

ESV

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen
Band 31

Mantelkauf und Mantelverwendung

Die Normen zur Beschränkung des Verlustabzugs
und Ansatzpunkte zur Fortentwicklung

Von
Dr. Dennis Weiler

Erich Schmidt Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 15444 9](http://ESV.info/9783503154449)

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2013 u. d. T.
Die steuerliche Behandlung des Mantelkaufs und der Mantelverwendung –
Eine kritische Analyse unter Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen
Regelungen, der historischen Entwicklung durch die Rechtsprechung des
BFH, der Vorgängerregelung in § 8 Abs. 4 KStG und der aktuellen Vorschrift
in § 8c KStG sowie ein Vorschlag zur Neukonzeption –

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15444 9

eBook: ISBN 978 3 503 15445 6

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das
Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort

Dass Verluste im steuerlichen Kontext besonders schwierig einzuordnen sind, zeigt sich insbesondere an der hier bearbeiteten Thematik des Mantelkaufs und der Mantelverwendung. Die vorgelegte Arbeit befasst sich dabei nicht ausschließlich mit der steuerlichen Betrachtung des Phänomens „Mantelverwendung“ bzw. „Mantelkauf“, sondern beinhaltet nach einer Einordnung im ersten Hauptkapitel auch im zweiten Hauptkapitel eine Auseinandersetzung mit der diesbezüglichen gesellschaftsrechtlichen Thematik. Die Hauptkapitel drei bis acht sind der steuerlichen Betrachtung des Mantelkaufs bzw. der Mantelverwendung gewidmet. Während sich das dritte Hauptkapitel grundlegend mit den Prinzipien der Verlustermittlung und der Verlustverrechnung, dem Wesen von Verlusten sowie der Höhe der gesamtwirtschaftlich aufgelaufenen Verlustvorträge auseinandersetzt, stellt das vierte Hauptkapitel eine Analyse der Gesamtbesteuerung von Gesellschaften und Gesellschaftern dar, was zum Ziel hat, herauszufinden, inwiefern ein steuerlicher Missbrauch bei einem Mantelkauf oder einer Mantelverwendung aus Sicht des Fiskus überhaupt vorliegen kann. Nach den vorbereitenden und der theoretischen Einordnung dienenden Hauptkapiteln drei und vier liegt der Schwerpunkt des fünften bis siebten Hauptkapitels auf einer Darstellung der sich in der historischen Folge ereigneten steuerlichen Regelungen zur Unterbindung eines Mantelkaufs oder evtl. auch – das wird ebenfalls untersucht – einer Mantelverwendung, wobei die derzeit gültigen Regelungen zur Verlustabzugsbeschränkung in § 8c KStG Gegenstand des siebten Hauptkapitels sind. Die Suche nach Alternativen dazu ist Gegenstand des achten Hauptkapitels, wobei die bis dahin gewonnenen Erkenntnisse auch aus der Geschichte dieser Regelungswelt Berücksichtigung finden.

Die vorliegende Dissertation beinhaltet eine von sehr großer Eigenständigkeit und Innovationskraft geprägte Auseinandersetzung mit der steuerlichen Behandlung des Mantelkaufs und der Mantelverwendung. Herr Dr. Dennis Weiler setzt sich ganz in der klassischen Analysetechnik der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre mit einer für Theorie und Praxis gleichermaßen höchst relevanten Frage auseinander, indem er die juristische Regelungswelt unter Heranziehung einer betriebswirtschaftlichen Aufarbeitung hinterfragt. Neben einer Darstellung der einzelnen Regelungen, die jeweils in eigenständiger und kritischer Form erfolgt, wird der betriebswirtschaftlichen Wirkungs- und Gestaltungsanalyse durch die kritische Hinterfragung der Normen, durch die Heranziehung von Beispielen und Abbildungen sowie durch die formale bzw. quantitative Aufarbeitung bestimmter Sachverhalte in erstklassiger Weise Rechnung getragen. Dass durch diese Analysetechnik sowie durch die Betrachtung der Sachverhalte auch im historischen Kontext eigenständige Lösungsvorschläge im Sinne der Steuerrechts-gestaltungslehre vorgestellt werden, ist die logische Konsequenz der gewählten Analysetechnik. Die von Detailtreue geprägte Vorgehensweise ist genauso positiv hervorzuheben wie der ganzheitliche und umfassende Betrachtungs- und Lösungsansatz.

