

§ 8c

Verlustabzug bei Körperschaften

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846)

(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 der Sätze 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

1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist,
2. an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist oder
3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

⁶Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von den Sätzen 1 und 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 Kör-

perschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind.⁸ Ist 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.⁹ Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.

¹(1a) ¹Für die Anwendung des Absatzes 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich. ²Sanierung 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. ²Eine 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. ³Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen. ⁴Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahestehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind. ⁵Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens. ⁶Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden.*

1 Abs. 1a ist gem. Beschluss der EU-Kommission v. 26.1.2011 und zwei Entscheidungen des EuG (EuG v. 4.2.2016 – T-620/11, DStR 2016, 390, Az. EuGH C-209/16 P; v. 4.2.2016 – T-287/11, juris, Az. EuGH C-203/16 P) als unzulässige Beihilfe eingestuft worden (zu näheren Einzelheiten s. Anm. 8). Die BReg. (Rs. T-205/11; Klage mittlerweile als unzulässig verworfen, vgl. EuGH v. 3.7.2014 – Rs. C-102/13 P, BB 2014, 1878) und diverse Unternehmen (zB Heitkamp Bau Holding, Rs. T-287/11) haben gegen diesen Beschluss Klage erhoben und vor diesem Hintergrund wurde mit dem BeitrRLÜmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) eine neue zeitliche Anwendungsbestimmung erlassen. Danach ist Abs. 1a zukünftig nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 oder 2 erfüllt sind. Für Kleinbeihilfen ist Abs. 1a gem. § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 auch für die Vergangenheit anwendbar, sofern die Steuerfestsetzung vor dem 26.1.2011 erfolgt ist. Zu Details der Regelung s. HHR Archiv – Stand Lfg. 241, 4/2010 –, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

⁴Keine 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.

¹(2) *¹Ein 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). ²Gleiches 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. ³Der 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 abziehbaren Verlustes.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BSStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BSStBl. I 2015, 846)

...

(6) ¹Erfüllt ein nach dem 31. Dezember 2007 erfolgter Beteiligungserwerb die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a, bleibt er bei Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 1 und 2 unberücksichtigt. ²§ 8c Absatz 1a ist nur anzuwenden, wenn

1. *eine rechtskräftige Entscheidung des Gerichts oder des Gerichtshofs der Europäischen Union den Beschluss der Europäischen Kommission K(2011) 275 vom 26. Januar 2011 im Verfahren Staatliche Beihilfe C 7/2010 (ABl. L 235 vom 10.9.2011, S. 26) für nichtig erklärt und feststellt, dass es sich bei § 8c Absatz 1a nicht um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union handelt,*
2. *die Europäische Kommission einen Beschluss zu § 8c Absatz 1a nach Artikel 7 Absatz 2, 3 oder Absatz 4 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1), die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 (ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 1) geändert worden*

¹ Abs. 2 ist wegen verweigerter Zustimmung der EU-Kommission nicht in Kraft getreten.

ist, fasst und mit dem Beschluss weder die Aufhebung noch die Änderung des § 8c Absatz 1a gefordert wird oder

3. die Voraussetzungen des Artikels 2 des Beschlusses der Europäischen Kommission K(2011) 275 erfüllt sind und die Steuerfestsetzung vor dem 26. Januar 2011 erfolgt ist.

³Die Entscheidung oder der Beschluss im Sinne des Satzes 2 Nummer 1 oder Nummer 2 sind vom Bundesministerium der Finanzen im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen. ⁴§ 8c Absatz 1a ist dann in den Fällen des Satzes 2 Nummer 1 und 2 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ⁵§ 8c Absatz 1 Satz 5 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 erfolgen.

...

Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz

idF v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982), zuletzt geändert durch BürgEntlG 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 Gewerbesteuergesetzes 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 Maßnahmen im Sinne des Rettungsübernahmegesetzes entsprechend anzuwenden.

...

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

Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 8c	1	V. Geltungsbereich des § 8c	
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c	2	1. Persönlicher Geltungsbereich	9
III. Bedeutung		2. Sachlicher Geltungsbereich	
1. Rechtliche Bedeutung	3	a) Grundsatz	10
2. Wirtschaftliche Bedeutung	4	b) Ausnahme	11
IV. Vereinbarkeit mit höherem Recht		VI. Verhältnis des § 8c zu anderen Vorschriften	
1. Verfassungsmäßigkeit		1. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften	12
a) Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009	5	2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften	13
b) Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2010	6	3. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften	14
c) Rückwirkende Anwendung der Konzernklausel	6a	4. Verhältnis zu § 42 AO	15
2. Europarechtskonformität		VII. Verfahrensfragen	
a) Kein Verstoß der allgemeinen Verlustklausel gegen Unionsrecht	7	1. Objektive Beweislast	16
b) Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht	8	2. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung	17
		3. Verlustfeststellung	18

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

	Anm.		Anm.
I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1	19	b) Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb mittelbar oder unmittelbar	22
II. Anteiliger Untergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 1)		c) Quantitative Voraussetzung: mehr als 25 %	23
1. Regelungsaufbau	20	d) Bezugsgröße („des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“)	24
2. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)			
a) Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb innerhalb von fünf Jahren	21		

	Anm.
e) Erwerberkreis („an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“)	
aa) Übertragung an einen Erwerber	25
bb) Einbeziehung nahe stehender Personen zum Erwerber	26
f) Form des schädlichen Beteiligungserwerbs („übertragen“)	27
g) Ersatztatbestand („oder ... ein vergleichbarer Sachverhalt“)	
aa) Auslegung	28
bb) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand	29
cc) Beispielfälle	30
3. Rechtsfolge: bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste nicht abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	
a) Anteiliger Untergang der nicht genutzten Verluste	31
b) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste	
aa) Stichtagsbetrachtung . . .	32
bb) Ergebnisabgrenzung bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb	32a
cc) Organschaft	32b
dd) Besonderheiten	32c
c) Nichtabziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abzogener negativer Einkünfte	33
III. Totaluntergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 2)	
1. Regelungsaufbau	34
2. Tatbestandsvoraussetzungen	35
3. Rechtsfolge	36
IV. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 1 Satz 3)	
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	37

	Anm.
2. Tatbestandsvoraussetzungen	
a) Gruppe von Erwerbern	38
b) Gleichgerichtete Interessen	
aa) Auslegung	39
bb) Abgrenzung zu den Grundtatbeständen des Abs. 1 Sätze 1 und 2	40
V. Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals (Abs. 1 Satz 4)	
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	41
2. Tatbestandsvoraussetzungen	
a) Kapitalerhöhung	42
b) Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital	43
3. Rechtsfolge	44
VI. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 5)	
1. Aufbau und gesetzgeberisches Ziel	45
2. Tatbestandsvoraussetzungen	
a) Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	46
b) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1)	
aa) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 %	47
bb) Beteiligung des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger	48
cc) Anforderungen an den Erwerber	49
c) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2)	49a

	Anm.		Anm.
d) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % am übernehmenden und am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 3)	49b	a) Gesetzgeberische Konzeption	59
3. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	50	b) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6	
VII. Stille-Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe von im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven (Abs. 1 Sätze 6 bis 9)		aa) Berechnungsmethodik	60
1. Regelungskonzept		bb) Anteilig in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital	61
a) Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 6–9, persönlicher Geltungsbereich und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5	51	cc) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile	62
b) Anwendungs- und Rückwirkungsfragen	52	c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6	63
2. Grundfall der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 6)		d) Beschränkung auf stille Reserven, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind	64
a) Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts		4. Sonderfall: (anteilige) stille Reserven bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft (Abs. 1 Satz 8)	
aa) Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste	53	a) Gesetzliches Regelungskonzept	65
bb) Zeitpunkt der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven	54	b) Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 8: negatives Eigenkapital der Körperschaft	66
cc) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart	55	c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6	
dd) Grundprinzip: Beschränkung des Verlusterhalts auf die vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven	56	aa) Berechnungsmethodik	67
ee) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven	57	bb) Gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden Betriebsvermögens der Körperschaft	68
ff) Organschaft	57a	5. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 9)	
b) Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts	58	a) Gesetzgeberischer Hintergrund und Wirkungsweise	69
3. Grundfall: Definition der (anteiligen) stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 (Abs. 1 Satz 7)		b) Tatbestand: „ohne steuerrechtliche Rückwirkung“	70

A. 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 2007, F. 4, 5181; EISGRUBER, Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, 630; VON FREDDEN, Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften, in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 521; INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER E.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, IDW-FN 2007, 194; 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, GmbHR-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; REITSAM, § 8c KStG, in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR (Hrsg.), UntStRefG 2008, Berlin 2007; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStR 2007, Beihefter zu 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; 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), JbFStR 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; ESTERER, Die neue Verlustabzugsbeschränkungsregelung, § 8c KStG, in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, Münster 2008, 127; 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; MEISEL/BOKELOH, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 2008, 808; 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, JbFStR 2007/2008, 136; SCHMIDT-FEHRENBACHER, Zinsschranke und „Mantelkauf“ aus Sicht der Praxis, Ubg 2008, 469; 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 Anwartschaft, Ubg 2008, 669; THONEMANN, Verlustbeschränkung und Zinsschranke in der Unternehmensnachfolge, DB 2008, 2156; DÖTSCH, Verlustnutzung bei Körperschaften, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 253; 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; SUCHANEK, Ertragssteuerliche 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, JbFStR 2009/2010, 219; RÖDDER, Verlustuntergang und § 8c KStG, JbFStR 2009/2010, 141; RÖDDER, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung (Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Koalitionsvertrag), Ubg 2010, 162; ZERWAS/FRÖHLICH, Körperschaftsteuergesetz, in LÜDICKE/KEMPE/BRINK (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, 189; ALTRICHTER-HERZBERG, Die teleologisch gebotene Auslegung des § 8c KStG am Beispiel der zu berücksichtigenden Beteiligungserwerbe, GmbHR 2012, 724; KOHLHAAS/KRANZ, Praktische Probleme bei der Anwendung des § 8c KStG – Eine Untersuchung jenseits einer etwaigen Verfassungswidrigkeit der Norm, GmbHR 2013, 1308; SUCHANEK/RÜSCH, Die „nahestehende Person“ bei § 8c KStG, WPg 2016, 173; SUCHANEK/RÜSCH, § 8c KStG bei aufeinanderfolgenden Beteiligungserwerben, FR 2016, 260.

1

I. Grundinformation zu § 8c

§ 8c trifft Regelungen über den Verlustabzug von Körperschaften. Ursprünglich als reine Fiskalzwecknorm konzipiert normiert die Vorschrift seit 2010 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 Regelung des Abs. 1a (Sanierungsklausel) ist wegen der Vereinbarkeit mit höherrangigem Unionsrecht umstritten und bis zu einer rechtskräftigen Entsch. des Gerichts der Europäischen Union oder EuGH in der Anwendung suspendiert (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 FMStFG.

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8c wird als Nachfolgevorschrift von § 8 Abs. 4 aF in das KStG eingefügt. Er ist gem. § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG 2008 erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 stattfinden (BTDrucks. 16/4841, 78). § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG 2008 stellt somit an den zeitlichen Anwendungsbereich von Abs. 1 zwei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen. Zum einen muss die Beteiligungstransaktion 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 An-

wendung. 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 idF des MoRaKG 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. elektronisches HHR-Archiv – Stand Lfg. 238, 9/2009 –, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

FMSStG 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 idF des BürgEntlG KV 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 und zu deren Suspendierung die nachfolgenden Ausführungen. Zu Details der Regelung s. elektronisches HHR-Archiv – Stand Lfg. 241, 4/2010 –, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

- ▶ *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 Verlufterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft (Sätze 6–8) erweitert, die Ausnahmen vom grundsätzlichen Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 normieren. Ferner wird die zeitliche Befristung der Sanierungsklausel idF des BürgEntlG 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 Verlufterhalt in Höhe der

vorhandenen stillen Reserven finden nach § 34 Abs. 7b Satz 2 idF des WachstBeschlG erstmalig auf Beteiligungserwerbe Anwendung, die nach dem 31.12.2009 stattfinden. Die Sanierungsklausel idF des WachstBeschlG war damit ohne zeitliche Limitierung gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 erstmals für den VZ 2008 und für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 anzuwenden.

JStG 2010 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 WachstBeschlG 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 abw. von Abs. 1 Satz 7 für den Sonderfall des Vorliegens eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft.

Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Sanierungsklausel des Abs. 1a wird ohne inhaltliche Veränderung durch eine eigenständige zeitliche Anwendungsbestimmung suspendiert (§ 34 Abs. 7c Sätze 3–5 idF des BeitrRLÜmsG, jetzt § 34 Abs. 6 Sätze 2–4). Hintergrund der Suspendierung ist, dass die EU-Kommission bereits in 2010 (s. Pressemitteilung der EU-Kommission v. 24.2.2010, IP/10/180) ein förmliches Prüfverfahren darüber eingeleitet hat, ob Abs. 1a eine unzulässige Beihilfe darstellt. Das Prüfverfahren endete mit Ausnahme von Kleinbeihilfen (s. Art. 2 des Beschlusses v. 26.1.2011, K [2011] 275, ABl. EU 2011 L 235, 26) mit der Einstufung der Sanierungsklausel als Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV. Die FinVerw. setzte in diesem Zusammenhang bereits frühzeitig nach Einleitung des Prüfverfahrens durch die EU-Kommission die Anwendung des Abs. 1a aus (vgl. BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488). Inhaltlich unterscheidet die Anwendungsbestimmung Unterscheidungen in die zukünftige (§ 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 und 2) und die vergangenheitsbezogene (§ 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3) Anwendung.

► *Zukünftige Anwendung des Abs. 1a*: § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 und 2 bringt Abs. 1a zukünftig, aber auch mit ex tunc-Wirkung für VZ ab 2008, zur Anwendung, wenn entweder das Gericht der Europäischen Union oder der EuGH rkr. den Beschl. der EU-Kommission zur Einstufung des Abs. 1a als unzulässige Beihilfe (K [2011] 275, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) für nichtig erklärt (§ 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1) oder die EU-Kommission einen Beschl. fasst, dass Abs. 1a nicht aufzuheben oder zu ändern ist (§ 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2). Die rechtskräftige gerichtliche Entsch. oder der entsprechende Beschl. der EU-Kommission sind vom BMF gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 im BGBl. bekannt zu machen. Sofern die Voraussetzungen nach § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 oder 2 eingetreten sein sollten, ist Abs. 1a gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 anzuwenden, soweit StBescheide ab dem VZ 2008 noch nicht bestandskräftig sind. Steuerpflichtigen, die die Ausnahmerege-

lung des Abs. 1a in Anspruch nehmen wollen, ist daher anzuraten, entsprechende StFestsetzungen verfahrensrechtl. offenzuhalten.

► *Anwendung des Abs. 1a für die Vergangenheit:* § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 ordnet an, dass Abs. 1a anwendbar bleibt, wenn kumulativ die Voraussetzungen des Art. 2 des Beschlusses v. 26.1.2011 (K [2011] 275, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) erfüllt sind und die StFestsetzung vor dem 26.1.2011 erfolgt ist. Die Voraussetzungen des Kommissionsbeschlusses sind erfüllt, wenn es sich um Beihilfen bis zu 500 000 € an Unternehmen, die durch die Finanzkrise (nach dem 30.6.2008; s. dazu Mitteilung der Kommission v. 22.1.2009, ABl. EU 2009 Nr. C 16, 5) in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sind, handelt. Große praktische Relevanz dürfte die Anwendungsregelung vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die FinVerw. Abs. 1a zeitnah nach Einl. des Prüfverfahrens durch die EU-Kommission nicht mehr angewendet hat (vgl. BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488), allerdings nicht haben. Zu Details des Abs. 1a s. elektronisches HHR Archiv – Stand Lfg. 241, 4/2010 –, unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Die Konzernklausel wird mW für Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2009 stattfinden oder bereits stattgefunden haben (§ 34 Abs. 6 Satz 5), neu gefasst. Hintergrund der Änderung ist, dass Abs. 1 Satz 5 idF des Wachst-BeschlG erhebliche Schwächen aufwies, da er Übertragungen von und auf die Konzernspitze sowie Übertragungen von und auf Rechtsträger, an denen kein Beteiligungsverhältnis bestehen kann, wortlautgemäß nicht begünstigte. Nunmehr differenziert er bei Einhaltung eines mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligungsbesitzerfordernisses von 100 % drei abschließende Anwendungsfälle:

- *Abs. 1 Satz 5 Nr. 1* begünstigt den Fall, dass der Erwerber am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist. Im Weiteren muss es sich bei dem Erwerber um eine natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft handeln.
- *Abs. 1 Satz 5 Nr. 2* behandelt den Fall der Beteiligung des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger, wenn der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft ist.
- *Abs. 1 Satz 5 Nr. 3* entspricht im Wesentlichen Abs. 1 Satz 5 idF des Wachst-BeschlG, der nunmehr einen schädlichen Beteiligungserwerb für nicht gegeben erklärt, wenn am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft beteiligt ist.

III. Bedeutung

Schrifttum: CREZELIUS, ZUF 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; RODEWALD/POHL, Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; SCHUMACHER/HAGEBÖKE, Umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion und Übertragung von Anteilen im Rahmen des § 8c KStG, DB 2008, 493; LEVEDAG, Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, GmbHR 2009, 13; U. PRINZ, Zur „Steuer-gesetzgebungskunst“ 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, Rechtsentwicklung des § 8c KStG von krisenverschärfender Verlustvernichtungsvorschrift in Richtung einer Missbrauchsverhinderungsvorschrift, JbFStR 2010/2011, 334.

3 1. Rechtliche Bedeutung

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, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 58; ERNST, IFSt-Schrift Nr. 470/2011, 20). 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) Mitunternehmerschaften nach § 10a Satz 4 Halbs. 1 GewStG entlehnt (ähnlich DÖTSCH, FS 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 Nr. 1–3) 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 bestritten wurde (vgl. zur alten Rechtslage nur BMF v. 10.12.2008, Ubg 2009, 71; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; 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 R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 46; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 7f [1/2014]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 8; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 29; 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, JbFStR 2010/2011, 334; HÖTZEL, JbFStR 2010/2011, 131 [134]; ERNST, IFSt-Schrift Nr. 470/2011, 44; abwägend BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; zweifelnd DRÜEN, JbFStR 2010/2011, 147; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]; GOSCH, JbFStR 2010/2011, 149; J. LANG, GmbHR 2012, 57 [59]; RÖDER, StuW 2012, 18 [30]; KOHLHAAS/KRANZ, GmbHR 2013, 1308 [1310]), auch wenn der grds. angeordnete Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 gesetzestechnisch 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]). § 8c soll im Weiteren aber auch eine Schutzwirkung für den Fiskus entfalten, da er verhindern soll, dass sich der

wirtschaftliche Wert eines nicht genutzten Verlusts durch einen unmittelbaren 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. Dem Missbrauchscharakter liegen dabei folgende Gedanken zugrunde:

► *Kein Missbrauch bei konzerninterner Übertragung (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3):* Die Konzernklausel unterstellt, dass bei konzerninternen Veräußerungen kein Außenstehender an den nicht genutzten Verlusten partizipiert und damit kein „Verlusthandel“ gegeben ist.

► *Kein Missbrauch bei Vorhandensein steuerpflichtiger stiller Reserven (Abs. 1 Sätze 6–9):* Grundgedanke der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 ist, dass typischerweise ein gezahlter Kaufpreis, der die vorhandenen stpfl. stillen Reserven übersteigt, nur auf die nicht genutzten Verluste entfallen kann, so dass insoweit ein Missbrauchsfall vorliegt.

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 BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 23 [3/2016]; 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 Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [129]; MÜLLER-GATERMANN, JbFStR 2007/2008, 147; J. LANG, GmbHR 2012, 57 [58]), deren rechtsfolgenbegründendes Tatbestandsmerkmal die Überschreitung bestimmter Anteilsübertragungsgrenzen war. Dies ergab sich aus der Begr. 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 Veragung des Verlustabzugs im Allgemeinen gewesen sein.

2. Wirtschaftliche Bedeutung

4

Mit der Anfügung der Konzernklausel und der Regelung über den Verlusterhalt 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 und BTDrucks. 18/4902, 39), so dass – die Validität der Zahlen vorausgesetzt – mit Abs. 1 nur noch eine saldierte Jahreswirkung von 105 Mio. € geschätzt wird. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 werden damit nur noch für Übertragungen von Anteilen an einer Körperschaft auf einen konzernfremden Erwerber Bedeutung erlangen, deren nicht genutzte Verluste die vorhandenen stillen Reserven übersteigen. Lediglich in Bezug auf den Zinsvortrag einer Körperschaft dürfte die wirtschaftliche Bedeutung des § 8c höher sein, da im Rahmen der Verschonungsregelung des Abs. 1 Satz 6 stille Reserven nach § 8a Abs. 1 Satz 3 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach Abs. 1 Satz 6 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen (s. hierzu ausführl. Anm. 55).

IV. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Verfassungsmäßigkeit

Schrifttum: HANS, Unternehmensteuerreform 2008: Kritik der Neuregelung über die Nutzung körperschaftsteuerlicher Verluste (§ 8c KStG), FR 2007, 775; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 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, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 515; DRÜEN/SCHMITZ, Verfassungskonforme Auslegung des § 8c KStG in Altfällen, Ubg 2011, 921; KESSLER/HINZ, Kernbereiche der Verlustverrechnung – Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG, DB 2011, 1771; J. LANG, Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 2012, 57; RÖDER, Zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) und der Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG, StuW 2012, 18.

5 a) Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009

Da der Verlustabzug das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Ausdruck bringt und eine gleichheitssatzkonforme Gesamtbesteuerung gewährleistet (vgl. hierzu BFH v. 29.3.2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622; v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487), 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.

Ebenso FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 (3/2016); OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8c Rn. 1; ROSE in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 26a; 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, DStR 2009, Beihefter zu Hef 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, DStR 2009, Beihefter zu Hef 34, 117 (119); RÖDER, StuW 2012, 18 (28 f.); aA Sächs. FG v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. BFH I R 31/11; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 11d (1/2014) für den Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 2.

Die verfassungsrechtl. Fundierung des objektiven Nettoprinzips wurde in der Rspr. bislang zwar ausdrücklich offengelassen, 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 BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; 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 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11). Insbesondere 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 Systementscheidung 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 Anteilsübertragung durch einen Gesellschafter auch die Verluste der Mitgesellschafter untergehen (s. auch THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [534]). Mithin ist die getroffene Belastungsentscheidung insgesamt nicht folgerichtig, da es sich lediglich um eine punktuelle Maßnahme handelt. Selbst wenn Abs. 1 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 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11; aA Sächs. FG v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. BFH I R 31/11). Ferner lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips wegen fehlender Folgerichtigkeit nicht allein mit Vereinfachungsgedanken (s. hierzu ausführl. THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [537]), mit dem Finanzbedarf des Staats 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 Steuersatzsenkung 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.

Vorrang einer verfassungskonformen Auslegung vor verfassungsrechtlicher Verwerfung: Das BVerfG fordert von den Staatsorganen, dass, bevor ein Normenkontrollverfahren eingeleitet wird, versucht wird, eine verfassungskonforme Auslegung der einfachgesetzlichen Norm durch eine anerkannte Auslegungsmethode vorzunehmen. Nur wenn dieser Versuch gescheitert ist, ist die Normenkontrolle durch das BVerfG zulässig (BVerfG v. 16.12.2010 – 2 BvL

16/09, FamRZ 2011, 453). Dies bedeutet, dass vor dem Hintergrund der dargestellten grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit des § 8c insbes. mittelbare Beteiligungserwerbe (zu diesbezüglichen Auslegungsmöglichkeiten s. Anm. 22; DRÜEN/SCHMITZ, Ubg 2011, 921 [927]) durch den weiten, aber auch teilweise offenen Wortlaut des Abs. 1 Sätze 1 und 2 durch teleologische Reduktion aus dem Anwendungsbereich der Norm genommen werden können (s. hierzu ausführl. DRÜEN/SCHMITZ, Ubg 2011, 921).

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 HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 58; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 26b; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 23 [3/2016]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 63; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 66; SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [537]; SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [417]; KESSLER/HINZ, DB 2011, 1771 [1774]), da dieser verlangt, dass die Stpfl. durch ein Steuergesetz rechtl. und tatsächlich gleich belastet sind (s. hierzu grds. 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 idF des UntStReformG 2008 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 idF des UntStReformG 2008 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 idF des UntStReformG 2008 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 Missbrauchsverordnung, vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

Praxishinweis: Die FinVerw. gewährt in laufenden Einspruchsverfahren betreffend die Verfassungswidrigkeit des Abs. 1 Satz 1 oder 2 vor dem Hintergrund des Vorlagebeschlusses an das BVerfG (FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11) und des Revisionsverfahrens zur Entsch. des Sächs. FG v. 31.3.2011 (2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. BFH I R 31/11) Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Adv hingegen wird in laufenden Einspruchsverfahren nur gewährt, wenn der Stpfl. ein berechtigtes Interesse darlegt und glaubhaft macht. Ein berechtigtes Interesse

liegt insbes. vor, soweit die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts zu irreparablen Nachteilen für den Antragsteller führt, zB zu einem unmittelbaren Insolvenzrisiko (FinMin. Schleswig-Holstein v. 5.4.2011 [aktualisiert 12.12.2012], juris).

b) Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2010

6

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 Ausnahmevorschrift des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 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 grds. auch einen typischen Missbrauchsfall wieder, da, wenn gedanklich durch einen gezahlten Kaufpreis keine stillen Reserven mehr entgolten werden, der Überpreis nur auf die Verlustvorräte der Körperschaft entfallen kann. Der Gesetzgeber ist somit grds. 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 BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 66; VISKORF/DRÜEN, DStR 2010, Beih. Heft 7, 3; DRÜEN, Ubg 2010, 543 [549]; J. LANG, GmbHR 2012, 57 [59 f.]; RÖDER, StuW 2012, 18 [29 ff.]), 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 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 Unternehmensbewer-

tungen 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 im Sinne des 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 Entsch. 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 5–9, 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 Entsch. angenommen).

6a c) Rückwirkende Anwendung der Konzernklausel

Der durch das StÄndG 2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 46) neu gefasste Abs. 1 Satz 5 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 erstmalig auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 stattfinden. Er ist mithin rückwirkend anwendbar. Rückwirkungen unterliegen indes keinen Beschränkungen durch das Vertrauensschutzprinzip, wenn sie lediglich vorteilhaft sind (vgl. BVerfG v. 9.3.1971 – 2 BvR 327/69, NJW 1971, 1603; v. 8.6.1977 – 2 BvR 1042/75, NJW 1977, 2024; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 260). Insoweit begegnet die Erweiterung der Konzernklausel auf Übertragungen auf die bzw. von der Konzernspitze und die explizite Erfassung von natürlichen Personen und Personenhandelsgesellschaften keinen Bedenken, weil sie zugunsten des Stpfl. wirken (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 230; RITZER/STANGL, DStR 2015, 849 [851]).

Personengesellschaft als dieselbe Person: Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG begünstigte schädliche Beteiligungserwerbe, wenn am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu 100 % beteiligt war. Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 und dieselbe Person iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG konnte auch eine PersGes. sein, die nicht Personenhandelsgesellschaft war, da auch diese als Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 infrage kommt (s. hierzu ausführlich Anm. 25). Ferner konnte sie auch dieselbe Person iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG sein. Nur weil das Gesetz den Begriff der Person verwendet hat, war damit nicht verbunden, dass diese auch einer StPfl. unterliegen musste. Es hatte vielmehr eine normspezifische Auslegung zu erfolgen, die sich an dem Erwerberbegriff des Abs. 1 Sätze 1 und 2 zu orientieren hatte. Übertragungen von Anteilen an einer Verlustkörperschaft zwischen zwei KapGes., deren Anteile von einer GbR zur Gänze gehalten wurden, waren

demnach uE von Abs. 1 Satz 5 idF des *WachstBeschlG* begünstigt. Von Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 ist der Vorgang jedoch nicht erfasst, da die GbR nicht als Personenhandelsgesellschaft iSv. Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 qualifiziert. In dieser Fallkonstellation liegt somit eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkung vor (s. auch GLÄSER/ZÖLLER, BB 2015, 1117 [1119]; SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [34]). PersGes., die nicht Personenhandelsgesellschaften sind, wird durch § 34 Abs. 6 Satz 5, der die Anwendung der Neufassung der Konzernklausel für Beteiligungserwerbe anordnet, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, rückwirkend die Begünstigung der Konzernklausel versagt. Insofern findet folglich eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen statt. Diese liegt vor, wenn eine nach Ablauf des VZ verkündete Norm mit Wirkung für diesen Zeitraum eine ursprünglich geltende steuerliche Rechtsfolgenlage nachträglich ändert („echte Rückwirkung“; s. nur BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [253]). Das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot darf allein aus zwingenden Gründen des gemeinen Wohls oder wegen eines nicht – oder nicht mehr – vorhandenen schutzwürdigen Vertrauens des Einzelnen durchbrochen werden (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [79 f.]; v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [258]). Als Rechtfertigung für die Durchbrechung kommen die Kodifikation herrschender Rechtspraxis sowie eine unklare und verworrene Rechtslage infrage, deren Klärung erwartbar war. Beides ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Es gibt zu der Frage der Inanspruchnahme der Konzernklausel durch PersGes. keine herrschende Rechtspraxis. Ebenso wenig war die Rechtslage unklar und verworren. Es gab lediglich unterschiedliche Rechtsauffassungen zu diesem Thema.

Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen: Eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen gilt nach Abs. 1 Satz 3 als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2. Diese Fiktion schlug uE auch auf die Anwendung des Abs. 1 Satz 5 idF des *WachstBeschlG* durch, so dass die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als „dieselbe Person“ iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des *WachstBeschlG* anzusehen war, wenn sowohl am übernehmenden als auch am übertragenden Rechtsträger eine zusammengerechnete Beteiligung von 100 % der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen bestand und sie bei beiden Rechtsträgern die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfüllte (s. hierzu auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [78]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [40]). Die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen erfüllt zukünftig allerdings nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 3, da sie nicht „dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft“ iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 darstellt, so dass auch für diesen Fall eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückbewirkung von Rechtsfolgen gegeben ist.

2. Europarechtskonformität

Schrifttum: DÖRR, Steuerliche Sanierung gescheitert: EU-Kommission kippt § 8c Abs. 1a KStG, NWB 2011, 690; DÖRR/MOTZ, Aussetzung der Vollziehung bei Versagung des Sanierungsprivilegs, NWB 2011, 3180; DRÜEN, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, 289; HACKEMANN/MOMEN, Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) – Analyse der Entscheidungsbegründung der EU-Kommission, BB 2011, 2135; MARQUARDT, Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen?, IStR 2011, 445; DE WEERTH, EuG zur „Sanierungsklausel“ des § 8c KStG: Die Rückausnahme zur Ausnahme ist eine staatliche Beihilfe i.S.d. EU-Beihilferechts!, DB 2016, 682.

7 a) **Kein Verstoß der allgemeinen Verlustklausel gegen Unionsrecht**

Abs. 1 stellt grds. keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; aA DRÜEN/SCHMITZ, GmbHR 2012, 485; zu den Grundlagen der Niederlassungsfreiheit im Bereich der direkten Steuern s. Einf. ESt. Anm. 460 ff.). 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 – C-446/03, HFR 2006, 409; v. 18.12.2007 – 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]), denn nach der EuGH-Rspr. (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, BStBl. II 2009, 692) muss ein ausländ. Verlust im Wesentlichen nur dann im Inland berücksichtigt werden, 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, BFH/NV 2010, 1744; v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963), 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 BS, 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 (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 165 [4/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 131b [1/2014]).

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 abzielen (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 56; 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 R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 46; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 11a; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 82). Eine Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich, da auch inländ. Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften ausländ. Banken bei Übernahme von Stabilisierungselementen durch den ausländ. Rettungsfonds ein erhebliches Interesse am Erhalt der inländ. nicht genutzten Verluste haben und insoweit dem Ziel der Stabilisierung der Finanzmärkte ebenfalls Rechnung getragen wird.

b) Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht

8

Der momentan nach § 34 Abs. 6 Satz 2 außer Kraft gesetzte Abs. 1a (s. hierzu Anm. 2) stellt nach Auffassung der EU-Kommission – mit Ausnahme von Kleinbeihilfen für durch die Finanz- und Wirtschaftskrise in Schwierigkeiten geratene Unternehmen (s. hierzu Anm. 2) – 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 StRechts gerechtfertigt ist (s. Beschl. der EU-Kommission v. 26.1.2011, K [2011] 275, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26; sich anschließend EuG v. 4.2.2016 – T-620/11, DStR 2016, 390, nrkr., Az. EuGH C-209/16 P; v. 4.2.2016 – T-287/11, juris, nrkr., Az. EuGH C-203/16 P). Folge des Verstoßes gegen das Beihilferecht ist, dass das die Sanierungsklausel in Anspruch nehmende Unternehmen die stl. Vorteile aus der Verlustnutzung nach Art. 14 der EG-BeihilfeverfahrensVO zurückgewähren müssen (s. auch BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488). Die derzeit noch anhängigen Verfahren gegen den Beschl. der Kommission beim Gericht der Europäischen Union und beim EuGH haben grds. keine aufschiebende Wirkung (s. aber FG Münster v. 1.8.2011 – 9 V 357/11K, G, DStR 2011, 1507, rkr., zur Gewährung von AdvV und Anm. 2 zur Suspendierung von Abs. 1a).

Stellungnahme: UE hat die EU-Kommission – spätestens für Abs. 1a idF des WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) – ein falsches Referenzsystem gebildet, da die Einkommensermittlung grds. die interperiodische Verlustberücksichtigung vorsieht (ebenso DÖRR, NWB 2011, 690 [696]; DÖRR/MOTZ, NWB 2011, 3180 [3185]; DRÜEN, DStR 2011, 289 [291]; HACKEMANN/MOMEN, BB 2011, 2135 [2138]; MARQUARDT, IStR 2011, 445 [448]). Die Prüfung der Einbindung der Konzern- und der Stille-Reserven-Klausel in das Referenzsystem wurde vom Gericht der Europäischen Union unterlassen (s. EuG v. 4.2.2016 – T-620/11, DStR 2016, 390, Rn. 104 ff.; v. 4.2.2016 – T-287/11, juris, Rn. 103 ff.). Der Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 bis 4 ist die Ausnahme vom System des interperiodischen Verlustausgleichs und nicht die Regel. Dass Abs. 1 Sätze 5–9 gesetzestechnisch als Ausnahme formuliert wird, dient lediglich der Zuweisung der Beweislast an den Stpfl. (s. hierzu Anm. 3). Es wird daher durch Abs. 1a keine Ausnahme von der Regel des Verlustuntergangs geschaffen, sondern lediglich die Ausnahme vom System wieder suspendiert (s. hierzu ausführl. DRÜEN, DStR 2011, 289 [291 f.]; DE WEERTH, DB 2016, 682 [683]), so dass Abs. 1a nicht als unzulässige Beihilfe zu qualifizieren ist. Wie die gerichtliche Auseinandersetzung vor dem EuGH (zB C-209/16 P, C-203/16 P) ausgehen wird, kann derzeit aber nur als offen angesehen werden.

V. Geltungsbereich des § 8c**1. 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 die Einbeziehung von Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht vom Gesetz gedeckt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 25 [3/2016]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 11; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 16.3 [5/2012]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 19; aA GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 14; VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [790]),

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.

2. Sachlicher Geltungsbereich

10 a) 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 b) 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, sog. 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. Die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 6 (s. hierzu Anm. 51 ff.) ist allerdings möglich.

Maßnahmen im Sinne des Rettungsübernahmegesetzes v. 7.4.2009, die für die Anwendung des § 8c Bedeutung erlangen, sind die Enteignung (§ 1 Ret-

tungsG) und Reprivatisierung (§ 6 RettungsG) von Unternehmen. Werden durch diese Maßnahmen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 grds. ausgelöst, findet er auf Basis von § 14 Abs. 3 Satz 3 FMStFG keine Anwendung.

VI. Verhältnis des § 8c zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

12

Verhältnis zu § 8 Abs. 4 aF: § 8 Abs. 4 aF ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 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 (kumulatives Zusammentreffen von schädlichem Anteilseignerwechsel und schädlicher BV-Zuführung, s. nur BFH v. 5.6.2007 – I R 9/06, BStBl. II 2008, 988) vor dem 1.1.2013 eingetreten ist. Die Weiteranwendung von § 8 Abs. 4 aF neben Abs. 1 sollte missbräuchliche Gestaltungen verhindern (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Innerhalb des Übergangszeitraums kann es daher sowohl zum ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach Abs. 1 als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 aF kommen (s. BTDrucks. 16/5491, 22).

Beispiel: Im Jahr 2007 werden 25 % der Anteile an einer KapGes., die über vortragsfähige Verluste verfügt, übertragen. Im Jahr 2008 werden weitere 26 % der Anteile an der betreffenden KapGes. an einen anderen Erwerber veräußert. Im Jahr 2009 wird sodann der KapGes. in einem sachlichen Zusammenhang überwiegend neues BV iSd. § 8 Abs. 4 Satz 2 aF zugeführt.

Lösung: Im Jahr 2008 gehen nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 26 % der vortragsfähigen Verluste der KapGes. unter. Im Jahr 2009 tritt sodann der Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 2 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 ein, da innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 begonnen hat, mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. übertragen wurden und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 durch Zuführung von überwiegend neuem BV eingetreten ist.

