

§ 8c

Verlustabzug bei Körperschaften

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

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

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

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)** 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.

* Abs. 1a ist gem. Beschluss der EU-Kommission v. 26.1.2011 als unzulässige Beihilfe eingestuft worden. Die BReg. hat gegen diesen Beschluss am 7.4.2011 Klage erhoben (Rs. T-205/11) und vor diesem Hintergrund wurde mit dem BeitrRLUmsG 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. 7c Satz 3 Nr. 1 oder 2 erfüllt sind. Für Kleinbeihilfen ist Abs. 1a gem. § 34 Abs. 7c Satz 3 Nr. 3 auch für die Vergangenheit anwendbar, sofern die Steuerfestsetzung vor dem 26.1.2011 erfolgt ist. Zu Details der Regelung s. elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm (Stand Lfg. 241, April 2010).

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

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

...

(7c) ¹§ 8c Absatz 1a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) findet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung. ²Erfüllt 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. ³§ 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 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 Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 des Rates vom 20. November 2006 (ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 1) geändert wurde, 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.

⁴Die Entscheidung oder der Beschluss im Sinne des Satzes 3 Nummer 1 oder 2 sind vom Bundesministerium der Finanzen im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen. ⁵§ 8c Absatz 1a ist dann in den Fällen des Satzes 3 Nummer 1 und 2 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

...

Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz

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

§ 14

Steuern

...

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

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

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuer-
berater, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 8c	1	D. Geltungsbereich des § 8c	
B. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c	2	I. Persönlicher Geltungsbereich	9
C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des § 8c		II. Sachlicher Geltungsbereich	
I. Bedeutung		1. Grundsatz	10
1. Rechtliche Bedeutung	3	2. Ausnahme	11
2. Wirtschaftliche Bedeutung	4	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Verfassungsmäßigkeit		I. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften	12
1. Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009	5	II. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften	13
2. Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2010	6	III. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften	14
III. Unionsrechtskonformität		IV. Verhältnis zu § 42 AO	15
1. Kein Verstoß der allgemeinen Verlustklausel gegen Unionsrecht	7	F. Verfahrensfragen	
2. Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht	8	I. Objektive Beweislast	16
		II. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung	17
		III. Verlustfeststellung	18

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

	Anm.		Anm.
A. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1	19		
B. Anteiliger Untergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 1)			
I. Inhalt	20		
II. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)			
1. Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb „innerhalb von fünf Jahren“	21	nicht mehr abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	
2. Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb „mittelbar oder unmittelbar“	22	1. Anteiliger Untergang der nicht genutzten Verluste	31
3. Quantitative Voraussetzung: „mehr als 25 Prozent“	23	2. Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste	
4. Bezugsgröße: „des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“	24	a) Stichtagsbetrachtung	32
5. Erwerberkreis: „an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“		b) Besonderheiten	32a
a) Übertragung „an einen Erwerber“	25	3. Nichtabziehbarkeit „nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener negativer Einkünfte“	33
b) Einbezug von „nahe stehenden Personen“ zum Erwerber	26		
6. Form des schädlichen Beteiligungserwerbs: „übertragen“	27	C. Totaluntergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 2)	
7. Ersatztatbestand: „oder ... ein vergleichbarer Sachverhalt“		I. Regelungsaufbau	34
a) Auslegung	28	II. Tatbestandsvoraussetzungen	35
b) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand	29	III. Rechtsfolge	36
c) Beispielfälle	30	D. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber im Sinne des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 1 Satz 3)	
III. Rechtsfolge: Die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste sind insoweit		I. Gesetzgeberischer Hintergrund	37
		II. Tatbestandsvoraussetzungen	
		1. Gruppe von Erwerbern	38
		2. Gleichgerichtete Interessen	
		a) Auslegung	39
		b) Abgrenzung zu den Grundtatbeständen des Abs. 1 Sätze 1 und 2	40
		E. Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals (Abs. 1 Satz 4)	
		I. Gesetzgeberischer Hintergrund	41
		II. Tatbestandsvoraussetzungen	
		1. Kapitalerhöhung	42

	Anm.
2. Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital	43
III. Rechtsfolge	44
F. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 5)	
I. Gesetzgeberisches Ziel und Aufbau	45
II. Tatbestandsvoraussetzungen	
1. Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	46
2. Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von jeweils 100% derselben Person am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger	
a) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von jeweils 100% . . .	47
b) Beteiligung am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger	48
c) „Dieselbe Person“	49
III. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	50
G. Stille Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven (Abs. 1 Sätze 6–9)	
I. Überblick	
1. Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 6–9, persönlicher Geltungsbereich und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5	51
2. Anwendungs- und Rückwirkungsfragen	52
II. Kernregelung der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 6)	
1. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 1 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“	
a) Durchführung einer Unterschiedsbetrags-	

	Anm.
ermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste . .	53
b) Zeitpunkt der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven	54
c) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart	55
d) Grundprinzip: Beschränkung des Verlusterhalts auf die vorhandenen „im Inland steuerpflichtigen“ stillen Reserven	56
e) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven	57
2. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“	58
III. Grundfall: Definition der (anteiligen) stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6 (Abs. 1 Satz 7)	
1. Gesetzgeberische Konzeption	59
2. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6	
a) Berechnungsmethodik	60
b) Anteilig in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital	61
c) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile	62
3. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6	63
4. Beschränkung auf stille Reserven: „... soweit diese im Inland steuerpflichtig sind“	64

	Anm.		Anm.
IV. Sonderfall: (Anteilige) stille Reserven bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft (Abs. 1 Satz 8)			
1. Gesetzliches Regelungskonzept	65	a) Berechnungsmethodik	67
2. Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 8: „Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ ...“	66	b) Gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden Betriebsvermögens der Körperschaft	68
3. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6		V. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 9)	
		1. Regelungsanordnung und gesetzgeberischer Hintergrund	69
		2. Tatbestand: „... ohne steuerrechtliche Rückwirkung“	70

Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

Schrifttum: BENZ/ROSENBERG, Verlustausgleich/Verlustabzug, Mantelkauf, in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 172; BEUSSER, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 1549; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, Stellungnahme v. 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.3.2007, GmbHR 2007, 421; DÖRFLER/WITTKOWSKI, Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, 513; DÖRR, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB F. 4, 5181; EISGRUBER, Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DSz 2007, 630; VON FREEDEN, Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften, in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 521; GROSS/KLEIN, Kein Untergang von Verlusten nach § 8c KStG beim Börsengang, AG 2007, 896; GRÜTZNER, Verschärfung der bisherigen Einschränkungen beim Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG durch § 8c KStG-E, StuB 2007, 339; INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER E.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, IDW-FN 2007, 194; KINZL, Neuregelungen beim Verlustabzug für Kapitalgesellschaften, AG 2007, 815; B. LANG, Die Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DSz 2007, 652; LENZ/RIBBROCK, Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587; R. NEUMANN, Die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG, GmbH-StB 2007, 249; R. NEUMANN/STIMPEL, Ausgewählte Zweifelsfragen zur neuen Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG, GmbHR 2007, 1194; NEYER, Verlustnutzung durch Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 2007, 1415; OLBING, Der Steuergesetzgeber als Totengräber notleidender Unternehmen, AG 2007, 696; PFLÜGER, Die Neuerungen beim Mantelkauf optimal nutzen, GStB 2007, 318; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR (Hrsg.), UntStReformG, Berlin 2007, § 8c KStG; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12; SUCHANEK/HERBST, Unternehmensteuerreform 2008: fatale Wirkungen des neuen § 8c KStG zur Verlustnutzung bei Körperschaften und der Auslaufvorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG, FR 2007, 863; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Be-

steuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 785; WIESE, Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften, DStR 2007, 741; WINKLER/DIETERLEN, Neuregelung des Mantelkaufs, in ERNST & YOUNG/BDI (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn/Berlin 2007, 153; ZERWAS/FRÖHLICH, § 8c KStG – Auslegung der neuen Verlustabzugsbeschränkung, DStR 2007, 1933; ALTRICHTER-HERZBERG, Untergang der steuerlichen Verlustvorträge nach § 8c KStG, GmbHR 2008, 857; BREUNINGER/SCHADE, Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG – „Verlustvernichtung“ ohne Ende?, Ubg. 2008, 261; BUSCH, Steuerliche Verlustvorträge (§ 8c KStG-E), JbFfStR 2007/2008, 258; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, Stellungnahme v. 14.3.2008 zum Entwurf eines BMF-Schreibens v. 20.2.2008 zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG, GmbHR 2008, 421; DÖRR, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften nach § 8c KStG, NWB F. 4, 5339; DÖTSCH/PUNG, § 8c KStG: Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, DB 2008, 1703; ESTERER, Die neue Verlustabzugsbeschränkungsregelung, § 8c KStG, in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, Münster 2008, 127; HARLE/GEIGER, Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb des Verlustabzugs bei Körperschaften nach dem BMF-Schreiben v. 4.7.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 873; INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER E.V., Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG), Ubg. 2008, 244; B. LANG, Das BMF-Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) vom 4.7.2008, DStZ 2008, 549; LENZ, Der neue § 8c KStG aus Unternehmenssicht, Ubg. 2008, 24; VAN LISHAUT, Grenzfragen zum Mantelkauf (§ 8c KStG), FR 2008, 789; KLEMT, Keine Auswirkung des § 8c KStG auf Venture-Capital-Investitionen durch vermögensverwaltende Fonds, DB 2008, 2100; MEHSEL/BOKELOH, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 2008, 808; POHL, Die Auswirkung eines Forderungsverzichts mit Besserungsschein im Rahmen des § 8c KStG, DB 2008, 1531; RÖDDER/MÖHLENBROCK, Die Neuregelung des § 8c KStG betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungserwerben, Ubg. 2008, 595; ROSER, Verlust- (und Zins-) Nutzung nach § 8c KStG, DStR 2008, 77; ROSER, Verlustabzüge nach § 8c KStG – ein ernüchterndes Anwendungsschreiben, DStR 2008, 1561; SCHAUMBURG, Mantelkauf, in JbFfStR 2007/2008, 136; SCHICK/FRANZ, Verlustnutzung bei Umwandlungen trotz § 8c KStG?, DB 2008, 1987; SCHMIDT-FEHRENBACHER, Zinsschranke und „Mantelkauf“ aus Sicht der Praxis, Ubg. 2008, 469; SCHUMACHER/HAGEBÖKE, Umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion und Übertragung von Anteilen im Rahmen des § 8c KStG, DB 2008, 493; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen, DStR 2008, 897; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BB 2008, 1929; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 292; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c Abs. 1 KStG): Das BMF-Schreiben v. 4.7.2008 aus Beratersicht, FR 2008, 904; SUCHANEK/HERBST, Zweifelsfragen und jüngste Entwicklungen im Zusammenhang mit der Anwachsung, Ubg. 2008, 669; THONEMANN, Verlustbeschränkung und Zinsschranke in der Unternehmensnachfolge, DB 2008, 2156; WILD/SUSTMANN/PAPKE, Gefährdet § 8c KStG bei einem Börsengang die steuerlichen Verlustvorträge der emittierenden Gesellschaft?, DStR 2008, 851; DÖTSCH, Verlustnutzung bei Körperschaften, Festschr. Schaumburg, Köln 2009, 253; DORFMUELLER, Die praktische Anwendung des Verlustabzugs nach § 8c KStG bei Umwandlungen im Ausland, IStR 2009, 411; KUTT/MÖLLMANN, Verlustnutzung bei unterjährigem Beteiligungserwerb, DB 2009, 2564; NEYER, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung, BB 2009, 415; POHL, Gesplittete Anteilsübertragungen und § 8c KStG, GmbHR 2009, 132; POTT/WITTKOWSKI, Fortführung steuerlicher Verlustvorträge trotz § 8c KStG in Höhe übergewandelter stiller Reserven – Aufdeckung steuerlicher Vorteile auf Grundlage empirischer Evidenz, StuW 2009, 139; SUCHANEK, Ertragsteuerliche Änderungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Verhinderung von Gestaltungen im Zusammenhang mit § 8c KStG – Die „Verlustvernichtung“ geht weiter, Ubg. 2009, 178; SUCHANEK/JANSEN, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsaufklärung im Rahmen von § 8c KStG, GmbHR 2009, 412; BREUNINGER, Verlustvernichtung bei Anteilsübertragung, JbFfStR 2009/2010, 219; LENZ, Alternativen zu § 8c KStG – ein internationaler Vergleich, Festschr. Herzog, München 2010, 143; RÖDDER, Verlustuntergang und § 8c KStG, JbFfStR 2009/2010, 141; RÖDDER, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung (Wachstumsbeschleunigungsgesetz,

Koalitionsvertrag), Ubg. 2010, 162; ZERWAS/FRÖHLICH, Körperschaftsteuergesetz, in LÜDCKE/KEMPF/BRINK (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, 189.