Im Kontext des Mantelkaufs und der Mantelverwendung ist dem Verfasser eine herausragende gleichermaßen theoriebasierte und praxisorientierte Analyse zu bescheinigen, die von einer sehr großen Innovationskraft sowie – trotz einer großen Liebe zum Detail – inhaltlich ge-

schlossenen und durch eine große Leserfreundlichkeit geprägten Darstellungsweise geprägt ist. Die Arbeit von Herrn Dr. Dennis Weiler, die der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation vorgelegt und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, verdient eine außerordentliche große Verbreitung in Theorie und Praxis.

Saarbrücken, im Januar 2013

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand, an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken. Sie wurde im Wintersemester 2012/2013 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes unter dem Titel „Die steuerliche Behandlung des Mantelkaufs und der Mantelverwendung – Eine kritische Analyse unter Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Regelungen, der historischen Entwicklung durch die Rechtsprechung des BFH, der Vorgängerregelung in § 8 Abs. 4 KStG und der aktuellen Vorschrift in § 8c KStG sowie ein Vorschlag zur Neukonzeption –“ als Dissertation angenommen.

Meinem verehrten akademischen Lehrer und Erstgutachter, Herrn Univ.-Prof. Dr. *Heinz Kußmaul*, gilt mein ganz besonderer und herzlicher Dank für die Betreuung und Umsetzung meines Promotionsvorhabens sowie die mir gewährte vielfältige und großzügige Unterstützung. Gleichfalls herzlich bedanken möchte ich mich bei Herrn Univ.-Prof. Dr. *Alois Paul Knobloch* für die Erstellung des Zweitgutachtens. Gedankt sei außerdem Herrn Univ.-Prof. Dr. *Gerd Waschbusch* für die Übernahme des Vorsitzes und Frau Dr. *Stefanie Müller* für die Übernahme des Beisitzes im Disputationsausschuss.

Für die Aufnahme meiner Arbeit in diese Schriftenreihe bin ich den Herren Univ.-Prof. Dr. *Karlheinz Küting*, Prof. Dr. *Claus-Peter Weber* und Univ.-Prof. Dr. *Heinz Kußmaul* zu großem Dank verpflichtet. Herrn Dr. *Joachim Schmidt* und seinem Team vom Erich Schmidt Verlag, insbesondere Frau Dr. *Claudia Teuchert-Pankatz*, danke ich für die gute Zusammenarbeit bei der Veröffentlichung.

An die Zeit am Lehrstuhl werde ich mich immer gerne zurückerinnern. Ich danke meinen ehemaligen und derzeitigen Kollegen sowie Frau *Heike Mang* für die freundschaftliche Atmosphäre und die gute Zusammenarbeit. Besonderer Dank gebührt Frau Dipl.-Kffr. *Carina Ollinger* und – dem fachlich stets diskussionsbereiten – Herrn Dipl.-Kfm. *Christian Delarber*, die wesentliche Teile meiner Arbeit korrekturgelesen und mich so vor so manchem Fehler bewahrt haben. Ganz besonders hervorzuheben ist das beispiellose Engagement von Frau Dr. *Christine Cloß* und Frau Dipl.-Kffr. *Nicole Türk*, die nicht nur die gesamte Arbeit korrekturgelesen und diverse Male für Probevorträge bereitgestanden haben, sondern die – sowohl in fachlicher als auch in persönlicher Hinsicht – immer für mich da waren. Ganz herzlich möchte ich mich auch bei Herrn Dr. *René Schäfer* und Herrn Dr. *Vassil Tcherveniachki* für deren wertvollen fachlichen Rat und bei Herrn Univ.-Prof. Dr. *Lutz Richter* für seine Unterstützung am Tag der Disputation bedanken. Auch möchte ich Herrn Univ.-Prof. Dr. *Stephan Meyering* meinen herzlichen Dank aussprechen, der mir bei der Wahl des Promotionsthemas Anregungen gegeben und mich im Verlauf der Promotion zur Überprüfung meiner Ansichten veranlasst hat. Herrn Dipl.-Kfm. *Helmuth Lehr* möchte ich herzlich Danke sagen für die Literatur, die er mir zur Verfügung gestellt hat.

Besonderer Dank gilt meiner Familie. Meine Eltern, *Monika* und *Bernd Weiler*, haben mir die Fähigkeiten mit auf den Weg gegeben, die zur Erstellung dieser Arbeit nötig waren, und haben stets meine eigenen Entscheidungen gefördert. Meinem Vater und meinen Geschwistern *Sheila*, *Tim* und *Robin* danke ich sehr für ihr mühevollles Korrekturlesen. Über den „Mantelkauf“ wissen sie nun mehr als sie es sich je gewünscht hätten. Meinem Bruder *Kim* danke ich für die gemeinsam verbrachte Freizeit, die sehr zur notwendigen Zerstreuung beigetragen hat. Der größte Dank gilt meiner Freundin *Irina*. Ihr grenzenloses Vertrauen in mich war stets ein besonderer Rückhalt. Sie hat mich motiviert und mir viel Kraft gegeben. Ihr ist diese Arbeit gewidmet.

