

Jahrbuch der
Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf

2004

Heinrich-Heine

HEINRICH HEINE
UNIVERSITÄT
DÜSSELDORF



Heinrich-Heine

ISBN 3-9808514-3-5

- STARKE, Peter. „Steuersenkungsgesetz: Unentgeltliche Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften“, *Der Betrieb* (2000), 2347-2348.
- TIPKE, Klaus. „Das Bundesverfassungsgericht zum Nettoprinzip“, *Steuer und Wirtschaft* (1974), 84-86.
- TIPKE, Klaus und Joachim LANG. *Steuerrecht*. Köln 17/2002.
- UHLÄNDER, Christoph. „Eigenkapitalersetzende Darlehen im Steuer- und Gesellschaftsrecht – ein systematischer Überblick“, *Betriebs-Berater* (2005), 70-76.
- VAN DE LOO, Petra. „Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz“, *Deutsches Steuerrecht* (2000), 508-511.
- WAGNER, Siegfried. „Das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 EStG, insbesondere bei Termingesellschaften und bei stillen Gesellschaften“, *Deutsche Steuer-Zeitung* (2003), 798-803.
- WALTER, Wolfgang. „Die Gewinngemeinschaft – ein verkanntes Gestaltungsmittel des Steuerrechts“, *Betriebs-Berater* (1995), 1876-1880.
- WASSERMAYER, Franz. „Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen – Anmerkungen zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Aussteuerrechts“, *Internationales Steuerrecht* (2001), 113-118.
- WASSERMAYER, Franz, Lutz SCHMIDT, Jens HAGEBÖKE, Sieglinde DÜMLER, Johannes BUCHNA und Dirk SOMBROWSKI. „Nochmals: Aufwendungen mit Eigenkapitalersetzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG n.F. – Erwiderungen und Replik zu Buchna/Sombrowski, DB 2004, 1956“, *Der Betrieb* (2004), 2715-2718.
- WIESE, Götz Tobias und Tobias KLASS. „Der Gesetzentwurf zur Umsetzung der Protokollklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“)“, *GmbH-Rundschau* (2003), 1029-1034.
- WOSNITZA, Michael. „Die Beschränkung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnung – Ein Beitrag zu Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit und Förderung von Wachstum und Beschäftigung“, *Steuern und Bilanzen* (2000), 763-772.

- PRINZ, Ulrich, „Verluste und Finanzierung: Ausgewählte verlustnutzende Finanzierungsstrukturen“, *GmbH-Rundschau* (2004b), 921-928.
- RÄDLER, Albert und Martin LAUSTERER, „Die EG-Rechtswidrigkeit deutscher Steuervorschriften bei Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten von ausländischen Tochtergesellschaften – Verlustausgleichsbeschränkung nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG“, in: Peter HOMMELHOFF, Roger ZÄTSCHE und Bernd ERLE (Hrsg.), *Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht – Festschrift für Wolf Müller zum 65. Geburtstag*, München 2001, 339-364.
- RICHTER, Lutz, „Die geplante gesetzliche Regelung vororganisationsartiger Verluste im Rahmen des Entwurfs eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer“, *GmbH-Rundschau* (2003), 1311-1314.
- RÖDDER, Thomas und Peter WÖCHINGER, „Veränderung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Kapitalgesellschaften“, *Finanz-Rundschau* (2001), 1253-1270.
- RÖDDER, Thomas und Andreas SCHUMACHER, „Referentenentwurf eines Steuervergünstigungsabgabengesetzes: Gravierende Eingriffe in das Konzernsteuerrecht geplant“, *Deutsches Steuerrecht* (2002), 1969-1972.
- RÖDDER, Thomas und Andreas SCHUMACHER, „Das Steuervergünstigungsabgabengesetz“, *Deutsches Steuerrecht* (2003a), 805-819.
- RÖDDER, Thomas und Andreas SCHUMACHER, „Erster Überblick über die geplanten Steuerveränderungen und -entlastungen für Unternehmen zum Jahreswechsel 2003/2004“, *Deutsches Steuerrecht* (2003b), 1725-1736.
- RÖDDER, Thomas und Ingo STANGEL, „Wertminderungen eigenkapitalersetzender Darlehen im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft und § 8b Abs. 3 KStG“, *Deutsches Steuerrecht* (2005), 354-358.
- RÖHRBEIN, Jens und Klaus EICKER, „Verlustberücksichtigung über die Grenze – aktuelle Rechtslage“, *Betriebs-Berater* (2005), 465-478.
- SCHAUUBURG, Harald, „Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts“, *Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* (2001), 225-285.
- SCHIFFERS, Joachim, „Änderung der ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen für die GmbH und die GmbH & Co. KG zum 1.1.2004 – Eine erste Bestandsaufnahme“, *GmbH-Rundschau* (2004), 69-79.
- SCHLAGHECK, Markus, „Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform“, *GmbH-Rundschau* (2002), 92-101.
- SCHMIDT, Lutz und Jens HAGEBÖKE, „Der Verlust von eigenkapitalersetzenden Darlehen und § 8b Abs. 3 KStG – Anmerkungen zum Arbeitsentwurf eines BMF-Schreibens zu § 8b KStG“, *Deutsches Steuerrecht* (2002), 1202-1205.
- SCHMITZ, Theo, „Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemgerechte Besteuerung nach der Unternehmenssteuerreform“, *Der Betrieb* (2001), 1166-1168.
- SCHNEIDER, Dieter, *Investition, Finanzierung und Besteuerung*, Wiesbaden⁷ 1992.
- SCHNEIDER, Dieter, *Steuerlast und Steuervirkung – Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre*, München und Wien 2002.
- SCHULZE ZUR WESCHE, Dieter, „Die Abzugsfähigkeit von Darlehensverlusten im Zusammenhang mit ausländischen Beteiligungen“, *Betriebs-Berater* (2003), 1257-1261.
- SCHUMACHER, Andreas, „Aktuelles Beratungs-Know-how Umwandlungssteuerrecht“, *Deutsches Steuerrecht* (2004), 589-593.
- SCHWEDHELM, Rolf, Klaus OLBING und Burkhard BINNEWIES, „Aktuelles zum Jahreswechsel 2004/2005 rund um die GmbH“, *GmbH-Rundschau* (2004), 1489-1511.

- KOLLRUSS, Thomas. „Ein neues Verlustverwertungsinstrument: von § 8a KStG erfasste Up-stream loans“, *Deutsches Steuerrecht* (2005), 678-681.
- KÖPLIN, Manfred und Jan SEDEMUND. „Ist § 1 ASiG europarechtswidrig?“, *Internationales Steuerrecht* (2000), 305-307.
- KORN, Klaus, Dieter CARLÉ, Rudolf STAHL und Martin STRAHL (Hrsg.). *Einkommensteuergesetz – Kommentar*. Loseblatt, Stand: 22. Ergänzungslieferung. Bonn und Berlin 2005.
- KÖSTER, Thomas und Joachim SCHIFFERS. „Steuervergünstigungsabbaugesetz – Geplante Änderungen und mögliche Konsequenzen für die GmbH“, *GmbH-Rundschau* (2002), 218-1226.
- LANG, Joachim und Joachim ENGLISCH. „Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung“, *Steuer und Wirtschaft* (2005), 3-24.
- LEHNER, Moris (Hrsg.). *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*. München 2004.
- LEIP, Carsten. „Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften“, *Betriebs-Berater* (2002), 1839-1843.
- LINDAUER, Jürgen. „BB-Forum: Anmerkungen zur Mindestbesteuerung 2004“, *Betriebs-Berater* (2004), 2720-2726.
- LÜDICKE, Jochen und Norbert RIEGER (Hrsg.). *Münchener Anwalts-Handbuch Unternehmenssteuerrecht*. München 2004.
- MENSCHING, Oliver. „Stille Beteiligung und § 8a KStG n.F.“, *Deutsches Steuerrecht* (2004), 408-414.
- NEÜ, Norbert und Jürgen WATERMEYER. „Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2003/2004 (Teil II)“, *Deutsches Steuerrecht* (2003), 2181-2191.
- NEUMANN, Ralf. „Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8 Abs. 4 KStG, § 12 Abs. 3 UmwStG und § 15 Abs. 4 UmwStG (Teil I)“, *Der Steuerberater* (2002), 246-263.
- NIEMANN, Rainer. „Investitionswirkungen steuerlicher Verlustvorträge – Wie schädlich ist die Mindestbesteuerung?“, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* (2004), 359-384.
- ORTH, Manfred. „§ 8 Abs. 4 KStG: Verlust der wirtschaftlichen Identität verbundener Unternehmen (Teil II)“, *Der Konzern* (2003), 441-457.
- ORTH, Manfred. „Zur ‚wirtschaftlichen Identität‘ einer Kapitalgesellschaft iSd. § 8 Abs. 4 KStG – eine Zwischenbilanz aus Anlass der BFH-Urteile v. 20.08.2003 – IR 61/01 und IR 81/02“, *Finanz-Rundschau* (2004), 613-629.
- ORTH, Manfred. „Zurechnungsfragen bei Organschaft“, *Der Konzern* (2005a), 79-97.
- ORTH, Manfred. „Mindestbesteuerung und Verlustnutzungsstrategien“, *Finanz-Rundschau* (2005b), 515-532.
- OHNE VERFASSEN. „Berücksichtigung von Verlusten bei in anderem EU-Mitgliedstaat belegtem unbeweglichen Vermögen – Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger v. 1.3.2005 in der Rs. C-152/03, Hans-Jürgen und Monique Ritter-Coulais gegen Finanzamt Germersheim“, *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 11a, 839-845 mit Anm. Thömmes (23.03.2005).
- PAUS, Bernhard. „Forderungsverzicht gegen Besserungsschein, insbesondere bei späterem Verkauf der GmbH-Anteile“, *GmbH-Rundschau* (2004), 1568-1572.
- PRINZ, Ulrich und Thomas LEY. „Geplante Gesetzesänderungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a KStG – Erste Analyse und Gestaltungsoptionen“, *Finanz-Rundschau* (2003), 933-940.
- PRINZ, Ulrich. „Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der GmbH“, *Die Steuerberatung* (2004a), 53-64.

Jahrbuch der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf 2004

Herausgegeben vom Rektor
der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf
Univ.-Prof. Dr. Dr. Alfons Labisch