A. Grundinformation zu § 8c

1

Gesetzessystematisch gehört § 8c zum Ersten Kapitel des Zweiten Teils des KStG und trifft Regelungen über den Verlustabzug von Körperschaften. Ursprünglich als reine Fiskalzwecknorm konzipiert normiert die Vorschrift 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 Regelungen des Abs. 2 (Ausnahme für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften) und des Abs. 1a (Sanierungsklausel) waren von Anfang an wegen der Vereinbarkeit mit höherrangigem Unionsrecht umstritten und sind letztendlich nicht in Kraft getreten (Abs. 2) bzw. 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.

B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c

2

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 erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 stattfinden (BTDrucks. 16/4841, 78). § 34 Abs. 7b stellt somit an den zeitlichen Anwendungsbereich von Abs. 1 zwei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen. Zum einen muss die 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 Anwendung. Diese Beteiligungstransaktionen unterfallen ausschließlich dem sachlichen Geltungsbereich von § 8 Abs. 4 aF.

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

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

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

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

► *Ergänzung des § 8c*: In § 8c wird eine Sanierungsklausel eingefügt (Abs. 1a), die gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 aF erstmals für den VZ 2008 und für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 anzuwenden ist. Abs. 1a ist damit rückwirkend anwendbar auf alle Beteiligungserwerbe, die ab dem 1.1.2008 vollzogen werden; die Sanierungsklausel war zunächst zeitlich befristet auf Beteiligungserwerbe, die bis einschließlich 31.12.2009 verwirklicht werden. Zum Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht s. Anm. 8 und zu deren Suspendierung die nachfolgenden Ausführungen. Zu Details der Regelung s. elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm (Stand Lfg. 241, April 2010).

► *Änderung des FMStFG*: Die Sonderkonstellationen des § 14 Abs. 3 FMStFG, die zur Suspendierung der Anwendung von § 8c Abs. 1 führen, werden erweitert.

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

Jahressteuergesetz v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Die Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft (Abs. 1 Satz 6) wird hinsichtlich des zu berücksichtigenden BV angepasst und eine Sonderregelung zur Bestimmung der stillen Reserven in den Fällen des Vorhandenseins eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft neu in das Gesetz eingefügt (Abs. 1 Satz 8). Abs. 1 Satz 8 idF des WachstumBeschlG 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). 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 Einl. 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 in der zukünftigen (§34 Abs. 7c Satz 3 Nr. 1 und 2) und der vergangenheitsbezogenen (§ 34 Abs. 7c Satz 3 Nr. 3) Anwendung.

► *Zukünftige Anwendung des Abs. 1a*: § 34 Abs. 7c Satz 3 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 L 235, 26) für nichtig erklärt (§ 34 Abs. 7c Satz 3 Nr. 1) oder die EU-Kommission einen Beschl. fasst, dass Abs. 1a nicht aufzuheben oder zu ändern ist (§ 34 Abs. 7c Satz 3 Nr. 2). Die rechtskräftige gerichtliche Entsch. oder der entsprechende Beschl. der EU-Kommission sind vom BMF gem. § 34 Abs. 7c Satz 4 im BGBl. bekannt zu machen. Sofern die Voraussetzungen nach § 34 Abs. 7c Satz 3 Nr. 1 oder 2 eingetreten sein sollten, ist Abs. 1a gem. § 34 Abs. 7c Satz 5 anzuwenden, soweit StBescheide ab dem VZ 2008 noch nicht bestandskräftig sind. Stpfl., die die Ausnahmeregelung des Abs. 1a in Anspruch nehmen wollen, ist daher anzuraten, entsprechende StFestsetzungen verfahrensrechtlich offen zu halten.

► *Anwendung des Abs. 1a für die Vergangenheit*: § 34 Abs. 7c Satz 3 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 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 500000 € an Unternehmen, die durch die Finanzkrise (nach dem 30.6.2008; s. dazu Mitteilung der Kommission v. 22.1.2009, ABl. EU 2009 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 unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm (Stand Lfg. 241, April 2010).

C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des § 8c

I. Bedeutung

Schrifttum: CREZELIUS, Zur Methodologie des gegenwärtigen Steuerrechts, Stbg. 2007, 449; ENDRES/SPENGLER/REISTER, Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008, WpG. 2007, 478; KUSSMAUL/ZABEL, Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung? – Kritische Anmerkungen zu aktuellen Gesetzesvorhaben der Bundesregierung, BB 2007, 967; HEYES/ELPRANA, Kaufpreisallokation und latente Steuern für Verlust- und Zinsvorträge, IRZ 2008, 553; RODEWALD/POHL, Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; LEVEDAG, Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmenssteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, GmbHR 2009, 13; PRINZ, Zur „Steuergesetzgebungskunst“ unserer Zeit, S:R 2009, 20; JACOB/PASEDAG, Verlustnutzung trotz § 8c KStG? – Die Wirkung steuerlicher Verlustvorträge auf den Unternehmenskauf, WpG. 2010, 92; SCHMIEL, § 8c KStG in der Kritik: Ungleichmäßigkeit der Besteuerung durch Verlustverrechnungsbeschränkungen beim Mantelkauf und anderen Anteilsübertragungen, BB 2010, 151; BREUNINGER, 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, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 58). Bei der Überprüfung der Abziehbarkeit der entsprechenden negativen Einkünfte legt er eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde, die dem Gedanken der Unternehmeridentität für die Inanspruchnahme von vortragsfähigen Gewerbeverlusten bei (transparenten) Mitunternehmenschaften 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) und der Regelung über den Verlusterthalt 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; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 12; GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Dem nach Anfügung von Abs. 1 Sätze 5–9 bestehenden Gesamtzusammenhang der Regelungen des Abs. 1 kann nur die Bedeutung zugemessen werden, dass bei konzerninternen Übertragungen und in Höhe der vorhandenen stillen Reserven nicht mehr von einer ungerechtfertigten Nutzung („Verschiebung“ von nicht genutzten Verlusten) oder dem Handel mit Verlustvorträgen ausgegangen werden kann (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 7f; HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2341 [2343]; DÖRR, NWB 2010, 184 [193]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [76]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [74]; SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]; WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [15];

BREUNINGER, JbFfStR 2010/2011, 334 ff.; HÖTZEL, JbFfStR 2010/2011, 131 [134]; abwägend BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; zweifelnd DRÜEN, JbFfStR 2010/2011, 147; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]; GOSCH, JbFfStR 2010/2011, 149), auch wenn der 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):* 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 stpfl. 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 typisierend 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 BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 23; HEY, BB 2007, 1303 [1306]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]; KUSSMAUL/ZIPFEL, BB 2007, 967 [972]; WIESE, DStR 2007, 741 [744]; ESTERER in Hdb. Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [129]; MÜLLER-GATERMANN, JbFfStR 2007/2008, 147), 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 Versagung 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), so dass – die Validität der Zahlen vorausgesetzt – mit Abs. 1 nur noch eine saldierte Jahreswirkung von 135 Mio. € geschätzt wird. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 werden damit nur noch für Übertragungen von Anteilen an einer Körperschaft auf einen konzernfremden Erwerber Bedeutung erlangen, deren nicht genutzte Ver-

luste 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).

II. 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, Festschr. Schaumburg, Köln 2009, 515; DRÜEN/SCHMITZ, Verfassungskonforme Auslegung des § 8c KStG in Altfällen, Ubg. 2011, 921.

5 1. Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009

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

Ebenso FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. des BVerfG 2 BvL 6/11; STRECK/OLBING VII. § 8c Rn. 1; GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 26; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, GmbHR 2007, 421 (430); ENDRES/SPENGLER/REISTER, WPg. 2007, 478 (488); HANS, FR 2007, 775 (779); HEY, BB 2007, 1303 (1306); HEY, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 117 (119); IDW, IDW-FN 2007, 109 (113); LENZ/RIBBROCK, BB 2007, 587 (590); MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 145 (158); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (869); WIESE, DStR 2007, 741 (744); WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, GmbHR 2007, 785 (788); ESTERER in Hdb. Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 (142f.); SCHWEDHELM, GmbHR 2008, 404 (405f.); TIEDCHEN, FR 2008, 201 (208); HEGGER, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 117 (119); verfassungsrechtl. bedenklich BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; aA Sächs. FG v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkt., Az. des BFH I R 31/11; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 11 für den Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 2.

Die verfassungsrechtl. Fundierung des objektiven Nettoprinzips wurde in der Rspr. bislang zwar ausdrückl. offen gelassen, allerdings darf der Gesetzgeber Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung nur bei Vorliegen eines sachlich rechtfertigenden Grundes zulassen (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 [237]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803). Die KSt. basiert auf

dem Gedanken des Trennungsprinzips. Wer Beteiligter einer Körperschaft ist, hat demnach keinen Einfluss auf deren Leistungsfähigkeit. Die Durchbrechung des Trennungsprinzips durch § 8 Abs. 4 aF erfuhrt 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; DIETERLEN in LADEMANN, § 8c Rn. 12; GOSCH, BFH/PR 2009, 148) keine Missbrauchsvorschrift, sondern mehr oder weniger eine zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung für den Verlustabzug dar, so dass der damit verbundene Paradigmenwechsel eines sachlich rechtfertigenden Grundes bedarf (FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. des BVerfG 2 BvL 6/11). Insbes. muss dieser Paradigmenwechsel im Weiteren konsequent umgesetzt werden (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803), dh. es darf sich nicht nur um eine punktuelle Maßnahme, sondern um eine komplett neue 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. des BVerfG 2 BvL 6/11; aA Sächs. FG v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. des BFH I R 31/11). Ferner lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips wegen fehlender Folgerichtigkeit nicht allein mit Vereinfachungsgedanken (s. hierzu ausführlich THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [537]), mit dem Finanzbedarf des Staates oder einer knappen Haushaltslage rechtfertigen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803), so dass das Argument der Gegenfinanzierung der StSatzsenkung im Zuge des UntStReformG 2008 keinen sachlich rechtfertigenden Grund in vorstehendem Sinne darstellt (ebenso GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Der StSatz hätte dann nicht in entsprechendem Umfang gesenkt werden dürfen.

