesellschaft vorzunehmen. Bei einer Realteilung von Personengesellschaften wird auf das Erfordernis der Teilbetriebsqualifikation verzichtet^[434]. Diese Ansicht geht aber in Fällen der Abspaltung von Personengesellschaften untereinander davon aus, daß diese nicht in § 24 UmwStG geregelt sind, sondern die Grundsätze der Realteilung anzuwenden sind.

Realteilung bedeutet, daß das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter verteilt wird. Soweit diese Gesellschafter die Teile in eigenes Betriebsvermögen überführen, muß keine Aufdeckung der stillen

Reserven erfolgen^[435]. Damit kann, unter Anwendung der Grundsätze der Realteilung, eine

steuerneutrale Spaltung auch dann erfolgen, wenn keine Teilbetriebe übertragen werden. Meines Erachtens spricht aber die Tatsache, daß sämtliche Umwandlungsformen abschließend im UmStG erfaßt wurden, dafür, auch die Fälle der Spaltung von Personengesellschaften untereinander als Fälle des Anwendungsbereichs des § 24 UmwStG zu betrachten. Eine steuerneutrale Umwandlung ist hiernach nur möglich, soweit Teilbetriebe übertragen werden im Zuge der Auf- und Abspaltung.

III. Formwechsel

Unter Formwechsel ist zu verstehen, daß das Unternehmen in eine andere Rechtsform als bisher übergeführt wird, wobei die wirtschaftliche und persönliche Identität gewahrt bleibt. Vermögenbestand und am Unternehmen beteiligter Personenkreis bleiben in der Regel vor und nach dem Formwechsel gleich. Es ändert sich nur die jeweils geltende Normstruktur für den beteiligten Rechtsträger^[436]. Die Figur der übertragenden Umwandlung kennt das neue Gesetz nicht mehr^[437]. Übertragende Umwandlung bezeichnete den Vorgang, daß an Stelle des bisherigen Rechtsträgers ein neuer im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ohne Liquidation tritt.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, daß nach dem früheren Umwandlungsrecht die Fälle der Umwandlung von Personenhandelsgesellschaften in Kapitalgesellschaften als

Seite 140

Fälle der errichtenden Umwandlung, einer Unterart zur übertragenden Umwandlung, angesehen wurde. Diese Einordnung ist mit dem neuen Gesetz überholt. Diese Vorgänge werden nunmehr als Formwechsel angesehen^[438].

Die wesentliche Neuerung des Umwandlungsgesetzes hinsichtlich der Regelungen des Formwechsels ist darin zu sehen, daß bei der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt keine Vermögensübertragung mehr stattfindet, und damit kein verkehrssteuerauslösender Sachverhalt anzunehmen ist^[439].

Nicht im Umwandlungsgesetz geregelt ist der Formwechsel einer OHG und KG in Personenhandelsgesellschaften, sowie eine GbR. Dieser Wechsel vollzieht sich nach wie vor ausschließlich nach den Vorschriften des HGB. So wird aus einer Personenhandelsgesellschaft eine BGB-Gesellschaft, wenn sie kein vollkaufmännisches Handelsgewerbe mehr ausübt, ebenso wie aus einer BGB-Gesellschaft eine OHG wird, wenn sie ein Vollhandelsgewerbe beginnt^[440]. Ein gewillkürter Unternehmensformwechsel ist durch Vereinbarung der beteiligten Gesellschafter herbeiführbar.

1. Wirksamkeitsvoraussetzungen

Nach § 192 UmwG hat das Vertretungsorgan des formwechselnden Rechtsträgers in einem Umwandlungsbericht rechtlich und wirtschaftlich den Formwechsel zu erläutern und zu begründen. Teil dieses Berichts ist eine Vermögensaufstellung, in der die vorhandenen Wirtschaftsgüter mit ihrem wirklichen Wert anzugeben sind.

Seite 141

Der notariell beglaubigte Umwandlungsbeschluß der Anteilseigner des formwechselnden Unternehmens hat, neben der neuen Rechtsform und dem neuen Namen, auch die Art und den Umfang der Beteiligungen der Anteilseigner zu regeln. Gemäß § 207 UmwG hat der formwechselnde Rechtsträger ein Barabfindungsgebot den Anteilseignern zu machen, die mit dem Formwechsel nicht einverstanden sind und daher ausscheiden.

Die neue Rechtsform ist in das Register zur Eintragung anzumelden, in dem der formwechselnde Rechtsträger bereits eingetragen ist. Sollte sich ein Registerwechsel ergeben oder bisher keine Registereintragung vorliegen, so ist die Eintragung bei dem für die neue Gesellschaftsform zuständigen

Registergericht anzumelden (vgl. § 198 UmwG).

2. Zulässige Kombinationen

Gesetzlich zulässig ist der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft oder in eine eingetragene Genossenschaft. Weiterhin zulässig ist der Wechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform, eine Personengesellschaft, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder in eine eingetragene Genossenschaft. Ein rechtsfähiger Verein kann in eine Kapitalgesellschaft oder eine eingetragene Genossenschaft umgewandelt werden. Außerdem kann ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit in eine Aktiengesellschaft verwandelt werden. Für Körperschaften des öffentlichen Rechts besteht nur die Möglichkeit der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft.

3. Bilanzierung

Handelsrechtlich ist die Aufstellung von Übertragungs- oder Eröffnungsbilanzen nicht notwendig, da der Formwechsel identi-

Seite 142

tätswahrend vollzogen wird, und daher eine Buchwertfortführung möglich ist^[441].