Konzeption und Redaktion:
em. Univ.-Prof. Dr. Hans Stüssmuth

- GSCHWENDTNER, Hubertus. „Darlehensverluste eines wesentlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafters in der Rechtsprechung des BFH“, *Deutsches Steuerrecht* (1999), Beiheter zu Heft 32.
- HARLE, Georg und Grit KULEMANN. „Forderungsverzicht gegen Besserungsschein – ein Gestaltungsmodell wird eingeschränkt“, *GmbH-Rundschau* (2004), 733-735.
- HAUBER, Bruno und Hanno KIESEL. „Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen“, *Betriebs-Berater* (2000), 1511-1515.
- HERFF, Arnd. „Optimierung der steuerlichen Verlustnutzung“, *Kölnen Steuerdialog* (2004), 14253-14261.
- HERLINGHAUS, Andreas. „Verenbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit dem Europarecht“, *Finanz-Rundschau* (2001), 240-244.
- HERMANN, Carl, Gerhard HEUER und Arndt RAUPACH (Hrsg.). *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer – Kommentar*. Loseblatt, Stand: 217. Ergänzungslieferung. Köln 2005.
- HERZIG, Norbert. „Aspekte der Rechtsformwahl für mittelständische Unternehmen nach der Steuerreform“, *Die Wirtschaftsprüfung* (2001), 253-270.
- HERZIG, Norbert (Hrsg.). *Organschaft. Festschrift für Jochen Thiel*. Stuttgart 2003.
- HERZIG, Norbert und Thomas WAGNER. „Einschränkung der Verlustberücksichtigung bei Kapitalgesellschaften“, *Deutsches Steuerrecht* (2003), 225-233.
- HERZIG, Norbert und Thomas WAGNER. „Mindestbesteuerung durch die Begrenzung der Verrechnung von Verlustvorträgen“, *Die Wirtschaftsprüfung* (2004), 53-64.
- HOPFEMANN, Wolf-Dieter. „Die Besserungsvereinbarung als Gestaltungsmittel im Rahmen von Untertnehmensamierungen“, *Deutsches Steuerrecht* (1998), 196-198.
- HOFFMANN, Wolf-Dieter. „Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein bei Gesellschaftswechsel – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 2.12.2003, BStBl. I 648, DStR 2004, 34“, *Deutsches Steuerrecht* (2004), 293-299.
- INTEMANN, Jens und Aloys NACKE. „Verlustverrechnung nach den Steueränderungen für 2003/2004“, *Deutsches Steuerrecht* (2004), 1149-1154.
- KAMINSKI, Bert und Günther STRUNK. „Die steuerliche Behandlung von Aufwand im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nach Änderung des § 8 b KStG zum 1.1.2004“, *Betriebs-Berater* (2004), 689-695.
- KESSLER, Wolfgang und Michael REITSAM. „§ 3c Abs. 1 EStG und Vorteilsgewährung im Konzern“, *Der Betrieb* (2003), 2139-2143.
- KESSLER, Wolfgang und Michael REITSAM. „Beteiligungen im Konzern – Grundlagen – Beschränkungen nach dem StVergAbG – Verschärfungen durch KoB II – Gestaltungsüberlegungen“, *Steuern und Bilanzen* (2004), 97-101.
- KESSLER, Wolfgang, Michael KRÖNER und Stefan KÖHLER (Hrsg.). *Konzernsteuerrecht – Organisation-Recht-Steuern*. München 2004.
- KIRCHHOF, Paul (Hrsg.). *EStG-Kompaktcommentar*. Heidelberg⁵ 2005.
- KIRCHHOF, Paul, Hartmut SÖHN und Rudolf MELLINGHOFF (Hrsg.). *Einkommensteuergesetz – Kommentar*. Loseblatt, Stand: 152. Ergänzungslieferung. Heidelberg 2005.
- KOETZ, Ansgar und Carsten HEINZ. „Einfluß der (neuen) Mindestbesteuerung auf die Ermittlung der Gewerbesteuer“, *GmbH-Rundschau* (2005), 670-672.
- KOLLRUS, Thomas. „Ertragssteuerliche Ergebnisconsolidierung durch stille Beteiligung im Kapitalgesellschaftskonzern nach den Verschärfungen der Regeln zur Gesellschaftler-Fremdfinanzierung (§8a KStG)“, *Deutsche Steuer-Zeitung* (2004), 329-334.
- © Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf 2005
 Einbandgestaltung: Wiedemeier & Martin, Düsseldorf
 Titelbild: Schloss Mickeln, Tagungszentrum der Universität
 Redaktionsassistent: Georg Stütgen
 Beratung: Friedrich-K. Unterweg
 Satz: Friedhelm Sowa, L^AT_EX
 Herstellung: WAZ-Druck GmbH & Co. KG, Duisburg
 Gesetzt aus der Adobe Times
 ISBN 3-9808514-3-5

- DÖTSCH, Ewald, Horst EYERSBERG, Werner JOST, Alexandra PUNG und Georg WITT. *Die Körperschaftsteuer – Kommentar*. Loseblatt, Stand: 53. Ergänzungslieferung. Stuttgart 2005.
- DÖTSCH, Franz. „Anm. zu BFH v. 18.12.2001, VIII R 27/00“. *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* (2002), 486.
- DÜLL, Alexander und Gerd FUHRMANN. „Erwerb der Anteile einer Kapitalgesellschaft und anschließende Verschmelzung auf die Muttergesellschaft – das Zusammenspiel von § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG“. *Deutsches Steuerrecht* (2000), 1166-1171.
- DÜLL, Alexander, Gerd FUHRMANN und Martin EBERHARD. „Aktuelles Beratungs-Know-how mittelständische Kapitalgesellschaften“. *Deutsches Steuerrecht* (2004), 844-851.
- EILERS, Stephan. „Transaktionen in Zeiten unsicherer Werte“. *Finanz-Rundschau* (2004), 337-340.
- EILERS, Stephan und Norbert SCHNEIDER. „Gesellschafter: Einkunftszurechnung bei Weiteranlage eines zinslosen Gesellschafter-Darlehens durch die GmbH – Der GmbH Kommentar“, *GmbH-Rundschau* (2002), 171-174.
- ERLE, Bernd und Thomas SAUTER (Hrsg.). *Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz*. Heidelberg 2003.
- ERNST & YOUNG AG (Hrsg.). *Körperschaftsteuergesetz – Kommentar*. Loseblatt, Stand: 45. Ergänzungslieferung. Bonn und Berlin 2005.
- FEY, Achim und Wolfgang NEYER. „Überlegungen zur Wahl des Verschmelzungswegs: Konkurrenz zwischen § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG“. *GmbH-Rundschau* (1999), 952-958.
- FLICK, Hans, Franz WASSERMAYER und Hubertus BAUMHOFF. *Außensteuerrecht – Kommentar*. Loseblatt, Stand: 55. Ergänzungslieferung. Köln 2004.
- FÖRSTER, Guido. „Ausgewählte Fragen bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften“. *Die Steuerberatung* (2001), 657-669.
- FÖRSTER, Guido. „Bedeutung verdeckter Gewinnausschüttungen nach der Unternehmenssteuerform“. *Steuerberater-Jahrbuch* (2001/2002), 381-412.
- FÖRSTER, Guido. „Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer“. *Der Betrieb* (2003), 899-905.
- FÖRSTER, Guido. „Verlustverrechnung im Beteiligungskonzern“. *Die Wirtschaftsprüfung* (2004), 1258-1270.
- FUHRMANN, Claas. „Einzelfragen zum Mantelkauf bei konzerninternen Umstrukturierungen“. *Der Betrieb* (2001), 1690-1693.
- FUSSBROICH, Pinkas. „Verlustverrechnung und Verlustverwertung im nationalen Kapitalgesellschaftskonzern“. *Deutsches Steuerrecht* (2002), 697-705.
- GÜLZ, Andreas und Thomas KUTH. „Mindestbesteuerung – Situation im Insolvenzverfahren – Gleichzeitig ein Appell an den Gesetzgeber“. *Deutsches Steuerrecht* (2005), 184-185.
- GOSCH, Dietmar. „Anm. zu BFH v. 18.12.2001, VIII R 17/00“. *Die steuerliche Betriebsprüfung* (2002), 116-118.
- GOSCH, Dietmar. „Neue Antworten und Lösungsansätze des BFH zu den Verlustabzug beschränkungen des § 8 Abs. 4 KStG – Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 20.8.2003, I R 61/01“. *Deutsches Steuerrecht* (2003), 1917-1919.
- GOSCH, Dietmar (Hrsg.). *Körperschaftsteuergesetz – Kommentar*. München 2005.
- GROTHERR, Siegfried. „Steht der Verlustvor- und -rücktrag steuerpolitisch zur Disposition? (Teil I)“. *Betriebs-Berater* (1998), 2337-2346.
- GROTHERR, Siegfried. „Gestaltungsoptionen zur Vermeidung der steuerverschärfenden Rechtsfolgen des geänderten § 8a KStG“. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 3, Deutschland, Gruppe 4, 437-458 (09.06.2004).

Inhalt

Vorwort des Rektors	11
Gedenken	15
Rektorat	17
ALFONS LABISCH (Rektor) Autonomie der Universität – Ein Leitbild für die Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	19
VITTORIA BORSÒ Internationalisierung als Aufgabe der Universität	33
RAIMUND SCHIRMEISTER und LILJA MONIKA HIRSCH Wissenschaftliche Weiterbildung – Chance zur Kooperation mit der Wirtschaft?	51
Medizinische Fakultät	
<i>Dekanat</i>	65
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	67
WOLFGANG H.M. RAAAB (Dekan) Die Medizinische Fakultät – Entwicklung der Lehre	77
THOMAS RUZICKA und CORNELIA HÖNER Das Biologisch-Medizinische Forschungszentrum	81
DIETER HAÜSSINGER Der Forschungsschwerpunkt Hepatologie	87
IRMGARD FÖRSTER, ERNST GLEICHMANN, CHARLOTTE ESSER und JEAN KRUTMANN Pathogenese und Prävention von umweltbedingten Erkrankungen des Immunsystems	101
MARKUS MÜSCHEN Illusionäre Botschaften in der malignen Entartung humaner B-Lymphozyten	115

Mathematisch-Naturwissenschaftliche Fakultät

<i>Dekanat</i>	127
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	129
PETER WESTHOFF (Dekan) Die Mathematisch-Naturwissenschaftliche Fakultät – Was hat das Jahr 2004 gebracht?	141
DIETER WILLBOLD Die Rolle des Forschungszentrums Jülich für die Mathematisch-Naturwissenschaftliche und die Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	147
DAGMAR BRUSS Verschränkt oder separabel? Moderne Methoden der Quanteninformationstheorie	155
STEPHANIE LÄER Arzneimitteltherapie bei Kindern – Eine Herausforderung besonderer Art für Forschung und Praxis	167
HILDEGARD HAMMER „Vor dem Abitur zur Universitär“ – Studium für Schülterinnen und Schüler an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	183
Philosophische Fakultät	
<i>Dekanat</i>	195
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>	197
BERND WITTE (Dekan) Zur Lage von Forschung und Lehre an der Philosophischen Fakultät	203
WOLFGANG SCHWENTKER Geschichte schreiben mit Blick auf Max Weber: Wolfgang J. Mommsen	209
DETLEF BRANDES „Besinnungsloser Taumel und maßlose Einschüchterung“: Die Studentendeutschen im Jahre 1938	221
ANDREA VON HÜLSEN-ESCH, HANS KÖRNER und JÜRGEN WIENER Kunstgeschichte an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf – Innovationen und Kooperationen	241
GERHARD SCHURZ Der Mensch – Ein Vernunftwesen? Kognition und Rationalität aus evolutionstheoretischer Sicht	249

Zur Vermeidung dieser wirtschaftlichen Nachteile liegt es im Interesse des Steuerpflichtigen, Verluste und Vorstuvorträge zeitnah zu verrechnen und den Untergang von Verlustvorträgen zu verhindern. Instrumente hierfür sind außerhalb einer Organshaft die Gewinnpoolung, die Gewährung von Nutzungsvorteilen und die Verlagerung von Ertragsquellen auf eine Verlustgesellschaft, deren Wirkungen jedoch im Hinblick auf die Verrechnung laufender Verluste und die Nutzung vorhandener Verlustvorträge unterschiedlich einzuschätzen sind.

