

§ 8c

Verlustabzug bei Körperschaften

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) zuletzt geändert durch WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

(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 stillen Reserven des inländischen 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. ⁸Bei 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)¹ 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 überschreiten. 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.

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

Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz

idF v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982), zuletzt geändert durch BürgerEntlG KV v. 16.7. 2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782)

§ 14

Steuern

...

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

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

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation	1	D. Geltungsbereich	
B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	2	I. Persönlicher Geltungsbereich	9
C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität		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. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1		II. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften . . .	13
a) Rechtslage für bis zum 31.12.2009 stattfindende Beteiligungserwerbe	5	III. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften	14
b) Rechtslage für nach dem 31.12.2009 stattfindende Beteiligungserwerbe	6	IV. Verhältnis zu Vorschriften der AO	15
2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1a	7	F. Verfahrensfragen	
III. Europarechtskonformität .	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.
A. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1	19
B. Anteiliger Untergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 1)	
I. Inhalt	20
II. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)	
1. Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb „innerhalb von fünf Jahren“	21
2. Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb „mittelbar oder unmittelbar“	22
3. Quantitative Voraussetzung: „mehr als 25 Prozent“	23
4. Bezugsgröße: „des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“	24
5. Erwerberkreis: „an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“	
a) Übertragung „an einen Erwerber“	25
b) Einbezug von „nahe stehenden Personen“ zum Erwerber	26
6. Form des schädlichen Beteiligungserwerbs: „übertragen“	27
7. Ersatztatbestand: „oder ... ein vergleichbarer Sachverhalt“	
a) Auslegung	28
b) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand	29
c) Beispielsfälle	30
III. Rechtsfolge: Die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten	

	Anm.
Verluste sind insoweit nicht mehr abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	
1. Anteiliger Untergang der nicht genutzten Verluste .	31
2. Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste	32
3. Nichtabziehbarkeit „nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener negativer Einkünfte“	33
C. Totaluntergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 2)	
I. Inhalt	34
II. Tatbestandsvoraussetzungen	
III. Rechtsfolge	36
D. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten mit einem Erwerber im Sinne des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 1 Satz 3)	
I. Inhalt	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. Inhalt	41
II. Tatbestandsvoraussetzungen	
1. Kapitalerhöhung	42
2. Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital	43
III. Rechtsfolge	44

	Anm.		Anm.
F. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 5)			
I. Inhalt	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 inländischer stiller Reserven (Abs. 1 Sätze 6–8)			
I. Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 6–8			
1. Regelungsanordnung und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5 und Abs. 1a	51		
2. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 1 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“			
a) Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste . .	52		
		b) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart	53
		3. Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts“	54
		II. Definition der (anteiligen) stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6 (Abs. 1 Satz 7)	
		1. Inhalt	55
		2. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6	
		a) Berechnungsmethodik	56
		b) Anteilig in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital	57
		c) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile	58
		3. Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven im Sinne des Abs. 1 Satz 6	59
		4. Beschränkung auf stille Reserven: „... soweit diese im Inland steuerpflichtig sind“	60
		III. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 8)	
		1. Regelungsanordnung und gesetzgeberischer Hintergrund	61
		2. „... ohne steuerrechtliche Rückwirkung“	62

**Erläuterungen zu Abs. 1a:
Sanierungsklausel zum Verlufterhalt**

	Anm.		Anm.
A. Kein Verlustuntergang bei Beteiligungserwerben zum Zweck der Sanierung (Abs. 1a Satz 1)			
I. Inhalt	63		
II. Tatbestandsmerkmale			
1. Beteiligungserwerb an einer Körperschaft	64		
2. „... zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft“			
a) Erwerb in Sanierungsabsicht	65		
b) Zeitpunkt des Vorhandenseins der Sanierungsabsicht	66		
c) „Geschäftsbetrieb der Körperschaft“ als Sanierungsgegenstand	67		
III. Rechtsfolge: Unbeachtlichkeit des Abs. 1	68		
B. Sanierungsbegriff des Abs. 1a (Abs. 1a Satz 2)			
I. Inhalt	69		
II. Sanierung als Maßnahme zur Verhinderung oder Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung und zugleich zum Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen			
1. Auslegung des Sanierungsbegriffs	70		
2. Zeitpunktbezogene Betrachtung	71		
C. Abschließende Aufzählung der Merkmale für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen im Sinne des Abs. 1a Satz 2 (Abs. 1a Satz 3)			
I. Inhalt	72		
II. Befolgung einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung durch die Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 1)			
		1. Inhaltliche Anforderungen	73
		2. Zeitliche Anforderungen	74
		III. Einhaltung einer Mindestlohnsumme über einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb durch die Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 2)	
		1. Durchführung einer Vergleichsrechnung bei der Körperschaft	75
		2. Bedeutung des Verweises auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbsatz 2	76
		IV. Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen bei der Körperschaft durch Einlagen (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3)	
		1. Grundaussage der Vorschrift (Nr. 3 Satz 1)	77
		2. Definition der wesentlichen Betriebsvermögenszuführung (Nr. 3 Satz 2)	78
		3. Limitierung der Betriebsvermögenszuführungen auf den erworbenen Anteil (Nr. 3 Satz 3)	79
		4. Gesetzliche Gleichstellung des Erlasses von Verbindlichkeiten mit der Zuführung neuen Betriebsvermögens (Nr. 3 Satz 4)	80
		5. Kürzung der Betriebsvermögenszuführungen durch Einlagen um erbrachte Leistungen der Kapitalgesellschaft (Nr. 3 Satz 5)	81
		6. Rechtsfolge der Minderung der Betriebsvermögenszuführungen um Leistungen der Körperschaft (Nr. 3 Satz 6)	82
		D. Gesetzlich angeordnete Ausschlüsse vom Sanierungsbegriff (Abs. 1a Satz 4)	

	Anm.		Anm.
I. Inhalt	83		
II. Tatbestandsmerkmale			
1. Im Wesentlichen eingestellter Geschäftsbetrieb der Körperschaft	84	2. Branchenwechsel innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb	85
		III. Rechtsfolge	86

Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

Schrifttum: BENZ/ROSENBERG, Verlustausgleich/Verlustabzug, Mantelkauf, in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmenssteuerreform 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, GmbHHR 2007, 421; DÖRFLER/WITTKOWSKI, Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHHR 2007, 513; DÖRR, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB F. 4, 5181; EISGRUBER, Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, 630; VON FREEDEN, Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften, in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 521; GROSS/KLEIN, Kein Untergang von Verlusten nach § 8c KStG beim Börsengang, AG 2007, 896; GRÜTZNER, Verschärfung der bisherigen Einschränkungen beim Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG durch § 8c KStG-E, StuB 2007, 339; Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, IDW-FN 2007, 194; KINZL, Neuregelungen beim Verlustabzug für Kapitalgesellschaften, AG 2007, 815; B. LANG, Die Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStZ 2007, 652; LENZ/RIBBROCK, Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587; R. NEUMANN, Die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG, GmbH-StB 2007, 249; R. NEUMANN/STIMPEL, Ausgewählte Zweifelsfragen zur neuen Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG, GmbHHR 2007, 1194; NEYER, Verlustnutzung durch Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 2007, 1415; OLBBING, 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 Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHHR 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, GmbHHR 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, GmbHHR 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 Verlustab-

zugs bei Körperschaften nach dem BMF-Schreiben v. 4.7.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 873; Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG), Ubg. 2008, 244; B. LANG, Das BMF-Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) vom 4.7.2008, DStZ 2008, 549; LENZ, Der neue § 8c KStG aus Unternehmenssicht, Ubg. 2008, 24; VAN LISHAUT, Grenzfragen zum Mantelkauf (§ 8c KStG), FR 2008, 789; KLEMT, Keine Auswirkung des § 8c KStG auf Venture-Capital-Investitionen durch vermögensverwaltende Fonds, DB 2008, 2100; MEISEL/BOKELOH, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 2008, 808; POHL, Die Auswirkung eines Forderungserzichts 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 Rückwirkungsfiction 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; DÖRSCH, 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; POTR/WITKOWSKI, 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 LÜDICKER/KEPMPF/BRINK (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, 189.

1

A. Grundinformation

Gesetzessystematisch gehört § 8c zum Ersten Kapitel des Zweiten Teils des KStG. Er trifft Regelungen über den Verlustabzug von Körperschaften.

Abs. 1 normiert 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 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.

Abs. 1a enthält eine Sanierungsklausel. Die Regelung erklärt den Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs einer Körperschaft für die Anwendung des Abs. 1 für unbeachtlich und definiert die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Sanierung.

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

B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

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 wirtschaftlichen Übergang) 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 beihilferechtlichen Gründen versagt, so dass Abs. 2 idF des MoRaKG nie in Kraft treten wird. Zu Details der Regelung s. HHR Archiv mit 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.

- ▷ *Abs. 1a Satz 1* nimmt Beteiligungserwerbe zum Zwecke der Sanierung des Geschäftsbetriebs einer Körperschaft von der Anwendung des Abs. 1 aus.
- ▷ *Abs. 1a Satz 2* definiert den Begriff der Sanierung als eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.
- ▷ *Abs. 1a Satz 3* bestimmt Voraussetzungen, die für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen alternativ erfüllt sein müssen.
- ▷ *Abs. 1a Satz 4* regelt, dass eine Sanierung nicht vorliegt, 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.
- ▶ *Änderung des FMSStFG*: Die Sonderkonstellationen des § 14 Abs. 3 FMSStFG, die zur Suspendierung der Anwendung von § 8c Abs. 1 führen, werden erweitert.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Abs. 1 wird um eine Konzernklausel (Satz 5) und eine Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft (Sätze 6–8) erweitert. Ferner wird die zeitliche Befristung der Sanierungsklausel idF des BürgerEntlG KV aufgehoben und in diesem Zusammenhang eine Anpassung in Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 vorgenommen. Die Konzernklausel und die Regelung über den Verlusterhalt finden nach § 34 Abs. 7b Satz 2 erstmalig auf Beteiligungserwerbe Anwendung, die nach dem 31.12.2009 stattfinden. Die Sanierungsklausel idF des WachstBeschlG ist ohne zeitliche Limitierung gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 erstmals für den VZ 2008 und für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 anzuwenden. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass Abs. 1a vor dem Hintergrund eines potentiellen Verstoßes gegen Beihilferecht (s. Anm. 8) bis zu einer abschließenden Entscheidung der EU-Kommission über diese Frage nicht anzuwenden ist (vgl. BMF v. 30.4.2010, DStR 2010, 928).

- ▶ *Abs. 1 Satz 5* ordnet an, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt, wenn an dem übernehmenden und übertragenden Rechtsträger dieselbe Person unmittelbar oder mittelbar zu jeweils 100 % beteiligt ist.
- ▶ *Abs. 1 Satz 6* zeigt eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot auf, soweit die im inländ. BV der Verlustkörperschaft vorhandenen stillen Reserven zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs mindestens den nicht genutzten Verlusten entsprechen.
- ▶ *Abs. 1 Satz 7* definiert den Begriff der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6.
- ▶ *Abs. 1 Satz 8* dient der Missbrauchsvermeidung; BV-Zurechnungen von anderen Rechtsträgern durch rückwirkende Umwandlungen auf die Verlustkörperschaft bleiben für die Ermittlung der stillen Reserven unberücksichtigt.
- ▶ *Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5* bestimmt, dass Leistungen einer KapGes., die innerhalb von drei Jahren nach der BV-Zuführung zum Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 erfolgen, den Wert des zugeführten BV mindern.

C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität

I. Bedeutung

Schrifttum: CREZELIUS, Zur Methodologie des gegenwärtigen Steuerrechts, Stbg. 2007, 449; ENDRES/SPENGLER/REISTER, Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, WpG. 2007, 478; KUSSMAUL/ZABEL, Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung? – Kritische Anmerkungen zu aktuellen Gesetzesvorhaben der Bundesregierung, BB 2007, 967; HEYES/ELPRANA, Kaufpreisallokation und latente Steuern für Verlust- und Zinsvorträge, IRZ 2008, 553; RODEWALD/POHL, Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; LEVEDAG, Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, GmbHHR 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.