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 Satz 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 GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 26; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 23; SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [537]; SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [417]), da dieser verlangt, dass die Stpfl. durch ein Steuergesetz rechtl. und tatsächlich gleich belastet sind (s. hierzu 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 in bestimmten Sachverhaltskonstellationen bis zum 31.12.2012 neben Abs. 1 anzuwenden (zu näheren Einzelheiten s. Anm. 12). Die parallele Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF in dem von § 34 Abs. 6 Satz 3 normierten Übergangszeitraum stellt dabei uE einen Verstoß gegen das Übermaßverbot dar. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder – anders ausgedrückt – die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BStBl. II 1978, 441). Sowohl Abs. 1 als auch § 8 Abs. 4 aF schematisieren Fälle, die zum teilweisen oder vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft führen. Diese doppelte Schematisierung trifft durch die völlig ausufernde Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 3 eine Vielzahl von Fällen, die bei Zugrundelegung des allgemeinen Missbrauchsverständnisses von § 42 AO nicht als missbräuchlich zu werten sind (§ 8 Abs. 4 aF ist eindeutig eine Missbrauchsvorschrift, vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

Praxishinweis: Die FinVerw. gewährt in laufenden Einspruchsverfahren betreffend die Verfassungswidrigkeit des Abs. 1 Satz 1 vor dem Hintergrund des Vorlagebeschlusses an das BVerfG (FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. des BVerfG 2 BvL 6/11) Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, aber keine AdV (OFD Magdeburg v. 5.7.2011, DB 2011, 1950). Basierend auf der Entsch. des Sächs. FG v. 31.3.2011 (2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. des BFH I R 31/11) wird in laufenden Einspruchsverfahren betreffend die Verfassungswidrigkeit von Abs. 1 Satz 2 trotz des anhängigen Revisionsverfahrens beim BFH weder Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 AO noch AdV gewährt (OFD Magdeburg v. 5.7.2011, DB 2011, 1950). Die Nichtgewährung von Verfahrensruhe betreffend die Verfassungswidrigkeit des Abs. 1 Satz 2 verstößt zwar nicht gegen § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, da Zwangsruhe in Fragen der Verfassungswidrigkeit einer Norm nur bei Anhängigkeit eines entsprechen-

den Verfahrens beim BVerfG gewährt wird (s. hierzu BIRKENFELD in HHSP., § 363 AO Rn. 176). Fraglich ist aber, ob bei der Vielzahl von Abs. 1 Satz 2 betroffenen Fälle eine Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO nicht zweckmäßig ist. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die ablehnende Entsch. gegen einen Antrag auf Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO nicht selbständig anfechtbar ist. Es entspricht jedoch dann billigem Ermessen der FinVerw. die Kosten für das FG-Verfahren aufzuerlegen, wenn der Antrag auf Verfahrensruhe ermessensfehlerhaft abgelehnt wurde (s. hierzu BIRKENFELD in HHSP., § 363 AO Rn. 168 mwN.).

2. 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 Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 fallen, und soweit die nicht genutzten Verluste die vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven der Verlustkörperschaft übersteigen, wird unterstellt, dass ein Handel mit Verlusten betrieben wird, wenn ein Anteilseignerwechsel in schädlicher Höhe stattfindet. Abs. 1 bedient sich folglich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen, in denen er von vorstehendem Zweck des Anteilerwerbs ausgeht. Diese Annahme spiegelt uE grds. auch einen typischen Missbrauchsfall wieder, da, wenn gedanklich durch einen gezahlten Kaufpreis keine stillen Reserven mehr entgolten werden, der Überpreis nur auf die Verlustvorträge der Körperschaft entfallen kann. Der Gesetzgeber ist somit 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; VISKORF/DRÜEN, Beihefter zu DStR 2010, Heft 7, 3; DRÜEN, Ubg. 2010, 543 [549]), 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 beschr. sind. Des

Weiteren bereitet die Allokation von stillen Reserven auf die im Inland stpfl. stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 6–9 in tief geschachtelten Unternehmen erhebliche praktische Schwierigkeiten, da hierfür komplexe Unternehmensbewertungen vonnöten sind. Hier stellt sich insbes. bei mittelbaren Beteiligungen mit Auslandsbezug die Frage nach der Überprüfbarkeit der vorgenommenen Allokation durch die FinVerw., so dass auch in diesem Zusammenhang Zweifel an der praktischen Vollziehbarkeit der Norm bestehen.

Sonderregelung des § 14 Abs. 3 FMStFG: § 14 Abs. 3 FMStFG suspendiert die Anwendung des § 8c bei Erwerb und Rückübertragung von sog. Stabilisierungselementen durch den nach § 1 FMStFG errichteten Fonds (SoFFin) oder andere inländ. Gebietskörperschaften einschließlich ihrer dem SoFFin vergleichbaren Einrichtungen sowie bei Maßnahmen iSd. Rettungsübernahmegesetzes (RettungsG v. 7.4.2009, BGBl. I 2009, 729). Die Vorschrift soll das Ziel des FMStG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982) unterstützen, die Finanzmärkte zu stabilisieren (vgl. BTDrucks. 16/10600, 18), und ist somit als Lenkungsnorm zu qualifizieren. Eine solche ist verfassungsrechtl. zulässig, wenn der nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen 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 5–8, der die Investitionen privater Investoren fördern soll, wesentlich höher sind als die Anforderungen an § 14 Abs. 3 FMStFG, wobei aber private Investoren aus einer möglichen Verfassungswidrigkeit des § 14 Abs. 3 FMStFG nicht eine Nichtanwendung von Abs. 1 für sich ableiten können (s. auch BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2228/08, FR 2010, 992 nicht zur Entsch. angenommen).

III. Unionsrechtskonformität

7 1. Kein Verstoß der allgemeinen Verlustklausel gegen Unionsrecht

Abs. 1 stellt grds. keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 12). Der reine Inlands- wie auch der vergleichbare Auslandssachverhalt werden gleich behandelt. Im Bereich der direkten Steuern prüft der EuGH vorbehaltlich einer Rechtfertigung, ob dadurch eine Beschränkung der Grundfreiheiten vorliegt, dass der Auslandssachverhalt schlechter als der vergleichbare Inlandssachverhalt behandelt wird und somit eine Diskriminierung vorliegt (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, HFR 2006, 409; v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05, HFR 2008, 295). Dies ist jedoch nicht gegeben, auch wenn Abs. 1 Sätze 6–8 lediglich die im Inland stpfl. stillen Reserven auf die nicht genutzten inländ. Verluste anrechnet (ebenso DÖRR, NWB 2010, 184 [196]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [83]; zweifelnd WITKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [17]). 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, FR 2010, 896), sind uE ebenfalls im Rahmen des Abs. 1 Sätze 6–8 die entsprechenden ausländ. stillen Reserven zu berücksichtigen, da ansonsten eine Diskriminierung gegeben wäre (ebenso B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [43]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [75]). Die potenzielle Diskriminierung, die sich durch den Ausschluss von stillen Reserven in Anrechnungsbetriebsstätten oder in Betriebsstätten, auf die § 20 Abs. 2 AStG Anwendung findet, durch Abs. 1 Satz 6 idF des WachstBeschlG ergab, ist durch die Neufassung des Abs. 1 Satz 6 durch das JStG 2010 entfallen.

Kein Verstoß gegen Sekundärrecht: In Bezug auf Abs. 1 besteht in Umwandlungsfällen auch kein Verstoß gegen Sekundärrecht in Gestalt von Art. 4 Abs. 1 und Art. 9 FRL, da diese lediglich auf die Besteuerung von stillen Reserven abzielen (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 12; tendenziell aA SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [538]).

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

2. Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht

8

Abs. 1a 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 Steuerrechts gerechtfertigt ist (s. Beschl. der EU-Kommission v. 26.1.2011, K [2011] 275, ABl. EU 2011 L 235, 26). 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-BeihilferechtsVO zurückgewähren müssen (s. auch BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488). Die BReg. sowie ein Unternehmen haben jedoch am 7.4.2011 (Rs. T-205/11) bzw. 6.6.2011 (Heitkamp Bau Holding, Rs. T-287/11) gegen den Beschl. der Kommission Klage beim Gericht der Europäischen Union erhoben, wobei die Klage grds. keine aufschiebende Wirkung hat (s. aber FG Münster v. 1.8.2011 – 9 V 357/11K, G, DStR 2011, 1507, nrkr., Az. des BFH I B 150/11 zur Gewährung von AdV 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]). Dementsprechend ist der Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 bis 4 die Ausnahme von dem System des interperiodischen Verlustausgleichs und nicht die Regel. Es wird daher durch Abs. 1a keine Ausnahme von der Regel des Verlustunter-

gangs geschaffen, sondern lediglich die Ausnahme vom System wieder suspendiert (s. hierzu ausführlich DRÜEN, DSrR 2011, 289 [291 f.]), so dass Abs. 1a nicht als unzulässige Beihilfe zu qualifizieren ist. Wie die gerichtliche Auseinandersetzung vor dem Gericht der Europäischen Union (Rs. T-205/11; Rs. T-287/11) ausgehen wird, kann derzeit aber nur als offen angesehen werden.

D. Geltungsbereich des § 8c

9

I. Persönlicher Geltungsbereich

Vom persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 sind nach Auffassung der FinVerw. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfasst (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 – Tz. 1). UE ist der Einbezug von Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht vom Gesetz gedeckt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22; GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 11). Denn § 8c ist überschrieben mit „Verlustabzug bei Körperschaften“. Abs. 1 Sätze 1 und 2 sprechen lediglich von einer Übertragung von mehr als 25 % bzw. 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte „an einer Körperschaft“. Der Versuch der Rechtfertigung mit dem gesetzlichen Tatbestandsmerkmal des „vergleichbaren Sachverhalts“ ist ebenfalls nicht durchgreifend, da der vergleichbare Sachverhalt des Abs. 1 Sätze 1 und 2 sich eindeutig auf die Vergleichbarkeit mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte und der Stimmrechte bei einer Körperschaft und nicht auf die Vergleichbarkeit von Lebenssachverhalten im Allgemeinen bezieht. Demnach sind Personenvereinigungen und Vermögensmassen aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts entgegen der Auffassung der FinVerw. nicht vom persönlichen Geltungsbereich der Norm erfasst.

II. Sachlicher Geltungsbereich

10 1. Grundsatz

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

11 2. Ausnahme

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

Erwerb von Stabilisierungselementen durch den SoFFin oder ihm vergleichbare staatliche Einrichtungen: Unter Stabilisierungselementen iSd. § 14 Abs. 3 FMSStFG sind die in §§ 6, 7 und 8 FMSStFG genannten Beteiligungs-

und Finanzierungsmaßnahmen zu verstehen. Soweit diese durch den SoFFin oder eine ihm vergleichbare Einrichtung erworben werden, findet Abs. 1 keine Anwendung.

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

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

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

12

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

[Anschluss S. K 19]

che 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.

II. 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 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Da Abs. 1 die Nichtabziehbarkeit von nicht ausgeglichenen 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 Gewinnermittlungsvorschrift 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 eigentlicher 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 nicht 100% betragen, weil § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG nur die Rechtsfolge des Untergangs des Zinsvor-

trags 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 (s. hierzu ausführl. Anm. 47 f.) 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 in dem 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 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). 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.

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 (s. auch PRINZ, S:R 2009, 155 zur Sanierungsklausel). 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. 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, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG grenzen für schädliche Beteiligungserwerbe, die nach dem 28.11.2008 stattfinden, im Ergebnis die Reichweite der Rückwirkungsfiktion der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG ein, um eine Verlustnutzung 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 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, 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]) 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]). Dies wäre allenfalls denkbar, wenn im Rückwirkungszeitraum stille Reserven realisiert würden.

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 Verlustvorträge 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 aller-

dings durch umwandlungsrechtl. Reorganisationsmaßnahmen die Rechtsfolgen des Abs. 1 eintreten, da insoweit eine Anteilsübertragung gegeben ist (s. hierzu näher Anm. 27).

