

§ 8c

Verlustabzug bei Körperschaften

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. ²Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. ³Als ein Erwerber im Sinne des Satzes 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. ⁴Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. ⁵Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar und unmittelbar beteiligt ist. ⁶Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 und Satz 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten, zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. ⁷Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. ⁸Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft. ⁹Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.

(1a)* ¹Für die Anwendung des Absatzes 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich. ²Sa-

*nierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.*³Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen setzt voraus, dass

1. *die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt oder*
2. *die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet; § 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes gilt sinngemäß; oder*
3. *der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird.*²*Eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt vor, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das mindestens 25 Prozent des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens entspricht.*³*Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen.*⁴*Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind.*⁵*Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens.*⁶*Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden.*

⁴*Keine Sanierung liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt.*

(2)**¹*Ein nach Absatz 1 nicht abziehbarer Verlust kann im Falle eines unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs an einer Zielgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 3 des Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes vom 12. August 2008 (BGBl. I S. 1672) in der jeweils geltenden Fassung durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft (§ 2 Abs. 1 des Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes) anteilig abgezogen werden, soweit er auf stille Reserven des steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögens der Zielgesellschaft entfällt (abziehbarer Verlust).*²*Gleiches gilt im Falle eines unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs an einer Zielgesellschaft von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft durch einen Erwerber, der keine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ist, wenn*

1. *die Zielgesellschaft bei Erwerb der Beteiligung ein Eigenkapital von nicht mehr als 20 Millionen Euro aufweist oder*
2. *die Zielgesellschaft bei Erwerb der Beteiligung ein Eigenkapital von nicht mehr als 100 Millionen Euro aufweist und die den Betrag von 20 Millionen Euro übersteigende Erhöhung des Eigenkapitals auf den Jahresüberschüssen der der Veräußerung vorangegangenen vier Geschäftsjahre beruht;*

*der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Beteiligung an der Zielgesellschaft durch die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft darf vier Jahre nicht unterschreiten.*³*Der nach Satz 1 abziehbare Verlust kann im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs zu einem Fünftel im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden;*

dieser Betrag erhöht sich in den folgenden vier Jahren um je ein weiteres Fünftel des nach Satz 1 abzugsfähigen Verlustes.

* „Abs. 1a ist von der EU-Kommission als unzulässige Beihilfe qualifiziert worden und somit wegen des Verstoßes gegen höherrangiges Recht unanwendbar. Die Bundesregierung hat angekündigt, gegen die Entscheidung der Kommission Nichtigkeitsklage zu erheben, die allerdings die Unanwendbarkeit der Regelung bis zu einer möglichen positiven Entscheidung des EuGH nicht hindert.“

** Abs. 2 ist wegen verweigerter Zustimmung der EU-Kommission nicht in Kraft getreten.

Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz

idF v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982), zuletzt geändert durch BürgerEntlG KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782)

§ 14

Steuern

...

(3) ¹§ 8c des Körperschaftsteuergesetzes und § 10a letzter Satz des Gewerbesteuer-
gesetzes sind bei Erwerb von Stabilisierungselementen durch den Fonds oder deren
Rückübertragung durch den Fonds nicht anzuwenden. ²Satz 1 gilt auch für
den Erwerb von Stabilisierungselementen oder deren Rückübertragung durch eine
andere inländische Gebietskörperschaft oder einer von dieser errichteten, mit dem
Fonds vergleichbaren Einrichtung, wenn die Stabilisierungsmaßnahmen innerhalb
der in § 13 Absatz 1 genannten Frist durchgeführt werden. ³Satz 1 ist auf Maßnah-
men im Sinne des Rettungsübernahmegesetzes entsprechend anzuwenden.

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,
Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Düsseldorf

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

	Anm.	Anm.
A. Grundinformation zu § 8c	1	
B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c	2	
C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des § 8c		
I. Bedeutung		
1. Rechtliche Bedeutung ...	3	
2. Wirtschaftliche Bedeutung	4	
II. Verfassungsmäßigkeit		
1. Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009		5
2. Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2010 .		6
III. Unionsrechtskonformität		
1. Kein Verstoß der allgemeinen Verlustklausel gegen Unionsrecht		7
2. Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht		8

	Anm.
D. Geltungsbereich des § 8c	
I. Persönlicher Geltungsbereich	9
II. Sachlicher Geltungsbereich	
1. Grundsatz	10
2. Ausnahme	11
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
I. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften	12

	Anm.
II. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften ...	13
III. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften	14
IV. Verhältnis zu § 42 AO	15
F. Verfahrensfragen	
I. Objektive Beweislast	16
II. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung	17
III. Verlustfeststellung	18

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Untergang nicht genutzter Verluste, Verlusterhalt
durch Konzernklausel und stille Reserven**

	Anm.
A. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1	19
B. Anteiliger Untergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 1)	
I. Inhalt	20
II. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)	
1. Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb „innerhalb von fünf Jahren“	21
2. Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb „mittelbar oder unmittelbar“	22
3. Quantitative Voraussetzung: „mehr als 25 Prozent“	23
4. Bezugsgröße: „des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“	24
5. Erwerberkreis: „an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“	
a) Übertragung „an einen Erwerber“	25

	Anm.
b) Einbezug von „nahe stehenden Personen“ zum Erwerber	26
6. Form des schädlichen Beteiligungserwerbs: „übertragen“	27
7. Ersatztatbestand: „oder ... ein vergleichbarer Sachverhalt“	
a) Auslegung	28
b) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand ...	29
c) Beispielfälle	30
III. Rechtsfolge: Die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste sind insoweit nicht mehr abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	
1. Anteiliger Untergang der nicht genutzten Verluste .	31
2. Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste	
a) Stichtagsbetrachtung .	32
b) Besonderheiten	32a
3. Nichtabziehbarkeit „nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener negativer Einkünfte“	33