Verhältnis zu § 8a: § 8a Abs. 1 Satz 3 erklärt § 8c unter Modifikation der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven auf den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG für entsprechend anwendbar. § 8a Abs. 1 Satz 3 enthält demnach einen dynamischen Rechtsverweis und hat den Charakter einer Öffnungsvorschrift für die Anwendung des § 8c auf den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG.

Verhältnis zu § 8d: Mit § 8d wurde jüngst eine weitere, den Verlustabzug beeinflussende Regelung geschaffen. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen sich § 8c und § 8d ergänzen, aber jeweils eigenständig sein (vgl. BR-Drucks. 544/16, 7). § 8c stellt dabei allerdings die Öffnungsvorschrift für § 8d dar, da der Antrag auf Anwendung von § 8d einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c erfordert.

2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften

13

Verhältnis zu § 2a EStG: Nach § 8 Abs. 1 ermittelt sich das kstl. Einkommen ua. nach den Vorschriften des EStG. Zu diesen zählt auch § 2a EStG (s. auch R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). Da Abs. 1 die Nichtabziehbarkeit von nicht aus-

geglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften regelt, finden die Rechtsfolgen des Abs. 1 bei Tatbestandserfüllung auf die entsprechenden negativen Einkünfte des § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG und die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG Anwendung. Abs. 1 ergänzt demnach die Voraussetzungen für die Verlustverrechnung nach § 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG.

Verhältnis zu § 4h EStG: § 4h EStG ist unter Zugrundelegung der Modifikationen des § 8a Abs. 1 Satz 1 als GE-Vorschrift bei der Ermittlung des kstl. Einkommens über § 8 Abs. 1 anzuwenden. Nach § 8a Abs. 1 Satz 3 gilt § 8c modifiziert für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG entsprechend; ein etwaiger EBITDA-Vortrag ist hingegen nicht erfasst (s. ausführl. Anm. 32a). Die Nichterfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Sätze 1 und 2 oder die Inanspruchnahme der Ausnahmeregeln der Abs. 1 Sätze 5 und 6 bei eigener Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 ist damit Voraussetzung für den Erhalt des Zinsvortrags. Entsprechendes gilt nach § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG (eingefügt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) für den Zinsvortrag einer Mitunternehmerschaft, soweit eine Körperschaft an dieser mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG ist demnach Öffnungsvorschrift für die Anwendung von § 8c auf Mitunternehmerschaften, die einer Körperschaft gesellschaftsrechtl. nachgeordnet sind.

► *Konzernklausel:* Die Beteiligung an der nachgeordneten Mitunternehmerschaft muss nach § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG iVm. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1-3 nicht 100 % betragen, weil § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG nur die Rechtsfolge des Untergangs des Zinsvortrags und nicht den Tatbestand auf die nachgeschaltete PersGes. überträgt (zur Ausgestaltung des § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG als Rechtsfolgenverweisung s. § 4h EStG Anm. 117; SUCHANEK, Ubg 2009, 178 [180 f.]). Demnach ist das Beteiligungserfordernis des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1-3 (s. hierzu ausführl. Anm. 47f.) nur auf der Ebene der der Mitunternehmerschaft vorgeschalteten Körperschaften zu erfüllen.

► *Maßgebende stille Reserven* bei Anwendung von Abs. 1 Sätze 6-8 iVm. § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG sind aus demselben Grund wie bei der Konzernklausel die gesamten stillen Reserven der Körperschaft einschließlich der im Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven.

Verhältnis zu § 10d EStG: § 10d EStG ist gem. § 8 Abs. 1 bei der Ermittlung des kstl. Einkommens anzuwenden. Abs. 1 ergänzt hierbei die Voraussetzungen des Verlustabzugs nach § 10d EStG.

Verhältnis zu § 15 Abs. 4 EStG: § 15 Abs. 4 EStG beschränkt die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht, aus Termingeschäften und aus stillen Beteiligungen, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an KapGes. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und anderen Einkünften. Abs. 1 findet auf diese nicht genutzten Verluste bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale Anwendung und ergänzt demnach die Voraussetzung für die spätere Verrechenbarkeit dieser Verluste.

Verhältnis zu § 15a EStG: § 15a EStG ist ebenfalls eine bei der Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 1 zu berücksichtigende Vorschrift des EStG (vgl. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). Die Rechtsfolgen des Abs. 1 treten mithin bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale auch für die nicht nach § 15a Abs. 1 EStG ausgleichsfähigen Verluste ein, soweit die von Abs. 1 erfasste Körperschaft Gesellschafter einer PersGes. ist. Die Nichterfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 bei einer Körperschaft, die eine Gesellschafterstellung bei einer PersGes.

einnimmt, ist damit Voraussetzung für den Bestand der nicht nach § 15a Abs. 1 EStG ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste auf Ebene der PersGes., soweit sie auf die betreffende Körperschaft entfallen.

Verhältnis zu § 15b EStG: § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG versagt die Verrechenbarkeit von Verlusten aus Steuerstundungsmodellen mit anderen Einkünften. Die entsprechenden Verluste dürfen gem. § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG nur mit zukünftigen Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden. Dadurch, dass Abs. 1 die Nichtabziehbarkeit von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften regelt, wenn seine Tatbestandsmerkmale eingetreten sind, ist er somit weitere Voraussetzung für die zukünftige Verrechenbarkeit der erfassten Verluste nach Maßgabe des § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG.

3. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften

14

Verhältnis zu § 10a GewStG: Nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG ist § 8c auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Körperschaft entsprechend anwendbar. Es besteht somit eine rechtl. Verbindung zwischen den beiden Vorschriften. Ferner erklärt § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG § 8c auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Mitunternehmerschaft für entsprechend anwendbar, soweit an dieser mittelbar oder unmittelbar eine Körperschaft beteiligt ist (angefügt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, mit erstmaliger Anwendung auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 28.11.2008). § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG ist insoweit als Öffnungsvorschrift für § 8c zu qualifizieren und erweitert im Ergebnis seinen persönlichen und sachlichen Geltungsbereich auf vortragsfähige Gewerbeverluste einer Mitunternehmerschaft. Der Verweis auf § 8c in den Regelungen des § 10a Satz 10 GewStG schließt dabei auch die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelungen für konzerninterne Übertragungen sowie für den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven ein. Da § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG rechtstechnisch die Gewerbeverluste der PersGes. der Körperschaft als Mitunternehmerin zurechnet und einen Rechtsfolgenverweis auf § 8c anordnet (s. hierzu ausführl. SUCHANEK, Ubg 2009, 178 [182]), sind maßgebende stille Reserven im Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 6–8 iVm. § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG die stillen Reserven der vorgeschalteten Körperschaft, wobei diese allerdings auch die stillen Reserven der Mitunternehmerschaft beinhalten (s. auch R 10a.1 Abs. 3 Sätze 5 und 6 GewStR 2009 zur Maßgeblichkeit der Tatbestandsverwirklichung auf Ebene der Körperschaft; aA FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [869], die bei der nachgeordneten PersGes. eine eigenständige Ermittlung der stillen Reserven vornehmen wollen). Entsprechendes gilt für die Konzernklausel nach § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3. Auch hier ist eine durchgängige 100 %-Kette nur bei den der Mitunternehmerschaft vorgeschalteten Körperschaften erforderlich. Die Höhe der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft ist unbeachtlich (aA FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [72]).

Verhältnis zu §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG: §§ 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG grenzen für schädliche Beteiligungserwerbe, die nach dem 28.11.2008 stattfinden, im Ergebnis die Reichweite der Rückwirkungsfiction der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG ein, um eine Verlustnutzung (einschließlich eines Zins- und EBITDA-Vortrags) des übertragenden Rechtsträgers durch Realisierung eines Übertragungsgewinns zu verhindern. Die Regelungen sind somit als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften zu werten und

dienen der gesetzlichen Kodifizierung der Auffassung der FinVerw. (s. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 15), nachdem die Praxis zur Zeit der Rechtslage vor Geltung von Abs. 1 Sätze 5–9 eine Umwandlung mit Rückwirkung als Gestaltungsinstrument zur Verlustnutzung empfohlen hat (s. hierzu VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [537]; LENZ, Ubg 2008, 24 [27]; BREUNINGER/SCHADE, Ubg 2008, 261 [268]; SCHUMACHER/HAGEBÖKE, DB 2008, 493 [495]; SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [293 f.]). Fraglich ist allerdings, ob §§ 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG in Bezug auf § 8c (zu dem überschießenden Wortlaut des § 2 Abs. 4 UmwStG s. SUCHANEK, Ubg 2009, 178 [185]) unter aktueller Rechtslage überhaupt eine praktische Relevanz haben werden, da bei einem schädlichen Beteiligungserwerb und nicht genutzten Verlusten, welche die stillen Reserven übersteigen, auch eine rückwirkende Umwandlung uE nicht zu einem zusätzlichen Verlusterhalt führen würde (ebenso IDW, Ubg 2009, 894 [896]; RÖDDER, Ubg 2010, 162 [163]; aA VAN LISHAUT in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 2 UmwStG Rn. 115). Dies wäre allenfalls denkbar, wenn im Rückwirkungszeitraum stille Reserven realisiert würden oder die stillen Reserven zum stl. Übertragungsstichtag nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1, 20 Abs. 6 Sätze 1–3 UmwStG höher als am Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs sind (s. hierzu auch FinMin. Brandenburg v. 28.5.2014, DB 2014, 2135, Tz. 2.2 und 3.1), was in der Praxis aber wohl eher die Ausnahme darstellen würde (s. auch SCHNITGER, DB 2011, 1718 [1721] Bsp. 9). § 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG hingegen versagen eine Verlustnutzung des übernehmenden Rechtsträgers durch übergelungene positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers, da dieses durch den Gesetzgeber als missbräuchlich eingestuft wird (s. hierzu VAN LISHAUT in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 2 UmwStG Rn. 130 f.), und stellen somit einen weiteren gesetzgeberischen Baustein der Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen dar. Eine inhaltliche Verbindung zu § 8c besteht nicht.

Verhältnis zu § 12 Abs. 3 UmwStG: § 12 Abs. 3 Halbs. 2 UmwStG ordnet die entsprechende Geltung von § 4 Abs. 2 und 3 UmwStG an. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG normiert wiederum, dass verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorräte oder vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. § 12 Abs. 3 Halbs. 2 UmwStG iVm. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG regelt mithin die Versagung des Übergangs von Verlusten auf einen anderen Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, wohingegen Abs. 1 Fälle des ganzen oder teilweisen Untergangs von selbst erwirtschafteten Verlusten eines Rechtsträgers regelt. Zu Konkurrenzfragen wie beim bisherigen Verhältnis zwischen § 8 Abs. 4 aF und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG aF kann es nicht mehr kommen. Es können allerdings durch umwandlungsrechtl. Reorganisationsmaßnahmen die Rechtsfolgen des Abs. 1 eintreten, da insoweit eine Anteilsübertragung gegeben ist (s. hierzu näher Anm. 27).

Verhältnis zu § 15 Abs. 3 UmwStG: Im Abspaltungsfall kann es gleichzeitig oder zeitversetzt zur Anwendung von Abs. 1 Sätze 1 und 2 sowie § 15 Abs. 3 UmwStG kommen, so dass die Normen sowohl versetzt als auch in Konkurrenz zueinander stehen können (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 60 mit einem Beispielfall).

Verhältnis zu § 14 Abs. 3 FMStFG: § 14 Abs. 3 FMStFG stellt eine Ausnahmeregelung zum Grundtatbestand des Abs. 1 dar (s. hierzu näher Anm. 11).

4. Verhältnis zu § 42 AO

15

Für Beteiligungserwerbe, die im Wesentlichen nach dem 31.12.2009 vollzogen werden (zur zeitlichen Anwendung von Abs. 1 Sätze 5–9 s. Anm. 2), ist Abs. 1 dem Grunde nach eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift (s. auch Anm. 3). Seine Rechtsfolgen gehen somit nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO dem allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 42 Abs. 2 AO vor, wenn seine Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Sind seine Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, kommt es uE jedoch nicht zum Eingreifen von § 42 Abs. 1 Satz 4 AO, der den allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 42 Abs. 2 AO wieder zur Anwendung bringt, da Abs. 1 diesen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht präzisiert. Die gesetzliche Koppelung von Missbrauchstatbestand und spezieller Rechtsfolge im abstrakten Anwendungsbereich der Spezialvorschrift sperrt demnach den Rückgriff auf die Generalklausel des § 42 AO (s. hierzu allg. nur DRÜ-EN, Ubg 2008, 31 [34]). Darüber hinaus besteht neben § 42 AO keine Abwehrkategorie „Gesamtplan“ (s. hierzu BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536; v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFH/NV 2016, 646; ausführlich HERLINGHAUS, FR 2014, 441).

VII. Verfahrensfragen**1. Objektive Beweislast**

16

Die Verlustabzugssperre des § 8c ist unter dem Gesichtspunkt der Beweislastverteilung differenziert zu beurteilen. Die von Abs. 1 Sätze 1–4 normierten Tatbestandsmerkmale stellen steuerbegründende Tatsachen dar. Für diese trägt die FinVerw. die objektive Beweislast (BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220, zur grundsätzlichen Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen). Sind diese festgestellt, trägt die Körperschaft die Feststellungslast dafür, dass der StAnspruch trotz der steuerbegründenden Tatsachen dennoch nicht entstanden ist (rechtshindernde Tatsache; vgl. allg. hierzu BFH v. 15.7.1986 – VII R 145/85, BStBl. II 1986, 857; v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879). Abs. 1 Sätze 5 und 6 hingegen beinhalten steuermindernde Tatsachen, da sie gesetzestechnisch als Ausnahmeregelungen zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 konzipiert sind. Nach allgemeinen Grundsätzen trifft die Stpfl. die Feststellungslast (objektive Beweislast) für Tatsachen, die StBefreiungen oder StErmäßigungen begründen oder den StAnspruch aufheben oder einschränken (vgl. hierzu allg. BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220). Die Verlustkörperschaft hat demnach nachzuweisen, dass die Anforderungen an die Konzernklausel erfüllt sind oder in ihrem BV ausreichende im Inland stpfl. stille Reserven ruhen.

2. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung

17

Die Körperschaft ist nach §§ 90 Abs. 1, 200 AO bzw. bei Vorgängen mit Auslandsbezug nach § 90 Abs. 2 AO trotz der Beweispflicht der FinVerw. zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Verletzt sie ihre Mitwirkungspflichten, gehen die Folgen der Nichterweislichkeit zu ihren Lasten (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462). Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der Verlustkörperschaft für mittelbare Übertragungsvorgänge idR kein Auskunftsrecht gegenüber ihren Gesellschaftern zustehen wird, was wiederum

dazu führt, dass die Nichterweislichkeit nicht zu ihren Lasten gewertet werden kann, wenn sie im Rahmen des Möglichen bei der Sachverhaltsaufklärung mitwirkt. Als Informationsquellen, die sie bereits bei der Steuererklärungsstellung auswertet und offenlegen muss, wenn sie sich nicht strafrechtl. Vorwürfen ausgesetzt sehen will (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 46 [3/2016]), stehen ihr zB die Gesellschafterliste nach § 40 GmbHG, das Aktienregister nach § 67 Abs. 1 AktG, die Anzeigen nach § 21 WpHG, die Verrechnungspreisdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO iVm. § 4 Nr. 1 GAufzV und das konzerninterne Reporting zur Verfügung. Bei (mittelbaren) Übertragungsvorgängen im Ausland muss die Geschäftsführung einer Verlustkörperschaft nach § 90 Abs. 2 Satz 2 AO alle rechtl. und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen, dh., sie muss im Rahmen des ihr Möglichen alles tun, um die erforderlichen Informationen zu erhalten. Ferner sollte für Zwecke der Beweisvorsorge (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO) versucht werden, gesellschaftsvertraglich ein Informations- und Auskunftsrecht der Geschäftsführung über (mittelbare) Anteilsübertragungen vorzusehen (s. hierzu LEVEDAG, GmbHR 2009, 13 [22f.]). Dieses Informationsrecht kann sich aber, wenn es überhaupt durchsetzbar ist (Vorbehalt der tatsächlichen und rechtl. Unmöglichkeit, s. hierzu ausführl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 34 [8/2013]), ausschließlich auf ihre Gesellschafter und die Gesellschafterstruktur der unmittelbaren Gesellschafter beziehen. Ein Informationsrecht auf höhere Beteiligungsebenen ist uE zumindest gesellschafts- und schuldrechtl. nicht umsetzbar, da insoweit ein Vertrag zu Lasten Dritter gegeben wäre. Eine mögliche Nichterweislichkeit geht daher insoweit zu Lasten der FinVerw. (s. hierzu ausführl. SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [415f.]).

Mitwirkung der Anteilseigner der Verlustkörperschaft bei der Sachverhaltsaufklärung: Die (mittelbaren) Anteilseigner stehen der FinVerw. als andere Personen im Rahmen der Auskunftspflicht nach § 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO zur Verfügung. Die Mitwirkungspflichten nach §§ 90 Abs. 1 und 2, 200 AO greifen nicht, da sie nicht Beteiligte iSd. § 78 AO sind. Bei der Auskunftspflicht nach § 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO ist jedoch zu berücksichtigen, dass im Ausland ansässige Personen nicht zur Auskunft verpflichtet sind, da sie nicht der deutschen Staatsgewalt unterliegen (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 93 AO Rn. 10 [5/2013]; SCHMITZ in SCHWARZ/PAHLKE, § 93 AO Rn. 9 [4/2013]; ROSER in BEERMANN/GOSCH, § 93 AO Rn. 15 [6/2010]; SCHUSTER in HHSp., § 93 AO Rn. 28 [3/2003], Letztere mit der Einschränkung auf im Ausland ansässige Personen ohne deutsche Staatsbürgerschaft). Dies bedeutet, dass die Person, die den steuerbegründenden Sachverhalt realisiert hat, ggf. nicht zur Auskunft gegenüber der FinVerw. verpflichtet ist, ohne dass dies im Rahmen der freien Beweiswürdigung durch die FinVerw. negativ berücksichtigt werden kann (ebenso SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [416]). Die FinVerw. wird daher bei der Sachverhaltsaufklärung regelmäßig auf zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe gem. § 117 AO angewiesen sein, wobei deren Erfolg zumindest außerhalb der EU vielfach zweifelhaft sein wird.

Stellungnahme: Die vorstehend dargestellten Mitwirkungspflichten der Verlustkörperschaft und der Anteilseigner bei der Sachverhaltsaufklärung offenbaren die durch die Ausgestaltung als fremdbestimmte Steuerwirkung unter gleichzeitiger Durchbrechung des Trennungsprinzips vorhandene strukturelle Schwäche des Abs. 1. In tief geschachtelten internationalen Konzernen wird es regelmäßig vorkommen, dass den Organen der Verlustkörperschaft trotz Ausschöpfens aller Möglichkeiten keine Informationen über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe im Ausland vorliegen und ihnen folglich durch die Fin-

Verw. keine Verletzung der Mitwirkungspflicht vorgeworfen werden kann. Entsprechendes gilt in tiefgeschachtelten Konzernen für die Identifikation von im Inland stpfl. stillen Reserven im Rahmen der Verschonungsregelung des Abs. 1 Sätze 6–8. Ebenso stehen den FinBeh. in Auslandskonstellationen auch nur begrenzte Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeiten zur Verfügung, so dass uE eine Vielzahl mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerbe weder der Verlustkörperschaft noch der FinVerw. zur Kenntnis gelangen (zu dem daraus resultierenden strukturellen Vollzugsdefizit s. Anm. 5 und 6).

3. Verlustfeststellung

18

Verfahrensrechtlich dürfen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 ausschließlich in der Verlustfeststellung des betreffenden Jahres gezogen werden, in dem die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, da in der jeweiligen Verlustfeststellung nicht nur die Höhe der Verluste, sondern auch deren Wertigkeit festgestellt wird (BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468; v. 26.5.2004 – I R 112/03, BStBl. II 2004, 1085; v. 1.10.2014 – I R 95/04, BStBl. II 2015, 612). Dies bedeutet, dass die Rechtsfolgen nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden können (ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 498; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]; LENZ, Ubg 2008, 24 [28]). Dementsprechend muss die Verlustkörperschaft auch die Ausnahmeregelungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 im Rahmen derjenigen Verlustfeststellung geltend machen, in der die FinBeh. den Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 vollziehen will. Im Weiteren setzen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 im Rahmen des Verlustabzugs eine Rechenstufe vor der Mindestbesteuerung des § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG ein (s. hierzu ausführl. Anm. 32a).

Nachgeschaltete Personengesellschaften: Sofern sich die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 auf Verluste einer der Körperschaft nachgeordneten PersGes., wie zB Verluste iSd. § 15a Abs. 4 EStG, beziehen, ist der Verlustuntergang in der gesonderten Feststellung des betreffenden Verlustes bei der PersGes. darzustellen (ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 500). Eine Erfassung des Verlustuntergangs erst auf Ebene der Körperschaft ist wegen der Grundlagenfunktion des Verlustfeststellungsbescheids nach § 171 Abs. 10 AO nicht möglich.

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

I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1

19

Abs. 1 ist nach einem Regel-/Ausnahmeverhältnis aufgebaut, welches in sich jedoch nicht konsistent ist, da die Ausnahmen zum einen auf der Tatbestandsebene und zum anderen auf der Rechtsfolgenseite ansetzen.

Abs. 1 Sätze 1–4 repräsentieren den gesetzgeberischen Grundfall der Gesamtregelung. Abs. 1 Sätze 1 und 2 ordnen den teilweisen oder vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft in den Fällen der Übertra-

gung von Anteilen oder vergleichbarer Rechte an einer Körperschaft an und werden auf der Tatbestandsebene durch Abs. 1 Sätze 3 und 4 ergänzt.

Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 regelt für drei abschließende Fälle die erste gesetzgeberische Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot des Abs. 1 Sätze 1 und 2 für konzerninterne Übertragungen (sog. Konzernklausel); für seine drei Sachverhaltskonstellationen hebt er inhaltlich die eigentliche Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 (Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs) wieder auf.

Abs. 1 Sätze 6–9 stellen die auf der Rechtsfolgenseite ansetzende Ausnahme vom Verlustabzugsverbot des Abs. 1 Sätze 1 und 2 dar. Die eigentliche Regelungsanweisung beinhaltet dabei Abs. 1 Satz 6, der beim Vorhandensein ausreichender im Inland stpfl. stiller Reserven bei der Verlustkörperschaft einen nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 grds. untergehenden Verlust wieder für abziehbar erklärt, mithin also die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 aufhebt. Abs. 1 Sätze 7–9 sind Ergänzungen zu Abs. 1 Satz 6. Abs. 1 Satz 7 definiert im Grundfall den Begriff der stillen Reserven der Körperschaft. Für den Fall, dass das stl. Eigenkapital der Verlustkörperschaft negativ ist, wird durch Abs. 1 Satz 8 abweichend vom Grundfall eine besondere Definition des Begriffs der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 aufgestellt. Abs. 1 Satz 9 dient der Abwehr von Gestaltungen, die der Gesetzgeber im Gesamtkontext der Norm als missbräuchlich ansieht.

II. Anteiliger Untergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 1)

20 1. Regelungsaufbau

Abs. 1 Satz 1 ordnet an, dass nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte, die als „nicht genutzte Verluste“ definiert werden, insoweit nicht mehr abziehbar sind, als innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar bei einer Körperschaft mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an der Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Die Erfüllung dieser Bedingungen wird vom Gesetz als schädlicher Beteiligungserwerb bezeichnet. Der Regelung liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert (s. BTDrucks. 16/4841, 76), auch wenn dies im Gesetzeswortlaut keinen Ausdruck findet (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 15).

2. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

21 a) Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb innerhalb von fünf Jahren

Der Wortlaut „innerhalb von fünf Jahren“ ist iSv. Zeitjahren und nicht Wj. oder VZ auszulegen. Dabei ist Beteiligungserwerben eine retrospektive Betrachtung zugrunde zu legen (BTDrucks. 16/4841, 76), dh., es wird vom letzten Beteiligungserwerb zurückblickend beurteilt, ob vorgelagerte Erwerbe bezogen auf den Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums innerhalb des Fünfjahreszeitraums liegen. Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 Abs. 1 AO iVm.

§§ 187 ff. BGB, wobei jedoch § 108 Abs. 3 AO, § 193 BGB keine Anwendung finden. Die Frist kann mithin unterjährig beginnen und enden. Sobald innerhalb des Fünfjahreszeitraums die Schwelle von 25 % (BTD Drucks. 16/4841, 76 enthält insoweit ein Redaktionsversehen, wenn in Bezug auf Abs. 1 Satz 1 von der „Schwelle von 50 Prozent“ gesprochen wird) überschritten wird, werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) ausgelöst; anschließend beginnt ein neuer Fünfjahreszeitraum (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 18; ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, FR 2016, 260 [261 f.]). Eine Einbeziehung von Beteiligungserwerben, die unter die Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5 fallen, scheidet hingegen aus, da sie qua Fiktion nicht als Beteiligungserwerb gelten (s. hierzu ausführl. Anm. 50). Werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 durch Eingreifen der Verschonungsregel des Abs. 1 Satz 6 ganz oder teilweise wieder suspendiert, bleibt es beim Verbrauch der Beteiligungserwerbe für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1, so dass auch in diesem Fall ein neuer Fünfjahreszeitraum beginnt.

Beispiel 1: A ist alleiniger Gesellschafter der K. In den VZ 2010 und 2011 überträgt er 30 % bzw. 10 % seiner Beteiligung auf B. Bei Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 im VZ 2010 übersteigen die anteiligen stillen Reserven die anteiligen nicht genutzten Verluste. Im VZ 2011 sind die anteiligen stillen Reserven niedriger als die anteiligen nicht genutzten Verluste.

Lösung: Im VZ 2010 werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 durch Abs. 1 Satz 6 verdrängt. Der Beteiligungserwerb des VZ 2011 iHv. 10 % ist nicht mehr mit den Beteiligungserwerben des vorangegangenen VZ zusammenzurechnen, da diese für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 „verbraucht“ sind. Der Beteiligungserwerb des VZ 2011 erfüllt alleine nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1. Sie werden erst wieder bei der Prüfung der Schädlichkeitsquote nach Abs. 1 Satz 2 berücksichtigt (s. hierzu Anm. 35).

Frühestmöglicher Beginn des Fünfjahreszeitraums: Da § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG anordnet, dass Abs. 1 erstmals auf Anteilsübertragungen, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden, Anwendung findet (s. hierzu Anm. 2), bleiben Anteilsübertragungen, die vor diesem Zeitpunkt liegen, bei der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze (s. hierzu Anm. 23) außer Betracht (ebenso BUSCH, JbFStR 2007/2008, 258 [262 f.]).

Beispiel 2: An der KapGes. K sind A und B zu je 50 % beteiligt. In 2007 veräußert B 20 % seiner Beteiligung an C. Im Jahr 2008 überträgt B weitere 6 % auf C.

Lösung: Der Übertragungsvorgang aus dem Jahr 2007 bleibt bei der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze außer Betracht, da Abs. 1 Satz 1 gem. § 34 Abs. 7b erstmals auf Anteilsübertragungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden.

Keine verlustartbezogene Betrachtungsweise: Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 treten neben den Verlusten nach § 10d EStG und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG auch für nicht genutzte Verluste iSd. §§ 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3, 15 Abs. 4, 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 4 und 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG ein (s. hierzu ausführl. Anm. 33). Die Erfassung dieser verschiedenen Verlustarten führt jedoch nicht dazu, dass pro Verlustart ein eigener Fünfjahreszeitraum zu beachten ist (aA MÖHLENBROCK in RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 595 [603]), da mit Überschreiten der Schädlichkeitsgrenze der Verbrauch der jeweiligen Übertragung eingetreten ist.

Teleologische Reduktion beim zeitlich gestreckten Anteilserwerb: Von der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 sind die nicht genutzten Verluste betroffen, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhanden sind (s. hierzu Anm. 31 ff.). Dies bedeutet bei zeitlich gestreckten Anteilserwerben, dass sämtliche Anteilserwerbe innerhalb des Fünfjahreszeitraums einzubeziehen sind, auch

wenn die Körperschaft erst im letzten Feststellungszeitpunkt vor Überschreitung der Schädlichkeitsgrenze über nicht genutzte Verluste verfügt (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 17). Dies ist vom Sinn und Zweck der Vorschrift, dass vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste nicht für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners genutzt werden sollen (so BTDrucks. 16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 13 und 16), nicht gedeckt, so dass uE Anteilsübertragungen innerhalb des Fünfjahreszeitraums nur einzubeziehen sind, wenn die Körperschaft zum Zeitpunkt der jeweiligen Übertragung über nicht genutzte Verluste verfügt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 50 [3/2016]; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5188]; B. LANG, DSStZ 2007, 652 [659]; NEYER, BB 2007, 1415 [1419]; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2012, 724 [726]).

Beispiel 3: A erwirbt im Jahre 2008 25 % des gezeichneten Kapitals an der KapGes. K, die zu diesem Zeitpunkt Gewinne erzielt. Im Jahre 2010 erwirtschaftet K einen Verlust von 2 Mio. €. Am 1.1.2011 erwirbt A weitere 1 % des gezeichneten Kapitals der K.

Lösung: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 ist auch der Anteilserwerb in 2008 in die Prüfung der Schädlichkeitsgrenze einzubeziehen, obwohl zu diesem Zeitpunkt keine nicht genutzten Verluste vorhanden waren. Es würden demnach 0,52 Mio. € (26 % von 2 Mio. €) untergehen, wenn nicht noch Abs. 1 Satz 6 in Anspruch genommen werden kann. Dies ist vom Sinn und Zweck der Regelung nicht gedeckt, so dass der Erwerb aus 2008 uE nicht einzubeziehen ist.

22 b) Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb mittelbar oder unmittelbar

Schrifttum: DIETERLEN/WINKLER, Konzernsachverhalte im Rahmen der neuen „Mantelkauf“-Regelung des § 8c KStG, GmbHR 2007, 815; BUSCH, Die Verlustvernichtung im Konzern, JbFStR 2008/2009, 223; BALLWIESER/FRASE, Zur (Un-)Anwendbarkeit von § 8c KStG bei konzerninternen Umstrukturierungen – oder: Die Jurisprudenz als verstehende Wissenschaft, BB 2009, 1502; NEYER, Anteilsübertragung im Konzern: Verlustverschonung vor Einführung der Konzernklausel, FR 2012, 858; ROTH, Teleologische Reduktion des § 8c KStG bei mittelbaren Anteilsübertragungen?, DB 2012, 1768; ADRIAN, Saldo-betrachtung bei § 8c KStG? – Anmerkungen zum Urteil des Niedersächsischen FG vom 13.9.2012 – 6 K 51/10, Ubg 2013, 8.

Der Wortlaut „mittelbar oder unmittelbar“ bedeutet, dass der schädliche Beteiligungserwerb sich direkt bei den Anteilen an der Verlustkörperschaft vollzieht („unmittelbar“) oder aber auf einer höher gelagerten Beteiligungsstufe („mittelbar“) stattfindet, wobei die gesetzliche Kodifizierung der Erfassung auch mittelbarer Anteilsübertragungen rechtsprechungsbrechenden Charakter hat (BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 616, erfasste im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 aF nur den unmittelbaren Anteilseignerwechsel). Im Fall des mittelbaren Beteiligungserwerbs ist es unbeachtlich, ob dieser im In- oder Ausland oder über Körperschaften oder PersGes. (s. hierzu BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 11; zur anteiligen Zuordnung bei vermögensverwaltenden PersGes. s. aber Anm. 25) erfolgt. Ferner differenziert Abs. 1 Satz 1 im Fall der mittelbaren Übertragung nicht, auf welcher Stufe die Übertragung stattfindet (zu den Folgen für die Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung s. Anm. 17).

Konzerninterne Übertragungen: Abs. 1 Satz 1 erfasst differenzierungslos auch konzerninterne Übertragungen. Diese werden bei Vorliegen der Voraussetzungen lediglich durch den ab dem 1.1.2010 anzuwendenden Abs. 1 Satz 5 (s. hierzu Anm. 45 ff.) vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 ausgenommen.

► *Veränderung der unmittelbaren Beteiligung ohne Änderung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse:* Nach dem Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/4841, 76) bleibt eine Veränderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht deswegen unberücksichtigt, weil sich eine mittelbare Beteiligung dadurch nicht ändert (s. auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 11). Die Übertragung der unmittelbaren Beteiligung an einer Verlustgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger ist daher auch dann von Abs. 1 Satz 1 erfasst, wenn der neue unmittelbare Anteilseigner die gleiche Anteilseignerstruktur wie der bisherige unmittelbare Anteilseigner aufweist (Schwestergesellschaft) oder eine Beteiligungskette verlängert wird (aA NEYER, FR 2012, 858 [860 f.]).

► *Wechsel von einem mittelbaren in ein unmittelbares Beteiligungsverhältnis:* Der Wechsel von einer mittelbaren zu einer unmittelbaren Beteiligung erfüllt die Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1, da eine unmittelbare Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 stattfindet. Für eine teleologische Reduktion besteht aufgrund des eindeutigen Wortlauts kein Raum (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1200 f.]; aA FG Berlin-Brandenb. v. 18.10.2011 – 8 K 8311/10, DSStRE 2012, 1189, nrkr., Az. BFH I R 79/11, wobei aus der angeordneten Verfahrensruhe bis zur Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvL 6/11 möglicherweise geschlossen werden kann, dass sich der BFH der Rechtsauffassung des FG nicht anzuschließen vermag).

Beispiel 1: KapGes. A ist alleinige Gesellschafterin von KapGes. B. Diese hält wiederum sämtliche Anteile an der KapGes. C, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Im Jahre 2008 überträgt KapGes. B 26 % der Anteile an KapGes. C auf KapGes. A.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von KapGes. B auf KapGes. A führt zum anteiligen Untergang der nicht genutzten Verluste von KapGes. C (0,26 Mio. €), obwohl wirtschaftlich kein neuer Anteilseigner hinzugetreten ist. Die Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5 ist nach § 34 Abs. 7b Satz 2 noch nicht anwendbar (s. Anm. 2).

► *Verkürzung der Beteiligungskette unter Beibehaltung der mittelbaren Anteilinhaberschaft:* Der Wechsel von einer mittelbaren Beteiligung in eine weiterhin nur mittelbare Beteiligung durch Verkürzung der Beteiligungskette ist nach Auffassung der Fin-Verw. ebenfalls von Abs. 1 Satz 1 erfasst (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 11). Dies ist uE nicht zutreffend, da der Erwerber weiterhin nur mittelbar beteiligt ist/war (FG Düsseldorf v. 9.2.2015 – 6 K 3339/12, GmbHR 2015, 719, rkr., Rev. des BFH I R 16/15 durch Beschluss v. 31.7.2015 als unzulässig verworfen; ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47 [3/2016]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 254; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [179 f.]; R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1200]; B. LANG, DSStZ 2008, 549 [553]; ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [134 f.]; ROSER, DSStR 2008, 1561 [1566]; BUSCH, JbFStR 2008/2009, 223 [226 f.]; ROTH, DB 2012, 1768 [1771]; aA GOSCH, JbFStR 2008/2009, 230; MÖHLENBROCK, JbFStR 2008/2009, 229) und somit keine unmittelbare oder mittelbare Übertragung stattgefunden hat. Die Beteiligungskette wird lediglich „verkürzt“. Das Gesetz differenziert nicht in der Mittelbarkeit.

Beispiel 2: A ist alleiniger Gesellschafter der K₁, die wiederum sämtliche Anteile an der K₂ hält. K₂ ist zu 26 % an K₃ beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Im Jahre 2008 überträgt K₁ ihre Beteiligung an K₂ auf A.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von K₁ auf A führt uE nicht zum anteiligen Untergang der nicht genutzten Verluste von K₃, da die Anteile an K₃ weiterhin unmittelbar K₂ und mittelbar A zuzurechnen sind. Es hat somit weder eine mittelbare noch eine

unmittelbare Übertragung der Anteile an K_3 iSd. Abs. 1 Satz 1 an einen Erwerber stattgefunden.

23 c) **Quantitative Voraussetzung: mehr als 25 %**

Abs. 1 Satz 1 definiert die quantitative Voraussetzung für das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs mit mehr als 25 % der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24) und orientiert sich dabei an der gesellschaftsrechtl. Sperrminoritätsgröße (zB § 53 Abs. 2 GmbHG; § 179 Abs. 2 AktG). Im Fall einer mittelbaren Anteilsübertragung ist dabei die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote zugrunde zu legen (BTDrucks. 16/4841, 76; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 12). Mit diesem Hinweis möchte der Gesetzgeber bei der Ermittlung der Schädlichkeitsgrenze eine rein mathematische Vorgehensweise zur Anwendung bringen. Dies bedeutet aber auch, dass mittelbare Beteiligungen in die Schädlichkeitsprüfung einbezogen werden, bei denen isoliert betrachtet kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt. Hier muss uE – zumindest vor dem Hintergrund des ab 2010 vorliegenden Missbrauchscharakter von Abs. 1 – eine teleologische Reduktion vorgenommen werden (s. auch OL-BING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8c Rn. 32; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5197]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [865]; zweifelnd VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [795]; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47 [3/2016]). Abs. 1 liegt der typisierende Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 76). Dies macht das Gesetz an den in Abs. 1 definierten Beteiligungsquoten fest. Werden diese nicht erreicht, hat sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft nicht verändert, so dass diese mittelbare Stufe nicht in die Schädlichkeitsprüfung einzubeziehen ist. Dieses Argument kann nicht dadurch entkräftet werden, dass Abs. 1 keine § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vergleichbare Regelung enthält (so DÖTSCH/PUNG, DB 2008, 1703 [1706]), da es hier um den vorhandenen Missbrauchsgedanken der Norm geht, wonach ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Körperschaft einwirken können muss und so eine Nutzung der Verluste praktisch in der Hand hat (s. hierzu auch BTDrucks. 16/4841, 34f.). Dies ist bei geringfügigen mittelbaren Beteiligungen offenkundig nicht erfüllt.