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

15

IV. Verhältnis zu § 42 AO

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 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 DRÜEN, Ubg. 2008, 31 [34]). Entsprechendes gilt aus vorstehenden Gründen auch für die Anwendung der Gesamtplan-Rspr.

F. Verfahrensfragen

16

I. Objektive Beweislast

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 gesetzestechisch als Ausnahmeregelungen zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 konzipiert sind. Nach allgemeinen Grundsätzen trifft den 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.

17

II. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung

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 Mit-

wirkung 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 StErklärungserstellung auswerten und offen legen muss, wenn sie sich nicht strafrechtl. Vorwürfen ausgesetzt sehen will (s. auch BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 47), 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 [22 f.]). 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. 27), 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 [415 f.]).

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, die nicht die deutsche Staatsangehörigkeit innehaben, nicht zur Auskunft verpflichtet sind, da sie nicht der deutschen Staatsgewalt unterliegen (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 93 AO Rn. 10; HHSp./SCHUSTER, § 93 AO Rn. 28; SCHMITZ in SCHWARZ, AO, § 93 Rn. 9). 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 FinVerw. 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).

18

III. Verlustfeststellung

Verfahrensrechtl. 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). Dies bedeutet, dass die Rechtsfolgen nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden können (ebenso 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.

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

19

A. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1

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 Übertragung 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 regelt die erste gesetzgeberische Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot des Abs. 1 Sätze 1 und 2 für konzerninterne Übertragungen (sog. Konzernklausel); für diesen Fallbereich hebt er inhaltlich die eigentli-

che 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 grundsätzlich 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 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.

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

I. Inhalt

20

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 dabei nach der Begründung des Gesetzentwurfs 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). Der Aspekt des wirtschaftlichen Identitätsverlusts findet allerdings im Gesetzeswortlaut keinen Ausdruck.

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

1. Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb „innerhalb von fünf Jahren“

21

„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 von dem 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% (BTDrucks. 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). 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: 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.

Frühestmöglicher Beginn des Fünfjahreszeitraums: Da § 34 Abs. 7b 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, JbFfStR 2007/2008, 258 [262 f.]).

Beispiel: 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 RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 595 [603]), da mit Überschreiten der Schädlichkeitsgrenze der Verbrauch der jeweiligen Übertragung eingetreten ist.

Teleologische Reduktion beim zeitlich gestreckten Anteilswerb: 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 Anteilswerben, 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 der Handel mit nicht genutzten Verlusten unterbunden werden soll (s. hierzu Anm. 3), 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 BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 50; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5188]; B. LANG, DStZ 2007, 652 [659]; NEYER, BB 2007, 1415 [1419]).

Beispiel: 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.

2. Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb „mittelbar oder unmittelbar“ 22

Schrifttum: DIETERLEN/WINKLER, Konzernsachverhalte im Rahmen der neuen „Mantelkauf“-Regelung des § 8c KStG, GmbHR 2007, 815; BALLWIESER/FRASE, Zur (Un-)Anwendbarkeit von § 8c KStG bei konzerninternen Umstrukturierungen – oder: Die Jurisprudenz als verstehende Wissenschaft, BB 2009, 1502; BUSCH, Die Verlustvernichtung im Konzern, JbFfStR 2008/2009, 223.

„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 (BTD Drucks. 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 soll daher auch dann von Abs. 1 Satz 1 erfasst werden, wenn der neue unmittelbare Anteilseigner die gleiche Anteilseignerstruktur wie der bisherige unmittelbare Anteilseigner aufweist (Schwestergesellschaft).

► *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 DIETERLEN/WINKLER, GmbHR 2007, 815 [816]).

KStG § 8c Anm. 22–23 Abs. 1: Untergang nicht genutzter Verluste ...

Beispiel: 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 Anteilsinhaberschaft:* 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). UE ist dies nicht zutreffend, da der Erwerber weiterhin nur mittelbar beteiligt ist/war (ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 47; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [179 f.]; R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1200]; B. LANG, DStZ 2008, 549 [553]; ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [134 f.]; ROSSER, DStR 2008, 1561 [1566]; BUSCH, JbFfStR 2008/2009, 223 [226 f.]; aA GOSCH, JbFfStR 2008/2009, 230 f.; MÖHLENBROCK, JbFfStR 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: 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 K₃ iSd. Abs. 1 Satz 1 an einen Erwerber stattgefunden.

23 3. Quantitative Voraussetzung: „mehr als 25 Prozent“

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 STRECK/OLBING VII. § 8c Rn. 32; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5197]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [865]; zweifelnd VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [795]; aA BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 47). 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 DÖRSCH/PUNG, DB 2008, 1703 [1706]), da es hier um den vorhandenen Missbrauchsgedanken (s. hierzu auch BTDrucks. 16/4841, 34) der Norm geht.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der K₁, die eine 13%ige Beteiligung an K₂ und eine 38%ige Beteiligung an K₃ hält. K₂ und K₃ wiederum halten jeweils 50% der Anteile 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 13% der Anteile übertragen werden. Bei K₄ hingegen gehen unter Zugrundelegung einer rein mathematischen Betrachtungsweise 25,5% der nicht genutzten Verluste unter, da über K₂ mittelbar 6,5% und über K₃ mittelbar 19%, mithin im Saldo 25,5%, an K₄ übertragen werden. Es wird also auch der Übertragungsvorgang an K₄ über K₂ 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. Vor dem Hintergrund des Missbrauchsgedankens des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 3) ist die Wortlautauslegung allerdings nicht sachgerecht. Dies bedeutet, dass der Erwerber bei einem zeitlich gestreckten Anteils-erwerb (s. hierzu ausführl. Anm. 25) mindestens einmal zu mehr als 25% an der Körperschaft beteiligt sein muss. 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, kann kein Verlusthandel durch ihn betrieben werden, so dass Abs. 1 Satz 1 nicht zur Anwendung kommen 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; R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1198]). 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. UE ist die Frage 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.

Beispiel: A ist zu 80% an der Körperschaft K₁ beteiligt, die wiederum 50% an der Körperschaft K₂ hält. In 2008 erwirbt K₁ weitere 20% an K₂. In 2009 erhöht A seinen Anteil an K₁ um 10%-Punkte.

Lösung: Der unmittelbare Erwerb von 20% an K₂ durch K₁ geht voll in die Prüfung der Schädlichkeitsquote ein. Der mittelbare Erwerb von A geht nur mit 5% (10% * 50%) in die Berechnung ein, da ansonsten der Zuerwerb der 20% durch K₁ doppelt berücksichtigt würde, so dass insgesamt nur 25% unmittelbar 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 wird. In dieser Variante würden ebenfalls nur exakt 25% übertragen.

Eigene Anteile mindern – wie bisher auch bei § 8 Abs. 4 aF (s. hierzu BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 3; § 8 Anm. 445) – 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, soll zur mehrfachen Anwendung von Abs. 1 Satz 1 führen, wenn sie je Erwerberkreis (s. hierzu Anm. 25 f.) die maßgebende Beteiligungsgrenze überschreitet (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 22). Dieser Auffassung ist nicht zuzustimmen, da nach dem Sinn und Zweck der Regelung die mit dem Anteil verbundenen Verluste bereits im Zuge der ersten Übertragung untergegangen sind, sofern ihnen nach Abs. 1 Satz 6 nicht ausreichend stille Reserven gegenüberstehen.

Ebenso GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 56; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 (190); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (866); ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 (142); aA BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 50; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 30; R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 (1198); LENZ, Ubg. 2008, 24 (28).

Sofern allerdings nach der ersten Übertragung neue nicht abgezogene oder nicht ausgeglichene negative Einkünfte durch die Körperschaft erwirtschaftet wurden, gehen diese uE insoweit unter, wie sie auf den entsprechenden Anteil entfallen.

Beispiel: A ist zu 26% an der Körperschaft K beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. In 2008 überträgt A seine Beteiligung auf B. Dieser überträgt kurz darauf die erworbene Beteiligung auf C. Während der Zeit der Anteilsinhaberschaft von B wurden von K nicht genutzte Verluste iHv. 100 000 € erwirtschaftet.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B führt bei K nach Abs. 1 Satz 1 zum Untergang nicht genutzter Verluste iHv. 0,26 Mio. €. Die weitere Übertragung von B auf C löst bezogen auf den Restbestand der Altverluste von 0,74 Mio. € entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 22; hier nach weiterer Verlustuntergang von 192 400 €) den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 nicht erneut aus, da die mit dem Anteil verbundenen Verluste bereits im Zuge der Übertragung von A auf B untergegangen sind. Bezogen auf die neuen Verluste von 100 000 € führt die Übertragung von B auf C allerdings zum Untergang von 26 000 € nach Abs. 1 Satz 1.

Rückübertragungen/Rückabwicklungen bleiben bei der Ermittlung der Schädlichkeitsquote unberücksichtigt, wenn der originäre Übertragungsvorgang damit zivilrechtl. wirksam aufgehoben wird (ebenso GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 56; VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [797]).

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.

4. Bezugsgröße: „des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, 24 Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“

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 grundsätzlich 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 DJPW/DÖRSCHE, § 8c Rn. 35). 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. UE sind hingegen 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 BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 40). 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).

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. H. WINTER/WESTERMANN in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 5 Rn. 9 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 H. WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 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.

5. Erwerberkreis: „an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“

25 a) Übertragung „an einen Erwerber“

Die jeweilige Anteilsübertragung muss grundsätzlich „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 auch eine vermögensverwaltend tätige PersGes. ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 ist. 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.

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 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).

b) Einbezug von „nahe stehenden Personen“ zum Erwerber

26

In die Prüfung, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, sind auch Erwerbe durch nahe stehende Personen zu dem 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.

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; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 51; DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 64; DÖRR, NWB F. 4, 5181 (5186); R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 (251); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (868); aA 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).

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, schuldrechtl. oder rein tatsächlicher Art nicht zu einem Nahestehen iSd. Abs. 1 Satz 1 führen. Im Grunde ist das Nahestehen somit zunächst auf familiäre (§ 15 AO) und gesellschaftsrechtl. Verbundenheit beschränkt. Die grundsätzlich 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 FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 52; 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 das Nahestehen iSd. Abs. 1 ausschließlich bei gesellschaftsrechtl. Verbundenheit begründet werden (ähnlich GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 73). Die Definition der nahe stehenden Person des § 1 Abs. 2 AStG ist uE 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.

27 **6. Form des schädlichen Beteiligungserwerbs: „übertragen“**

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 BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 45; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 27). 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; DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 47; DÖRR, NWB F. 4, 5181 (5185); NEYER, BB 2007, 1415 (1417); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (866); aA FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 27; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 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 Sätzen 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 DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 58), 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; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 27; BUSCH, JbFfStR 2008/2009, 223 [232 f.]; aA GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 37).

Anwachsungsvorgänge stellen nach Auffassung der FinVerw. wohl eine Übertragung dar, wenn die erlöschende PersGes. nicht nur vermögensverwaltend tätig ist (s. DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 44). 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, JbFfStR 2008/2009, 239 f.; aA WINKLER/DIETERLEN in Ernst & Young/

BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 [161 f.]; SCHMIDT-FEHN-BACHER, 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.

Erbfolge und unentgeltliche Erbaueinandersetzung 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 Erbaueinandersetzung 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 Erbfolge: Die FinVerw. wertet unentgeltliche Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge 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 aus dem Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 stellt eine zu begrüßende Billigkeitsmaßnahme 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 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]). 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 PALANDT/ELLENBERGER, BGB, 69. Aufl. 2010, § 38 Rn. 1a). Dementsprechend verhindert ein Verein auch die mittelbare Übertragung des gezeichneten Kapitals einer KapGes., wenn die Mitglieder des anteilsbesitzenden Vereins wechseln.