Saarbrücken, im April 2013

Dr. Dennis Weiler

Inhaltsübersicht

Geleitwort.....	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Symbolverzeichnis	XXXIII
Abbildungsverzeichnis	XXXV
Beispielverzeichnis.....	XXXVII
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Gang der Arbeit	2
2 Gesellschaftsrechtliche Betrachtung von Mantelkauf und Mantelverwendung	7
2.1 Einordnung von Mantelkauf und Mantelverwendung.....	7
2.2 Gesellschaftsrechtliche Motivation zur Vornahme eines Mantelkaufs bzw. einer Mantelverwendung de lege lata.....	20
3 Berücksichtigung von Verlusten in EStG, KStG und GewStG.....	115
3.1 Prinzipien der Verlustermittlung und Verlustverrechnung	115
3.2 Auswirkungen von außerbilanziellen Modifikationen sowie von Verlustab- zugsbeschränkungen auf die Höhe des Verlustvortrags.....	140
3.3 Höhe und Bedeutung der Verlustvorträge.....	145
3.4 Zwischenergebnis	160
4 Steuerliche Auswirkungen des Mantelkaufs und der Mantelverwendung.....	163
4.1 Vorbemerkungen	163
4.2 Laufende Besteuerung, Besteuerung bei Beendigung und bei Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft.....	163
4.3 Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft und des An- teilseigners bei einer Mantelverwendung.....	193
4.4 Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft und des An- teilseigners bei einem Mantelkauf.....	202
4.5 Zwischenergebnis	217
5 Die Rechtsprechung des RFH und des BFH bis zum Jahr 1986.....	219
5.1 Die Rechtsprechung des RFH und des BFH bis 1958.....	219

5.2	Die Rechtsprechung zum Mantelkauf von 1966 bis 1986	232
5.3	Die Änderung der Rechtsprechung im Jahr 1986	246
5.4	Zwischenergebnis	252
6	Die gesetzlichen Regelungen zum Mantelkauf in § 8 Abs. 4 KStG	255
6.1	§ 8 Abs. 4 KStG von 1990 bis 1997	255
6.2	§ 8 Abs. 4 KStG von 1997 bis 2007	290
6.3	Zwischenergebnis	377
7	Die Verlustabzugsbeschränkungsnorm in § 8c KStG	381
7.1	Einführung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008.....	381
7.2	Darstellung der gesetzlichen Regelung in § 8c KStG der Jahre 2008 bis 2010	384
7.3	Die Änderungen durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung sowie das Wachstumsbeschleunigungsgesetz.....	421
7.4	Stand der Rechtsprechung zu § 8c KStG	460
7.5	Zwischenergebnis	462
8	Fortentwicklungsperspektiven des § 8c KStG	465
8.1	Neuregelungsbedarf	465
8.2	Voraussetzungen einer Neuregelung	466
8.3	Orientierung an ausländischen Regelungen.....	469
8.4	Verzicht auf eine Mantelkauf- bzw. Mantelverwendungsregelung.....	472
8.5	Rückkehr zu Altregelungen	473
8.6	Erweiterung des derzeitigen § 8c KStG.....	477
8.7	Möglichkeiten einer Neuregelung unter Rückgriff auf die gesellschaftsrecht- lichen Regelungen zur Mantelverwendung	478
	Literaturverzeichnis.....	483
	Stichwortverzeichnis.....	553