Beispiel 1: A ist alleiniger Gesellschafter der K_1 , die eine 13 %ige Beteiligung an K_2 und eine 38 %ige Beteiligung an K_3 hält. K_2 und K_3 wiederum halten jeweils 50 % der Anteile an K_4 . K_2 und K_4 verfügen über nicht genutzte Verluste. Im Jahr 2010 überträgt A sämtliche Anteile an K_1 auf B.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von A auf B führt nicht dazu, dass bei K_2 ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, da lediglich 13 % der Anteile übertragen werden. Bei K_4 hingegen gehen unter Zugrundelegung einer rein mathematischen Betrachtungsweise 25,5 % der nicht genutzten Verluste unter, da über K_2 mittelbar 6,5 % und über K_3 mittelbar 19 %, mithin im Saldo 25,5 %, an K_4 übertragen werden. Es wird also auch der Übertragungsvorgang an K_4 über K_2 einbezogen, obwohl bei Letzterer isoliert betrachtet kein schädlicher Beteiligungserwerb gegeben ist. Diese Vorgehensweise ist uE zu weitgehend und muss daher unter teleologischer Reduktion aus der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze ausgeklammert werden.

25 %-Grenze als Besitzgrenze: Der Wortlaut der Norm ließe den Schluss zu, dass lediglich mehr als 25 % der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24) auf den Erwerber übertragen werden. Es wird damit wortlautgemäß nicht gefordert, dass der Erwerber zu mehr als 25 % beteiligt sein muss, um die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 auszulösen (zu den denkbaren Methoden zur Ermittlung der Schädlichkeitsgrenze s. ADRIAN, Ubg 2013, 8 [11 f.]). Der Verlustabzugs-

beschränkung liegt der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert (BTDrucks. 16/4841, 76). Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen für das neue wirtschaftliche Engagement unberücksichtigt bleiben (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Dies bedeutet, dass der Erwerber bei einem zeitlich gestreckten Anteilswerb (s. hierzu ausführl. Anm. 25) mindestens einmal zu mehr als 25 % an der Körperschaft beteiligt sein muss, damit es zu einer Änderung der wirtschaftlichen Identität kommt. Werden zwar mehr als 25 % der Anteile auf ihn insgesamt übertragen, ist er aber durch zwischenzeitliche Weiterveräußerung der vorher erworbenen Tranchen – auch nicht durch Zusammenrechnung mit Anteilen nahe stehender Personen – zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt, mangelt es an einer Änderung der wirtschaftlichen Identität, so dass Abs. 1 Satz 1 nicht zur Anwendung kommen kann (vgl. im Ergebnis auch FG Nds. v. 13.9.2012 – 6 K 51/10, EFG 2012, 2311, nrkr., Az. BFH I R 75/12, wobei aus der angeordneten Verfahrensruhe bis zur Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvL 6/11 möglicherweise geschlossen werden kann, dass sich der BFH der Rechtsauffassung des FG Nds. nicht anzuschließen vermag; zu letzterem s. Gosch, JbFStR 2014/2015, 103). Die Richtigkeit des Vorstehenden kann zusätzlich zB durch den dreimaligen Erwerb einer nämlichen Beteiligung von 10 % innerhalb des Fünfjahreszeitraums belegt werden, wobei es in Bezug auf die verbleibenden 90 % zu keiner Anteilsübertragung kommt. Hier käme es zu einem Verlustuntergang von 30 %, was augenscheinlich, gemessen am Konzept der wirtschaftlichen Identität, kein zutreffendes Ergebnis darstellen kann.

Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbarer Übertragungsvorgänge: Mittelbare und unmittelbare Übertragungsvorgänge sind im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 zusammenzufassen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 16 und 20). Dies ergibt sich aber im Wesentlichen aus der Zusammenfassung des Erwerbs durch nahe stehende Personen (s. hierzu Anm. 26). Fraglich ist allerdings, mit welchem prozentualen Anteil sie bei der Ermittlung der Übertragungsquote einzubeziehen sind. Die Frage ist uE dergestalt zu beantworten, dass unmittelbare Beteiligungserwerbe mit ihrem vollen Anteil und mittelbare Beteiligungserwerbe nur insoweit einbezogen werden, dass ein zeitlich vorgelagerter unmittelbarer Beteiligungserwerb nicht doppelt erfasst wird (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 46 [3/2016]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 105).

Beispiel 2: A ist zu 80 % an der Körperschaft K_1 beteiligt, die wiederum 50 % an der Körperschaft K_2 hält. In 2008 erwirbt K_1 weitere 20 % an K_2 . In 2009 erhöht A seinen Anteil an K_1 um 10 Prozentpunkte.

Lösung: Der unmittelbare Erwerb von 20 % an K_2 durch K_1 geht voll in die Prüfung der Schädlichkeitsquote ein. Der mittelbare Erwerb von A geht nur mit 5 % ($10\% \times 50\%$) in die Berechnung ein, da ansonsten der Zuerwerb der 20 % durch K_1 doppelt berücksichtigt würde, so dass insgesamt nur 25 % mittelbar und mittelbar übertragen wurden. Dass nur dieses Ergebnis korrekt ist, zeigt der Vergleich mit der Konstellation, in der zuerst der mittelbare und anschließend der unmittelbare Erwerb vollzogen werden. In dieser Variante würden ebenfalls nur exakt 25 % übertragen. Ein wirtschaftlich identischer Vorgang darf nicht zu zwei unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Eigene Anteile mindern – wie auch bei § 8 Abs. 4 aF (s. hierzu BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455, Tz. 3) – die Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24). Für die Prüfung, ob die quantitative Voraussetzung für einen schädlichen Beteiligungserwerb gegeben ist, ist das Verhältnis der übertragenen Bezugsgröße zum Betrag der um die eigenen Anteile gekürzten Bezugsgröße maßgebend. Die durch das

sog. BilMoG erfolgten Änderungen für die Bilanzierung von eigenen Anteilen ändern an dieser Rechtslage nichts. Aus gestalterischer Sicht kann sich daher anbieten, im Vorfeld des geplanten Beteiligungserwerbs die eigenen Anteile der Körperschaft an einen bereits vorhandenen Anteilseigner zu veräußern, um wieder eine ungeminderte Bezugsgröße herzustellen.

Nämlicher Anteil: Die mehrfache Übertragung eines nämlichen Anteils, der die Schädlichkeitsgrenze überschreitet, führt zur mehrfachen Anwendung von Abs. 1 Satz 1, wenn sie je Erwerbkreis (s. hierzu Anm. 25f.) die maßgebende Beteiligungsgrenze überschreitet.

BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 22; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 50 (3/2016); DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 220 (4/2016); G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 30a (1/2014); B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 82.2 (10/2009); R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 (1198); LENZ, Übg 2008, 24 (28); aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 56; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 172 (190); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (866); ESTERER in Handbuch Unternehmenssteuerreform 2008, 2008, 127 (142).

Die bis dato hier vertretene gegenteilige Auffassung wird vor dem Hintergrund des Zwecks der Regelung, vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners nicht nutzen zu können (BTDrucks. 16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 15 und 16), ausdrücklich aufgegeben. Mit dem übertragenen nämlichen Anteil sind sämtliche Verluste der Körperschaft, die zum Übertragungszeitpunkt vorhanden sind, dem wirtschaftlichen Engagement der ehemaligen Anteilseigner zuzurechnen, so dass ein entsprechender Verlustuntergang gerechtfertigt ist. Die bisherige Auffassung, dass die Verluste, die mit dem Anteil verbunden sind, schon im ersten Übertragungsakt untergegangen sind und damit ein weiterer Verlustuntergang mit der Übertragung des nämlichen Anteils nicht mehr verbunden sein kann, lässt sich damit nicht mehr aufrechterhalten. Unterschreitet der nämliche Anteil hingegen die Schädlichkeitsschwelle des Abs. 1 Satz 1, wird die mehrfache Übertragung dieses Anteils zwischen nahestehenden Personen nur einmal berücksichtigt.

Beispiel 3: A ist seit mehr als fünf Jahren zu 80 % an der Körperschaft K beteiligt. Die übrigen 20 % hält B, der diese Beteiligung an C veräußert. Ein Jahr später erwirbt D die Beteiligung von C. C und D sind nahestehende Personen.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von B auf C ist als Zählerwerb mit 20 % zu berücksichtigen. Die Weiterübertragung auf D führt hingegen nicht dazu, dass ein Beteiligungserwerb von 40 % durch nahestehende Personen erfolgt ist. Dadurch, dass A konstant zu 80 % an K beteiligt ist, haben C und D nicht 40 %, sondern lediglich 20 % erworben. Die Grenze des Abs. 1 Satz 1 ist nicht überschritten.

Rückübertragungen/Rückabwicklungen bleiben bei der Ermittlung der Schädlichkeitsquote unberücksichtigt, wenn der originäre Übertragungsvorgang damit zivilrechtl. wirksam aufgehoben wird (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 99; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 56; VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [797]; SCHULZ, DB 2014, 2736 [2738]).

Stimmrechtslose Vorzugsaktien: Werden neben Stammaktien auch stimmrechtslose Vorzugsaktien erworben, ist nach Auffassung der FinVerw. bei der Ermittlung der Quote der übertragenen Anteile für die Stammaktien auf das stimmberechtigte Kapital und für die Vorzugsaktien auf das gesamte Kapital abzustellen, wobei die verschiedenen Quoten nicht addiert werden (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 8). Die Differenzierung bei der Ermittlung der Quote der übertragenen Anteile zwischen Stammaktien und stimmrechtslosen Vorzugsaktien ist uE nicht vom Gesetz gedeckt. Stimmrechtslose Vorzugsaktien

gehören zum Grundkapital iSd. § 6 AktG und somit zum gezeichneten Kapital iSd. Abs. 1 Satz 1 als maßgebende Bezugsgröße für die Prüfung der jeweiligen Schädlichkeitsschwelle. Eine Differenzierung ist demnach nicht gerechtfertigt, da die Stimmrechte insoweit keinen eigenen Anwendungsbereich haben (ebenso HANS, FR 2007, 775 [776]; zweifelnd BEUSSER, DB 2007, 1549 [1551]; aA B. LANG, DStZ 2007, 652 [653]). Für die Übertragung von Stammaktien bedeutet dies, dass diese im Gegensatz zur Auffassung der FinVerw. (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 8) ins Verhältnis zum gesamten Grundkapital einschließlich des durch stimmrechtslose Vorzugsaktien repräsentierten Kapitals zu setzen sind.

d) Bezugsgröße („des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“) 24

Die quantitative Voraussetzung von mehr als 25 % bezieht sich auf das gezeichnete Kapital, die Mitgliedschaftsrechte, die Beteiligungsrechte oder die Stimmrechte. Dies kann nur so verstanden werden, dass grds. jeder denkbare Anlass – vorbehaltlich der vom Gesetz vorgesehenen Ausnahmen – zum Untergang der nicht genutzten Verluste führen soll, denn ein anderes Konzept lässt sich nicht erkennen (ähnlich DÖRSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 61 [4/2016]). Mit dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten und den Beteiligungsrechten geht es um die gesellschaftsrechtl. Mitberechtigung, mithin insbes. um die Teilhabe am Ergebnis der Körperschaft. Mit den Stimmrechten wird eine Bezugnahme auf die Einflussnahme hergestellt. Das ausschließliche Innehaben von Einfluss ermöglicht aber noch nicht einen Nutzen in Gestalt einer erweiterten Gewinnteilnahme, so dass nur die dargelegte Auslegung möglich ist. Hierfür spricht auch, dass nach Auffassung der FinVerw. diejenige Übertragung maßgebend sein soll, welche die weitestgehende Anwendung von Abs. 1 erlaubt (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 5).

Auslegung der Bezugsgrößen: Das Verständnis der FinVerw. zu den jeweiligen Bezugsgrößen ist nicht eindeutig. Sie scheint der Auffassung zu sein, dass zB bei einer KapGes. neben Kapitalanteilen auch Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechte übertragen werden können. Hingegen sind uE die jeweiligen Bezugsgrößen im zivilrechtl. Sinne zu verstehen (s. aber Anm. 27 zur Eigentumsvoraussetzung). Mit den ersten drei Bezugsgrößen werden die verschiedenen Formen von Beteiligungsrechten gekennzeichnet. Das gezeichnete Kapital ist bei KapGes. und Mitgliedschaftsrechte sind bei Genossenschaften sowie Vereinen die jeweilige Bezugsgröße. Beteiligungsrechte beziehen sich auf Substanzrechte bei Körperschaften im Allgemeinen, die nicht zu den im Vorherigen dargestellten Körperschaften gehören (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 40 [3/2016]). Mit der letzten Bezugsgröße „Stimmrechte“ wird zusätzlich eine flankierende Missbrauchsregel definiert. Es sollen somit auch die Fälle in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 einbezogen werden, in denen zwar nicht mehr als 25 % der jeweiligen Anteile, aber mehr als 25 % der Stimmrechte an der jeweiligen Körperschaft übertragen werden, wobei zumindest bei AG nach § 12 Abs. 1 Satz 1 AktG und bei GmbH nach § 47 Abs. 2 GmbHG das Stimmrecht an den jeweiligen Geschäftsanteil gebunden ist und somit nicht gesondert übertragen werden kann. Gemeint sein können somit allenfalls die Fälle, in denen auch stimmrechtslose Anteile existieren. Hier kommt es aber schon zu einer Übertragung „des gezeichneten Kapitals“, so dass für das Kriterium der Stimmrechte insoweit kein eigener Anwendungsbereich mehr bleibt (s. hierzu auch Anm. 23 und Anm. 31 zu einem Fall des vergleichbaren Sachverhalts).

► *Mittelbare Stimmrechtsübertragungen über Personengesellschaften:* Auch bei PersGes. kann das Stimmrecht nicht vom Mitgliedschaftsrecht abgespalten werden (s. nur ROTH in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 119 HGB Rn. 19 mwN). Es kann allerdings ein vom Kapitalanteil abweichendes Stimmrecht vereinbart werden, so dass es über eine PersGes., die Gesellschafterin einer Verlustkörperschaft ist, zur mittelbaren Übertragung der Stimmrechte an der Körperschaft kommen kann.

Beispiel: A und B sind Gesellschafter einer oHG, die alleinige Anteilseignerin der Verlustkörperschaft K ist. Der Anteil des A am Kapital beträgt 99 % und der des B 1 %, wobei allerdings A und B ein gleichwertiges Stimmrecht haben. B überträgt nunmehr seinen Anteil an der oHG auf C.

Lösung: Die Übertragung des oHG-Anteils auf C realisiert einen Stimmrechtserwerb von 50 % durch C, was grds. zu einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 führt.

Sprachliche Unschärfe: Abs. 1 Satz 1 spricht ua. von der Übertragung des gezeichneten Kapitals. Das gezeichnete Kapital einer KapGes. kann jedoch selbst nicht übertragen werden, da es lediglich die Gesamthöhe der auf Basis des Gesellschaftsvertrags mindestens aufzubringenden Gesellschaftereinlagen repräsentiert und die rechnerische Grenze bezeichnet, unterhalb derer das Gesellschaftsvermögen durch Leistungen an die Gesellschafter nicht geschmälert werden darf (vgl. VEIL in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 5 GmbHG Rn. 7 zur GmbH). Übertragen werden können nur die Anteile am gezeichneten Kapital, die bei einer GmbH durch Geschäftsanteile und bei einer AG durch Aktien verkörpert werden, da diese die durch Übernahme der Stammeinlage geschaffene Rechtsposition des Gesellschafters darstellen (vgl. hierzu SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 2 zur GmbH). Abs. 1 Satz 1 ist demnach in Bezug auf KapGes. dergestalt auszulegen, dass es zu einer entsprechenden Übertragung der Anteile kommen muss, die durch das gezeichnete Kapital rechnerisch repräsentiert werden.

e) Erwerberkreis („an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“)

25 aa) Übertragung an einen Erwerber

Die jeweilige Anteilsübertragung muss grds. „an einen Erwerber“ erfolgen. Eine Vielzahl von geringfügigen Beteiligungstransaktionen auf verschiedene Erwerber, zB beim Börsenhandel, ist damit im Grundsatz nicht von Abs. 1 erfasst (s. aber auch Anm. 37 ff. zum ergänzenden Missbrauchstatbestand nach Abs. 1 Satz 3). Der Erwerber kann durch den erfassten Übertragungsvorgang (s. hierzu Anm. 27) neu in die Körperschaft eintreten oder aber auch eine bereits bestehende Beteiligung weiter ausbauen. Der schädliche Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 muss nicht in einem Rechtsakt oder von einem Veräußerer vollzogen werden. Es reicht aus, wenn eine Vielzahl von Übertragungsakten auf den einen Erwerber innerhalb des zeitlichen Rahmens von fünf Jahren (s. hierzu Anm. 21) die quantitative Voraussetzung von mehr als 25 % (s. hierzu Anm. 23) der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24) erfüllt.

Person des Erwerbers: Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 kann jede natürliche Person, juristische Person oder PersGes. sein. Für vermögensverwaltende PersGes. soll allerdings nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine anteilige Zuordnung an die Gesellschafter gelten (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 24). Dies stellt uE eine Billigkeitsmaßnahme dar, da der Begriff der Übertragung an einen Erwerber unter Zugrundelegung einer zivilrechtl. Betrachtungsweise auszulegen ist (BFH

v. 20.8.2003 – I R 81/02, BStBl. II 2004, 614, zu § 8 Abs. 4 aF), so dass sowohl eine vermögensverwaltend tätige PersGes. als auch eine Treuhand-KG (sog. Ein-Unternehmer-PersGes., s. hierzu BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751) Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 sein können (aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 92). Kehrseite der Billigkeitsmaßnahme ist, dass eine später eintretende Gewerblichkeit der ehemals vermögensverwaltend tätigen PersGes., zB durch gewerbliche Prägung, nach Ansicht der FinVerw. wohl zur Übertragung von den Gesellschaftern auf die PersGes. führt. Entsprechendes gilt wohl auch für den umgekehrten Fall der Entprägung, sofern die jeweilige Schädlichkeitsquote überschritten wird. Dieses Ergebnis kann mangels des zivilrechtl. Übertragungsakts nicht zutreffend sein.

Börsengang: Als problematisch erweist sich das Kriterium der „Übertragung an einen Erwerber“ bei Börsengängen, bei denen eine Emissionsbank kurzfristig Eigentümer der Aktien entweder durch Kauf von den Altgesellschaftern oder im Rahmen einer Kapitalerhöhung wird, um diese im Weiteren am Markt zu platzieren (s. hierzu ausführl. GROSS/KLEIN, AG 2007, 896 [897 ff.]; WILD/SUSTMANN/PAPKE, DStR 2008, 851 [853 ff.]). Bei wortgetreuer Auslegung des Abs. 1 Satz 1 wäre das Kriterium der „Übertragung an einen Erwerber“ – ggf. iVm. Abs. 1 Satz 4 in Fällen der Kapitalerhöhung (s. hierzu ausführl. Anm. 41 ff.) – erfüllt, da die Emissionsbank zumindest kurzzeitig rechtl. und wohl auch wirtschaftlicher Eigentümer der zu platzierenden Aktien wird. Die FinVerw. nimmt jedoch – wahrscheinlich im Billigkeitswege – den reinen Zwischenerwerb durch die Emissionsbank vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 aus (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 6).

bb) Einbeziehung nahe stehender Personen zum Erwerber

26

In die Prüfung, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, sind auch Erwerbe durch nahe stehende Personen zum eigentlichen Erwerber einzubeziehen. Gesetzestechnisch werden die Beteiligungserwerbe durch den eigentlichen Erwerber mit den Beteiligungserwerben durch ihm nahe stehende Personen zusammengefasst. Der Erwerber bildet also mit den ihm nahe stehenden Personen einen Erwerberkreis (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 3). Die Erreichung der schädlichen Beteiligungsgrenze kann folglich nicht dadurch vermieden werden, dass die qualifizierte Beteiligung durch verschiedene Erwerber angeschafft wird, die als nahe stehende Personen einzustufen sind. Der Beteiligungserwerb durch eine nahe stehende Person wird dem Erwerber bei gesellschaftsrechtl. Verbundenheit mit der entsprechenden Beteiligungsquote zugerechnet (zu einem Rechenbeispiel s. Anm. 23; aA G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 53a [1/2014]).

Nahe stehende Personen iSd. Abs. 1 Satz 1 sind zunächst im Grundsatz alle natürlichen und juristischen Personen sowie PersGes., die als nahe stehende Personen iSd. Rspr. zu § 8 Abs. 3 Satz 2 zu qualifizieren sind.

BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 25; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 51 (3/2016); DÖRR, NWB F. 4, 5181 (5186); R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 (251); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (868); aA GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 140; HANS, FR 2007, 775 (777); NEYER, BB 2007, 1415 (1417); WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 (157); ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 (137); HINDER/HENTSCHEL, GmbHR 2015, 16 (19f.).

Das Nahestehen kann im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 3 Satz 2 durch familiäre, aber auch sonstige persönliche Verhältnisse gesellschaftlicher, schuldrechtl.

oder auch rein tatsächlicher Art begründet werden (BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; H 36 KStH 2006). So gehört zB auch der Lebensgefährte zu den nahe stehenden Personen iSd. Rspr. zu § 8 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204). Diese Auslegung ist aber im Anwendungsbereich des Abs. 1 zu weitgehend und muss uE daher normspezifisch eingeschränkt werden, da ansonsten Abs. 1 Satz 3 (s. hierzu Anm. 37 ff.) ohne Anwendungsbereich bliebe, denn nach den Grundsätzen der vGA begründen gleichgerichtete Interessen als persönliches Verhältnis tatsächlicher Art die Eigenschaft des Nahestehens, so dass sonstige persönliche Verhältnisse gesellschaftlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art nicht zu einem Nahestehen iSd. Abs. 1 Satz 1 führen (s. hierzu ausführlich SUCHANEK/RÜSCH, WPg 2016, 173). Im Grunde ist das Nahestehen somit zunächst auf familiäre (§ 15 AO) und gesellschaftsrechtl. Verbundenheit beschränkt. Die grds. erfasste Zusammenrechnung der Anteile von Familienmitgliedern und Ehegatten zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 stellt jedoch einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG dar (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 52 [1/2014]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 147; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 292; ROSER, DStR 2008, 1561 [1565]). Es ist die Pflicht des Staates, Ehe und Familie im materiell-wirtschaftlichen Bereich als eigenständig und selbstverantwortlich zu respektieren (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 [346 f.]). Mit dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG sind demnach Bestimmungen unvereinbar, die die Ehe schädigen, stören oder sonst beeinträchtigen könnten (BVerfG v. 3.10.1989 – 1 BvL 78/86, BVerfGE 81, 1 [6]).

Demnach kann im Ergebnis das Nahestehen iSd. Abs. 1 ausschließlich bei gesellschaftsrechtl. Verbundenheit begründet werden (ausführlich SUCHANEK/RÜSCH, WPg 2016, 173; ähnlich ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 73; zur einschränkende Auslegung des Nahestehens bei familiärer Verbundenheit aus verfassungsrechtl. Gründen s. auch BFH v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BStBl. II 2014, 986; v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, BStBl. II 2014, 992; v. 29.4.2014 – VIII R 35/13, BStBl. II 2014, 990). Die Definition der nahe stehenden Person des § 1 Abs. 2 AStG ist durch die fehlende Bezugnahme nicht einschlägig. Immer wenn das KStG die Definition der nahe stehenden Person des § 1 Abs. 2 AStG wünscht, nimmt es ausdrücklich auf diese Bezug (zB § 8a Abs. 2 idF des UntStReformG 2008). Ferner ergibt sich dies aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber der Bitte um Klarstellung (s. IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]) im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens nicht nachgekommen ist.

Zeitpunkt: Das Verhältnis des Nahestehens muss dabei im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs, aber unabhängig von diesem gegeben sein (s. auch B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 27 [3/2010]). Dies bedeutet, dass Beteiligungserwerbe nicht zusammenzufassen sind, wenn sich die Erwerber im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs noch nicht oder nicht mehr nahe stehen.

Beispiel: A und B sind nahe stehende Personen. A erwirbt in 08 10 % an K. In 09 erwirbt B 10 % an K. In 11 erwirbt A weitere 10 % an K. Zu diesem Zeitpunkt sind A und B nicht mehr als nahe stehende Personen zu qualifizieren.

Lösung: Im Zeitpunkt, in dem die 25 %-Grenze des Abs. 1 Satz 1 überschritten wird, sind A und B nicht mehr als nahe stehende Personen anzusehen, so dass der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 bei K nicht erfüllt ist. Dass zu einem früheren Zeitpunkt ein Nahestehen zwischen A und B gegeben war, ist unbeachtlich.

Abwandlung: A und B sind zunächst keine nahe stehenden Personen. A erwirbt in 08 10 % an K. In 09 erwirbt B 10 % an K. In 11 erwirbt A weitere 10 % an K. Zu diesem Zeitpunkt sind A und B als nahe stehende Personen zu qualifizieren.

Lösung: Im Zeitpunkt, in dem die 25 %-Grenze des Abs. 1 Satz 1 überschritten wird, sind A und B als nahe stehende Personen anzusehen, so dass der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 bei K erfüllt ist. Voraussetzung für die Prüfung des Nahestehens ist der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs.

Erwerbe zwischen der nahe stehenden Person und dem eigentlichen Erwerber sind für Zwecke der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze nicht unbeachtlich, wenn durch den Beteiligungserwerb von der nahe stehenden Person der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 verwirklicht wird (s. auch WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 88 [1/2014]; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 51 [3/2016]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 292). Eine Zusammenrechnung mit früheren Beteiligungserwerben des Erwerbers, die unter Zusammenrechnung mit Beteiligungserwerben der nahe stehenden Personen bereits zu einem schädlichen Beteiligungserwerb geführt haben, scheidet hingegen aus.

f) Form des schädlichen Beteiligungserwerbs („übertragen“)

27

Eine Übertragung beinhaltet uE jede rechtsgeschäftliche Übertragung bestehender Anteile unter Lebenden, dh. sowohl die entgeltliche als auch unentgeltliche Übertragung im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 43 [3/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 27a [1/2014]; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 77 [4/2016]). Sie kann freiwillig oder auch zwangsweise erfolgen. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24) ist hierbei ausreichend und maßgebend, da für die stl. Zuordnung entscheidend ist, wer die tatsächliche Sachherrschaft über ein WG ausübt.

BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 13; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 79 (4/2016); R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 66; GOHR in SCHNITZER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 75; DÖRR, NWB F. 4, 5181 (5185); NEYER, BB 2007, 1415 (1417); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (866); differenzierend G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 27b (1/2014), der bei ausschließlicher Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums einen vergleichbaren Sachverhalt annimmt; aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 35; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStRefG 2008, 2007, § 8c Rn. 43, die auf das zivilrechtl. Eigentum abstellen.

Die Übertragung von Anteilen auf einen Treuhänder unter Einnahme der Treugeberstellung durch den Übertragenden sowie Überführungsvorgänge nach § 6 Abs. 5 Satz 1 oder 2 EStG stellen demnach keine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 dar, da sich das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen nicht verändert.

Umwandlungsmaßnahmen stellen idR rechtsgeschäftliche Übertragungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge dar (zu den rechtsgeschäftlichen Elementen von Umwandlungen s. BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; v. 5.11.1969 – I R 60/67, BStBl. II 1970, 149; v. 8.4.1964 – VI 205/61 S, BStBl. III 1964, 306). Demnach sind vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 die Verschmelzung, Spaltung und Einbringung erfasst (s. auch DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 93 [4/2016]), wenn eine Verlustkörperschaft im Zuge der Reorganisation mittelbar oder unmittelbar einen neuen Anteilseigner in schädlicher Beteiligungshöhe erhält (s. aber Anm. 45 ff. zur Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5). Keine Übertragung liegt hingegen bei lediglich aus stl. Gründen fingierten Vermögensübertragungen wie beim Formwechsel gem. §§ 9, 25 UmwStG vor (ebenso BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 11; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 109; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 27c [1/2014]; BUSCH, JbFStR 2008/2009, 223 [232 f.]; aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 37).

Anwachsungsvorgänge stellen nach Auffassung der FinVerw. wohl eine Übertragung dar, wenn die erlöschende PersGes. nicht nur vermögensverwaltend tätig ist (s. DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 77 [12/2016]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 95). Hier ist uE eine Unterscheidung erforderlich (zur Qualifizierung der Bruchteilsbetrachtung als Billigkeitsmaßnahme s. Anm. 25). Bei Anwachsungsvorgängen im Zusammenhang mit PersGes., zu deren Vermögen mittelbar oder unmittelbar Anteile an Verlustkörperschaften gehören, ist nach dem der Anwachsung zugrunde liegenden Ereignis zu differenzieren. Sie stellen somit nur dann eine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 dar, wenn das die Anwachsung auslösende Ereignis ein rechtsgeschäftliches Element beinhaltet (s. hierzu ausführl. SUCHANEK/HERBST, Ubg 2008, 669 [673]; wohl auch GOSCH, JbFStR 2008/2009, 239; aA WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 [161 f.]; SCHMIDT-FEURENBACHER, Ubg 2008, 469 [476 f.], die die Anwachsung nicht als Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 werten). Der Tod eines Gesellschafters oder die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen als Grund des Ausscheidens aus der PersGes. sind demzufolge nicht als Übertragung zu werten.

Verdeckte Einlagen und Sachdividenden von Anteilen an einer Verlustkörperschaft sind ebenfalls als Übertragungen zu qualifizieren, auch wenn sie unentgeltlich erfolgen, da sie auf einem Rechtsgeschäft basieren.

Erfolge und unentgeltliche Erbauseinandersetzung stellen unter natürlichen Personen keine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 dar (s. auch BTDrucks. 16/5491, 16; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 4), da sie nicht rechtsgeschäftlich erfolgen. Sofern im Rahmen der Erbauseinandersetzung Spitzenausgleiche geleistet werden, liegt eine Entgeltlichkeit vor (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253, Tz. 14), die wiederum zur Rechtsgeschäftlichkeit führt, was in die Annahme eines Übertragungsakts iSd. Abs. 1 Satz 1 mündet (s. auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 4).

► *Nichtnatürliche Personen als Erben:* Die FinVerw. suspendiert nur den Übergang auf natürliche Personen vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 4). Diese Differenzierung beim Erbfall ist nicht vom Gesetz gedeckt, da eine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 ein rechtsgeschäftliches Element beinhaltet, das im Erbfall unabhängig von der Person des Erbens nicht gegeben ist.

Vorweggenommene Erfolge: Die FinVerw. wertet unentgeltliche Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erfolge (unter Angehörigen iSd. § 15 AO) nicht als Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 4). Sofern jedoch im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge ein Entgelt gezahlt wird, das zB auch in der Übernahme betrieblicher oder privater Verbindlichkeiten bestehen kann (s. hierzu BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Tz. 27 f.), nimmt die FinVerw. auch bei geringem Umfang der Entgeltlichkeit eine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 an (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 4). Die Ausnahme von Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Angehörigen iSd. § 15 AO aus dem Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 stellt eine zu begrüßende Billigkeitsmaßnahme (zur Einstufung der Ausnahme als Billigkeitsmaßnahme s. FG Münster v. 4.11.2015 – 9 K 3478/13 F, EFG 2016, 412, nrkr., Az. BFH I R 6/16) dar, da sie aufgrund der Rechtsgeschäftlichkeit eigentlich von ihm erfasst sind.

Stimmrechtszurechnungen nach § 22 WpHG sind keine Übertragungen iSd. Abs. 1 Satz 1, da den entsprechenden Vorgängen kein Rechtsgeschäft zugrunde

liegt. Ferner erfolgen die Stimmrechtszurechnungen des § 22 WpHG ausschließlich für Zwecke der Mitteilungspflichten nach § 21 Abs. 1 und 1a WpHG. Ein veränderter Zugriff auf die entsprechenden Stimmrechte ist somit nicht gegeben.

Sonderfall Vereine: Mitgliedschaftsrechte an einem Verein sind nach § 38 Satz 1 BGB grds. nicht übertragbar. Ferner kann nach § 38 Satz 2 BGB die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte nicht einem anderen überlassen werden, so dass der Grundfall der Übertragung von Mitgliedschaftsrechten oder Stimmrechten nach Abs. 1 Satz 1 bei einem Verein nicht erfüllt werden kann (s. auch SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [295]), wenn nicht in der Vereinssatzung auf Basis von § 40 BGB eine abweichende Regelung getroffen wurde. Darüber hinaus ist es vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Grundkonzeption, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 76), ausgeschlossen, dies auf einen Verein zu übertragen, da mit der Mitgliedschaft im Verein kein Anteil am Vereinsvermögen verbunden ist (s. hierzu nur OLG Brandenburg v. 7.12.2004 – 6 U 72/04, MDR 2005, 640; ELLENBERGER in PALANDT, 75. Aufl. 2016, § 38 BGB Rn. 1a). Dementsprechend verhindert ein Verein auch die mittelbare Übertragung des gezeichneten Kapitals einer KapGes., wenn die Mitglieder des anteilsbesitzenden Vereins wechseln.

g) Ersatztatbestand („oder ... ein vergleichbarer Sachverhalt“)

Schrifttum: VISKORF/MICHEL, Stimmrechtsübertragungen und vergleichbare Sachverhalte im Rahmen des § 8c KStG, DB 2007, 2561; HANNES/VON FREEDEN, Der Abschluss eines erbschaftsteuerlich motivierten Poolvertrags unter Berücksichtigung von § 8c KStG, Ubg 2008, 624; ELICKER/ZILLMER, Böses Erwachen beim Körperschaftsteuerbescheid – Was tun, wenn Poolverträge vermeintlich Verlust- und Zinsvorträge zerstört haben?, BB 2009, 2620; HONERT/OBSER, Steuerlich nicht genutzte Verluste und/oder Zinsvorträge in der Gesellschaft – Vorsicht beim Abschluss von Stimmrechtsvereinbarungen!, BB 2009, 1161; RICHTER/ESCHER, Stimmrechtsvereinbarungen im Rahmen von Poolverträgen und § 8c KStG, FR 2011, 760.

aa) Auslegung

28

Mit dem Ersatztatbestand des „vergleichbaren Sachverhalts“ nimmt Abs. 1 Satz 1 teilweise den Gedanken des § 8 Abs. 4 Satz 1 aF auf (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1197]). Dieser erfasste nur die Fälle, die denen des Regelbeispiels in § 8 Abs. 4 Satz 2 aF wirtschaftlich vergleichbar waren, wobei § 8 Abs. 4 Satz 2 aF aber auch mittelbar einen Maßstab für § 8 Abs. 4 Satz 1 aF setzte (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 616). Dies gilt hier im Ansatz sinngemäß (s. aber Anm. 29 zum Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand). Das Tatbestandsmerkmal der Übertragung von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte setzt mittelbar einen Maßstab für den Ersatztatbestand des „vergleichbaren Sachverhalts“. Dies setzt im Weiteren voraus, dass der Grundfall der Übertragung der jeweiligen Bezugsgröße überhaupt möglich ist. Ist die Erfüllung des Grundtatbestands – wie zB bei einem Verein, bei dem eine Übertragung von Mitgliedschafts- und Stimmrechten grds. ausgeschlossen ist (s. hierzu Anm. 27) – nicht möglich, kann es zwangsläufig auch einen vergleichbaren Sachverhalt nicht geben (s. auch SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [295]; aA VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [793]). Ebenso erweitert das Tat-

bestandsmerkmal des vergleichbaren Sachverhalts nicht den persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 (s. hierzu Anm. 9). Beim vergleichbaren Sachverhalt sind sodann zwei Fallgruppen zu unterscheiden. Zum einen bezieht er sich auf das Tatbestandsmerkmal der Übertragung (s. hierzu Anm. 27), dh. die vorgenommene Maßnahme stellt wie zB eine Kapitalerhöhung, die auch in Abs. 1 Satz 4 explizit einer Übertragung gleichgestellt ist (s. daher ausführl. Anm. 41 ff.), keine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 dar. Sie ist aber wirtschaftlich betrachtet mit einer Übertragung vergleichbar. Dem der Übertragung vergleichbaren Vorgang muss folglich auch, wie einer Übertragung selbst, ein rechtsgeschäftliches Element anhaften. Zum anderen ist das Kriterium der „Vergleichbarkeit“ an der quantitativen Voraussetzung (s. hierzu Anm. 23) zu messen. Dies bedeutet, dass der Erwerber einen derartigen Einfluss auf die Körperschaft ausüben muss, der einem zu mehr als 25 % Beteiligten entspricht (aA B. LANG, DStZ 2008, 549 [551]). Im Ergebnis kann der Ersatztatbestand aber nur als vage und unkonkret bezeichnet werden (s. auch CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, GmbHR 2007, 421 [430]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [201]; HANS, FR 2007, 775 [780], wobei Letztere hieraus sogar eine Verfassungswidrigkeit wegen fehlender Normenklarheit ableiten wollen). Eine Verfassungswidrigkeit ist uE aufgrund der dargelegten Auslegungsmöglichkeit jedoch nicht gegeben. Es verbleiben aber in diesem Punkt eine erhebliche Rechtsunsicherheit und die mögliche Gefahr einer ausufernden Einzelfall-Rspr.