Literatur

- BEINERT, Stefanie und Ingo VAN LISHAUT. „Steuerfragen bei Anteilskäufen und Sperrfristen“, *Finanz-Rundschau* (2001), 1137-1153.
- BERG, Hans-Georg und Rolf SCHMICH. „Die Auswirkungen eines Forderungsverzicht mit Besserrungsschein im Rahmen des § 8 Abs. 4 KStG – Anmerkung zum BMF-Schreiben v. 2.12.2003 – IV A 2 – S 2743 – 5/03, BStBl. I 2003, 648“, *Finanz-Rundschau* (2004), 520-524.
- BLUMICH, Walter (Begründer). *Einkommensteuer. Körperschaftsteuer. Gewerbesteuer – Kommentar*. Loseblatt, Stand: 85. Ergänzungslieferung. München 2005.
- BUCHNA, Johannes und Dirk SOMBROWSKI. „Aufwendungen mit Eigenkapitalersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG n.F.“, *Der Betrieb* (2004), 1956-1958.
- BUCKE, Klaus. „Das kapitalisierende Darlehen im Steuerrecht“, *Die Steuerberatung* (2000), 109-118.
- CLEMENS, Martin und Holger ENGELKE. „Steuerliche Einkünfteverlagerung durch Nutzungsvorteile“, *Finanz-Rundschau* (2002), 753-759.
- CORDWENER, Axel. „DBA-Freistellung von Auslandsverlusten und EG-Grundfreiheiten: Klärung aufgeschoben, aber (hoffentlich) nicht aufgehoben! – Anmerkung zu FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid v. 30.6.2004 (1 K 3120/3, Rev. I R 84/04), DStRE 2004, 958“, *Deutsches Steuerrecht* (2004), 1634-1638.
- DAUTZENBERG, Norbert. „EG-rechtswidrige Behandlung von negativen ausländischen Einkünften nach den EUGH-Entscheidungen Vestergaard und AMID“, *Finanz-Rundschau* (2001), 809-815.
- DAUTZENBERG, Norbert und Sebastian GOKSCH. „Die europarechtliche Problematik des § 1 Abs. 2 KStG“, *Betriebs-Berater* (2000), 904-911.
- DIANANI, Christiana und Erich PUMMERER. „Auswirkungen der Verlustverrechnungsbeschränkungen des Verlustvortrages auf die Risikoverteilung zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus“, *Steuer und Wirtschaft* (2004), 158-166.
- DIANANI, Christiana, Gernot BRÄHLER und Sandra ZÖLCH. „§ 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG: Die Verlustfallen bei der Umstrukturierung von Konzernen“, *Betriebs-Berater* (2000), 1497-1504.
- DOMAR, Ewsey D. und Richard A. MUSGRAVE. „Proportional Income Taxation And Risk-Taking“, *Quarterly Journal of Economics* 58 (1943/1944), 388-422.
- DÖRFLER, Harald und Stefan KÄFFERLEIN. „Auswirkungen der Steueränderungen 2004 auf Unternehmen mit zyklischen Ergebnisverlauf am Beispiel von Filmproduktionsgesellschaften“, *Finanz-Rundschau* (2004), 869-876.
- DÖTSCH, Ewald und Alexandra PUNG. „§ 8b Abs. 1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums“, *Der Betrieb* (2003), 1016-1027.
- DÖTSCH, Ewald und Alexandra PUNG. „UmwStG, §§ 29, 40 Abs. 1 und 2 KStG: Das Einführungsschreiben des BMF vom 16.12.2003“, *Der Betrieb* (2004), 208-219.

- Die Vervielfachung nicht abziehbarer Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG durch Kaskadeneffekte wird vermieden.⁸³

Voraussetzung für eine körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organshaft ist allerdings der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages zwischen Organträger und Organgesellschaft(en).

Verlustvorträge

Aus der Zurechnung des Einkommens und des Gewerbeertrags zum Organträger folgt, dass bei einer *Organgesellschaft* während der Organshaft keine neuen Verlustvorträge entstehen können. Vororganschaftliche Verlustvorträge einer Organgesellschaft sind während des Bestehens der Organshaft „eingefroren“. Dies gilt nicht nur für die Körperschaftsteuer, sondern ab 2004 auch für die Gewerbesteuer. Weder kann das Einkommen der Organgesellschaft um einen Verlustabzug gekürzt werden (§ 15 Satz 1 Nr. 1 KStG),⁸⁴ noch kann der zuzurechnende Gewerbebeitrag um einen vortragsfähigen Gewerbeverlust gemindert werden (§ 10a Satz 3 GewStG⁸⁵).

Demgegenüber können beim *Organträger* durch das zusammengerechnete Einkommen im Laufe der Organshaft neue Verlustvorträge ebenso entstehen, wie auch bestehende – auch vororganschaftliche – Verlustvorträge abgebaut werden können. Ein solcher Abbau von Verlustvorträgen beim Organträger ist allerdings nur unter Beachtung der Mindestbesteuerung in §§ 10d Abs. 2 EStG sowie 10a Sätze 1 und 2 GewStG möglich.

Zur Nutzung von vororganschaftlichen Verlustvorträgen einer Organgesellschaft kann es sich anbieten, die Organgesellschaft auf den Organträger zu verschmelzen.⁸⁶

Zusammenfassung

Die steuerliche Eigenständigkeit der Konzerngesellschaften führt in Konzernen auch zu einer Segmentierung der Verluste. Daraus kann sich ein zeitlicher Aufschub der Verlustverrechnung ergeben, der zu Liquiditäts- und Zinsnachteilen führen würde, sofern bei anderen Konzerngesellschaften ausreichende Gewinne zeitnah zur Verrechnung zur Verfügung stünden. Bereits ein Aufschub der Verlustverrechnung von wenigen Jahren führt zu erheblichen Entwertung eines vorhandenen Verlustverrechnungspotenzials. Darüber hinaus birgt die Segmentierung der Verluste die Gefahr des Untergangs von Verlustvorträgen bei Auflösung von Konzerngesellschaften oder beim Verlust ihrer wirtschaftlichen Identität. Hieraus resultiert eine Überbesteuerung, wenn in derselben Gesellschaft oder in anderen Konzerngesellschaften Gewinne versteuert wurden oder werden, die nicht mit den Verlusten verrechnet werden konnten.

⁸³ Vgl. Primz (2004a: 58); Herzog und Wagner (2004: 62 Fußnote 36); Kaminski und Strunk (2004: 693).

⁸⁴ Auch der Rücktrag des Verlustes einer ehemaligen Organgesellschaft nach Ende der Organshaft in das letzte Organschaftsjahr scheidet aus. Das Verbot des Verlustabzugs gilt auch für das eigene Einkommen der Organgesellschaft zur Bedienung von Minderheitsgesellschaftern; vgl. Fußbroich (2002: 699).

⁸⁵ In der Form des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003, BGBl I (2003: 2922). Vgl. dazu Richter (2003: 1313f.). Zur Rechtslage vor 2004 vgl. A 68 Abs. 5 Satz 1 GewStF.

⁸⁶ Vgl. Dötsch, in: Dötsch *et al.*, § 12 UmwStG neue Fassung Rdn. 63 (Februar 2004); Fußbroich (2002: 704); Erle, in: Erle und Sauter (2003: § 14 KStG Rdn. 440, 442). Dagegen bleibt es bei der Verschmelzung auf eine andere Organgesellschaft nach Ansicht der Finanzverwaltung bei der Blockierung des Verlustvortrags; vgl. BdF vom 25. März 1998 IV B 7 – S 1978 – 21/98/IV B 2 – S 1909 – 33/98, BSIB1 I (1998: 268 Rdn. Org 27).

RALPH WEISS	Medien – Im blinden Fleck öffentlicher Beobachtung und Kritik?	265
REINHOLD GÖRLING	Medienkulturwissenschaft – Zur Aktualität eines interdisziplinären Faches	279
BERND WITTE	Deutsch-jüdische Literatur und literarische Moderne. Prolegomena zu einer deutsch-jüdischen Literaturgeschichte	293
Gastbeitrag		
WOLFGANG FRÜHWALD	Das Geschenk, „nichts erklären zu müssen“. Zur Neugründung eines Instituts für Jüdische Studien	307
Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät		
<i>Dekanat</i>		321
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>		323
HEINZ-DIETER SMEETS und H. JÖRG THIEME (Dekan)	Der Stabilitäts- und Wachstumspekt – Lästiges Übel oder notwendige Schranke?	325
GUIDO FÖRSTER	Verlustverrechnung im Beteiligungskonzern	341
ALBRECHT F. MICHLEDER	Die Effizienz der Fiskalpolitik in den Industrieländern	363
GERD RAINER WAGNER, RÜDIGER HAHN und THOMAS NOWAK	Das „Montréal-Projekt“ – Wirtschaftswissenschaftliche Kompetenz im internationalen Studienwettbewerb	381
Juristische Fakultät		
<i>Dekanat</i>		393
<i>Neu berufene Professorinnen und Professoren</i>		395
HORST SCHLEHOFER (Dekan)	Zehn Jahre Juristische Fakultät – Rückblick und Ausblick	397
ULRICH NOACK	Publizität von Unternehmensdaten durch neue Medien	405
DIRK LOOSCHELDERS	Grenzüberschreitende Kindesentführungen im Spannungsfeld von Völkerrecht, Europäischem Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht	423

RALPH ALEXANDER LORZ	
Die unmittelbare Anwendbarkeit des Kindeswohlvortrags nach Art. 3 Abs. 1 der UN-Kinderrechtskonvention im nationalen Recht	437
Gesellschaft von Freunden und Förderern der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf e.V.	
OTHMAR KALTHOFF	
Jahresbericht 2004	459
Forschergruppen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	
SEBASTIAN LÖBNER	
Funktionalbegriffe und Frames – Interdisziplinäre Grundlagenforschung zu Sprache, Kognition und Wissenschaft	463
HANS WERNER MÜLLER, FRANK BOSSE, PATRICK KÜRY, KERSTIN HASNPUSCH-THEIL, NICOLE KLAPKA UND SUSANNE GRESCHAT	
Die Forschergruppe „Molekulare Neurobiologie“	479
ALFONS SCHNITZLER, LARS TIMMERMANN, BETTINA POLLOK,	
MARKUS PLONER, MARKUS BUTZ und JOACHIM GROSS	
Oszillatorische Kommunikation im menschlichen Gehirn	495
MARKUS UHRBERG	
Natürliche Killerzellen und die Regulation der KIR-Rezeptoren	509
Institute an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf – Das Deutsche Diabetes-Zentrum	
GUIDO GIANI, DIRK MÜLLER-WIELAND und WERNER A. SCHERBAUM	
Das Deutsche Diabetes-Zentrum – Forschung und Klinik unter einem Dach	521
WERNER A. SCHERBAUM, CHRISTIAN HERDER und STEPHAN MARTIN	
Interaktion von Inflammation, Lifestyle und Diabetes: Forschung an der Deutschen Diabetes-Klinik	525
DIRK MÜLLER-WIELAND und JÖRG KOTZKA	
Typ-2-Diabetes und Metabolisches Syndrom als Folgen einer „eniglesten“ Genregulation: Forschung am Institut für Klinische Biochemie und Pathobiochemie	533
GUIDO GIANI, HELMUT FINNER, WOLFGANG RATHMANN und	
JOACHIM ROSENBAUER	
Epidemiologie und Public Health des Diabetes mellitus in Deutschland: Forschung am Institut für Biometrie und Epidemiologie des Deutschen Diabetes-Zentrums	537

Übertragung des Verlustvortrags auf eine andere Konzerngesellschaft

Nach §§ 12 Abs. 3 Satz 2 und 19 Abs. 2 UmwStG gehen im Zuge einer Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung⁷⁸ körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende(n) Körperschaft(en) unter der Voraussetzung über, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungsstichtag hinaus in dem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird. Daher kann der Verlust aus einem eingestellten Geschäftsbetrieb⁷⁹ nicht übertragen werden. Andererseits ist im Gegensatz zur Regelung des § 8 Abs. 4 KStG ein „Aufproften“ des Verlustbetriebs innerhalb der Fünfjahresfrist unschädlich.

Zu beachten ist jedoch, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung § 8 Abs. 4 KStG eingreift, wenn eine Verlustgesellschaft, deren Anteile zu mehr als 50 Prozent übertragen wurden, auf eine Gewinngesellschaft verschmolzen wird und der übernehmenden Gesellschaft überwiegend neues Betriebsvermögen von außen zugeführt wird.⁸⁰ Im Ergebnis wird dieser Fall so behandelt, als hätte die Betriebsvermögenszuführung noch vor der Verschmelzung bei der Verlustgesellschaft stattgefunden. In der Konsequenz kann auch nur die Zuführung von Betriebsvermögen in den ursprünglichen Geschäftsbetrieb der übertragenden Körperschaft schädlich sein, nicht aber eine Zuführung von Betriebsvermögen in den eigenen Geschäftsbetrieb der übernehmenden Gesellschaft.⁸¹

Verlustverrechnung innerhalb des Organkreises

Laufende Verluste

Die Zurechnung der Einkommen bzw. Gewerbeerträge der Organgesellschaften zum Organträger im Rahmen einer Organschaft hat zur Folge, dass Gewinne und Verluste bzw. positive und negative Gewerbeerträge der in den Organkreis einbezogenen Gesellschaften miteinander verrechnet werden können. Dabei kommt es nicht darauf an, bei welcher Gesellschaft Verluste aufgelaufen sind. Die Organschaft kann auf mehrfache Weise bei der Verlustverrechnung hilfreich sein:

- Soweit eine Verrechnung von Verlusten verschiedener Gesellschaften des Organkreises bereits im Entstehungsjahr gelingt, kommt es nicht zur Anwendung der Mindestbesteuerung.⁸²
- Verlustvorträge des Organträgers können durch Zusammenfassung des Gewinnpotenzials aller Gesellschaften des Organträgers schneller abgebaut werden.