Steuerrechtlich hingegen wird der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als Verschmelzung behandelt (vgl. § 14 UmwStG). Der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft wird als Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingeordnet, laut § 25 UmwStG. Damit ist steuerrechtlich die Formumwandlung als vermögensübertragende Umwandlung ausgestaltet^[442].

Begründet wird diese handelsrechtlich und steuerrechtlich unterschiedliche Ausgestaltung damit, daß steuerrechtlich die Umwandlung von Personen- in Kapitalgesellschaften und umgekehrt nicht identitätswahrend möglich ist. Denn diese beiden Gesellschaftsformen unterliegen unterschiedlichen Besteuerungsgrundsätzen. So ist die Personengesellschaft im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft nicht selbst mit ihrem Einkommen steuerpflichtig, sondern nur ihre Gesellschafter^[443]. Daher muß das umgewandelte Unternehmen vor und nach dem Formwechsel eine steuerliche Schluß- bzw. Eröffnungsbilanz aufstellen.

Dennoch wurde die Möglichkeit geschaffen, die Umwandlungen steuerneutral vorzunehmen. So kann bei Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die übernehmenden Kapitalgesellschaft nach den §§ 25, 20 Abs.(2) UmwStG die Buchwerte fortschreiben. Ebenso ist dies im umgekehrten Fall durch den Buchwertansatz bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Bindung der übernehmende Personengesellschaft an diesen Ansatz (vgl. §§ 3 und 4 UmwStG) möglich.

Seite 143

4. Verlustvortrag

4.1. Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft

Auf diesen Formwechsel sind nach § 1 Abs.(3) UmwStG die §§ 14, 17 und 18 UmwStG anzuwenden. Steuerrechtlich führt dieser Formwechsel zu einem Steuersubjektwechsel, da bei der Personengesellschaft nicht die Gesellschaft selbst Steuersubjekt ist, sondern die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer. Nach § 14 Satz 2 UmwStG hat die Kapitalgesellschaft eine Übertragungsbilanz aufzustellen. Grundsätzlich kann nach § 3 UmwStG, auf den § 14 UmwStG verweist, die übertragende Körperschaft beim Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person in der steuerlichen Bilanz die Buchwerte fortführen.

Die übertragende Körperschaft kann aber wahlweise die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz

auch mit einem höheren Wert als dem Buchwert ansetzen. Obergrenze ist jedoch der Teilwert. Auch hier ergibt sich wieder das Problem, daß ein höherer Ansatz, als der zum Buchwert, nur zulässig ist unter Beachtung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Das heißt, nur wenn das Handelsgesetzbuch eine Zuschreibung vorsieht und damit die Aufdeckung stiller Reserven des fortgeführten Rechtsträgers zuläßt, ist diese auch steuerrechtlich zulässig^[444]. Dennoch ist auch hier das Recht zu eigenständigen steuerbilanziellen Ansätzen anzunehmen^[445].

Ergänzend weißt Weber^[446] darauf hin, daß beim Formwechsel handelsrechtlich gar keine Schlußbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft und Eröffnungsbilanz der übernehmenden

Seite 144

Personengesellschaft aufzustellen ist. Eine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz scheidet damit auch aus diesem Grund aus. Es ist ein originäres steuerliches Wahlrecht anzunehmen, das eine Aufstockung der Buchwerte ermöglicht unabhängig vom Ansatz der Handelsbilanz. Ein wegen des Ansatzes von höheren Werten als den Buchwerten entstehender Übertragungsgewinn ist zu versteuern, sowohl in körperschaftsteuerlicher als auch gewerbsteuerlicher Hinsicht.

Ein solch höherer Wertansatz wird dann sinnvoll sein, wenn die übertragende Körperschaft noch über einen Verlustvortrag nach § 10d EStG und eventuell nach § 10a GewStG verfügt. Denn im Rahmen der übertragenden Umwandlung geht nach § 14 in Verbindung mit § 4 Abs.(2) Satz 2 UmwStG ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d Abs.(3) Satz 2 EStG nicht auf die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft über. Dies gilt nach § 18 Abs.(1) Satz 2 UmwStG auch für gewerbsteuerliche Verlustvorträge^[447]. Begründet wird dies von Ehlers damit, daß der Verlust das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft bereits gemindert hat und sich nicht nochmals auf die Gewinnermittlung der übernehmenden Personengesellschaft auswirken soll. Ansonsten käme es zu einer Doppelberücksichtigung dieses Verlustvortrags^[448].

Besonders überzeugend erscheint diese Argumentation nicht, da auch im Rahmen des Formwechsels von einer Kapitalgesellschaftsform in eine andere der Verlustabzug das Vermögen der Gesellschaft mindert und trotzdem ein Verlustübertrag zulässig ist^[449]. Außerdem ist Sinn und Zweck des Verlustübertrags die Abmilderung der Härten einer oft unbilligen Abschnittsbesteuerung^[450]. Auf Seite der übernehmenden Personengesellschaft wird mit einer solchen Aufstockung das Abschrei-

Seite 145

bungsvolumen erhöht, soweit die Aufstockung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern vorgenommen wird.