29 **bb) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand**

Die FinVerw. wertet die Kombination von Grundfall und Ersatztatbestand ebenfalls als schädlichen Beteiligungserwerb (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7 unter Verweis auf BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468). Dies steht uE nicht in Einklang mit dem eindeutigen Gesetzeswortlaut. Es werden in Abs. 1 Satz 1 durch das Wort „oder“ zwei Alternativen formuliert, die voneinander abzugrenzen sind. Insbesondere ist der Rückgriff auf die Rspr. zu § 8 Abs. 4 Satz 1 aF nicht einschlägig, da berücksichtigt werden muss, dass die Methodik des heutigen Abs. 1 im Vergleich zu § 8 Abs. 4 aF eine andere ist. Heute stehen die Tatbestandsmerkmale der Regelung über den Verlustabzug nebeneinander, wohingegen in der Vergangenheit das Regelbeispiel des § 8 Abs. 4 Satz 2 aF ein Fall des Verlusts der wirtschaftlichen Identität iSd. § 8 Abs. 4 Satz 1 aF war. Es liegt demnach kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn die geforderte quantitative Voraussetzung (s. hierzu Anm. 23) nur durch Zusammenrechnung von Übertragungen, die den Grundfall erfüllen, und Anteils- oder Stimmrechtsverschiebungen, die einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen, erreicht wird.

30 **cc) Beispielfälle**

Quotenverändernde Kapitalherabsetzung: Die quotenverändernde Kapitalherabsetzung stellt einen vergleichbaren Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1 dar (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 85; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5183]), da es insoweit zu einer „Verschiebung“ der Kapitalanteile sowie der Stimmrechte kommt. Voraussetzung ist allerdings, dass im Zuge der Kapitalherabsetzung die quantitative Voraussetzung (s. hierzu Anm. 23) des Grundfalls zugunsten eines Erwerbers oder einer diesem nahe stehenden Person erfüllt wird.

Erwerb eigener Anteile: Der Erwerb eigener Anteile durch die Verlustkörperschaft ist auch unter Berücksichtigung der Rechtslage nach dem sog. BilMoG und der darin enthaltenen Änderung für die Bilanzierung von eigenen Anteilen (§ 272 Abs. 1a HGB) als vergleichbarer Sachverhalt zu werten, wenn sich in diesem Zuge die Beteiligungsverhältnisse um mehr als 25 % zugunsten eines Gesellschafters verschieben (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7; NEYER, BB 2007, 1415 [1416]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 187; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 85; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStRefG 2008, 2007, § 8c Rn. 45 f.; aA B. LANG, DStZ 2007, 652 [655]). Werden die eigenen Anteile sodann von der Körperschaft auf den ursprünglichen Anteilseigner oder einen Dritten übertragen, liegt uE ein Sachverhalt vor, der der mehrfachen Übertragung eines nämlichen Anteils entspricht (s. hierzu Anm. 23).

Umwandlungen auf eine Verlustgesellschaft sollen einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen, wenn durch die Umwandlung ein Beteiligungserwerb auf einen Erwerber erfolgt (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7). Hier liegt bereits eine Übertragung auf einen Erwerber vor, der den Grundfall des Abs. 1 Satz 1 erfüllt, wenn im Rahmen der Umwandlung ein Erwerber iHd. Schädlichkeitsquote neu an der Verlustgesellschaft beteiligt wird oder seine Beteiligungsquote entsprechend aufstockt (s. hierzu Anm. 45; ebenso GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 183). Ein vergleichbarer Sachverhalt ist folglich nicht gegeben.

Stimmrechtsverzicht: Ein weiterer vom Ersatztatbestand erfasster Sachverhalt ist der Stimmrechtsverzicht (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7). Dies kann uE idR aber nur in einer zweigliedrigen Körperschaft mit einem Mehrheits- und einem Minderheitsgesellschafter (Beteiligungsquote von mehr als 25 %) Bedeutung erlangen, da nur hier die Wirkung des Stimmrechtsverzichts der Übertragung der Stimmrechte auf einen Erwerber wirtschaftlich entspricht.

Stimmrechtsbindungen und Stimmrechtsvereinbarungen sollen ebenfalls einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7). Dies ist uE nicht zutreffend, da die Beteiligten lediglich auf schuldrechtl. Wege vereinbaren, sich in Bezug auf die Ausübung ihrer Stimmrechte abzustimmen (s. hierzu ausführl. HANNES/VON FREEDEN, Ubg 2008, 624 [626 ff.]; RICHTER/ESCHER, FR 2011, 760 [762 f.]). Derartige Maßnahmen sind allenfalls geeignet, das gleichgerichtete Interesse iSd. Abs. 1 Satz 3 zu begründen, das aber zusätzlich noch den Erwerb von Anteilen durch die Erwerbergruppe erfordert (s. hierzu ausführl. Anm. 39).

Umwandlung von Vorzugs- in Stammaktien: Nach § 141 Abs. 5 AktG führt die Aufhebung des Vorzugs bei einer Aktiengattung zur Gewährung eines Stimmrechts auf die betreffenden Aktien. Hier liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor, wenn ein bisheriger Vorzugsaktionär gemeinsam mit ihm nahe stehenden Personen im Zuge der Umwandlung der Aktien mehr als 25 % des Stimmrechts an der AG zugewiesen bekommt.

Option zum Erwerb von Anteilen: Die Einräumung einer Option zum Erwerb von Anteilen ist kein vergleichbarer Sachverhalt, da gemessen am Merkmal der Übertragung als Grundfall keine Vergleichbarkeit gegeben ist (s. auch HANS, FR 2007, 775 [777]; BREUNINGER/SCHADE, Ubg 2008, 261 [264 f.]). Die Ausübung der Option erfüllt jedoch das Tatbestandsmerkmal der Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1. Wenn die Option so ausgestaltet wird, dass bereits die eingeräumte Option zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen auf

den Berechtigten führt (s. nur BFH v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832, zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen), ist bereits mit Optionseinräumung ein Beteiligungserwerb realisiert worden. Ein vergleichbarer Sachverhalt ist dann ebenfalls nicht gegeben.

Bezugsrechte und Wandelschuldverschreibungen können ebenfalls nicht die Anforderungen an einen vergleichbaren Sachverhalt erfüllen. Auch hier gilt erst die Ausübung des Bezugsrechts bzw. die Wandelung in Anteile als Übertragung auf den Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1.

Verpfändung von Anteilen: In der Einräumung eines Pfandrechts an einem Anteil ist kein vergleichbarer Sachverhalt zu erblicken, da sie wirtschaftlich nicht die Wirkungen einer Übertragung entfaltet (ebenso HANS, FR 2007, 775 [777]). Die Verwertung des Pfandrechts durch den Pfandgläubiger führt zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen, so dass sodann der Grundfall der Übertragung gegeben ist.

Beherrschungsvertrag: Der Abschluss eines Beherrschungsvertrags iSd. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG ist nicht als vergleichbarer Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1 zu werten, da dieser es dem herrschenden Unternehmen lediglich ermöglicht, dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung des abhängigen Unternehmens hinsichtlich der Leitung der Gesellschaft Weisungen zu erteilen (§ 308 Abs. 1 AktG), die vom Vorstand bzw. der Geschäftsführung des abhängigen Unternehmens befolgt werden müssen (§ 308 Abs. 2 AktG). Ein Eingriff in die Gesellschafter-/Mitgliedschaftsrechte der weiteren Mitgesellschafter/Mitglieder ist hingegen mit dem Beherrschungsvertrag nicht verbunden (s. auch EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 308 Rn. 42; LEUERING/GOERTZ in HÖLTERS, 2. Aufl. 2014, § 308 AktG Rn. 26), so dass der Abschluss eines Beherrschungsvertrags wirtschaftlich nicht mit der Übertragung der Anteile oder der Stimmrechte an der Körperschaft gleichgesetzt werden kann. Etwas anderes gilt, wenn es im Zusammenhang mit dem Abschluss des Beherrschungsvertrags zur Annahme eines Abfindungsangebots gem. § 305 AktG durch die außenstehenden Aktionäre kommt. In diesem Fall liegt jedoch kein vergleichbarer Sachverhalt, sondern der Grundfall der Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 vor, da auch die Annahme des Abfindungsangebots eine rechtsgeschäftliche Übertragung (s. hierzu allg. Anm. 27) darstellt.

Die Fusion von Anstalten des öffentlichen Rechts wird von der FinVerw. als vergleichbarer Sachverhalt qualifiziert (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7). Anstalten des öffentlichen Rechts fallen als Vermögensmassen nicht in den persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 (s. hierzu Anm. 9), so dass hier kein vergleichbarer Sachverhalt gegeben sein kann.

Erwerb oder Stärkung der Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters bei einer KGaA: Der Erwerb oder die Stärkung der Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Verlust-KGaA ist kein vergleichbarer Sachverhalt (s. auch BREUNINGER/SCHADE, Ubg 2008, 261 [265]; SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [295]). Für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA ist für Zwecke der stl. GE ein eigener BV-Vergleich nach § 5 EStG iVm. § 4 Abs. 1 EStG durchzuführen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; s. hierzu ausführl. HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293). Steuerlich wird somit die Einkommensbesteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters, sofern dieser nicht auch Kommanditaktionär ist, „an der Wurzel“ von der Körperschaftsbesteuerung der KGaA abgespalten (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) und uneingeschränkt gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem ge-

werblichen Bereich zugewiesen. Die Einkünfte sind ihm folglich wie einem Einzelunternehmer oder Mitunternehmer unmittelbar zuzurechnen. Aus diesem Grund stellt der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters im Weiteren bei den der KSt unterliegenden Einkünften nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abziehbare Aufwendungen dar. Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses ist der Erwerb oder die Stärkung der Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters nicht geeignet, zu einer Verlustnutzung bei der KGaA selbst beizutragen. Sofern die Stellung als persönlich haftender Gesellschafter bei der KGaA jedoch auf einer der Verlustkörperschaft, die nicht KGaA ist, vorgelagerten Stufe eingeräumt wird, kann ein vergleichbarer Sachverhalt gegeben sein, wenn eine der Schädlichkeitsquote (s. hierzu Anm. 23) vergleichbare Einflussnahme des persönlich haftenden Gesellschafters auf die Verlustkörperschaft möglich ist (ähnlich MÖHLENBROCK in RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 595 [600]).

Atypisch stille Beteiligung: Die Begründung einer atypisch stillen Beteiligung an einer Verlustkörperschaft ist nicht als vergleichbarer Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren (s. auch ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 56; BUSCH, JbFStR 2008/2009, 223 [234 f.]; GOSCH, JbFStR 2008/2009, 240; BREUNINGER/SCHADE, Ubg 2008, 261 [265 f.]; SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [295]). Es kommt insoweit zwischen der Körperschaft und dem Stillen zur Begründung einer Mitunternehmerschaft, die selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, GE und Einkünftequalifikation ist (stRspr. seit BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328). Der Stille hat folglich aus stl. Sicht keine Beteiligungsrechte an der Verlustkörperschaft, sondern an der Mitunternehmerschaft erworben, so dass sich damit die wirtschaftliche Identität der Körperschaft nicht verändert hat. Diese weist weiterhin – auch wirtschaftlich – denselben Anteilseignerkreis auf und kann lediglich ihre vorhandenen nicht genutzten Verluste mit ihrem Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft „atypisch stille Gesellschaft“ verrechnen. Sofern die atypisch stille Beteiligung jedoch auf einer der Verlustkörperschaft vorgelagerten Stufe eingeräumt wird, liegt durch die Begründung einer anderen PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG für stl. Zwecke ein vergleichbarer Sachverhalt vor, wenn die quantitative Voraussetzung erfüllt ist (im Ergebnis ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 22b [1/2014]; MÖHLENBROCK in RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 595 [599], zweifelnd GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 189; differenzierend R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 90).

Sonstige Mezzanine Finanzierungen (zB Erwerb von Genussscheinen): Die Gewährung von Mezzanine-Kapital erfüllt für sich nicht die Anforderungen an den vergleichbaren Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1. Dies gilt entsprechend beim Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine Körperschaft mit einer Beteiligung von maximal 25 % unter gleichzeitiger Gewährung von Mezzanine-Kapital an die Körperschaft durch diesen, da das Mezzanine-Kapital idR bilanziell als Fremdkapital auszuweisen ist und mit ihm keine (zusätzlichen) gesellschaftsrechtl. Mitgliedschaftsrechte verbunden sind (s. zur nicht möglichen Kombination von Grundfall und Ersatztatbestand auch Anm. 29). Es müsste mit der Mittelzuführung schon bilanzielles Eigenkapital, zB durch Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 7), geschaffen werden und damit faktisch eine dauerhafte Stimmrechtsreduzierung der Mitgesellschafter verbunden sein, um das Kriterium des vergleichbaren Sachverhalts zu erfüllen (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 55 [3/2016]; aA B. LANG, DSz 2008, 549 [551]).

3. Rechtsfolge: bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste nicht abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

Schrifttum: BENZ, Die Auswirkungen des § 8c KStG bei der Organschaft, Ubg 2011, 772; GRIESER/FALLER, Unterjähriger Beteiligungserwerb im Licht von § 8c KStG und § 10d EStG – Praktische Konsequenzen des BFH-Urteils vom 30.11.2011, I R 14/11, DStR 2012, 1007; SUCHANEK, Die Rechtsfolgen des § 8c KStG in der Organschaft, FR 2013, 349; ADRIAN, Verlustabzug nach § 8c KStG bei unterjährigem Anteilswerb, StuB 2014, 464; BRINKMANN, § 8c KStG und Organschaft bei unterjähriger Anteilsveräußerung, StBp. 2014, 193; FRISCHMUTH, § 8c KStG wider die Prinzipien der Organschaftsbesteuerung, StuB 2014, 363; KIONTKE/SCHUMACHER, Aktuelle Organschaftsfragen, StBj. 2014/2015, 163; B. LANG/FÖRSTER, Das neue BMF-Schreiben zu § 8c KStG, StBj. 2014/2015, 97; RÖDDER, Das neue (geplante) BMF-Schreiben und weitere aktuelle Fragen zu § 8c KStG, JbFStR 2014/2015, 76; SCHULZ, Mehrere schädliche Beteiligungserwerbe i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG innerhalb eines Wirtschaftsjahres, DB 2014, 2736; SUCHANEK/RÜSCH, Gewerbesteuerliche Organschaft und Zinsschranke im Organschaftsfall – Die Wirkungen des § 8c KStG, DStZ 2014, 871; SUCHANEK/TRINKAUS, Nochmal: Zu den Rechtsfolgen des § 8c KStG bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb – Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens vom 15.4.2014, FR 2014, 889; NEYER, Verlustnutzung nach schädlichem Beteiligungserwerb: Sonderprobleme bei unterjähriger Anteilsübertragung, DStR 2015, 1777.

31 a) Anteiliger Untergang der nicht genutzten Verluste

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 ist, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte (= nicht genutzte Verluste) insoweit nicht mehr abziehbar sind. Zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb s. Anm. 32.

„Insoweit“ bedeutet, dass die entsprechenden nicht genutzten Verluste in dem Verhältnis untergehen, wie ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt. Ein Beteiligungserwerb eines Erwerbers iHv. 26 % der Anteile an einer Verlustkörperschaft mündet zB in einen Untergang von 26 % der nicht genutzten Verluste. Im Weiteren können jedoch Beteiligungserwerbe, die einmal im Rahmen des Abs. 1 Satz 1 Berücksichtigung gefunden haben, nicht Anlass einer weiteren Kürzung der nicht genutzten Verluste nach Abs. 1 Satz 1 in einem späteren VZ sein (s. hierzu und zu einem Beispielfall BTDrucks. 16/4841, 76). Umgekehrt folgt daraus allerdings auch, dass ein weiterer Beteiligungserwerb durch einen anderen Erwerber, der zeitgleich oder nachgelagert die Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1 bezogen auf einen anderen Anteil erfüllt, wiederum die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 auslöst (zu einem Berechnungsbeispiel s. SCHULZ, DB 2014, 2736 [2738]; zur mehrfachen Übertragung eines nämlichen Anteils s. Anm. 23).

► *Unbeachtlichkeit von nicht genutzten Verlusten im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs:* Für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 ist es unbeachtlich, ob die Körperschaft über nicht genutzte Verluste verfügt oder nicht (zu einer teleologischen Reduktion beim zeitlich gestreckten Anteilswerb s. Anm. 21). Demnach sind Beteiligungserwerbe, die zur Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 geführt haben, nicht ein weiteres Mal im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt, auch wenn die Körperschaft in dem betreffenden Zeitpunkt nicht über nicht genutzte Verluste verfügt (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 66 [5/2012] in dem Beispiel).

Beispiel: Bei der V-GmbH tritt zum 30.4.02 ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 von 30 % ein. Zu diesem Zeitpunkt hat sie keine nicht genutzten Verluste. Am 31.12.03 werden weitere 10 % auf den Erwerber übertragen. Zu diesem Stichtag verfügt sie über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. €.

Lösung: Am 31.12.03 verfügt die V-GmbH weiterhin über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. €, da der Erwerb von 10 % nicht den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 realisiert. Es erfolgt keine Zusammenrechnung mit dem Beteiligungserwerb zum 30.4.02, da dieser die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 verwirklicht hat und somit für dessen Anwendung verbraucht ist, auch wenn er zu diesem Zeitpunkt nicht dessen Rechtsfolgen auslösen konnte, da keine nicht genutzten Verluste existierten.

► *Gestaltungsempfehlung:* Sofern ein Erwerber beabsichtigt, mit einer Beteiligungsquote von bis zu 50 % einer Verlustkörperschaft beizutreten, sollte er zunächst nur geringfügig die Schädlichkeitsschwelle des Abs. 1 Satz 1 überschreiten, zB 25,01 %, und die vorgesehene Aufstockung auf die beabsichtigte Beteiligungshöhe erst zu einem späteren Zeitpunkt vornehmen, da die Aufstockung solange unberücksichtigt bleibt, bis die Beteiligungsschwelle des Abs. 1 Satz 2 von mehr als 50 % erreicht wird (s. hierzu das Beispiel in BTDrucks. 16/4841, 76). Es gehen sodann lediglich 25,01 % der nicht genutzten Verluste unter. Die Aufstockung auf bis zu 50 % ist im Weiteren unschädlich. Bei der beabsichtigten Aufstockung muss allerdings gewährleistet sein, dass der Erwerber im Zuge des Erwerbs der ersten Tranche nicht bereits auch als wirtschaftlicher Eigentümer der in der zweiten Tranche zu erwerbenden Anteile anzusehen ist (s. nur BFH v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832, zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen). Hierbei gilt es jedoch zu beachten, dass die FinVerw. einen schädlichen Gesamtplan annimmt, wenn die Erwerbe innerhalb eines Jahres stattfinden (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 19). Für eine pauschale Zusammenfassung der Beteiligungserwerbe besteht uE kein Raum, da zum einen die Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 16/4841, 76) ein derartiges Vorgehen vorsieht (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 49 [3/2016]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 24 [1/2014]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 348; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [534]; R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 [250]; THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [529]; zweifelnd DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 159 [4/2016]) und zum anderen neben § 42 AO keine Abwehrkategorie „Gesamtplan“ existiert (BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536; v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFH/NV 2016, 646). Die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen einer Norm erfolgt ausschließlich anhand ihres Wortlauts und des Gesetzeszwecks (s. hierzu nur BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFH/NV 2016, 646; ausführlich HERLINGHAUS, FR 2014, 441). Wortlaut und Gesetzeszweck sehen in dem hier erörterten Fall keine Zusammenfassung vor.

b) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste

aa) Stichtagsbetrachtung

32

Die Rechtsfolge des Untergangs der nicht genutzten Verluste nach Abs. 1 Satz 1 tritt im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs ein (BTDrucks. 16/4841, 76). Die Rechtsfolge erfasst dabei die nicht genutzten Verluste, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhanden sind, so dass dies bei unterjährigem Anteilseignerwechsel auch die bis zu diesem Tag erwirtschafteten negativen Einkünfte eines Wj. betrifft.

BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 13; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 31; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 56 (3/2016); VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (534); B. LANG, DStZ 2007, 652 (653); NEYER, BB 2007, 1415 (1419); RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 12 (13); KUTT/MÖLLMANN, DB 2009, 2564 (2566); aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 173.

Dies schließt nach Auffassung der FinVerw. auch den Rücktrag eines stl. Verlusts in einen früheren VZ ein (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 30). Diese Auffassung ist unzutreffend, da Abs. 1 Satz 1 nur die künftige Nutzung, dh. die Nutzung nach dem schädlichen Beteiligungserwerb früher entstandener Verluste ausschließt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 58 mwN [3/2016]; s. auch BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 13 zu der durch Abs. 1 Satz 1 erfolgenden Zäsur in Bezug auf die nicht genutzten Verluste). Der Verlustrücktrag ist dabei nicht auf ein negatives Gesamtergebnis des Wj. beschränkt (ebenso NEYER, DSrR 2015, 1777 [1780]).

Beispiel 1: Bei der V-GmbH tritt zum 30.4.02 ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 von 40 % ein. In der Zeit vom 1.1. bis 30.4.02 generiert sie einen Verlust von 100. In der Zeit vom 1.5. bis 31.12.02 erzielt sie einen Gewinn von 100, so dass das Gesamtergebnis des Wj. 02 null beträgt.

Lösung: Der bis zum 30.4.02 erzielte Verlust kann in den VZ 01 zurückgetragen werden, wenn es ausreichend positive Einkünfte in 01 gibt.

Zuordnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr: Der Verlust eines abweichenden Wj. soll nach Abs. 1 Satz 1 in dem VZ, in dem das Wj. endet, auch dann nicht mehr abziehbar sein, wenn der schädliche Beteiligungserwerb in dem betreffenden VZ nach Ablauf des Wj., also im folgenden Wj. erfolgt (BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 32a, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf).

Beispiel 2: Die V-GmbH hat ein vom Kj. abweichendes Wj. vom 1. April bis 31. März. Im Wj. 01/02 erzielt sie einen Verlust von ./ 10.000 €, im Wj. 02/03 einen Gewinn von 20.000 €. Zum 30.6.02 werden 50 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb).

Lösung: Zum 31.12.02 ist ein verbleibender Verlust von ./ 5.000 € festzustellen, da der Verlust des Wj. 01/02 aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs zum 30.6.02 nach Abs. 1 Satz 1 hälftig zu kürzen ist.

Vorstehende Auffassung ist nicht zutreffend. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 sind unter Zugrundelegung der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 (s. hierzu § 7 Anm. 36) in der Verlustfeststellung des VZ zu ziehen, in dem das Wj. endet, in dem der schädliche Beteiligungserwerb realisiert wird (s. hierzu ausführlich SUCHANEK, FR 2013, 349 [353]; ebenfalls eine Bezugnahme auf das Wj. annehmend B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 68 [5/2012]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 457; DÖTSCH, FS Schaumburg, 2009, 253 [271]). Abs. 1 Satz 1 ist ausschließlich eine Regelung, deren Zweck es ist, den nicht genutzten Verlust als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung zu bemessen (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Der nach Ende des Wj., aber vor dem 31. Dezember realisierte schädliche Beteiligungserwerb ist folglich erst dem nachfolgenden VZ zuzuordnen. Die Erfüllung der veranlagungstechnischen Voraussetzungen für den Verlustabzug ist nicht Gegenstand von Abs. 1 Satz 1. Daraus folgt, dass der Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs lediglich das Ende einer ggf. abgekürzten Einkommensermittlungsperiode für Zwecke der vom zukünftigen Verlustabzug ausgeschlossenen nicht genutzten Verluste darstellt. Gestützt wird das Ergebnis der wirtschaftsjahrbezogenen Zuordnung durch die Übergangsregelung des § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG 2008, der vor dem Hintergrund der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 8c zwei Voraussetzungen kodifiziert. Zum einen muss der schädliche Beteiligungserwerb dem VZ 2008 und dem Kj. 2008 zuzuordnen sein, damit bei abweichenden Wj., die auf einen Zeitpunkt vor dem 31.12. 2008 enden, Beteiligungstransaktionen des Kj. 2007 unberücksichtigt bleiben (s. hierzu Anm. 2).

Zeitliche Zuordnung bei Umwandlungen: Sofern eine Umwandlung mit stl. Rückbezug nach §§ 2, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG vollzogen wird, stellt sich die Frage, ob der schädliche Beteiligungserwerb zum stl. Übertragungsstichtag oder eben erst im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister bzw. im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums eintritt. Die FinVerw. vertritt hierzu die Auffassung, dass der schädliche Beteiligungserwerb stets im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister bzw. im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums eintritt (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 15). UE ist zu differenzieren. Der Auffassung der FinVerw. ist für den Fall zuzustimmen, dass durch Verschmelzung oder Spaltung auf die Verlustkörperschaft neue Anteilseigner in diese eintreten, da die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG nicht für § 13 UmwStG gilt. Sofern jedoch Umwandlungen auf Ebene des Anteilseigners stattfinden und diese mit stl. Rückwirkung nach §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG erfolgen, findet der schädliche Beteiligungserwerb zum stl. Übertragungsstichtag statt (ebenso für die Verschmelzung HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 459), da die Fiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG umfassend ist und den tatsächlich realisierten Sachverhalt ersetzt (BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469).

bb) Ergebnisabgrenzung bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb

32a

Die Ermittlung des Betrags der untergehenden nicht genutzten Verluste hat nach sich abzeichnender Auffassung der FinVerw. hauptsächlich nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen (BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 32, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf). Dies kann dabei durch einen nach den Regeln eines Jahresabschlusses erstellten Zwischenabschluss auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und getrennte Einkommensermittlungen für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt wird, soll auch eine Schätzung zugelassen werden. Die derzeit vorrangig vorgeschriebene zeitanteilige Aufteilung des Ergebnisses (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 32) ist demzufolge auf die Fälle beschränkt, bei denen kein Zwischenabschluss erstellt wurde und eine Schätzung nach wirtschaftlichen Kriterien nicht möglich ist (vgl. R. NEUMANN, GmbHR 2014, 673 [674]).

Bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gewinne sind noch mit den zum letzten Feststellungszeitpunkt vorhandenen Verlusten zu verrechnen.

BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 13; FG Hess. v. 7.10.2010 – 4 V 1489/10, DStRE 2011, 289 (rkr.); BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 56 (3/2016); WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 30 (1/2014); GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 226; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 439; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 (187); VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (535); NEYER, BB 2007, 1415 (1419); B. LANG, DStZ 2008, 549 (559); MEIHEL/BOKELOH, BB 2008, 808 (815); aA G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 78d (1/2014).

Abs. 1 Satz 1 ordnet eine eindeutige zeitliche Zäsur (Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs) an, die verhindern soll, dass vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners genutzt werden (so BTDrucks. 16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 13 und 16). Das Jahressteuerprinzip der KSt nach § 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 (s. hierzu § 7 Anm. 21) sowie veranlagungstech-

nische Voraussetzungen für den Verlustabzug sind dabei unbeachtlich, da Abs. 1 Satz 1 ausschließlich den nicht abzugsfähigen nicht genutzten Verlust bestimmen will (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 17).

Beispiel 1: A ist zu 26 % an der Körperschaft K beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung auf B. Im Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 (Wj. = Kj.) erwirtschaftet K einen Gewinn von 1 Mio. €.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B hat keine Auswirkungen auf die nicht genutzten Verluste der K, da durch die Stichtagsbetrachtung des Abs. 1 Satz 1 der vorhandene Verlustvortrag durch den unterjährigen Gewinn der K aufgebraucht wird, so dass im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs kein nicht genutzter Verlust mehr vorhanden ist.

Dementsprechend haben auch die Regelungen über die Mindestbesteuerung entgegen der sich abzeichnenden Auffassung der FinVerw. (BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 32b, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf) keinen Einfluss auf die Bestimmung der nach Abs. 1 Satz 1 vom Untergang betroffenen nicht genutzten Verluste, da es sich auch hierbei (lediglich) um eine veranlagungstechnische Voraussetzung für den Verlustabzug handelt, die im Weiteren gesetzes-systematisch nach der Ermittlung der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte iSd. § 10d EStG einsetzt, mithin also nach Eingriff des § 8c (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 245 [4/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 79f [1/2014]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 439; ADRIAN, StuB 2014, 464 [465]; ADRIAN/WEILER, BB 2014, 1303 [1305 f.]; RITZER/STANGL, DStR 2014, 977 [978]; RÖDDER, Ubg 2014, 317 [325]; SCHNEIDER/SOMMER, FR 2014, 537 [538]; zweifelnd GOSCH, JbFStR 2014/2015, 105; aA MÖHLENBROCK, JbFStR 2014/2015, 107). Zur Anwendung der Mindestbesteuerung kommt es daher erst im Rahmen der Jahresveranlagung in Bezug auf den noch nicht untergegangenen Verlust (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 245 [4/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 79f [1/2014]; offen GRIESER/FALLER, DStR 2012, 1007 [1009 ff.], zur potenziellen Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten s. BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, Az. BVerfG 2 BvL 19/14).

Beispiel 2: A ist zu 50 % an der Körperschaft K beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 4 Mio. € verfügt. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung auf B. Im Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 (Wj. = Kj.) erwirtschaftet K einen Gewinn von 4 Mio. €. Im Zeitraum 1.11. bis 31.12.2008 wird kein Ergebnis erwirtschaftet.

Lösung: Grundsätzlich sind Verluste von 2 Mio. € vom Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 betroffen. Für Zwecke der Bestimmung des untergehenden Betrags kann dieser jedoch vollständig mit dem bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Gewinn verrechnet werden, so dass die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 nicht eintreten. Zum Ende des VZ 2008 findet jedoch bei K die Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG Anwendung, so dass K einen Betrag von 1,2 Mio. € zu versteuern hat. Gleichzeitig wird ein Verlustvortrag von 1,2 Mio. € festgestellt.

► *Positives Gesamtergebnis im Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs:* Der Ausgleich des bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Gewinns mit dem Verlustvortrag soll im Weiteren der Höhe nach auf den positiven Gesamtgewinn des Wj. des schädlichen Beteiligungserwerbs begrenzt sein (vgl. BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 32b, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf). Dies steht nicht im Einklang mit dem Stichtagsgedanken des § 8c, wonach vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners nicht mehr zur Verfügung stehen sollen (BTDDrucks.

16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 13 und 16). Bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gewinne, die noch aus der Zeit des Engagements des Altgesellschafters stammen, sind daher mit dem Verlustvortrag zu verrechnen, auch wenn der entsprechende Gewinn nach dem schädlichen Beteiligungserwerb durch entsprechende Verluste gemindert oder gar ganz aufgezehrt wird (ebenso ADRIAN, StUB 2014, 464 [465]; ADRIAN/WEILER, BB 2014, 1303 [1304]; RITZER/STANGL, DStR 2014, 977 [978]; SCHNEIDER/SOMMER, FR 2014, 537; SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 419 [422]; NEYER, DStR 2015, 1777 [1779]; aA R. NEUMANN, GmbHR 2014, 673 [675]).

cc) Organschaft

32b

Als problematisch erweist sich die Stichtagsbetrachtung (s. Anm. 32) in einer Organschaftskette, was auf eine fehlende Abstimmung des Abs. 1 Satz 1 mit den Regelungen der Organschaft nach § 14 zurückzuführen ist. Durch die Einbeziehung auch mittelbarer participationsübertragungen (s. hierzu Anm. 22) sind nach Auffassung der FinVerw. von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 im Fall des unterjährigen Erwerbs des Organträgers (OT) durch einen Erwerber auch die laufenden Verluste von Organgesellschaften (OG) vor Zurechnung an den OT erfasst (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 33). Dies führt im Organschaftskonzern dazu, dass die unterjährigen Verluste der defizitären OG für eine Verrechnung mit positiven Ergebnissen des OT oder anderer OG am Ende des Wj. nicht zur Verfügung stehen, da die Einkommenszurechnung der OG an den OT nach § 14 Abs. 1 Satz 1 wirtschaftsjahrbezogen und damit nach dem Übertragungsstichtag erfolgt (zur wirtschaftsjahrbezogenen Einkommenszurechnung s. § 14 Anm. 87). Ebenso soll auch ein Ausgleich von positiven Ergebnissen der OG mit einem Verlust des OT (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 33) sowie der Ausgleich eines Gewinns der OG mit eigenen vororganschaftlichen Verlustvorträgen beim unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb nicht möglich sein. Hier kann es in vielen Fällen zu völlig unsachgemäßen Ergebnissen kommen; uE ist daher für den Fall der Organschaft unter Schließung einer planwidrigen Lücke eine Ergebnisermittlung für den gesamten Organkreis auf den Tag der Übertragung zugelassen werden, so dass nur für das zu diesem Zeitpunkt vorhandene saldierte Organschaftsergebnis die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 eintreten (s. hierzu ausführlich SUCHANEK, FR 2013, 349). Dass die Einkommenszurechnung der OG an den OT erst am Ende des Wj. wie ein Geschäftsvorfall behandelt wird (BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494), ist insoweit unbeachtlich, da Abs. 1 Satz 1 nicht die veranlagungstechnischen Voraussetzungen des Verlustabzugs im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs, sondern die Bemessung des nicht genutzten Verlustes als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung regelt (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 17).

Beispiel 1: A ist zu 50 % an OT beteiligt. OT wiederum ist alleinige Gesellschafterin der organschaftlich angebotenen OG₁ und OG₂. Bei allen Körperschaften entspricht das Wj. dem KJ. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung an OT auf B. Im Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 realisiert OG₂ einen Verlust von 1,2 Mio. €. Im Zeitraum vom 1.11. bis 31.12.2008 erwirtschaftet sie einen Gewinn von 0 €. OT und OG₁ generieren hingegen in dem Wj. einen Gewinn von 1,2 Mio. €, wobei auf den Zeitraum bis zum 31.10.2008 1 Mio. € entfallen.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B führt dazu, dass die bis zum 31.10.2008 realisierten negativen Einkünfte der OG₂ bei Zugrundelegung einer Stichtagsbetrachtung iHv. 0,6 Mio. € nach Abs. 1 Satz 1 untergehen. Im Organkreis ist damit für das Wj. 2008 ein Gewinn von 0,6 Mio. € zu versteuern, da die Zurechnung des

Einkommens erst mit Ablauf des Wj. (s. hierzu § 14 Anm. 87) und damit nach Anwendung von Abs. 1 Satz 1 auf den Verlust per 31.10.2008 vorgenommen wird, obwohl das kumulierte Organkreisergebnis 0 € beträgt. Würde sachgerecht eine Stichtagsbetrachtung auf den 31.10.2008 zugelassen, gingen bei einer Stichtagsbilanz lediglich 0,1 Mio. € ($(1,2 \text{ Mio. €} \cdot 1,0 \text{ Mio. €}) \times 50 \%$) nach Abs. 1 Satz 1 unter.

Erfolgt die Übertragung hingegen in einem sog. Mitternachtsfall auf das Ende des Wj., bewirkt dies uE, dass die Ergebniszurechnung der OG an den OT eine juristische Sekunde vorher erfolgt ist (s. auch B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 77.10 ff. [5/2012]; DÖTSCH, FS Schaumburg, 2009, 253 [271 f.]), so dass es auch nach Auffassung der FinVerw. nicht mehr zu einem Verlustuntergang auf Ebene der OG kommen kann. Nur wenn das Ergebnis des Organkreises insgesamt negativ ist, gehen auf Ebene des OT die entsprechenden nicht genutzten Verluste unter.

Organschaft mit einer Mitunternehmerschaft als Organträger: Ist eine Mitunternehmerschaft OT im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses, wird das unsachgemäße Ergebnis der Auffassung der FinVerw. zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb noch offenkundiger (s. hierzu ausführlich SUCHANEK/TRINKAUS, FR 2014, 889).

Beispiel 2: A und B sind je zu 50 % an einer oHG beteiligt, die OT der OG ist. Die Wj. der oHG und der OG entsprechen dem Kj. Zum 30.11.14 veräußert B seinen Anteil an der oHG an C. Die OG erwirtschaftet bis zum 30.11. einen Verlust von 1,2 Mio. €. Das Ergebnis der OG im Zeitraum vom 1.12. bis 31.12. beträgt 0 €. Das Ergebnis der oHG zum 30.11. beträgt 1,2 Mio. € und bis zum 31.12. wird ebenfalls ein weiteres Ergebnis von 0 € erwirtschaftet.

Lösung: Der schädliche Beteiligungserwerb bewirkt, dass zum 30.11. vom laufenden Verlust der OG 0,6 Mio. € nach Abs. 1 Satz 1 untergehen. A hätte sodann in 14 ein Ergebnis von insgesamt 0,3 Mio. € ($50 \% \text{ v. } 1,2 \text{ Mio. €} \cdot 50 \% \text{ v. } 0,6 \text{ Mio. €}$) zu versteuern. B würden die anteiligen laufenden Einkünfte der oHG von 0,6 Mio. € ohne Verlustverrechnung zugerechnet und auf C entfielen ein Verlust von 0,3 Mio. € ($50 \% \text{ von } 0,6 \text{ Mio. €}$), da die kstl. Einkommenszurechnung der OG an den OT am Ende des Wj. wie ein Geschäftsvorfall behandelt wird (BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494).