⁷⁸ Vgl. dazu Djanani *et al.* (2000: 1502f.).

⁷⁹ Vgl. dazu FG Münster vom 23. April 2004, 9 K 6368/01 K. Rev. (Az. des BFH: I R 56/04), DStRE (2004: 1357, 1358f.).

⁸⁰ BdF vom 16. April 1999 IV C 6 – S 2745 – 12/99, BSIB I (1999: 455 Rn. 49). Anderer Ansicht Fey und Neyer (1999: 952); Dyll und Fuhrmann (2000: 1169); Orth (2003: 453) mit weiteren Nachweisen. Diese Problematik kann sich im Zuge einer Verschmelzung im Anschluss an einen Beteiligungserwerb stellen. Ein Risiko besteht auch für den Fall, in dem die Betriebsvermögensmehrung schon vor der Verschmelzung stattfindet, wenn das zugeführte Betriebsvermögen nach der Verschmelzung den ursprünglichen Geschäftsbetrieb der Verlustgesellschaft verstärkt; vgl. Djanani *et al.* (2000: 1500); anderer Ansicht Brendl, in: Eile und Sauter (2003: § 8 KStG Rdn. 615); wohl auch Dötsch, in: Dötsch *et al.*, § 8 Abs. 4 KStG neue Fassung Rdn. 78 (Februar 2003).

⁸¹ Vgl. Fußbroich (2002: 704).

⁸² Vgl. Herzog und Wagner (2004: 62); Lindauer (2004: 2725).

Bessert sich später – nach einem Anteilseignerwechsel und nach der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens – die wirtschaftliche Lage der Verlustgesellschaft, so lebt die Forderung wieder auf und führt zu einem Aufwand bei der ehemaligen Verlustgesellschaft, soweit zuvor ein steuerpflichtiger Ertrag entstanden war. Als Folge wird hierdurch ein ähnliches Ergebnis erzielt, als hätte der ursprüngliche Verlustvortrag fortbestanden.

Nach dem BMF-Schreiben vom 2. Dezember 2003⁷² unterliegt der Aufwand aus der Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit der Regelung des § 8 Abs. 4 KStG, kann also steuerlich nicht berücksichtigt werden, sofern zwischenzeitlich eine schädliche Veränderung des personalen und sachlichen Substrats der Verlustgesellschaft stattgefunden hat. Die Grundsätze dieses Schreibens finden erstmals Anwendung auf Forderungsverzichte, die nach dem 18. Dezember 2003 vereinbart wurden. Unklar ist allerdings die Rechtsgrundlage, auf die sich das Schreiben stützt.⁷³ Der Aufwand aus der Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit ist kein „Verlust“ im Sinne von § 8 Abs. 4 KStG; Letzterer ist eine Sal-dogroße aus Erträgen und Aufwendungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums. Darüber hinaus entsteht der Aufwand aus der Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit erst nach der Veränderung des personalen und sachlichen Substrats der Verlustgesellschaft,⁷⁴ während § 8 Abs. 4 KStG nur den Abzug von Verlusten beschränkt, die vor der Durchbrechung der wirtschaftlichen Identität der Verlustgesellschaft entstanden sind.

Leben im Besserungsfall auch Zinsen für den Verzichtszeitraum wieder auf, so kann der Zinsaufwand als Vergütung für Gesellschaftersfremdkapital im Sinne von § 8a KStG anzusehen sein.⁷⁵ Diese Vergütungen sind dem Wirtschaftsjahr des Eintritts der Besserungsbedingung zuzurechnen, da der Zinsaufwand mit Eintritt der Besserungsbedingung entsteht.⁷⁶

Aussitzen der Fünfjahresfrist im Anschluss an einen schädlichen Anteilseignerwechsel

Zur Rettung von Verlustvorträgen einer erworbenen oder umgehängten Gesellschaft kann es sich empfehlen, Zuführungen zum Betriebsvermögen erst nach Ablauf von fünf Jahren nach einem schädlichen Anteilseignerwechsel vorzunehmen und zwischenzeitlich den Geschäftsbetrieb der Verlustgesellschaft in der ursprünglichen Form an eine andere Konzerngesellschaft zu verpachten.⁷⁷ Konsequenz dieser Gestaltung ist es allerdings, dass die Nutzung eines vorhandenen Verlustvortrags der übernommenen Gesellschaft für fünf Jahre aufgeschoben wird, soweit der Verlustvortrag nicht mit Gewinnen aus der Verpachtung verrechnet werden kann. Hieraus folgt eine erhebliche Entwertung des Verlustverrechnungspotenzials.

Abs. 4 KStG neue Fassung Rdn. 53 (Oktober 2002)). Schließlich würde es zu Doppelzahlungen führen, wenn einmal die ursprüngliche Zuführung der Darlehensvaluta als Zuführung gewertet und anschließend der spätere Wegfall der Darlehensverbindlichkeit nochmals als Zuführung von Betriebsvermögen oder wirtschaftlich vergleichbarer Vorgang angesehen wird (vgl. auch Brendt, in: Erle und Sauter (2003: § 8 KStG Rdn. 455)).

⁷² Vgl. BfF vom 2. Dezember 2003 IV A 2 – S. 2743, 5/03, BSBl I (2003: 648); Harle und Kulemann (2004: 735).

⁷³ Vgl. Hoffmann (2004: 296f.); Berg und Schmich (2004: 522f.); Düll *et al.* (2004: 848f.); Herrf (2004: 14260); Prinz (2004b: 928); Paus (2004: 1570f.); wohl auch Orth (2004: 627); Schwedhelm *et al.* (2004: 1492).

⁷⁴ Vgl. BFH vom 30. Mai 1990 I R 41/87, BSBl II (1991: 588); vom 29. Januar 2003 – I R 50/02, BSBl II (2003: 768).

⁷⁵ Vgl. Grotherr (2004: 442).

⁷⁶ Vgl. Grotherr (2004: 442).

⁷⁷ Vgl. Brendt, in: Erle und Sauter (2003: § 8 KStG Rdn. 621).

Universitätsverwaltung

JAN GERKEN und HERMANN THOLE
 Moderne Universitätsplanung 547

Zentrale Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

JAN VON KNOP und DETLEF LANNERT
 Gefahren für die IT-Sicherheit und Maßnahmen
 zu ihrer Abwehr 567

MICHAEL WETTERN und JAN VON KNOP
 Datenschutz im Hochschulbereich 575

IRMGARD SIEBERT und KLAUS PEERENBOOM
 Ein Projekt zur Optimierung der Selbstausleihe.

Zur Kooperation der Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf
 mit der 3M Deutschland GmbH 591

SILVIA BOOCHS, MARCUS VAILLANT und MAX PLASSMANN
 Neue Postkartenserie der Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf 601

Geschichte der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

MAX PLASSMANN
 Autonomie und ministerielle Steuerung beim Aufbau der neuen Fakultäten
 der Universität Düsseldorf nach 1965 629

Chronik der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

ROLF WILLHARDT
 Jahreschronik 2004 643

Autorinnen und Autoren

..... 657

Muttergesellschaft stattgefunden, so stellt sich die Frage, ob der verschmelzungsbedingte Übergang des Vermögens der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft eine schädliche Zuführung neuen Betriebsvermögens begründet. Die ist meines Erachtens für den Fall der *Upstream*-Verschmelzung einer 100-prozentigen Tochtergesellschaft zu verneinen, da bei der Muttergesellschaft an die Stelle der Beteiligung nur das Vermögen tritt, das schon bisher durch die Beteiligung repräsentiert wurde.⁶⁶

Dagegen findet bei der *Downstream*-Verschmelzung einer Gewinn-Muttergesellschaft auf ihre Verlust-Tochtergesellschaft nach Ansicht der Finanzverwaltung ein schädlicher Anteilseignerwechsel statt.⁶⁷ Dies steht ebenfalls in Einklang mit der neuen BFH-Rechtsprechung zur Maßgeblichkeit des Wechsels des unmittelbaren Anteilseigners. Der Vermögenszugang aus der Verschmelzung kann darüber hinaus die zusätzlich erforderliche Änderung des sachlichen Substrats herbeiführen.

Bei der *Sidestream*-Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlust-Schwes-tergesellschaft kann nach der in der Literatur überwiegend vertretenen Ansicht die Änderung des personalen Substrats durch die Schaffung lediglich eines „Mini-Anteils“ an der übernehmenden Gesellschaft verhindert werden. Darüber hinaus ist ein schädlicher Anteilseignerwechsel nicht gegeben, wenn die gemeinsame Muttergesellschaft jeweils zu 100 Prozent an den verschmolzenen Gesellschaften beteiligt ist.⁶⁸

Einbringung nach § 20 UmwStG in eine Verlustgesellschaft

Einbringungen der Muttergesellschaft in die Verlust-Tochtergesellschaft nach § 20 UmwStG führen nicht zu einer schädlichen Veränderung des personalen Substrats, sofern die Muttergesellschaft schon zuvor die Mehrheit der Anteile an der Tochter hielt.⁶⁹

Forderungsverzicht mit Besserungsschein

Soweit der Untergang von Verlustvorträgen gemäß § 8 Abs. 4 KStG und § 10a Satz 6 GewStG droht, kann ein Verzicht von Forderungen gegenüber der Verlustgesellschaft mit Besserungsschein erwogen werden.⁷⁰ In Höhe des nicht werthaltigen Teils der erlassenen Forderung entsteht bei der Verlustgesellschaft ein Ertrag, der mit den Verlustvorträgen verrechnet werden kann,⁷¹ ab 2004 allerdings nur noch im Rahmen der Mindestbesteuerung.

⁶⁶ Vgl. Fuhrmann (2001: 1692f.). Würde die Beteiligung an der verschmolzenen Tochtergesellschaft zuvor von der Muttergesellschaft erworben, so stellt dieser Erwerb eine Zuführung von Betriebsvermögen dar, nicht aber (nochmals) die spätere Verschmelzung; anderer Ansicht Brendt, in: Erle und Sauter (2003: § 8 KStG Rdn. 479).

⁶⁷ BfR vom 16. April 1999 IV C 6 - S 2745 - 12/99, BSBl I (1999: 455 Rdn. 28); vom 25. März 1998 IV B 7 - S 1978 - 21/98 / IV B 2 - S 1909 - 33/98, BSBl I (1998: 268 Rdn. 11, 30). Anderer Ansicht Djannati *et al.* (2000: 1502); Fußbroich (2002: 700f.).

⁶⁸ Vgl. Fußbroich 2002: 701ff.; Orth, in: Kessler *et al.* (2004: § 14 Rdn. 182).

⁶⁹ Vgl. Fußbroich (2002: 702).

⁷⁰ Vgl. Hoffmann (1998: 197f.); Hoffmann (2004: 293); Brendt, in: Erle und Sauter (2003: § 8 KStG Rdn. 604-607).

