

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Beseitigung von Redaktionsversehen im Rahmen der gesetzlichen Streichung des anteiligen Verlustuntergangs und der Wiedereinführung der Sanierungsklausel im Rahmen des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 8c Verlustabzug bei Körperschaften

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) ¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der 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 bis zum schädlichen Beteiligungserwerb **nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste)** vollständig nicht mehr abziehbar. ²Als ein Erwerber im Sinne des Satzes 1 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. ³Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. ⁴Ein 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.

⁵Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 abgezogen werden, soweit er die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. ⁶Stille Reserven im Sinne des Satzes 5 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. ⁷Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 5 der Unterschiedsbetrag zwischen dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft. ⁸Bei 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.

(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 **in der Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018)** 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 zugeführ-

ten Betriebsvermögens. ⁶Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden.

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.

(2) *unverändert*

§ 34 Schlussvorschriften

...

(6) ... ³§ 8c Absatz 1a in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 anzuwenden.

...

Autor:

Dipl.-Finw. Markus *Suchanek*, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg,
Düsseldorf

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

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderung: Mit den Änderungen durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) werden die Redaktionsversehen des „JStG 2018“ beseitigt. Zum einen wird die Definition der nicht genutzten Verluste, deren gesetzliche Streichung im Rahmen des rückwirkenden gesetzlichen Entfalls des anteiligen Verlustuntergangs versehentlich (s. hierzu § 8c Anm. 31) erfolgte, wieder gesetzlich eingefügt (Abs. 1 Satz 1). Zum anderen wird gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 rückwirkend auf den Tag des Inkrafttretens der Wiedereinführung der Sanierungsklausel ein statischer Verweis auf das ErbStG idF des Gesetzes v. 24.12.2008 in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 aufgenommen. Der bisherige Verweis ging durch zwischenzeitliche Änderungen des ErbStG teilweise ins Leere (s. hierzu § 8c Anm. 84).

J 20-1

Rechtsentwicklung:

J 20-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2018** s. § 8c Anm. 2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Abs. 1 Satz 1 werden die Wörter „nicht genutzte Verluste“ durch die Wörter „nicht ausgeglichene oder abgezogene negative

Einkünfte (nicht genutzte Verluste)“ ersetzt, so dass die Begrifflichkeit „nicht genutzte Verluste“ wieder gesetzgeberisch definiert ist. In Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 wird durch die Formulierung „in der Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018)“ ein statischer Verweis auf das ErbStG zur Ermittlung der Lohnsummen aufgenommen.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Einfügung der gesetzgeberischen Definition der nicht genutzten Verluste in Abs. 1 Satz 1 gilt mangels eigener zeitlicher Anwendungsvorschrift gem. § 34 Abs. 1 ab dem VZ 2020. Da jedoch davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber mit der rückwirkenden Neufassung des Abs. 1 durch das „JStG 2018“ (s. hierzu § 8c Anm. 2) keine inhaltliche Veränderung herbeiführen wollte (s. hierzu § 8c Anm. 31), stellt die eingefügte Definition lediglich eine Klarstellung dar, die uE im Erg. rückwirkend ab dem VZ 2008 gilt. Der eingefügte statische Verweis auf das ErbStG idF des Gesetzes v. 24.12.2008 in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 rückwirkend ab dem VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 stattfinden.

J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Abs. 1 Satz 1:** Als Folge der ersatzlosen Aufhebung der Regelung zum anteiligen Verlustuntergang durch das „JStG 2018“ war der Begriff „nicht genutzte Verluste“ versehentlich nicht mehr gesetzlich definiert. Mit der nun vorgenommenen Änderung wird die Definition wieder in die gesetzliche Regelung aufgenommen (BTDrucks. 19/13436, 129). Eine materielle Bedeutung kommt der Änderung nicht zu, da auch nach versehentlicher Streichung der bisherigen Definition davon auszugehen war, dass keine Neudefinition der nicht genutzten Verluste erfolgen sollte (s. § 8c Anm. 31).

► **Abs. 1a Satz 3 Nr. 2:** Hintergrund der Einfügung des Verweises auf das ErbStG idF des Gesetzes v. 24.12.2008 ist, dass der Verweis in der aktuellen Fassung des ErbStG ins Leere geht, da die Lohnsummenregelung in § 13a Abs. 3 ErbStG geregelt ist. Mit der Änderung soll nun klargestellt werden, dass es sich bei dem Verweis in der wieder anzuwendenden Sanierungsklausel auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Lohnsummenregelung um einen statischen Verweis handelt, was auch geschichtshistorisch nicht im Wege der Auslegung zu ermitteln war, da Abs. 1a aufgrund der beihilferechtlichen Fragestellung (s. § 8c Anm. 8) zeitnah nach seiner Einf. auch schon wieder außer Kraft gesetzt wurde (s. § 8c Anm. 2). Er soll auf die Lohnsummenregelung des zum Zeitpunkt der Normierung der Sanierungsklausel geltenden § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG, dh. die Fassung des Gesetzes v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018), verweisen (BTDrucks. 19/13436, 130).