	Anm.		Anm.
C. Totaluntergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 2)			
I. Regelungsaufbau	34		
II. Tatbestandsvoraussetzungen	35		
III. Rechtsfolge	36		
D. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber im Sinne des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 1 Satz 3)			
I. Gesetzgeberischer Hintergrund	37		
II. Tatbestandsvoraussetzungen			
1. Gruppe von Erwerbern	38		
2. Gleichgerichtete Interessen			
a) Auslegung	39		
b) Abgrenzung zu den Grundtatbeständen des Abs. 1 Sätze 1 und 2	40		
E. Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals (Abs. 1 Satz 4)			
I. Gesetzgeberischer Hintergrund	41		
II. Tatbestandsvoraussetzungen			
1. Kapitalerhöhung	42		
2. Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital	43		
III. Rechtsfolge	44		
F. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 5)			
I. Gesetzgeberisches Ziel und Aufbau	45		
II. Tatbestandsvoraussetzungen			
1. Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	46		
2. Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von jeweils 100% derselben			
		Person am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger	
		a) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von jeweils 100%	47
		b) Beteiligung am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger	48
		c) „Dieselbe Person“	49
		III. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	50
G. Stille Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven (Abs. 1 Sätze 6–9)			
I. Überblick			
1. Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 6–9, persönlicher Geltungsbereich und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5	51		
2. Anwendungs- und Rückwirkungsfragen	52		
II. Kernregelung der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 6)			
1. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 1 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“			
a) Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste	53		
b) Zeitpunkt der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven	54		
c) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart	55		
d) Grundprinzip: Beschränkung des Verlusterhalts auf die vorhandenen „im Inland steuerpflichtigen“ stillen Reserven	56		
e) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven	57		

	Anm.		Anm.
2. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“	58		
III. Grundfall: Definition der (anteiligen) stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6 (Abs. 1 Satz 7)		IV. Sonderfall: (Anteilige) stille Reserven bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft (Abs. 1 Satz 8)	
1. Gesetzgeberische Konzeption	59	1. Gesetzliches Regelungskonzept	65
2. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6		2. Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 8: „Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ ...“	66
a) Berechnungsmethodik	60	3. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6	
b) Anteilig in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital	61	a) Berechnungsmethodik	67
c) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile	62	b) Gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden Betriebsvermögens der Körperschaft	68
3. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6	63	V. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 9)	
4. Beschränkung auf stille Reserven: „... soweit diese im Inland steuerpflichtig sind“	64	1. Regelungsanordnung und gesetzgeberischer Hintergrund	69
		2. Tatbestand: „... ohne steuerrechtliche Rückwirkung“	70

Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

Schrifttum: BENZ/ROSENBERG, Verlustausgleich/Verlustabzug, Mantelkauf, in *BLUMENBERG/BENZ* (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 172; BEUSSER, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 1549; Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme v. 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.3.2007, GmbHR 2007, 421; DÖRFLER/WITTKOWSKI, Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, 513; DÖRR, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB F. 4, 5181; EISGRUBER, Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, 630; VON FREEDEN, Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften, in *SCHAUMBURG/RÖDDER* (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 521; GROSS/KLEIN, Kein Untergang von Verlusten nach § 8c KStG beim Börsengang, AG 2007, 896; GRÜTZNER, Verschärfung der bisherigen Einschränkungen beim Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG

durch § 8c KStG-E, StuB 2007, 339; Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, IDW-FN 2007, 194; KINZL, Neuregelungen beim Verlustabzug für Kapitalgesellschaften, AG 2007, 815; B. LANG, Die Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStZ 2007, 652; LENZ/RIBBROCK, Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587; R. NEUMANN, Die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG, GmbH-StB 2007, 249; R. NEUMANN/STIMPEL, Ausgewählte Zweifelsfragen zur neuen Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG, GmbHR 2007, 1194; NEYER, Verlustnutzung durch Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 2007, 1415; OLHING, Der Steuergesetzgeber als Totengräber notleidender Unternehmen, AG 2007, 696; PFLÜGER, Die Neuerungen beim Mantelkauf optimal nutzen, GSTB 2007, 318; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLADPÖR (Hrsg.), UntStReformG, Berlin 2007, § 8c KStG; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12; SUCHANEK/HERBST, Unternehmensteuerreform 2008: fatale Wirkungen des neuen § 8c KStG zur Verlustnutzung bei Körperschaften und der Auslaufvorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG, FR 2007, 863; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 785; WIESE, Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften, DStR 2007, 741; WINKLER/DIETERLEN, Neuregelung des Mantelkaufs, in Ernst & Young/BDI (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn/Berlin 2007, 153; ZERWAS/FRÖHLICH, § 8c KStG – Auslegung der neuen Verlustabzugsbeschränkung, DStR 2007, 1933; ALTRICHTER-HERZBERG, Untergang der steuerlichen Verlustvorträge nach § 8c KStG, GmbHR 2008, 857; BREUNINGER/SCHADE, Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG – „Verlustvernichtung“ ohne Ende?, Ubg. 2008, 261; BUSCH, Steuerliche Verlustvorträge (§ 8c KStG-E), JbFfStR 2007/2008, 258; Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme v. 14.3.2008 zum Entwurf eines BMF-Schreibens v. 20.2.2008 zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG, GmbHR 2008, 421; DÖRR, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften nach § 8c KStG, NWB F. 4, 5339; DÖTSCH/PUNG, § 8c KStG: Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, DB 2008, 1703; ESTERER, Die neue Verlustabzugsbeschränkungsregelung, § 8c KStG, in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, Münster 2008, 127; HARLE/GEIGER, Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb des Verlustabzugs bei Körperschaften nach dem BMF-Schreiben v. 4.7.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 873; Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG), Ubg. 2008, 244; B. LANG, Das BMF-Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) vom 4.7.2008, DStZ 2008, 549; LENZ, Der neue § 8c KStG aus Unternehmenssicht, Ubg. 2008, 24; VAN LISHAUT, Grenzfragen zum Mantelkauf (§ 8c KStG), FR 2008, 789; KLEMT, Keine Auswirkung des § 8c KStG auf Venture-Capital-Investitionen durch vermögensverwaltende Fonds, DB 2008, 2100; MEISEL/BOKELOH, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 2008, 808; POHL, Die Auswirkung eines Forderungsverzichts mit Besserungsschein im Rahmen des § 8c KStG, DB 2008, 1531; RÖDDER/MÖHLENBROCK, Die Neuregelung des § 8c KStG betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungserwerben, Ubg. 2008, 595; ROSER, Verlust- (und Zins-) Nutzung nach § 8c KStG, DStR 2008, 77; ROSER, Verlustabzüge nach § 8c KStG – ein ernüchterndes Anwendungsschreiben, DStR 2008, 1561; SCHAUMBURG, Mantelkauf, in JbFfStR 2007/2008, 136; SCHICK/Franz, Verlustnutzung bei Umwandlungen trotz § 8c KStG?, DB 2008, 1987; SCHMIDT-FEHRENBACHER, Zinsschranke und „Mantelkauf“ aus Sicht der Praxis, Ubg. 2008, 469; SCHUMACHER/HAGEBÖKE, Umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion und Übertragung von Anteilen im Rahmen des § 8c KStG, DB 2008, 493; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen, DStR 2008, 897; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BB 2008, 1929; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 292; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c Abs. 1 KStG): Das BMF-Schreiben v. 4.7.2008 aus Beratersicht, FR 2008, 904; SUCHANEK/HERBST, Zweifelsfragen und jüngste Entwicklungen im Zusammenhang mit der Anwachsung, Ubg. 2008, 669; THONEMANN,