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Symbolverzeichnis	XXXIII
Abbildungsverzeichnis	XXXV
Beispielverzeichnis	XXXVII
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Gang der Arbeit	2
2 Gesellschaftsrechtliche Betrachtung von Mantelkauf und Mantelverwendung	7
2.1 Einordnung von Mantelkauf und Mantelverwendung.....	7
2.1.1 Mantelkauf als Sonderform der Mantelverwendung	7
2.1.2 Historische Betrachtung der Anwendungsfälle	8
2.1.3 Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit.....	16
2.2 Gesellschaftsrechtliche Motivation zur Vornahme eines Mantelkaufs bzw. einer Mantelverwendung de lege lata.....	20
2.2.1 Umgehung einer Neugründung	20
2.2.1.1 Vorbemerkungen	20
2.2.1.2 Neugründung, Risiken und Zeitaspekte.....	21
2.2.1.2.1 Grundzüge der Neugründung einer Kapitalgesellschaft	21
2.2.1.2.1.1 Drei Gründungsphasen.....	21
2.2.1.2.1.2 Vorgründungsstadium.....	21
2.2.1.2.1.3 Errichtung der Gesellschaft.....	22
2.2.1.2.1.4 Anmeldung und Eintragung im Handelsregister	28
2.2.1.2.2 Haftungsrisiken bei rechtlicher Neugründung am Beispiel der GmbH.....	32
2.2.1.2.2.1 Haftungsrisiken in der Vorgründungsphase.....	32
2.2.1.2.2.2 Vorbelastungshaftung	33
2.2.1.2.2.2.1 Vorbemerkungen.....	33
2.2.1.2.2.2.2 Unterbilanzhaftung.....	35

2.2.1.2.2.2.3	Verlustdeckungshaftung	36
2.2.1.2.2.3	Ausfallhaftung	38
2.2.1.2.2.4	Ersatzhaftung	40
2.2.1.2.2.5	Handelndenhaftung	40
2.2.1.2.2.6	Würdigung der Risiken bei rechtlicher Neugründung	46
2.2.1.2.3	Zeitliche Aspekte der Neugründung	46
2.2.1.2.3.1	Maßnahmen zur Senkung der Gründungsdauer	46
2.2.1.2.3.2	Kritische Würdigung	51
2.2.1.3	Neugründung mittels einer Vorratsgesellschaft (Neumantelverwendung)	52
2.2.1.3.1	Vorbemerkungen	52
2.2.1.3.2	Offene und verdeckte Vorratsgründung	53
2.2.1.3.3	Offene Vorratsgründung und Gläubigerschutz	55
2.2.1.3.4	Haftungsfragen bei einer Vorratsgründung	58
2.2.1.3.5	Kritische Würdigung der offenen Vorratsgründung	61
2.2.1.4	Umgehung der Neugründung mittels Altmantelverwendung	62
2.2.1.4.1	Gründungsvorschriften und registergerichtliche Prüfung bei wirtschaftlicher Neugründung	62
2.2.1.4.2	Maßgeblichkeit des satzungsmäßigen Kapitals	64
2.2.1.4.3	Haftungsfolgen bei einer Altmantelverwendung	64
2.2.1.4.4	Aufnahme der BGH-Rechtsprechung im Schrifttum, Möglichkeiten zur Aufdeckung einer wirtschaftlichen Neugründung und Effektivität der Regelung	67
2.2.1.4.4.1	Aufnahme der bisherigen BGH-Rechtsprechung im Schrifttum	67
2.2.1.4.4.2	Vorliegen einer wirtschaftlichen Neugründung	69
2.2.1.4.4.3	Offenlegungspflicht einer wirtschaftlichen Neugründung	75
2.2.1.4.4.4	Effektivität der Mantelverwendungsregelung	79
2.2.1.4.5	Vorteile und Risiken der Altmantelverwendung	81
2.2.1.4.5.1	Vorteile der Altmantelverwendung	81
2.2.1.4.5.2	Risiken bei einer Altmantelverwendung	83
2.2.1.5	Zwischenergebnis zu den Vorteilen einer Umgehung der rechtlichen Neugründung	83
2.2.2	Beendigung einer bestehenden Kapitalgesellschaft und Möglichkeiten zum Entstehen eines Altmantels	85
2.2.2.1	Vorbemerkungen	85