1. Rechtliche Bedeutung

3

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

► *Gewandelte Rechtsbedeutung ab 1.1.2010:* § 8c ist zumindest nach der Einfügung der Konzernklausel (Abs. 1 Satz 5) und der Regelung über den Verlufterhalt in Höhe der im Vermögen der Verlustkörperschaft befindlichen stillen Reserven (Verschonungsregel nach Abs. 1 Sätze 6–8) durch das WachstumBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) wieder eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift, was bis zu deren Inkrafttreten entgegen der bislang hier vertretenen Auffassung bestritten wurde (vgl. zur alten Rechtslage nur BMF v. 10.12.2008, Ubg. 2009, 71; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 12; GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Dem nach Anfügung von Abs. 1 Sätze 5–8 bestehenden Gesamtzusammenhang der Regelungen des Abs. 1 kann nur die Bedeutung zugemessen werden, dass bei konzerninternen Übertragungen, Beteiligungserwerben zum Zweck der Sanierung und in Höhe der vorhandenen stillen Reserven nicht mehr von einer ungeredtfertigten Nutzung („Verschiebung“ von nicht genutzten Verlusten) oder dem Handel mit Verlustvorträgen ausgegangen werden kann (ebenso SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]; wohl auch HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2341 [2343]; DÖRR, NWB 2010, 184 [193]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [76]; FREY/MÜCKEL, GmbHHR 2010, 71 [74]; WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [15]; abwägend

BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]), auch wenn der grundsätzlich angeordnete Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 gesetzestechnisch die Regel und Abs. 1 Sätze 5–8 als Ausnahmen dazu konzipiert sind. Die Ausnahmekonzeption dient uE lediglich dazu, dem Stpfl. die Beweislast für deren Erfüllung aufzuerlegen (s. hierzu Anm. 16; wohl auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [77]). Sie unterstellt mithin, dass bei konzerninternen Veräußerungen nach Abs. 1 Satz 5 kein Außenstehender an den nicht genutzten Verlusten partizipiert und damit kein „Verlusthandel“ gegeben ist. Grundgedanke der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 wiederum ist, dass typisierend ein gezahlter Kaufpreis, der die vorhandenen stillen Reserven übersteigt, nur auf die nicht genutzten Verluste entfallen kann, so dass insoweit ein Missbrauchsfall vorliegt. Im Umkehrschluss ergibt sich: § 8c entfaltet auch eine Schutzwirkung für den Fiskus. Er soll verhindern, dass sich der wirtschaftliche Wert eines nicht genutzten Verlusts durch einen unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignerwechsel zu Lasten des Fiskus erhöht (s. auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [76 f.]). Dies hebt deutlich den Missbrauchsabwehrcharakter der Gesamtregelung hervor.

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

Abs. 1a ist systematisch als weitere Ausnahmeregelung zu Abs. 1 zu werten, die nicht nur eigentlich verlustzerstörende Beteiligungserwerbe von den Tatbeständen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 ausnimmt, sondern wortlautgemäß bei einem Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung die Anwendung des gesamten Abs. 1, also einschließlich Sätze 5–8, suspendiert, so dass Abs. 1a den Ausnahmeregelungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 vorgeht (s. auch Anm. 51). Die Suspendierung des gesamten Abs. 1 ist uE aber wohl nur auf eine fehlende redaktionelle Anpassung des Abs. 1a im Rahmen der Anfügung von Abs. 1 Sätze 5–8 zurückzuführen. In der Praxis sollte sie daher nur bei Beteiligungserwerben Bedeutung erlangen, deren Folgen nicht bereits durch Abs. 1 Sätze 5 und 6 beseitigt werden können, da die Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1a wesentlich schwieriger ist, als die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 nachzuweisen sind. Die Sanierungsklausel geht zurück auf eine Empfehlung des BRat (vgl. BRDrucks. 168/09 [B], 28 f.), da § 8c vor Geltung von Abs. 1 Sätze 5–8 in der Finanz- und Wirtschaftskrise als Restrukturierungshindernis und damit krisenverschärfend angesehen wurde, was zwingend Ausnahmen von der Versagung des Verlustabzugs erforderlich machte. Die Sanierungsklausel war somit originär als Lenkungsnorm zu qualifizieren. Der Lenkungszweck der Regelung ist uE mit der Aufhebung der zeitlichen Befristung

durch das WachstumBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BSStBl. I 2010, 2) entfallen, da Abs. 1a auch nach der Überwindung der Finanz- und Wirtschaftskrise weiter Anwendung findet. Er ist damit eine ergänzende Ausnahmeregelung zu Abs. 1, da im Sanierungsfall keine missbräuchliche Verlustnutzung erfolgt. Bei einem Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung wird ebenfalls kein Handel mit nicht genutzten Verlusten unterstellt.

2. Wirtschaftliche Bedeutung

4

Abs. 1: Mit der rückwirkenden Anwendung der Sanierungsklausel auf Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden, der Anfügung der Konzernklausel und der Regelung über den Verlustersatz in Höhe der stillen Reserven, die auf Beteiligungserwerbe anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, 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 und der Sanierungsklausel sollen hingegen –1,34 Mrd. € betragen (vgl. BTDrucks. 17/15, 12), so dass – die Validität der Zahlen vorausgesetzt – mit Abs. 1 nur noch eine saldierte Jahreswirkung von 135 Mio. € geschätzt wird. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 werden dabei uE nur noch für finanziell angeschlagene Unternehmen Bedeutung erlangen, deren nicht genutzte Verluste die vorhandenen stillen Reserven übersteigen und die auch nicht die Sanierungsklausel in Anspruch nehmen können.

Abs. 1a: Die wirtschaftliche Bedeutung des Abs. 1a ist zumindest ab dem 1.1.2010 vermutlich gering, da er praktisch (zur gesetzestechnischen Rangfolge s. Anm. 51) nur die nicht genutzten Verluste vom Untergang bewahrt, für die trotz der Regelungen des Abs. 1 Sätze 5–8 die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 eintreten würden. Ferner ist fraglich, ob die Anwendungsvoraussetzungen des Abs. 1a von den betroffenen Unternehmen ohne weiteres erfüllbar sind (zu diesen Schwierigkeiten s. Anm. 65 f.).

II. Verfassungsmäßigkeit

1. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1

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.

a) Rechtslage für bis zum 31.12.2009 stattfindende Beteiligungserwerbe

5

Da der Verlustabzug das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Ausdruck bringt und eine gerechte Gesamtbesteuerung gewährleistet (vgl. hierzu BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BSStBl. II 2002, 487; v. 29.3.2000 – I R 76/99, BSStBl. 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 vorbehaltlich von Abs. 1a ausnahmslos den Untergang der nicht genutzten Verluste bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale anordnet.

Ebenso STRECK/OLBING VII. § 8c Rn. 1; GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 26; Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, GmbHHR 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, GmbHHR 2007, 785 (788); ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 (142 f.); SCHWEDHELM, GmbHHR 2008, 404 (405 f.); TIEDCHEN, FR 2008, 201 (208); HEGER, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 117 (119); verfassungsrechtl. bedenklich BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; aA FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 11.

Die verfassungsrechtl. Fundierung des objektiven Nettoprinzips wurde in der Rspr. bislang zwar ausdrücklich offen gelassen, allerdings darf der Gesetzgeber Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung nur bei Vorliegen eines sachlich rechtfertigenden Grundes zulassen (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 [237]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803). Die KSt. basiert auf dem Gedanken des Trennungsprinzips. Wer Beteiligter einer Körperschaft ist, hat demnach keinen Einfluss auf deren Leistungsfähigkeit. Die Durchbrechung des Trennungsprinzips durch § 8 Abs. 4 aF erfuhr dabei ihre Rechtfertigung durch den Gedanken der Missbrauchsvermeidung (zum Missbrauchscharakter des § 8 Abs. 4 aF s. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602). Abs. 1 stellt jedoch nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 10.12.2008, Ubg. 2009, 71) und der hM (s. nur BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 22; LADEMANN/DIETERLEN, § 8c Rn. 12; GOSCH, BFH/PR 2009, 148) keine Missbrauchsvorschrift, sondern mehr oder weniger eine zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung für den Verlustabzug dar, so dass der damit verbundene Paradigmenwechsel eines sachlich rechtfertigenden Grundes bedarf. 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 Gewinn und Verluste der Körperschaft weiterhin nicht auf die Anteilseignerebene transferiert und Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner anerkannt werden. Andererseits legt er aber mit Abs. 1 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, Festschr. Schaumburg, 2009, 515 [534]). Mithin ist die getroffene Belastungsentscheidung insgesamt nicht folgerichtig, da es sich lediglich um eine punktuelle Maßnahme handelt. Selbst wenn – wie hier bislang vertreten – Abs. 1 weiterhin als Missbrauchsvorschrift zu qualifizieren ist, ist in einem Anteilseignerwechsel ein Missbrauch nicht zu erbli-

cken, 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. Ferner lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips wegen fehlender Folgerichtigkeit nicht allein mit Vereinfachungsgedanken (s. hierzu ausführlich THIEL, Festschr. Schaumburg, 2009, 515 [537]), mit dem Finanzbedarf des Staates oder einer knappen Haushaltslage rechtfertigen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803), so dass das Argument der Gegenfinanzierung der StStzsenkung im Zuge des UntStReformG 2008 keinen sachlich rechtfertigenden Grund in vorstehendem Sinne darstellt (ebenso GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Der StStz hätte dann nicht in entsprechendem Umfang gesenkt werden dürfen.

Eine verfassungsrechtl. Rechtfertigung wird auch nicht durch die Sanierungsklausel herbeigeführt, da die Ausnahmeregelung des Abs. 1a ausschließlich Krisenunternehmen (s. hierzu Anm. 66 zum Zeitpunkt des Eingreifens der Sanierungsklausel), nicht aber wirtschaftlich gesunde Unternehmen mit nicht genutzten Verlusten begünstigt, in deren verfassungsrechtl. geschützte Positionen Abs. 1 ebenfalls eingreift. Im Ergebnis ist der Verfassungsverstoß im Rahmen der Einfügung des Abs. 1a allenfalls punktuell gemindert worden, ohne dass sich hierin ein tragender Systemgedanke erblicken lässt, der die Durchbrechung des Trennungsprinzips in seiner Folgerichtigkeit rechtfertigt (ähnlich CREZELIUS, FR 2009, 881 [888]).

Strukturelles Vollzugsdefizit: Aus den eingeschränkten Mitwirkungsmöglichkeiten der Verlustkörperschaft bei der Sachverhaltsaufklärung über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe sowie dem Fehlen einer Auskunftspflicht ausl. 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; SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [537]; SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [417]), da dieser verlangt, dass die Stpfl. durch ein Steuergesetz rechtl. und tatsächlich gleich belastet sind (s. hierzu grundsätzlich BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 780). Diese tatsächliche Gleichbelastung ist aufgrund der allenfalls nur eingeschränkten Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeit über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe im Ausland bei Abs. 1 nicht gegeben (s. hierzu Anm. 17).

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

von Fällen, die bei Zugrundelegung des allgemeinen Missbrauchsverständnisses von § 42 AO nicht als missbräuchlich zu werten sind (§ 8 Abs. 4 aF ist eindeutig eine Missbrauchsvorschrift, vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

6 b) Rechtslage für nach dem 31.12.2009 stattfindende Beteiligungserwerbe

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 ausf. Anm. 3). Bei Beteiligungserwerben, die nicht unter die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 fallen, und soweit die nicht genutzten Verluste die vorhandenen inländ. 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 Anteilserwerbs ausgeht. Diese Annahme spiegelt uE grundsätzlich auch einen typischen Missbrauchsfall wieder, da, wenn gedanklich durch einen gezahlten Kaufpreis keine stillen Reserven mehr entgolten werden, der Überpreis nur auf die Verlustvorträge der Körperschaft entfallen kann. Ferner kann die Verlustkörperschaft in diesem Zusammenhang noch nachweisen, dass der Beteiligungserwerb nach Abs. 1a Satz 1 zum Zweck der Sanierung erfolgte, so dass idealtypisch nur die nicht genutzten Verluste nicht mehr sanierbarer Unternehmen vom Untergang nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 betroffen sind. Der Gesetzgeber ist somit grundsätzlich zur Belastungsentscheidung, wie sie durch § 8 Abs. 4 aF getroffen wurde, zurückgekehrt. Es bleiben allerdings durch die von § 8c Abs. 1 angeordnete Teiltransparenz von Körperschaften für Zwecke des zukünftigen Verlustabzugs weiterhin Zweifel an der Folgerichtigkeit der Norm (s. auch VISKORF/DRÜEN, Beihefter zu DStR 2010, Heft 7, 3), da im Übrigen am Trennungsprinzip festgehalten wird. Im Weiteren werden im Anwendungsbereich des Abs. 1 Sätze 1 und 2 Beteiligungserwerbe nahe stehender Personen zusammengefasst. Das Beteiligungsquotenerfordernis ist somit wesentlich geringer als die Anforderungen zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 5, so dass auch hier die Folgerichtigkeit infrage gestellt werden kann. Es ist uE jedoch davon auszugehen, dass die verfassungsrechtl. Rechtfertigung des Abs. 1 durch die Verschonungsregel des Abs. 1 Satz 6 vollzogen wird, 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 inländ. 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 ausf. Anm. 5) besteht allerdings unverändert fort, da die Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeiten des Stpfl. und der FinBeh. (s. hierzu Anm. 17) weiterhin mehr als nur beschränkt sind. Des Weiteren bereitet die Allokation von stillen Reserven auf das inländ. Vermögen nach Abs. 1 Sätze 6 und 7 in tief geschachtelten Unternehmen erheb-

liche praktische Schwierigkeiten, da hierfür komplexe Unternehmensbewertungen vonnöten sind. Hier stellt sich insbes. bei mittelbaren Beteiligungen mit Auslandsbezug die Frage nach der Überprüfbarkeit der vorgenommenen Allokation durch die FinVerw., so dass auch in diesem Zusammenhang Zweifel an der praktischen Vollziehbarkeit der Norm bestehen.