Dieses Ergebnis zeigt, dass der Sinn und Zweck des § 8c, die Verluste aus dem Engagement des Altgesellschafters nicht für das wirtschaftliche Engagement des Neugesellschafters nutzbar machen zu können (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360), konterkariert wird, da der Neugesellschafter einen Teil des Verlustes zugerechnet bekommt, der noch aus dem Engagement des Altgesellschafters resultiert. Insbesondere Altgesellschaftler A muss einen entsprechenden Mehrbetrag versteuern, obwohl seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch den übernommenen Verlust gemindert ist. Würde hier auf den Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs für Zwecke der Ermittlung des von Abs. 1 Satz 1 inkriminierten Betrags eine Einkommenszurechnung erfolgen, hätten A und B jeweils nichts zu versteuern und C bekäme keinen Verlust zugerechnet.

Gewerbsteuerliche Organschaft: Für Zwecke der GewSt muss beachtet werden, dass das Vorliegen einer gewstl. Organschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG die OG zur BS des OT macht und die gewstl. Organschaft somit trotz deckungsgleicher Voraussetzungen mit der kstl. Organschaft nicht auf der Zurechnungstheorie, sondern auf der sog. gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie basiert.

Vgl. BFH v. 6.10.1953 – I 29/53 U, BStBl. III 1953, 329; v. 27.9.1960 – I 162/60 U, BStBl. III 1960, 471; v. 8.1.1963 – I 237/61 U, BStBl. III 1963, 188; v. 13.3.1965 – I 338/60 U, BStBl. III 1965, 449; v. 17.2.1972 – IV R 17/68, BStBl. II 1972, 582; v.

6.11.1985 – I R 56/82, BStBl. II 1986, 73; v. 26.4.2001 – IV R 75/99, FR 2001, 852; v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2006, 361; v. 17.12.2014 – I R 39/14, BFH/NV 2015, 749; KESS in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 3525 ff. (6/2016); DRÜEN in BLÜMICH, § 2 GewStG Rn. 157 (4/2013); M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 2 GewStG Rn. 69 ff. (9/2012); GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 2 GewStG Rn. 488.

Unabhängig von der Frage, ob ein laufender Gewerbeverlust von § 10a Satz 10 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1 überhaupt erfasst ist (s. hierzu Anm. 32c), bewirkt die gebrochene Einheitstheorie, dass Gewinne und Verluste von OT und OG im Fall des unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs ohne förmliche Zurechnung zusammenzufassen sind, da die eingeschränkte oder gebrochene Einheitstheorie der OG die persönliche StPflcht für die Dauer der Organschaft entzieht und dem OT zurechnet (vgl. dazu BFH v. 18.9.1996 – I R 44/95, BStBl. II 1997, 181 mwN). In der Hand der OG erwachsen folglich keine (unterjährigen) Fehlbeträge iSd. § 10a Satz 10 GewStG, die von den Rechtsfolgen des § 10a Satz 10 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1 untergehen könnten. Es sind ausschließlich vororganschaftliche vortragsfähige Gewerbeverluste der OG von den einschlägigen Rechtsfolgen erfasst (s. hierzu ausführlich SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 871 [876]). Fraglich wäre im Weiteren nur noch, wie der untergehende Betrag zu bestimmen ist, da R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009 im Gegensatz zur sich abzeichnenden Rechtslage bei der KSt (vgl. BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 32, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf) eine zeitanteilige Aufteilung anordnet.

Zinsschranke und Organschaft: § 8a Abs. 1 Satz 3 erklärt § 8c in Bezug auf einen Zinsvortrag für entsprechend anwendbar. Auf Ebene der OG sind die Regelungen des § 4h EStG nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 suspendiert. Im Weiteren gelten OT und OG gem. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 als ein Betrieb iSd. § 4h EStG, so dass ein Zinsvortrag innerhalb der Organschaft – vorbehaltlich eines vororganschaftlichen Zinsvortrags – ausschließlich auf Ebene des OT entstehen kann (s. auch § 8a Anm. 13), der sodann über § 8a Abs. 1 Satz 3 von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 erfasst ist. Sofern die OG über einen vororganschaftlichen Zinsvortrag verfügt, soll nach Auffassung der FinVerw. Abs. 1 Satz 1 auf diesen anwendbar sein (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718, Tz. 47; zur Kritik s. § 8a Anm. 13). Zum laufenden Zinsaufwand s. Anm. 32c.

► *Anwendungsreihenfolge von Zinsschranke und Organschaft:* Systematisch findet die Zinsschranke als GE-Vorschrift vor Abs. 1 Satz 1 Anwendung, da § 8c eine Einkommensermittlungsvorschrift ist (s. hierzu Anm. 33). In der Organschaft wird dieses Konzept allerdings ins Gegenteil verkehrt, wenn beim unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auf den Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs keine Einkommenszurechnung der OG an den OT vorgenommen wird, da sodann ein von der Zinsschranke unbeeinflusster nicht genutzter Verlust der OG untergeht (s. hierzu ausführlich SCHMID/MERTGEN, DB 2012, 1830). Das Verlustuntergangspotenzial nach Abs. 1 Satz 1 würde hierdurch noch gesteigert, ohne dass es hierfür eine sachliche Rechtfertigung gäbe. Auch vor diesem Hintergrund sollte daher auf den Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs eine Zusammenfassung der Ergebnisse von OT und OG zugelassen werden (ebenso SCHUMACHER, Stjb. 2014/2015, 163 [174]).

dd) Besonderheiten

Besonderheiten bei der Beteiligung einer Körperschaft an einer Mitunternehmenschaft: Der Gewinn/Verlustanteil aus einer Mitunternehmenschaft wird den Beteiligten bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen an der Mitunterneh-

32c

merschaft mit dem Ende des Wj. der Mitunternehmerschaft zugerechnet (BFH v. 30.9.1964 – I 231/62 U, BStBl. III 1965, 54; v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl. II 1984, 602; s. hierzu ausführl. § 15 EStG Anm. 489). Der Tatbestand der Einkünfteerzielung wird aber bereits mit den einzelnen Geschäftsvorfällen realisiert (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53). Für einen unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb an einer Körperschaft, die an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, folgt daraus, dass trotz der unterjährigen Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfteerzielung die Einkünfte der Körperschaft für Zwecke des Verlustuntergangs nach Abs. 1 Satz 1 ohne den Gewinn-/Verlustanteil der Mitunternehmerschaft zu ermitteln sind (s. hierzu ausführl. und mit Beispielen ZERWAS/FRÖHLICH in LÜDICKE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 189 [223 ff.]), sofern das Ende des Wj. der Mitunternehmerschaft nach dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs liegt. Entscheidend ist bei dieser Beurteilung, dass der Gewinn-/Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft der Körperschaft als Mitunternehmerin noch nicht entstanden und damit ihr auch nicht zuzurechnen ist (s. hierzu BODE in BLÜMICH, § 15 EStG Rn. 493 [10/2014]). Ein Gewinn-/Verlustanteil, der noch nicht entstanden ist, kann somit bei der Mitunternehmerkörperschaft auch nicht für Zwecke der Ermittlung der vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 betroffenen nicht genutzten Verluste Eingang finden. Ferner ist zu beachten, dass die Mitunternehmerschaft für Zwecke der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünftermittlung die Steuerrechtssubjektfähigkeit besitzt (s. hierzu nur BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10) und diese wegen des fehlenden persönlichen Geltungsbereichs des § 8c auf Mitunternehmerschaften auch nicht durchbrochen werden kann. Im Umkehrschluss folgt aus Vorstehendem, dass für die Fälle, in denen das Ende des Wj. der Mitunternehmerschaft hingegen auf einen Zeitpunkt vor dem schädlichen Beteiligungserwerb fällt, das Ergebnis der Mitunternehmerschaft in die Ermittlung der unterjährigen Einkünfte für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 einzubeziehen ist.

Besonderheiten beim Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG: Im Gegensatz zu laufenden Verlusten ist der unterjährige Zinsaufwand nicht von der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 betroffen, da Abs. 1 Satz 1 gem. § 8a Abs. 1 Satz 3 ausschließlich für den Zinsvortrag, nicht aber für den laufenden Zinsaufwand entsprechend gilt (vgl. FinMin. Schleswig-Holstein v. 27.6.2012, DB 2012, 1847; § 8a Anm. 13; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8a Rn. 26; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8a Rn. 574; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 450; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [535]; LENZ, Ubg 2008, 24 [25]). Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 treten ebenfalls nicht für einen EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG ein, da in § 8a Abs. 1 Satz 3 keine entsprechende Geltung des § 8c gesetzlich angeordnet ist (ebenso LENZ/DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2010, 1 [7]).

Besonderheit beim vortragsfähigen Gewerbeverlust: Die FinVerw. will bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch einen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschafteten laufenden Verlust vom zukünftigen Abzug ausschließen, wenn das Ergebnis des gesamten Erhebungszeitraums negativ ist (vgl. R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009). Diese Auffassung ist unzutreffend. § 10a Satz 10 GewStG erklärt Abs. 1 nur auf „die Fehlbeträge“ für anwendbar. Fehlbeträge werden in § 10a Satz 1 GewStG dergestalt definiert, dass sie den maßgebenden Gewerbeertrag mindern, wenn

sie aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen stammen. Vortragsfähige Fehlbeträge wiederum sind nach § 10a Satz 7 GewStG die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach § 10a Sätze 1 und 2 GewStG zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge (s. hierzu BFH v. 26.6.1996 – VIII R 41/95, BStBl. II 1997, 179), so dass ein (laufender) Gewerbeverlust demnach bei einem unterjährig schädlichen Beteiligungserwerb aufgrund eindeutiger Definition des Begriffs „Fehlbeträge“ und mangels Verweisung in § 10a Satz 10 GewStG nicht von Abs. 1 Satz 1 betroffen ist (ebenso GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 10a GewStG Rn. 74; WINGLER in BERGEMANN/WINGLER, 2012, § 10a GewStG Rn. 94; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGNER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 455; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 24 mwN [3/2016]; DRÜEN in BLÜMICH, § 10a GewStG Rn. 89 [3/2016]; FÖRSTER, StbJb. 2014/2015, 97 [106]; offen KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rn. 371 [10/2013]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 35; aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 168; BRAUER/SONNENSCHNEIN in DELOITTE, 2009, § 10a GewStG Rn. 150; SCHNITZER in FROTSCHER/DRÜEN, § 10a GewStG Rn. 96 [11/2015]).

c) Nichtabziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener negativer Einkünfte

33

Systematisch ist Abs. 1 Satz 1 als Einkommensermittlungsvorschrift zu qualifizieren (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 68.4 [5/2012]; BENZ, Ubg 2011, 772 [776]; SUCHANEK, FR 2013, 349 [351]; aA DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 22 [4/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 2 [1/2014], die § 8c in Bezug auf einen Verlustvortrag als Einkommensermittlungsvorschrift und in Bezug auf laufende Verluste als GE-Vorschrift einstufen). Mit den Begrifflichkeiten „nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte“, die als nicht genutzte Verluste definiert sind, greift Abs. 1 Satz 1 die Terminologie des § 10d EStG auf, die den periodenübergreifenden Verlustabzug und den periodeninternen Verlustausgleich anführt (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Nicht ausgeglichene negative Einkünfte ergeben sich auf der Stufe des Gesamtbetrags der Einkünfte, mithin sind sie ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 68.2 [5/2012]; BENZ, Ubg 2011, 772 [776]). Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 führen nun dazu, dass dieser negative Gesamtbetrag der Einkünfte anteilig untergeht, was wiederum auf dem Weg zur Ermittlung des Einkommens geschieht. Entsprechendes gilt für einen vorhandenen Verlustvortrag, der ebenfalls auf Ebene der Ermittlung des Einkommens vom zukünftigen Abzug ausgeschlossen wird (zur Vornahme eines Verlustabzugs iRd. Einkommensermittlung s. nur R 7.1 Abs. 1 KStR 2015; § 7 Anm. 15).

Erfasste Verluste: Die Rechtsfolge der Nichtabziehbarkeit (= nicht mehr abziehbar) der nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte geht über die Rechtsfolge der Versagung des Verlustabzugs nach § 10d EStG des § 8 Abs. 4 Satz 1 aF weit hinaus. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 treten darüber hinaus neben dem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG (s. dazu Anm. 13) auch für die Verluste nach §§ 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3, 15 Abs. 4, 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 4 und 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG ein, da in den entsprechenden Vorschriften der Ausgleich oder Nichtabzug von negativen Einkünften geregelt wird.

BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 2; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 9 (1/2014); G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 76b (1/2014); VON FREEDEN in

SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (534); RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 12 (13); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (869); LENZ, Ubg 2008, 24 (25); zweifelnd BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 24 (3/2016); aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 28c; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 19; ZERWAS/FRÖHLICH, DStR 2007, 1933 (1937).

Sämtliche vorstehend aufgezählten Verluste, die bis zum Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs von der Körperschaft erwirtschaftet wurden, stehen damit nicht mehr für eine Verrechnung mit zukünftigen positiven Einkünften zur Verfügung. Sofern die entsprechenden nicht genutzten Verluste – insbes. nach § 15a EStG – bei einer PersGes. angefallen sind, gilt dies allerdings nur, wenn die entsprechenden Verluste mittelbar oder unmittelbar auf eine Körperschaft entfallen, da nur diese in den persönlichen Geltungsbereich von Abs. 1 fällt (s. hierzu Anm. 9). Ferner sollen auch Verluste iSd. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 betroffen sein (s. SenFin. Berlin v. 6.1.2016, DStR 2016, 173). Diese Auffassung der FinVerw. ist uE nicht zutreffend, da es an einer Anordnung der analogen Anwendung von Abs. 1 auf die Verluste iSd. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG fehlt (s. hierzu ausführlich SCHNITGER in LÜDICKE/KEMPE/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 166 [167 f.]).

► *Verluste in Freistellungsbetriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften* werden erst im Finalitätsjahr im Inland berücksichtigt (BFH v. 9.6.2010 – I R 207/09, BFH/NV 2010, 1744; v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2011, 1524; v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963), so dass ein vor Finalität stattfindender schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 nicht zum Untergang der entsprechenden Auslandsverluste führt (ebenso WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 9 [1/2014]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 27b; aA DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 39 [4/2016]). In Deutschland nicht steuerrelevante Verluste sind nicht vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 erfasst.

Nachgeschaltete Personengesellschaft: Sofern eine PersGes. einer Körperschaft, die in den Anwendungsbereich des Abs. 1 fällt, nachgeschaltet ist, und von § 2a, § 15 Abs. 4, §§ 15a und 15b EStG erfasste negative (ausländ.) Einkünfte generiert hat, sind verfahrensrechtl. die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 auf die nicht ausgleichsfähigen negativen Einkünfte in der gesonderten und einheitlichen Feststellung der PersGes. zu ziehen, in der auch die jeweilige gesonderte Feststellung nach § 2a, § 15 Abs. 4, §§ 15a und 15b EStG zu erfolgen hat (ebenso SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]).

Beispiel: Eine KapGes. ist alleinige Kommanditistin einer KG, deren Komplementär nicht am Kapital der PersGes. beteiligt ist. Bis zum 31.12.2008 sind von § 15a EStG erfasste Verluste von 1 Mio. € aufgelaufen. Zum 31.12.2008 werden 26 % der Anteile an der KapGes. auf einen Erwerber übertragen.

Lösung: Der nach Abs. 1 Satz 1 schädliche Beteiligungserwerb an der KapGes. zum 31.12.2008 führt dazu, dass in der gesonderten Feststellung der PersGes. nach § 15a Abs. 4 EStG nur noch ein Betrag von 0,74 Mio. € zu erfassen ist. 0,26 Mio. € sind nach Abs. 1 Satz 1 nicht mehr abziehbar.

III. Totaluntergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 2)

34 1. Regelungsaufbau

Abs. 1 Satz 2 ordnet an, dass unabhängig von Satz 1 nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte vollständig nicht mehr abziehbar sind, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar bei einer Körper-

schaft mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an der Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Person übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Er ist damit bezogen auf die Rechtsfolge unter Reduzierung der Tatbestandsvoraussetzungen die eigentliche Nachfolgeregelung des § 8 Abs. 4 Sätze 1 und 2 aF. Abs. 1 Satz 2 unterscheidet sich im Aufbau von Abs. 1 Satz 1 dadurch, dass er im Gegensatz zu diesem zunächst die Rechtsfolge nennt und sodann die Tatbestandsvoraussetzungen definiert. Der einleitenden Formulierung „Unabhängig von Satz 1“ kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu. Sie bezieht sich sowohl auf die Tatbestands- als auch auf die Rechtsfolgenebene.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

35

Die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 stimmen abgesehen von einer höheren quantitativen Anforderung an die Bezugsgröße mit denen des Abs. 1 Satz 1 überein (s. daher zur zeitlichen Voraussetzung Anm. 21, zur Qualität des Übertragungsvorgangs Anm. 22, zur Bezugsgröße Anm. 24, zum Erwerberkreis Anm. 25 f., zur Form des schädlichen Beteiligungserwerbs Anm. 27 und zum ergänzenden Ersatztatbestand des vergleichbaren Sachverhalts Anm. 28 ff.).

Übertragung von mehr als 50 % als quantitative Voraussetzung: Abs. 1 Satz 2 fordert für den Eintritt seiner Rechtsfolgen, dass mehr als 50 % der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24) mittelbar oder unmittelbar (s. hierzu Anm. 22) innerhalb des Fünfjahreszeitraums (s. hierzu Anm. 21) auf einen Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person (s. Anm. 25 f. zum Erwerberkreis) übergehen. Der 50 %-Grenze liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft durch den Eintritt eines neuen Mehrheitsanteilseigners oder Mehrheitsanteilseignerkreises geändert hat (BTDrucks. 16/4841, 76), auch wenn dies im Gesetzeswortlaut keinen Ausdruck findet (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rn. 15). Zu näheren Einzelheiten s. Anm. 20.

► „*Unabhängig von Satz 1*“ bedeutet bezogen auf die quantitative Voraussetzung, dass in die Prüfung der *Change-of-control*-Klausel auch die Beteiligungserwerbe eines Erwerbers einzubeziehen sind, welche die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 ausgelöst haben (s. hierzu auch BTDrucks. 16/4841, 76; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 20) bzw. deren Rechtsfolgen im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 durch Eingreifen der Verschonungsregel nach Abs. 1 Satz 6 verdrängt wurden. Die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der Verschonungsregel nach Abs. 1 Satz 6 (s. hierzu Anm. 58) ist im Zeitpunkt des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 erneut vollständig zu überprüfen. Eine Einbeziehung von Beteiligungserwerben, die unter die Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5 fallen, in die Prüfung der Schädlichkeitsquote von mehr als 50 % scheidet hingegen aus, da sie qua Fiktion nicht als Beteiligungserwerb gelten (s. hierzu ausführl. Anm. 50).

► *Teleologische Reduktion:* Im Fall der mittelbaren Anteilsübertragung ist auch bei Abs. 1 Satz 2 die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote zugrunde zu legen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 12). In die Prüfung, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 2 gegeben ist, sind uE abweichend von der Auffassung der FinVerw. aber nur solche mittelbaren Beteiligungserwerbe einzubeziehen, die auf jeder Stufe die Tatbestandsvoraussetzun-

gen des Abs. 1 Satz 2 erfüllen. Wenn sich demnach auf einer vorgelagerten Stufe mangels Erreichen der quantitativen Voraussetzung die wirtschaftliche Identität nicht verändert hat, dann kann auf einer nachgelagerten Beteiligungsstufe auch keine Änderung der wirtschaftlichen Identität eingetreten sein (§. hierzu ausführl. Anm. 23). Dies wird umso deutlicher, wenn auf einer mittelbaren Beteiligungsstufe noch nicht einmal die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt sind.

Beispiel 1: A ist alleiniger Gesellschafter der K₁, die eine 11 %ige Beteiligung an K₂ und eine 90 %ige Beteiligung an K₃ hält. K₂ und K₃ wiederum halten jeweils 50 % an K₄. K₂ und K₄ verfügen über nicht genutzte Verluste. Im Jahr 2010 überträgt A sämtliche Anteile an K₁ auf B.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von A auf B führt nicht dazu, dass bei K₂ ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, da lediglich 11 % der Anteile übertragen werden. Bei K₄ hingegen gehen unter Zugrundelegung einer rein mathematischen Betrachtungsweise die nicht genutzten Verluste vollständig unter, da über K₂ mittelbar 5,5 % und über K₃ mittelbar 45 %, mithin im Saldo 50,5 %, der Anteile an K₄ übertragen werden. Es wird also auch der Übertragungsvorgang der Anteile an K₄ über K₂ einbezogen, obwohl bei Letzterer isoliert betrachtet kein schädlicher Beteiligungserwerb – auch nicht nach Abs. 1 Satz 1 – gegeben ist. Diese Vorgehensweise ist uE zu weitgehend und muss daher unter teleologischer Reduktion aus der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze ausgeklammert werden, so dass auf Ebene der K₄ lediglich 45 % der nicht genutzten Verluste nach Abs. 1 Satz 1 untergehen, sofern nicht Abs. 1 Satz 6 nutzbar gemacht werden kann.

► *Folgen aus dem Eingreifen der Verschonungsregel des Abs. 1 Satz 6:* Werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2 durch Eingreifen der Verschonungsregel des Abs. 1 Satz 6 ganz oder teilweise wieder suspendiert, bleibt es beim Verbrauch der Beteiligungserwerbe für die Anwendung des Abs. 1 Satz 2, so dass auch in diesem Fall ein neuer Fünfjahreszeitraum beginnt, in den nur „neue“ Beteiligungserwerbe einbezogen werden können.

Beispiel 2: A ist alleiniger Gesellschafter der K. In den VZ 2010–2012 überträgt er jährlich 30 % seiner Beteiligung auf B. Bei Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 2 im VZ 2011 übersteigen die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven die nicht genutzten Verluste. Im VZ 2012 sind die im Inland stpfl. stillen Reserven niedriger als die nicht genutzten Verluste.

Lösung: Im VZ 2011 werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2 durch Abs. 1 Satz 6 verdrängt. Der Beteiligungserwerb des VZ 2012 iHv. 30 % ist nicht mehr mit den Beteiligungserwerben der vorangegangenen VZ zusammenzurechnen, da diese für die Anwendung des Abs. 1 Satz 2 „verbraucht“ sind. Der Beteiligungserwerb des VZ 2012 führt aber zum Eintritt der Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1, soweit die anteiligen nicht genutzten Verluste die anteiligen stillen Reserven übersteigen.

36 3. Rechtsfolge

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2 ist, dass die bis zum Tag des Erreichens der von Abs. 1 Satz 2 kodifizierten Schädlichkeitsgrenze erwirtschafteten nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte zur Gänze nicht mehr abziehbar sind. Betroffen sind die entsprechenden nicht genutzten Verluste, die im Zeitpunkt des Überschreitens der Schädlichkeitsgrenze noch vorhanden sind.

Siehe hierzu auch BTDfucks. 16/4841, 76; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 29 f.; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 56 (3/2016); DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 105 (4/2016); VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (534); RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 12 (13); aA R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 (251); REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStRefG 2008, 2007, § 8c Rn. 90.

Abs. 1 Satz 2 spricht zwar von dem „schädlichen Beteiligungserwerb“, der in Abs. 1 Satz 1 definiert ist, gemeint ist aber die Schädlichkeitsgrenze iSd. Abs. 1 Satz 2 (ebenso OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8c Rn. 6; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [192]). Zu den von den Rechtsfolgen erfassten nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünften, zur Stichtagsbetrachtung sowie zum Verfahrensrecht s. Anm. 32 ff.

Besonderheit in Organschaftsketten: Das zu Abs. 1 Satz 1 angeführte Argument der fehlenden Abstimmung von Abs. 1 mit den Regelungen zur Organschaft nach § 14 (s. hierzu Anm. 32b) wiegt im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 2 umso schwerer. Die bei unterjährigem Anteilseignerwechsel entstehenden unsachlichen und auch unbilligen Ergebnisse könnten verhindert werden, wenn eine Zwischenergebnisermittlung für den Organkreis zum Übertragungsstichtag zugelassen würde.

Beispiel 1: A ist zu 51 % an OT beteiligt. OT wiederum ist alleinige Gesellschafterin der organschaftlich angebotenen OG₁ und OG₂. Bei allen Körperschaften entspricht das Wj. dem Kj. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung an OT auf B. Im Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 realisiert OG₂ einen Verlust von 1,2 Mio. €. Im Zeitraum vom 1.11. bis 31.12.2008 erwirtschaftet sie einen Gewinn von 0 €. OT und OG₁ generieren hingegen in dem Wj. einen Gewinn von 1,2 Mio. €, wobei auf den Zeitraum bis zum 31.10.2008 1,0 Mio. € entfallen.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B führt dazu, dass bei einer Stichtagsbetrachtung die bis zum 31.10.2008 realisierten negativen Einkünfte der OG₂ iHv. 1,2 Mio. € vollständig nach Abs. 1 Satz 2 untergehen. Im Organkreis ist damit für das Wj. 2008 ein Gewinn von 1,2 Mio. € zu versteuern, da die Zurechnung des Einkommens erst mit Ablauf des Wj. (s. hierzu § 14 Anm. 87) und damit nach Anwendung von Abs. 1 Satz 2 auf den Verlust per 31.10.2008 vorgenommen wird, obwohl das kumulierte Organkreisergebnis des gesamten Wj. 0 € beträgt. Würde sachgerecht eine Stichtagsbetrachtung auf den 31.10.2008 zugelassen, ginge bei einer Stichtagsbetrachtung lediglich ein Verlust von 0,2 Mio. € (1,2 Mio. € ./ 1,0 Mio. €) nach Abs. 1 Satz 2 unter.

„Unabhängig von Satz 1“ bedeutet hierbei, dass die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2 auch eintreten können, wenn zeitlich vorgelagert bereits die Rechtsfolgen des Satzes 1 ausgelöst worden sind (s. auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 20) oder durch Abs. 1 Satz 6 verdrängt wurden. Beteiligungserwerbe, die zum vollständigen Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 2 geführt haben oder deren Rechtsfolgen nach Abs. 1 Satz 6 suspendiert wurden, sind hingegen nicht für die Prüfung einer nachgelagerten Anwendung des Abs. 1 Satz 1 zu erfassen, da Abs. 1 Satz 2 zwar unabhängig von Abs. 1 Satz 1 gilt, aber Abs. 1 Satz 1 nicht unabhängig von Abs. 1 Satz 2 ist (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 71 [1/2014]; wohl auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 48 [3/2016]).

Beispiel 2: A erwirbt in 01 40 % an der Verlustkörperschaft K. In 02 erwirbt er weitere 20 % und in 03 nochmal 10 %.

Lösung: Der Erwerb in 01 löst grds. die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 aus. In 02 sind sodann die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 erfüllt. In 03 kommt es hingegen nicht zur weiteren Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1, da der Beteiligungserwerb aus 02 durch die Erfassung im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 2 verbraucht ist.

Dieses Ergebnis deckt sich auch mit dem Konzept, dass sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft durch das Engagement eines neuen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Durch die Einbeziehung eines Beteiligungserwerbs in die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 hat sich

die wirtschaftliche Identität der Körperschaft komplett geändert und die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen nicht genutzten Verluste sind untergegangen. Ein weiterer Einbezug des entsprechenden Beteiligungserwerbs in die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 ist somit konzeptionell nicht mehr gerechtfertigt (s. hierzu ausführlich SUCHANEK/RÜSCH, FR 2016, 260). Erst wenn durch weitere Zuerwerbe die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt sind, sind dessen Rechtsfolgen zu ziehen (vgl. auch HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 349).

IV. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 1 Satz 3)

37 1. Gesetzgeberischer Hintergrund

Abs. 1 Satz 3 ordnet an, dass eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 gilt. Er stellt demnach ohne eigene Rechtsfolgenanordnung eine Fiktion für die Anwendung des Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf, da er die eigentlich nicht erfüllte Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung auf einen Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person des Abs. 1 Sätze 1 und 2 als erfüllt fingiert, wenn die Erwerbergruppe gleichgerichtete Interessen hat. Im Weiteren sind sodann entweder die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) oder die des Abs. 1 Satz 2 (s. hierzu Anm. 36) zu ziehen. Gesetzgeberischer Hintergrund der Fiktion ist, dass nach Abs. 1 Satz 1 ein schädlicher Beteiligungserwerb nur vorliegt, wenn mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft auf einen Erwerber übergehen. Es sind demnach Umgehungsgestaltungen denkbar, bei denen mindestens vier Erwerber, die einander nicht nahe stehen, zu gleichen Teilen (25 %) eine Verlustgesellschaft nur zum Zweck der Verlustnutzung erwerben (BTDrucks. 16/5377, 28). Abs. 1 Satz 3 ist mithin eine ergänzende Missbrauchsklausel, die auf Initiative des BRats in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht wurde (s. hierzu BTDrucks. 16/5377, 28).

2. Tatbestandsvoraussetzungen

38 a) Gruppe von Erwerbern

Abs. 1 Satz 3 erfasst in seinem ersten Tatbestandsmerkmal nur die Fälle, die nicht bereits von den Grundtatbeständen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 erfasst sind, und ist demnach subsidiär (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1197]). Demnach ist Abs. 1 Satz 3 im Rahmen mehrerer Übertragungsvorgänge auf verschiedene Erwerber (mindestens zwei) nur anwendbar, wenn es nicht zu einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 gekommen ist, da die Erwerber einander nicht nahe stehen. Sind sie bereits als nahe stehende Personen zu qualifizieren, findet Abs. 1 Satz 3 wegen Erfüllung des jeweiligen Grundtatbestands des Abs. 1 Satz 1 oder 2 keine Anwendung. Es kann aber auch der Fall eintreten, dass mindestens zwei Erwerber als nahe stehende Personen zu qualifizieren sind und ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 gegeben ist. Darüber hinaus kann es aber auch zusätzlich zur Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 kommen, wenn mindestens ein weiterer

IV. Erwerber mit gleichen Interessen (Satz 3) Anm. 38–39 § 8c KStG

Erwerber hinzutritt und dieser mit den übrigen Erwerbern eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 bildet (ebenso DÖRSCH/PUNG, DB 2008, 1703 [1707]).

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der Verlustgesellschaft K. Im Jahr 2008 veräußert er jeweils 25 % seiner Beteiligung auf B, C und D. B und C sind nahe stehende Personen. D ist grds. fremder Dritter.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von A auf B und C erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1, da mehr als 25 % der Anteile auf einen Erwerber und eine diesem nahe stehende Person veräußert wurden. Daher sind 50 % der nicht genutzten Verluste der K nicht mehr abziehbar. Es kann im Weiteren aber auch noch die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2 eintreten, wenn die Interessen von B, C und D gleichgerichtet sind.

Zeitlicher Zusammenhang: Die Übertragung der Anteile auf die Gruppe von Erwerbern iSd. Abs. 1 Satz 3 muss nicht in einem einheitlichen Rechtsakt erfolgen. Da Abs. 1 Satz 3 sich auf die Anwendung des Abs. 1 Sätze 1 und 2 bezieht, gilt auch hier ein Zeitraum von fünf Jahren (zu diesem s. Anm. 21) für die Zusammenfassung der verschiedenen Übertragungsvorgänge.

b) Gleichgerichtete Interessen

aa) Auslegung

39

Die von Abs. 1 Satz 3 erfasste Erwerbergruppe muss gleichgerichtete Interessen verfolgen, um als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 zu gelten.

Gleichgerichtete Interessen als unbestimmter Rechtsbegriff: Was gleichgerichtete Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 sind, wird vom Gesetz nicht – auch nicht anhand eines Beispiels – erläutert. Das reine gemeinschaftliche Halten der Beteiligung an der Verlustgesellschaft reicht jedenfalls nicht aus, um gleichgerichtete Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 anzunehmen (FG Nds. v. 26.2.2015 – 6 K 424/13, EFG 2015, 1297, nrkr., Az. BFH I R 30/15). Die FinVerw. geht von einem gleichgerichteten Interesse aus, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattfindet, wobei aber kein Vertrag vorliegen muss (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 27). Ebenfalls soll die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks iSd. § 705 BGB zur Begründung des gleichgerichteten Interesses ausreichen, wobei dieser Zweck nicht auf den Erhalt der Verlustvorträge ausgerichtet sein muss (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 27). Die Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 16/5491, 22) und die FinVerw. (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 27) sehen ferner in einer gemeinschaftlichen Beherrschung der Verlustkörperschaft ein Indiz für ein gleichgerichtetes Interesse. Es bedarf uE dabei aber im Gegensatz zu vorstehender Auffassung konkreter Vereinbarungen mündlicher oder schriftlicher Art, die auf eine Poolung der Interessen der Gesellschafter im Erwerbszeitpunkt ausgerichtet sind und an die ein strenger Maßstab anzulegen ist (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 52 [3/2016]; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 85 [8/2008]; OLING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8c Rn. 17; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 148). Dies kann zum einen dadurch geschehen, dass sich die Anteilseigner zu einem Willensbildungsorgan entsprechend den Grundsätzen der Mehrmutterorganshaft zusammengeschlossen haben, wobei die Anteile an der Körperschaft jedoch nicht gesamthänderisch gebunden sein dürfen, da ansonsten bereits der Grundfall der Übertragung an einen Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 erfüllt ist. Zum anderen können hierfür Syndikatsverträge oder auch Stimmrechtsbindungsverträge infrage kommen, die nicht nur punktueller Natur sind (FG Nds. v. 26.2.2015 – 6 K 424/13, EFG 2015, 1297, nrkr., Az. BFH I R

30/15). Eine lediglich – wenn auch langjährig praktizierte – übereinstimmende Stimmrechtsausübung in der Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung genügt nicht, um gleichgerichtete Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 anzunehmen. Ein gegebener Zweck der Interessens- bzw. Stimmrechtsbündelung muss dabei entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 27) zusätzlich die Nutzung der stl. Verlustvorträge der Körperschaft sein (ebenso GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 148; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [530]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [868]; wohl auch DÖTSCH, FS Schaumburg, 2009, 253 [265]; aA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 305 und 308), da Abs. 1 Satz 3 eine ergänzende Missbrauchsvorschrift im Verhältnis zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 darstellt (s. auch Anm. 37).

► **Stellungnahme:** Dadurch, dass Abs. 1 Satz 3 den unbestimmten Rechtsbegriff „gleichgerichtetes Interesse“ zu einem Tatbestandsmerkmal deklariert, wird eine erhebliche Rechtsunsicherheit für grds. unschädliche Beteiligungserwerbe geschaffen. Es besteht die Gefahr einer völlig ausufernden Anwendung des Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf unverfängliche Beteiligungserwerbe, da die FinVerw. allein auf Basis des Umstands, dass mehrere zeitlich zusammenhängende Übertragungen auf verschiedene, einander nicht nahe stehende Erwerber vorliegen, geneigt sein könnte, das gleichgerichtete Interesse zu unterstellen. Dies ist von Abs. 1 Satz 3 nicht gedeckt. Er ist auf seinen eigentlichen Zweck, eine ergänzende Missbrauchsklausel zu sein (s. hierzu Anm. 37), zu reduzieren und nur in absoluten Ausnahmefällen zur Anwendung zu bringen.

Zeitpunkt des Vorliegens eines gleichgerichteten Interesses: Das gleichgerichtete Interesse muss bei der Erwerbergruppe im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorliegen (FG Nds. v. 26.2.2015 – 6 K 424/13, EFG 2015, 1297, nrkr., Az. BFH I R 30/15; ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2008, 1703 [1707]; MEISEL/BOKELOH, BB 2008, 808 [813]; ROSER, DStR 2008, 1561 [1566]). Ein nach dem eigentlichen Beteiligungserwerb begründetes gleichgerichtetes Interesse führt nicht nachträglich zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals, da es sodann an einem Beteiligungserwerb mangelt.

Beweislast: Da das gleichgerichtete Interesse eine steuerbegründende Tatsache verkörpert, ist die FinVerw. für dessen Vorliegen in Gestalt von entsprechenden Vereinbarungen beweispflichtig.

40 **bb) Abgrenzung zu den Grundtatbeständen des Abs. 1 Sätze 1 und 2**

Kein Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft: In Abgrenzung zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 darf das gleichgerichtete Interesse iSd. Abs. 1 Satz 3 nicht dazu führen, dass die Personengruppe eine PersGes., auch in Gestalt einer Innengesellschaft, bildet, zu deren Gesamthandsvermögen die Anteile gehören, da ansonsten bereits der Grundfall der Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 auf einen Erwerber erfüllt ist.

Keine Begründung eines nahe stehenden Verhältnisses: Abs. 1 Satz 3 findet nur Anwendung, wenn nicht einer der Grundtatbestände des Abs. 1 Satz 1 oder 2 erfüllt ist (s. Anm. 38), so dass die Erwerbergruppe nicht als nahe stehende Personen zu qualifizieren sein darf. Der Tatbestand des Nahestehens ist dabei unter normspezifischer Auslegung auf die Fälle gesellschaftsrechtl. Verbundenheit zu reduzieren (s. hierzu ausführl. Anm. 26).