Verlustbeschränkung und Zinsschranke in der Unternehmensnachfolge, DB 2008, 2156; WILD/SUSTMANN/PAPKE, Gefährdet § 8c KStG bei einem Börsengang die steuerlichen Verlustvorträge der emittierenden Gesellschaft?, DStR 2008, 851; DÖTSCH, Verlustnutzung bei Körperschaften, Festschr. Schaumburg, Köln 2009, 253; DORFMUELLER, Die praktische Anwendung des Verlustabzugs nach § 8c KStG bei Umwandlungen im Ausland, IStR 2009, 411; KUTT/MÖLLMANN, Verlustnutzung bei unterjährigem Beteiligungserwerb, DB 2009, 2564; NEYER, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung, BB 2009, 415; POHL, Gesplittete Anteilsübertragungen und § 8c KStG, GmbHR 2009, 132; POTT/WITTKOWSKI, Fortführung steuerlicher Verlustvorträge trotz § 8c KStG in Höhe übergehender stiller Reserven – Aufdeckung steuerlicher Vorteile auf Grundlage empirischer Evidenz, StuW 2009, 139; SUCHANEK, Ertragsteuerliche Änderungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Verhinderung von Gestaltungen im Zusammenhang mit § 8c KStG – Die „Verlustvernichtung“ geht weiter, Ubg. 2009, 178; SUCHANEK/JANSEN, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsaufklärung im Rahmen von § 8c KStG, GmbHR 2009, 412; BREUNINGER, Verlustvernichtung bei Anteilsübertragung, JbFfStR 2009/2010, 219; LENZ, Alternativen zu § 8c KStG – ein internationaler Vergleich, Festschr. Herzog, München 2010, 143; RÖDDER, Verlustuntergang und § 8c KStG, JbFfStR 2009/2010, 141; RÖDDER, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung (Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Koalitionsvertrag), Ubg. 2010, 162; ZERWAS/FRÖHLICH, Körperschaftsteuergesetz, in LÜDTCHE/KEMPF/BRINK (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, 189.

1

A. Grundinformation zu § 8c

Gesetzessystematisch gehört § 8c zum Ersten Kapitel des Zweiten Teils des KStG und trifft Regelungen über den Verlustabzug von Körperschaften. Ursprünglich als reine Fiskalzwecknorm konzipiert normiert die Vorschrift nunmehr als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift die (vollständige oder teilweise) Versagung der zukünftigen stl. Nutzbarkeit nicht abgezogener oder nicht ausgeglichener negativer Einkünfte (= nicht genutzte Verluste) in den Fällen der Übertragung von Anteilen, Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechten an einer Körperschaft auf einen außerhalb eines Konzerns mit 100%-Beteiligung stehenden Erwerber, soweit die nicht genutzten Verluste die stillen Reserven der Körperschaft übersteigen. Die Regelungen des Abs. 2 (Ausnahme für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften) und des Abs. 1a (Sanierungsklausel) waren von Anfang an wegen der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht umstritten und sind letztendlich nicht in Kraft getreten (Abs. 2) bzw. nicht anwendbar (Abs. 1a). Vgl. dazu im Einzelnen Anm. 2 und 8.

Hinweis: Für Sonderkonstellationen im Finanzmarktsektor erfolgt eine Suspendierung des § 8c KStG durch § 14 Abs. 3 FMSStFG.

2

B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BSBl. I 2007, 630): § 8c wird als Nachfolgevorschrift von § 8 Abs. 4 aF in das KStG eingefügt. Er ist gem. § 34 Abs. 7b erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 stattfinden (BTDrucks. 16/4841, 78). § 34 Abs. 7b stellt somit an den zeitlichen Anwendungsbereich von Abs. 1 zwei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen. Zum einen muss die Beteiligungs-transaktion dem VZ 2008 zuzuordnen sein und zum anderen muss die Anteilsübertragung (abzustellen ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) nach dem 31.12.2007 stattgefunden haben. Für Anteilsübertragungen, die in einem abweichenden Wj., das in 2008 endet, aber vor dem 1.1.2008 vollzogen

werden, findet Abs. 1 keine Anwendung. Diese Beteiligungstransaktionen unterfallen ausschließlich dem sachlichen Geltungsbereich von § 8 Abs. 4 aF.

- ▶ *Satz 1* ordnet im Wesentlichen den quotalen Untergang nicht genutzter Verluste einer Körperschaft an, wenn mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% der Anteile oder der Stimmrechte innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden.
- ▶ *Satz 2* bestimmt den vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste, wenn mehr als 50% der Anteile oder der Stimmrechte innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden.
- ▶ *Satz 3* stellt als ergänzende Missbrauchsvorschrift eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen einem Erwerber iSd. Sätze 1 und 2 gleich.
- ▶ *Satz 4* regelt klarstellend, dass eine Kapitalerhöhung einer Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich steht, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

MoRaKG v. 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854): § 8c wird um einen Abs. 2 ergänzt und § 8c idF des UntStReformG 2008 wird zu Abs. 1. Abs. 2 regelte Ausnahmen vom Abzugsverbot des Abs. 1 für Wagniskapital und sollte über § 34 Abs. 7b ebenfalls erstmals für den VZ 2008 Anwendung finden. Nach Art. 8 Abs. 2 MoRaKG stand dessen Inkrafttreten unter dem Vorbehalt der Zustimmung der EU-Kommission. Diese Zustimmung wurde durch die EU-Kommission am 30.9.2009 aus beihilferechtl. Gründen versagt, so dass Abs. 2 idF des MoRaKG nie in Kraft treten wird. Zu Details der Regelung s. HHR Archiv www.ertragssteuerrecht.de (Stand Lfg. 238, Sept. 2009).

FMStG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982): § 14 Abs. 3 FMStFG suspendiert in Sonderkonstellationen des Finanzmarktsektors die Anwendung von § 8c.

Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782):

- ▶ *Ergänzung des § 8c*: In § 8c wird eine Sanierungsklausel eingefügt (Abs. 1a), die gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 aF erstmals für den VZ 2008 und für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 anzuwenden ist. Abs. 1a ist damit rückwirkend anwendbar auf alle Beteiligungserwerbe, die ab dem 1.1.2008 vollzogen werden; die Sanierungsklausel war zunächst zeitlich befristet auf Beteiligungserwerbe, die bis einschließlich 31.12.2009 verwirklicht werden. Zum Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht s. Anm. 8. Zu Details der Regelung s. HHR Archiv unter www.ertragssteuerrecht.de (Stand Lfg. 241, April 2010).
- ▶ *Änderung des FMStFG*: Die Sonderkonstellationen des § 14 Abs. 3 FMStFG, die zur Suspendierung der Anwendung von § 8c Abs. 1 führen, werden erweitert.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Abs. 1 wird um eine Konzernklausel (Satz 5) und eine Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft (Sätze 6–8) erweitert. Ferner wird die zeitliche Befristung der Sanierungsklausel idF des BürgerEntlG KV aufgehoben und in diesem Zusammenhang eine Anpassung in Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 vorgenommen. Die Konzernklausel und die Regelung über den Verlusterhalt finden nach § 34 Abs. 7b Satz 2 erstmalig auf Beteiligungserwerbe Anwendung, die nach dem 31.12.2009 stattfinden. Die Sanierungsklausel idF des WachstBeschlG ist ohne zeitliche Limitierung gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 erstmals für den VZ 2008 und für

Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 anzuwenden (zu deren Unanwendbarkeit wegen Verstoßes gegen Beihilferecht s. Anm.8).

► *Abs. 1 Satz 5* ordnet an, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt, wenn an dem übernehmenden und übertragenden Rechtsträger dieselbe Person unmittelbar oder mittelbar zu jeweils 100% beteiligt ist.

► *Abs. 1 Satz 6* zeigt eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot auf, soweit die im inländ. BV der Verlustkörperschaft vorhandenen stillen Reserven zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs mindestens den nicht genutzten Verlusten entsprechen.

► *Abs. 1 Satz 7* definiert den Begriff der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6.

► *Abs. 1 Satz 8* dient der Missbrauchsvermeidung; BV-Zurechnungen von anderen Rechtsträgern durch rückwirkende Umwandlungen auf die Verlustkörperschaft bleiben für die Ermittlung der stillen Reserven unberücksichtigt.

Jahressteuergesetz v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Die Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft (Abs. 1 Satz 6) wird hinsichtlich des zu berücksichtigenden BV angepasst und eine Sonderregelung zur Bestimmung der stillen Reserven in den Fällen des Vorhandenseins eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft neu in das Gesetz eingefügt (Abs. 1 Satz 8). Abs. 1 Satz 8 idF des Wachstum-BeschlG wird dadurch zu Abs. 1 Satz 9. Anzuwenden sind die gesetzlichen Änderungen mangels eigenständiger Anwendungsregel gem. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2010 ab dem VZ 2010 (zu der daraus resultierenden Vorverlagerung der zeitlichen Anwendung bei Körperschaften mit abweichendem Wj. s. Anm. 52).

► *Abs. 1 Satz 6* enthält eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot, soweit nunmehr die im Inland stpfl. stillen Reserven der Verlustkörperschaft zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs mindestens den nicht genutzten Verlusten entsprechen.

► *Abs. 1 Satz 8* definiert den Begriff der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 abweichend von Abs. 1 Satz 7 für den Sonderfall des Vorliegens eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft.

C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des § 8c

I. Bedeutung

Schrifttum: CREZELIUS, Zur Methodologie des gegenwärtigen Steuerrechts, Stbg. 2007, 449; ENDRES/SPENGLER/REISTER, Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, WpG. 2007, 478; KUSSMAUL/ZABEL, Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung? – Kritische Anmerkungen zu aktuellen Gesetzesvorhaben der Bundesregierung, BB 2007, 967; HEYES/ELPRANA, Kaufpreisallokation und latente Steuern für Verlust- und Zinsvorträge, IRZ 2008, 553; RODEWALD/POHL, Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; LEVEDAG, Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, GmbHR 2009, 13; PRINZ, Zur „Steuergesetzgebungskunst“ unserer Zeit, S:R 2009, 20; JACOB/PASEDAG, Verlustnutzung trotz § 8c KStG? – Die Wirkung steuerlicher Verlustvorträge auf den Unternehmenskauf, WpG. 2010, 92; SCHMIEL, § 8c KStG in der Kritik: Ungleichmäßigkeit der Besteuerung durch Verlustverrechnungsbeschränkungen beim

Mantelkauf und anderen Anteilsübertragungen, BB 2010, 151; BREUNINGER, JbFfStR 2010/2011, 334.

1. Rechtliche Bedeutung

3

Abs. 1 stellt eine Durchbrechung des zivilrechtl. Trennungsprinzips und der stl. Subjektfähigkeit einer Körperschaft für die Abziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener negativer Einkünfte dar, da in Bezug auf die nicht genutzten Verluste ausschließlich Vorgänge auf der Anteilseignerebene für die Besteuerung der Körperschaft Bedeutung erlangen (ähnlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 58). Bei der Überprüfung der Abziehbarkeit der entsprechenden negativen Einkünfte legt er eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde, die dem Gedanken der Unternehmeridentität für die Inanspruchnahme von vortragsfähigen Gewerbeerlusten bei (transparenten) Mitunternehmenschaften nach § 10a Satz 4 Halbs. 1 GewStG entlehnt (ähnlich DÖRSCH, Festschr. Schaumburg, 2009, 253 [257]), aber durch den Einbezug auch mittelbarer Anteilseignerwechsel wesentlich weiter gehend ist. Dies ist als echte Drittwirkung bzw. fremdbestimmte Steuerwirkung zu werten (so auch SCHUMACHER/HAGEBÖKE, DB 2008, 493 [494]).