Sonderregelung des § 14 Abs. 3 FMStFG: § 14 Abs. 3 FMStFG suspendiert die Anwendung des § 8c bei Erwerb und Rückübertragung von sog. Stabilisierungselementen durch den nach § 1 FMStFG errichteten Fonds (SoFFin) oder andere inländ. Gebietskörperschaften einschließlich ihrer dem SoFFin vergleichbaren Einrichtungen sowie bei Maßnahmen iSd. Rettungsübernahmegesetzes (RettungsG v. 7.4.2009, BGBl. I 2009, 729). Die Vorschrift soll das Ziel des FMStG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982) unterstützen, die Finanzmärkte zu stabilisieren (vgl. BTDrucks. 16/10600, 18), und ist somit als Lenkungsnorm zu qualifizieren. Eine solche ist verfassungsrechtl. zulässig, wenn der nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766). In Ansehung dieser Rahmenbedingungen ist § 14 Abs. 3 FMStFG zumindest verfassungsrechtl. fragwürdig, da die Anforderungen an Abs. 1 Sätze 5–7 und Abs. 1a, die die Investitionen privater Investoren fördern sollen, 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, Az. des BVerfG 2 BvR 2228/08).

2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1a

7

Abs. 1a idF des BürgerEntlG KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782) verfolgte wie § 14 Abs. 3 FMStFG originär lenkungspolitische Zwecke, da er der Bewältigung der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise dienen soll (s. hierzu Anm. 3). Nach der rückwirkenden Aufhebung der zeitlichen Befristung (s. hierzu Anm. 2) ist der Lenkungsnormcharakter allerdings entfallen, so dass er eine weitere einfachgesetzliche Ausnahmergelung zu Abs. 1 darstellt, die unterstellt, dass bei einem Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung trotz fehlender stiller Reserven im inländ. Vermögen der Körperschaft die gesetzgeberisch angenommene Verlusthandelsabsicht überlagert wird. Er stellt somit ebenfalls eine verfassungsrechtl. zulässige Typisierung auf.

III. Europarechtskonformität

8

Abs. 1 und 1a stellen grundsätzlich keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar. Der reine Inlands- wie auch der vergleichbare Auslandsverhalt werden gleich behandelt. Im Bereich der direkten Steuern prüft der EuGH vorbehaltlich einer Rechtfertigung, ob dadurch eine Beschränkung der Grundfreiheiten vorliegt, dass der Auslandsverhalt schlechter als der vergleichbare Inlandsverhalt 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 und 7 lediglich die im Inland stpfl. stillen Reserven auf die nicht genutzten inländ. Verluste anrechnet (ebenso DÖRR, NWB 2010, 184 [196]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [83]; zweifelnd WITKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11

[17]), da nach der EuGH-Rspr. (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, BStBl. II 2009, 692) ein ausländ. Verlust im Wesentlichen nur dann im Inland berücksichtigt werden muss, wenn auch die ausländ. Gewinne im Inland zu erfassen sind oder er im Ausland endgültig nicht mehr nutzbar ist. Demzufolge ist uE ebenfalls die von Abs. 1 Sätze 6 und 7 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 oder aus einer Anrechnungsbetriebsstätte stammen bzw. über § 20 Abs. 2 AStG der inländ. StPfl. unterliegen, sind uE ebenfalls im Rahmen des Abs. 1 Sätze 6 und 7 die entsprechenden ausländ. stillen Reserven zu berücksichtigen, da ansonsten eine Diskriminierung gegeben wäre (ebenso B. LANG, *Der Konzern* 2010, 35 [43]; FREY/MÜCKEL, *GmbHR* 2010, 71 [75]).

► *Kein Verstoß des Abs. 1 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 (tendenziell aA SEDEMUND/FISCHENICH, *BB* 2008, 535 [538]).

► *Potentieller Verstoß des Abs. 1a gegen Beihilferecht:* Abs. 1a stellt nach Auffassung der EU-Kommission möglicherweise eine unzulässige Beihilfe dar, weil er ausschließlich Krisenunternehmen bevorzugt und somit eine rein selektive Wirkung entfaltet, die nicht durch die Natur und Systematik des deutschen Steuerrechts gerechtfertigt ist (s. Pressemitteilung der EU-Kommission v. 24.2.2010, IP/10/180). Folge eines potentiellen Verstoßes gegen das Beihilferecht wäre, dass das die Sanierungsklausel in Anspruch nehmende Unternehmen die stl. Vorteile aus der Verlustnutzung nach Art. 14 der EG-BeihilferechtsVO zurückgewähren müsste. Dies setzt uE allerdings voraus, dass die entsprechenden StBescheide in verfahrensrechtl. Hinsicht änderbar sind.

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).

D. Geltungsbereich

9

I. Persönlicher Geltungsbereich

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

im Allgemeinen bezieht. Demnach sind Personenvereinigungen und Vermögensmassen aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts entgegen der Auffassung der FinVerw. nicht vom persönlichen Geltungsbereich der Norm erfasst.

Abs. 1a: Die Sanierungsklausel befreit von einer vollständigen oder partiellen Verlustzerstörung des Abs. 1. Der persönliche Geltungsbereich des Abs. 1a ist daher identisch mit dem des Abs. 1. Im Übrigen ist in Abs. 1a mehrfach vom „Geschäftsbetrieb der Körperschaft“ die Rede.

II. Sachlicher Geltungsbereich

1. Grundsatz

10

Abs. 1: 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.

Abs. 1a Satz 1 beginnt mit der einleitenden Formulierung „Für die Anwendung des Absatzes 1“. Folglich ist sein sachlicher Geltungsbereich nur eröffnet, wenn die Anforderungen an einen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 erfüllt sind; der Beteiligungserwerb, der den weiteren Voraussetzungen des Abs. 1a genügt, muss jedoch noch nicht die Schädlichkeitsquoten des Abs. 1 Satz 1 oder 2 erreichen (s. hierzu ausf. Anm. 64).

2. Ausnahme

11

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

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

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

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

F. Verhältnis zu anderen Vorschriften

12

I. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

Verhältnis zu § 8 Abs. 4 aF: § 8 Abs. 4 aF ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 neben Abs. 1 anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1.1.2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eintritt. Die Weiteranwendung von § 8 Abs. 4 aF neben Abs. 1 soll missbräuchliche Gestaltungen verhindern (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Innerhalb des Übergangszeitraums kann es daher sowohl zum ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach Abs. 1 als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 aF kommen (s. BTDrucks. 16/5491, 22).

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

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

Ferner ist zu beachten, dass die Sanierungsklausel des Abs. 1a nicht mit § 8 Abs. 4 aF abgestimmt ist. Es werden abweichende gesetzgeberische Wertungen deutlich, die das jeweilige Normverständnis erschweren. Sofern die wesentlichen Betriebsstrukturen nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 über BV-Zuführungen durch Einlagen erhalten werden sollen (s. hierzu ausf. Anm. 77 ff.), können diese eine schädliche BV-Zuführung iSd. § 8 Abs. 4 Satz 2 aF darstellen, ohne dass gleichzeitig das Sanierungsprivileg des § 8 Abs. 4 Satz 3 aF Anwendung findet, weil zB eine Übersanierung gegeben ist (s. hierzu BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 14; § 8 Anm. 473). Dies bedeutet, dass es aufgrund eines Beteiligungserwerbs zum Zweck der Sanierung iSd. Abs. 1a in dem von § 34 Abs. 6 Satz 3 kodifizierten Übergangszeitraum zum Untergang der Verluste nach § 8 Abs. 4 aF kommen kann. Dies stellt uE eine planwidrige Unvollständigkeit (Gesetzeslücke) dar, die dergestalt durch teleologische Reduktion zu schließen ist (s. zur Schließung von Gesetzeslücken allgemein LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 370 ff.; ZIPPELIUS, Juristische Methodenlehre, 10. Aufl. 2006, 64 ff.), dass die BV-Zuführungen, die nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 dem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 dienen, auch de lege lata von § 8 Abs. 4 Satz 2 aF auszunehmen sind, da ansonsten das gesetzgeberische Ziel des Abs. 1a (s. hierzu Anm. 3) trotz Tatbestandserfüllung

nicht erreicht würde (tendenziell ähnlich ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2009, 466 [469]; EILERS/BÜHRING, StW 2009, 246 [251 f.]).

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. ausf. Anm. 32). Die Nichterfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Sätze 1 und 2 oder die Inanspruchnahme der Ausnahmeregeln der Abs. 1 Sätze 5 und 6 bzw. 1a 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 Mitunternehmensgesellschaft, 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 Mitunternehmensgesellschaften, die einer Körperschaft gesellschaftsrechtl. nachgeordnet sind.

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

► *Maßgebende stille Reserven* bei Anwendung von Abs. 1 Sätze 6 und 7 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.

► *Sanierungsgegenstand* bei Anwendung von Abs. 1a iVm. § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG ist aus demselben Grund ebenfalls die Körperschaft, bei der der Beteiligungserwerb realisiert wird, und nicht die nachgeschaltete Mitunternehmensgesellschaft.

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.

III. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften

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, für den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven sowie für Sanierungen bei Erfüllung ihrer jeweiligen Tatbestandsmerkmale ein (s. auch PRINZ, S:R 2009, 155 zur Sanierungsklausel). Im Gegensatz zu mittelbaren Beteiligungserwerben im Anwendungsbereich von Abs. 1a (s. hierzu ausf. Anm. 67) bedarf es bei § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG jedoch keiner Sanierung der nachgeordneten PersGes. (aA OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929), 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 ausf. SUCHANEK, Ubg. 2009, 178 [182]). Eine Sanierung der der PersGes. vorgeschalteten Körperschaft ist demnach für den Erhalt der vortragsfähigen Gewerbeverluste der PersGes. ausreichend. Aus demselben Grund sind maßgebende stille Reserven im Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 6 und 7 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 FREDEN 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 idF des WachstBeschlG (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 Verlufterhalt 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 (s. hierzu § 8 Anm. 412) kann es nicht mehr kommen. Es können allerdings durch umwandlungsrechtl. Reorganisationsmaß-

nahmen 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 Vorschriften der AO

Verhältnis zu § 42 AO: Für Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2009 vollzogen werden, 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.

Verhältnis zu §§ 163, 222, 227 AO (Sanierungserlass): Der sog. Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240 Tz. 7) eröffnet unter Ausschöpfen der stl. Verlustvorträge unbeschadet von Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen (zB § 10d Abs. 2 EStG) die Möglichkeit, die Steuer auf einen Sanierungsgewinn abweichend festzusetzen und mit dem Ziel des späteren Erlasses zu stunden. Die Rechtsfolge des Abs. 1a hingegen ist die Ausnahme eines Beteiligungserwerbs vom Tatbestand des Abs. 1; die nicht genutzten Verluste bleiben im Ergebnis erhalten. Daher können in Fällen, in denen die Voraussetzungen des Abs. 1a nicht erfüllt sind, dennoch die Billigkeitsregelungen des Sanierungserlasses zum Tragen kommen (ebenso FEY/NEYER, AG 2009, 322 [324]).