2.2.2.2 Fortsetzungg einer aufgelösten Gesellschaft	85
2.2.2.2.1 Auflösung, Beendigung und Fortsetzung einer GmbH.....	85
2.2.2.2.1.1 Vorbemerkungen.....	85
2.2.2.2.1.2 Ablauf der in der Satzung bestimmten Zeit (§ 60 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG)	91
2.2.2.2.1.3 Gesellschafterbeschluss (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG).....	92
2.2.2.2.1.4 Gerichtliches Urteil oder Entscheidung der Verwaltungs- behörde (§ 60 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG).....	93
2.2.2.2.1.5 Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG).....	94
2.2.2.2.1.6 Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG)	96
2.2.2.2.1.7 Satzungsmangel (§ 60 Abs. 1 Nr. 6 GmbHG).....	98
2.2.2.2.1.8 Vermögenslosigkeit (§ 60 Abs. 1 Nr. 7 GmbHG).....	99
2.2.2.2.1.9 Gesellschaftsvertragliche Auflösungsgründe und sonstige Gründe.....	106
2.2.2.2.2 Mantelverwendung nach Fortsetzung	108
2.2.2.3 Verwendung einer nicht aufgelösten Gesellschaft.....	109
2.2.2.4 Sonderfall: Verwendung nach Unternehmensverkauf bzw. Unterneh- mensumstrukturierung	111
3 Berücksichtigung von Verlusten in EStG, KStG und GewStG.....	115
3.1 Prinzipien der Verlustermittlung und Verlustverrechnung	115
3.1.1 Objektives Nettoprinzip und Verlustverrechnung.....	115
3.1.1.1 Objektives Nettoprinzip.....	115
3.1.1.2 Der Verlustabzug gem. § 10d EStG	116
3.1.1.2.1 Darstellung des § 10d EStG.....	116
3.1.1.2.2 Historische Entwicklung des § 10d EStG.....	119
3.1.1.2.3 Anwendung auf einen Gewerbeverlust.....	121
3.1.1.3 Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung in § 10d Abs. 2 EStG.....	122
3.1.1.3.1 Bisheriger Stand nach Schrifttum und Rechtsprechung	122
3.1.1.3.2 Beschluss des BFH vom 26.08.2010	125
3.1.1.3.3 Das BMF-Schreiben vom 19.10.2011	127
3.1.2 Zweistufige Gewinn- und Verlustermittlung.....	134
3.1.3 Trennungsprinzip.....	135
3.2 Auswirkungen von außerbilanziellen Modifikationen sowie von Verlustab- zugsbeschränkungen auf die Höhe des Verlustvortrags.....	140

3.2.1	Vorbemerkungen	140
3.2.2	Bedeutung des Verlustabzugs im „Grundmodell“	140
3.2.3	Erweiterung des Grundmodells um Beschränkungen des Verlustrücktrags	141
3.2.4	Erweiterung des Grundmodells um Beschränkungen des Verlustvortrags	143
3.2.5	Erweiterung des Grundmodells um außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen	144
3.3	Höhe und Bedeutung der Verlustvorträge	145
3.3.1	Zeitliche Entwicklung des Gesamtbestands körperschaftsteuerlicher und gewerbesteuerlicher Verlustvorträge	145
3.3.2	Haushaltspolitische Bedeutung der Verlustvorträge	149
3.3.2.1	Vergangene Maßnahmen zur Eindämmung des haushaltspolitischen Risikos	149
3.3.2.2	Aktuelle Überlegungen seitens des BMF:	150
3.3.2.2.1	Ergebnisse der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ zur Entwicklung der Verlustvorträge	150
3.3.2.2.2	Kritische Würdigung der Ergebnisse der Facharbeitsgruppe	152
3.3.2.2.3	Änderungsvorschläge seitens der Facharbeitsgruppe	155
3.3.3	Gesamtwirtschaftliche Aspekte	159
3.4	Zwischenergebnis	160
4	Steuerliche Auswirkungen des Mantelkaufs und der Mantelverwendung	163
4.1	Vorbemerkungen	163
4.2	Laufende Besteuerung, Besteuerung bei Beendigung und bei Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft	163
4.2.1	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	163
4.2.2	Laufende Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter	167
4.2.2.1	Besteuerung auf Gesellschaftsebene	167
4.2.2.2	Besteuerung auf Gesellschafterebene	169
4.2.3	Liquidation und Asset-Deal	172
4.2.3.1	Vorbemerkungen	172
4.2.3.2	Besteuerung bei der Gesellschaft	172
4.2.3.2.1	Darstellung der Abwicklung gem. § 11 KStG	172
4.2.3.2.2	Darstellung des Asset-Deals	175
4.2.3.2.3	Zusammensetzung des Abwicklungsendvermögens sowie des Veräußerungserlöses beim Asset-Deal	176
4.2.3.2.3.1	Vorbemerkungen	176
4.2.3.2.3.2	Ansatz des gemeinen Wertes gem. § 9 BewG	176