Fraglich ist, ob von dieser Aufstockung sämtliche Wirtschaftsgüter, auch die immateriellen und originären, betroffen sein können. Dies ist wohl auch in diesem Zusammenhang unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH zur Einlage eines Firmenwerts zu bejahen^[451]. Auch der Wortlaut des § 4 Abs. (6) UmwStG spricht für eine umfassende Aktivierung, da hier die Möglichkeit zur Aufstockung der Wirtschaftsgüter generell ermöglicht wird, nicht nur der bilanzierten.

4.2. Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform

Eine eigenständige Regelung dieser Umwandlung ist im UmwStG nicht zu finden. Bei einer formwechselnden Umwandlung nach den §§ 238 ff UmwG, also der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform bleibt die umgewandelte Gesellschaft bestehen. Die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft ändert sich nicht, da sich außer der Rechtsform nichts ändert. Die Änderung der Rechtsform ist nicht mit Übertragungsakten verbunden, das Unternehmen wird nicht von einer Gesellschaft auf eine andere übertragen. Ein Verlust, der vor der Umwandlung entstanden ist, kann damit im Rahmen des § 10d EStG steuerlich weiter genutzt werden. Die Identität der Steuerpflichtigen wird durch die Umwandlung nicht berührt^[452]. Die Rechtsprechung des RFH^[453], der einen

Verlustabzug in solchen Fällen mangels Personenidentität versagte, ist durch die zwischenzeitliche Rechtsprechung des BFH^[454] zu diesem Thema überholt. Der BFH hat die noch vom RFH vorgenommene Aufspaltung der Kapitalgesellschaft in eine handels- und steuerrechtliche Person abgelehnt. Es liege kein Rechtspersonlichkeitswechsel vor, auch wenn ein Wechsel der Rechtsform vorliege. Dieser Wechsel sei nicht mit Übertragungsakten verbunden. Die Steuerpflicht knüpft an die unverändert bestehende Rechtsperson an, nicht an die neue Rechtsform.

Dieser Formwechsel führt also nicht zu einer Gewinnrealisierung und läßt die Identität des Steuersubjekts unberührt. Daher bleibt ein vor der Umwandlung entstandener Verlustabzug für die Kapitalgesellschaft auch nach der Umwandlung abziehbar^[455]. Diese Erhaltung des Verlustabzugs gilt sowohl für die Körperschaftsteuer^[456], wie für die Gewerbesteuer^[457].

4.3. Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Die Regelung für diesen Formwechsel ist in § 25 UmwStG zu finden. Hiernach gelten die Vorschriften über die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen entsprechend.

Steuerrechtlich liegt bei diesem Formwechsel ein Steuersubjektwechsel vor. Denn hier erfolgt ein Identitätswechsel

der Gesellschaften^[458]. Nach § 20 Abs.(2) UmwStG hat die übernehmende Gesellschaft das Wahlrecht, die übernommenen Wirtschaftsgüter zum Buchwert, Teilwert oder zu einem Zwischenwert anzusetzen. Zum Verhältnis dieses Wahlrechts zum Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz gilt das unter 4.2 Dargestellte entsprechend^[459]. Unabhängig davon, welchen Wert die übertragende Gesellschaft ansetzt, gilt für die übernehmende Gesellschaft über den Verweis des § 22 Abs.(1) bei Buchwertansatz oder Abs.(2) bei Zwischenwertansatz oder Abs.(3) UmwStG bei Teilwertansatz die Vorschrift des § 12 Abs.(3) UmwStG. Hiernach tritt die übernehmende Gesellschaft in die Rechtsposition der übertragenden ein, auch was deren verbleibenden Verlustabzug nach § 10d Abs.(3) EStG angeht. Gleiches gilt wohl auch für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug der Personengesellschaft.

Sagasser/Bula^[460] sehen hier ein Versehen des Gesetzgebers, da bei der Personengesellschaft der Verlustabzug am einzelnen Gesellschafter hängt und nicht an der Gesellschaft. Sie lehnen also einen Verlustübertrag wegen mangelnder rechtlicher Identität ab. Im Zuge des Jahressteuergesetzes 1996 wurde dieser Verweis nunmehr auf Satz 1 eingeschränkt.

Dem ist meines Erachtens für den einkommensteuerlichen Verlustabzug zu folgen. Denn hier gilt, daß ein verbleibender Verlustabzug i.S.d. § 10d Abs.(3) Satz 2 EStG nicht bei der übertragenden Personengesellschaft vorhanden ist, sondern auf Ebene der einzelnen Gesellschafter. Ein Übertrag durch Überspringen der Personengesellschaft direkt vom Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft ist nicht anzunehmen^[461].

Etwas anderes gilt jedoch meines Erachtens für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug. Besonderheit am neuen Umwandlungsgesetz ist eben, daß ein Unternehmen in eine andere Rechtsform als bisher übergeführt wird, wobei die wirtschaftliche und persönliche Identität gewahrt bleibt. Vermögensbestand und am Unternehmen beteiligter Personenkreis bleiben vor und nach dem Formwechsel gleich. Es ändert sich nur die jeweils geltende Normstruktur für den beteiligten Rechtsträger^[462]. Vor diesem Hintergrund wäre es nur konsequent, einen gewerbesteuerlichen Verlustübertrag von einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft zuzulassen. Einer eigenen Verweisung auf § 10a GewStG bedarf es hierzu

nicht^[463], vielmehr wäre eine gesetzliche Regelung notwendig, wenn § 10a GewStG nicht anwendbar sein sollte.