G. Verfahrensfragen

16

I. Objektive Beweislast

Die Verlustabzugssperre des § 8c ist unter dem Gesichtspunkt der Beweislastverteilung differenziert zu beurteilen.

Abs. 1: Die von Abs. 1 Sätze 1–4 normierten Tatbestandsmerkmale stellen steuerbegründende Tatsachen dar. Für diese trägt die FinVerw. die objektive Beweislast (BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220 zur grundsätzlichen Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen). Sind diese festgestellt, trägt die Körperschaft die Feststellungslast dafür, dass der StAnspruch trotz der steuerbegründenden Tatsachen dennoch nicht entstanden ist (rechtshindernde Tatsache; vgl. allg. hierzu BFH v. 15.7.1986 – VII R 145/85, BStBl. II 1986, 857; v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879). Abs. 1 Sätze 5 und 6 hingegen beinhalten steuermindernde Tatsachen, da sie gesetzestechnisch als Ausnahmeregelungen zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 konzipiert sind. Nach allgemeinen Grundsätzen trifft den Stpfl. die Feststellungslast (objektive Beweislast) für Tatsachen, die StBefreiungen oder StErmäßigungen begründen oder den StAn-

spruch 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 stpfl. inländ. BV ausreichende stille Reserven ruhen.

Abs. 1a regelt steuermindernde Tatsachen. Die Verlustkörperschaft muss demzufolge belegen, dass die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1a erfüllt sind, wenn sie den allgemeinen Verlustuntergang nach Abs. 1 verhindern will (s. hierzu auch BTDrucks. 16/13429, 51). Sofern Abs. 1a über § 34 Abs. 7c Satz 1 rückwirkend für die VZ 2008 und 2009 Anwendung findet, sind an die Nachweisführung durch den Stpfl. geringere Anforderungen zu stellen (zu Einzelheiten s. OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929 Tz. 5).

II. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung

17

Die Körperschaft ist nach § 90 Abs. 1 AO bzw. bei Vorgängen mit Auslandsbezug nach § 90 Abs. 2 AO trotz der Beweispflicht der FinVerw. zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Verletzt sie ihre Mitwirkungspflichten, gehen die Folgen der Nichterweislichkeit zu ihren Lasten (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462). Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der Verlustkörperschaft für mittelbare Übertragungsvorgänge idR kein Auskunftsrecht gegenüber ihren Gesellschaftern zustehen wird, was wiederum dazu führt, dass die Nichterweislichkeit nicht zu ihren Lasten gewertet werden kann, wenn sie im Rahmen des Möglichen bei der Sachverhaltsaufklärung mitwirkt. Als Informationsquellen, die sie bereits bei der 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 ausf. 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 ausf. 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 Auskunftsspflicht nach § 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO zur Verfügung. Die Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 und 2 AO greifen nicht, da sie nicht Beteiligte iSd. § 78 AO sind. Bei der Auskunfts-

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 und 7. 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).

III. Verlustfeststellung

Abs. 1: 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.

Abs. 1a: Die Inanspruchnahme des Sanierungsprivilegs durch die Verlustkörperschaft hat in der Verlustfeststellung zu erfolgen, in der die FinVerw. die Rechtsfolgen des Abs. 1 ziehen will. Zu diesem Zeitpunkt muss die Körperschaft geltend machen, dass ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung erfolgte und damit aus dem Anwendungsbereich des Abs. 1 fällt. Dies kann

nicht zu einem späteren Feststellungszeitpunkt nachgeholt werden, da der Feststellungsbescheid des vorangegangenen VZ, in dem die Verluste nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 teilweise oder vollständig untergegangen sind, Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid zum Schluss des folgenden VZ ist (s. hierzu ausf. § 10d EStG Anm. 122), zu dem sie folglich nicht wieder „aufleben“ können.

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

A. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1

19

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

Abs. 1 Sätze 1–4 repräsentieren den gesetzgeberischen Grundfall der Gesamtregelung. Abs. 1 Sätze 1 und 2 ordnen den teilweisen oder vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft in den Fällen der 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 eigentliche Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 (Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs) wieder auf.

Abs. 1 Sätze 6–8 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 stiller Reserven im inländ. BV 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 und 8 sind Ergänzungen zu Abs. 1 Satz 6. Abs. 1 Satz 7 definiert den Begriff der stillen Reserven im inländ. BV der Körperschaft, Abs. 1 Satz 8 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)

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

„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 ausf. 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 Anteilswerb 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 rechtsprechnungsbrechenden 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 Vorausset-

zungen lediglich durch den ab dem 1.1.2010 anzuwendenden Abs. 1 Satz 5 (s. hierzu Anm. 45 ff.) vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 ausgenommen.

► *Veränderung der unmittelbaren Beteiligung ohne Änderung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse:* Nach dem Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/4841, 76) bleibt eine Veränderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht deswegen unberücksichtigt, weil sich eine mittelbare Beteiligung dadurch nicht ändert (s. auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 11). Die Übertragung der unmittelbaren Beteiligung an einer Verlustgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger 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]).

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 FinVwV. 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.]; ROSER, 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. Sperr-

minoritätsgröße (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 DÖTSCH/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 Anteilswerb (s. hierzu ausf. 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 Anwendungs-

bereich 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 Übertragsquote 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 Erwerbberkreis (s. hierzu Anm. 25f.) 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, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“

24

Die quantitative Voraussetzung von mehr als 25 % bezieht sich auf das gezeichnete Kapital, die Mitgliedschaftsrechte, die Beteiligungsrechte oder die Stimmrechte. Dies kann nur so verstanden werden, dass 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/DÖRSCH, § 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. 30 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 ausführlich 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 ausf. 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/DÖTSCHE, § 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 normspe-

zifisch 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 [346f.]). 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 ausführlich SUCHANEK/HERBST, Ubg. 2008, 669 [673]; wohl auch GOSCH, JbFfStR 2008/2009, 239 f.; aA WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDL, 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 Erblassers 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 Erwachen beim Körperschaftsteuerbescheid – Was tun, wenn Poolverträge vermeintlich Verlust- und Zinsvorträge zerstört haben?, BB 2009, 2620; HONERT/OBSER, Steuerlich nicht genutzte Verluste und/oder Zinsvorträge in der Gesellschaft – Vorsicht beim Abschluss von Stimmrechtsvereinbarungen!, BB 2009, 1161.

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 ausf. 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.

b) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand

29

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 Übertragungen, 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 Verhältnisse 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, UntStReformG, 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 ausführlich 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 ausf. 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 die-

sem 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 ausführlich 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 Genussscheinen):

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

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 $\frac{10}{12}$ 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 wur-

den. 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.

Ebenso 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); MEIßEL/BOKELOH, BB 2008, 808 (815); aA FROTSCHER/MAAS, § 8c Rn. 78.

Sie steht im Widerspruch zum Stichtagsgedanken des Abs. 1 Satz 1. Die Verfassung 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 ausf. § 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.

Besonderheit in Organschaftsketten: Als problematisch erweist sich die Stichtagsbetrachtung 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, BStBl. I 2008, 736 Tz. 33). Dies führt im Organschaftskonzern dazu, dass die unterjährigen Verluste der defizitären OG für eine Verrechnung mit positiven Ergebnissen des OT oder anderer OG am Ende des Wj. nicht zur Verfügung stehen, da die Einkommenszurechnung der OG an den OT nach § 14 Abs. 1 Satz 1 wirtschaftsjahrbezogen und damit nach dem Übertragungsstichtag erfolgt (zur wirtschaftsjahrbezogenen Einkommenszurechnung s. § 14 Anm. 87). 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 angebotenen OG₁ und OG₂. Bei allen Körperschaften entspricht das Wj. dem Kj. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung an OT auf B. 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 Stichtagsbetrachtung 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 DÖTSCH, Festschr. Schaumburg, 2009, 253 [271 E.]), 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 ausf. § 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 ausf. 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 Unterang 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. § 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 unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch einen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschafteten laufenden Verlust vom zukünftigen Abzug ausschließen, wenn das Ergebnis des gesamten Erhebungszeitraums negativ ist (vgl. R 10a. 1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009). Diese Auffassung ist unzutreffend. § 10a Satz 10 GewStG erklärt Abs. 1 nur auf „die Fehlbeträge“ für anwendbar. 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 unterjährigen 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/SONNENSCHNEIN in DELOITTE, GewStG, § 10a Rn. 150; SCHNITTER in FROTSCHE/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; FROTSCHE/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. Inhalt

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. 54) ist 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 ausf. 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 stillen Reserven die nicht genutzten Verluste. Im VZ 2012 sind die gesamten 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 Be-

teilungserwerben 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, BSBl. 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. 32 f.

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. 32) 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 Zwischenergebnismittlung für den Organkreis zum Übertragungstichtag zugelassen würde.

Beispiel: A ist zu 51 % an OT beteiligt. OT wiederum ist alleinige Gesellschafterin, der organschaftlich angebondenen 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. Inhalt

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, GmbHR 2007, 1194 [1197]). Demnach ist Abs. 1 Satz 3 im Rahmen mehrerer Übertragungsvorgänge auf verschiedene Erwerber (mindestens zwei) nur anwendbar, wenn es nicht zu einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 gekommen ist, da die Erwerber einander nicht nahe stehen. Sind sie bereits als nahe stehende Personen zu qualifizieren, findet Abs. 1 Satz 3 wegen Erfüllung des jeweiligen Grundtatbestands des Abs. 1 Satz 1 oder 2 keine Anwendung. Es kann aber auch der Fall eintreten, dass mindestens zwei Erwerber als nahe stehende Personen zu qualifizieren sind und ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 gegeben ist. Darüber hinaus kann es aber auch zusätzlich zur Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 kommen, wenn mindestens ein weiterer 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 Beteiligungsübertragungen 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 Beteiligungsübertragung die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 auslösen, wenn die jeweilige Schädlichkeitsgrenze – ggf. unter Addition mit anderen Beteiligungsübertragungen – den Grundtatbestand der „Übertragung an einen Erwerber“ erfüllt (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1198]; aA FROTSCHER/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. Inhalt

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 100 000 € beträgt, sind A, B, C und D zu gleichen Teilen beteiligt. Im Jahr 2008 wird das gezeichnete Kapital der K durch eine Sachkapitalerhöhung um 50 000 € erhöht. Die Sacheinlage wird hierbei hälftig von A und B geleistet.

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

44

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 Abs. 1 Sätze 5–8: 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; 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; B. LANG, Die Neufassung von § 8c Abs. 1 durch das Wirtschaftswachstumsbeschleunigungsgesetz, Der Konzern 2010, 35; 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.

45

I. Inhalt

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]; 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 befin-

den, 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]; 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 Anteils-

übertragungen 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 EISGRUBER/SCHADEN, Ubg. 2010, 73 [78]; FEY/NEYER, StuB 2010, 47 [51 f.]; ORTH, Ubg. 2010, 169 [176]; RÖDDER, Ubg. 2010, 162 [163]). 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]; SCHEUNEMANN/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/DÖRSCH, § 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 $33 \frac{1}{3}$ % 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 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 Tatbestandsvoraussetzungen. 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 inländischer stiller Reserven (Abs. 1 Sätze 6–8)

I. Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 6–8

51 1. Regelungsanordnung und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5 und Abs. 1a

Abs. 1 Satz 6 ordnet an, dass ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust abweichend von Abs. 1 Sätze 1 und 2 abgezogen werden kann, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 2 die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven des inländ.

BV der Körperschaft nicht übersteigt. Er erklärt demnach einen durch Abs. 1 Satz 1 oder 2 vom Abzug ausgeschlossenen nicht genutzten Verlust wieder für abziehbar, weil unterstellt wird, dass in Höhe der vorhandenen stillen Reserven kein missbräuchlicher Verlusthandel gegeben ist. Er ist somit gesetzestechnisch 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 stillen Reserven im stpfl. inländ. BV hätte mit gleicher Wirkung gesetzestechnisch auch dadurch erreicht werden können, dass die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 dementsprechend formuliert worden wären (s. auch SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]). Die nicht genutzten Verluste, die letztendlich doch erhalten bleiben, wären dann insoweit gar nicht erst vom Abzug ausgeschlossen gewesen.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5: Abs. 1 Satz 6 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 Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 in Erwägung zu ziehen ist.