7. 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 Erwachsen 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.

28 a) Auslegung

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 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]). 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. 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 b) 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. Insbes. 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 Beteiligungsübertragungen, die den Grundfall erfüllen, und Anteils- oder Stimmrechtsverschiebungen, die einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen, erreicht wird.

c) Beispielfälle

30

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; 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 zu 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]; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unt-StReformG, 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), so dass die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) nicht erneut ausgelöst werden.

Stimmrechtsverzicht: Ein weiterer von dem 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.]). Derartige Maßnahmen sind allenfalls geeignet, das gleichgerichtete Interesse iSd. Abs. 1 Satz 3 zu begründen (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 zu 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.

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 von dem 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, 6. Aufl. 2010, § 308 Rn. 42), so dass der Abschluss eines Beherrschungsvertrags wirtschaftlich nicht mit der Übertragung der Anteile oder der Stimmrechte an der Körperschaft gleich gesetzt 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. Gewinnermittlung 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). Stl. 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 gewerblichen 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 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 GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 56; BUSCH, JbFfStR 2008/2009, 223 [234 f.]; 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, Gewinnermittlung 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 – den selben 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 RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 595 [599]).

Sonstige Mezzanine-Finanzierungen (zB Erwerb von Genusscheinen): 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 BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 55; aA B. LANG, DStZ 2008, 549 [551]).

III. Rechtsfolge: Die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste sind insoweit nicht mehr abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

31 **1. 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 Beispielsfall 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 (zur mehrfachen Übertragung eines nämlichen Anteils s. Anm. 23).

► *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 die Anwendung der Gesamtplan-Rspr. (zu dieser s. BFH v. 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl. II 2006, 359) besteht uE kein Raum, da zum einen die Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 16/4841, 76) ein derartiges Vorgehen vorsieht (ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 49; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 24; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [534]; R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 [250]; THIEL, Festschr. Schaumburg, 2009, 515 [529]; aA DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 76) und zum anderen die typisierende Missbrauchsvermutung des Abs. 1 die Anwendung der Gesamtplan-Rspr. verhindert (s. hierzu Anm. 15).

2. Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste

a) 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), wobei im Rahmen der Zuordnung zum VZ auf das Wj. der Verlustkörperschaft unter Zugrundelegung der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 (s. hierzu § 7 Anm. 36) abzustellen ist. 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.

BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 31; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 56; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (534); B. LANG, DStZ 2007, 652 (653); NEYER, BB 2007, 1415 (1419); RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12 (13); KUTT/MÖLLMANN, DB 2009, 2564 (2566); aA R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 (251).

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 BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 58 mwN).

Ergebnisabgrenzung bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb:

Die Ermittlung des Betrags der untergehenden nicht genutzten Verluste hat zeitanteilig zu erfolgen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 32). Sie kann aber auch anhand einer Stichtagsbilanz stattfinden, da auch eine andere, wirtschaftlich begründete Aufteilung zulässig ist (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 32). Im Weiteren sind sodann die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften auf das Stichtagsbilanzergebnis anzuwenden. Die Möglichkeit, eine von der zeitanteiligen Ermittlung abweichende andere wirtschaftlich begründete Aufteilung zu wählen, bietet Gestaltungspotential, das genutzt werden kann.

Beispiel: A ist zu 50% an K beteiligt. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung an K auf B. In dem Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 erwirtschaftet K einen Gewinn von 0 €. In dem Zeitraum vom 1.11. bis 31.12.2008 realisiert sie einen Verlust von 1,2 Mio. €.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B führt bei K nach Abs. 1 Satz 1 unter Zugrundelegung einer zeitanteiligen Ergebnisermittlung zum Untergang nicht genutzter Verluste iHv. 0,5 Mio. € (50% von $\frac{1}{2}$ von 1,2 Mio. €). Bei einer Ergebnisabgrenzung auf Basis einer Stichtagsbilanz ginge hingegen kein Verlust unter, da bis zum schädlichen Beteiligungserwerb keine nicht genutzten Verluste erwirtschaftet wurden. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ist hierin nicht zu erblicken, da die FinVerw. jede wirtschaftlich begründete Aufteilung zulässt.

Bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gewinne dürfen nach Auffassung der FinVerw. nicht mit zum letzten Feststellungszeitpunkt vorhandenen Verlusten verrechnet werden (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 31). Diese Aussage ist nicht zutreffend.

Siehe auch Hess. FG v. 7.10.2010, DStRE 2011, 289, rkr.; FG Münster v. 30.11.2010, NZG 2011, 398, nrkr., Rev. Az. des BFH I R 14/11; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 56; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 31; 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); MEISEL/BOKELOH, BB 2008, 808 (815); aA FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 78.

KStG § 8c Anm. 32–32a Abs. 1: Untergang nicht genutzter Verluste ...

Sie steht im Widerspruch zum Stichtagsgedanken des Abs. 1 Satz 1, da dieser verhindern soll, dass vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners genutzt werden (so BTDrucks. 16/4841, 76). Hier werden aber die nicht genutzten Verluste mit Gewinnen des wirtschaftlichen Engagements des alten Anteilseigners verrechnet (ebenso Hess. FG v. 7.10.2010, DStRE 2011, 289, rkr.; FG Münster v. 30.11.2010, NZG 2011, 398, nrkr., Rev. Az. des BFH I R 14/11). Die Versagung lässt sich dabei nicht mit dem Jahressteuerprinzip der KSt. nach § 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 rechtfertigen (so wohl die Sicht der FinVerw., s. VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [799]), da ein Verlust ebenfalls nach § 7 Abs. 3 Satz 2 erst am Ende des VZ entsteht (s. hierzu ausführlich § 7 Anm. 21). Demzufolge wäre bei einem Ausschluss der Verlustverrechnung mit unterjährigen Gewinnen auch der Untergang eines unterjährigen Verlusts ausgeschlossen.

Beispiel: 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. In dem 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.

32a b) Besonderheiten

Besonderheit in Organschaftsketten: 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 den Einbezug auch mittelbarer Beteiligungsübertragungen (s. hierzu Anm. 22) sind von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 im Fall des Erwerbs des Organträgers (OT) durch einen Erwerber auch die laufenden Verluste von Organgesellschaften (OG) erfasst (BMF v. 4.7.2008, BSBl. 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). Hier kann es in vielen Fällen zu völlig unsachgemäßen Ergebnissen kommen. UE müsste daher für den Sonderfall 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. auch SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [296]).

Beispiel: A ist zu 50% an OT beteiligt. OT wiederum ist alleinige Gesellschafterin der organschaftlich angebandenen 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. In dem Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 realisiert OG₂ einen Verlust von 1,2 Mio. €. In dem 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 zeitanteiligen Aufteilung iHv. 0,5 Mio. € und bei Zugrundelegung einer Stichtagsbetrach-

tung iHv. 0,6 Mio. € nach Abs. 1 Satz 1 untergehen. Im Organkreis ist damit für das Wj. 2008 ein Gewinn von 0,7 bzw. 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, ginge bei einer zeitanteiligen Aufteilung kein Verlust (1,0 Mio. € ./ 1,0 Mio. €) und bei einer Stichtagsbilanz lediglich 0,1 Mio. € [(1,2 Mio. € ./ 1,0 Mio. €) * 50%] nach Abs. 1 Satz 1 unter.

Erfolgt die Übertragung hingegen in einem sog. Mitternachtsfall, bewirkt dies uE, dass die Ergebniszurechnung der OG an den OT eine juristische Sekunde vorher erfolgt ist (s. auch DÖRSCH, Festschr. 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.

Besonderheiten bei der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft: Der Gewinn-/Verlustanteil aus einer Mitunternehmerschaft wird den Beteiligten bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen an der Mitunternehmerschaft 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 BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 EStG Rn. 493). 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 Einkünfteermittlung 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.

KStG § 8c Anm. 32a–33 Abs. 1: Untergang nicht genutzter Verluste ...

§ 8a Anm. J 07-9; STRECK/SCHWEDHELM VII. § 8a Rn. 26; 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 unterjährigem 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. Vortragsfähige Fehlbeträge 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 unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb mangels Verweisung nicht von Abs. 1 Satz 1 betroffen ist (ebenso IDW, Ubg. 2009, 901 f.; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 7. Aufl. 2009, § 10a Rn. 75; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 24 mwN.; offen KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 10a Rn. 371; aA BRAUER/SONNENSCHNITZ in DELOITTE, GewStG, § 10a Rn. 150; SCHNITZER in FROTSCHER/MAAS, § 10a GewStG Rn. 79).

33 **3. Nichtabziehbarkeit „nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener negativer Einkünfte“**

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; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 9; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 76; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (534); RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12 (13); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (869); LENZ, Ubg. 2008, 24 (25); aA BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 24; GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 14; 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).

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 Körperschaft 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.

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

I. Regelungsaufbau

34

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 Körperschaft 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.

II. 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 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); im Tatbestand Ausdruck gefunden hat dies aber nicht. 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 (s. hierzu Anm. 58) sind im Zeitpunkt des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 erneut vollständig zu überprüfen.

► *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 Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 erfüllen. Wenn sich demnach auf einer vorgelagerten Stufe mangels Erreichens der quantitativen Voraussetzung die wirtschaftliche Identität nicht verändert hat, dann kann auf einer nachgelagerten Beteiligungsstufe auch keine Änderung der wirtschaftlichen Identität eingetreten sein (s. hierzu ausführl. Anm. 20). Dies wird um so deutlicher, wenn auf einer mittelbaren Beteiligungsstufe noch nicht einmal die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt sind.

Beispiel: 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: 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 Betei-

ligungserwerben 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.

III. Rechtsfolge

36

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2 ist, dass die bis zu dem 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 BTDrucks. 16/4841, 76; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 29 f.; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 56; DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 76; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (534); RÖDDER, Beih. hefter zu DStR 2007, Heft 40, 12 (13); aA R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 (251); REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 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 BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [192]). Zu den von den Rechtsfolgen erfassten nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünften sowie zum Verfahrensrecht s. Anm. 32f.

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. 32a) wiegt im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 2 um so schwerer. Die bei unterjährigem Anteilseignerwechsel entstehenden unsachlichen und auch unbilligen Ergebnisse könnten verhindert werden, wenn eine Zwischenergebnisermittlung für den Organkreis zum Übertragungstichtag zugelassen würde.

Beispiel: A ist zu 51% an OT beteiligt. OT wiederum ist alleinige Gesellschafterin der organschaftlich angebandenen 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. In dem Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 realisiert OG₂ einen Verlust von 1,2 Mio. €. In dem 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 zeitanteiligen Aufteilung die bis zum 31.10.2008 realisierten negativen Einkünfte der OG₂ iHv. 1,0 Mio. € und bei einer Stichtagsbetrachtung iHv. 1,2 Mio. € vollständig nach Abs. 1 Satz 2 untergehen. Im Organkreis ist damit für das Wj. 2008 bei zeitanteiliger Aufteilung ein Gewinn von 1,0 Mio. € und bei einer Stichtagsbetrachtung iHv. 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 zeitanteiligen Aufteilung kein Verlust (1,0 Mio. € ./ 1,0 Mio. €) und bei einer Stichtagsbetrachtung lediglich 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.

D. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber im Sinne des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 1 Satz 3)

37

I. 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 BRat in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht wurde (s. hierzu BTDrucks. 16/5377, 28).