⁷¹ Vgl. BFH vom 30. Mai 1990 I R 41/87, BSBl II (1990 I: 588); vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BSBl II (1998: 307). Vgl. auch BFH vom 29. Januar 2003 - I R 50/02, BSBl II (2003: 768). Der Wegfall der Verbindlichkeit selbst ist meines Erachtens keine Zuführung neuen Betriebsvermögens im Sinne von § 8 Abs. 4 KStG, da er die Aktivseite der Bilanz nicht betrifft (BFH vom 13. August 1997 I R 89/96, BSBl II (1997: 829); BfR vom 16. April 1999 IV C 6 - S 2745 - 12/99, BSBl I (1999: 455 Rdn. 09)). Sie ist auch einer Zuführung neuen Betriebsvermögens wirtschaftlich nicht vergleichbar im Sinne des BFH-Urteils vom 8. August 2001 I R 29/00, BSBl II (2002: 392), da der Kapitalgesellschaft vermehrt des Wegfalls der Verbindlichkeit nicht die Möglichkeit eingeräumt wird, ihre Geschäftstätigkeit auszuüben (ebenso: Neumann (2002: 258); Berg und Schmiech (2004: 523f.); Herrf (2004: 14260); anderer Ansicht zweifelhft: Dötsch, in: Dötsch *et al.*, § 8

Die steuerlich wirksame Abschreibung der Darlehensforderung ist auch nicht ausgeschlossen, wenn es sich bei dem Darlehen um Fremdkapital handelt, dessen Vergütungen nach § 8a KStG in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind.⁶¹ Die Umqualifizierung nach § 8a KStG beschränkt sich allein auf die Vergütungen und führt nicht dazu, dass das zugrunde liegende Fremdkapital in Eigenkapital umqualifiziert wird.

Verlustvorträge

Verlagerung von Ertragsquellen auf die Verlustgesellschaft

Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG

Nicht selten ist die Verlagerung von Ertragspotenzial mit Umstrukturierungsmaßnahmen verbunden. So können durch Nutzungseinlagen und Gesellschafterdarlehen Erträge im Konzern nur von oben nach unten verlagert werden. Dies kann ein vorbereitendes Umhängen der Verlustbeteiligung notwendig machen. Auch die Zuführung von Einkunftsquellen kann Einbringungen, Verschmelzungen, Aufspaltungen und Abspaltungen notwendig werden lassen.⁶²

Regelmäßig tritt bei der Verlagerung von Ertragsquellen auf die Verlustgesellschaft sowie bei eventuellen vorbereitenden Umstrukturierungen das Problem des Erhalts der erforderlichen wirtschaftlichen Identität der Verlustgesellschaft gemäß § 8 Abs. 4 KStG auf. Wirtschaftliche Identität liegt nach § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG insbesondere dann nicht vor, wenn

- mehr als die Hälfte der Anteile an der Verlustgesellschaft übertragen werden (*Veränderung des personalen Substrats*) und
- die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt (*Veränderung des sachlichen Substrats*).⁶³

Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist jedoch unschädlich, wenn sie allein der Sahnung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag [...] verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt.⁶⁴

Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft

Die *Upstream-Verschmelzung* einer Gewinn-Tochtergesellschaft auf ihre Verlustmuttergesellschaft kann grundsätzlich nicht zum Untergang des Verlustvortrags der Muttergesellschaft führen, da mangels Ausgabe neuer Anteile an der Muttergesellschaft (§ 54 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwG) keine Veränderung des personalen Substrats der Muttergesellschaft stattfindet.⁶⁵ Hat allerdings vor dem *upstream merger* eine Übertragung der Anteile der

⁶¹ Vgl. Prinz und Ley (2003: 924f.); Rödder und Stangl (2005: 356-358); anderer Ansicht Buchna und Sombrowski (2004: 1957f.); Buchna und Sombrowski, in: Wassermeyer *et al.* (2004: 2718); die Argumentation von Buchna und Sombrowski bereits andeutend Leip (2002: 1841); Dötsch und Pung (2003: 1022).

⁶² Vgl. Prinz und Ley (2003: 939); Prinz (2004b: 924f.); Schiffers (2004: 74); wohl auch Dötsch und Pung (2003: 1022); Dötsch und Pung, in: Dötsch *et al.*, § 8b KStG neue Fassung Rdn. 49 (Februar 2004).

⁶³ Vgl. Fußbroich (2002: 699).

⁶⁴ Vgl. im Einzelnen Orth (2004: 619-627). Fraglich ist derzeit aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH vom 18. Juli 2001 I R 38/99, BStBl II (2002: 27), ob die geltende Gesetzesfassung formell verfassungsgemäß zustande gekommen ist; vgl. auch Rengers, in: Blümich, § 8 KStG Rdn. 907 (März 2002); Orth (2004: 618f.).

⁶⁵ § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG: Sanierungsklausel.

⁶⁶ Vgl. Fußbroich (2002: 700).

GUIDO FÖRSTER

Verlustverrechnung im Beteiligungskonzern

Segmentierung der Verlustverrechnung im Beteiligungskonzern

Konzernunternehmungen sind durch eine Vielzahl rechtlich selbständiger Teileinheiten gekennzeichnet, die unter wirtschaftlich einheitlicher Leitung stehen und in der Regel durch Beteiligungen verbunden sind.

Dagegen knüpft die Besteuerung grundsätzlich an jede einzelne rechtlich selbständige Einheit an und negiert deren Zugehörigkeit zu einem größeren wirtschaftlichen Verbund:

- Konzerngesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft unterliegen als eigenständige Steuersubjekte der Körperschaftsteuer und ihr Gewerbetrieb ist Gegenstand der Gewerbesteuer. Die Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen stellen sicher, dass dem Fremdvergleich nicht entsprechende Rechtsbeziehungen zu anderen Konzerngesellschaften steuerlich korrigiert werden.
- Konzerngesellschaften in der Rechtsform der Personengesellschaft unterliegen zwar selbst nicht der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, jedoch weisen sie eine begrenzte Steuersubjektivität auf, indem auf der Ebene der Personengesellschaft der Gewinn ermittelt und anschließend den Mitunternehmern zugerechnet wird. Schuldner der Gewerbesteuer bleibt allerdings die Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Unangemessene Rechtsbeziehungen zu anderen Konzerngesellschaften werden mit Hilfe der Entnahme- und Einlagerelungen steuerlich korrigiert.

Die folgenden Überlegungen konzentrieren sich auf Kapitalgesellschaftskonzerne und bilden Personengesellschaften in kapitalistischen Konzernen ebenso aus wie Personengesellschaftskonzerne.

Wegen der steuerrechtlichen Eigenständigkeit der Konzerngesellschaften gehört die Verlustverrechnung im Konzern zu den zentralen steuerlichen und ökonomischen Problemen verglichen mit einem Einheitsunternehmen: Verluste einzelner Konzerngesellschaften sind steuerrechtlich isoliert und können grundsätzlich nicht mit Gewinnen anderer Gesellschaften verrechnet werden. Eine zusammengefasste Besteuerung mehrerer Konzerngesellschaften ist nur unter den Voraussetzungen der so genannten Organschaft möglich.¹

Im Ergebnis wird hierdurch außerhalb von Organschaften eine Segmentierung der Verlustverrechnung in Beteiligungskonzernen bewirkt. Die Segmentierung der Verlustverrechnung hat zur Folge,

- dass aktuelle Verluste einer Konzerngesellschaft nicht mit aktuellen Gewinnen anderer Konzerngesellschaften ausgeglichen werden können,
- dass ein Verlustabzug nur von Gewinnen derselben Konzerngesellschaft möglich ist, so dass vor allem Verlustvorträge weniger schnell abgebaut werden, und

¹ Vgl. zuletzt Orth (2005a: 79).

- dass besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen für Verluste innerhalb einer einzelnen Gesellschaft nur mit qualifizierten Gewinnen eben dieser Gesellschaft verrechnet werden können und nicht mit qualifizierten Gewinnen anderer Gesellschaften.

Verschärfte wird diese Segmentierung durch den Umstand, dass auch innerhalb der einzelnen Konzerngesellschaften weitere Verlustverrechnungen bestehen. Hierzu zählen insbesondere die Mindestbesteuerung sowie die Einschränkungen für die Geltendmachung von ausländischen Verlusten und von Beteiligungsverlusten.

Wirtschaftlich kann die Segmentierung der Verlustverrechnung erhebliche Mehrbelastungen zur Folge haben. Ein durch die Segmentierung bedingter *zeitlicher Aufschub* der Verlustverrechnung führt zu Liquiditäts- und Zinsnachteilen, sofern bei anderen Konzerngesellschaften ausreichende Gewinne zeitnah zur Verrechnung zur Verfügung stünden.² Die Zinsnachteile hängen vom Kalkulationszinssatz und der Zeitdauer des Aufschubs ab. Je länger die Verlustverrechnung aufgeschoben wird, umso stärker wird sie – gemessen am Barwert der durch die Verrechnung erzielbaren Steuerersparnisse – entwertet. In der nachfolgenden Tabelle ist der Wertverlust eines Verlustverrechnungspotenzials durch aufgeschobene Verlustverrechnung bezogen auf eine sofortige Verlustverrechnung zusammengestellt.³

Kalkulationszinssatz nach Steuern	Aufschub der Verlustverrechnung in Jahren (in Prozent)			
	1	2	5	10
0,05	4,76	9,30	21,65	38,61
0,10	9,09	17,36	37,91	61,45
0,15	13,04	24,39	50,28	75,28

Tabelle 1: Entwertung von Verlusten durch Aufschub der Verrechnung.

Die Tabelle zeigt, dass bei einem Kalkulationszinssatz nach Steuern von zehn Prozent der Aufschub der Verlustverrechnung um zwei Jahre ein vorhandenes Verlustverrechnungspotenzial um 17,36 Prozent entwertet, ein Aufschub um fünf Jahre führt zu einer Entwertung um mehr als ein Drittel des Verrechnungspotenzials.

Der *Untergang des Verlustvortrags* einer Gesellschaft wegen des Untergangs der Gesellschaft oder aufgrund des Verlustes ihrer wirtschaftlichen Identität führt zum vollständigen Verlust des Verrechnungspotenzials. Hierdurch kommt es zu einer Überbesteuerung, wenn in derselben Gesellschaft oder in anderen Konzerngesellschaften Gewinne versteuert wurden oder werden, die nicht mit den Verlusten verrechnet werden konnten. Die Höhe der Überbesteuerung entspricht dem Produkt aus Steuersatz und der Höhe des untergehenden Verlustvortrags. Daneben können sich aber auch Folgen für den Konzernabschluss ergeben, weil mit dem Untergang des Verlustvortrags aktive latente Steuern auf den Verlustvortrag wegfällen können, so dass im Konzernabschluss entsprechender Aufwand entsteht.⁴

² Bei einer Änderung der Steuersätze im Aufschubzeitraum können sich darüber hinaus Steuersatznachteile bei sinkenden Steuersätzen bzw. Steuervorteile bei steigenden Steuersätzen ergeben.

³ Wertverlust = $1 - (1+i)^{-T}$ mit i = Kalkulationszinssatz nach Steuern, T = Aufschubzeitraum; unterstellt wird ein konstanter Steuersatz. Vgl. Förster (2004: 1259).

⁴ Vgl. Kaeser, in: Lehner (2004: 115-118).

tung oder auch einer verdeckten Einlage, soweit Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven oder Geschäftschancen verlagert werden.⁵³

Denkbar erscheint eine ertragsteunetrale Verlagerung von Einkunftsquellen aber nach Maßgabe der §§ 11, 15 und 20 UmwStG.

Schwierigkeiten können sich allerdings im Hinblick auf bestehende Verlustvorträge der Verlustgesellschaft ergeben, da die Verlagerung von Einkunftsquellen als Zuführung neuen Betriebsvermögens angesehen werden kann.⁵⁴

Sicherung der Abzugsfähigkeit von Wertverlusten aus Investitionen in Beteiligungsgesellschaften

Wegen des Verlustverwertungsverbot für Anteile an Tochtergesellschaften kann es sich bei risikobehafteten Engagements anbieten, die Tochtergesellschaft nicht mit Eigenkapital zu finanzieren, sondern mit (Gesellschafter-)Fremdkapital.⁵⁵ Aus demselben Grund kann es im Rahmen eines Unternehmenskaufs sachgerechtere sein, die Anteile an der Zielgesellschaft über eine Erwerbs-Holding GmbH zu kaufen und dieser einen Teil des Kaufpreises als Darlehen zur Verfügung zu stellen.⁵⁶ Erweist sich später das Engagement in der Tochtergesellschaft oder der Erwerb der Zielgesellschaft als Fehlmaßnahme, so kann der Wertverlust der Darlehensforderung von der Muttergesellschaft geltend gemacht werden.