J 20-5 **Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht:** In Bezug auf die Änderung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 kann sich für den Zeitraum 1.1.2010 bis 30.6.2016 eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung ergeben, wenn der bisherige Verweis auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG dynamisch

ausgelegt und als Verweis auf den Charakter der Vorschrift als Vereinfachungsregel verstanden wird (s. hierzu ausführl. § 8c Anm. 85). Bei dieser Auslegung wären Betriebe, die in der Zeit vom 1.1.2010 bis 30.6.2016 nicht mehr als 20, aber mehr als zehn Beschäftigte hatten, durch die rückwirkende Einfügung des statischen Verweises benachteiligt, da in dieser Konstellation auf den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen als Voraussetzung für den Erhalt der nicht genutzten Verluste verzichtet würde. Durch den nunmehr anzuwendenden statischen Verweis auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG müssten sie dieses Tatbestandsmerkmal durch Einhaltung einer der Voraussetzungen des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 oder 3 erfüllen, da die Vereinfachungsregel nicht mehr zur Anwendung käme, was eine rückwirkende Benachteiligung darstellen würde. Unseres Erachtens gestaltet es sich jedoch als schwierig, den originären Willen des Gesetzgebers, ob eine statische oder dynamische Verweisung auf das ErbStG ursprünglich gewünscht war, zu identifizieren, da Abs. 1a zeitnah nach seiner Einf. auch schon wieder außer Kraft gesetzt wurde (s. Anm. J 20-3), wodurch nicht nachvollzogen kann, ob die eingetretenen Änderungen im ErbStG auch eine Reaktion bei der Lohnsummenregelung zur Folge gehabt hätten. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die rückwirkende Änderung von Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 einer verfassungsrechtl. Prüfung im Detail standhält. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass die FinVerw. den Verweis scheinbar bis dato dynamisch ausgelegt hat (vgl. OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 18), wobei sie allerdings von einer Nichtanwendung der Lohnsummenregelung ausgeht, wenn die Mitarbeiterzahl des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG nicht überschritten wird.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 1 (Wiedereinführung einer gesetzgeberischen Definition der nicht genutzten Verluste)

Nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte: Bis zur Neufassung von § 8c Abs. 1 durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) wurden nicht genutzte Verluste bereits als nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte definiert. 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). Systematisch ist § 8c damit eindeutig als Einkommensermittlungsvorschrift zu qualifizieren (zu näheren Einzelheiten s. § 8c Anm. 33).

■ **Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 (statischer Verweis auf die Lohnsummenregelung des ErbStG idF des Gesetzes v. 24.12.2008)**

J 20-7 **Bedeutung des statischen Verweises:** Mit einer Ausnahme sind durch die Einfügung des statischen Verweises auf das ErbStG idF des Gesetzes v. 24.12.2008 keine inhaltlichen Änderungen verbunden (s. daher zu den gesetzlichen Voraussetzungen des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 § 8c Anm. 84f.). Die Bedeutung des Verweises auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG ist weiterhin unklar (s. hierzu § 8c Anm. 85). Es stellt sich jetzt durchgängig seit dem VZ 2008 die Frage, ob Körperschaften, deren Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder die nicht mehr als zehn Mitarbeiter beschäftigen, Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 überhaupt für sich in Anspruch nehmen können (so OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 18; *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2009, 466 [468]; *B. Lang*, DStZ 2009, 751 [755]; *R. Neumann/Stimpel*, Der Konzern 2009, 409 [413]; *Sistermann/Brinkmann*, DStR 2009, 1453 [1455]; wohl auch *Brandis* in *Blümich*, § 8c Rz. 76 [6/2018]), oder ob der Verweis als sinngemäße Verweisung auf den Charakter der Vorschrift als Vereinfachungsregel zu werten ist (vgl. *Bien/Wagner*, BB 2009, 2627 [2628]; *Dörr*, NWB 2009, 2050 [2056]; *Fey/Neyer*, DB 2009, 1368 [1373]; *Ziegenhagen/Thewes*, BB 2009, 2116 [2118]), so dass in diesem Fall auf das Merkmal des Erhalts der wesentlichen Betriebsstruktur verzichtet wird. Zu näheren Einzelheiten und zu der uE zutreffenden Erfassung als Vereinfachungsregel s. § 8c Anm. 85.