Die Regelung des § 19 Abs.(2) Satz 3 UmwStG, der die Nichtübertragbarkeit des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft zum Inhalt hat, steht im siebten Teil des Gesetzes, nicht im achten, und ist daher hier nicht anzuwenden. Denn § 25 UmwStG verweist nur auf den achten Teil des Gesetzes, was die Formumwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft angeht. Problem ist damit auch hier die Frage, ob eine Spaltung in eine steuerrechtliche und eine handelsrechtliche Rechtspersonlichkeit möglich ist. Bereits mit Urteil vom 19. August 1958^[464] hat der BFH hierzu ausgeführt, daß die handelsrechtliche Personenidentität bei der formwechselnden Umwandlung auch für das Steuerrecht maßgeblich ist. Eine abweichende Einschätzung ist nur zulässig, wenn "(...) die wirtschaftliche Betrachtungsweise etwas anderes gebietet".

Seite 149

Eben dies ist hier aber nicht der Fall, da sowohl das Gesellschaftsvermögen, wie die Gesellschafter, wie der Geschäftsbetrieb im Zuge der Umwandlung gleich bleiben. Da beide Gesellschaften, sowohl die Personen- wie die Kapitalgesellschaft Gewerbesteuerobjekte sind, muß auch ein Übertrag des Verlustvortrags nach § 10a GewStG zulässig sein, auch wenn er nicht im Gesetz geregelt ist. Dies ist auch mit der vom Gesetzgeber in § 8 Abs.(4) KStG zum Ausdruck gebrachten Wertung^[465] vereinbar, der über § 10a Satz 4 GewStG anwendbar ist.

Auch mit Blick auf Sinn und Zweck des Verlustabzugs, die Unbilligkeiten einer Abschnittsbesteuerung der Gesellschaft abzumildern, erscheint ein solcher Übertrag nur konsequent. In seiner Entscheidung vom 3. Mai 1993^[466] hat der Große Senat Gestaltungen aufgezählt, bei denen der Verlustabzug mangels Unternehmeridentität wegfällt. Hier wird der Fall genannt^[467], daß der Betrieb einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft, an der keine Gesellschafter der bisherigen Personengesellschaft beteiligt sind, übertragen wird.

Genau dieser Fall aber liegt beim Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft nicht vor. Die Gesellschafter sind vor und nach Formwechsel absolut identisch. Damit ist als argumentum e contrario aus der Rechtsprechung zu folgern, daß der gewerbsteuerliche Verlustübertrag zuzulassen ist bei dem Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

Seite 150

IV. Organschaftsverhältnis

1. Begriff

Die Organschaft ist ein rein steuerliches Rechtsinstitut, bei deren Vorliegen die Organgesellschaften trotz rechtlicher Selbständigkeit im Rahmen der Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer als Teil des Organträgers gewertet werden.

Die körperschaftsteuerliche Organschaft ist in den §§ 14 ff KStG speziell geregelt. Nur Kapitalgesellschaften kommen als Organgesellschaften in Betracht, nicht Personengesellschaften^[468]. Eine gewerbliche Tätigkeit der Organgesellschaft ist nicht zwingend erforderlich, das heißt es reicht aus, wenn die Organgesellschaft Beteiligungen hält oder eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt^[469]. Als Organträger hingegen kommen natürliche Personen, juristische Personen und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen in Betracht^[470]. Der Organträger muß, um die Gewerbesteuerpflicht der zuzurechnenden Einkünfte sicherzustellen, ein gewerbliches Unternehmen sein^[471].

Als Voraussetzungen für eine Organgesellschaft nennt § 14 KStG insbesondere die wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft.

Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, daß die Organgesellschaft die Tätigkeit einer zum Organkreis gehörenden anderen Organgesellschaft oder des Organträgers selbst, fördert oder

Seite 151

ergänzt^[472]. Die Organgesellschaft muß nach außen einer unselbständigen Geschäftsabteilung des herrschenden Unternehmens vergleichbar auftreten.

Organisatorische Eingliederung wird dann angenommen, wenn die Organgesellschaft durch einen Beherrschungsvertrag im Sinne des § 291 Abs.(1) AktG die Leitung des Unternehmens dem Unternehmen der Organgesellschaft unterstellt hat, oder nach den §§ 319 bis 327 AktG eingegliedert ist^[473]. In der Praxis wird in der Regel ein Beherrschungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft abgeschlossen, oder durch Personenidentität in der Geschäftsführung der Ober- und Untergesellschaft diese organisatorische Eingliederung hergestellt^[474].

Unter finanzieller Eingliederung versteht man, daß die Mehrheit der Stimmen aus den Anteilen an der Organgesellschaft dem Organträger unmittelbar oder über eine Mehrheitsbeteiligung mittelbar zusteht^[475].

2. Steuerliche Behandlung

Sind diese oben unter 1. bezeichneten Voraussetzungen gegeben, so wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Dies gilt auch für negatives Einkommen. Damit wird das Grundprinzip des Verlustabzugs, daß dieser nur bei demjenigen zum Abzug zugelassen wird, bei dem er entstanden ist, für die Dauer des Bestehens einer Organschaft durchbrochen^[476].

Seite 152

Diese steuerliche Wirkung einer Organschaft tritt nur ein, wenn ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne von § 291 Abs.(1) AktG vorliegt. Ein solcher Gewinnabführungsvertrag hat nach heute herrschender Ansicht den Rechtscharakter eines gesellschaftsrechtlichen Organisationsvertrags^[477].