Gewandelte Rechtsbedeutung ab 1.1.2010: § 8c ist zumindest nach der Einfügung der Konzernklausel (Abs. 1 Satz 5) und der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der im Vermögen der Verlustkörperschaft befindlichen stillen Reserven (Verschonungsregel nach Abs. 1 Sätze 6–9) wieder eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift, was bis zu deren Inkrafttreten entgegen der bislang hier vertretenen Auffassung bestritten wurde (vgl. zur alten Rechtslage nur BMF v. 10.12.2008, Ubg. 2009, 71; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 12; GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Dem nach Anfügung von Abs. 1 Sätze 5–9 bestehenden Gesamtzusammenhang der Regelungen des Abs. 1 kann nur die Bedeutung zugemessen werden, dass bei konzerninternen Übertragungen und in Höhe der vorhandenen stillen Reserven nicht mehr von einer ungerechtfertigten Nutzung („Verschiebung“ von nicht genutzten Verlusten) oder dem Handel mit Verlustvorträgen ausgegangen werden kann (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 7f; HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2341 [2343]; DÖRR, NWB 2010, 184 [193]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [76]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [74]; SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]; WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [15]; BREUNINGER, JbFfStR 2010/2011, 334 ff.; HÖTZEL, JbFfStR 2010/2011, 131 [134]; abwägend BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; zweifelnd DRÜEN, JbFfStR 2010/2011, 147; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]; GOSCH, JbFfStR 2010/2011, 149), auch wenn der grundsätzlich angeordnete Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 gesetzestechisch die Regel und Abs. 1 Sätze 5–9 als Ausnahmen dazu konzipiert sind. Die Ausnahmekonzeption dient uE lediglich dazu, dem Stpfl. die Beweislast für deren Erfüllung aufzuerlegen (s. hierzu Anm. 16; wohl auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [77]). Sie unterstellt mithin, dass bei konzerninternen Veräußerungen nach Abs. 1 Satz 5 kein Außenstehender an den nicht genutzten Verlusten partizipiert und damit kein „Verlusthandel“ gegeben ist. Grundgedanke der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 wiederum ist, dass typisierend ein gezahlter Kaufpreis, der die vorhandenen stillen Reserven übersteigt, nur auf die nicht genutzten Verluste entfallen kann, so dass insoweit ein Missbrauchsfall vorliegt. § 8c soll aber auch eine Schutzwirkung für den Fiskus entfalten, da er verhindern soll, dass sich der wirtschaftliche Wert eines nicht genutzten Verlusts durch einen unmittel-

telbaren oder mittelbaren Anteilseignerwechsel zu Lasten des Fiskus erhöht (so EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [76 f.]), was im Ergebnis aber nichts anderes als den Missbrauchsabwehrcharakter der Regelung verdeutlicht.

Rechtliche Bedeutung der Altregelung für Veranlagungszeiträume 2008 und 2009: Bis zu den vorstehenden Anfügungen war Abs. 1 schlicht als eine von fiskalischen Erwägungen geleitete „Verlustvernichtungsregelung“ (Fiskalzwecknorm) zu qualifizieren (ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 23; HEY, BB 2007, 1303 [1306]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]; KUSSMAUL/ZIPFEL, BB 2007, 967 [972]; WIESE, DStR 2007, 741 [744]; ESTERER in Handbuch Unternehmenssteuerreform 2008, 2008, 127 [129]; MÜLLER-GATERMANN, JbFfStR 2007/2008, 147), deren rechtsfolgenbegründendes Tatbestandsmerkmal die Überschreitung bestimmter Anteilsübertragungsgrenzen war. Dies ergab sich aus der Begründung des Gesetzentwurfs zu der Aufhebung des § 8 Abs. 4 aF, da insoweit von der zielgenaueren Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in Abs. 1 gesprochen wurde (s. BTDrucks. 16/4841, 74). Übergeordnetes gesetzgeberisches Ziel konnte hierbei nur die grundsätzliche Versagung des Verlustabzugs im Allgemeinen gewesen sein.

4 2. Wirtschaftliche Bedeutung

Mit der Anfügung der Konzernklausel und der Regelung über den Verlufterhalt in Höhe der stillen Reserven, die im Wesentlichen auf Beteiligungserwerbe anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2009 stattfinden (zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 2), verringern sich die bisherigen negativen finanziellen Auswirkungen des Abs. 1 wahrscheinlich erheblich. Die volle Jahreswirkung des bisherigen Abs. 1 wurde mit 1,475 Mrd. € beziffert (vgl. BTDrucks. 16/4841, 43). Die volle Jahreswirkung der ab 2010 wirksam gewordenen Änderungen des Abs. 1 sollen hingegen -1,34 Mrd. € betragen (vgl. BTDrucks. 17/15, 12), so dass – die Validität der Zahlen vorausgesetzt – mit Abs. 1 nur noch eine saldierte Jahreswirkung von 135 Mio. € geschätzt wird. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 werden dabei uE nur noch für finanziell angeschlagene Unternehmen Bedeutung erlangen, deren nicht genutzte Verluste die vorhandenen stillen Reserven übersteigen.

II. Verfassungsmäßigkeit

Schrifttum: HANS, Unternehmenssteuerreform 2008: Kritik der Neuregelung über die Nutzung körperschaftsteuerlicher Verluste (§ 8c KStG), FR 2007, 775; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; HEY, Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens, FR 2008, 1033; SCHWEDHELM, Die Neuregelung des Mantelkaufs in § 8c KStG – verfassungs- und steuersystematische Würdigung, GmbHR 2008, 404; SEDEMUND/FISCHENICH, Die neuen Mantelkaufregelungen und Grunderwerbsteuer als verfassungs- und europarechtlich bedenkliche Bremse von internationalen Umstrukturierungen, BB 2008, 535; OENINGS, Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel – Ist die Neuregelung des Mantelkaufs in § 8c KStG verfassungswidrig?, FR 2009, 606; THIEL, Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) – ein krasser Wertungswiderspruch im Körperschaftsteuerrecht, Festschr. Schaumburg, Köln 2009, 515.

1. Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009

Da der Verlustabzug das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Ausdruck bringt und eine gerechte Gesamtbesteuerung gewährleistet (vgl. hierzu BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487; v. 29.3.2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622), stellt Abs. 1 wegen fehlender Folgerichtigkeit einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG dar, da er ausnahmslos den Untergang der nicht genutzten Verluste bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale anordnet.

Einso FG Hamb. v. 4.4.2011, nv., Vorlage an das BVerfG; STRECK/OLBING VII. § 8c Rn. 1; GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 26; Centrale für GmbH Dr. OTTO Schmidt, GmbHR 2007, 421 (430); ENDRES/SPENGLER/REISTER, WPg. 2007, 478 (488); HANS, FR 2007, 775 (779); HEY, BB 2007, 1303 (1306); HEY, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 117 (119); IDW, IDW-FN 2007, 109 (113); LENZ/RIBBROCK, BB 2007, 587 (590); MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 145 (158); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (869); WIESE, DStR 2007, 741 (744); WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, GmbHR 2007, 785 (788); ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 (142 f.); SCHWEDHELM, GmbHR 2008, 404 (405 f.); TIEDCHEN, FR 2008, 201 (208); HEGER, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 117 (119); verfassungsrechtl. bedenklich BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; aA FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 11.