4.2.3.2.3.3	Stille Reserven und Geschäfts- oder Firmenwert.....	177
4.2.3.2.3.4	Berücksichtigung stiller Reserven und eines Geschäfts- oder Firmenwertes im Abwicklungs-Endvermögen bzw. Endvermögen nach einem Asset-Deal	180
4.2.3.3	Liquidationsbesteuerung beim Gesellschafter	183
4.2.4	Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft	189
4.3	Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners bei einer Mantelverwendung	193
4.3.1	Vorbemerkungen	193
4.3.2	Totalbesteuerung einer Kapitalgesellschaft und einer natürlichen Person als Anteilseigner.....	193
4.3.3	Steuerliche Wirkung bei der Mantelverwendung	198
4.3.4	Beurteilung der Möglichkeit zur Mantelverwendung.....	200
4.4	Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners bei einem Mantelkauf.....	202
4.4.1	Vorbemerkungen	202
4.4.2	Steuerliche Belastung bei Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person	202
4.4.2.1	Zusammensetzung des Kaufpreises	202
4.4.2.2	Auswirkungen der Anteilsveräußerung auf die Besteuerung der Gesellschaft	203
4.4.2.3	Auswirkungen der Anteilsveräußerung auf die Besteuerung der Gesellschafter.....	204
4.4.3	Steuerliche Belastung beim Mantelkauf.....	209
4.4.3.1	Mantelkauf ohne Verlustabzug.....	209
4.4.3.2	Mantelkauf mit Verlustabzug	210
4.4.3.3	Mantelkauf mit Verlustabzug und stillen Reserven.....	215
4.4.4	Beurteilung der Möglichkeit zum Mantelkauf	216
4.5	Zwischenergebnis	217
5	Die Rechtsprechung des RFH und des BFH bis zum Jahr 1986.....	219
5.1	Die Rechtsprechung des RFH und des BFH bis 1958.....	219
5.1.1	Vorbemerkungen	219
5.1.2	Die Anwendung des § 6 StAnpG	219
5.1.3	Die Rechtsprechung des RFH.....	221
5.1.3.1	Darstellung der wesentlichen Urteile.....	221
5.1.3.2	Kritische Würdigung der Rechtsprechung des RFH.....	222

5.1.4	Die Rechtsprechung des BFH.....	223
5.1.5	Folgerungen aus der Rechtsprechung des RFH und des BFH	226
5.1.5.1	Wesentliche Erkenntnisse	226
5.1.5.2	Evaluierung möglicher Motive zur Tätigung des Mantelkaufs.....	227
5.1.5.3	Untersuchung der Mantelverwendung.....	231
5.2	Die Rechtsprechung zum Mantelkauf von 1966 bis 1986.....	232
5.2.1	Vorbemerkungen	232
5.2.2	Darstellung der einzelnen Urteile	233
5.2.2.1	Das Urteil des BFH vom 15.02.1966.....	233
5.2.2.2	Das Urteil des BFH vom 17.05.1966.....	236
5.2.2.3	Der Beschluss des BVerfG vom 26.03.1969	238
5.2.2.4	Das Urteil des BFH vom 19.12.1973.....	239
5.2.3	Analyse der Rechtsprechung der Jahre 1966 bis 1986	240
5.2.3.1	Persönliches und sachliches Substrat.....	240
5.2.3.2	Folgen der Einengung des Anwendungsbereichs	243
5.3	Die Änderung der Rechtsprechung im Jahr 1986	246
5.3.1	Vorbemerkungen	246
5.3.2	Argumentation gegen die bisherige Mantelkauf-Rechtsprechung.....	246
5.3.3	Die Rechtsprechung des BFH vom 29.10.1986.....	249
5.3.4	Kritische Würdigung der Rechtsprechung vom 29.10.1986.....	250
5.4	Zwischenergebnis	252
6	Die gesetzlichen Regelungen zum Mantelkauf in § 8 Abs. 4 KStG	255
6.1	§ 8 Abs. 4 KStG von 1990 bis 1997	255
6.1.1	Einführung durch das Steuerreformgesetz 1990.....	255
6.1.2	Regelungsinhalt	256
6.1.3	Darstellung des § 8 Abs. 4 KStG.....	258
6.1.3.1	Der Hauptanwendungsfall	258
6.1.3.1.1	Vorbemerkungen.....	258
6.1.3.1.2	Übertragung von mehr als 75 % der Anteile.....	259
6.1.3.1.2.1	Anteile	259
6.1.3.1.2.2	Zeitraum der Anteilsübertragung	260
6.1.3.1.3	Einstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs	261
6.1.3.1.3.1	Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs.....	261
6.1.3.1.3.2	Einstellung des Geschäftsbetriebs	262