3. Verlustabzug

Abweichend von den allgemeinen Vorschriften der Einkommensermittlung der Körperschaft regelt jedoch § 15 Nr.1 KStG, daß vorvertragliche Verluste, also vor der Organschaft entstandene Verluste, nicht berücksichtigt werden bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft. Erfasst werden von § 15 Nr. 1 KStG alle Verluste, unabhängig von ihrem Rechtsgrund, soweit sie vor Abschluß des Ergebnisübernahmevertrags entstanden sind^[478].

Während der Wirksamkeit eines Gewinnabführungsvertrages gilt, daß bei der Organgesellschaft entstehende Verluste vom Organträger ausgeglichen werden. Dieser Verlustausgleich wird dann über die Besteuerung des Organträgers wirksam gemacht. Durch die Regelung des § 15 Nr.1 KStG können aber Verlustvorträge, die bei der Organgesellschaft vor Begründung des Gewinnabführungsvertrages entstanden sind, nicht steuerlich geltend gemacht werden. Solche Verlustvorträge dürfen weder von dem Einkommen der Organgesellschaft noch von dem Einkommen des Organträgers abgezogen werden^[479]. Ein endgültiges Untergehen dieser Verlustvorträge der Organgesellschaft kann nur dadurch verhindert werden, daß das Organschaftsverhältnis

Seite 153

vor Auflösung der Organgesellschaft beendet wird, und die Organgesellschaft dann Gewinne erzielt.

Als Begründung für die Regelung des § 15 Nr.1 KStG wird angeführt, daß das Eingehen einer Organschaft nicht weitergehendere Konsequenzen haben dürfe als die Umwandlung, im speziellen die

Verschmelzung. Im Rahmen der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft geht deren Verlustabzug auch nicht auf den Übernehmer über. Die Organschaft aber stellt ein Weniger im Vergleich zur Verschmelzung dar bzw. kommt der Verschmelzung in ihren Auswirkungen nur nahe und kann daher nicht weitreichendere Folgen haben als diese^[480].

Diese Begründung stimmt mit dem heute geltenden Umwandlungsgesetz und vor allem dem Umwandlungssteuergesetz nicht mehr überein. Der Gewinnabführungsvertrag, der wie oben dargestellt als gesellschaftsrechtlicher Organisationsvertrag gilt, führt zusammen mit der gleichzeitigen organschaftlichen Eingliederung zu einer Quasi-Verschmelzung^[481]. Bei einer Verschmelzung aber - obwohl die verschmolzene Gesellschaft rechtlich untergeht - ist der Verlustabzug nunmehr kraft Gesetz zulässig, nach § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG^[482]. Einzige Voraussetzung ist, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb zum Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs noch nicht eingestellt hatte.

Systematisch besteht damit zwischen dieser Neuregelung im Umwandlungssteuergesetz und § 15 Nr.1 KStG eine Unstimmigkeit. Bei der Verschmelzung muß der Betrieb des Unternehmens, dessen Verlustvortrag übertragen wird, nicht einmal fortgeführt werden nach der Verschmelzung. Lediglich zum Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung darf der Betrieb noch nicht

Seite 154

eingestellt gewesen sein. Bei der Organschaft hingegen wird der Betrieb weitergeführt. Lediglich organisatorisch wird er in das Organverhältnis eingegliedert. Die Grundstruktur des eingegliederten Betriebs bleibt im Organverhältnis jedoch unberührt.

Die Versagung des Verlustübertrags während eines Organschaftsverhältnisses ist damit nicht mehr systemkonform. Die rechtspolitische Begründung dafür, daß vororganschaftliche Verluste nicht abgezogen werden dürfen, ist mit der Neuregelung des § 12 Abs.(3) Satz 2 UmwStG entfallen^[483].

4. Verschmelzung auf einen Organträger

Bei Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft, die als Organgesellschaft in einem Organschaftsverhältnis eingebunden ist, geht ein Verlustvortrag nach § 10d EStG von der übertragenden Gesellschaft auf die aufnehmende Gesellschaft über. Dieser auf die Organgesellschaft übertragene Verlust kann aber nicht verwertet werden von dem Organträger^[484]. Denn § 15 Nr.1 KStG bestimmt auch in diesem Fall, daß ein Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG nicht zulässig ist bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers, da es sich insoweit um einen vorvertraglichen Verlust handelt.

Ein vor der Organschaft übergegangener Verlustübertrag ist mangels gegenteiliger gesetzlicher Regelung beim Organträger berücksichtigbar. Bei der Verschmelzung einer Körperschaft direkt auf den Organträger findet § 15 Nr. 1 KStG keine Anwendung. Ebenso gilt das Verlustabzugsverbot nicht, wenn die Organgesellschaft mit dem nicht genutzten Verlustvortrag auf

Seite 155

den Organträger verschmolzen wird. Da mit dieser Verschmelzung die Organschaft beendet wird, kann nach § 12 Abs.(3) UmwStG der Organträger nunmehr auch einen vorvertraglichen Verlustabzug geltend machen^[485].

Dehmer hingegen vertritt die Ansicht, der Verlustvortrag einer Körperschaft, die auf eine Organgesellschaft verschmolzen werde, sei bereits während des Bestehens der Organschaft bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers berücksichtigbar^[486]. Denn der übergehende Verlust der übertragenden Gesellschaft stelle keinen vorvertraglichen Verlust bei der Organgesellschaft dar. Da der Verlustabzug im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Organgesellschaft übergehe, sei § 15 Nr.1 KStG nicht anwendbar.