Die verfassungsrechtl. Fundierung des objektiven Nettoprinzips wurde in der Rspr. bislang zwar ausdrücklich offen gelassen, allerdings darf der Gesetzgeber Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung nur bei Vorliegen eines sachlich rechtfertigenden Grundes zulassen (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 [237]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803). Die KSt. basiert auf dem Gedanken des Trennungsprinzips. Wer Beteiligter einer Körperschaft ist, hat demnach keinen Einfluss auf deren Leistungsfähigkeit. Die Durchbrechung des Trennungsprinzips durch § 8 Abs. 4 aF erfuhr dabei ihre Rechtfertigung durch den Gedanken der Missbrauchsvermeidung (zum Missbrauchscharakter des § 8 Abs. 4 aF s. nur BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602). Abs. 1 stellt jedoch nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 10.12.2008, Ubg. 2009, 71) und der hM (s. nur BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 12; GOSCH, BFH/PR 2009, 148) keine Missbrauchsvorschrift, sondern mehr oder weniger eine zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung für den Verlustabzug dar, so dass der damit verbundene Paradigmenwechsel eines sachlich rechtfertigenden Grundes bedarf (FG Hamb. v. 4.4.2011, nv., Vorlage an das BVerfG). Insbes. muss dieser Paradigmenwechsel im Weiteren konsequent umgesetzt werden (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803), dh. es darf sich nicht nur um eine punktuelle Maßnahme, sondern um eine komplett neue Systemscheidung handeln (s. hierzu näher HEY, DStR 2009, 2561 [2564]).

Trotz der Einfügung des Abs. 1 hält der Gesetzgeber am Trennungsprinzip der KSt. und der eigenen Steuersubjektfähigkeit von Körperschaften fest, da Gewinne und Verluste der Körperschaft weiterhin nicht auf die Anteilseignerebene transferiert und Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner anerkannt werden. Andererseits legt er aber hinsichtlich des Verlustabzugs einer Körperschaft eine Art Transparenzprinzip wie bei Mitunternehmenschaften zugrunde (s. Anm. 3), da für den zukünftigen Verlustabzug ausschließlich auf die Identität der Anteilseignerebene abgestellt wird. Dieses Prinzip ist darüber hinaus in sich nicht konsequent umgesetzt worden, da im Fall der Anteilsübertra-

gung durch einen Gesellschafter auch die Verluste der Mitgesellschafter untergehen (s. auch THIEL, Festschr. Schaumburg, 2009, 515 [534]). Mithin ist die getroffene Belastungsentscheidung insgesamt nicht folgerichtig, da es sich lediglich um eine punktuelle Maßnahme handelt. Selbst wenn – wie hier bislang vertreten – Abs. 1 weiterhin als Missbrauchsvorschrift zu qualifizieren ist, ist in einem Anteilseignerwechsel ein Missbrauch nicht zu erblicken, da generalisierende und typisierende Regelungen sich an einem typischen Fall zu orientieren haben (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518). Ein reiner Anteilseignerwechsel ist für sich betrachtet aber noch kein typischer Fall, der eine Missbrauchsannahme rechtfertigt (FG Hamb. v. 4.4.2011, nv., Vorlage an das BVerfG). Ferner lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips wegen fehlender Folgerichtigkeit nicht allein mit Vereinfachungsgedanken (s. hierzu ausführl. THIEL, Festschr. Schaumburg, 2009, 515 [537]), mit dem Finanzbedarf des Staates oder einer knappen Haushaltslage rechtfertigen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803), so dass das Argument der Gegenfinanzierung der StSatzsenkung im Zuge des UntStReformG 2008 keinen sachlich rechtfertigenden Grund in vorstehendem Sinne darstellt (ebenso GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Der StSatz hätte dann nicht in entsprechendem Umfang gesenkt werden dürfen.

Strukturelles Vollzugsdefizit: Aus den eingeschränkten Mitwirkungsmöglichkeiten der Verlustkörperschaft bei der Sachverhaltsaufklärung über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe sowie dem Fehlen einer Auskunftspflicht ausländ. Anteilseigner gegenüber den FinBeh. (s. hierzu Anm. 17) ergibt sich uE ein strukturelles Vollzugsdefizit für die Aufdeckung mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerbe im Ausland. Daraus folgt, dass Abs. 1 einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG darstellt (ebenso GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 26; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 23; SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [537]; SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [417]), da dieser verlangt, dass die Stpfl. durch ein Steuergesetz rechtl. und tatsächlich gleich belastet sind (s. hierzu grundsätzlich BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 780). Diese tatsächliche Gleichbelastung ist aufgrund der allenfalls nur eingeschränkten Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeit über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe im Ausland bei Abs. 1 nicht gegeben (s. hierzu Anm. 17).

Parallele Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF: § 8 Abs. 4 aF ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 in bestimmten Sachverhaltskonstellationen bis zum 31.12.2012 neben Abs. 1 anzuwenden (zu näheren Einzelheiten s. Anm. 12). Die parallele Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF in dem von § 34 Abs. 6 Satz 3 normierten Übergangszeitraum stellt dabei uE einen Verstoß gegen das Übermaßverbot dar. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder – anders ausgedrückt – die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BStBl. II 1978, 441). Sowohl Abs. 1 als auch § 8 Abs. 4 aF schematisieren Fälle, die zum teilweisen oder vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft führen. Diese doppelte Schematisierung trifft durch die völlig ausufernde Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 3 eine Vielzahl von Fällen, die bei Zugrundelegung des allgemeinen Missbrauchsverständnisses von § 42 AO nicht als missbräuchlich zu werten sind (§ 8 Abs. 4 aF ist eindeutig eine Missbrauchsvorschrift, vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

2. Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2010

Die Regelungen des Abs. 1 verstoßen nicht mehr offenkundig gegen das objektive Nettoprinzip. Vor dem Hintergrund seines Gesamtregelungskonzepts ist Abs. 1 eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift (s. hierzu ausführl. Anm. 3). Bei Beteiligungserwerben, die nicht unter die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 fallen, und soweit die nicht genutzten Verluste die vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven der Verlustkörperschaft übersteigen, wird unterstellt, dass ein Handel mit Verlusten betrieben wird, wenn ein Anteilseignerwechsel in schädlicher Höhe stattfindet. Abs. 1 bedient sich folglich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen, in denen er von vorstehendem Zweck des Anteilerwerbs ausgeht. Diese Annahme spiegelt uE grundsätzlich auch einen typischen Missbrauchsfall wieder, da, wenn gedanklich durch einen gezahlten Kaufpreis keine stillen Reserven mehr entgolten werden, der Überpreis nur auf die Verlustvorträge der Körperschaft entfallen kann. Der Gesetzgeber ist somit grundsätzlich zur Belastungsentscheidung, wie sie durch § 8 Abs. 4 aF getroffen wurde, zurückgekehrt. Es bleiben allerdings durch die von § 8c Abs. 1 angeordnete Teiltransparenz von Körperschaften für Zwecke des zukünftigen Verlustabzugs weiterhin Zweifel an der Folgerichtigkeit der Norm (s. auch BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; VISKORF/DRÜEN, Beihefter zu DStR 2010, Heft 7, 3), da im Übrigen am Trennungsprinzip festgehalten wird. Im Weiteren werden im Anwendungsbereich des Abs. 1 Sätze 1 und 2 Beteiligungserwerbe nahe stehender Personen zusammengefasst. Das Beteiligungsquotenerfordernis ist somit wesentlich geringer als die Anforderungen zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 5, so dass auch hier die Folgerichtigkeit infrage gestellt werden kann. Es ist uE jedoch davon auszugehen, dass die verfassungsrechtl. Rechtfertigung des Abs. 1 durch die Verschonungsregel des Abs. 1 Satz 6 vollzogen wird (zur Rückwirkungsproblematik des Abs. 1 Satz 8 s. Anm. 52), da sich – idealtypisch betrachtet – hier deutlich der Missbrauchsabwehrgedanke offenbart (s. hierzu Anm. 3), der letztendlich die Regelung insgesamt verfassungsrechtl. rechtfertigt. Aus diesen Gründen ist auch nicht mehr von einem Verstoß gegen das Übermaßverbot auszugehen, der sich aus einer möglichen parallelen Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF im von § 34 Abs. 6 Satz 3 angeordneten Übergangszeitraum ergeben könnte, da bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 oder 2 und § 8 Abs. 4 aF, ohne dass im Inland stpfl. BV der Körperschaft ausreichende stille Reserven vorhanden sind, insgesamt von einem Missbrauchsfall ausgegangen werden muss.

Strukturelles Vollzugsdefizit: Das strukturelle Vollzugsdefizit bei mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerben im Ausland (s. hierzu ausführl. Anm. 5) besteht allerdings unverändert fort, da die Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeiten des Stpfl. und der FinBeh. (s. hierzu Anm. 17) weiterhin mehr als nur beschränkt sind. Des Weiteren bereitet die Allokation von stillen Reserven auf die im Inland stpfl. stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 6–9 in tief geschachtelten Unternehmen erhebliche praktische Schwierigkeiten, da hierfür komplexe Unternehmensbewertungen vonnöten sind. Hier stellt sich insbes. bei mittelbaren Beteiligungen mit Auslandsbezug die Frage nach der Überprüfbarkeit der vorgenommenen Allokation durch die FinVerw., so dass auch in diesem Zusammenhang Zweifel an der praktischen Vollziehbarkeit der Norm bestehen.

Sonderregelung des § 14 Abs. 3 FMStFG: § 14 Abs. 3 FMStFG suspendiert die Anwendung des § 8c bei Erwerb und Rückübertragung von sog. Stabilisierungselementen durch den nach § 1 FMStFG errichteten Fonds (SoFFin) oder

andere inländ. Gebietskörperschaften einschließlich ihrer dem SoFFin vergleichbaren Einrichtungen sowie bei Maßnahmen iSd. Rettungsübernahmegesetzes (RettungsG v. 7.4.2009, BGBl. I 2009, 729). Die Vorschrift soll das Ziel des FMStG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982) unterstützen, die Finanzmärkte zu stabilisieren (vgl. BTDrucks. 16/10600, 18), und ist somit als Lenkungsnorm zu qualifizieren. Eine solche ist verfassungsrechtl. zulässig, wenn der nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766). In Ansehung dieser Rahmenbedingungen ist § 14 Abs. 3 FMStFG zumindest verfassungsrechtl. fragwürdig, da die Anforderungen an Abs. 1 Sätze 5–8, der die Investitionen privater Investoren fördern soll, wesentlich höher sind als die Anforderungen an § 14 Abs. 3 FMStFG, wobei aber private Investoren aus einer möglichen Verfassungswidrigkeit des § 14 Abs. 3 FMStFG nicht eine Nichtanwendung von Abs. 1 für sich ableiten können (s. auch BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2228/08, FR 2010, 992 nicht zur Entscheidung angenommen).

III. Unionsrechtskonformität

7 1. Kein Verstoß der allgemeinen Verlustklausel gegen Unionsrecht

Abs. 1 stellt grundsätzlich keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar. Der reine Inlands- wie auch der vergleichbare Auslandssachverhalt werden gleich behandelt. Im Bereich der direkten Steuern prüft der EuGH vorbehaltlich einer Rechtfertigung, ob dadurch eine Beschränkung der Grundfreiheiten vorliegt, dass der Auslandssachverhalt schlechter als der vergleichbare Inlandssachverhalt behandelt wird und somit eine Diskriminierung vorliegt (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, HFR 2006, 409; v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05, HFR 2008, 295). Dies ist jedoch nicht gegeben, auch wenn Abs. 1 Sätze 6–8 lediglich die im Inland stpfl. stillen Reserven auf die nicht genutzten inländ. Verluste anrechnet (ebenso DÖRR, NWB 2010, 184 [196]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [83]; zweifelnd WITKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [17]), da nach der EuGH-Rspr. (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, BStBl. II 2009, 692) ein ausländ. Verlust im Wesentlichen nur dann im Inland berücksichtigt werden muss, wenn auch die ausländ. Gewinne im Inland zu erfassen sind oder er im Ausland endgültig nicht mehr nutzbar ist. Demzufolge ist uE ebenfalls die von Abs. 1 Sätze 6–8 vorgenommene Differenzierung zulässig, indem für die Nutzung inländ. Verluste nur im Inland stpfl. stille Reserven berücksichtigt werden können. Sollte ein ausländ. Verlust jedoch im Ausland endgültig nicht mehr nutzbar sein (s. hierzu BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, FR 2010, 896), sind uE ebenfalls im Rahmen des Abs. 1 Sätze 6–8 die entsprechenden ausländ. stillen Reserven zu berücksichtigen, da ansonsten eine Diskriminierung gegeben wäre (ebenso B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [43]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [75]). Die potenzielle Diskriminierung, die sich durch den Ausschluss von stillen Reserven in Anrechnungsbetriebsstätten oder in Betriebsstätten, auf die § 20 Abs. 2 AStG Anwendung findet, durch Abs. 1 Satz 6 idF des WachstumBeschlG ergab, ist durch die Neufassung des Abs. 1 Satz 6 durch das JStG 2010 entfallen.

Kein Verstoß gegen Sekundärrecht: In Bezug auf Abs. 1 besteht in Umwandlungsfällen auch kein Verstoß gegen Sekundärrecht in Gestalt von Art. 4 Abs. 1 und Art. 9 FRL, da diese lediglich auf die Besteuerung von stillen Reserven ab-

zielen (s. auch BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 12; tendenziell aA SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [538]).