II. Tatbestandsvoraussetzungen

38 1. 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, GmbH 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 Erwerber hinzutritt und dieser mit den übrigen Erwerbern eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 bildet (ebenso DÖTSCH/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 grundsätzlich 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 zu diesem nahe stehende Person veräußert wurden. Es sind daher 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.

2. Gleichgerichtete Interessen

a) 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. 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. UE bedarf es dabei aber im Gegensatz zu vorstehender Auffassung konkreter Vereinbarungen mündlicher oder schriftlicher Art, die auf eine Poolung der Interessen der Gesellschafter ausgerichtet sind und an die ein strenger Maßstab anzulegen ist. Dies kann zum einen dadurch geschehen, dass sich die Anteilseigner zu einem Willensbildungsorgan entsprechend den Grundsätzen der Mehrmütterorganschaft 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 (ähnlich ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [137]). Eine lediglich – wenn auch langjährig praktizierte – übereinstimmende Stimmrechtsausübung in der Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung genügt nicht, um gleichgerichtete Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 anzunehmen (s. hierzu auch § 8a Anm. 172 zum unbestimmten Rechtsbegriff „beherrschender Einfluss“). 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 (ähnlich VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [530]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [868]; wohl auch DÖTSCH, Festschr. Schaumburg, 2009, 253 [265]), da Abs. 1 Satz 3 eine er-

gänzende 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 des „gleichgerichteten Interesses“ zu einem Tatbestandsmerkmal deklariert, wird eine erhebliche Rechtsunsicherheit für grundsätzlich 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 geneigt sein könnte, dass mehrere zeitlich zusammenhängende Übertragungen auf verschiedene, einander nicht nahe stehende Erwerber vorliegen, 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 (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 so dann an einem Beteiligungserwerb mangelt.

Beweislast: Da das „gleichgerichtete Interesse“ eine steuerbegründende Tatsache verkörpert, ist die FinVerw. für dessen Vorliegen in Gestalt von Pool- bzw. Stimmrechtsbindungsvereinbarungen beweispflichtig.

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

Kein Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft: In Abgrenzung zu Abs. 1 Sätzen 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 Anm. 26).

Verschiebungen von Anteilen in der Erwerbergruppe: Werden innerhalb der einschlägigen Personengruppe Anteile übertragen, kann diese Übertragung die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 auslösen, wenn die jeweilige Schädlichkeitsgrenze – ggf. unter Addition mit anderen Übertragungen – den Grundtatbestand der „Übertragung an einen Erwerber“ erfüllt (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1198]; aA FROTSCHE/MAAS, § 8c Rn. 86). Bei der Zusammenrechnung haben aber die Anteilsübertragungen auf den Erwerber außer Ansatz zu bleiben, die in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 3 gefallen sind, da insoweit ein Verbrauch eingetreten ist.

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

I. 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).

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1. 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; 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 Anteilseigner 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 ROSE, DStR 2008, 77 [78]).

2. Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital

43

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 100000 € beträgt, sind A, B, C und D zu gleichen Teilen beteiligt. Im Jahr 2008 wird das gezeichnete Kapital der K durch eine Sachkapitalerhöhung um 50000 € 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 ⅓%. Dies bedeutet, dass durch die Gleichsetzung durch Abs.1 Satz 4 iHv. jeweils 8 ⅓% eine Übertragung des gezeichneten Kapitals iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 vorliegt, die isoliert betrachtet aber noch nicht deren Rechtsfolgen auslöst.

III. 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 der Einbezug in die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2.

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

Schrifttum zu § 8c Abs. 1 Satz 5: BIEN/WAGNER, Erleichterungen bei der Verlustabzugsbeschränkung und der Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2009, 2627; FREY/MÜCKL, Entschärfung von Transaktionshindernissen beim Verlustabzug durch Konzernklausel und Verschonungsregelung; AG 2009, 866; HERZIG/BOHN, Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmensteuerrecht, DStR 2009, 2341; ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Umsetzung des Sofortprogramms der Bundesregierung – das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg. 2009, 813; SISTERMANN/BRINKMANN, Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Änderungen bei der Mantelkaufregelung, DStR 2009, 2633; C. BUSCH/SPIEKERMANN, Die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG – Ausgewählte Fallbeispiele zur Anwendung, EStB 2010, 260; 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; FEY/NEYER, Konzernklausel, Sanierungsprivileg, Anrechnung stiller Reserven – Erleichterungen bei der Mantelkaufnorm des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, StuB 2010, 47; FREY/MÜCKL, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG) – Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, GmbHR 2010, 71; HASSA/GOSMANN, Zweifelsfragen zu Konzernklausel und Verschonungsregel, DB 2010, 1198; B. LANG, Die Neufassung von § 8c Abs. 1 durch das Wirtschaftswachstumsbeschleunigungsgesetz, Der Konzern 2010, 35; NEYER, Verlustnutzung nach unterjährigem Anteilerwerb, DStR 2010, 1600; ORTH, Verbesserte Verlustverrechnungsmöglichkeiten, Ubg. 2010, 169; 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; SUCHANEK, Die Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, StBW 2010, 25; WITTKOWSKI/HIELSCHER, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2010, 11; HÖTZEL, Die neue Konzernklausel in § 8c KStG, JbFfStR 2010/2011, 131; R.

NEUMANN, Die Kapitalgesellschaft im Würgegriff des § 8c KStG, Festschr. Streck, Köln 2011, 103.

I. Gesetzgeberisches Ziel und Aufbau

45

Abs. 1 Satz 5 bestimmt, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt, wenn an dem übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Wortlautgemäß fordert Abs. 1 Satz 5 mithin mindestens einen dreistufigen Aufbau. Es muss die Verlustkörperschaft, einen übernehmenden und einen übertragenden Rechtsträger sowie eine weitere Person geben, die am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger mittelbar oder unmittelbar zu 100% beteiligt ist. 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, an dessen Spitze zu 100% eine einzelne Person oder Gesellschaft steht, von den Verlustabzugsbeschränkungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (vgl. BTDrucks. 17/15, 19).

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs

46

Ohne dass es im Wortlaut der Tatbestandsebene der Norm direkten Niederschlag gefunden hat, setzt die Anwendung des Abs. 1 Satz 5 voraus, dass überhaupt ein Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 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 diesem nahe stehende Personen gegeben sein oder ein vergleichbarer Sachverhalt stattgefunden haben (ähnlich BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2628]). Der Beteiligungserwerb muss jedoch selbst nicht die Schädlichkeitsschwellen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 überschreiten, auch wenn Abs. 1 Satz 5 als Rechtsfolge das Nichtvorliegen 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 Beteiligungserwerb als „Zählerwerb“ in die Prüfung der entsprechenden Schwellen einbezogen wird (ebenso FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [73]).

2. Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von jeweils 100% derselben Person am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger

a) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von jeweils 100%

47

Weitere Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 5 ist, dass dieselbe Person am übernehmenden und am übertragenden Rechtsträger mittelbar oder unmittelbar zu jeweils 100% beteiligt ist. Bei einer mittelbaren Beteiligung muss die durchgerechnete Beteiligungsquote am übernehmenden und 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 definiert nicht, auf welches Beteiligungskriterium sich das 100%-Erfordernis bezieht. UE kann dies nur im Sinn einer Beteiligung am Stamm-/Nennkapital oder an einer vergleichbaren Eigenkapitalposition bei anderen in- oder ausländ. Körperschaften verstanden werden (ebenso DÖRR, NWB 2010, 184 [189 f.]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [72]; R. NEUMANN, Festschr. Streck, 2011, 103 [109]; aA SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [59 f.]). Dh. es müssen sich zB bei AG sämtliche Aktien einschließlich stimmrechtsloser Aktien und bei GmbH sämtliche Geschäftsanteile unmittelbar oder mittelbar in der Hand einer Person befinden, auch wenn es sich um OG im Rahmen einer kstl. Organschaft handelt. Unschädlich ist damit insbes. das zusätzliche Vorhandensein von beteiligungsähnlichen Genussrechten zugunsten außerhalb der 100%-Kette stehender Personen. Ausreichend ist, dass sich das wirtschaftliche Eigentum an den betreffenden 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. Eigentums an den Anteilen, zB aufgrund eines Treuhandverhältnisses, ist folglich für die Prüfung einer vollständigen Anteilszurechnung unbeachtlich.

► *Beteiligung über Personengesellschaften:* Sofern Beteiligungen an Körperschaften über PersGes. gehalten werden, ist eine unmittelbare oder mittelbare 100%ige Beteiligung am Eigenkapital erforderlich. Zum Erfordernis einer durchgängigen 100%-Kette im Anwendungsbereich von § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 s. Anm. 14.

48 **b) Beteiligung am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger**

Die Beteiligung iHv. 100% derselben Person muss am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger bestehen. In welcher Höhe eine Beteiligung an der Verlustkörperschaft besteht, ist hingegen unbeachtlich (zu Beispielen mit Minderheitsbeteiligungen s. SCHEIPERS/LINN, Ubg. 2010, 8 [10]). Mit der Terminologie „übernehmender und übertragender Rechtsträger“ werden Begrifflichkeiten aus dem Umwandlungsrecht verwandt (s. zB nur § 2 UmwG). Ungeachtet dessen ist Abs. 1 Satz 5 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. Übernehmender Rechtsträger ist in dieser Konstellation der Käufer und übertragender Rechtsträger der Verkäufer.

Natürliche Person als übernehmender oder übertragender Rechtsträger:

Dadurch, dass das Gesetz eine Beteiligung iHv. jeweils 100% am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger fordert, sind Übertragungen auf oder von natürlichen Personen wortlautgemäß nicht begünstigt, da an natürlichen Personen kein Beteiligungsverhältnis bestehen kann. Dennoch sind uE derartige Beteiligungserwerbe in den Anwendungsbereich der Konzernklausel einzubeziehen, da nach der Begründung des Gesetzentwurfs mit dieser Regelung alle Umstrukturierungen von den Verlustverrechnungsbeschränkungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns stattfinden, an dessen Spitze zu 100% eine einzelne Person oder Gesellschaft steht, begünstigt werden sollen (vgl. BTDrucks. 17/15, 19). Diese Voraussetzung ist auch bei Übertragungen durch oder auf eine natürliche Person erfüllt (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2628]; DÖRR, NWB 2010, 184 [187]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [79]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [37]; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [25]; SUCHANEK, StBW 2010, 25 [26]; wohl auch R. NEU-

MANN, Festschr. Streck, 2011, 103 [111]; aA WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [13]).

Konzernspitze als übernehmender oder übertragender Rechtsträger: Eine ähnliche Problematik besteht, wenn eine juristische Person oder PersGes. an der Spitze eines Konzerns steht und an dieser mehrere Personen beteiligt sind (etwa bei einer börsennotierten Mutter-AG). Ist die Konzernspitze übernehmender oder übertragender Rechtsträger, ist die Voraussetzung der Beteiligung iHv. 100% derselben Person (Einzahl) nicht erfüllt, da an der Konzernspitze mehrere Personen beteiligt sind. Auch hier steht die Wortlautauslegung der Norm dem gesetzgeberischen Zweck der Begünstigung von konzerninternen Anteilsübertragungen entgegen (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [867]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [72]; ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Ubg. 2009, 813 [817]; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 f.; DÖRR, NWB 2010, 184 [188]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [38]; SCHEIPERS/LINN, Ubg. 2010, 8 [9]; SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [59]; WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [13]), so dass im Wege der teleologischen Extension auch derartige Beteiligungserwerbe von Abs. 1 Satz 5 erfasst werden müssen, da eine Verlustverlagerung auf Dritte ausgeschlossen ist (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 107; DÖRR, NWB 2010, 184 [188]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [78]; FEY/NEYER, StuB 2010, 47 [51 f.]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35, 39; ORTH, Ubg. 2010, 169 [176]; RÖDDER, Ubg. 2010, 162 [163]; R. NEUMANN, Festschr. Streck, 2011, 103 [110]; aA DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 59c; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 47a). Hierbei ist allerdings offen, ob sich die FinVerw. dieser Auslegung anzuschließen vermag.