Diese Ansicht ist meines Erachtens nicht überzeugend, da oftmals die steuerrechtliche von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise abweicht. Vor allem im Zusammenhang mit der Organschaft wird dies deutlich. So regelt § 301 AktG, daß der Verlustvortrag handelsrechtlich den abzuführenden Gewinn mindert, nicht aber steuerrechtlich^[487]. Aus steuerrechtlicher Sicht wird auf das Entstehen des Verlustabzugs abgestellt. Diese Entstehung aber liegt vor der steuerlichen Organschaft. § 15 Nr.1 KStG ist damit meines Erachtens auch bei Verschmelzungen einer Körperschaft auf eine Organgesellschaft anzuwenden.

Deutlich wird damit gerade in diesem Fall des Zusammentreffens einer Verschmelzung mit einer organschaftlich eingegliederten Gesellschaft, daß die Regelung der Versagung des Verlustübertrags von vororganschaftlichen Verlusten auf den Organträger mit der Systematik des neuen Umwandlungssteuerrechts nicht mehr vereinbar ist.

Seite 156

§ 5 Zusammenfassung, Beurteilung

Gegenstand dieser Arbeit war es, die Systematik des Verlustabzugs im Steuerrecht darzustellen, unter besonderer Beachtung der Regelung zum Mantelkauf und zur Umwandlung von Gesellschaften.

Die Regelung des § 8 Abs.(4) KStG, die auf Fälle der Mantelverwendung zugeschnitten ist, und die als Antwort auf die fundamentale Änderung der Rechtsprechung zu sehen ist, kann nicht als besonders geglückt bezeichnet werden.

Im Rahmen der Regelung selbst bestehen zahlreiche Unklarheiten und Ungenauigkeiten. Vor allem fällt aber der Wertungswiderspruch dieser Regelung zum neuen Umwandlungssteuergesetz auf. Nach dem neuen Umwandlungssteuergesetz kann ein Verlustabzug ohne weiteres von der untergehenden Kapitalgesellschaft auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden. Einzige Voraussetzung ist, daß bei der untergehenden Gesellschaft der Geschäftsbetrieb noch nicht eingestellt war.

§ 8 Abs.(4) KStG hingegen stellt, obwohl die Gesellschaften bürgerlichrechtlich sogar identisch sind, wesentlich höhere Anforderungen an eine Übertragung des Verlustabzugs. Sinnvoll und wünschenswert, sowohl im Sinne der Rechtsklarheit, wie der Rechtseinheitlichkeit wäre meines Erachtens, die Regelung des § 8 Abs.(4) KStG dem neuen Umwandlungssteuergesetz soweit anzugleichen, daß auch hier nur noch auf das Merkmal des Gewerbebetriebs abgestellt wird. Wenn der Betrieb der Gesellschaft bei Übernahme durch andere Gesellschafter noch nicht eingestellt war, muß ein Verlustvortrag weiterhin nutzbar sein.

Diese Anforderung ist auch mit Blick auf den Sinn des Verlustübertrags als ausreichend anzusehen. Wenn der Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Verlustübertrags noch nicht eingestellt war,

Seite 157

so findet auch eine Berücksichtigung des Verlustabzugs dort statt, wo der Verlust entstanden ist. Eine neue "Welle" des Handels mit Gesellschaftsmänteln ist nicht zu befürchten durch das neue Umwandlungssteuergesetz. Denn eine Gesellschaft, die über keinen aktiven Geschäftsbetrieb mehr verfügt ist nach wie vor, auch im Rahmen einer Verschmelzung, nicht interessant. Der Verlustvortrag ist in diesen Fällen nicht übertragbar. Interessant aber ist, daß eine sich in Schwierigkeiten befindende Gesellschaft nunmehr im Rahmen einer Verschmelzung ihre Verlustvorträge übertragen kann. Dies auch dann, wenn in der aufnehmenden Gesellschaft der Geschäftsbetrieb der einbringenden Gesellschaft nicht erhalten bleibt oder die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nicht mehr an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt sind.

Weiterhin fällt der Wertungswiderspruch zwischen dem neuen Umwandlungssteuergesetz und der alten Regelung zur Organschaft auf. Obwohl das über den Verlustvortrag verfügende Unternehmen im Rahmen der Organschaft, im Gegensatz zur Umwandlung, rechtlich fortbesteht, ist ein Ausnutzen dieser

Verlustvorträge während des Bestehens der Organschaft nicht möglich. Bei der Verschmelzung der über einen Verlustvortrag verfügenden Gesellschaft auf den Organträger ist, vorausgesetzt es handelt sich um Kapitalgesellschaften, ein Übertrag sowohl des gewerbesteuerlichen wie des einkommensteuerlichen Verlustvortrags möglich. Für diese Ungleichbehandlung ist aus meiner Sicht kein sachlicher Grund anführbar.

Fraglich erscheint weiterhin grundsätzlich der Regelungsbereich des § 8 Abs.(4) KStG. Sämtliche bisher von dieser Regelung erfaßten Gestaltungen sind nunmehr ebenso durch das neue Umwandlungssteuergesetz erfaßt. Mit dem § 8 Abs.(4) KStG hat der Gesetzgeber darauf reagiert, daß die Rechtsprechung bei der Prüfung der Identität von Körperschaften nur noch auf die zivilrechtliche Ebene abgestellt hat^[488]. Nunmehr aber wurde

Seite 158

eine Regelung mit § 12 Abs.(3) UmwStG geschaffen, die nicht einmal mehr an der zivilrechtlichen Identität der Gesellschaften orientiert ist. Das Verhältnis dieser beiden Regelungen zueinander kann wohl nur dahingehend interpretiert werden, daß § 12 Abs.(3) UmwStG als *lex specialis* für die Fälle der Umwandlung von Gesellschaften gilt. In allen anderen Fällen gilt die Regelung des § 8 Abs.(4) KStG fort^[489].