Sonderregelung des § 14 Abs. 3 FMStFG: Da § 14 Abs. 3 FMStFG ausschließlich den Erwerb von Stabilisierungselementen durch den SoFFin oder vergleichbare inländ. Einrichtungen (s. hierzu Anm. 11) begünstigt und damit vergleichbare ausländ. Rettungsmaßnahmen diskriminiert, stellt § 14 Abs. 3 FMStFG einen Verstoß gegen europäisches Primärrecht dar (ebenso GOSCH/ROSER II, § 8c Rn. 11a).

2. Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht

8

Abs. 1a stellt nach Auffassung der EU-Kommission eine unzulässige Beihilfe dar, weil er ausschließlich Krisenunternehmen bevorzugt und somit eine rein selektive Wirkung entfaltet, die nicht durch die Natur und Systematik des deutschen Steuerrechts gerechtfertigt ist (s. Pressemitteilung der EU-Kommission v. 26.1.2011 – IP/11/65). Folge des Verstoßes gegen das Beihilferecht ist, dass die Sanierungsklausel in Anspruch nehmende Unternehmen die stl. Vorteile aus der Verlustnutzung nach Art. 14 der EG-BeihilferechtsVO zurückgewähren müssen (s. auch BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488; zu näheren Einzelheiten und einer kritischen Auseinandersetzung mit der Entscheidung der Kommission s. nur DRÜEN, DStR 2011, 289). Die BReg. wird jedoch gegen den Beschluss der Kommission Klage erheben (s. hierzu Pressemitteilung des BMF v. 9.3.2011 – 4/2011), wobei die Klage aber keine aufschiebende Wirkung hat. Vor diesem Hintergrund soll Abs. 1a durch das derzeit im Entwurf befindliche Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung stl. Vorschriften letztmalig für den VZ 2010 und Anteilsübertragungen vor dem 1.1.2011 anwendbar sein. Trotz der Nichtigkeitsklage und der erst für den VZ 2011 vorgesehenen Aufhebung des Abs. 1a bleibt die Sanierungsklausel bis zu einer positiven Entscheidung des EuGH jedoch unanwendbar.

D. Geltungsbereich des § 8c

I. Persönlicher Geltungsbereich

9

Vom persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 sind nach Auffassung der FinVerw. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfasst (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 1). UE ist der Einbezug von Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht vom Gesetz gedeckt. Denn § 8c ist überschrieben mit „Verlustabzug bei Körperschaften“. Abs. 1 Sätze 1 und 2 sprechen lediglich von einer Übertragung von mehr als 25% bzw. 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte „an einer Körperschaft“. Der Versuch der Rechtfertigung mit dem gesetzlichen Tatbestandsmerkmal des „vergleichbaren Sachverhalts“ ist ebenfalls nicht durchgreifend, da der vergleichbare Sachverhalt des Abs. 1 Sätze 1 und 2 sich eindeutig auf die Vergleichbarkeit mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte und der Stimmrechte bei einer Körperschaft und nicht auf die Vergleichbarkeit von Lebenssachverhalten im Allgemeinen bezieht. Demnach sind Personenvereinigungen und Vermögensmassen aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts entgegen der Auffassung der FinVerw. nicht vom persönlichen Geltungsbereich der Norm erfasst.

II. Sachlicher Geltungsbereich

10 1. Grundsatz

Sachlich unterfallen dem Geltungsbereich des Abs. 1 die nicht abgezogenen oder nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte einer Körperschaft unabhängig davon, ob diese im Inland unbeschränkt oder lediglich beschränkt stpfl. ist oder unter welche Einkunftsart die entsprechenden nicht genutzten Verluste zu fassen sind. Soweit allerdings nur Einkünfte erzielt werden, die dem abgeltenden StAbzug unterliegen, sind diese nicht erfasst.

11 2. Ausnahme

Nach § 14 Abs. 3 FMStFG ist § 8c bei Erwerb oder Rückübertragung von Stabilisierungselementen durch den SoFFin oder ihm vergleichbare staatliche Einrichtungen und bei Maßnahmen iSd. Rettungsübernahmegesetzes nicht anzuwenden. Er suspendiert somit im Ergebnis die Rechtsfolgen des Abs. 1, auch wenn dessen Tatbestandsmerkmale verwirklicht wurden. Stabilisierungselemente „ausländ. Rettungsschirme“ hingegen, die (ggf. mittelbar) bei deutschen Körperschaften wirken, sind nicht durch § 14 Abs. 3 FMStFG begünstigt.

Erwerb von Stabilisierungselementen durch den SoFFin oder ihm vergleichbare staatliche Einrichtungen: Unter Stabilisierungselementen iSd. § 14 Abs. 3 FMStFG sind die in §§ 6, 7 und 8 FMStFG genannten Beteiligungs- und Finanzierungsmaßnahmen zu verstehen. Soweit diese durch den SoFFin oder eine ihm vergleichbare Einrichtung erworben werden, findet Abs. 1 keine Anwendung.

Rückübertragung von Stabilisierungselementen durch den SoFFin oder ihm vergleichbare staatliche Einrichtungen: § 14 Abs. 3 FMStFG begünstigt ebenfalls die Rückübertragung der Beteiligungs- und Finanzierungsmaßnahmen iSd. §§ 6, 7 und 8 FMStFG durch Ausschluss der Anwendung von Abs. 1. Hiermit wird aber nur die Rückgabe der jeweiligen Beteiligung an den ursprünglich Ausgebenden von der Anwendung des Abs. 1 ausgenommen. Die Weiterveräußerung durch die begünstigte Einrichtung an einen Dritten ist nicht von § 14 Abs. 3 FMStFG erfasst, so dass diese den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 oder 2 möglicherweise verwirklicht, wobei allerdings zumindest die Inanspruchnahme Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 6 (s. hierzu Anm. 51 ff.) zu prüfen ist.

Maßnahmen im Sinne des Rettungsübernahmegesetzes v. 7.4.2009, die für die Anwendung des § 8c Bedeutung erlangen, sind die Enteignung (§ 1 Rettungsg) und Reprivatisierung (§ 6 Rettungsg) von Unternehmen. Werden durch diese Maßnahmen die Rechtsfolgen des Abs. 1 grundsätzlich ausgelöst, findet er auf Basis von § 14 Abs. 3 Satz 3 FMStFG keine Anwendung.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

12 I. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

Verhältnis zu § 8 Abs. 4 aF: § 8 Abs. 4 aF ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 neben Abs. 1 anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1.1.2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eintritt. Die Weiteranwendung von § 8 Abs. 4 aF neben Abs. 1 soll missbräuchlich-