Verhältnis zu Abs. 1a: Abs. 1a geht in der gesetzlichen Rangfolge dem Abs. 1 Satz 6 vor (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [74]; SCHEIPERS/LINN, Ubg. 2010, 8 [13]; abwägend B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [41 f.]; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]; DÖRR, NWB 2010, 184 [202]; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [29]), da Abs. 1a Satz 1 einen Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung für die Anwendung des gesamten Abs. 1 für unbeachtlich erklärt. Abs. 1a suspendiert damit auch die Anwendbarkeit des Abs. 1 Satz 6, was uE gesetzgeberisch aber wohl so nicht gewollt sein dürfte (s. daher auch Anm. 3 zur wahrscheinlichen Vorgehensweise in der Praxis).

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

a) Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste 52

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 stillen Reserven des inländ. 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 untergehen würde, 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 eine Unterschiedsbetragsermittlung an, in der von den nicht genutzten Verlusten, die nach Abs. 1 Satz 1 anteilig nicht mehr abziehbar wären, die anteiligen stillen Reserven des inländ. BV der Körperschaft abgezogen werden. Letztere werden allerdings erst in Abs. 1 Satz 7 legal definiert (s. hierzu ausf. Anm. 55 ff.), so dass die Durchführung der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 der Ermittlung der stpfl. stillen Reserven im inländ. BV zeitlich nachgelagert ist.

Nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbarer Verlust
 ./ . Anteilige stille Reserven des inländ. BV nach Abs. 1 Satz 7
 = Positiver oder negativer Unterschiedsbetrag

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 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“ stille Reserven des inländischen Betriebsvermögens: Die anteiligen stillen Reserven des inländ. 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.

► *Inländisches Betriebsvermögen* ist das Vermögen, das in einem inländ. gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gebunden ist. Bei unbeschränkter KStPflcht ist dies grundsätzlich das gesamte BV der Körperschaft, welches nicht in einer ausländ. Betriebsstätte (ebenso SCHEIPERS/LINN, Ubg. 2010, 8 [14] mwN) oder PersGes. gebunden ist (s. aber auch Anm. 60 zur Berücksichtigung von lediglich im Inland stpfl. stillen Reserven). Da der persönliche Geltungsbereich des Abs. 1 allgemein Körperschaften erfasst (s. hierzu Anm. 9), sind bei diesen in sachlicher Hinsicht auch negative Einkünfte vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 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 Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven zugänglich zu machen, obwohl sie nicht über BV verfügen, ist insoweit für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung auf die stillen Reserven im inländ. Vermögen abzustellen.

Maßgebender Zeitpunkt für die Ermittlung der 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). Dieser Zeitpunkt kann bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch mitten in einem Wj. liegen (s. hierzu Anm. 32), so dass

die vorhandenen 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]; SCHEIPERS/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.

b) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart

53

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 ausf. 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 einzelnen nicht genutzten Verlust zur Verfügung stehen.

Beispiel: Die Körperschaft K, bei der ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 realisiert wurde, verfügt über anteilige vom grundsätzlichen Untergang betroffene Verluste nach § 10d EStG iHv. 1 Mio. €, entsprechende anteilige Verluste nach § 2a EStG iHv. 1,5 Mio. € und einen anteiligen vortragsfähigen 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 Verlustvorräte 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 gewerbsteuerliche 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. 32 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. 52) ist dies ein verbleibender negativer Unterschiedsbetrag.

54 3. 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 stillen Reserven des inländ. 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 ausf. Anm. 52) eine eigene Unterschiedsbetragsermittlung angeordnet, im Rahmen derer die gesamten stillen Reserven 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 legal definiert (s. hierzu ausf. Anm. 55 ff.), so dass auch hier vorrangig eine Ermittlung der stpfl. stillen Reserven im inländ. BV nach Abs. 1 Satz 7 vorzunehmen ist.

Nach Abs. 1 Satz 2 nicht abziehbarer Verlust
 ././ Gesamte stille Reserven des inländ. BV nach Abs. 1 Satz 7
 = Positiver oder negativer Unterschiedsbetrag

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 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 2 untergehen.

„Gesamte“ stille Reserven im inländischen Betriebsvermögen: Im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 6 werden bei der Unterschiedsbetragsermittlung die gesamten stillen Reserven im inländ. BV bzw. inländ. Vermögen bei Körperschaften ohne BV (s. hierzu näher Anm. 52) 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. 53.

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

1. Inhalt

55

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. Er stellt folglich 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 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.

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

a) Berechnungsmethodik

56

Zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven im inländ. 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 Eigenkapital 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 ausf. Anm. 60) Dabei muss idealtypisch unterstellt werden, dass die Summe aller stillen Reserven zuzüglich des Eigenkapitals dem gemeinen Wert der Anteile entspricht. Die Berechnungsmethodik ist dabei wie folgt:

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

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] zu einem Fall des reinen Verlustmantels; aA B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [42]). 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.

57 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 IX. § 5a Rn. 15).

„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. 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.

► *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 stillen Reserven im inländ. Vermögen abzustellen ist (s. hierzu auch Anm. 52). Bei diesen Körperschaften ist, da sie nicht über ein steuerbilanzielles Eigenkapital verfügen, auf das anteilige inländ. Vermögen zu (fortgeführten) AK abzgl. der mit diesem in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden abzustellen.

c) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile

58

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. Der Anteilsbegriff iSd. Abs. 1 Satz 7 wird jedoch nicht gesetzlich definiert. UE ist auf die Anteile am gezeichneten Kapital, die zB bei einer GmbH durch Geschäftsanteile und bei einer AG durch Aktien verkörpert werden, abzustellen, da diese die maßgebende Bezugsgröße darstellen, der stille Reserven anhaften.

► *Ermittlung des gemeinen Werts:* Da Abs. 1 Satz 7 den gemeinen Wert nicht eigenständig bestimmt, ist die Definition des § 9 Abs. 2 BewG einschlägig. Er entspricht in den Fällen eines entgeltlichen Erwerbs eines Anteils unter fremden Dritten idR dem gezahlten Kaufpreis (s. auch BTDrucks. 17/15, 19). Lässt er sich nicht aus einem Entgelt ableiten, soll nach der Begründung des Gesetzentwurfs auch die Vorlage einer Unternehmensbewertung möglich sein (vgl. BTDrucks. 17/15, 19). Deren Vorlage wird 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 Gesamtaufpreis 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 Kaufpreises 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.

„... 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. 57). 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.

59 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 stillen Reserven im inländ. BV der Verlustkörperschaft zu ermitteln (s. Anm. 54). 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. 57) der Verlustkörperschaft der auf dieses Eigenkapital entfallende gemeine Wert der Anteile (zu dessen Definition s. Anm. 58), 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 ausf. Anm. 60).

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

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

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

Die nach den Alternativen des Abs. 1 Satz 7 ermittelten anteiligen bzw. gesamten stillen Reserven werden nach der zusätzlichen Einschränkung des Abs. 1 Satz 7 nur berücksichtigt, soweit sie im Inland stpfl. sind (s. Anm. 8 zur Europa-rechtsproblematik und Anm. 56 sowie 59 zu der Berechnungsmethodik der anteiligen und gesamten stillen Reserven). 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 KStPflcht 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 gesamten Wert der Anteile entspricht (s. hierzu näher Anm. 58). 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 streifen Auslandsvermögen existieren stille Lasten von 1 Mio. €, so dass die Körperschaft eigentlich nicht über stille Reserven verfügt. Dennoch werden die stillen Reserven im inländ. BV in die Differenzrechnung nach Abs. 1 Satz 6 einbezogen.

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 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 abziesbare BA geltende Teil bleibt allerdings unberücksichtigt, da insoweit kraft gesetzlicher Fiktion eine Umqualifizierung von Einnahmen in nicht abziesbare 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.). Wird dieses Verständnis

unterlegt, ist § 8b Abs. 2 lediglich eine „technische“ StBefreiung, um Kaskadeneffekte in einer Kette von Körperschaften zu vermeiden. Ansonsten sind die Einkünfte einschließlich der im Inland stpfl. stillen Reserven auf Ebene der jeweiligen 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 Satz 7 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, mithin mehrfach, auswirkt (ähnlich SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2637]).

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 nach Abs. 1 Satz 7 berücksichtigt werden. Stille Reserven in sog. Anrechnungsbetriebsstätten oder Betriebsstätten, auf deren Einkünfte § 20 Abs. 2 AStG anzuwenden ist, unterliegen hingegen bei der Körperschaft als Mitunternehmerin der Besteuerung mit KSt. im Inland, so dass sie zu den anteiligen oder gesamten stpfl. stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 7 gehören (aA SCHEIPERS/LINN, Ubg. 2010, 8 [14]), auch wenn sie nicht zum inländ. BV gehören (s. hierzu Anm. 52), da ansonsten eine europarechtl. unzulässige Diskriminierung gegeben wäre (s. Anm. 8). Für Zwecke der Differenzbetragsermittlung nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 7 sind sie allerdings nicht zu erfassen (ebenso WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [16]), da sie nicht zum inländ. Steuergegenstand der GewSt. zählen und somit insoweit auch nicht der inländ. GewStPfl. 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 Verlustkörperschaft nachgeordneten inländischen Mitunternehmerschaft werden in die Ermittlung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 7 einbezogen, da deren Erträge bei der vorgeschalteten Körperschaft der KStPfl. unterworfen sind. Im Rahmen des Erhalts eines Zinsvortrags der Körperschaft bleiben stille Reserven in der inländ. Mitunternehmerschaft hingegen unberücksichtigt, da die Mitunternehmer-

schaft einen eigenständigen Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG darstellt (zu § 4h Abs. 5 Satz 3 iVm. Abs. 1 Sätze 6 und 7 s. Anm. 13). Beim Erhalt eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts der Körperschaft nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Sätze 6 und 7 sind sie ebenfalls nicht zu erfassen, da Gewinnanteile aus Mitunternehmenschaften 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 Mitunternehmenschaft stellt vielmehr einen eigenen Steuergegenstand dar, so dass der Gewerbeertrag nur bei dieser anzusetzen ist. Dies gilt ebenfalls, wenn doppel- oder mehrstöckige inländ. Mitunternehmenschaften der Körperschaft nachgeordnet sind. Auch in diesen Fällen werden die anteiligen oder gesamten stillen Reserven der Mitunternehmenschaften für Zwecke des Erhalts des vortragsfähigen Gewerbeverlusts der Verlustkörperschaft nicht berücksichtigt. Zur Ermittlung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven nach § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 7 s. Anm. 14.

► *Gestaltungsempfehlung:* Sofern die Verlustkörperschaft die einzige vermögensmäßig beteiligte Mitunternehmerin einer Mitunternehmenschaft 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 Mitunternehmenschaft durch Austritt der nicht vermögensmäßig beteiligten Mitunternehmerin steuerneutral (vgl. nur OFD Berlin v. 19.7.2002, DB 2002, 1966; OFD Koblenz v. 21.10.2002, GmbH-StB 2002, 345) auf die Körperschaft nach §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB iVm. § 738 BGB anwachsen zu lassen. Die stillen Reserven der Mitunternehmenschaft 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 Verlustkörperschaft nachgeordneten ausländischen Mitunternehmenschaft, deren Veräußerungsgewinne durch ein DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt sind, finden bei der Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 7 keine Berücksichtigung. Ist die nachgeordnete ausländ. Mitunternehmenschaft 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 Mitunternehmenschaft bei der vorgeschalteten Körperschaft nach Abs. 1 Satz 7 erfasst, da sie im Inland stpfl. sind, sofern die Verlustkörperschaft der unbeschränkten StPfl. unterliegt. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass Abs. 1 Satz 6 auf die stillen Reserven des inländ. BV beschränkt ist (s. hierzu Anm. 52), da ansonsten eine europarechtl. unzulässige Diskriminierung gegeben wäre (s. Anm. 8). Für Zwecke des Erhalts eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Sätze 6 und 7 werden die entsprechenden stillen Reserven der ausländ. Mitunternehmenschaft allerdings nicht einbezogen, da die jeweiligen Gewinn- und Verlustanteile aus der ausländ. Mitunternehmenschaft nicht dem Steuergegenstand der Verlustkörperschaft zuzurechnen sind (vgl. KESS in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 9 Nr. 2 Rn. 20). Im Übrigen gilt das zu inländ. Mitunternehmenschaften Gesagte entsprechend.

III. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 8)

61 1. Regelungsanordnung und gesetzgeberischer Hintergrund

Nach Abs. 1 Satz 8 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 anteiligen und gesamten stillen Reserven im inländ. BV einer Verlustkörperschaft nach Abs. 1 Satz 7 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. 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 und 7 nicht beeinflussen (s. hierzu auch BTDrucks. 17/147, 9).

Zusammenwirken des Abs. 1 Satz 8 mit § 2 Abs. 4 UmwStG: Abs. 1 Satz 8 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 8 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 § 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 8 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.

62 2. „... 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; ausführlich 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 8 insbes. die Ausnahme des § 2 Abs. 1

UmwStG von Interesse ist, da dieser dem übernehmenden Rechtsträger fiktiv Einkünfte und Vermögen auf den gewählten stl. Übertragungstichtag mit zulässiger stl. Rückwirkung zuordnet (zur Reichweite der 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 Buchwerten auch eine Zurechnung von stillen Reserven, was durch Abs. 1 Satz 8 unterbunden werden soll.

„**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 8 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 8 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 ausf. HHSp./SCHUSTER, § 38 AO Rn. 59; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rn. 29). Auch diese rückwirkenden Rechtshandlungen bleiben nach Abs. 1 Satz 8 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 8 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.

Erläuterungen zu Abs. 1a: Sanierungsklausel zum Verlusterhalt

Schrifttum: ALTRICHTER-HERZBERG, Die mögliche Einführung eines Sanierungsprivilegs in § 8c KStG, GmbHR 2009, 466; DÖRR, § 8c KStG wird saniert!, NWB 2009, 2050; EILERS/BÜHRING, Sanierungssteuerrecht – Selbst ein Sanierungsfall?, StuW 2009, 246; FEY/NEYER, Sanierungsprivileg für § 8c KStG: Die Bundesratsinitiative vom 3. April 2009, AG 2009, 322; FEY/NEYER, Entschärfung der Mantelkaufregelung für Sanierungsfälle, DB 2009, 1368; IMSCHWEILER/GEIMER, Einführung einer Sanierungsklausel in § 8c KStG, EStB 2009, 324; B. LANG, Die neue Sanierungsklausel in § 8c KStG, DStZ 2009, 751; MÜCKL/REMPLIK, Das neue Sanierungsprivileg gemäß § 8c Abs. 1a KStG, FR 2009, 689; R. NEUMANN/STIMPEL, Die Sanierungsklausel in § 8c KStG – erste Überlegungen, Der Konzern 2009, 409; NEYER, Sanierungsprivileg gem. § 8c Abs. 1a KStG – Qualifizierte Zuführung von Betriebsvermögen als Verlustrettungsmaßnahme, BB 2009, 2284; PRINZ, Unternehmens(steu)recht in der Krise: Resümee zum Ende der Legislaturperiode, S:R 2009, 155; ROSER, Auslegungsfragen zu der Sanierungsklausel des § 8c KStG, FR 2009, 937; SISTERMANN/BRINKMANN, Die neue Sanierungsklausel in § 8c KStG – Vorübergehen-

de Entschärfung der Mantelkaufregelung für Unternehmen in der Krise, DStR 2009, 1453; SUCHANEK/HERBST, Die neue Sanierungsklausel gemäß § 8c Abs. 1a KStG n.F., Ubg. 2009, 525; ZIEGENHAGEN/THEWES, Die neue Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG, BB 2009, 2116; ORTH, Verbesserte Verlustverrechnungsmöglichkeiten, Ubg. 2010, 169.

Verwaltungsanweisung: OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929 (nicht bundeseinheitlich abgestimmt).

A. Kein Verlustuntergang bei Beteiligungserwerben zum Zweck der Sanierung (Abs. 1a Satz 1)

63

I. Inhalt

Abs. 1a Satz 1 ordnet an, dass ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft für die Anwendung des Abs. 1 unbeachtlich ist. Er suspendiert somit bei Erfüllung seines Tatbestandsmerkmals „Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft“ die Anwendung des gesamten Abs. 1 (s. Anm. 3 zum insoweit vorliegenden Redaktionsversehen des Gesetzgebers). Vom Sinn und Zweck der Regelung als weitere Ausnahmeregelung vom grundsätzlichen Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 kann Abs. 1a Satz 1 nur dergestalt ausgelegt werden, dass er den Einbezug eines Beteiligungserwerbs in die Tatbestände des Abs. 1 Sätze 1 und 2 verhindert und damit die eigentliche Regelungsanordnung des gesamten Abs. 1a darstellt. Der Sanierungsbegriff selbst wird in Abs. 1a Sätzen 2–4 definiert.

II. Tatbestandsmerkmale

64 1. Beteiligungserwerb an einer Körperschaft

Das erste von Abs. 1a Satz 1 normierte Tatbestandsmerkmal ist das Vorhandensein eines Beteiligungserwerbs. Mit der Verwendung dieses Begriffs bezieht sich Abs. 1a Satz 1 auf Abs. 1 Sätze 1 und 2 und erfasst folglich auch den mittelbaren Beteiligungserwerb (da dort die Begrifflichkeit „schädlicher Beteiligungserwerb“ verwendet wird, zu dessen Definition im Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 1 und 2 s. Anm. 20 und 36). Hierdurch wird klargestellt, dass der Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1a Satz 1 in die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 oder 2 einzubeziehen sein muss, ohne aber gleichzeitig die dort normierten Tatbestandsmerkmale selbst vollständig erfüllen zu müssen. Dh. es muss mittelbar oder unmittelbar eine 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 vorliegen. Maßgebende Eigentumsposition ist folglich auch hier das wirtschaftliche Eigentum (s. Anm. 27 zum Tatbestandsmerkmal „übertragen“ im Rahmen des Abs. 1). Ebenso sind auch der Erwerb durch eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 3 (s. hierzu Anm. 37 ff.) sowie die quotenverändernde Kapitalerhöhung nach Abs. 1 Satz 4 (s. hierzu ausf. Anm. 41 ff.) einbezogen (ebenso FEY/NEYER, DB 2009, 1368 [1370]; B. LANG, DStZ 2009, 751 [752]; R. NEUMANN/STIMPEL, Der Konzern 2009, 409 [412]; ROSER, FR 2009, 937 [938]). Die normierten Schädlichkeitsgrenzen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 von mehr als 25 % oder 50 % (s. hierzu Anm. 23 und 35) brauchen hingegen durch den betreffenden Beteiligungs-

erwerb selbst noch nicht überschritten zu sein. Es reicht aus, dass er als „Zählerwerb“ berücksichtigt wird (im Ergebnis ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 70; DÖRR, NWB 2009, 2050 [2052 f.]; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 1453 [1454]; ZIEGENHAGEN/THEWES, BB 2009, 2116 [2117]).

2. „... zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft“

a) Erwerb in Sanierungsabsicht

65

Der Beteiligungserwerb muss dem Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Verlustkörperschaft dienen. Die Formulierung soll sich nach dem Willen des Gesetzgebers tatbestandlich an das Sanierungsprivileg iSd. § 39 Abs. 4 Satz 2 InsO, § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG aF anlehnen (vgl. BTDrucks. 16/13429, 50) und stellt einen finalen Zusammenhang zwischen Beteiligungserwerb und Sanierung her (vgl. auch SUCHANEK/HERBST, Ubg. 2009, 525 [526 f.]). Der Beteiligungserwerb muss erfolgen, um die Körperschaft zu sanieren (Erwerb in Sanierungsabsicht). Wortlautgemäß ist damit die Sanierungsabsicht nicht gegeben, wenn sich die Sanierungsbedürftigkeit der Körperschaft erst nach dem Beteiligungserwerb herausstellt. An die Sanierungsabsicht des Erwerbers sollte aber kein strenger Maßstab angelegt werden (vgl. auch BFH v. 16.5.2002 – IV R 11/01, BStBl. II 2002, 854; v. 12.10.2005 – X R 20/03, BFH/NV 2006, 713 zu § 3 Nr. 66 EStG aF). Sie sollte daher insbes. vermutet werden, wenn im zeitlichen Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb ein Sanierungskonzept erstellt wurde (wohl auch BTDrucks. 16/13429, 51; BFH v. 10.4.2003 – IV R 63/02, BStBl. II 2004, 9 zu § 3 Nr. 66 EStG aF). Ein zeitlicher Zusammenhang in vorstehendem Sinne ist gegeben, wenn ein Sanierungskonzept innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Beteiligungserwerb erstellt wurde (ebenso DÖRR, NWB 2009, 2050 [2053]). Darüber hinaus ist sie uE zu unterstellen, wenn eine der in Abs. 1a Satz 3 aufgezählten Maßnahmen ergriffen wird, da diese eine unwiderlegliche Vermutung zum Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen darstellen (s. hierzu Anm. 72), was wiederum zu einem Rückschluss auf die Sanierungsabsicht führt.

Sanierungsabsicht bei mittelbarem Beteiligungserwerb: Die Überprüfung des Vorliegens der Sanierungsabsicht ist in den Fällen des mittelbaren Beteiligungserwerbs problematisch. Aus diesem Grund sollen nach der Begründung des Gesetzentwurfs bei einem Beteiligungserwerb zur Sanierung auf der Ebene der Obergesellschaft, unabhängig davon, ob er im In- oder Ausland vollzogen wird, auch die damit verbundenen mittelbaren Beteiligungserwerbe der Untergesellschaften begünstigt sein (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51). Dies würde bedeuten, dass die Sanierungsabsicht ausschließlich auf Ebene der Obergesellschaft, zB durch ein Sanierungskonzept, nachgewiesen werden müsste. Für die ebenfalls vorliegenden mittelbaren Beteiligungserwerbe würde sie folglich im Weiteren unterstellt. Ungeachtet dessen erfordert der Erhalt der nicht genutzten Verluste auf Ebene der mittelbaren Beteiligungsgesellschaften aber dennoch eine Sanierung dieser Gesellschaften selbst (zu den Anforderungen an eine Sanierung s. Anm. 69 ff.). Findet der Beteiligungserwerb bei der Obergesellschaft nicht in Sanierungsabsicht statt, kann er jedoch in Bezug auf die Untergesellschaften die betreffende Absicht aufweisen (ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 71).

► *Handlungsempfehlung:* Zwecks Nachweises der Sanierungsabsicht in den Fällen des mittelbaren Beteiligungserwerbs empfiehlt es sich, ein Sanierungskonzept zu erstellen, das auch die Ebenen der mittelbaren Beteiligungsgesellschaften ein-

schließt, da nur so der subjektiv erforderliche finale Zusammenhang zwischen Beteiligungserwerb und Sanierung zweifelsfrei nachgewiesen werden kann.

Weitere Absichten (zB Marktstellungsausbau usw.), die neben der Sanierungsabsicht mit dem Beteiligungserwerb verbunden sein können, sind für die Anwendbarkeit des Abs. 1a Satz 1 unschädlich, da im Gegensatz zu § 8 Abs. 4 Satz 3 aF die Sanierung nicht der alleinige Zweck des Beteiligungserwerbs sein muss (ebenso FEY/NEYER, DB 2009, 1368 [1371]; R. NEUMANN/STIMPEL, Der Konzern 2009, 409 [412]).