§ 8b Abs. 3 KStG steht der steuerlichen Berücksichtigung der Abschreibung der Darlehensforderung nicht entgegen, da die Forderung ein eigenständiges, neben der Beteiligung bestehendes Wirtschaftsgut ist.⁵⁷ Die Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH, wonach der Ausfall von Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterdarlehen im Bereich des § 17 EStG zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führt,⁵⁸ findet auf betrieblich gehaltene Darlehen keine Anwendung.⁵⁹ Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Formulierung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, wonach Gewinnminderungen steuerlich nicht zu berücksichtigen sind, die „im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil stehen“. Sofern die Darlehensforderung und die Beteiligung jeweils eigenständige Wirtschaftsgüter sind, steht die Gewinnminderung aus der Teilvertabschreibung des Gesellschafterdarlehens nicht in Zusammenhang mit der Beteiligung.⁶⁰

⁵³ Vgl. Gosch (2003: 1919).

⁵⁴ Vgl. Dötsch, in: Dötsch *et al.*, § 8 Abs. 4 KStG neue Fassung Rdn. 51 (Oktober 2002).

⁵⁵ Vgl. Kessler, in: Herzog (2003: 587).

⁵⁶ Vgl. Beinert und van Lishaut (2001: 1137); Ehlers (2004: 339f.).

⁵⁷ Vgl. Bueick (2000: 118); Herzog (2001: 269); Beinert und van Lishaut (2001: 1137-1140); Rödder, in: Rödder und Wöching (2001: 1269); Dötsch (2002: 486); Schmidt und Hageböke (2002: 1202); Ehlers (2004: 339f.); Kröner, in: Ernst & Young, § 8b KStG Tz. 154 (April 2004); Uhländer (2005: 75). Anderer Ansicht Wöching, in: Rödder und Wöching (2001: 1269f.). Vgl. auch Dötsch und Pung, in: Dötsch *et al.*, § 8b KStG neue Fassung Rdn. 49 (Februar 2004). Zu Darlehen in Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen vgl. Schütze zur Wiese (2003: 1258-1260).

⁵⁸ Vgl. BFH vom 7. Juli 1992 VIII R 24/90, BStBl II (1993: 333); vom 24. April 1997 VIII R 16/94, DStR (1997: 1805, 1807); vom 10. November 1998 VIII 6/96, BStBl II (1999: 348); vom 12. Dezember 2000 VIII R 62/93, BStBl II (2001: 234); vom 12. Dezember 2000 VIII R 52/93, BStBl II (2001: 286). Vgl. auch Gschwender (1999).

⁵⁹ Vgl. BFH vom 8. April 1998 VIII R 21/94, BStBl II (1998: 660, 661); vom 10. November 1998 VIII R 6/96, BStBl II (1999: 348, 349); vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, DStR (2002: 444, 445f.); vom 16. Mai 2001 I B 143/00, BStBl II (2002: 436, 437); Gosch (2002: 116, 118). Vgl. auch BFH vom 6. März 2003 XI R 52/01, DB (2003: 1547, 1549).

⁶⁰ Vgl. Schmidt und Hageböke, in: Wassermeyer *et al.* (2004: 2716f.); Dumler, in: Wassermeyer *et al.* (2004:

ausschließlich der Rettung eines Verlustvortrags der nachgeschalteten Gesellschaft dient. Vielmehr vermeidet sie eine Überbesteuerung und dient damit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Dies gilt – so der BFH ausdrücklich – auch für andere Gestaltungen, die auf die Rettung eines vom Verfall bedrohten Verlustabzugs zielen. Steuerlich anerkannte Ergebnisverlagerungen lassen sich deshalb auch mit anderen Nutzungsvorteilen von der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft bewirken, wie z. B. die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Personal.

Eine weitgehende Ergebnisverlagerung von der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft tritt auch dann ein, wenn nicht die Muttergesellschaft den Nutzungsvorteil gewährt, sondern eine Schwestergesellschaft.

Dieselben Ergebnisverlagerungen wie mit Nutzungseinlagen lassen sich künftig auch durch die Überlassung von Fremdkapital an eine Tochtergesellschaft bewirken, wenn die Vergütung der Umqualifizierung nach § 8a KStG unterliegt.⁴⁷

Im Verhältnis zu ausländischen Tochtergesellschaften lässt sich die Gewährung von Nutzungsvorteilen wegen § 1 ASiG derzeit nicht einsetzen. Allerdings hält der BFH es für ernstlich zweifelhaft, ob § 1 ASiG mit der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrages vereinbar ist.⁴⁸

§ 8a KStG-*Upstream-Darlehen*

Durch ein angemessen verzinstes Darlehen der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft können Erträge der Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft verlagert werden, sofern die Darlehensvergütungen bei der Muttergesellschaft gemäß § 8a KStG umzuqualifizieren sind und für diese Umqualifizierung die Grundsätze des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 15. Mai 2004⁴⁹ gelten.⁵⁰ Nach der in diesem Schreiben dargelegten Rechtsauffassung ist bei der Tochtergesellschaft eine verdeckte Einlage in Höhe des umqualifizierten Betrags anzunehmen mit der Folge, dass sich das Ergebnis der Tochtergesellschaft um diesen Betrag mindert und das Ergebnis der Muttergesellschaft um denselben Betrag steigt.⁵¹ In der Konsequenz werden hierdurch Erträge von der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft verlagert, da die Muttergesellschaft das erhaltene Darlehen nutzen kann, ohne dass die dafür gezahlten Zinsen den steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft mindern.

Verlagerung von Einkunftsquellen in eine Verlustgesellschaft

Erträge können auch durch Verschiebung von Einkunftsquellen in eine Verlustgesellschaft hinein verlagert werden. Auch hierin liegt nach Auffassung des BFH kein Missbrauch, der eine Anwendung des § 42 AO rechtfertigt.⁵² Allerdings droht eine Gewinnrealisierung bei der übertragenden Gesellschaft durch Verwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüt-

⁴⁷ Vgl. Prinz (2004b: 924).

⁴⁸ Vgl. BFH vom 21. Juni 2001 I B 141/00, DStR (2001: 1290). Kritisch auch das Schrifttum, vgl. Dautzenberg und Goksch (2000: 904); Köpflin und Sedemund (2000: 305); Hertinghaus (2001: 241); Wassermeyer (2001: 113).

⁴⁹ BMF vom 15. Juli 2004 IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl I (2004: 593).

⁵⁰ Vgl. Kollruss (2005).

⁵¹ Gleichzeitig erhöht sich der Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft um den Betrag der verdeckten Einlage.

⁵² BFH vom 7. August 2002 I R 64/01, HFR (2003: 268, 269).

Ökonomische und steuerrechtliche Erforderlichkeit der Verlustverrechnung

Die Verlustverrechnung ist keine Steuervergünstigung.⁵ Ökonomisch gehört sie zu den Grundbedingungen, die sicherstellen, dass durch Verlustgefahren belastete Investitionen gegenüber risikolosen Investitionen steuerlich nicht schlechter behandelt und dadurch gehemmt werden.⁶ Steuerrechtlich ist sie Ausdruck des Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁷ Sie entspricht dem objektiven Nettoprinzip,⁸ wonach Erwerbseinkommen um die zugehörigen Erwerbsaufwendungen zu vermindern sind. Der Gesetzgeber gewährleistet das Nettoprinzip über den Verlustabzug auch dann, wenn Erwerbseinkommen und Erwerbsaufwendungen zeitlich auseinander fallen.⁹ Allerdings ist er im Konflikt mit dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung von Verfassungen wegen nicht gehindert, die Verlustverrechnung intertemporal zu beschränken¹⁰ oder einen Wegfall des Verlustvortrags in den Fällen des Verlustes der wirtschaftlichen Identität vorzusehen.¹¹

Ziele eines Verlustverrechnungsmanagements

Zur Vermeidung der negativen Belastungsfolgen und einer daraus folgenden Überbesteuerung liegt es im Interesse des Steuerpflichtigen sicherzustellen,¹²

- dass Verluste und Verlustvorträge zeitnah verrechnet werden können, wodurch sich neben den Zins- und Liquiditätsnachteilen zugleich das Risiko des Untergangs entstehender oder vorhandener Verlustvorträge verringert, und
- dass der Untergang vorhandener Verlustvorträge verhindert wird.

Als Mittel zur Sicherung der zeitnahen Verlustverrechnung dient in erster Linie eine Ergebnissteuerung, die darauf ausgerichtet ist, positive Erfolgsbeiträge in den Verlust tragenden Konzernheiten zu Lasten der Ergebnisse anderer Jahre und/oder anderer Konzerngesellschaften entstehen zu lassen. Dabei ist regelmäßig eine grundlegende Umgestaltung der vorhandenen Konzernstruktur nicht erwünscht.¹³ Optimieren lässt sich die Verlustverwertung, wenn es gelingt, Verluste gegen ansonsten hoch besteuerte andere Einkünfte zu

⁵ Vgl. Schneider (1992: 270); Herzog, in: Lehner (2004: 38); Orth, in: Kessler *et al.* (2004: § 14 Rdn. 7).

⁶ Erforderlich wäre darüber hinaus eine Steuererstattung bei fehlenden Gewinnen, vgl. Schneider (1992: 211, 270); Schneider (2002: 105, 153); Djanani und Pummerer (2004: 161). Vgl. auch Domar und Musgrave (1943/1944: 390f., 420) zur Auswirkung von Verlustverrechnungsbeschränkungen auf risikobehaftete Investitionen.

⁷ Vgl. BFH vom 19. August 1999 I R 77/96, BStBl II (2001: 43, 45); v. Groll, in: Kirchhof *et al.* (2005: § 10d EStG Rdn. A 70); Tipke und Lang (17/2002: 225f.); Lehner, in: Lehner (2004: 1-19); Lang und Englisch (2005: 5f.).

⁸ Vgl. BVerfG vom 22. Februar 1984 I BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; Tipke (1974: 84); Kirchhof, in: Kirchhof *et al.* (2005: § 2 Rz. A 127); Herzog, in: Lehner (2004: 38).

⁹ Vgl. auch BVerfG vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 96f.; v. Groll, in: Lehner (2004: 25-28).

¹⁰ Vgl. BFH vom 5. Juni 2002 I R 115/00, BFH/NV (2002: 1549 am Ende); vom 6. März 2003 XI B 7/02, BStBl II (2003: 516, 517); vom 6. März 2003 XI B 76/02, BStBl II (2003: 523, 524). Siehe auch BVerfG vom 22. Juli 1991 I BvR 313/88, HFR (1992: 423); Intemann und Naecke (2004: 1151). Anderer Ansicht Lang und Englisch (2005: 6-12).

¹¹ Vgl. BFH vom 11. Februar 1998 I R 81/97, BStBl II (1998: 485, 487).

¹² Zu den Zielen im Hinblick auf die Verlustverwertung vgl. Orth, in: Kessler *et al.* (2004: § 14 Rdn. 42f.).

¹³ Vgl. Kessler, in: Herzog (2003: 571f.).

verrechnen oder gar eine mehrfache Berücksichtigung von Verlusten, etwa in verschiedenen Staaten, zu erreichen.¹⁴

Zu unterscheiden ist zwischen der Verlustverrechnung außerhalb und innerhalb eines Organkreises. Besonderer Beachtung bedürfen neben der laufenden Verlustverrechnung eventuell vorhandene Verlustvorräte.