Was das neue Umwandlungssteuerrecht insgesamt angeht, so erscheint aus meiner Sicht als gravierender Mangel, daß hinsichtlich der steuerlichen Bewertungsansätze nicht klar geregelt wurde, ob diese bereits im Rahmen der steuerlichen Schlußbilanz des übertragenden Rechtsträgers frei wählbar sind. Die Auswirkungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in diesem Zusammenhang sind nicht klar vom Gesetzgeber formuliert.

Weiterhin wurde nur ungenügend auf die Übertragbarkeit der gewerbesteuerlichen Verlustvorträge eingegangen. Hier wird sich wohl erst im Rahmen der Anwendung zeigen, inwieweit die Rechtsprechung eine Übertragung dieser Verlustabzüge zulassen wird.

Hinsichtlich der Übertragbarkeit von Verlustvorträgen bleibt jedoch festzuhalten, daß die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes zum steuerlichen Verlustabzug und Verlustübertrag wesentlich mehr Rechtssicherheit, Nachvollziehbarkeit und Vorhersehbarkeit für den Rechtsanwender mit sich bringen, als dies mit der Regelung des § 8 Abs.(4) KStG, und der daraus entwickelten Rechtsprechung, bisher gegeben war. An dem Merkmal des Geschäftsbetriebs allein den Verlustübertrag festzumachen, und nicht an den Beteiligungsverhältnissen, dem Betriebsvermögen und dem Geschäftsbetrieb zusammen, erscheint sinnvoll.

Fußnoten:

^[405] Knopf/Hill in Goutier/Knopf/Tulloch, § 15 UmwStG RNr. 71; Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, Anh.UmwStG RNr. 362 i.V.m. 344.

^[406] Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNr. 53.

^[407] So auch: Knopf/Hill in Goutier/Knopf/Tulloch, § 15 RNr. 70.

^[408] Knopf/Hill in Goutier/Knopf/Tulloch, § 16 UmwStG RNr. 10.

^[409] Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNr. 68.

^[410] Dehmer, DStR 1994, S. 1755.

^[411] Vgl. oben 6.1., S. 126.

^[412] Zur Teilbetriebseigenschaft vgl. oben 5.2., S. 124

^[413] Thiel, DStR 1995, S. 277; Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, Anh.UmwStG RNr. 344.

^[414] Herzig/Förster, DB 1995, S. 341.

^[415] A.A. Dötsch, Das neue Umwandlungssteuergesetz ab 1995, Anh.UmwStG RNr. 349 i.V.m. 149; unklar Herzig/Förster, DB 1995, S. 348, die einerseits vertreten, ein Verlustrücktrag komme generell

nicht in Betracht, andererseits diese Aussage auf einen nur noch vortrags fähigen Verlustabzug beschränken.

[416] Herzig/Förster, DB 1995, S. 348; Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNR. 44; Herzig/Momen, DB 1994, S. 2210; Knopf/Hill in Goutier/Knopf/Tulloch, § 15 UmwStG, RNR. 71.

[417] Tulloch in Goutier/Knopf/Tulloch; § 24 UmwStG RNR. 3; Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNR. 76.

[418] Vgl. oben 5.3., S. 109.

[419] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNR. 52; Dehmer, Umwandlungsrecht, UmwStG § 24 Anm. 29c.

[420] Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNR. 81; Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, Anh. UmwStG RNR. 218; zwischenzeitlich wurde durch Art 15 Nr. 2 Jahressteuergesetz 1996 (BGBl I 1995, S.1388) die Bezugnahme auf § 12 Abs.(3) Satz 1 mit Wirkung vom Tag nach Verkündung an beschränkt.

[421] Vgl. oben unter 5.3., S. 112, unter Bezug auf BFH U.v. 14.9.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, S. 764.

[422] Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNR. 78.

[423] BFH U.v. 14.9.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, S. 764.

[424] BFH U.v. 14.9.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, S. 767.

[425] BFH U.v. 14.9.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, S. 767.

[426] Hierzu oben 5.1., S. 105, unter Verweis auf Beschl. GrS 3/92 v. 3.5.1993, BStBl. II 1993, S. 626.

[427] Dehmer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG RNR. 414.

[428] Vgl. oben 6.3., S. 130, 131.

[429] BFH U.v. 19.12.1984 I R 165/80, BStBl. II 1985, S. 404.

[430] Herzig/Förster, DB 1995, S. 338.

[431] Wochinger/Dötsch, DB 1994, Beilage 14/94, S. 32; Sagasser/Bula, Umwandlungen, M RNR. 105.

[432] Vgl. oben 5.4., S. 114, unter Verweis auf BFH U.v. 19.12.1984 I R 165/80, BStBl. II 1985, S. 404.

[433] Herzig/Förster, DB 1995, S. 342.

[434] Eversberg/van Lishaut, UmwStG, S. 79, zweifelnd, ob nicht § 42 AO in Betracht kommt, wenn diese Gestaltung als Gesamtplan verfolgt wird.

[435] BFH U.v. 10.12.1991 VIII R 69/86, BStBl. II 1992, S. 385; Schmidt, EStG § 16 RNR. 100.