66 b) Zeitpunkt des Vorhandenseins der Sanierungsabsicht

Das Gesetz sagt nicht, zu welchem Zeitpunkt der finale Zusammenhang zwischen Beteiligungserwerb und Sanierung gegeben sein muss. Die Begründung des Gesetzentwurfs ist zu dieser Frage widersprüchlich und engt die Möglichkeit der Anwendung der Ausnahmeregelung enorm ein. Es wird zunächst davon ausgegangen, dass ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung erfolgt, wenn er im Zeitpunkt der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung der Körperschaft stattfindet (BTDrucks. 16/13429, 50). Dies würde bedeuten, dass bei der Verlustkörperschaft ein Insolvenzgrund nach §§ 17–19 InsO vorhanden sein müsste. Im Weiteren wird jedoch ausgeführt, dass dieser Zeitpunkt regelmäßig dem Eintritt der „Krise“ nach den Grundsätzen des ehemaligen Eigenkapitalersatzrechts entspräche (BTDrucks. 16/13429, 50), wobei jedoch auf die Begründung des § 39 Abs. 4 Satz 2 InsO Bezug genommen wird und hiernach dessen Eingreifen wiederum von der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. der Überschuldung abhängig sein soll (vgl. BTDrucks. 16/6140, 57). Der Zeitpunkt der Krise nach § 32a Abs. 1 GmbHG aF setzte hingegen gedanklich vor dem Vorhandensein eines Insolvenzgrunds an (s. zu dem Unterschied in den zeitlichen Voraussetzungen zwischen § 39 Abs. 4 Satz 2 InsO und § 32a Abs. 3 GmbHG aF nur WITTIG, Festschr. Karsten Schmidt, 2009, 1743 [1753]). Eine Gesellschaft befand sich nach § 32a Abs. 1 GmbHG aF in der Krise, wenn ein ordentlicher Kaufmann der Gesellschaft Eigenkapital zugeführt hätte. Ein Indiz des Kriseneintritts war die Kreditunwürdigkeit der Körperschaft (zu weiteren Anhaltspunkten s. HUECK/FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 32a Rn. 51 mwN), wobei zu diesem Zeitpunkt statt der Insolvenz zumindest die Liquidation noch eine Handlungsoption gewesen wäre (vgl. LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, §§ 32a/b Rn. 18). Bei erster Auslegung der Begründung des Gesetzentwurfs wäre der Anwendungsbereich des Abs. 1a Satz 1 – abgesehen von drohend zahlungsunfähigen Körperschaften – daher im Wesentlichen für insolvenzreife (dh. lediglich der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist innerhalb des Dreiwochenzeitraums des § 15a InsO noch nicht gestellt) oder sich bereits im Insolvenzverfahren befindliche Körperschaften eröffnet. Im Fall der Überschuldung würde dies sogar bedeuten, dass keine positive Fortführungsprognose bestehen dürfte (§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO), was wiederum die von der Begründung des Gesetzentwurfs zu Abs. 1a Satz 1 ebenfalls geforderte Sanierungsfähigkeit (s. hierzu BTDrucks. 16/13429, 50) in Zweifel ziehen würde. Bei Zugrundelegung des ebenfalls angesprochenen Krisenbegriffs des § 32a Abs. 1 GmbHG aF wäre Abs. 1a Satz 1 regelmäßig nur bei eingetretener Kreditunwürdigkeit der Verlustkörperschaft anwendbar (so OFD Rhld. v. 30.3.2010, DSrR 2010, 929 Tz. 4).

Eigene Auffassung: UE ist einer Auslegung zum Zeitpunkt des erforderlichen finalen Zusammenhangs der Vorzug zu geben, die sich an den Begriff der „Sa-

nierung“ und dessen stl. Historie anlehnt, obwohl eine tatbestandliche Anlehnung an § 39 Abs. 4 Satz 2 InsO, § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG aF erfolgt (s. zur stl. Auslegung einer Norm bei gegebener Anlehnung dieser Norm an das Zivilrecht BFH v. 14.1.2009 – I R 36/08, GmbHR 2009, 493), da § 39 Abs. 4 Satz 2 InsO, § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG aF einen anderen Normzweck als Abs. 1a verfolgen (s. zu diesem Anm. 3). Bei dieser stl. Auslegung kann auf das Sanierungsprivileg des § 8 Abs. 4 Satz 3 aF, das die Vorgängerregelung des Abs. 1a verkörpert, zurückgegriffen werden (ebenso SUCHANEK/HERBST, Ubg. 2009, 525 [527]). Abs. 1a Satz 1 bedient sich einer ähnlichen Gesetzestechnik wie § 8 Abs. 4 Satz 3 aF, der eine BV-Zuführung als unschädlich qualifizierte, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs diene. Dort wurde also ebenfalls definitionslos der Begriff der „Sanierung“ verwendet und es musste auch ein Zusammenhang zwischen BV-Zuführung und Sanierung bestehen. Von diesem war auszugehen, wenn die Körperschaft sanierungsbedürftig war (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 624 Tz. 14; FG Köln v. 8.2.2001, EFG 2001, 991, nrkr., Rev. Az. BFH I R 53/01, mwN). Der Sanierungsbedürftigkeit im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 Satz 3 aF wiederum lag das Verständnis des § 3 Nr. 66 EStG aF zugrunde (s. hierzu nur § 8 Anm. 472), der ebenso die Sanierungsbedürftigkeit für die StFreiheit von Sanierungsgewinnen voraussetzte. Demnach kommt es für die Beantwortung der Frage, wann ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs iSv. Abs. 1a Satz 1 vorliegt, darauf an, ob die Körperschaft im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs objektiv sanierungsbedürftig (zur Definition s. Anm. 70) war (s. auch B. LANG, DStZ 2009, 751 [753], wobei diese jedoch eine Gesetzesänderung für erforderlich hält; aA ORTH, Ubg. 2010, 169 [173]). Dass der Zeitpunkt, zu dem ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung stattfindet, vor dem Vorliegen eines Insolvenzgrunds nach §§ 17–19 InsO liegen muss, ergibt sich ebenfalls aus Abs. 1a Satz 2, der eine Sanierung als Maßnahme definiert, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen (s. hierzu Anm. 70 f.). Es wird folglich mit der Formulierung „verhindern“ eine zeitliche Bezugnahme hergestellt, die das Vorhandensein eines Insolvenzgrunds gerade nicht erfordert.

c) „Geschäftsbetrieb der Körperschaft“ als Sanierungsgegenstand

67

Abs. 1a Satz 1 nennt als Zweck des Beteiligungserwerbs die Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft. Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass insbes. KapGes. nur über einen einheitlichen Geschäftsbetrieb verfügen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 8). Demzufolge ist Sanierungsgegenstand die Körperschaft mit ihrem Geschäftsbetrieb im Ganzen, deren Verluste durch die Anwendung des Abs. 1a erhalten bleiben sollen. Bei ihr müssen die Voraussetzungen für eine begünstigte Sanierung (s. hierzu Anm. 70) allgemein vorliegen, so dass keine Beurteilung der Sanierung anhand einzelner Verlustquellen oder auch Teilbetriebe stattfindet (vgl. auch § 8 Anm. 480 zum insoweit deckungsgleichen § 8 Abs. 4 Satz 3 aF).

Mittelbarer Beteiligungserwerb: Für den Fall des mittelbaren Beteiligungserwerbs geht die Begründung des Gesetzentwurfs zutreffend von einem Untergang der nicht genutzten Verluste einer Untergesellschaft nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 aus, wenn lediglich die Obergesellschaft und nicht auch zugleich die Untergesellschaft saniert wird (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51), da auch diese über einen Geschäftsbetrieb verfügt. In Konzernfällen bedeutet dies aber auch, dass die entsprechenden Sanierungsmaßnahmen ausschließlich bei den Körperschaften

ten ergriffen werden müssen, die über nicht genutzte Verluste iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 verfügen, da bei den anderen Körperschaften regelmäßig keine Sanierungsbedürftigkeit bestehen dürfte. Um die Sanierung nachzuweisen, empfiehlt es sich aus gestalterischer Sicht, alle Körperschaften, bei denen der Verlustuntergang verhindert werden soll, in ein Sanierungskonzept aufzunehmen.

Besonderheit in Organschaftsketten: Ausgehend von einem Verlustvortrag bedürfte es in Organschaftsfällen lediglich der Sanierung des OT (für eine Organkreisbetrachtung s. OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929 Tz. 9), da OG – vorbehaltlich eines nach § 15 Satz 1 Nr. 1 eingeschlossenen vororganschaftlichen Verlusts – keinen eigenen Verlustvortrag ausweisen. Da Abs. 1 Sätze 1 und 2 nach Auffassung der FinVerw. im Fall des unterjährigen Beteiligungserwerbs aber auch die laufenden Verluste der OG vom zukünftigen Abzug ausschließen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 33), wäre für die Inanspruchnahme des Sanierungsprivilegs auch eine Sanierung der verlustträchtigen OG erforderlich. Diese Notwendigkeit würde sich nicht ergeben, wenn, wie hier vertreten (s. Anm. 32 und 36), eine Ergebnisermittlung für den gesamten Organkreis auf den Tag der Übertragung zugelassen würde, da die OG sodann nicht mehr über vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 betroffene nicht genutzte Verluste verfügen würde.

Besonderheit bei Beteiligung an einer Personengesellschaft: Ist die Verlustkörperschaft an einer PersGes. beteiligt, ist ausschließlich die Körperschaft zu sanieren, da PersGes. nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des § 8c fallen (aA OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929 Tz. 10).

Körperschaften ohne Geschäftsbetrieb: Da der persönliche Geltungsbereich des Abs. 1 allgemein 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 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. 27 f.). Um auch für diese Körperschaften das Sanierungsprivileg zugänglich zu machen, obwohl sie nicht über einen Geschäftsbetrieb verfügen, ist insoweit eine Sanierung der jeweiligen Einkunftsquelle Tatbestandsvoraussetzung.

III. Rechtsfolge: Unbeachtlichkeit des Abs. 1

Rechtsfolge des Abs. 1a Satz 1 ist, dass ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs für die Anwendung des Abs. 1 unbeachtlich ist. Der entsprechende Beteiligungserwerb (s. hierzu Anm. 64) wird somit nicht in die Berechnung der Schädlichkeitsquoten des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (s. hierzu Anm. 22 und 35) innerhalb der kodifizierten Fünfjahreszeiträume (s. zu diesen Anm. 21 und 35) einbezogen. Entsprechendes gilt für die Zusammenrechnung von Beteiligungserwerben einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 3 sowie eine Kapitalerhöhung nach Abs. 1 Satz 4, die mittelbar oder unmittelbar zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5 und Abs. 1 Sätze 6–8: Obwohl Abs. 1a Satz 1 bei Vorliegen seiner Tatbestandsvoraussetzungen die Anwendung des gesamten Abs. 1 verhindert, geht uE unter Zugrundelegung von Sinn und Zweck der

Norm Abs. 1 Satz 5 dem Abs. 1a Satz 1 gesetzestechnisch vor, da Abs. 1 Satz 5 ebenfalls die Tatbestände des Abs. 1 Sätze 1 und 2 suspendiert und bei Erfüllung seiner Tatbestandsvoraussetzungen nicht zusätzlich das Vorliegen einer Sanierung erfordert. Zum Verhältnis des Abs. 1a zu Abs. 1 Sätze 6–8 s. Anm. 51.

B. Sanierungsbegriff des Abs. 1a (Abs. 1a Satz 2)

I. Inhalt

69

Abs. 1a Satz 2 definiert eine Sanierung als Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. Abs. 1a Satz 2 stellt somit die Legaldefinition einer Sanierung iSd. Abs. 1a Satz 1 dar, ohne dass er eine eigene Rechtsfolgenanordnung trifft. Die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1a Satz 2, die sich auf die Insolvenzstatbestände beziehen, sind dabei alternativ zu erfüllen. Dh. die Sanierungsmaßnahme muss sich entweder auf die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung beziehen und der jeweils einschlägige Tatbestand muss dadurch verhindert oder beseitigt werden. Im Weiteren muss allerdings kumulativ hinzukommen, dass die entsprechende Maßnahme dem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen dient.

II. Sanierung als Maßnahme zur Verhinderung oder Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung und zugleich zum Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen

1. Auslegung des Sanierungsbegriffs

70

Die Maßnahme „Sanierung“ muss die Eignung besitzen, die Insolvenz der Verlustkörperschaft zu verhindern oder zu beseitigen. Kumulativ muss noch hinzukommen, dass die Sanierung auf den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen gerichtet ist, dessen Merkmale allerdings erst in Abs. 1a Satz 3 abschließend definiert werden (s. daher hierzu Anm. 72 ff.). Durch die Begrifflichkeit „verhindern oder beseitigen“ kann sich die Körperschaft zu dem Zeitpunkt, zu dem die Sanierungsmaßnahme ergriffen wird, bereits in Insolvenz befinden („beseitigen“) oder insolvenzgefährdet sein („verhindern“). Dies ist uE deckungsgleich mit dem Vorliegen der Sanierungsbedürftigkeit nach Maßgabe des § 3 Nr. 66 EStG aF und den Regelungen des Sanierungserlasses, die sowohl die Sanierung im Rahmen des Insolvenzverfahrens als auch die außergerichtliche Sanierung begünstigen (vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240 Tz. 1). Im Weiteren muss noch hinzukommen, dass die Verlustkörperschaft sanierungsfähig ist und die zu ergreifenden Maßnahmen eine Sanierungseignung aufweisen (ebenso EILERS/BÜHRING, StuW 2009, 246 [250]). Typologisch setzt ein Erwerb in Sanierungsabsicht folglich Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit der Körperschaft sowie die Sanierungseignung der Sanierungsmaßnahmen voraus. Alle drei Kriterien müssen gemeinsam erfüllt sein. Hingegen ist der Eintritt eines Sanierungserfolgs für die Anwendbarkeit des Abs. 1a nicht Voraussetzung (vgl. auch BTDrucks. 16/13429, 51). Ebenso wenig ist für eine Sanierung iSd. Abs. 1a Satz 2 – im Gegensatz zum Sanierungserlass (s. hierzu BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240 Tz. 3) – ein Schuldenerlass der Gläubiger vonnöten (s. zum insoweit von dem gesetzgeberischen Zweck deckungsgleichen § 8 Abs. 4 Satz 3 aF auch § 8 Anm. 471).