Verschiebungen von Anteilen in der Erwerbergruppe: Werden innerhalb der einschlägigen Personengruppe Anteile übertragen, kann diese Beteiligungs-

übertragung entgegen der bisher an dieser Stelle vertretenen Auffassung nicht die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 auslösen, wenn die jeweilige Schädlichkeitsgrenze – ggf. unter Addition mit anderen Beteiligungsübertragungen – den Grundtatbestand „Übertragung an einen Erwerber“ erfüllt, da Abs. 1 Satz 3 die Erwerbergruppe als einen Erwerber fingiert (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 51 [3/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 86b [1/2014]; aA R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1198]). Sofern jedoch ein Mitglied der Erwerbergruppe von einem Dritten Anteile erwirbt und das gleichgerichtete Interesse entfallen ist, können insoweit die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 erneut ausgelöst werden, wenn der Erwerb von dem Dritten selbst oder unter Zusammenrechnung mit Beteiligungserwerben, die nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 3 gefallen sind, die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt. In Bezug auf die Schädlichkeitsquote nach Abs. 1 Satz 2 werden beim Erwerber hingegen auch Beteiligungserwerbe berücksichtigt, die die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 für eine Erwerbergruppe iSd. Abs. 1 Satz 3 ausgelöst haben.

Beispiel: A und B bilden eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen. Im Jahr 2008 erwerben sie jeweils 15 % an der Verlustkörperschaft K. In 2010 erwirbt A zusätzlich 15 % und in 2011 25 % von einem Dritten. Ab 2010 sind die gleichgerichteten Interessen zwischen A und B nicht mehr gegeben.

Lösung: Der Erwerb von A und B im VZ 2008 löst nach Abs. 1 Satz 3 die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 aus, so dass 30 % der nicht genutzten Verluste der K untergehen. Der Zuerwerb von 15 % durch A ist unbeachtlich, da er nicht mit dem Beteiligungserwerb aus 2008 zusammengefasst werden kann. Das weitere Aufstocken der Beteiligung in 2011 realisiert bei K die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2, da A mehr als 50 % der Anteile an K erworben hat.

V. Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals (Abs. 1 Satz 4)

1. Gesetzgeberischer Hintergrund

41

Abs. 1 Satz 4 regelt, dass eine Kapitalerhöhung der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich steht, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt (s. Anm. 24 zu der mit dem Begriff „Übertragung des gezeichneten Kapitals“ verbundenen sprachlichen Unschärfe). Er ist die gesetzliche Kodifizierung der bisherigen Auffassung der FinVerw. zu § 8 Abs. 4 Satz 1 aF, dass Kapitalerhöhungen, bei denen die neu eintretenden Gesellschafter die Einlage ganz oder teilweise leisten und nach der Kapitalerhöhung zu mehr als 50 % beteiligt sind, einem Gesellschafterwechsel durch Übertragung von mehr als 50 % der Anteile gleichzusetzen sind (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455, Tz. 26; ebenso BFH v. 27.8.2008 – I R 78/01, BFH/NV 2009, 497).

2. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Kapitalerhöhung

42

Bei dem von Abs. 1 Satz 4 erfassten Lebenssachverhalt muss es sich um eine Kapitalerhöhung handeln. Diese kann bei der Verlustkörperschaft selbst, mithin unmittelbar, oder aber auf einer höheren Beteiligungsstufe, mithin mittelbar, vorgenommen werden (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 10; statt vieler

nur ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [136]). Durch die Rechtsfolge der „Gleichsetzung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals“ wird eine gesellschaftsrechtl. Bezugnahme hergestellt, dh., die Kapitalerhöhung muss zu einer Erhöhung des Grundkapitals gem. § 6 AktG bei einer AG, zu einer Erhöhung des Stammkapitals gem. § 5 GmbHG bei einer GmbH, zu einer Erhöhung des Mindestkapitals gem. § 8a GenG bei einer Genossenschaft oder einer vergleichbaren Kapitalgröße bei den übrigen vom persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 erfassten Körperschaften (s. hierzu Anm. 9) führen. Sofern die Kapitalerhöhung bei einer PersGes. vorgenommen wird, die unmittelbar oder mittelbare Anteilseignerin einer Verlustkörperschaft ist, bedarf es einer Erhöhung des Kapitalanteils bei der PersGes., der für die Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie die Beteiligung am Auseinandersetzungsguthaben maßgebend ist. Sie kann hierbei in Form der Bar- oder Sachkapitalerhöhung vorgenommen werden. In Abgrenzung hierzu sind sämtliche Erhöhungen der übrigen Eigenkapitalgrößen iSd. § 266 Abs. 3 A. HGB oder vergleichbarer Eigenkapitalgrößen nach ausländ. Handelsrecht nicht vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 4 betroffen (ähnlich ROSER, DStR 2008, 77 [78]).

43 b) Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital

Von Abs. 1 Satz 4 sind nur Kapitalerhöhungen erfasst, soweit sie mittelbar oder unmittelbar zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der jeweiligen Körperschaft führen. Dies bedeutet, dass im Zuge der Kapitalerhöhung entweder ein neuer Gesellschafter der Körperschaft beitrifft oder sich das Beteiligungsverhältnis der vorhandenen Gesellschafter zugunsten eines oder mehrerer Gesellschafter verändert (s. auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 10).

Beispiel: An der Verlustkörperschaft K, deren Stammkapital 100.000 € beträgt, sind A, B, C und D zu gleichen Teilen beteiligt. Im Jahr 2008 wird das gezeichnete Kapital der K durch eine Sachkapitalerhöhung um 50.000 € erhöht. Die Sacheinlage wird hierbei hälftig von A und B geleistet.

Lösung: A und B waren vor der Sachkapitalerhöhung zu 25 % am Kapital der K beteiligt. Im Anschluss beträgt die Beteiligungsquote jeweils $33\frac{1}{3}\%$. Dies bedeutet, dass durch die Gleichsetzung durch Abs. 1 Satz 4 iHv. jeweils $8\frac{1}{3}\%$ eine Übertragung des gezeichneten Kapitals iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 vorliegt, die isoliert betrachtet aber noch nicht deren Rechtsfolgen auslöst.

44 3. Rechtsfolge

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 4 ist bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale die Gleichsetzung der Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2. Die Kapitalerhöhung wird damit in die Prüfung der normierten Schädlichkeitsgrenzen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 23) und Abs. 1 Satz 2 (s. hierzu Anm. 35) einbezogen. Wenn diese im Weiteren überschritten werden, sei es durch die Kapitalerhöhung direkt oder durch Zusammenrechnen mit weiteren Übertragungen, werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) oder des Abs. 1 Satz 2 (s. hierzu Anm. 36) ausgelöst. Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 4 ist somit die Einbeziehung in die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2. Sie tritt in dem Zeitpunkt ein, in dem die Kapitalerhöhung durch Entstehung der Anteile wirksam wird. Dies ist bei inländ. KapGes. die Eintragung der Kapitalerhöhung ins Handelsregister (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 118).

VI. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 5)

Schrifttum: BIEN/WAGNER, Erleichterungen bei der Verlustabzugsbeschränkung und der Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2009, 2627; SISTERMANN/BRINKMANN, Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Änderungen bei der Mantelkaufregelung, DStR 2009, 2633; DÖRR, Wachstumsbeschleunigung durch den neuen § 8c KStG, NWB 2010, 184; EISGRUBER/SCHADEN, Vom Sinn und Zweck des § 8c KStG – Ein Beitrag zur Auslegung der Norm, Ubg 2010, 73; FREY/MÜCKL, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG) – Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, GmbHR 2010, 71; B. LANG, Die Neufassung von § 8c Abs. 1 durch das Wirtschaftswachstumsbeschleunigungsgesetz, Der Konzern 2010, 35; SCHEIPERS/LINN, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, 8; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 23; SCHNEIDER/RODERBURG, Beratungsrelevante Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, FR 2010, 58; R. NEUMANN, Die Kapitalgesellschaft im Würgegriff des § 8c KStG, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 103; ADRIAN, Die neue Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG, Ubg 2015, 288; GLÄSER/ZÖLLER, Bundesregierung beschließt Nachtrag zum ZollkodexAnpG – Neue Konzernklausel in § 8c KStG und Verschärfungen im Umwandlungssteuergesetz, BB 2015, 1117; RITZER/STANGL, Geplante Änderungen im Konzernsteuerrecht durch das ProtErklUmsG, DStR 2015, 849; UNTERBERG, Anpassung der Konzernklausel des § 8c KStG durch das Steueränderungsgesetz 2015, GmbHR 2015, 1190; GOHR/RICHTER, Rückwirkende Erweiterung der Konzernklausel des § 8c KStG durch das StÄndG 2015, DB 2016, 127; SUCHANEK/HESSE, Die Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der Fassung des StÄndG 2015, DStZ 2016, 27.

1. Aufbau und gesetzgeberisches Ziel

45

Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 bestimmt abschließend für drei Fallkonstellationen, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt. Durch die Verwendung des Begriffs „schädlicher Beteiligungserwerb“ stellt er eine Bezugnahme auf Abs. 1 Sätze 1 und 2 her und suspendiert bei Vorliegen seiner Tatbestandsmerkmale die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Sätze 1 und 2. Gesetzgeberisches Ziel der Regelung ist die Ausnahme von Umstrukturierungen, die innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, sofern ein durchgängiges 100%iges Beteiligungsverhältnis besteht, von den Verlustabzugsbeschränkungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (vgl. BTDrucks. 17/15, 19; BTDrucks. 18/4902, 47). Im Wortlaut der Norm findet sich jedoch keine Bezugnahme auf einen zivil- oder strechtl. Konzernbegriff, so dass es bei Nichterfüllung seiner Tatbestandsmerkmale beim Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 bleibt, auch wenn die Unternehmensgruppe aus Rechnungslegungssicht oder gesellschaftsrechtl. einen Konzern bildet.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs

46

Ohne dass es im Wortlaut der jeweiligen Tatbestandsebene des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 direkten Niederschlag gefunden hat, setzt die Anwendung der jeweiligen Alternative des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 voraus, dass überhaupt ein Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 (ggf. unter zusätzlicher Anwendung von Abs. 1 Satz 3 oder 4) gegeben ist. Demzufolge muss eine mittelbare oder unmittelbare

Übertragung des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder die-
sem nahe stehende Personen gegeben sein oder ein vergleichbarer Sachverhalt
stattgefunden haben (ähnlich BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2628]). Der Betei-
ligungserwerb muss jedoch selbst nicht die Schädlichkeitsschwellen des Abs. 1
Sätze 1 und 2 überschreiten, auch wenn Abs. 1 Satz 5 als Rechtsfolge das Nicht-
vorliegen eines „schädlichen Beteiligungserwerbs“ definiert (s. hierzu Anm. 50),
da Abs. 1 Satz 5 keine Mindestbeteiligungsquote an der Verlustkörperschaft und
keine Übertragungsquote festlegt. Es reicht daher aus, dass der Beteiligungs-
erwerb als „Zählerwerb“ in die Prüfung der entsprechenden Schwellen einbezogen
wird (ebenso FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [73]; RÖDDER, JbFStR
2014/2015, 76 [89]). Hierbei ist im Rahmen eines zeitlich gestreckten (mehrakti-
gen) Erwerbs für jeden einzelnen Erwerb gesondert zu prüfen, ob die Voraus-
setzungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, 2 oder 3 zum Zeitpunkt des jeweiligen Betei-
ligungserwerbs erfüllt sind.

**b) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Erwerbers am
übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1)**

47 **aa) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 %**

Tatbestandsvoraussetzung der ersten Alternative der Konzernklausel ist nach
Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, dass der Erwerber am übertragenden Rechtsträger mittelbar
oder unmittelbar zu 100 % beteiligt ist. Bei einer mittelbaren Beteiligung muss
die durchgerechnete Beteiligungsquote am übertragenden Rechtsträger 100 %
betragen, wobei insoweit auch unmittelbare Beteiligungen mit zu berücksichtigen
sind, auch wenn das Wort „oder“ eine Alternative indiziert.

Art der Beteiligung: Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 definiert nicht, auf welches Betei-
ligungskriterium sich das 100 %-Erfordernis bezieht. Dies kann uE nur im Sinne
einer Beteiligung am Stamm-/Nennkapital oder an einer vergleichbaren Eigen-
kapitalposition bei anderen in- oder ausländ. Körperschaften verstanden werden
(ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 113 [5/2012]; GOHR in
SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 272; DÖRR, NWB 2010, 184 [189 f.];
FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [72]; R. NEUMANN, FS Streck, 2011, 103 [109];
aA SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [59 f.]). Das heißt, es müssen sich zB
bei AG sämtliche Aktien einschließlich stimmrechtsloser Aktien und bei GmbH
sämtliche Geschäftsanteile unmittelbar oder mittelbar in der Hand des Erwerbers
befinden, auch wenn es sich um OG im Rahmen einer kstl. Organshaft
handelt. Unschädlich ist damit insbes. das zusätzliche Vorhandensein von betei-
ligungsähnlichen Genussrechten zugunsten außerhalb der 100 %-Kette stehen-
der Personen. Ausreichend ist, dass sich das wirtschaftliche Eigentum an den be-
treffenden Anteilen in der Hand derselben Person befindet (zur Maßgeblichkeit
der Eigentumsposition „wirtschaftliches Eigentum“ im Anwendungsbereich
von Abs. 1 s. Anm. 27). Eine anderweitige Zurechnung des zivilrechtl. Eigen-
tums an den Anteilen, zB aufgrund eines Treuhandverhältnisses, ist folglich für
die Prüfung einer vollständigen Anteilszurechnung unbeachtlich. Nicht ausrei-
chend ist damit im Umkehrschluss, dass sich sämtliche Stimmrechte am übertra-
genden Rechtsträger in der Hand des Erwerbers befinden (vgl. G. FROTSCHER in
FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 113 [5/2012]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER,
2012, § 8c Rn. 272).

► *Beteiligung über Personengesellschaften:* Sofern Beteiligungen an Körperschaften
über PersGes. gehalten werden, ist eine unmittelbare oder mittelbare 100 %ige

Beteiligung am Eigenkapital der PersGes. erforderlich, damit das durchgerechnete 100 %-Erfordernis erfüllt wird. Dementsprechend muss bei einer GmbH & Co. KG, an deren Eigenkapital die Komplementärin nicht beteiligt ist, nur der Kommanditanteil zur Gänze gehalten werden. Eine 100 %-Beteiligung an der Komplementärin ist mithin nicht vonnöten. Zum Erfordernis einer durchgängigen 100 %-Kette im Anwendungsbereich von § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 s. Anm. 14.

bb) Beteiligung des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger

48

Die mittelbare oder unmittelbare Beteiligung iHv. 100 % des Erwerbers muss am übertragenden Rechtsträger bestehen. In welcher Höhe eine Beteiligung an der Verlustkörperschaft besteht, ist hingegen unbeachtlich (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47b [3/2016]; zu Beispielen mit Minderheitsbeteiligungen s. SCHEIPERS/LINN, Ubg 2010, 8 [10]).

Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an der Verlustkörperschaft erlangt. Er ist deckungsgleich mit dem Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 (zu diesem s. Anm. 25) und schließt grds. auch die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 3 (zu dieser s. Anm. 37 ff.) ein (s. aber Anm. 49 zu den Anforderungen an den Erwerber).

► *Abwärtsverschmelzung (down-stream-merger)*: Bei einer Verschmelzung der Mutter auf die Tochtergesellschaft (100 %) ist der alleinige Anteilseigner der Muttergesellschaft als Erwerber anzusehen, weil die Anteile an der Tochtergesellschaft auf ihn übergehen (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [26]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [38]; aA WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [14]).

► *Kapitalerhöhung*: Bei einer quotenverschiebenden Kapitalerhöhung iSd. Abs. 1 Satz 4 sind die im Rahmen der Kapitalerhöhung Anteile erhaltenden Gesellschafter die Erwerber (s. auch GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 251).

Übertragender Rechtsträger: Mit der Terminologie „übertragender Rechtsträger“ wird eine Begrifflichkeit aus dem Umwandlungsrecht verwandt (s. zB nur § 2 UmwG), wobei diese im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 allerdings normspezifisch verwendet wird. Daher ist Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ebenfalls auf Beteiligungsübertragungen anzuwenden, die außerhalb des Umwandlungsrechts vollzogen werden (s. auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [77]). So ist zB auch ein einfacher Verkauf erfasst. Im Normverständnis des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ist „übertragender Rechtsträger“ der Rechtsträger, der die Anteile an der Verlustkörperschaft vor der Anteilsübertragung hält.

► *Abwärtsverschmelzung (down-stream-merger)*: Bei einer Verschmelzung der Mutter auf die Tochtergesellschaft (100 %) ist die iRd. Verschmelzung untergehende Muttergesellschaft der übertragende Rechtsträger, weil diese die Anteile an der Tochtergesellschaft auf ihren Anteilseigner überträgt (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [38]; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [26]; aA WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [14]).

► *Kapitalerhöhung*: Bei einer quotenverschiebenden Kapitalerhöhung iSd. Abs. 1 Satz 4 sind die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter die übertragenden Rechtsträger (s. auch GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 251).

49 **cc) Anforderungen an den Erwerber**

Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 begünstigt nicht jeden Erwerber, durch den es bei der Verlustkörperschaft zur Realisation der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 oder 2 gekommen ist. Dieser muss eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft sein, damit die Ausnahmeregelung zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 greift.

Natürliche Person ist nach dem maßgeblichen bürgerlich-rechtl. Verständnis der Mensch von der Vollendung der Geburt bis zum Tod (s. hierzu ausführlich § 1 EStG Anm. 52). Es ist unbeachtlich, ob dieser im In- oder Ausland ansässig ist oder welche Staatsangehörigkeit er innehat, um als Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 zu fungieren.

Juristische Personen sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Zweckvermögen mit vom Gesetz anerkannter Rechtspersönlichkeit, so dass sie Träger von Rechten und Pflichten sind. Im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 muss nicht danach differenziert werden, ob sie privat- oder öffentlich-rechtl. organisiert sind. Ausländische juristische Personen sind ebenfalls als juristische Personen iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 anzusehen, auch wenn die außerhalb der EU bzw. des EWR gegründete juristische Person mit tatsächlichem Verwaltungssitz im Inland zivilrechtl. nur als rechtsfähige PersGes. anerkannt wird (s. hierzu BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, GmbHR 2009, 138; v. 27.10.2008 – II ZR 290/07, ZInsO 2009, 149, jeweils zu einer schweizerischen AG). Es kommt für Zwecke des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ausschließlich darauf an, ob sie im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs (s. hierzu RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; sich dieser Entsch. anschließend BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588) körperschaftlich organisiert ist, da Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 die Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns begünstigen möchte (s. hierzu Anm. 47). Die zivilrechtl. Rechtsfähigkeit ist hierfür nicht von Bedeutung.

Personenhandelsgesellschaften, die unter die Begünstigung des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 fallen, sind die oHG nach §§ 105 ff. HGB, die KG nach §§ 161 ff. HGB (vgl. K. SCHMIDT in MüKo HGB, 3. Aufl. 2010, § 6 Rn. 3; KÖRBER in OETKER, 4. Aufl. 2015, § 6 HGB Rn. 4; HOPT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 2; KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3) sowie vergleichbare ausländ. Personenhandelsgesellschaften (vgl. BTDrucks. 18/4902, 47; KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3). Ausländ. PersGes. sind dabei in ihrer Struktur und nach den einschlägigen Definitionen des HGB mit einer oHG oder KG zu vergleichen, um sie als eine Personenhandelsgesellschaft iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 einzuordnen. Indiziell sollte die Eintragung in ein ausländ. Handelsregister für die Anerkennung als Personenhandelsgesellschaft ausreichen (ähnlich GLÄSER/ZÖLLER, BB 2015, 1117 [1119]). Ob die Personenhandelsgesellschaft gem. § 15 Abs. 2 oder 3 EStG gewerblich tätig oder lediglich vermögensverwaltend ist, ist für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „Personenhandelsgesellschaft“ hingegen nicht von Bedeutung (vgl. BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47c [3/2016]; SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [32]).

► *In Gründung* befindliche inländ. PersGes. sind auch schon vor der Eintragung im Handelsregister Personenhandelsgesellschaften, wenn sie auf den Betrieb eines Handelsgewerbes ausgerichtet sind (vgl. KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3; BOESCHER in OETKER, 4. Aufl. 2015, § 123 HGB Rn. 8; HILLMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN,

3. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 5). Betreibt eine in Gründung befindliche Pers-Ges. hingegen ein Kleingewerbe, Vermögensverwaltung oder LuF, entsteht sie zunächst als GbR und wird erst mit der konstitutiv wirkenden Eintragung im Handelsregister zur Personenhandelsgesellschaft (vgl. HILLMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 5; STEITZ in HENSSLER/STROHN, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 3; KINDLER in KOLLER/KINDLER/ROTH/MORCK, 8. Aufl. 2015, § 123 HGB Rn. 3), so dass sie bis zur Eintragung nicht als tauglicher Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 infrage kommt (vgl. SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [32]). Bei im Ausland gegründeten Pers-Ges. ist die entsprechende Frage nach dem ausländ. Handelsrecht zu beantworten.

► *EWIV*: Eine inländ. EWIV gilt nach § 1 EWIVAG als Handelsgesellschaft. Folglich gelten ausländ. EWIV als vergleichbare ausländ. Personenhandelsgesellschaften (vgl. GLÄSER/ZÖLLER, BB 2015, 1117 [1118 f.]).

► *Zuordnung zum Gesamthandsvermögen*: Da die Beteiligung des Erwerbers am übernehmenden Rechtsträger bestehen muss, bedarf es bei der Personenhandelsgesellschaft einer Zuordnung zum zivilrechtl. Gesamthandsvermögen (vgl. nur GOHR/RICHTER, DB 2016, 127 [131]), auch wenn stl. die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt (aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47c [3/2016]).

Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen: Nach Abs. 1 Satz 3 gilt eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2, so dass sie grds. auch ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ist. Sie erfüllt jedoch nicht die weiteren Anforderungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, da sie keine natürliche oder juristische Person und auch keine Personenhandelsgesellschaft ist, so dass (schädliche) Beteiligungserwerbe einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 nicht durch Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 begünstigt sind (ebenso UNTERBERG, GmbHR 2015, 1190 [1198]; SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [32]; aA ADRIAN, Ubg 2015, 288 [292]). Zur daraus resultierenden verfassungsrechtl. Problematik aufgrund der rückwirkenden Anwendung von Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 idF des StÄndG 2015 s. Anm. 6a.

c) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2) 49a

Der zweite Ausnahmefall der Konzernklausel greift nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 ein, wenn der Veräußerer mittelbar oder unmittelbar zu 100 % am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Ferner muss der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft sein. Die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 entsprechen in großen Teilen denen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, so dass zum 100 %-Erfordernis der Beteiligung (s. hierzu Anm. 47) des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger und zur Qualifizierung als natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft (s. hierzu Anm. 49) auf die Ausführungen dazu verwiesen werden kann.

Veräußerer iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der Verlustkörperschaft auf den Erwerber überträgt, so dass es hierdurch zumindest zu einem Zählerwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 kommt. Der Begriff des Veräußerers ist im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 normspezifisch auszulegen und ist deckungsgleich mit dem übertragenden Rechtsträger iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 (ebenso ADRIAN, Ubg 2015, 288 [290]; wohl auch UNTERBERG, GmbHR 2015, 1190 [1199]; GOHR/RICHTER, DB

2016, 127 [130]). Bei der zugrunde liegenden Übertragung der Anteile muss es sich demnach um ein Rechtsgeschäft handeln, das in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 oder 2 fällt. Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 umfasst mithin also auch unentgeltliche Übertragungsvorgänge, wie zB verdeckte Einlagen, Schenkungen uÄ, auch wenn diese begrifflich keine Veräußerungen sind (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47e [3/2016]).

Übernehmender Rechtsträger: Auch mit der Begrifflichkeit „übernehmender Rechtsträger“ wird wie beim übertragenden Rechtsträger iSd. Abs. Satz 5 Nr. 1 (s. hierzu Anm. 48) ein Terminus aus dem Umwandlungsrecht verwandt (s. zB nur § 2 UmwG). Er ist jedoch im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 ebenfalls normspezifisch zu verwenden. Der übernehmende Rechtsträger ist der Rechtsträger, der das wirtschaftliche Eigentum an den entsprechenden Anteilen an der Verlustkörperschaft nach der Anteilsübertragung hält. Er ist identisch mit dem Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1. Übernehmender Rechtsträger kann damit theoretisch auch die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 3 sein. In diesem Kontext wird es jedoch regelmäßig an dem Erfordernis der Beteiligung von 100 % des Veräußerers an der Erwerbergruppe mangeln, da in dieser Konstellation Erwerber und Veräußerer bereits als nahe stehende Personen zu qualifizieren wären (s. hierzu Anm. 26 und 38).

49b **d) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % am übernehmenden und am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 3)**

In ihrer letzten Konstellation treten die Rechtsfolgen (s. hierzu Anm. 50) der Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 ein, wenn dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft (s. hierzu Anm. 49) mittelbar oder unmittelbar zu 100 % (s. hierzu Anm. 47) am übertragenden (s. hierzu Anm. 48) und am übernehmenden (s. hierzu Anm. 49a) Rechtsträger beteiligt ist. Die Regelung des Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 entspricht im Kern der Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG, die durch § 34 Abs. 6 Satz 5 idF des StÄndG 2015 von Beginn an überschrieben wurde. Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 unterscheidet in drei Ebenen. Die erste Ebene ist die Zurechnungsebene. Dies ist die natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft (s. hierzu Anm. 49), die zu 100 % mittelbar oder unmittelbar (s. hierzu Anm. 47) am übertragenden Rechtsträger (s. hierzu Anm. 48) und am übernehmenden Rechtsträger (s. hierzu Anm. 49a) beteiligt sein muss. Die zweite Ebene (Handlungsebene) betrifft den schädlichen Beteiligungserwerb zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger. Die dritte Ebene betrifft die Verlustkörperschaft (Ebene der Verlustkörperschaft), deren Anteile erworben wurden und für deren Verluste die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 oder 2 zu prüfen ist.

Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen: Die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 ist nicht von der Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 erfasst, auch wenn sowohl am übernehmenden als auch am übertragenden Rechtsträger eine zusammengerechnete Beteiligung von 100 % der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen bestand, da sie nicht als „dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft“ qualifiziert (s. hierzu Anm. 49; zu der daraus resultierenden verfassungsrechtlich echten Rückwirkung durch die Neufassung von Abs. 1 Satz 5 s. Anm. 6a).

3. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs

50

Bei Erfüllung seiner jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen bestimmt Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 als Rechtsfolge, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt. Er geht mithin davon aus, dass die konzerninterne Anteilsübertragung selbst zwar einerseits vollständig die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 erfüllt; andererseits bleibt sie steuerunschädlich, da bei rein konzerninternen Transaktionen ein „missbräuchlicher Verlusthandel“ nicht erfolgt (s. auch Anm. 45). Dadurch, dass Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 lediglich einen Beteiligungserwerb voraussetzt, der im Rahmen der Schädlichkeitsprüfung des Abs. 1 Satz 1 oder 2 Berücksichtigung findet (s. Anm. 46), nimmt er uE auch einen Beteiligungserwerb von den Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 aus, der lediglich als „Zählerwerb“ in die Schädlichkeitsprüfung eingeht (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47a [3/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 103a [1/2014]; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 105 [4/2016]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 282; DÖRR, NWB 2010, 184 [191 f.]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [40 f.]). Die übrigen „Zählerwerke“, die nicht von Abs. 1 Satz 5 begünstigt sind, können sodann wiederum die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 auslösen.

Beispiel: A ist zu 100 % an den Körperschaften K₁ und K₂ beteiligt. K₁ ist wiederum zu 25 % an der Verlustkörperschaft K₃ beteiligt. K₂ erwirbt im Januar 2010 25 % der Anteile an K₃ von einem fremden Dritten. Im Mai 2010 veräußert K₁ ihre Beteiligung an K₃ an K₂. Im Februar 2011 erwirbt K₂ zusätzlich 1 % an K₃ von einem fremden Dritten.

Lösung: Nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 bleibt der Beteiligungserwerb an K₃ durch K₂, die diese im Mai 2010 von K₁ erworben hat, unberücksichtigt. Der Beteiligungserwerb aus Januar 2010 wird zwar nach Abs. 1 Satz 1 erfasst, erfüllt allein aber noch nicht dessen Tatbestandsvoraussetzungen. Erst unter Zusammenrechnung mit dem im Februar 2011 erfolgten Beteiligungserwerb von 1 % sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 eingetreten.

VII. Stille-Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe von im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven (Abs. 1 Sätze 6 bis 9)

Schrifttum: SISTERMANN/BRINKMANN, Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Änderungen bei der Mantelkaufregelung, DStR 2009, 2633; EISGRUBER/SCHADEN, Vom Sinn und Zweck des § 8c KStG – Ein Beitrag zur Auslegung der Norm, Ubg 2010, 73; FREY/MÜCKEL, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG) – Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, GmbHR 2010, 71; B. LANG, Die Neufassung von § 8c Abs. 1 durch das Wirtschaftswachstumsbeschleunigungsgesetz, Der Konzern 2010, 35; NEYER, Verlustnutzung nach unterjährigem Anteilserwerb, DStR 2010, 1600; RÖDDER/VON FREEDEN, Stille Reserven für Zwecke des § 8c KStG bei unmittelbarem und zugleich mittelbarem (mehrstufigem) Beteiligungserwerb, Ubg 2010, 551; ROSER, Quantitative Verlusterhaltung nach § 8c Abs. 1 Sätze 6–8 KStG, EStB 2010, 265; SCHEIPERS/LINN, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, 8; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 23; SCHNEIDER/RODERBURG, Beratungsrelevante Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, FR 2010, 58; WAGNER, § 8c KStG: Verschonungsregelung bei stillen Reserven, DB 2010, 2751; BRINKMANN, Die Stille Reserven-Klausel des § 8c KStG – bisherige gesetzliche Regelung und Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 94; HÖTZEL, Die neue Stille-Reserven-Klausel in § 8c KStG, JbFSStR 2010/2011, 150; SUCHANEK/JANSEN, Änderungen bei der Stille-Reserven-Klausel durch das Jahressteuergesetz 2010, GmbHR 2011, 174; KIONTKE/SCHUMACHER,

Aktuelle Organschaftsfragen, StbJb. 2014/2015, 163; B. LANG/FÖRSTER, Das neue BMF-Schreiben zu § 8c KStG, StbJb. 2014/2015, 97; RÖDDER, Das neue (geplante) BMF-Schreiben und weitere aktuelle Fragen zu § 8c KStG, JbFStR 2014/2015, 76; MICKER/L'HABITANT, L'HABITANT, Paketzuschläge bei schädlichen Beteiligungserwerben, BB 2016, 602.

1. Regelungskonzept

51 a) Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 6–9, persönlicher Geltungsbereich und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5

Das Regelungskonzept des Abs. 1 Sätze 6–9 stellt eine geschlossene Einheit dar, wobei Abs. 1 Satz 6 die Grundanweisung beinhaltet (s. hierzu näher Anm. 19). Regelungsziel ist dabei, einen durch Abs. 1 Satz 1 oder 2 vom Abzug ausgeschlossenen nicht genutzten Verlust wieder zum Abzug zuzulassen, weil unterstellt wird, dass in Höhe der vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven kein missbräuchlicher Verlusthandel gegeben ist. Die Verlustkörperschaft könnte im Vorfeld eines schädlichen Beteiligungserwerbs die vorhandenen nicht genutzten Verluste – vorbehaltlich der Mindestbesteuerung – durch Umstrukturierungsmaßnahmen nutzbar machen (ebenso RÖDDER/VON FREEDEN, Ubg 2010, 551). Er ist somit gesetzestechnisch, sowohl für den unmittelbaren als auch den mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb unter Einschluss aller Tatbestände des Abs. 1 Sätze 1–4 (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 129 [1/2014]), als Ausnahmeregelung zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 zu qualifizieren, da er deren Rechtsfolgen suspendiert. Die Ausgestaltung als Ausnahmeregelung hat dabei nur den Zweck, der Verlustkörperschaft die Beweislast für die Höhe der vorhandenen stillen Reserven aufzuerlegen (s. hierzu Anm. 16). Der Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven hätte mit gleicher Wirkung gesetzestechnisch auch dadurch erreicht werden können, dass die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 dementsprechend formuliert worden wären (s. auch SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]). Die nicht genutzten Verluste, die letztendlich doch erhalten bleiben, wären dann insoweit gar nicht erst vom Abzug ausgeschlossen gewesen.

Persönlicher Geltungsbereich: Wortlautgemäß setzt Abs. 1 Sätze 6–9 für seine Anwendbarkeit das Vorhandensein eines BV bei der Körperschaft voraus, so dass Körperschaften ohne BV der Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 6 damit grds. verschlossen bleibt. Da der persönliche Geltungsbereich des Abs. 1 aber allg. Körperschaften erfasst (s. hierzu Anm. 9), sind bei diesen in sachlicher Hinsicht auch negative Einkünfte vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 betroffen, die nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder LuF zu qualifizieren sind (vgl. hierzu Anm. 10), sofern die jeweiligen Einkünfte nicht dem abgeltenden StAbzug unterliegen oder bei der Körperschaft, wie zB bei einem Verein, keine Übertragung der Mitgliedschaftsrechte bzw. kein vergleichbarer Sachverhalt realisiert werden kann (s. hierzu Anm. 28f.). Um auch diesen Körperschaften die Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven zugänglich zu machen, obwohl sie nicht über BV verfügen, ist Abs. 1 Satz 6 im Wege der begünstigenden Analogie auch diesen Körperschaften zugänglich zu machen, da ansonsten eine gleichheitswidrige Benachteiligung gegenüber Körperschaften mit BV gegeben wäre, für die kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich ist (zur Bestimmung der stillen Reserven s. Anm. 53).

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5: Abs. 1 Sätze 6–9 ist subsidiär zu Abs. 1 Satz 5 (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71

[74]; SCHEIPERS/LINN, Ubg 2010, 8 [13]; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]; DÖRR, NWB 2010, 184 [202]; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [29]), da dieser die Tatbestände des Abs. 1 Sätze 1 und 2 aufhebt (s. hierzu Anm. 50), wohingegen Abs. 1 Satz 6 lediglich deren Rechtsfolgen außer Kraft setzt, so dass Voraussetzung für Abs. 1 Sätze 6–9 das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 ist. Dies bedeutet, dass rechtstechnisch vorrangig die mögliche Inanspruchnahme der Konzernklausel zu prüfen ist, bevor der Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 in Erwägung zu ziehen ist, da die Erfüllung der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 bereits das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 verhindert.

b) Anwendungs- und Rückwirkungsfragen

52

Zeitlicher Anwendungsbereich bei abweichendem Wirtschaftsjahr: Abs. 1 Satz 6 ist gem. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2010 erstmals für den VZ 2010 anwendbar. Damit wird die grundsätzliche Anwendung der Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven im Vergleich zu der entsprechenden Regelung idF des WachstumBeschlG zeitlich vorverlagert, da nunmehr Beteiligungserwerbe, die vor dem 1.1.2010 in einem abweichenden Wj. stattfinden, welches in 2010 endet und somit nach § 7 Abs. 4 Satz 2 dem VZ 2010 zuzuordnen sind, in die Privilegierung der Verschonungsregelung gelangen (aA G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 131c [1/2014]). Ob dies allerdings dem gesetzgeberischen Willen entspricht, ist weder der Begründung des Gesetzentwurfs (s. BTDrucks. 17/3549, 25) noch den Empfehlungen des BRats (s. hierzu BRDrucks. 318/1/10, 60 ff.) zu entnehmen, auf die die Neuregelung zurückgeht. Auch die FinVerw. schweigt zu diesem Themenkomplex. Damit weicht die erstmalige zeitliche Anwendung von Abs. 1 Sätze 6 und 8 idF des JStG 2010 vom erstmaligen Anwendungszeitpunkt von Abs. 1 Sätze 7 und 8 idF des WachstumBeschlG ab, so dass für Abs. 1 Satz 6 eine allgemeine Definition des Begriffs der stillen Reserven und auch das Rückwirkungsverbot nicht vorliegen.

Unechte Rückwirkung des Abs. 1 Satz 8: Abs. 1 Satz 8, der gem. § 34 Abs. 1 idF des JStG v. 8.12.2010 für den gesamten VZ 2010 Wirksamkeit entfaltet (s. hierzu Anm. 2), ist verfassungsrechtl. problematisch (s. auch BRINKMANN, Ubg 2011, 94 [100]), da er auch auf Sachverhalte Anwendung findet, die vor seiner Beschlussfassung im Deutschen Bundestag am 28.10.2010 (s. dazu BRDrucks. 679/10) verwirklicht wurden. Belastende Gesetzesänderungen sind nur mit unechter Rückwirkung verfassungsrechtl. zulässig, wenn dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, DStR 2010, 1736). Abs. 1 Satz 8, der im wesentlichen den Verlusterhalt im klassischen Mantelkauffall verhindern soll, erfasst allerdings auch Körperschaften, die zwar über ein negatives stl. Eigenkapital, aber dennoch über ausreichend Substanz verfügen und für die das Vorhandensein von stillen Reserven bei Anwendung von Abs. 1 Satz 8 wesentlich schwerer als bei Anwendung von Abs. 1 Satz 7 nachzuweisen ist, so dass insoweit das öffentliche Interesse geringer als der Vertrauensschutz des Stpfl. einzustufen ist. In diesen Fällen ist Abs. 1 Satz 8 mithin unanwendbar, wenn sich hierdurch geringere stille Reserven als bei der typisierenden Ermittlung des Abs. 1 Satz 7 ergeben oder es der Verlustkörperschaft nicht mehr oder nicht vollständig gelingt, den Nachweis der vorhandenen stillen Reserven durch Einzelbewertung (s. hierzu Anm. 68) zu führen.