Abwärtsverschmelzung (Down-stream-merger): Bei einer Verschmelzung der Mutter- auf die Tochtergesellschaft (100%) im Konzern ist der alleinige Anteilseigner der Muttergesellschaft als übernehmender Rechtsträger anzusehen, weil die Anteile an der Tochtergesellschaft auf ihn übergehen (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [38]; SCHEUNE-MANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [26]; aA WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [14]), so dass für die Frage des Erhalts der nicht genutzten Verluste der Tochtergesellschaft entscheidend ist, ob die Anteile an dem Anteilseigner einer Person zu 100% gehören oder dieser eine natürliche Person ist.

c) „Dieselbe Person“

49

Es muss „dieselbe Person“ zu jeweils 100% an der maßgebenden Eigenkapitalposition des übernehmenden und übertragenden Rechtsträgers beteiligt sein.

Begriffserklärung: Dies kann jede einzelne natürliche Person, juristische Person oder PersGes. sein (ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 59c), da auch diese Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 darstellen (zur Person des Erwerbers im Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 1 und 2 s. Anm. 25). Entscheidend ist nur, dass es sich um einen einzelnen Rechtsträger handelt, der das Halten der geforderten Beteiligungsquote erfüllt, da das Gesetz die Einzahl gewählt hat. Nicht von Bedeutung ist hingegen, dass hinter derselben Person noch weitere Rechtsträger existieren, die nicht über eine durchgerechnete 100%-Beteiligung am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger verfügen (s. aber auch Anm. 48 zur Konzernspitze als übernehmender oder übertragender Rechtsträger).

Beispiel: A, B und C sind jeweils zu 33 ⅓% an K₁, die sämtliche Anteile an K₂ und K₃ hält, beteiligt. K₂ verfügt über 50% der Anteile an K₄ und überträgt diese auf K₃.

Lösung: Grundsätzlich liegt in Bezug auf K₄ ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 vor. Da jedoch an K₂ als übertragendem und an K₃ als übernehmendem Rechtsträger K₁ zu jeweils 100% beteiligt ist, sind die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 5 in Bezug auf K₁ erfüllt, auch wenn diese wiederum mehrere Anteilseigner hat, da K₁ in dieser Konstellation die Konzernspitze darstellt.

Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als „dieselbe Person“: Nach Abs. 1 Satz 3 gilt eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2. Diese Fiktion für die Anwendung des Abs. 1 Sätze 1 und 2 schlägt uE auch auf die Regelung des Abs. 1 Satz 5 durch, so dass die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen auch als „dieselbe Person“ iSd. Abs. 1 Satz 5 anzusehen ist, wenn sowohl am übernehmenden als auch am übertragenden Rechtsträger eine zusammengerechnete 100%-Beteiligung der Erwerbergruppe besteht und sie bei beiden Rechtsträgern die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfüllt (s. hierzu auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [78]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [40]).

Beispiel: A, B, C und D sind jeweils zu 25% an der K₁, die sämtliche Anteile der K₃ hält, und der K₂ beteiligt und bilden eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3. Nunmehr wird die K₁ auf die K₂ verschmolzen.

Lösung: Grundsätzlich liegt in Bezug auf K₃ ein Sachverhalt des Abs. 1 Satz 2 vor, wenn nicht Abs. 1 Satz 5 nutzbar gemacht werden kann. Dieser ist zwar wortlautgemäß nicht anwendbar, da nicht dieselbe Person (Singular) an dem übernehmenden und übertragenden Rechtsträger zu 100% beteiligt ist. UE gilt die Fiktion des Abs. 1 Satz 3 aber auch für das Erfordernis der vorhandenen 100%-Beteiligung derselben Person am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger nach Abs. 1 Satz 5, wenn die Erwerbergruppe – wie hier – sowohl beim aufnehmenden als auch beim übertragenden Rechtsträger eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interesse iSd. Abs. 1 Satz 3 darstellt.

50 III. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs

Bei Erfüllung seiner Tatbestandsvoraussetzungen bestimmt Abs. 1 Satz 5 als Rechtsfolge, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt. Er geht 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 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 BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 47a; FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 103; DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 59b; 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 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 Tat-

bestandsvoraussetzungen. Erst unter Zusammenrechnung mit dem im Februar 2011 erfolgten Beteiligungserwerb von 1% sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 eingetreten.

G. Stille Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven (Abs. 1 Sätze 6–9)

Schrifttum zu § 8c Abs. 1 Sätze 6–9: 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/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; NEYER, Verlustnutzung nach unterjährigem Anteilswerb, 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, JbFfStR 2010/2011, 150; SUCHANEK/JANSEN, Änderungen bei der Stille-Reserven-Klausel durch das Jahressteuergesetz 2010, GmbHR 2011, 174.

I. Überblick

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

51

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 ausgeschlossen 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 gesetzestechisch, sowohl für den unmittelbaren als auch mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 129), 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 gesetzestechisch 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 grundsätzlich 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 Land- und Forstwirtschaft 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. 28 f.). Um auch diesen Körperschaften die Regelung über den Verlusterthalt 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. Dies bedeutet, dass rechtstechnisch vorrangig die mögliche Inanspruchnahme der Konzernklausel zu prüfen ist, bevor der Verlusterthalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 in Erwägung zu ziehen ist.

52 2. Anwendungs- und Rückwirkungsfragen

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 Verlusterthalt 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. Ob dies allerdings dem gesetzgeberischen Willen entspricht, ist weder der Begründung des Gesetzentwurfs (s. BTDrucks. 17/3549, 25) noch den Empfehlungen des BRat (s. hierzu BRDrucks. 318/1/10, 60 ff.) zu entnehmen, auf die die Neuregelung zurückgeht. Damit weicht die erstmalige zeitliche Anwendung von Abs. 1 Sätze 6 und 8 idF des JStG 2010 von dem 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 gemäß § 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 Verkündung im BGBl. am 13.12.2010 verwirklicht wurden. Belastende Gesetzesänderungen sind nur mit unechter Rückwirkung verfassungsrechtl. zuläs-

sig, 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 Fälle, die zwar 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.

II. Kernregelung der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 6)

1. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 1 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“

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

53

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 grundsätzlich 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.

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

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 grundsätzlich 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). BV ist bei Geltung von § 8 Abs. 2 grundsätzlich 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 StPflcht 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 ausländ. KapGes. s. BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771). Dabei ist, sofern das entsprechende BV einer ausländ. Körperschaft ausschließlich aus der Beteiligung an einer inländ. Mitunternehmerschaft besteht, auf die der Körperschaft zuzurechnenden stillen Reserven in dem BV der Mitunternehmerschaft abzustellen.

► *Körperschaften ohne Betriebsvermögen:* Da auch Körperschaften ohne BV die Regelung über den Verlufterhalt 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. Gewinnermittlung (s. hierzu Anm. 61) nicht anwendbar sind.

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

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 WAGNER, DB 2010, 2751 [2754]; HÖTZEL, JbFfStR 2010/2011, 150 [157]). Dieser Zeitpunkt kann bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch mitten in einem Wj. liegen (s. hierzu Anm. 32), so dass die vorhandenen im Inland stpfl. anteiligen stillen Reserven jeder Verlustkörperschaft, deren nicht genutzte Verluste weiterhin abziehbar bleiben sollen, grundsätzlich exakt auf diesen Tag durch eine Stichtagsbilanz zu ermitteln sind (ebenso FREY/MÜCKL, AG 2009, FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [75]; 866 [868]; SCHEPERS/LINN, Ubg. 2010, 8 [13]; SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [60]; DÖRR, NWB 2010, 184 [195]; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2636]; BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2630], die auch eine Ermittlung auf den letzten Stichtag für zulässig erachten), auch wenn die FinVerw. im Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 1 und 2 für die Ermittlung der vom grundsätzlichen Verlustuntergang betroffenen unterjährigen negativen Einkünfte prinzipiell eine zeitanteilige Ergebnisermittlung vorsieht (s. hierzu näher Anm. 32). Aus Vereinfachungsgründen kann aber auch in Erwägung gezogen werden, die StBil. auf das Ende des Wj. zugrunde zu legen, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat (für eine Interpolation DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 76f; NEYER, DStR 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, JbFfStR 2010/2011, 150 [152]; GOSCH, JbFfStR 2010/2011, 167; aA MÖHLENBROCK, JbFfStR 2010/2011, 165; DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 76k).

c) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart

55

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. Im Weiteren schweigt das Gesetz jedoch zu der Frage, ob die Berücksichtigung von stillen Reserven in einer Unterschiedsbetragsermittlung zu deren „Verbrauch“ für eine andere Unterschiedsbetragsermittlung führt (so wohl FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [869]; DÖRR, NWB 2010, 184 [198]; SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [61 f.]). Im Weiteren würde sich dann die Frage stellen, in welcher Reihenfolge der Erhalt der jeweiligen nicht genutzten Verluste zu prüfen wäre. UE ist der „Verbrauch“ von stillen Reserven 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

KStG § 8c Anm. 55–56 Abs. 1: Untergang nicht genutzter Verluste ...

einzelnen nicht genutzten Verlust zur Verfügung stehen (ebenso BREUNINGER, JbFfStR 2010/2011, 345).

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

Problemereich 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. 32a 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 die anteiligen stillen Reserven nicht ausreichen, 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 (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 Absatz 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.

56 d) 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 berücksich-

tigt, soweit sie im Inland stpfl. sind (s. Anm. 7 zur Unionsrechtsproblematik). 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 KStPfl. 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 von 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.

e) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven

57

Stille Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz: Problematisch sind stille Reserven in Beteiligungen, die von § 8b begünstigt sind, da dieser mit seinen Abs. 1 und 2 sachliche StBefreiungen kodifiziert. Aus diesem Grund geht die Begründung des Gesetzentwurfs zum WachstumBeschlG davon aus, dass stille Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 7 und damit auch Abs. 1 Satz 6 unberücksichtigt bleiben (vgl. BTDrucks. 17/15, 19), was allerdings nur gelten kann, wenn nicht auf Basis von § 8b Abs. 2 Satz 4 oder Abs. 7 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).

► *Stellungnahme:* 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. 12; Ernst & Young/I. KRÖNER, § 8b Rn. 21; kritisch GOSCH II, § 8b Rn. 3 f.). 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 jeweili-

gen Körperschaft besteuert (s. hierzu näher § 8b Anm. 12). Aus diesem Grund sollten 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 (ähnlich IDW, Ubg. 2009, 894 [895]; abwägend B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [42]), da es ansonsten insbes. bei organschaftlich verbundenen Unternehmen, bei denen regelmäßig nur der OT und nicht die einzelnen OG über nicht genutzte Verluste verfügen, zu erheblichen Verwerfungen kommen würde. Der OT würde dann über keine oder nur geringfügige stille Reserven verfügen, die in die Unterschiedsbetragsermittlungen des Abs. 1 Satz 6 Eingang finden könnten (s. auch FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [868 f.]). Ferner ist in diesem Zusammenhang 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, mit hin mehrfach, auswirkt (ähnlich SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2637]; RÖDDER/VON FREEDEN, Ubg. 2010, 551 [553]).