Verlustverrechnung außerhalb des Organkreises

Verlustverrechnungsbeschränkungen innerhalb einzelner Konzerngesellschaften

Mindestbesteuerung

Der *Ausgleich* von Verlusten einer Konzerngesellschaft mit Gewinnen derselben Gesellschaft innerhalb derselben Periode ist vorbehaltlich steuerlicher Sonderregelungen (z. B. §§ 2a, 2b und 15 Abs. 4 sowie 15a EStG) grundsätzlich unbegrenzt möglich. Verbleibt trotz Verlustausgleich ein negativer Gesamtertrag der Einkünfte, so kann dieser bis zur Höhe von maximal 511.500 € in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum *zurückgetragen* werden (§ 8 Abs. 1 KStG und § 10d Abs. 1 EStG). Darüber hinaus ist ein *Verlustvortrag* möglich, der allerdings ab dem VZ 2004 durch die neue *Mindestbesteuerungsregelung* in § 10d Abs. 2 EStG beschränkt ist, die auch für Kapitalgesellschaften gilt. Danach ist ein Verlustvortrag künftig bis zur Höhe von einer Mio. € pro Jahr ohne weitere Begrenzungen möglich, darüber hinaus nur bis zu 60 Prozent des eine Mio. € übersteigenden positiven Gesamtertrags der Einkünfte des Abzugsjahres. Eine entsprechende Regelung gilt ab 2004 auch für die Gewerbesteuer (§ 10a Sätze 1 und 2 GewStG).¹⁵

Im Ergebnis können somit Gewinne, die dem Verlustenstehungsjahr nachfolgen, nicht mehr in vollem Umfang mit den Verlusten verrechnet werden. Aus ökonomischer Sicht ist dies problematisch, denn die fehlende Möglichkeit, Verluste sofort geltend zu machen, beeinträchtigt die Bereitschaft von Kapitalgebern, risikobehaftete Investitionen zu finanzieren.¹⁶ Die Mindestbesteuerung beeinträchtigt daher Gründungsvorhaben und Sanierungen.¹⁷

Zu dauerhaften Mehrbelastungen kann die Mindestbesteuerung bei Unternehmen führen, die einen zyklischen Ergebnisverlauf haben oder starken Ergebnisschwankungen unterliegen (z. B. Maschinen- und Anlagenbau, Bauträger, Filmbranche).¹⁸ Soweit nicht der Sockelbetrag von 1.000.000 € oder der Verlustrücktrag von 511.500 € die Mindestbesteuerung leer laufen lässt, bedarf es regelmäßig einer Gewinnphase in einem Umfang von 167 Prozent¹⁹ der vorangegangenen Verluste, damit die Verluste in vollem Umfang von den nachfolgenden Gewinnen abgezogen werden können. Werden Gewinne in diesem Um-

¹⁴ Vgl. Orth, in: Kessler *et al.* (2004): § 14 Rdn. 43).

¹⁵ Vgl. zu den gewerbesteuerlichen Wirkungen Koetz und Heinz (2005): 670).

¹⁶ Vgl. Schneider (1992: 268ff.); Schneider (2002: 150ff.); Grohrr (1998: 234f.); Wosnitza (2000: 770); Djanani und Pummerer (2004: 163-165). Dagegen wirkt sich die Mindestbesteuerung auf die relative Vorteilhaftigkeit einer Investition gegenüber einer Alternativinvestition bei anfänglichem Verlustvortrag kaum aus, da beide von der Verrechnungsbeschränkung getroffen werden; vgl. Niemann (2004: 359).

¹⁷ Vgl. Rödder und Schumacher (2002: 197f.); Köster und Schrifers (2002: 1218); Herzog und Wagner (2003: 225f.); Herzog und Wagner (2004: 58, 63); Lang und Englisch (2005: 23f.).

¹⁸ Vgl. Herzog und Wagner (2003: 226); Herzog und Wagner (2004: 58f.); Kaeser, in: Lehner (2004: 126f.); Dörfler und Käferlein (2004: 871f.).

¹⁹ $1/0,6 = 166,67$ Prozent.

künftigen Gewinnanteilen aus der stillen Beteiligung ist gefährdet, da die Gewinnanteile gemäß § 8a KStG – vorbehaltlich der Freigrenze von 250.000 € pro Jahr – in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind, so dass sie bei dem stillen Gesellschafter in der Regel steuerfrei sind.⁴²

Auch die „Umkehrung“ der Richtung der stillen Beteiligung dürfte im Ergebnis nur in wenigen Fällen helfen:⁴³ Beteiligt sich die Verlustgesellschaft still an der Gewinngesellschaft, findet die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG im Ergebnis keine Anwendung. Probleme bereitet allerdings die Vorschrift des § 8a KStG: Bei einer typisch stillen Gesellschaft ist der Gewinnanteil des Stillen regelmäßig in eine verdeckte Gewinnausschüttung umzuqualifizieren, so dass er bei der Gewinngesellschaft nicht mehr abziehbar und beim stillen Gesellschafter im Ergebnis steuerfrei ist. Eine Ergebnissverlagerung auf die Verlustgesellschaft findet daher nicht statt. Der Gewinnanteil des typisch stillen Gesellschafters wird nur dann von § 8a KStG nicht erfasst, wenn die Freigrenze von 250.000 € eingreift oder wenn die Gewinngesellschaft keinen wesentlichen Anteilseigner hat. Außerhalb des Anwendungsbereichs von § 8a KStG bleibt jedoch die atypisch stille Beteiligung an der Gewinngesellschaft, die allerdings gewerbesteuerlich keine Ergebnissverlagerung bewirkt.

Nutzungseinlagen/Gesellschafterdarlehen

Durch Nutzungseinlagen können Erträge von der Muttergesellschaft auf eine nachgeordnete Gesellschaft verlagert werden.⁴⁴ Eine Ertragsverlagerung in umgekehrter Richtung ist jedoch ausgeschlossen, da Nutzungsvorteile, die die Tochtergesellschaft ihrer Muttergesellschaft gewährt, in eine verdeckte Gewinnausschüttung umzuqualifizieren sind, die die Ertragsverlagerung steuerlich neutralisiert.

Gewährt eine Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft ein unterverzinsliches Darlehen, so ist der Zinsvorteil bei der Gewinnermittlung der Tochtergesellschaft nicht als verdeckte Einlage zu kürzen. Das Einkommen der Tochtergesellschaft steigt somit um die ersparten Aufwendungen, wenn die Tochtergesellschaft den Nutzungsvorteil zur Erzielung von Einkünften einsetzt. Umgekehrt fehlt es der Muttergesellschaft an entsprechenden Erträgen, so dass ihr Einkommen sinkt, ohne dass es zu einer Korrektur kommt. Im Ergebnis werden damit Erträge von der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft verlagert.⁴⁵ Der BFH hat mit Urteil vom 17. Oktober 2001⁴⁶ ausgesprochen, dass eine solche Ertragsverlagerung kein Gestaltungsmissbrauch ist, und zwar auch dann nicht, wenn sie

sowie die Vorinstanz in EFG (2005: 140). Mit dem Korb-II-Gesetz ist diese Verrechnungsbeschränkung auf indirekte stille Beteiligungen über eine zwischen geschaltete Personengesellschaft ausgedehnt worden.

⁴² Vgl. Kessler und Reitsam (2004: 100f.); Mensching (2004: 412f.) (Mensching spricht sich daher für eine einschränkende Auslegung von § 8a KStG aus).

⁴³ Vgl. Kessler und Reitsam (2004: 101); Mensching (2004: 409f., 411f.); Kollnus (2004: 329f.).

⁴⁴ Vgl. Starke (2000: 2347f.); Schmitz (2001: 1167f.); Förster (2001/2002: 403f.); Schlagheck (2002: 92); Clemens und Engelke (2002: 753); Kessler und Reitsam (2003: 2140f.); Kessler, in: Herzog (2003: 583-587); Eilers (2004: 339); Prinz (2004b: 923).

⁴⁵ Ob auch aus der Abzinsung eines unverzinslichen Darlehens in der Steuerbilanz der Tochtergesellschaft eine aktuelle Ergebnissverbesserung der Tochtergesellschaft resultiert, hängt davon ab, ob diese Ergebnissverbesserung als Ertrag oder als Einlage anzusehen ist; vgl. dazu Orth, in: Kessler *et al.* (2004: § 14 Rdn. 160); van de Loo (2000: 509f.); Hauber und Kiesel (2000: 1511); Korn und Strahl, in: Korn *et al.*: § 6 EStG Rdn. 368 (Juli 2003); Schwachheim *et al.* (2004: 1507). Diese Frage wird im BMF-Schreiben vom 26. Mai 2005 – IV B 2 – S 2175 – 7/05, DB (2005: 1244 Rdn. 21), nicht angesprochen.

⁴⁶ Vgl. BFH vom 17. Oktober 2001 I R 97/00, DB (2002: 125, 126). Vgl. dazu Clemens und Engelke (2002: 753); Eilers und Schneider (2002: 171); Kessler und Reitsam (2003: 2140).

frei. Damit dürfte sich auch die Frage nach der Vorteilhaftigkeit disproportionaler Gewinnausschüttungen³⁵ nicht mehr stellen.

Gewinnpooling³⁶

Eine Ergebnisverrechnung verschiedener Konzerngesellschaften lässt sich durch die Begründung einer Gewinngemeinschaft erreichen.³⁷ Die beteiligten Gesellschaften verpflichten sich dabei, ihren Gewinn mit dem Gewinn anderer Unternehmen zum Zwecke der Aufteilung eines gemeinschaftlichen Gewinns zusammenzulegen. Die Gewinngemeinschaft kann auch auf einzelne Betriebe oder auf einen Teil des Gewinns der beteiligten Unternehmen begrenzt werden. Sie ist darüber hinaus grenzüberschreitend möglich.

Erforderlich ist allerdings das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe für eine Gewinngemeinschaft und die Angemessenheit der vereinbarten Gewinnaufteilung. Unter diesen Bedingungen ist der an die Gewinngemeinschaft abgeführte Gewinn Betriebsausgabe und der vereinbarte Gewinnanteil Betriebsentnahme; in die Gewinngemeinschaft eingehende Verluste sind dementsprechend als Betriebsentnahme anzusetzen und ein zuzuordnender Verlustanteil als Betriebsausgabe. Daraus ergibt sich eine Ergebnisverrechnung zwischen den beteiligten Unternehmen.

Eine nicht angemessene Gewinnaufteilung kann die Nichtigkeit der vereinbarten Gewinngemeinschaft zur Folge haben. Dies bedeutet, dass der Einbezug von Gesellschaften mit dauerhaften Verlusten Schwierigkeiten aufwirft, sofern die anderen Poolmitgliedern keine angemessenen Vorteile aus dem Einbezug der Verlustgesellschaft erhalten können.³⁸

Stille Beteiligungen

Mit den Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) vom 16. Mai 2003³⁹ und das Gesetz zur Umsetzung der Protokollklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003⁴⁰ („Korb II“) hat die stille Beteiligung als Instrument zur Verlagerung von Einkünften zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften ihre Bedeutung weitgehend eingebüßt.

Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sind Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte eine Kapitalgesellschaft ist, nur noch mit Gewinnen aus derselben Unterbeteiligung oder Innengesellschaft verrechenbar. Damit ermöglicht die stille Beteiligung an einer Verlustgesellschaft keine Verrechnung des Verlustanteils des stillen Gesellschafters mehr mit anderen positiven Einkünften dieses Gesellschafters.⁴¹ Aber auch die Verrechnung der Verlustanteile mit

fang nicht erwirtschaftet, kommt es zum Aufbau eines dauerhaften Verlustvortrags bei gleichzeitiger Mindestbesteuerung zwischenzeitlicher Gewinne.

Definitiven Charakter kann die Mindestbesteuerung auch im Falle der Auflösung der Gesellschaft erlangen. Ein vorhandener Verlustvortrag geht bei der Liquidation der Kapitalgesellschaft unter, soweit er nicht durch den Abwicklungsgewinn abgebaut werden kann. Dabei reicht es im Gegensatz zur alten Rechtslage nicht aus, wenn der Abwicklungsgewinn betragsmäßig dem aufgestauten Verlustvortrag entspricht; durch Anwendung der Mindestbesteuerung auch im Abwicklungszeitraum bedarf es zur Verrechnung eines vorhandenen Verlustvortrags eines Abwicklungsgewinns von 167 Prozent des Verlustvortrags, soweit der Sockelbetrag von 1.000.000 € überstiegen wird.²⁰ Zugleich verbleibt trotz vorhandener Verlustvorträge im Abwicklungszeitraum stets ein positives zu versteuermes Einkommen und ein positiver Gewerbeertrag – und zwar auch dann, wenn die Kapitalgesellschaft insolvenzbedingt aufgelöst wird.²¹

Als Konsequenz der Mindestbesteuerung muss die Ergebnissteuerung bei der betreffenden Konzerngesellschaft darauf ausgerichtet werden, dass Entstehen eines Verlustvortrags zu vermeiden, indem im Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung oder dem Verlustrücktragsjahr positive Erfolgsbeiträge generiert werden.²² Hierzu dient auch eine Politik der Ergebnisglättung innerhalb der betreffenden Konzerngesellschaft.