2. Grundfall der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 6)

a) Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts

53 aa) Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste

In seiner ersten Alternative erklärt Abs. 1 Satz 6 einen „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlust“ abweichend von Abs. 1 Satz 1 anteilig für abziehbar, soweit er die anteiligen zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven des BV nicht übersteigt. Sprachlich ist die Anordnung der von Abs. 1 Satz 1 abweichenden Abziehbarkeit eines nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts völlig verunglückt. Der gesetzgeberische Wille kann nur so ausgelegt werden, dass ein Verlust, der grds. durch einen schädlichen Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 anteilig unterginge, durch Abs. 1 Satz 6 vor diesem Untergang bewahrt wird, also trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs weiterhin abziehbar bleibt.

Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung: Zur Bestimmung des abweichend von Abs. 1 Satz 1 abziehbaren nicht genutzten Verlusts ordnet Abs. 1 Satz 6 für jede Verlustkörperschaft, bei der durch einen Beteiligungserwerb ein unmittelbarer oder mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 realisiert wurde, eine Unterschiedsbetragsermittlung an, in der von den nicht genutzten Verlusten, die nach Abs. 1 Satz 1 anteilig nicht mehr abziehbar wären, die anteiligen im Inland stpfl. stillen Reserven des BV der Körperschaft abgezogen werden. Die anteiligen stillen Reserven werden allerdings erst in Abs. 1 Sätze 7 und 8 legal definiert (s. hierzu ausführl. Anm. 59 ff.), so dass der Durchführung der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 zunächst eine Ermittlung der stillen Reserven zeitlich vorgeschaltet ist, die im Anschluss um die davon nicht im Inland stpfl. stillen Reserven und auch stillen Lasten (s. hierzu Anm. 56 f.) zu bereinigen sind. Es soll aber auch möglicherweise eine Ermittlung der nur im Inland stpfl. stillen Reserven zugelassen werden, ohne dass es einer Ermittlung der in der Verlustkörperschaft insges. vorhandenen stillen Reserven bedarf (so BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 51, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf). Diese zugelassene Vereinfachung wird jedoch in der Praxis zumindest für die Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 7 nur in Ausnahmen von Bedeutung sein, da der gemeine Wert der Anteile auch immer die stillen Reserven enthalten wird, die nicht im Inland stpfl. sind (s. hierzu Anm. 62). Der Unterschiedsbetrag ermittelt sich daher im Regelfall wie folgt:

$$\begin{array}{l}
 \text{nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbarer Verlust} \\
 \text{./. anteilige stille Reserven nach Abs. 1 Satz 7 bzw. 8} \\
 + \text{ davon nicht im Inland stpfl. stille Reserven/Lasten} \\
 \hline
 = \text{ positiver oder negativer Unterschiedsbetrag}
 \end{array}$$

Ist der Unterschiedsbetrag negativ oder Null, sind die bei der jeweiligen Verlustkörperschaft vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 betroffenen nicht genutzten Verluste insgesamt nach Abs. 1 Satz 6 abziehbar, da in diesem Fall die Höhe der vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven mindestens den vom grundsätzlichen Untergang betroffenen nicht genutzten Verlusten entspricht. Verbleibt hingegen ein positiver Unterschiedsbetrag, stellt dieser die nicht genutzten Verluste der Körperschaft dar, für die die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 6 nicht greift und die somit nach Abs. 1 Satz 1 weiterhin nicht abziehbar bleiben.

Anteilige im Inland steuerpflichtige stille Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft: Die anteiligen im Inland stpfl. stillen Reserven des BV, die in die vorstehende Unterschiedsbetragsermittlung Eingang finden, bestimmen sich mit der gleichen Quote, wie die nicht genutzten Verluste grds. nach Abs. 1 Satz 1 vom zukünftigen Abzug ausgeschlossen werden. Sind somit zB 30 % der nicht genutzten Verluste vom Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 1 erfasst, werden 30 % der stillen Reserven der Verlustkörperschaft bei der Unterschiedsbetragsermittlung des Abs. 1 Satz 6 berücksichtigt.

► *Betriebsvermögen* der Körperschaft ist das Vermögen, das in einem gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gebunden ist, wobei Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei Körperschaften allerdings nur ausnahmsweise vorkommen können (s. hierzu § 18 EStG Anm. 5). Betriebsvermögen ist bei Geltung von § 8 Abs. 2 grds. das gesamte Vermögen der Körperschaft, da insoweit alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit deren gesamtes Vermögen als BV zu behandeln sind (zur weiteren Einschränkung auf den im Inland stpfl. Teil s. Anm. 56 f.). Bei lediglich beschränkter StPfl. ist die isolierende Betrachtungsweise des § 2 iVm. § 49 Abs. 2 EStG zu beachten (s. hierzu § 49 EStG Anm. 1200 ff.). Die Abgrenzung erfolgt insoweit über § 2 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG (s. auch hier Anm. 56 zur weiteren Einschränkung auf den im Inland stpfl. Teil; zur fehlenden Möglichkeit des Bezugs von freiberuflichen Einkünften durch ausl. KapGes. s. BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771). Dabei ist, sofern das entsprechende BV einer ausl. Körperschaft ausschließlich aus der Beteiligung an einer inländ. Mitunternehmerschaft besteht, auf die der Körperschaft zuzurechnenden stillen Reserven im BV der Mitunternehmerschaft abzustellen.

► *Körperschaften ohne Betriebsvermögen:* Da auch Körperschaften ohne BV die Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven zugänglich zu machen ist (s. hierzu Anm. 51), ist für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 auf die im Inland stpfl. stillen Reserven des Vermögens der Körperschaft abzustellen. Diese sind auf Basis einer Einzelbewertung der WG zu bestimmen, da die Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1 Sätze 7 und 8 mangels Eigenkapital in der stl. GE (s. hierzu Anm. 61) nicht anwendbar sind.

bb) Zeitpunkt der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven 54

Maßgebender Zeitpunkt für die Ermittlung der im Inland stpfl. anteiligen stillen Reserven ist der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs. Dies ist folglich der Zeitpunkt, an dem die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erstmalig erfüllt sind und die nicht genutzten Verluste insoweit zukünftig nicht mehr abziehbar wären (zur Bedeutung von „insoweit“ in Bezug auf die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 31), so dass bei einem schrittweisen Beteiligungserwerb auf die stillen Reserven abgestellt wird, die in dem Zeitpunkt vorhanden sind, zu dem die Schädlichkeitsschwelle des Abs. 1 Satz 1 überschritten wird (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 171 [4/2016]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 289; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 243; WAGNER, DB 2010, 2751 [2754]; HÖTZEL, JbFStR 2010/2011, 150 [157]). Dieser Zeitpunkt kann bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch mitten in einem Wj. liegen (s. hierzu Anm. 32a), so dass die vorhandenen im Inland stpfl. anteiligen stillen Reserven jeder Verlustkörperschaft, deren nicht genutzte Verluste weiterhin abziehbar bleiben sollen, grds. exakt auf diesen Tag durch eine Stichtagsbilanz zu ermitteln sind

(ebenso FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [868]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [75]; SCHEIPERS/LINN, Ubg 2010, 8 [13]; SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [60]; DÖRR, NWB 2010, 184 [195]; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DSrR 2009, 2633 [2636]; BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2630], die auch eine Ermittlung auf den letzten Stichtag für zulässig erachten). Sofern die vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 erfassten Verluste geschätzt wurden, ist der der Schätzung zugrunde gelegte Schlüssel auch bei der Ermittlung der stillen Reserven anzuwenden (s. auch Anm. 32a). Die StBil. auf das Ende des Wj. – mit entsprechender Interpolation – zugrunde zu legen, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat, sollte danach nur noch möglich sein, wenn auch der vom Abzug ausgeschlossene nicht genutzte Verlust nach Abs. 1 Satz 1 zeitanteilig ermittelt wurde (s. dazu Anm. 32a; für eine Interpolation DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 169 [4/2016]; NEYER, DSrR 2010, 1600 [1604]).

Berücksichtigung von stillen Reserven, die aus einem schädlichen Beteiligungserwerb resultieren: Werden im Zusammenhang mit einem schädlichen Beteiligungserwerb stille Reserven, zB durch eine Kapitalerhöhung im Rahmen einer Einbringung/Verschmelzung (Fall des Abs. 1 Satz 4), auf die Verlustkörperschaft übertragen, sind diese stillen Reserven im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 zur „Neutralisierung“ des schädlichen Beteiligungserwerbs zu berücksichtigen, da das entsprechende BV zumindest zeitgleich mit der Kapitalerhöhung erfolgt (ebenso HÖTZEL, JbFStR 2010/2011, 150 [152]; GOSCH, JbFStR 2010/2011, 167; aA MÖHLENBROCK, JbFStR 2010/2011, 165; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 186 [4/2016]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 290).

55 cc) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart

Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 treten neben der Versagung des Verlustabzugs nach § 10d EStG und den laufenden negativen Einkünften auch für die Verluste nach §§ 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3, 15 Abs. 4, 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 4 und 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG ein (s. hierzu ausführl. Anm. 33). Darüber hinaus findet § 8c nach § 10a Satz 10 GewStG auch auf einen vortragsfähigen Gewerbeverlust Anwendung (s. hierzu näher Anm. 14). Für jede dieser einzelnen Verlustarten ist eine eigene Unterschiedsbetragsermittlung vorzunehmen, da sie jeweils einen nicht genutzten Verlust iSd. Abs. 1 Satz 1 darstellen. Für die Verrechnung der stillen Reserven mit den nicht genutzten Verlusten soll nach sich abzeichnender Auffassung der FinVerw. die gleiche Reihenfolge gelten, in der im Fall der Realisierung der stillen Reserven die Verluste aufgebraucht werden würden (BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 65 mit umfangreichen Beispielen, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf). Lediglich in Bezug auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste soll zusätzlich eine ungeminderte Verrechnung der stillen Reserven möglich sein. Der „Verbrauch“ von stillen Reserven ist uE durch Berücksichtigung in einer Unterschiedsbetragsermittlung für einen nicht genutzten Verlust nicht vom Sinn und Zweck der Stille-Reserven-Regel „Einschränkung des Handels mit Verlusten“ gedeckt. Des Weiteren führt ein einzelner Übertragungsakt nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 zum (teilweisen) Untergang verschiedener nicht genutzter Verluste. Aus diesem Grund müssen vorhandene stille Reserven auch für jeden einzelnen nicht genutzten Verlust zur Verfügung stehen (ebenso BREUNINGER, JbFStR 2010/2011, 345; unentschieden R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 244; aA FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [869]; DÖRR, NWB 2010, 184 [198]; SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [61 f.]).

Beispiel: Die Körperschaft K, bei der ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 realisiert wurde, verfügt über anteilige vom grundsätzlichen Untergang betroffene Verluste nach § 10d EStG iHv. 1 Mio. €, entsprechende anteilige Verluste nach § 2a EStG iHv. 1,5 Mio. € und einen anteiligen vortragsfähigen Gewerbeerwerb iHv. 1,3 Mio. €. Die anteiligen stillen Reserven der K betragen 1,1 Mio. €.

Lösung: Hier sind drei Unterschiedsbetragsermittlungen durchzuführen. Im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung bezüglich der Verlustvorträge nach § 10d EStG übersteigen die anteiligen stillen Reserven die anteiligen Verluste, so dass diese nach Abs. 1 Satz 6 vollständig erhalten bleiben. Bei der Unterschiedsbetragsermittlung bezüglich der Verluste nach § 2a EStG übersteigen hingegen die anteiligen Verluste die anteiligen stillen Reserven um 0,4 Mio. €, so dass lediglich 1,1 Mio. € der Verluste nach § 2a EStG nach Abs. 1 Satz 6 erhalten bleiben. Die für gewstl. Zwecke durchzuführende Unterschiedsbetragsermittlung nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 6 führt zu einem Erhalt von Fehlbeträgen iHv. 1,1 Mio. € und einem entsprechenden Untergang iHv. 0,2 Mio. € nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1.

Problembereich laufende Verluste und Verlustvortrag: Sofern bei einer Körperschaft im Rahmen eines unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs nicht nur Verlustvorträge, sondern auch laufende Verluste vom grundsätzlichen Untergang nach Abs. 1 Satz 1 betroffen sind (s. Anm. 32c zur Nichterfassung von laufenden Verlusten im Anwendungsbereich von § 10a Satz 10 GewStG), stellt sich die Frage, ob zunächst der Verlustvortrag oder die laufenden Verluste erhalten bleiben, oder ob die anteiligen stillen Reserven verhältnismäßig aufzuteilen sind, wenn diese in nicht ausreichender Höhe vorhanden sind, um den gesamten Verlust zu erhalten. Die Frage ist von Bedeutung, da Verlustvorträge nur im Rahmen der Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG von zukünftigen Gewinnen abgezogen werden können, wohingegen ein laufender Verlust, der bis zum Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschaftet wurde, unbeschränkt mit Gewinnen desselben VZ, die nach dem schädlichen Beteiligungserwerb anfallen, verrechnet werden kann. Da das Gesetz hierzu schweigt und Abs. 1 Sätze 1 und 2 erheblich in die Rechtsposition der Verlustkörperschaft eingreifen, sollte uE vorrangig ein laufender Verlust nach Abs. 1 Satz 6 erhalten bleiben, denn dies stellt den geringeren Eingriff dar (vgl. auch BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 64, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf; aA FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [869], die sich für ein Wahlrecht aussprechen).

Besonderheit beim Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG: Nach § 8a Abs. 1 Satz 3 gilt § 8c für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG mit der Maßgabe entsprechend, dass stille Reserven nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach Abs. 1 Satz 6 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen. Stille Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 werden demnach vorrangig den nicht genutzten Verlusten zugeordnet und erst nachrangig einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG (vgl. BTDrucks. 17/15, 19). Dies bedeutet, dass nur die anteiligen stillen Reserven in die Unterschiedsbetragsermittlung zum Erhalt eines Zinsvortrags eingehen dürfen, die die anteiligen nicht genutzten Verluste der Körperschaft übersteigen. In der dargestellten Vergleichsrechnung (s. Anm. 53) ist dies ein verbleibender negativer Unterschiedsbetrag. Dass dabei der kstl. Verlustvortrag möglicherweise von den gewstl. Fehlbeträgen abweicht, ist dabei ohne Belang, da § 10a Satz 10 GewStG nicht die entsprechende Anwendung von § 8a Abs. 1 Satz 3 für Zwecke der GewSt anordnet und ein Zinsvortrag für Zwecke der KSt und der GewSt immer einheitlich ist (aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 246).

56 **dd) Grundprinzip: Beschränkung des Verlusterhalts auf die vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven**

Die im BV der Körperschaft vorhandenen anteiligen stillen Reserven werden im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 nur berücksichtigt, soweit sie im Inland stpfl. sind (s. Anm. 7 zur Unionsrechtskonformität). Die Inlandsabgrenzung dient dazu, die nicht genutzten Verluste nur insoweit zu erhalten, wie zukünftig inländ. Einkünfte erwirtschaftet werden, die durch die im Inland stpfl. stillen Reserven verkörpert werden (ähnlich DÖRR, NWB 2010, 184 [196]).

Steuerpflichtig sind stille Reserven, wenn sie nach § 1 Abs. 2 oder § 2 iVm. § 49 EStG der KStpflicht unterliegen und im Weiteren nicht aufgrund einer sachlichen oder persönlichen StBefreiung von der KSt ausgenommen sind. Zur Ermittlung dieser im Inland stpfl. stillen Reserven wird die Verlustkörperschaft aus Beweisrisikogesichtspunkten nicht umhin kommen, eine Zuordnung der stillen Reserven auf die einzelnen WG ihres Vermögens vorzunehmen, sofern sie über nicht im Inland stpfl. Vermögen verfügt. Dies gilt unabhängig von der Tatsache, ob ein Erwerb unter fremden Dritten vorgelegen hat, bei dem nach der Begründung des Gesetzentwurfs zu unterstellen ist, dass der Kaufpreis dem gemeinen Wert der Anteile entspricht (s. hierzu näher Anm. 62). In diesem Zusammenhang ist unbeachtlich, ob im nicht im Inland stpfl. Vermögen stille Lasten ruhen. Diese werden nicht von den stpfl. stillen Reserven abgezogen.

Beispiel: Die Körperschaft K verfügt im stpfl. inländ. Vermögen über stille Reserven iHv. 1 Mio. €. Im stfreien Auslandsvermögen existieren stille Lasten iHv. 1 Mio. €, so dass die Körperschaft eigentlich nicht über stille Reserven verfügt. Dennoch werden die stpfl. stillen Reserven im BV in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 einbezogen.

57 **ee) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven**

Stille Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz sollen im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 7 und damit auch Abs. 1 Satz 6 nicht zu berücksichtigen sein (vgl. nur BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 52, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf; BTDrucks. 17/15, 19), was allerdings nur gelten kann, wenn nicht auf Basis von § 8b Abs. 2 Satz 4, Abs. 7 oder 8 eine Ausnahme von der StBefreiung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 eingreift. Der nach § 8b Abs. 3 Satz 1 fiktiv als nicht abziehbare BA geltende Teil bleibt allerdings unberücksichtigt, da insoweit kraft gesetzlicher Fiktion eine Umqualifizierung von Einnahmen in nicht abziehbare BA stattfindet (s. hierzu auch BFH v. 10.1.2007 – I R 53/06, BStBl. II 2007, 585, zur Wirkung der Fiktion auf die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a GewStG). Entsprechendes gilt für einen nach § 22 Abs. 1 UmwStG latent steuerverhafteten Einbringungsgewinn I, da dieser im Veräußerungsfall rückwirkend auf den stl. Übertragungstichtag durch den Einbringenden, mithin also nicht bei der Verlustkörperschaft, als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 EStG zu versteuern ist (s. hierzu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 22.07), so dass auch insoweit keine im Inland stpfl. stillen Reserven gegeben sind.

► **Kritik:** Die Nichtberücksichtigung stiller Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz ist systematisch nicht zu rechtfertigen. Die Vorschrift des § 8b dient dazu, eine weitgehend stfreie Durchschüttung von Gewinnen im Konzern zu ermöglichen und zu vermeiden, dass auf jeder Konzernstufe eine erneute volle Belastung der durchgeschütteten Gewinne mit KSt (Kaskadeneffekt) eintritt (vgl. BTDrucks. 14/2683, 120). Die Veräußerung eines Anteils an

einer Körperschaft, deren Ausschüttungen von § 8b Abs. 1 erfasst werden, kommt dabei einer Vollausschüttung gleich, so dass § 8b Abs. 2 konsequent auch eine StBefreiung für Veräußerungsgewinne vorsieht (vgl. BFH v. 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008, 719; s. auch § 8b Anm. 62; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rn. 21 [4/2004]; kritisch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b Rn. 3f.). Bei diesem Normverständnis ist § 8b Abs. 2 lediglich eine „technische“ StBefreiung. Ansonsten sind die Einkünfte einschließlich der im Inland stpfl. stillen Reserven auf Ebene der jeweiligen Körperschaft besteuert (s. hierzu näher § 8b Anm. 5). Aus diesem Grund hätten stille Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz bei der Ermittlung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 6–8 ebenfalls einbezogen werden müssen (ähnlich IDW, Ubg 2009, 894 [895]; abwägend B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [42]). Die Nichtberücksichtigung des nach § 8b Abs. 3 Satz 1 stpfl. Teils ist hingegen konsequent, wenn die Erfassung von stillen Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz abgelehnt wird, da es sich insoweit um nichtabziehbare BA handelt (s. auch BFH v. 10.1.2007 – I R 53/06, BStBl. II 2007, 585, zu § 8b Abs. 5; tendenziell aA GOSCH, JbFStR 2014/2015, 104). Entsprechendes gilt für einen latent steuerhafteten Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG, da dieser beim Einbringenden generiert wird. Auf Ebene der Verlustkörperschaft greift für den nicht nach § 22 Abs. 1 UmwStG stpfl. Teil § 8b Abs. 2. Zur Berücksichtigung von stillen Reserven in OG s. Anm. 57a.

Für Zwecke der Ermittlung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 7 gilt Entsprechendes, da auch hier die StBefreiung des § 8b Abs. 2 Satz 1 über § 7 Satz 1 GewStG lediglich „technisch“ die entsprechenden Veräußerungsgewinne vom Gewerbeertrag ausnimmt (zur Berücksichtigung der StBefreiungen des § 8b bei der Gewerbeertragsermittlung nach § 7 Satz 1 GewStG s. BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279).

Stille Reserven in ausländischen Betriebsstätten einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft: Sind die Gewinne aus der Veräußerung des BSVermögens nach einem DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt, können die stillen Reserven in diesem Vermögen nicht in der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 berücksichtigt werden. Stille Reserven in sog. Anrechnungsbetriebsstätten oder BS, auf deren Einkünfte § 20 Abs. 2 AStG anzuwenden ist, unterliegen hingegen bei der Körperschaft der Besteuerung mit KSt im Inland, so dass sie zu den anteiligen oder gesamten stpfl. stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 gehören. Für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 6 sind sie allerdings nicht zu erfassen (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 250; WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [16]), da sie nicht zum inländ. Steuergegenstand der GewSt zählen und somit insoweit auch nicht der inländ. GewStPflcht unterliegen (s. hierzu BFH v. 6.7.2005 – VIII R 72/02, BStBl. II 2010, 828; ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 3 GewStG Rn. 2 [10/2015]; GOSCH in BLÜMICH, § 9 GewStG Rn. 212 [11/2012]; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 3 GewStG Rn. 1; ZIEHR in DELOITTE, 2009, § 9 GewStG Nr. 3 Rn. 2; SCHNITTER in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 GewStG Rn. 156 [4/2014]). Sofern sie allerdings über § 9 Nr. 3, § 7 Satz 8 GewStG als in einer inländ. BS erzielt gelten, sind auch die stillen Reserven aus dieser BS für den Verlufterhalt zu berücksichtigen.

Stille Reserven in einer der unbeschränkt steuerpflichtigen Verlustkörperschaft nachgeordneten inländischen Mitunternehmerschaft werden iHd.

Beteiligungsquote in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 einbezogen, da die Erträge der Mitunternehmerschaft bei der vorgeschalteten Körperschaft der KStPflcht unterworfen sind. Im Rahmen des Erhalts eines Zinsvortrags der Körperschaft bleiben stille Reserven in der inländ. Mitunternehmerschaft hingegen unberücksichtigt, da die Mitunternehmerschaft einen eigenständigen Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG darstellt (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 257; zu § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG iVm. Abs. 1 Sätze 6–9 s. Anm. 13). Beim Erhalt eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts der Körperschaft nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 6 sind sie ebenfalls nicht zu erfassen (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 199 [4/2016]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 255; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 308; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 414; HÖTZEL, JbFStR 2010/2011, 150 [160]; SCHNEIDER/SOMMER, FR 2014, 537 [540]), da Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften nach dem Objektsteuerprinzip der GewSt nicht dem Gewerbebetrieb der vorgeschalteten Körperschaft zuzurechnen sind (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 54/93, BStBl. II 1995, 794; s. hierzu auch KESS in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 2 GewStG Rn. 3 [6/2016]; SCHREIBER in DELOITTE, 2009, § 9 Nr. 2 GewStG Rn. 5). Die Mitunternehmerschaft stellt vielmehr einen eigenen Steuergegenstand dar, so dass der Gewerbeertrag nur bei dieser anzusetzen ist. Dies gilt ebenfalls, wenn doppel- oder mehrstöckige inländ. Mitunternehmerschaften der Körperschaft nachgeordnet sind. Auch in diesen Fällen werden die anteiligen oder gesamten stillen Reserven der Mitunternehmerschaften für Zwecke des Erhalts des vortragsfähigen Gewerbeverlusts der Verlustkörperschaft nicht berücksichtigt. Zur Unterschiedsbetragsermittlung nach § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 6 auf Ebene der Mitunternehmerschaft s. Anm. 14.

► *Gestaltungsempfehlung:* Sofern die Verlustkörperschaft die einzige vermögensmäßig beteiligte Mitunternehmerin einer Mitunternehmerschaft ist und die eigenen anteiligen stillen Reserven der Verlustkörperschaft nicht ausreichen, um ihre vortragsfähigen Gewerbeverluste nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 6 zu erhalten, ist im Vorfeld eines schädlichen Beteiligungserwerbs in Erwägung zu ziehen, die Mitunternehmerschaft durch Austritt der nicht vermögensmäßig beteiligten Mitunternehmerin steuerneutral (vgl. nur OFD Berlin v. 19.7.2002, DB 2002, 1966; OFD Koblenz v. 21.10.2002, GmbH-StB 2002, 345) auf die Körperschaft nach §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB iVm. § 738 BGB anwachsen zu lassen oder in eine sog. Treuhand-KG umzuwandeln (s. hierzu unten). Die stillen Reserven der Mitunternehmerschaft werden dann zu eigenen stillen Reserven der Körperschaft, die für den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nutzbar gemacht werden können.

Stille Reserven in einer der unbeschränkt stpfl. Verlustkörperschaft nachgeordneten ausländischen Mitunternehmerschaft, deren Veräußerungsgewinne durch ein DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt sind, finden bei der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 keine Berücksichtigung. Ist die nachgeordnete ausländ. Mitunternehmerschaft jedoch in einem Land angesiedelt, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, dessen DBA die Anrechnungsmethode vorsieht, oder ist § 20 Abs. 2 AStG auf deren Einkünfte anzuwenden, werden die stillen Reserven in der Mitunternehmerschaft bei der vorgeschalteten Körperschaft nach Abs. 1 Satz 6 erfasst, da sie im Inland stpfl. sind, sofern die Verlustkörperschaft der unbeschränkten StPflcht unterliegt. Für Zwecke des Erhalts eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10a

Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 6 werden die entsprechenden stillen Reserven der ausländ. Mitunternehmerschaft allerdings nicht einbezogen, da die jeweiligen Gewinn- und Verlustanteile aus der ausländ. Mitunternehmerschaft nicht dem Steuergegenstand der Verlustkörperschaft zuzurechnen sind (vgl. KESS in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 2 GewStG Rn. 20 [6/2016]). Im Übrigen gilt das zu inländ. Mitunternehmerschaften Gesagte entsprechend. Sofern jedoch über § 7 Satz 8 GewStG die Einkünfte fiktiv einer inländ. BS zugerechnet werden und die Kürzung über § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG ausgeschlossen ist, sind die stillen Reserven in der ausländ. Mitunternehmerschaft auch für den Erhalt des vortragsfähigen Gewerbeverlusts der inländ. Körperschaft zu berücksichtigen.

Stille Reserven in einer der unbeschränkt stpfl. Verlustkörperschaft nachgeordneten vermögensverwaltenden Personengesellschaft werden aufgrund der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO der Verlustkörperschaft iHd. Beteiligungsquote sowohl für Zwecke der KSt als auch der GewSt zugerechnet und sind daher auch in der StBil. der Verlustkörperschaft auszuweisen und zu bewerten (s. hierzu nur WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 EStG Rn. 201).

Stille Reserven in einer der unbeschränkt stpfl. Verlustkörperschaft nachgeordneten Treuhand-KG (sog. Ein-Unternehmer-PersGes.) sind sowohl für Zwecke der KSt als auch für Zwecke der GewSt der Verlustkörperschaft zuzurechnen, da die WG des Gesamthandsvermögens gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO dem Treugeber zuzurechnen sind (sog. Bruchteilsbetrachtung) und die Treuhand-KG mangels eines mitunternehmerschaftlich geführten Betriebs nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Schuldnerin der GewSt ist (vgl. BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751).

Stille Reserven in ausländischem Immobilienbesitz einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft sind grds. aufgrund des Welteinkommensprinzips des § 1 Abs. 2 in die Unterschiedsbetragsermittlung des Abs. 1 Satz 6 einzubeziehen. Sofern Gewinne aus diesem Immobilienbesitz jedoch aufgrund einer Art. 13 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm ausschließlich im Belegenheitsstaat besteuert werden dürfen, sind die entsprechenden stillen Reserven nicht im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 zu berücksichtigen.

ff) Organschaft

57a

Nach sich abzeichnender Auffassung der FinVerw. sind stille Reserven im BV von OG nicht beim OT zu berücksichtigen (BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 61, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf). Dies führt bei organschaftlich verbundenen Unternehmen, bei denen regelmäßig nur der OT über nicht genutzte Verluste verfügt und nicht die einzelnen OG, zu erheblichen Verwerfungen. Der OT hätte sodann bei Richtigkeit dieser Auffassung keine oder nur geringfügige stille Reserven, die in die Unterschiedsbetragsermittlungen des Abs. 1 Satz 6 Eingang finden könnten (s. auch FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [868 f.]), da der OT regelmäßig als Holdinggesellschaft ohne eigenes operatives Geschäft fungiert.

Stellungnahme: Die Auffassung der FinVerw. ist uE nicht zutreffend. Der gesamte Regelungskomplex des § 8c schweigt sich zum Zusammenspiel mit den Regelungen der §§ 14, 17 aus (s. bereits Anm. 32b zu den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 im Organkreis). Dies bedeutet, dass das Gesetz also nicht gegen

seinen Wortlaut ausgelegt werden müsste, um die stillen Reserven der OG dem OT zurechnen zu können, sondern es würde ein geschlossenes Regelungskonstrukt geschaffen, das mit §§ 14, 17 stimmig ist. Dementsprechend ist hier uE von einer planwidrigen Lücke im Gesetz auszugehen, die durch Auslegung zu schließen ist. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass stille Reserven sich in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen durch die nicht vorzunehmende Kürzung von stillen Reserven im Beteiligungsbesitz ggf. mehrfach auswirken, da sich auch ein einzelner Beteiligungserwerb durch die Einbeziehung des mittelbaren Beteiligungserwerbs im Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf jeder Ebene, mithin mehrfach, auswirkt (im Ergebnis ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 415; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2637]; RÖDDER/VON FREEDEN, Ubg 2010, 551 [553]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [43]; ORTH, Ubg 2010, 169 [177]; BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627; HÖTZEL, JbFStR 2010/2011, 150 [160]; SCHUMACHER, Stb]b. 2014/2015, 163 [175 f.]; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 62 [3/2016]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 253; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 189 [4/2016]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 26.5 [1/2014]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 140c [9/2013]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 304; KIONTKE, Stb]b. 2014/2015, 163 [175 f.]).

Gewerbsteuerliche Organschaft: In Abweichung von der kstl. Organschaft basiert die gewstl. Organschaft nicht auf der Zurechnungs-, sondern auf der sog. eingeschränkten oder gebrochenen Einheitstheorie. Konzeptionell führt dies dazu, dass in der Hand der OG keine Gewerbeverluste erwachsen (s. Anm. 32b). Hierbei ist aber deren Wirkungsbeschränkung auf die Addition der Gewbeerträge beim OT zu beachten. In Konsequenz der fortbestehenden sachlichen GewStPflicht der OG ist bei Veräußerung der Beteiligung gerade keine BSVeräußerung, sondern eine tatsächliche Beteiligungsveräußerung festzustellen, so dass es wie bei der kstl. Organschaft der Schließung einer planwidrigen Gesetzeslücke bedarf (s. auch SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 871 [876]).

Zinsschranke: Für Zinsschranken zwecke bestimmt § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 in Erweiterung des Gedankens der Bruttomethode (s. hierzu § 15 Anm. 63; S. NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 15 Rn. 36; KRUMM in BLÜMICH, § 15 Rn. 36 [7/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 15 Rn. 46 [9/2013]), dass § 4h EStG bei der OG nicht anzuwenden ist. In der Folge sind Zinsaufwendungen auf Ebene der OG uneingeschränkt abziehbar (s. nur § 15 Anm. 63). Im Weiteren ordnet § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 an, dass OT und OG gesetzlich einen Betrieb darstellen. Für Zwecke der Zinsschranke wird demnach ein Transparenzprinzip für OG eingeführt, so dass in der Konsequenz alle relevanten Besteuerungsgrundlagen der OG dem OT zugerechnet werden (vgl. G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 15 Rn. 104 und 106 [9/2013]; DÖTSCH in DPM, § 15 Rn. 75 [8/2013]). Hierzu gehören auch die stillen Reserven in den OG (vgl. SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 871 [878]).

► *Fehlende Abstimmung mit der Grundwirkung des § 8c Abs. 1 Satz 6:* Dadurch, dass nach § 8a Abs. 1 Satz 3 stille Reserven für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach Abs. 1 Satz 6 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen (s. hierzu Anm. 55), offenbart sich eine große Ungereimtheit, da bei Richtigkeit der Auffassung der FinVerw., dass die stillen Reserven von OG und OT für Zwecke des Erhalts der nicht genutzten Verluste nicht zusammenzufassen sind, die stillen Reserven zum Erhalt des Zinsvortrags regelmäßig viel höher als die stillen Reserven, die dem Erhalt der nicht genutzten Verluste dienen sollen, sein werden. Es käme demnach zu

einem Vergleich der stillen Reserven des gesamten Organkreises mit den stillen Reserven des OT, mithin also zu einem Vergleich zweier nicht vergleichbarer Größen. Dieses Ergebnis unterstreicht die Richtigkeit der Zusammenfassung der stillen Reserven von OT und OG auch für Zwecke des Erhalts der nicht genutzten Verluste.

b) Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts 58

Die zweite Alternative des Abs. 1 Satz 6 begründet die Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“, soweit er die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven des BV nicht übersteigt. Auch hier wird demnach für jede Verlustkörperschaft, bei der ein unmittelbarer oder mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 verwirklicht wurde, hinsichtlich jeder Verlustart – und über § 8a Abs. 1 Satz 3 für den Zinsvortrag sowie über § 10a Satz 10 GewStG für den vortragsfähigen Gewerbeverlustr – auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs (s. hierzu ausführl. Anm. 53) eine eigene Unterschiedsbetragsermittlung angeordnet, im Rahmen derer die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven (s. hierzu Anm. 56 f.) der Körperschaft von ihren gesamten nicht genutzten Verlusten abgezogen werden. Auch in der zweiten Alternative des Abs. 1 Satz 6 werden die gesamten stillen Reserven erst in Abs. 1 Satz 7 bzw. 8 legal definiert (s. hierzu ausführl. Anm. 59 ff.), so dass auch hier vorrangig eine Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 7 bzw. 8 vorzunehmen ist, die sodann aber noch um die davon nicht im Inland stpfl. stillen Reserven und auch stillen Lasten (s. hierzu Anm. 56 f.) zu bereinigen sind.

$$\begin{array}{l} \text{nach Abs. 1 Satz 2 nicht abziehbarer Verlust} \\ \text{./. gesamte stille Reserven nach Abs. 1 Satz 7 bzw. 8} \\ + \text{ davon nicht im Inland stpfl. stille Reserven} \\ \hline = \text{ positiver oder negativer Unterschiedsbetrag} \end{array}$$

Im Fall eines negativen Unterschiedsbetrags oder einer Differenz von Null sind hier die vom Untergang nach Abs. 1 Satz 2 betroffenen nicht genutzten Verluste insgesamt nach Abs. 1 Satz 6 abziehbar. Verbleibt hingegen ein positiver Differenzbetrag, stellt dieser die nicht genutzten Verluste der Körperschaft dar, für die die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 6 nicht greift und die somit nach Abs. 1 Satz 2 untergehen.

Gesamte im Inland steuerpflichtige stille Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft: Im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 6 werden bei der Unterschiedsbetragsermittlung die „gesamten ... im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens“ bzw. des Vermögens bei Körperschaften ohne BV (s. hierzu näher Anm. 53) erfasst, auch wenn eine nicht vollständige Anteilsübertragung – zB Übertragung von 60 % der Geschäftsanteile an einer GmbH – zur Verwirklichung der Tatbestände des Abs. 1 Satz 2 geführt hat, da nur so eine konsistente Vergleichsrechnung durchgeführt werden kann. Zum „Verbrauch“ von stillen Reserven s. Anm. 55.