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 Betriebsstättenvermögens 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 Betriebsstätten, 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 WITKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [16]), da sie nicht zum inländ. Steuergegenstand der GewSt. zählen und somit insoweit auch nicht der inländ. GewStPflicht unterliegen (s. hierzu SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 9 Nr. 3 Rn. 2; BLÜMICH/GOSCH, § 9 GewStG Rn. 1; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 7. Aufl. 2009, § 9 Nr. 3 Rn. 1; ZIEHR in DELOITTE, GewStG, § 9 Nr. 3 Rn. 2).

Stille Reserven in einer der unbeschränkt steuerpflichtigen Verlustkörperschaft nachgeordneten inländischen Mitunternehmerschaft werden in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 einbezogen, da deren Erträge bei der vorgeschalteten Körperschaft der KStPflicht 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 (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 HÖTZEL, JbFfStR 2010/2011, 150 [160]), da Gewinnanteile aus Mitunternehmer-

schaften 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, GewStG, § 9 Nr. 2 Rn. 3; SCHREIBER in DELOITTE, GewStG, § 9 Nr. 2 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 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 steuernneutral (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. 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 steuerpflichtigen 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 StPfl. 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, GewStG, § 9 Nr. 2 Rn. 20). Im Übrigen gilt das zu inländ. Mitunternehmerschaften Gesagte entsprechend.

Stille Reserven in ausländischem Immobilienbesitz einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft sind grundsätzlich 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.

58 **2. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“**

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 Gewerbeverlust – 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 stpfl. stillen Reserven des BV 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.

III. Grundfall: Definition der (anteiligen) stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6 (Abs. 1 Satz 7)

59 **1. 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. Gewinnermittlung 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 grundsätzlich 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.

2. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6

a) Berechnungsmethodik

60

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. Gewinnermittlung 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. 56f). 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:

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

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 Verlustersatz 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. Gewinnermittlung 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]).

61 **b) Anteilig in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital**

Mit der Begrifflichkeit „anteiliges in der stl. 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 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004), werden lediglich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit im Wege einer Gewinnermittlung bestimmt. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind an dieser Stelle wegen der fehlenden Erzielungsmöglichkeit durch eine Körperschaft allerdings bedeutungslos. Zulässige Gewinnermittlungen im Rahmen der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte sind wiederum bei inländ. KapGes. die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG iVm. § 5 EStG. Bei anderen Körperschaften können aber auch die Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG, § 5a EStG sowie § 13a EStG infrage kommen, so dass diese grundsätzlich auch die stl. Gewinnermittlung iSd. Abs. 1 Satz 7 darstellen. Die Gewinnermittlungen 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 Veräußerungsgewinnermittlung nach §§ 14 und 16 EStG auf eine Gewinnermittlung 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 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG; § 14 EStG Anm. 48 zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG). Diese Gewinnermittlungsumstellung hat auch für Zwecke der Ermittlung der anteiligen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 7 zu erfolgen, so dass für diese Fälle die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG, ggf. iVm. § 5 EStG, die stl. Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 7 darstellt. Im Anwendungsbereich der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG sollte ebenfalls auf die Gewinnermittlung 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 Gewinnermittlung nach § 5a EStG eine StBil. zu er-

stellen, s. auch BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Tz. 36; § 5a EStG Anm. 92; KIRCHHOF/GOSCH X. § 5a Rn. 5).

„Anteiliges“ Eigenkapital: Im Rahmen der BV-Definition als Vergleichsgröße der Gewinnermittlung 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 im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG damit auch dem „anteiligen Eigenkapital“ im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 7 zugrunde zu legen ist (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 132). 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, wie die nicht genutzten Verluste grundsätzlich 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 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 im Rahmen der sog. Spiegelbildmethode als Summe der Anteile an den positiven und negativen WG der PersGes. statt (s. hierzu SCHMIDT/WACKER XXX. § 15 Rn. 690).

► *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 steuerbilanzielles Eigenkapital verfügen, auf das anteilige im Inland stpfl. Vermögen zu (fortgeführten) AK abzgl. 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.

c) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile

62

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 FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 137). Der Anteilsbegriff iSd. Abs. 1 Satz 7 wird jedoch nicht ge-

setzlich 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 nichtnotierten Anteilen an KapGes. ist damit im Weiteren 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 ableiten, ist die Erstellung einer Unternehmensbewertung erforderlich (s. auch BTDrucks. 17/15, 19), wobei uE die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199–203 BewG ausgeschlossen sein sollte, da es nicht geeignet ist, realitätsgerecht stille Reserven zu ermitteln. 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. Darüber hinaus sollte es uE einer Verlustkörperschaft abweichend von dem 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. Dies wird regelmäßig bei börsennotierten Gesellschaften zweckmäßig sein, bei denen die Übertragung kleiner „Anteilsportionen“ 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. Dass dies zulässig sein sollte, ergibt sich uE aus der Einfügung von Abs. 1 Satz 8 durch das JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BSStBl. I 2010, 1394), der in den Fällen des Vorhandenseins eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft auf den gemeinen Wert des BV der Körperschaft abstellt.

„... auf dieses Eigenkapital entfallenden 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 ein Einbezug von 30% des anteiligen Eigenkapitals in einen Einbezug von 30% des gemeinen Werts der Anteile in die Differenzrechnung des Abs. 1 Satz 7 mündet.

63 **3. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven im Sinne des 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 von dem gesamten Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung (zur Eigenkapitaldefinition in der stl. Gewinnermittlung 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 ausführl. Anm. 56 f. und 64). Die Berechnungsmethodik ist damit wie folgt:

Gesamtes Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung	
./. Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile	
= Gesamte stille Reserven im BV/Vermögen der Körperschaft (Unterschiedsbetrag erster Stufe)	
+ Nicht im Inland stpfl. stille Reserven	
= Gesamte stille Reserven, die in die Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1 Satz 6 eingehen (Unterschiedsbetrag zweiter Stufe)	

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.

4. Beschränkung auf stille Reserven: „... soweit diese im Inland steuerpflichtig sind“

64

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 sie im Inland stpfl. sind (s. Anm. 8 zur Europa-rechtsproblematik 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]).

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

1. 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 neu 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 gesamten in der stl. Gewinnermittlung 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 FinAusschusses, 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 Steuerbilanz der K keine weiteren WG aus. Das steuerbilanzielle 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 gemeinen 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 2. Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 8: „Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ ...“

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. UE kann ausschließlich das steuerbilanzielle Eigenkapital – mithin also das in der stl. Gewinnermittlung 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 – maßgeblich 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. Gewinnermittlung muss im Zeitpunkt der Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 oder 2 negativ sein. Deshalb ist ein negatives steuerbilanzielles 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).

3. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6

a) 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 im Sinne des 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. Gewinnermittlung (s. hierzu ausführl. Anm. 61) der gemeine Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Verlustkörperschaft abzuziehen. Die Berechnungsmethodik ist damit wie folgt:

KStG § 8c Anm. 67–68 Abs. 1: Untergang nicht genutzter Verluste ...

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

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 WachstumBeschlG 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, deren nicht genutzte Verluste nach Abs. 1 Satz 6 erhalten bleiben sollen. Zur weiteren Einzelheiten wird auf Anm. 60 verwiesen.

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. Gewinnermittlung (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:

$$\begin{array}{l} \text{Gesamtes Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung} \\ \text{./. Gemeiner Wert des gesamten BV der Körperschaft} \\ \hline = \text{Gesamte stille Reserven im BV der Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 6} \end{array}$$

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.

68 b) 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 müssen 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 gemeinen Wert iSd. § 9 Abs. 2 BewG hat. Dennoch ist er in die Unter-

schiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 8 einzubeziehen, da nach Abs. 1 Satz 8 der gemeine Wert der Sachgesamtheit „Betriebsvermögen“ bestimmt werden muss (s. hierzu auch RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, § 11 Rn. 75 zur ähnlichen Problematik im Anwendungsbereich von § 11 UmwStG), zu der damit auch ein originärer Firmenwert gehört. Daher sollte uE neben einer Bewertung der WG im Einzelnen auch eine Unternehmensbewertung, z.B. nach IDW S 1, zu dem gewünschten Ergebnis führen, da der 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). 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 nicht die Zukunftsperspektiven der Körperschaft berücksichtigt. Ebenso sollte auch ein unter fremden Dritten gezahlter Kaufpreis für die Anteile an der Körperschaft – wie im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 7 – zur Bestimmung des gemeinen Werts des BV herangezogen werden können, da uE kein besserer Wert ermittelt werden kann.

Tatbestand: „... dem diesem Anteil ...“: Die Bedeutung der Begrifflichkeit „dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des BV“ ist nicht eindeutig. UE kann sich der Begriff „Anteil“ 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 in dem Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 auf das anteilige in der stl. Gewinnermittlung 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. Gewinnermittlung ausgewiesene Eigenkapital (s. hierzu ausführl. Anm. 61). Sofern ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 gegeben ist, geht nach Abs. 1 Satz 8 das gesamte in der stl. Gewinnermittlung 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.

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

1. Regelungsanordnung und gesetzgeberischer Hintergrund

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 be-

einflussen (s. hierzu auch BTDrucks. 17/147, 9). 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 grundsätzlich 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 DJPW/DÖRSCHE, § 8c Rn. 76o).

Zusammenwirken des Abs. 1 Satz 9 mit § 2 Abs. 4 UmwStG: Abs. 1 Satz 9 ist in einem Zusammenhang mit § 2 Abs. 4 UmwStG zu sehen. Dieser grenzt für schädliche Beteiligungserwerbe im Ergebnis die Reichweite der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG ein, um eine rückwirkende Verlustnutzung durch Realisierung eines Übertragungsgewinns auf einen fiktiven Zeitpunkt vor dem schädlichen Beteiligungserwerb zu verhindern, wobei jedoch die praktische Relevanz der Vorschrift nach Anfügung des Abs. 1 Satz 6 zweifelhaft ist (s. hierzu näher Anm. 14). § 2 Abs. 4 UmwStG dient damit der Missbrauchsabwehr für die Fälle, in denen die Verlustkörperschaft nach einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 (fiktiv) als übertragender Rechtsträger eingesetzt wird. Abs. 1 Satz 9 soll hingegen Missbräuche verhindern, in denen die Verlustkörperschaft, bei der ein schädlicher Beteiligungserwerb verwirklicht wurde, als übernehmender Rechtsträger fungiert.

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. €. Die 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. § 2 Abs. 4 UmwStG ist hier nicht einschlägig, da K₁ als übernehmender Rechtsträger keinen Übertragungsgewinn realisieren kann.

70 2. 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 grundsätzlich nicht (vgl. nur BFH v. 28.7.2004 – XI R 67/03, BStBl. II 2005, 94 mwN; ausführl. HHSp./SCHUSTER, § 38 AO Rn. 52 ff.; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rn. 29 ff.). 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. Übertragungsstichtag mit zulässiger stl. Rückwirkung zuordnet (zur Reichweite der umwandlungssteuerrechtl. Rückwirkungsfiktion s. BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469; v. 17.9.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534). 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

stpl. stillen Reserven zum BV der Körperschaft in den Fällen der Umwandlungen nach dem UmwG der handelsrechtl. Vermögensübergang, also die Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 147), 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.

„insbesondere“: Durch die Verwendung der Formulierung „insbesondere“ wird zum Ausdruck gebracht, dass neben den fiktiven BV-Zurechnungen durch die umwandlungssteuerrechtl. Rückwirkungsfiktionen, zu der 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 Satz 7 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. HHSp./SCHUSTER, § 38 AO Rn. 59; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rn. 29). Auch diese rückwirkenden Rechtshandlungen bleiben nach Abs. 1 Satz 9 wegen des differenzierungslosen Ausschlusses vom Einbezug 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 von 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 Einbezug 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.