6.1.3.1.3.3	Gesamtwürdigung der Aussagen.....	264
6.1.3.1.4	Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen	267
6.1.3.2	Verlust der wirtschaftlichen Identität außerhalb des Regelbeispiels	271
6.1.3.2.1	Vorbemerkungen.....	271
6.1.3.2.2	Interpretation als Merkmal-Verweisung	272
6.1.3.2.3	Grenzen der Auslegung des § 8 Abs. 4 KStG bei der Interpretation als Merkmal-Verweisung	275
6.1.3.3	Effektivität des § 8 Abs. 4 KStG	276
6.1.4	Die Rechtsprechung des BFH zu § 8 Abs. 4 KStG	278
6.1.4.1	Vorbemerkungen	278
6.1.4.2	Das BFH-Urteil vom 13.08.1997.....	278
6.1.4.2.1	Das BFH-Urteil vom 08.08.2001	281
6.1.4.2.2	Das BFH-Urteil vom 05.06.2007	282
6.1.4.2.3	Erkenntnisse aus der BFH-Rechtsprechung.....	284
6.1.4.2.3.1	Analyse der Urteile	284
6.1.4.2.3.2	Bedeutung der BFH-Rechtsprechung für den Mantelkauf.....	285
6.1.5	Zwischenergebnis und Perspektive	288
6.2	§ 8 Abs. 4 KStG von 1997 bis 2007	290
6.2.1	Grundlagen	290
6.2.1.1	Die Grundkonzeption des § 8 Abs. 4 KStG 1997.....	290
6.2.1.2	Motivation und Zustandekommen der Gesetzesänderung.....	294
6.2.1.3	Telos des geänderten § 8 Abs. 4 KStG	296
6.2.2	Anteilseignerwechsel.....	300
6.2.2.1	Anteilsübertragungen im Nicht-Konzernfall	300
6.2.2.1.1	Darstellung der Verwaltungsauffassung und der Rechtsprechung	300
6.2.2.1.2	Kritische Würdigung.....	304
6.2.2.1.2.1	Orientierung an 50 % der Kapitalanteile.....	304
6.2.2.1.2.2	Zeitlicher und sachlicher Zusammenhang	305
6.2.2.2	Sonderfall: Mittelbare und konzerninterne Anteilsübertragungen	308
6.2.2.2.1	Vorbemerkungen.....	308
6.2.2.2.2	Die Vorstellungen des BMF	309
6.2.2.2.3	Die Vorstellungen seitens der Literatur	312
6.2.2.2.4	Die Reaktion des BFH	314
6.2.2.2.5	Diskussion im Schrifttum	317
6.2.2.2.6	Folgen und kritische Würdigung	319

6.2.3 Betriebsvermögenszuführung	321
6.2.3.1 Vorbemerkungen.....	321
6.2.3.2 Die grds. Ansicht der Finanzverwaltung.....	323
6.2.3.3 Die Entwicklung durch die Rechtsprechung des BFH.....	325
6.2.3.4 Diskussion einzelner Aspekte des Zuführungskriteriums.....	332
6.2.3.4.1 Betriebsvermögensbegriff – Eigenkapital oder Aktivvermögen.....	332
6.2.3.4.2 Saldobetrachtung oder gegenständliche Betrachtung.....	334
6.2.3.4.2.1 Saldobetrachtung.....	334
6.2.3.4.2.2 Gegenständliche Betrachtung.....	336
6.2.3.4.3 Zuführung von außen und von innen	339
6.2.3.4.3.1 Zuführung von innen	339
6.2.3.4.3.2 Zuführung von außen	341
6.2.3.4.4 Anlagevermögen und Umlaufvermögen	343
6.2.3.5 Kritische Würdigung der Betriebsvermögenszuführung	347
6.2.4 Sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen Anteilskauf und Betriebsvermögenszuführung	350
6.2.4.1 Entwicklung durch die Rechtsprechung des BFH	350
6.2.4.2 Auswirkungen auf die Wirkungsweise des Zuführungskriteriums.....	354
6.2.5 Umfang untergehender Verluste.....	355
6.2.6 Sanierungsklausel	357
6.2.6.1 Sanierung	357
6.2.6.2 Fortführung des Geschäftsbetriebs über fünf Jahre	360
6.2.6.3 „Abschmelzen“ des Geschäftsbetriebs.....	363
6.2.6.4 „Aufpfropfen“ bzw. steuerschädliche „Übersanierung“	366
6.2.6.5 Kritische Würdigung der Sanierungsklausel.....	369
6.2.7 Kritische Würdigung des § 8 Abs. 4 KStG 1997.....	372
6.2.7.1 Charakteristik und Wirkungsgrad der geänderten Norm	372
6.2.7.2 Eigene Interpretation des § 8 Abs. 4 KStG	374
6.2.7.2.1 Fehlinterpretation des § 8 Abs. 4 S. 3 KStG seitens BMF und Schrifttum.....	374
6.2.7.2.2 Einstellung oder Fortführung des Geschäftsbetriebs.....	375
6.2.7.2.3 Konsequenzen	377
6.3 Zwischenergebnis	377
7 Die Verlustabzugsbeschränkungsnorm in § 8c KStG	381
7.1 Einführung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008.....	381