3. Grundfall: Definition der (anteiligen) stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 (Abs. 1 Satz 7)

59 **a) Gesetzgeberische Konzeption**

Nach Abs. 1 Satz 7 werden stille Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 als Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 dem gesamten in der stl. GE ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft definiert, soweit diese im Inland stpfl. sind (zur fehlenden eigenständigen Bedeutung der Inlandsbeschränkung in Abs. 1 Satz 7 s. Anm. 64). Durch das Abstellen auf den gemeinen Wert der Anteile als Abzugsposition vom Eigenkapital der Verlustkörperschaft (s. hierzu Anm. 60) werden die stillen Reserven konzeptionell aus der Sicht der Anteilseigner bestimmt (zu den daraus resultierenden Schwierigkeiten bei der Bestimmung des gemeinen Werts der Anteile s. Anm. 62). Systematisch stellt Abs. 1 Satz 7 eine ergänzende Regelung zu Abs. 1 Satz 6 dar, mit der die Begrifflichkeiten „anteilige“ und „gesamte“ stille Reserven für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1 Satz 6 grds. bestimmt werden, wobei zwischen einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 und einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 differenziert wird. Die dergestalt ermittelten (anteiligen) stillen Reserven bilden sodann den Ausgangspunkt für die jeweiligen Unterschiedsbetragsberechnungen nach Abs. 1 Satz 6, so dass eine Prüfung des Abs. 1 Satz 7 der des Abs. 1 Satz 6 denklogisch vorgeschaltet sein muss. Obwohl Abs. 1 Satz 7 keine eigenständige Anwendungsvoraussetzung enthält, ist er für die Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 nur einschlägig, wenn die Anwendungsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 8 (s. hierzu Anm. 66) nicht erfüllt ist. Dies stellt somit eine ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzung dar.

b) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6

60 **aa) Berechnungsmethodik**

Zur Bestimmung der anteiligen im Inland stpfl. stillen Reserven im BV einer Körperschaft bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 ordnet Abs. 1 Satz 7 eine zweistufige Berechnung an, der die Berechnung des anteiligen Eigenkapitals in der stl. GE und des auf dieses Eigenkapital entfallenden gemeinen Werts der Anteile vorgeschaltet ist. Anschließend sind hieraus die anteiligen stillen Reserven als Unterschiedsbetrag der beiden Größen zu ermitteln, die sodann um die stillen Reserven bereinigt werden, die nicht im Inland stpfl. sind (s. hierzu ausführl. Anm. 56 f.). Erfolgt die Bereinigung um die nicht im Inland stpfl. stillen Reserven bereits bei der Anwendung des Abs. 1 Satz 7, entfällt sie in der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6. Im Weiteren muss bei der Berechnung idealtypisch unterstellt werden, dass die Summe aller stillen Reserven zuzüglich des Eigenkapitals dem gemeinen Wert der Anteile entspricht. Die Berechnungsmethodik ist dabei wie folgt:

$$\begin{array}{l}
 \text{anteiliges Eigenkapital in der stl. GE} \\
 \text{./. gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile} \\
 \hline
 = \text{ anteilige stille Reserven im BV/Vermögen der Körperschaft (Unterschiedsbetrag} \\
 \text{erster Stufe)} \\
 + \text{ nicht im Inland stpfl. stille Reserven} \\
 \hline
 = \text{ anteilige stille Reserven, die in die Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1} \\
 \text{Satz 6 eingehen (Unterschiedsbetrag zweiter Stufe)}
 \end{array}$$

Ist das Gesamtergebnis vorstehender Berechnung negativ, verkörpert dies die anteiligen im Inland stpfl. stillen Reserven der Körperschaft, die insgesamt bei der Körperschaft vorhanden sind (s. auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [76]). Ist das Ergebnis hingegen Null bzw. positiv, sind im BV/Vermögen der Körperschaft keine anteiligen stillen Reserven vorhanden, die im Inland stpfl. sind, so dass die Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 hinfällig ist. In diesem Fall bleibt es endgültig beim anteiligen Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1.

Keine Obergrenze bei mehrstufigem Beteiligungserwerb: Die Begründung des Gesetzentwurfs zum *WachstBeschlG* v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) geht davon aus (vgl. BTD Drucks. 17/15, 19), ohne dass es Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden hätte, dass für stille Reserven bei einem mehrstufigen Beteiligungserwerb eine Begrenzung der Höhe nach bestünde. Die Summe der in den untergeordneten Körperschaften ermittelten stillen Reserven dürfe die im Kaufpreis bzw. Unternehmenswert enthaltenen stillen Reserven nicht übersteigen. Demzufolge bedürfte es im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 7 eines weiteren Korrekturpostens. Dies ist uE unzutreffend. Abs. 1 Satz 7 ordnet für jede Verlustkörperschaft, für die der Verlusterhalt nach Abs. 1 Satz 6 geprüft wird, eine eigene Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung ihrer stillen Reserven an. Dabei ist auf den gemeinen Wert der Anteile an ihr und ihr Eigenkapital in der stl. GE abzustellen. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Regelung, da bei einem mehrstufigen Beteiligungserwerb auf jeder Ebene im Vorfeld des Beteiligungserwerbs stille Reserven zur Verlustnutzung durch Umstrukturierungen gehoben werden könnten (ebenso RÖDDER/VON FREEDEN, Ubg 2010, 551 [553]; vgl. auch R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 272).

bb) Anteilig in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital 61

Mit der Begrifflichkeit „anteiliges in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital“ verwendet Abs. 1 Satz 7 eine Terminologie, die weder im EStG noch im KStG definiert ist.

In der steuerlichen Gewinnermittlung: Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, der über § 8 Abs. 1 im Rahmen der Einkünfteermittlung von Körperschaften Berücksichtigung findet (s. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015), werden lediglich die Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit im Wege einer GE bestimmt. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind an dieser Stelle wegen der fehlenden Erzielungsmöglichkeit durch eine Körperschaft allerdings bedeutungslos. Zulässige GE im Rahmen der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte sind wiederum bei inländ. KapGes. die GE nach § 4 Abs. 1 EStG iVm. § 5 EStG. Bei anderen Körperschaften können aber auch die GE nach § 4 Abs. 3 EStG, § 5a EStG sowie § 13a EStG infrage kommen, so dass diese grds. auch die stl. GE iSd. Abs. 1 Satz 7 darstellen. Die GE nach §§ 4 Abs. 3, 13a EStG sind jedoch nicht dazu geeignet, einen Veräußerungsgewinn und damit auch stille Reserven zu ermitteln, so dass für Zwecke der VeräußerungsGE nach §§ 14 und 16 EStG auf eine GE durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 EStG umgestellt wird (s. hierzu BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707, zur GE nach § 4 Abs. 3 EStG; § 14 EStG Anm. 48 zur GE nach § 13a EStG). Diese GE-Umstellung hat auch für Zwecke der Ermittlung der anteiligen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 7 zu erfolgen, so dass für diese Fälle die GE gem. § 4 Abs. 1 EStG, ggf. iVm. § 5 EStG, die stl. GE nach Abs. 1 Satz 7 darstellt. Im Anwendungs-

bereich der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG sollte ebenfalls auf die GE gem. § 4 Abs. 1 EStG, ggf. iVm. § 5 EStG, zurückgegriffen werden, da nach § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV eine Bilanz den StErklärungen beizufügen ist, auch wenn der Gewinn nach § 5a EStG ermittelt wird (zur fortbestehenden Pflicht, trotz GE nach § 5a EStG eine StBil. zu erstellen, s. auch BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614, Tz. 36; § 5a EStG Anm. 92; GOSCH in KIRCHHOFF, 15. Aufl. 2016, § 5a EStG Rn. 5).

Anteiliges Eigenkapital: Im Rahmen der BV-Definition als Vergleichsgröße der GE gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG wird das „eingesetzte Eigenkapital“ als Differenz zwischen der Summe aller aktiven WG und der Summe aller passiven WG im weitesten Sinne abgegrenzt (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632). Der Begriff des „eingesetzten Eigenkapitals“ ist dabei uE deckungsgleich mit dem Eigenkapitalbegriff des Abs. 1 Satz 7 im Allgemeinen, so dass das Verständnis des „eingesetzten Eigenkapitals“ des BFH iRd. GE nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG damit auch dem „anteiligen Eigenkapital“ im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 7 zugrunde zu legen ist (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 132 [1/2014]). Im Weiteren ist dem Begriff „anteilig“ das gleiche Verständnis wie in Abs. 1 Satz 6 zu unterlegen, so dass sich das anteilige Eigenkapital mit der gleichen Quote errechnet, mit der die nicht genutzten Verluste grds. nach Abs. 1 Satz 1 vom zukünftigen Abzug ausgeschlossen werden, da Abs. 1 Satz 7 zum Zweck der Definition der stillen Reserven Abs. 1 Satz 6 ergänzt.

► *Modifikationen bei Beteiligung an Mitunternehmenschaften:* Die Beteiligung an einer Mitunternehmenschaft stellt stbilanziell kein WG dar (BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333). Sie ist in der StBil. der Verlustkörperschaft zwar iHd. Beteiligungsquote auszuweisen, aber nicht zu bewerten (BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804). Der stbilanzielle Ausweis der Beteiligung an der Mitunternehmenschaft und damit die Berücksichtigung im anteiligen Eigenkapital iSd. Abs. 1 Satz 7 findet daher üblicherweise iRd. sog. Spiegelbildmethode (zur noch nicht geklärten Rechtsfrage nach der Anwendung der Spiegelbildmethode s. FG Köln v. 16.4.2008 – 13 K 3868/06, EFG 2008, 1230, rkr.) als Summe der Anteile an den positiven und negativen WG der PersGes. statt (s. hierzu WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 EStG Rn. 690).

► *Steuerliche Merkposten oder Bilanzierungshilfen,* zB organschaftliche Ausgleichsposten iSd. § 14 Abs. 4 (zur Qualifikation des organschaftlichen Ausgleichspostens als Bilanzierungshilfe s. BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555), gehören nicht zum stl. Eigenkapital iSd. Abs. 1 Satz 7 (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 132 [1/2014]; s. hierzu auch BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, zur fehlenden Einbeziehung in das stl. Eigenkapital für Zwecke des § 10 UmwStG; S. NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 448; aA § 14 Anm. 352), da sie keine WG darstellen.

► *Körperschaften ohne Betriebsvermögen* ist ebenfalls die Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 zugänglich zu machen, so dass in diesen Fällen auf die im Inland stpfl. stillen Reserven im Vermögen abzustellen ist (s. hierzu auch Anm. 53). Bei diesen Körperschaften ist, da sie nicht über ein stbilanzielles Eigenkapital verfügen, auf das anteilige im Inland stpfl. Vermögen zu (fortgeführten) AK abzüglich der mit diesem in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden abzustellen. Einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Ermittlung der stillen Reserven bedarf es bei Körperschaften ohne BV mithin nicht.

cc) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile

Subtrahierend der Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven ist der auf dieses Eigenkapital entfallende gemeine Wert der Anteile.

Gemeiner Wert der Anteile: Unabhängig davon, ob es im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 zu einem schädlichen Beteiligungserwerb durch Übertragung des gezeichneten Kapitals (zur sprachlichen Unschärfe s. Anm. 24), der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder der Stimmrechte auf einen Erwerber oder durch Vorliegen eines vergleichbaren Sachverhalts gekommen ist, muss im Rahmen der Ermittlung der stillen Reserven immer auf den gemeinen Wert der Anteile abgestellt werden, so dass dadurch auch im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 7 stille Reserven in originären immateriellen WG einschließlich eines Firmenwerts berücksichtigt werden (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 137 [1/2014]). Der Anteilbegriff iSd. Abs. 1 Satz 7 wird jedoch nicht gesetzlich definiert. UE ist auf die Anteile am gezeichneten Kapital, die zB bei einer GmbH durch Geschäftsanteile und bei einer AG durch Aktien verkörpert werden, abzustellen, da diese die maßgebende Bezugsgröße darstellen, der stille Reserven anhaften.

► *Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile:* Da Abs. 1 Satz 7 den gemeinen Wert nicht eigenständig bestimmt, ist die Definition des § 9 Abs. 2 BewG einschlägig. Bei an einer deutschen Börse gehandelten Anteilen erfolgt demnach die Bestimmung des gemeinen Werts nach § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG mit dem Börsenkurs zum Stichtag (hier: Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs). Liegt am Stichtag kein Börsenkurs vor, so ist nach § 11 Abs. 1 Satz 2 BewG der letzte innerhalb von 30 Tagen vor dem Stichtag im regulierten Markt notierte Kurs maßgebend (s. im Weiteren gleichlautende Ländererlasse v. 17.5.2011, BStBl. I 2011, 606, Abschn. 2). Bei nicht notierten Anteilen an KapGes. ist der gemeine Wert nach § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln. Er entspricht in den Fällen eines entgeltlichen Erwerbs eines Anteils unter fremden Dritten dem gezahlten Kaufpreis (s. auch BTDrucks. 17/15, 19). Lässt er sich nicht aus einem Entgelt unter fremden Dritten (zB konzerninterne Übertragungen) ableiten, ist die Erstellung einer Unternehmensbewertung erforderlich (s. auch BTDrucks. 17/15, 19), was auch die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199–203 BewG einschließt, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt (vgl. gleichlautende Ländererlasse v. 17.5.2011, BStBl. I 2011, 606, Abschn. 19 Abs. 5 und 6). Die Vorlage einer Unternehmensbewertung wird damit insbes. vor dem Hintergrund der beim Stpfl. liegenden objektiven Feststellungslast (s. hierzu Anm. 16) immer dann erforderlich sein, wenn kein Entgelt bezahlt wurde oder bei Erwerb einer Unternehmensgruppe nur ein Gesamtkaufpreis bezahlt wurde, also unmittelbare und mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe in den einzelnen Körperschaften der Unternehmensgruppe realisiert wurden, um den Gesamtkaufpreis auf die einzelnen Einheiten zu verteilen. Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG ist als Wertuntergrenze iRd. Bewertung der Substanzwert anzusetzen. Paketzuschläge nach § 11 Abs. 3 BewG sind ebenfalls beim gemeinen Wert der Anteile iSd. Abs. 1 Satz 7 zu berücksichtigen, da sie im gesetzlich definierten gemeinen Wert von Anteilen nach § 11 Abs. 3 BewG enthalten sind (s. hierzu MICKER/L'HABITANT, BB 2016, 602).

► *Zulässigkeit von Bewertungen auch bei gezahlten Kaufpreisen:* Darüber hinaus sollte es uE einer Verlustkörperschaft abweichend vom Grundsatz der Ableitung des gemeinen Werts aus einem gezahlten Kaufpreis gestattet sein, durch eine Unternehmensbewertung den Nachweis zu führen, dass ein gezahlter Kaufpreis geringer als der tatsächliche gemeine Wert ist (ebenso FÖRSTER, StbJb. 2014/2015, 97

[126]; SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 419 [424]; wohl auch R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 273). Dies wird zB regelmäßig bei börsennotierten Gesellschaften zweckmäßig und über § 11 Abs. 3 BewG legitimiert sein, bei denen die Übertragung kleiner „Anteilportionen“ zur Verwirklichung des Tatbestands des Abs. 1 Satz 1 geführt hat, da der Börsenkurs nur die Wertvorstellungen der Anlegerseite repräsentiert; die tatsächlichen hochgerechneten Gewinnerwartungen oder die Substanz der Körperschaft aber wesentlich höher sind.

Auf dieses Eigenkapital entfallende Anteile: Der gemeine Wert der Anteile steht in einer Verbindung zum anteiligen Eigenkapital iSd. Abs. 1 Satz 7 (s. hierzu Anm. 61). Dementsprechend wird der gemeine Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile mit der gleichen Quote wie das anteilige Eigenkapital errechnet. Dies bedeutet, dass zB eine Einbeziehung von 30 % des anteiligen Eigenkapitals in eine Einbeziehung von 30 % des gemeinen Werts der Anteile in die Differenzrechnung des Abs. 1 Satz 7 mündet.

63 **c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6**

Bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 2 sind für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven im BV der Verlustkörperschaft zu ermitteln (s. Anm. 58). Deren Bestimmung erfolgt nach Abs. 1 Satz 7, indem vom gesamten Eigenkapital in der stl. GE (zur Eigenkapitaldefinition in der stl. GE s. Anm. 61) der Verlustkörperschaft der auf dieses Eigenkapital entfallende gemeine Wert der Anteile (zu dessen Definition s. Anm. 62), mithin der gemeine Wert aller Anteile, abgezogen wird, auch wenn zB die Übertragung von 60 % der Geschäftsanteile zur Anwendung von Abs. 1 Satz 2 führen würde. In diesem Fall muss allerdings ein gezahlter Kaufpreis auf 100 % hochgerechnet bzw. eine Unternehmensbewertung erstellt werden. Schließlich erfolgt auch hier eine Bereinigung um die stillen Reserven, die nicht im Inland stpfl. sind (s. hierzu ausführlich Anm. 56 f. und 64). Die Berechnungsmethodik ist damit wie folgt:

$$\begin{array}{l}
 \text{gesamt. Eigenkapital in der stl. GE} \\
 \text{./. gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile} \\
 \hline
 = \text{gesamte stille Reserven im BV/Vermögen der Körperschaft (Unterschiedsbetrag} \\
 \text{erster Stufe)} \\
 + \text{nicht im Inland stpfl. stille Reserven} \\
 \hline
 = \text{gesamte stille Reserven, die in die Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1} \\
 \text{Satz 6 eingehen (Unterschiedsbetrag zweiter Stufe)}
 \end{array}$$

Ist das Gesamtergebnis vorstehender Berechnung negativ, verkörpert dies die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven der Körperschaft. Ist das Ergebnis hingegen Null bzw. positiv, sind im BV/Vermögen der Körperschaft keine im Inland stpfl. stillen Reserven vorhanden, so dass die Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 hinfällig ist. In diesem Fall bleibt es endgültig beim vollständigen Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 2. Zu einer fehlenden Obergrenze bei Vorliegen eines mehrstufigen Beteiligungserwerbs s. Anm. 60.

64 **d) Beschränkung auf stille Reserven, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind**

Die nach den Alternativen des Abs. 1 Satz 7 ermittelten anteiligen bzw. gesamten stillen Reserven werden nach der zusätzlichen Einschränkung des Abs. 1 Satz 7 nur berücksichtigt, „soweit diese im Inland steuerpflichtig sind“ (s.

Anm. 7 zur Unionsrechtskonformität und Anm. 60 sowie 63 zu der Berechnungsmethodik der anteiligen und gesamten stillen Reserven). Dies ergibt sich nach der Änderung des Abs. 1 Satz 6 durch das JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) aber bereits aus der eigentlichen Regelungsanweisung des Abs. 1 Satz 6 zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven, so dass der entsprechenden nochmaligen Beschränkung auf die im Inland stpfl. stillen Reserven in Abs. 1 Satz 7 keine weitere gesonderte Bedeutung zukommt (zur insoweit deckungsgleichen Bedeutung der Inlandsbeschränkung im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 6 s. ausführl. Anm. 56 f.). Dies folgt ebenfalls daraus, dass in der besonderen Definition der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 für den Fall eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft (s. hierzu Anm. 65 ff.) die Inlandsbeschränkung nicht enthalten ist (tendenziell ebenso WAGNER, DB 2010, 2751 [2754]).

4. Sonderfall: (anteilige) stille Reserven bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft (Abs. 1 Satz 8)

a) Gesetzliches Regelungskonzept

65

Abs. 1 Satz 8 enthält eine besondere Legaldefinition der Begriffe der „anteiligen oder gesamten stillen Reserven“ für den Fall eines negativen Eigenkapitals der Verlustkörperschaft. Die nachträglich eingefügte Vorschrift definiert die stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 als Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen (schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1) oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 dem gesamten in der stl. GE ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des BV. Gleichzeitig ist somit eine Ermittlung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven nach der typisierenden Regelung des Abs. 1 Satz 7 ausgeschlossen. Konzeptionell stellt Abs. 1 Satz 8 dabei durch das Abstellen auf den gemeinen Wert des BV als Abzugsposition vom Eigenkapital der Verlustkörperschaft (s. hierzu Anm. 67) eine reine Unternehmenssicht zur Bestimmung der stillen Reserven auf. Er unterscheidet sich damit von Abs. 1 Satz 7, der durch das Abstellen auf den gemeinen Wert der Anteile, entscheidend die Anteilseignersicht in die Ermittlung der stillen Reserven einfließen lässt (s. hierzu Anm. 59). Gesetzgeberischer Hintergrund der Regelung ist nach der Begründung des FinAussch., auf dessen Initiative Abs. 1 Satz 8 zurückgeht, die Verhinderung unerwünschter Verlustnutzung, die sich aufgrund der typisierten Ermittlung der (anteiligen) stillen Reserven durch Abs. 1 Satz 7 ergeben konnte (vgl. BTDrucks. 17/3549, 25), da insoweit rein rechnerisch stille Reserven entstehen können.

Beispiel: Außer einer Verbindlichkeit von 800 gegenüber ihrem Gesellschafter weist die StBil. der K keine weiteren WG aus. Das stbilanzielle Eigenkapital der K beträgt ./.. 800. Die Anteile an der K werden nun zu 100 % an einen Erwerber zu einem Kaufpreis von 0 € übertragen. Der Käufer erwirbt zusätzlich das Gesellschafterdarlehen für 1 € durch eine mit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit iSd. § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG versehene Gesellschaft im niedrig besteuerten EU-Ausland.

Lösung: Im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 7 ergäben sich stille Reserven von 800, so dass Verluste iHv. 800 über Abs. 1 Satz 6 zukünftig nutzbar wären.

Ob dieser Fall durch die Einfügung von Abs. 1 Satz 8 dahingehend gelöst wurde, dass die Verlustkörperschaft keine stillen Reserven für Zwecke des Abs. 1 Satz 6 aufweist, ist jedoch offen. Im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 8 (s. hierzu ausführl. Anm. 67) ist die Frage nach dem gemei-

nen Wert der Verbindlichkeit zu stellen, da nicht nur positive, sondern auch negative WG mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen sind. Sollte die Verbindlichkeit sodann nicht mit dem Nominalwert berücksichtigt werden, da sie keine oder nur noch eine geminderte Last für die Verlustkörperschaft darstellt, ergäben sich im Mantelkauffall wiederum stille Reserven. Wie und mit welchem Wert die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs allerdings im jeweils vorliegenden Sachverhalt zu bewerten ist, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab.

Körperschaften ohne Betriebsvermögen ist die Regelung über den Verlustersatz in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 ebenfalls zugänglich zu machen, wobei in diesen Fällen auf die im Inland stpfl. stillen Reserven im Vermögen abzustellen ist (s. hierzu auch Anm. 53). Abs. 1 Satz 8 bleibt somit in diesem Fall unanwendbar.

66 **b) Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 8: negatives Eigenkapital der Körperschaft**

Abs. 1 Satz 8 ist nur bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft anwendbar. Ist diese Zugangsvoraussetzung nicht erfüllt, erfolgt eine Ermittlung der stillen Reserven ausschließlich nach den Regeln des Abs. 1 Satz 7.

Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 8 ist der Rechtsträger, dessen nicht genutzte Verluste trotz Vorliegens eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 durch Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 6 – zumindest teilweise – erhalten bleiben sollen.

Negatives Eigenkapital: Das Eigenkapital der Verlustkörperschaft muss negativ sein. Bei einem mehrstufigen Beteiligungserwerb kann es somit dazu kommen, dass für einzelne Körperschaften die stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 7 und für andere nach Abs. 1 Satz 8 ermittelt werden. Abs. 1 Satz 8 definiert nicht genauer, welches Eigenkapital negativ sein muss, um seinen Anwendungsbereich zu eröffnen. Maßgeblich kann uE ausschließlich das stbilanzielle Eigenkapital – mithin also das in der stl. GE ausgewiesene Eigenkapital nach Abs. 1 Satz 7 (zu dessen Definition s. Anm. 61), welches auch im weiteren Wortlaut des Abs. 1 Satz 8 als Berechnungsgröße festgelegt wird – sein, da nur so eine widerspruchsfreie Vorgehensweise bei der Bestimmung der (anteiligen) stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 gegeben ist. Damit ist ein etwaiges negatives handelsbilanzielles Eigenkapital für die Prüfung der Frage nach der Anwendbarkeit von Abs. 1 Satz 8 bedeutungslos.

► *Zeitpunkt:* Das Eigenkapital in der stl. GE muss im Zeitpunkt der Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 oder 2 negativ sein. Deshalb ist ein negatives stbilanzielles Eigenkapital bei einem schrittweisen Beteiligungserwerb so lange bedeutungslos, wie die Schädlichkeitsquoten des Abs. 1 Satz 1 oder 2 nicht überschritten sind (s. auch Anm. 54 zum Zeitpunkt der Ermittlung der stillen Reserven für die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6).

c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6

67 **aa) Berechnungsmethodik**

Abs. 1 Satz 8 ordnet bei Erfüllung seiner Anwendungsvoraussetzung – wie Abs. 1 Satz 7 – ebenfalls eine Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 an, so dass in der Berechnungsmethodik vordergründig (zum konzeptionellen Unterschied s.

Anm. 64) ein hohe Deckungsgleichheit zwischen Abs. 1 Satz 8 und Abs. 1 Satz 7 (zu dieser s. Anm. 59 und 63) besteht. Er enthält im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 7 allerdings keine Beschränkung auf die im Inland stpfl. stillen Reserven, da diese bereits durch Abs. 1 Satz 6 vorgenommen wird (zur fehlenden eigenständigen Bedeutung der Beschränkung der zu berücksichtigenden stillen Reserven auf die im Inland stpfl. stillen Reserven in Abs. 1 Satz 7 nach den Änderungen des Abs. 1 Satz 6 durch das JStG 2010 [BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394] s. Anm. 64).

Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6: Zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven im BV einer Körperschaft bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 ordnet Abs. 1 Satz 8 eine zweistufige Berechnung an. In dieser Unterschiedsbetragsermittlung ist vom anteiligen Eigenkapital in der stl. GE (s. hierzu ausführl. Anm. 61) der gemeine Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Verlustkörperschaft abzuziehen. Die Berechnungsmethodik ist damit wie folgt:

$$\begin{array}{l} \text{anteiliges Eigenkapital in der stl. GE} \\ \hline \text{./. gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Körperschaft} \\ \hline = \text{ anteilige stille Reserven im BV der Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 6} \end{array}$$

Ist das Ergebnis dieser Berechnung negativ, stellt die Differenz die anteiligen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 vor Bereinigung um die nicht im Inland stpfl. stillen Reserven dar. Ergibt sich eine positive Differenz oder Null, verfügt die Körperschaft in ihrem BV nicht über stille Reserven.

► *Keine Obergrenze bei mehrstufigem Beteiligungserwerb:* Die in der Begründung des Gesetzentwurfs zum WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) angesprochene Obergrenze bei mehrstufigem Beteiligungserwerb für stille Reserven im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 7 (vgl. BTDrucks. 17/15, 19) ist auch bei der Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 8 ohne Belang, da dieser auf den gemeinen Wert des BV der Verlustkörperschaft abstellt, deren nicht genutzte Verluste nach Abs. 1 Satz 6 erhalten bleiben sollen. Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 60.

Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6: Zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven im BV einer Körperschaft bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 2 ist gem. Abs. 1 Satz 8 vom gesamten Eigenkapital in der stl. GE (s. hierzu Anm. 61) der gemeine Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Verlustkörperschaft, mithin also der gemeine Wert des gesamten BV abzuziehen. Damit ergibt sich folgende Berechnungsmethodik:

$$\begin{array}{l} \text{gesamtes Eigenkapital in der stl. GE} \\ \hline \text{./. gemeiner Wert des gesamten BV der Körperschaft} \\ \hline = \text{ gesamte stille Reserven im BV der Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 6} \end{array}$$

Ist das Ergebnis dieser Berechnung negativ, stellt die Differenz die gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 vor Bereinigung um die nicht im Inland stpfl. stillen Reserven dar. Ergibt sich eine positive Differenz oder Null, verfügt die Körperschaft in ihrem BV nicht über stille Reserven.

bb) Gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden Betriebsvermögens der Körperschaft

Abzugsposition bei der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 8 zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 ist der gemeine Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Körperschaft.

Gemeiner Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft: Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 7, der auf den gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft als Subtrahend der Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 abstellt (s. hierzu Anm. 62), greift Abs. 1 Satz 8 auf den gemeinen Wert des BV der Körperschaft zurück. Zu dessen Ermittlung müssten idealtypisch alle bilanzierten und nicht bilanzierten, positiven und negativen WG in der Bilanz einzeln auf ihren gemeinen Wert untersucht werden. Zum BV, dessen gemeiner Wert zu ermitteln ist, gehört auch ein originärer Firmenwert, obwohl dieser nicht einzeln übertragen werden kann (BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609) und ermittlungstechnisch nur die Residualgröße aus einem Kaufpreis und allen Aktiva und Passiva unter Aufdeckung von stillen Reserven und stillen Lasten darstellt, so dass er somit eigentlich keinen eigenen gemeinen Wert iSd. § 9 Abs. 2 BewG hat. Dennoch ist er in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 8 einzubeziehen, da nach Abs. 1 Satz 8 der gemeine Wert der Sachgesamtheit „Betriebsvermögen“ bestimmt werden muss (s. hierzu nur RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 11 UmwStG Rn. 75 zur ähnlichen Problematik im Anwendungsbereich von § 11 UmwStG), zu der damit auch ein originärer Firmenwert unabhängig davon gehört, ob er positiv oder negativ ist (aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 280, der einen negativen Firmenwert nicht ansetzen will). Daher wird der gemeine Wert des BV regelmäßig durch eine Unternehmensbewertung, zB nach IDW S 1, zu ermitteln sein, da der so ermittelte Wert entweder als Zukunftserfolgswert oder Liquidationswert den Wert der unternehmerischen Einheit und damit auch den gemeinen Wert des BV darstellt (s. hierzu auch SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2011, 174 [177]). Die Wertermittlung nach dem sog. vereinfachten Ertragswertverfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 iVm. §§ 199–203 BewG) kann hingegen nicht zur Ermittlung des gemeinen Werts des BV herangezogen werden, da dieses nach § 199 Abs. 1 BewG eindeutig nur für die Bewertung von Anteilen an KapGes. gilt. Ein unter fremden Dritten gezahlter Kaufpreis für die Anteile an der Körperschaft soll hingegen nicht geeignet sein, die stillen Reserven im BV der Verlustkörperschaft nachzuweisen (BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v. 15.4.2014, Tz. 56, abzurufen unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf). Für diese Sichtweise spricht, dass § 11 Abs. 2 BewG ausdrücklich nur für nicht notierte Anteile an KapGes., aber nicht für deren BV gilt. Allerdings muss dem entgegengehalten werden, dass eine Unternehmensbewertung nach dem IDW Standard S 1 nicht zwischen dem Wert der Anteile und dem Wert des Gesellschaftsvermögens unterscheidet. Dementsprechend sollte grds. auch ein unter fremden Dritten gezahlter Kaufpreis für die Anteile an der Verlustkörperschaft zur Bestimmung des gemeinen Werts des BV iSd. Abs. 1 Satz 8 herangezogen werden können, da uE kein besserer Wert ermittelt werden kann und dieser im Ergebnis auch ein gewichtiges Indiz für die Höhe des gemeinen Werts des BV darstellt (ebenso WAGNER, DB 2010, 2751 [2753]).

Tatbestand – der diesem Anteil entsprechende gemeine Wert des Betriebsvermögens: Die Bedeutung der Begrifflichkeit „dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens“ ist nicht eindeutig. Der Begriff „Anteil“ kann sich uE nur auf die unterschiedlichen Fallkonstellationen des Abs. 1 Satz 8 beziehen, der zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 eigenständige Unterschiedsbetragsermittlungen anordnet. Demzufolge bezieht er sich im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 auf das anteilige in der stl. GE ausgewiesene

Eigenkapital, so dass der gemeine Wert des BV mit dem gleichen Anteil in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 8 eingeht wie das entsprechende anteilige, in der stl. GE ausgewiesene Eigenkapital (s. hierzu ausführlich Anm. 61). Sofern ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 gegeben ist, geht nach Abs. 1 Satz 8 das gesamte in der stl. GE ausgewiesene Eigenkapital in die Unterschiedsbetragsermittlung ein. Dementsprechend muss dann konsequent von diesem der gemeine Wert des gesamten BV abgezogen werden, um eine widerspruchsfreie Ermittlung zu gewährleisten.

5. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 9)

a) Gesetzgeberischer Hintergrund und Wirkungsweise

69

Nach Abs. 1 Satz 9 ist bei der Ermittlung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 7 nur das BV zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne stl. Rückwirkung, insbes. ohne Anwendung des § 2 Abs. 1 UmwStG, zuzurechnen ist. Er schreibt folglich zum Zweck der Missbrauchsabwehr vor, dass für die Ermittlung der im Inland stpfl. anteiligen bzw. gesamten stillen Reserven im BV einer Verlustkörperschaft nach Abs. 1 Sätze 7 und 8 für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 nur WG berücksichtigt werden sollen, die zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs tatsächlich im BV der Verlustkörperschaft vorhanden waren. Fiktive bilanzielle Zuordnungen zu ihrem BV zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2, die zB durch Umwandlungen mit stl. Rückwirkung erreicht werden, sollen mithin die Höhe der maßgeblichen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Sätze 6–8 nicht beeinflussen (s. hierzu auch BTDrucks. 17/147, 9). Damit bleibt allerdings auch der mit stl. Rückbezug stattfindende Vermögensabgang, zB durch Abspaltung, nach Abs. 1 Satz 9 für die Ermittlung der stillen Reserven unbeachtlich (ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 422). Bedeutung kann Abs. 1 Satz 9 in der Praxis im Wesentlichen aber nur in den Fällen der Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 8 erlangen, da dabei grds. eine Einzeluntersuchung der positiven und negativen WG auf stille Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorzunehmen ist (s. Anm. 68). In den Fällen des Abs. 1 Satz 7 hingegen entspricht der gemeine Wert der Anteile regelmäßig einem gezahlten Kaufpreis (s. Anm. 62), so dass ein stl. Rückbezug einer Umwandlung idealtypisch bedeutungslos bleibt (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 201 [4/2016]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 285). Die Wirkungsweise des Abs. 1 Satz 9 stellt sich wie folgt dar:

Beispiel: Die Körperschaft K₁, bei der am 1.4.2010 ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 2 realisiert wurde, verfügt über vom grundsätzlichen Untergang betroffene Verluste nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d EStG iHv. 1 Mio. €. Ihre gesamten stillen Reserven betragen 0,1 Mio. €. Alleinige Anteilseignerin der K₁ ist M, die wiederum alleinige Gesellschafterin der K₂ ist, die über stille Reserven iHv. 2 Mio. € verfügt. Um den gesamten nicht genutzten Verlust der K₁ nutzbar zu machen, soll die K₂ zum 31.12.2009 zum Buchwert auf die K₁ verschmolzen werden.

Lösung: Abs. 1 Satz 9 verhindert, dass der K₁ fiktiv auf einen Zeitpunkt, der vor dem schädlichen Beteiligungserwerb liegt, stille Reserven zugerechnet werden, die ihr eine vollständige Verlustnutzung ermöglichen würden.

70 **b) Tatbestand: „ohne steuerrechtliche Rückwirkung“**

Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem StSchuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die „Rückdatierung“ und „Rückgängigmachung“ tatsächlicher oder rechtl. Vorgänge beeinflusst den Anspruch aus dem StSchuldverhältnis grds. nicht (vgl. nur BFH v. 28.7.2004 – XI R 67/03, BStBl. II 2005, 94 mwN; ausführl. SCHUSTER in HHSP., § 38 AO Rn. 52 ff. [6/2005]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rn. 29 ff. [1/2014]). Zu diesem Grundsatz existieren jedoch Ausnahmen, wobei im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 9 insbes. die Ausnahme des § 2 Abs. 1 UmwStG von Interesse ist, da dieser dem übernehmenden Rechtsträger fiktiv Einkünfte und Vermögen auf den gewählten stl. Übertragungstichtag mit zulässiger stl. Rückwirkung zuordnet (zur Reichweite der umwstrechtl. Rückwirkungsfiktion s. BFH v. 17.9.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534; v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469). Damit verbunden ist bei Umwandlung zu Buch- oder Zwischenwerten auch eine Zurechnung von stillen Reserven, was durch Abs. 1 Satz 9 unterbunden werden soll. Im Ergebnis bewirkt Abs. 1 Satz 9 somit, dass in zeitlicher Hinsicht für die Zuordnung von im Inland stpfl. stillen Reserven zum BV der Körperschaft in den Fällen der Umwandlungen nach dem UmwG der handelsrechtl. Vermögensübergang, also die Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 147 [1/2014]), bzw. in Einbringungsfällen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem eingebrachten Vermögen maßgebend ist. Liegt der schädliche Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 vor diesem Stichtag, bleiben die durch die Umwandlung der Körperschaft zuzurechnenden stillen Reserven durch Abs. 1 Satz 9 unberücksichtigt.

Durch die Verwendung der Formulierung „insbesondere“ wird zum Ausdruck gebracht, dass neben den fiktiven BV-Zurechnungen durch die umwstrechtl. Rückwirkungsfiktionen, zu denen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Erwähnung § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG gehört, noch weitere BV-Zurechnungen durch stl. zulässige Rückwirkungen nach Abs. 1 Satz 9 für die Ermittlung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 7 und 8 unberücksichtigt bleiben sollen. Von besonderer Bedeutung sind dabei im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 9 die Rechtshandlungen, die von Gesetzes wegen mit Rückwirkung ausgestattet sind (zB Genehmigungen nach § 184 BGB und Anfechtungen nach §§ 119, 123, 142 BGB), da diese idR – ggf. als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO – auch stl. anzuerkennen sind (s. hierzu ausführl. SCHUSTER in HHSP., § 38 AO Rn. 59 [6/2005]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rn. 29 [1/2014]). Auch diese rückwirkenden Rechtshandlungen bleiben nach Abs. 1 Satz 9 wegen des differenzierungslosen Ausschlusses von der Einbeziehung in die stillen Reserven unberücksichtigt, wobei die Wirkung allerdings die Höhe der stillen Reserven nicht nur negativ, sondern auch positiv beeinflussen kann, da ein WG durch die Nichtbeachtung der stl. zulässigen Rückwirkung dann fiktiv dem BV weiter zuzurechnen ist, obwohl dessen stille Reserven aufgrund der anzuerkennenden Rückwirkung schon realisiert sind.

Beispiel: Die Körperschaft K veräußert am 31.3.2010 ein WG, das mit stillen Reserven iHv. 1 Mio. € behaftet ist, an einen fremden Dritten, wobei die Übertragung an eine Genehmigung geknüpft ist. Die Beteiligten leiten unverzüglich alle Schritte zur Einholung der Genehmigung ein, die sodann am 10.4.2010 auch erteilt wird. Am 5.4.2010 wird bei K ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 realisiert.

Lösung: Die gesamten stillen Reserven der K sind nach Abs. 1 Satz 9 unter Einbeziehung der stillen Reserven in dem veräußerten WG iHv. 1 Mio. € zu ermitteln, obwohl die erteilte Genehmigung eigentlich zu deren Realisation am 31.3.2010 geführt hat.