[436] Schwarz in Widmann/Mayer I, Einf. UmwG RNR. 2.3.4..

[437] Vossius in Widmann/Mayer I, Formwechsel RNR. 24, allerdings zweifelnd, ob das Institut der übertragenden Umwandlung sich endgültig erledigt hat.

[438] Schwarz in Widmann/Mayer I, Einf. UmwG RNR. 24.2.2.2..

[439] Sagasser/Bula, Umwandlungen, O RNR. 7.

[440] Stuhlfelner in HK-HGB, E I vor § 105 RNR. 3.

[441] Wochinger/Dötsch, DB 1994, Beilage 14/94, S. 21.

[442] Sagasser/Bula, Umwandlungen, Q RNR. 1.

[443] Dehmer, DStR 1994, S.1754.

[444] Widmann in Widmann/Mayer I, Handelsbilanzen, RNR. 57.

[445] Vgl. oben 4.2., S. 96 ff..

[446] Weber, DStR 1996, S. 270.

[447] Sagasser/Bula, Umwandlungen, Q RNR. 37.

- [448] Ehlers, Akt.StR 1995, S. 15 und 22.
- [449] Vgl. unten 4.2., S. 143.
- [450] Zu Sinn und Zweck des Verlustvortrags vgl. oben § 2 I.
- [451] Vgl. oben 5.1., S. 201, unter Verweis auf BFH U.v. 2.09.1988 III R 117/86 BFH NV 1990, S. 20/21.
- [452] Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S.466; Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG § 10d EStG RNr. 125; Birkholz in Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG § 10d RNr.23; Müller-Gatermann, DStR 1991, 602; Knepper, DStR 1994, S.1797.
- [453] RFH U.v. 13.2.1940 I 177/39, RStBl.1940, S. 722; U.v. 7.3.1944 I 210/43, RStBl. 1944, S. 502.
- [454] BFH U.v. 19.8.1958 I 78/58 U, BStBl.III 1958, S.468; U.v. 8.4.1964, VI 165/62 S, BStBl. III 1964, S. 331.
- [455] Streck/Posdziech, GmbHR 1995, S. 365; Sagasser/Bula, Umwandlungen, Q RNr. 5.
- [456] BFH U.v. 19.08.1958 I 78/58, BStBl. III 1958, S. 468.
- [457] BFH U.v. 9.09.1958 I 72/58, BStBl. III 1959, S. 48.
- [458] Streck/Posdziech, GmbHR 1995, S. 364. Daher hat auch die übertragende Gesellschaft eine Steuerbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellen, § 25 Satz 2 UmwStG.
- [459] Vgl. oben S. 96 ff..
- [460] Sagasser/Bula, Umwandlungen, Q RNr. 10.
- [461] Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, Anh.UmwStG, RNr. 218.
- [462] Schwarz in Widmann/Mayer I, Einf. UmwG RNr. 2.3.4..
- [463] So aber Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, Anh.UmwStG, RNr. 218.
- [464] BFH 19.08.1958 I 78/58 BStBl III 1958, S. 470.
- [465] Vgl. oben § 3.
- [466] Beschluß v. 3.Mai 1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 620/621.
- [467] Beschluß v. 3.Mai 1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 621, 2. Spiegelstrich.
- [468] Gassner in Lademann, § 14 KStG RNr. 3 und 5.
- [469] Tillmann in GmbH-Hdb. III, RNr. 811.
- [470] Gassner in Lademann, § 14 KStG RNr. 11, allerdings muß der Organträger ein Unternehmen i.S.d. § 2 GewStG sein (BFH U.v. 18.4.1973 I R 120/70, BStBl. II, S. 740).
- [471] Tillmann in GmbH-Hdb. III, RNr. 812.
- [472] Schuhmann, Organschaft, S. 25 f..
- [473] Rose, Ertragssteuern, S. 225; Schuhmann, Organschaft, S. 29.
- [474] Schmidt, GmbHR 1996, S. 175.
- [475] Rose, Ertragssteuern, S. 225.
- [476] Knepper, DStR 1994, 1797.
- [477] BGH U.v. 14.2.1987 BGHZ 103, 1 ff.; Knepper, DStR 1994, 1798; Wrede in MünchHdb.GesR, Bd. III, § 74 RNr. 17 ff.; zu den Wirksamkeitsvoraussetzungen eines solche GAV vgl. Tillmann in GmbH-Hdb. III, RNr. 819 ff..
- [478] Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 15 RNr. 2.
- [479] Gassner in Lademann, § 15 KStG RNr. 22.
- [480] Schmidt/Müller/Stöcker, Organschaft, Anm. 513; Jurkat, Organschaft, RNr. 601.
- [481] Knepper, DStR 1994, 1798.

[482] Vgl. hierzu oben § 4 I, 5.2., S. 105.

[483] Knepper, DStR 1994, 1799; Kröner, GmbHR 1996, S. 262.

[484] Sagasser/Bula, Umwandlungen, I RNr. 23; Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht, Anh UmwStG, RNr. 149.

[485] Dötsch, Das neue Umwandlungssteuerrecht, Anh UmwStG, RNr. 149 a.E..

[486] Dehmer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG RNr. 119.

[487] Hüffer, AktG, § 301 RNr. 5; Geßler, AktG, § 301 RNr. 2.

[488] Vgl. oben § 2 III, S. 34.

[489] Vgl. oben § 4 I 5.2.1., S. 106.