Ausländische Verluste

Ausländische Verluste aus Aktivitäten in *Nicht-DBA-Staaten*, die einer unbeschränkt steuerpflichtigen Konzerngesellschaft zuzurechnen sind, werden grundsätzlich bei der Ermittlung ihres zu versteuernden Einkommens mit berücksichtigt. Allerdings ist nach § 2a Abs. 1 EStG die Verrechnung von negativen Einkünften mit Auslandsbezug dreifach eingeschränkt.²³ Möglich ist

1. nur eine Verrechnung durch Verlustausgleich und zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag
2. mit Einkünften der jeweils selben Art (*per-basket limitation*)²⁴
3. aus demselben Staat (*per-country limitation*).

Eine Rücknahme von den Verrechnungsbeschränkungen gilt für Einkünfte aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte im Sinne von § 2a Abs. 2 EStG. Die gleichen Grundsätze gelten für ausländische Verluste aus einem *DBA-Staat*, soweit für die Einkünfte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die *Anrechnungsmethode* vorgesehen ist.²⁵

Ausländische Verluste aus einem *DBA-Staat mit Freistellungsmethode* sind dagegen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bei der deutschen Besteuerung nicht zu berücksichtigen.²⁶

²⁰ Vgl. Förster (2004: 1261).

²¹ Kritisch zu den Folgen Gilz und Kuth (2005: 185).

²² Vgl. Rödder und Schumacher (2003b: 1725); Herzig und Wagner (2004: 62); Orth (2005b: 530f.).

²³ Vgl. Orth, in: Kessler *et al.* (2004: § 14 Rdn. 85, 330-333); Kessler, in: Lehner (2004: 85). Auch ein negativer Progressionsvorbehalt ist insoweit ausgeschlossen (vgl. BFH vom 17. Oktober 1990 I R 182/87, BSiB I II (1991: 136); vom 12. Dezember 1990 I R 127/88, BFH/NV (1992: 104); vom 13. Mai 1993 IV R 69/92, BFH/NV (1994: 100)).

²⁴ Erleichterungen gelten für Einkünfte im Sinne von § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b) und Nr. 7 EStG.

²⁵ Vgl. Orth, in: Kessler *et al.* (2004: § 14 Rdn. 90).

²⁶ BFH vom 23. März 1972 I R 128/70, BSiB II (1972: 948); vom 25. Februar 1976 I R 150/73, BSiB II (1976: 454); vom 13. Mai 1993 IV R 69/92, BFH/NV (1994: 100); vom 6. Oktober 1993 I R 32/93, BSiB I II (1994: 454).

³⁵ Vgl. dazu BFH vom 19. August 1999 I R 77/96, BSiB II (2001: 43); BdF vom 7. Dezember 2000 IV A 2 – § 2810 – 4/00, BSiB I (2001: 47).

³⁶ Vgl. dazu Walter (1995: 1876); Kessler, in: Herzig (2003: 574-578); Schiessl, in: Lüdicke und Rieger (2004: § 12 Rdn. 56-65); Lindauer (2004: 2725).

³⁷ Vgl. BFH vom 6. Dezember 1955 I 155/54 U, BSiB III (1956: 95).

³⁸ Vorteile können z. B. darin bestehen, dass die Verlustgesellschaft (auch) im Interesse der anderen Poolmitglieder tätig ist.

³⁹ BGG I (2003: 660).

⁴⁰ BGG I (2003: 2840).

⁴¹ Zu den Einzelheiten vgl. Förster (2003: 900); Rödder und Schumacher (2003a: 811); Wagner (2003: 802); Herzig, in: Lehner (2004: 40f.); Kessler und Reitsam (2004: 98-100); Internann und Nacke (2004: 1151-1154). Zu verfassungsrechtlichen Zweifeln im Hinblick auf die Geltung für Verlustanteile, die in 2003 erstmals dem stillen Gesellschafter zuzurechnen sind, vgl. BFH vom 3. Februar 2005 I B 208/04, DStR (2005: 465, 466f.).

Der BFH hat allerdings mit Beschluss vom 13. November 2002²⁷ dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob es der in Art. 43 EG-Vertrag geregelten Niederlassungsfreiheit und der in Art. 56 EG-Vertrag geregelten Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wenn eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person Verluste aus einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode bei der Einkommensermittlung nicht abziehen kann. Der BFH sieht hierin einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit, da die grenzüberschreitende Betätigung behindert und gegenüber einem inländischen Investment wirtschaftlich weniger attraktiv gemacht werde. Der Generalanwalt hält in seinen Schlussanträgen vom 1. März 2005 die deutsche Regelung für mit dem Grundsatz der Freizügigkeit gemäß Art. 39 EG-Vertrag nicht vereinbar.²⁸

Europarechtliche Bedenken richten sich auch gegen die Verlustverrechnungsbeschränkungen in § 2a Abs. 1 EStG.²⁹ Ein Abbau der Verrechnungsbeschränkungen hätte zur Folge, dass die bestehende Segmentierung der Verlustverrechnung innerhalb einer Konzerngesellschaft zurückgedrängt würde.

Verluste aus Beteiligungen

Verluste einer Tochtergesellschaft können grundsätzlich nicht direkt mit Gewinnen der Muttergesellschaft verrechnet werden. Sie können jedoch eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung notwendig machen, die allerdings ebenfalls bei der Einkommensermittlung der Muttergesellschaft gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außer Ansatz zu lassen ist.

Das Verlustverwertungsverbot soll eine Doppelberücksichtigung von Verlusten verhindern, indem Verluste auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft verrechnet und zugleich über eine Teilwertabschreibung bei der Muttergesellschaft wirksam werden.

Allerdings kann das Verlustverwertungsverbot zur Folge haben, dass endgültige Verluste einer Körperschaft aus Fehlinvestitionen in Tochterkapitalgesellschaften steuerlich scheitert an fehlenden Gewinnen; gleichzeitig wirkt sich eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung bei der Muttergesellschaft steuerlich nicht aus.³⁰

¹¹³: vom 13. November 2002 I R 13/02, BStBl II (2003: 795); FG Düsseldorf vom 14. September 2004 K 3796/01 K. F. Rev. (Az. des BFH: I R 116/04). Kritisch hierzu vgl. Kessler, in: Lehner (2004: 89-112). Zwar können sich die Verluste grundsätzlich über einen negativen Progressionsvorbehalt auswirken, jedoch ist dieser in der Regel nach § 2a Abs. 1 EStG gesperrt.

²⁷ BFH vom 13. November 2002 I R 13/02, BStBl II (2003: 795) (Az. des EuGH: C-152/03, Ritter-Coulais).

²⁸ Vgl. ohne Verlasser (2005), Fach II a, 839, Rdn. 77 (23. März 2005).

²⁹ Vgl. Vorlegeschluss des FG Köln vom 15. Juli 2004 – 13 K 1908/00, FR (2004: 1118), betreffend § 2 Abs. 1 Nr. 3a, Abs. 2 EStG (Az. des EuGH: C-347/04), Aussetzungsbeschluss des niederländischen FG vom 14. Oktober 2004 – 6 V 655/04, rechtskräftig, DStR (2005: 271, 272f.), betreffend § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (ernstliche Zweifel bejahl): Dautzenberg (2001: 809); Schaumburg (2001: 250); Rädler und Lauster (2001: 345); Gosech, in: Kirchhof (⁶2005: § 2a EStG Rdn. 2); Probst, in: Fickel *et al.*, § 2a EStG Rdn. 204.4 (November 2003); Anderer Ansicht FG Baden-Württemberg vom 30. Juni 2004 – 1 K 312/03, Rev. (Az. des BFH: I R 84/04), DStRE (2004: 958, 959) (dazu: Cordewener (2004: 1634); Röhbein und Eicker (2005: 468f.)).

³⁰ Vgl. Waderny, in: Hermann *et al.* (2005: § 8b KStG R 52 (April 2001) mit weiteren Nachweisen); Förster (2001: 668).

Teilwertberichtigte Anteile weisen darüber hinaus weitere Gefahren auf:

- Im Falle späterer Wertaufholungen oder bei Gewinnen aus der Veräußerung der Beteiligungsgesellschaft kommt es nach dem Wortlaut der gesetzlichen Neuregelung in § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG zu einer fünfprozentigen „Nachversteuerung“, obwohl die Teilwertabschreibung steuerlich nicht wirksam geworden ist.³¹ Ob auf die Nachversteuerung unter Verweis auf den Rechtsgedanken in Rdn. 46 des § 8b KStG-Erlasses verzichtet werden kann, ist fraglich.³²

- Ist die Teilwertabschreibung (noch) mit steuerlicher Wirksamkeit vorgenommen worden,

- so sind Wertaufholungserträge oder Gewinne aus der Veräußerung der Anteile insoweit voll steuerpflichtig (§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG); zu einer weiteren fünfprozentigen Aufstockung der Bemessungsgrundlage kommt es in diesem Fall nicht, da § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG ausdrücklich nicht auf diese Gewinne Bezug nimmt. Die volle Steuerpflicht der Wertaufholungserträge kann ungeachtet ihrer Sachgerechtigkeit eine gezielte Wiederbelegung der betreffenden Tochtergesellschaft unattraktiv machen;

- so ist im Falle einer Verschmelzung der Beteiligungsgesellschaft auf ihre Muttergesellschaft (*upstream merger*) der Betrag der Teilwertabschreibung dem Gewinn der übernehmenden Gesellschaft hinzuzurechnen, soweit nicht zwischenzeitlich bereits eine Wertaufholung stattgefunden hat (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Diese Nachversteuerung der Teilwertabschreibung findet auch dann statt, wenn sich der Wert der Anteile zwischenzeitlich nicht erholt hat. Dagegen wäre beim Verkauf solcher Anteile die Nachversteuerung auf den Unterschiedsbeitrag zwischen dem Verkehrswert der Anteile und ihrem – niedrigen – Buchwert beschränkt;

- so ist im Falle der Verschmelzung der werberrichtigen Beteiligungsgesellschaft mit einer Schwestergesellschaft der latente Nachversteuerungsbeitrag in geeigneter Weise festzuhalten; wird die übernehmende Schwestergesellschaft später selbst auf die Muttergesellschaft verschmolzen, ist bei dieser eine Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vorzunehmen.³³ Gleiches soll auch dann gelten, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Schwestergesellschaft von der Muttergesellschaft veräußert wird.³⁴

Gestaltungsmöglichkeiten zur Ergebnismitlagerung

Gewinnausschüttungen

Anders als im Abrechnungsverfahren können Verluste einer Muttergesellschaft *nicht mehr* mit ausgeschütteten Gewinnen von Tochtergesellschaften verrechnet werden, denn die Gewinnausschüttungen bleiben bei der Muttergesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 KStG steuer-

³¹ Vgl. Weise und Klass (2003: 1033); Neu und Waderny (2003: 2187); Schäfers (2004: 78).

³² Vgl. einerseits BMF-Schreiben vom 28. April 2003 IV A 2 – S 275/04 – 7/03, BStBl I (2003: 292 Rdn. 46). Andererseits OFD Düsseldorf, Verfügung vom 21. Januar 2004 – G 1422 A – St 142, DB (2004: 227).

³³ BfF vom 25. März 1998 IV B 7 – S 1978 – 21/98 / IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl I (1998: 268 Rdn. 12, 108).

³⁴ BfF vom 16. Dezember 2003 IV A 2 – S 1978 – 16/03, BStBl I (2003: 786 Rdn. 19). Kritisch Schumacher (2004: 592). Kritisch wegen der überschießenden Tendenz, wenn der ursprünglichen Teilwertabschreibung keine Werterhöhung gegenübersteht, Dötsch und Pung (2004: 212).