7.1.1	Dogmatische Grundlage des § 8c KStG	383
7.2	Darstellung der gesetzlichen Regelung in § 8c KStG der Jahre 2008 bis 2010	384
7.2.1	Vorbemerkungen	384
7.2.2	Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8c KStG.....	385
7.2.2.1	Schädlicher Beteiligungserwerb	385
7.2.2.2	Übertragung von gezeichnetem Kapital, Mitgliedschaftsrechten, Beteiligungsrechten oder Stimmrechten	386
7.2.2.3	Die Erwerbstatbestände	390
7.2.2.4	Der Erwerberkreis.....	396
7.2.2.4.1	Grundsätzliches.....	396
7.2.2.4.2	Nahe stehende Personen	397
7.2.2.4.3	Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen.....	397
7.2.2.5	Rechtsfolgen: anteiliger und vollständiger Verlustuntergang	398
7.2.2.5.1	Anteiliger Verlustuntergang.....	398
7.2.2.5.2	Vollständiger Verlustuntergang	402
7.2.2.5.3	Besonderheit: gestreckter Anteilerwerb	405
7.2.3	Von der Abzugsbeschränkung betroffene Größen	407
7.2.3.1	Körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag und laufender Verlust.....	407
7.2.3.2	Gewerbeverlust und Zinsvortrag	410
7.2.4	Zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c KStG.....	412
7.2.5	Auswirkungen des § 8c KStG auf Mantelverwendung, Unternehmensfortführung, Mantelkauf und Unternehmenskauf	413
7.2.6	Kritische Würdigung der ersten Fassung des § 8c KStG	416
7.3	Die Änderungen durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung sowie das Wachstumsbeschleunigungsgesetz	421
7.3.1	Die (ehemalige) Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG	421
7.3.1.1	Die Grundkonzeption der Sanierungsklausel	421
7.3.1.2	Würdigung der Sanierungsklausel.....	426
7.3.2	Die Einfügung einer „Konzernklausel“ durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz	429
7.3.2.1	Vorbemerkungen	429
7.3.2.2	Die Grundkonzeption der „Konzernklausel“	431
7.3.2.2.1	Grundsätzliche Wirkungsweise	431
7.3.2.2.2	Diskussion einzelner Aspekte	433
7.3.2.2.3	Maßgebende Problembereiche der Konzernklausel.....	439

7.3.2.3 Kritische Würdigung.....	441
7.3.3 Die Einfügung einer Stille-Reserven-Klausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz.....	444
7.3.3.1 Grundlagen und Motivation.....	444
7.3.3.2 Hintergrund der gesetzlichen Regelung.....	446
7.3.3.3 Die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel im Einzelnen.....	447
7.3.3.3.1 Grundlegende Ermittlung.....	447
7.3.3.3.2 Reihenfolge der Berücksichtigung stiller Reserven für Verluste und Zinsvorträge.....	450
7.3.3.4 Auswirkung der eingefügten Stille-Reserven-Klausel auf den Rechtscharakter des § 8c KStG.....	451
7.3.3.5 Kritische Würdigung der Stille-Reserven-Klausel.....	455
7.4 Stand der Rechtsprechung zu § 8c KStG.....	460
7.5 Zwischenergebnis.....	462
8 Fortentwicklungsperspektiven des § 8c KStG.....	465
8.1 Neuregelungsbedarf.....	465
8.2 Voraussetzungen einer Neuregelung.....	466
8.3 Orientierung an ausländischen Regelungen.....	469
8.4 Verzicht auf eine Mantelkauf- bzw. Mantelverwendungsregelung.....	472
8.5 Rückkehr zu Altregelungen.....	473
8.5.1 Möglichkeiten einer Missbrauchsregel.....	473
8.5.2 Rückkehr zur zweiten Fassung des § 8 Abs. 4 KStG.....	474
8.5.3 Rückkehr zur ersten Fassung des § 8 Abs. 4 KStG.....	475
8.6 Erweiterung des derzeitigen § 8c KStG.....	477
8.7 Möglichkeiten einer Neuregelung unter Rückgriff auf die gesellschaftsrechtlichen Regelungen zur Mantelverwendung.....	478
Literaturverzeichnis.....	483
Stichwortverzeichnis.....	553