Sanierungsbedürftigkeit: Von einer objektiven Sanierungsbedürftigkeit iSd. Abs. 1a ist auszugehen, wenn ohne die Sanierung die für eine erfolgreiche Weiterführung des Betriebs und die Abdeckung der bestehenden Verpflichtungen erforderliche Betriebssubstanz nicht erhalten werden könnte (BFH v. 10.4.2003 – IV R 63/02, BStBl. II 2004, 9; v. 16.5.2002 – IV R 11/01, BStBl. II 2002, 854; v. 25.10.1963 – I 359/60 S, BStBl. III 1964, 122 zu § 3 Nr. 66 EStG aF). Maßgebende Kriterien für das Vorliegen der Sanierungsbedürftigkeit sind insbes. die Ertragslage und die Höhe des BV vor und nach der Sanierung, die Kapitalverzinsung durch die Erträge des Unternehmens, die Möglichkeiten zur Bezahlung von Steuern und sonstigen Schulden, dh. auch das Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Schuldenlast und die Gesamtleistungsfähigkeit des Unternehmens (BFH v. 22.4.1998 – XI R 48/95, BFH/NV 1998, 1214; v. 14.3.1990 – I R 129/85, BStBl. II 1990, 955; v. 25.10.1963 – I 359/60 S, BStBl. III 1964, 122; OFD Hannover v. 19.9.2008, DB 2008, 2568). Deren Erfüllung ist in einer wertenden Gesamtschau zu würdigen.

Sanierungsfähigkeit: Dass die Sanierungsfähigkeit von Unternehmen ein im Anwendungsbereich des Abs. 1a zu berücksichtigendes Kriterium ist, ergibt sich als Umkehrschluss aus Abs. 1a Satz 4, der einen im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellten Geschäftsbetrieb der Körperschaft für sanierungsunfähig erachtet, sowie aus dem Zweck des Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1a Satz 1, das Unternehmen zu sanieren und damit grundsätzlich wieder ertragsfähig zu machen (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, *Der Konzern* 2009, 409 [412]). Sie ist uE gegeben, wenn für die Körperschaft nach der pflichtgemäßen Einschätzung eines objektiven Dritten eine positive Fortführungsprognose besteht und die Wettbewerbs- und Renditefähigkeit wiedererlangt werden können. Davon sollte auszugehen sein, wenn ein Insolvenzplan nach §§ 217 ff. InsO oder ein Sanierungskonzept erstellt wurde, das bspw. den Anforderungen des IDW S 6 (IDW-FN 2009, 578) genügt (zu den Anforderungen an einen Sanierungsplan s. ausführlich MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [693]).

Sanierungsseignung: Für das Vorliegen der Sanierungsseignung kann ebenfalls die Rspr. zu § 3 Nr. 66 EStG aF herangezogen werden. Hiernach wird vorausgesetzt, dass die ergriffenen Sanierungsmaßnahmen das Unternehmen vor dem Zusammenbruch bewahren und wieder ertragsfähig machen (BFH v. 22.11.1983 – VIII R 14/81, BStBl. II 1984, 472; v. 26.2.1988 – III R 257/84, BFH/NV 1989, 436), so dass letztendlich dessen wirtschaftliches Überleben dauerhaft gesichert werden soll (BFH v. 31.1.1991 – IV R 84/89, BFH/NV 1991, 821; BLÜMICH/ERHARD, § 3 EStG Rn. 850 mwN). Diese Prognose wird regelmäßig nur auf der Grundlage eines dokumentierten Sanierungsplans möglich sein (vgl. auch BTDrucks. 16/13429, 51). Hierbei gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass Abs. 1a Satz 3 eine abschließende Aufzählung und eine unwiderlegbare Vermutung enthält, wann von einem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 auszugehen ist (s. hierzu Anm. 72). Diese abschließende Aufzählung des Abs. 1a Satz 3 hat uE zur Konsequenz, dass neben dem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen auch die Sanierungsseignung der entsprechenden Maßnahmen zu unterstellen ist. Eine Prüfung der Sanierungsseignung anderer Maßnahmen, die neben den nach Abs. 1a Satz 3 zwingend vorzunehmenden ergriffen werden, ist somit im Weiteren nicht erforderlich und auch ohne Bedeutung.

Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen: Für das Vorliegen einer begünstigten Sanierung ist zusätzlich gefordert, dass die Maßnahme dem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen dient. Dieses Tatbestandsmerkmal wird dabei durch Abs. 1a Satz 3 abschließend definiert (s. daher Anm. 72 ff.).

2. Zeitpunktbezogene Betrachtung

71

Der Ablauf einer Sanierung erstreckt sich stets über einen bestimmten Zeitraum, dessen Beginn und Ende festzulegen sind, und ist abhängig von dem jeweiligen Krisenstadium (zu den einzelnen Krisenstadien s. IDW S 6, IDW-FN 2009, 578 Tz. 58 ff.), in dem sich die Verlustkörperschaft gerade befindet. Die Voraussetzungen des Abs. 1a Satz 2 brauchen dabei jedoch nicht über den gesamten Sanierungszeitraum vorzuliegen, da der Beteiligungserwerb nach Abs. 1a Satz 1 zum Zweck der Sanierung erfolgen muss. Entscheidend ist folglich ausschließlich, dass die Voraussetzungen bei Beginn der Sanierungsphase erfüllt sind.

C. Abschließende Aufzählung der Merkmale für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen im Sinne des Abs. 1a Satz 2 (Abs. 1a Satz 3)

I. Inhalt

72

Abs. 1a Satz 3 liefert in einer abschließenden Aufzählung drei Merkmale, die alternativ verwirklicht werden müssen, um das Tatbestandsmerkmal des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 im Rahmen der Sanierung zu erfüllen. Das Merkmal der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 ist danach ausschließlich und immer (unwiderlegliche Vermutung, zu diesen s. allgemein BFH v. 3.8.2005 – I R 62/04, BStBl. II 2006, 391) dann gegeben, wenn eine Betriebsvereinbarung über Arbeitsplätze geschlossen und befolgt wird (Abs. 1a Satz 3 Nr. 1), Arbeitsplätze erhalten werden (Abs. 1a Satz 3 Nr. 2) oder durch Einlagen wesentliches BV zugeführt wird (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3). Eine anderweitige Tatbestandsrealisierung ist ausgeschlossen (vgl. auch B. LANG, DStZ 2009, 751 [753]; MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [693]; R. NEUMANN/STIMPEL, Der Konzern 2009, 409 [412]; SUCHANEK/HERBST, Ubg. 2009, 525 [529]). Die zu sanierende Körperschaft muss sich nicht explizit gegenüber der FinVerw. für eine Alternative entscheiden. Es werden jedoch – idR durch Zeitablauf – einzelne Alternativen wegfallen. Entscheidend ist nur, dass letztendlich das Tatbestandsmerkmal einer Regelung erfüllt ist. In Konzernfällen können darüber hinaus für jede Verlustkörperschaft, die saniert werden muss, um die nicht genutzten Verluste zu erhalten, unterschiedliche Regelungen gewählt werden. Der Gesetzgeber zeigt sich damit um eine flexible Regelung für die Unternehmen bemüht, die diesen in dem gesetzgeberisch „gesteckten Rahmen“ vielschichtige Handlungsmöglichkeiten eröffnet. Hier wird sehr wahrscheinlich die Regelung über die Betriebsvereinbarung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 den Körperschaften, bei denen ein Betriebsrat existiert, den größten Handlungsspielraum bieten und folglich am einfachsten zu erfüllen sein.

II. Befolgung einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung durch die Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 1)

1. Inhaltliche Anforderungen

73

Als erste Alternative nennt Abs. 1a Satz 3 in seiner Nr. 1 die Befolgung einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung. Hiermit wird auf eine Maßnahme des Betriebsverfassungsrechts abgestellt, die, sofern sie Re-

gelungen zu Arbeitsplätzen enthält, wie zB ein Sozialplan, und auch tatsächlich befolgt wird, kraft gesetzlicher Anordnung den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 fingiert. Im Weiteren folgt hieraus, dass Körperschaften, die nach dem BetrVG nicht verpflichtet sind, einen Betriebsrat zu installieren, oder dies pflichtwidrig unterlassen haben, der Anwendungsbereich von Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 verschlossen bleibt. Im Billigkeitswege ist diesen Körperschaften die Regelung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 ebenfalls zugänglich, wenn mit mehr als der Hälfte der sozialversicherungspflichtigen ArbN individuelle Vereinbarungen getroffen werden (so OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929 Tz. 14).

Geschlossene Betriebsvereinbarung: Eine Betriebsvereinbarung ist nach § 77 Abs. 2 BetrVG ein schriftlicher Vertrag zwischen dem ArbG und dem Betriebsrat (zur Zuständigkeit von Gesamtbetriebsrat oder Konzernbetriebsrat bei Betriebsvereinbarungen s. §§ 50, 58 BetrVG), dessen getroffener Regelungsinhalt nach § 77 Abs. 4 Satz 1 BetrVG unmittelbar und zwingend gilt. Gegenstand der Betriebsvereinbarung kann die Regelung aller Angelegenheiten sein, auf die sich die Regelungskompetenz der Betriebsparteien erstreckt; dies kann Arbeitsverhältnisse, betriebliche oder betriebsverfassungsrechtl. Aspekte betreffen (vgl. MOLKENBUR in MOLKENBUR/KRASSHÖFER, Die Betriebsvereinbarung, 2007, 9 f.). Die Betriebsvereinbarung muss im Weiteren nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 geschlossen sein. Sie muss folglich nach § 77 Abs. 2 Satz 2 BetrVG von den Vertragsparteien unterzeichnet sein bzw. auf einem Spruch der Einigungsstelle basieren, wobei die Verlustkörperschaft selbst nicht Vertragspartei sein muss, weil die Betriebsvereinbarung zB in Konzernen von der Konzernleitung mit dem Konzernbetriebsrat geschlossen wurde. Der Wortlaut des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 klärt dabei nicht, ob die Betriebsvereinbarung auch rechtl. wirksam sein muss. Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass eine Betriebsvereinbarung aus verschiedenen Gründen, zB bei Zuständigkeitsüberschreitung des Gesamtbetriebsrats, unwirksam sein kann (vgl. EISEMANN in Erfurter Komm. zum Arbeitsrecht, 8. Aufl. 2008, § 50 BetrVG Rn. 8). Die potentielle Unwirksamkeit ist uE jedoch für die grundsätzliche Anwendbarkeit des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 unbeachtlich (tendenziell aA BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 75), entscheidend ist wortlautgemäß ausschließlich, dass die Betriebsvereinbarung zustande gekommen ist und auch befolgt wird (s. dazu unten). Dies wird insbes. durch § 41 Abs. 1 Satz 1 AO unterstützt, der die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts für die Besteuerung für unerheblich erklärt, soweit und solange die Beteiligten des Rechtsgeschäfts das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen. Dies wird nicht durch § 41 Abs. 1 Satz 2 AO suspendiert, da Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 keinen gesonderten Gesetzesbefehl enthält, der die Wirksamkeit der Betriebsvereinbarung fordert.

Arbeitsplatzregelung als Inhalt der Betriebsvereinbarung: Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 setzt für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen nur voraus, dass die Betriebsvereinbarung eine Regelung über Arbeitsplätze enthält. Weitere qualitative oder quantitative Anforderungen an den Inhalt der Arbeitsplatzregelung und deren Laufzeit stellt er nicht, so dass auch ein Sozialplan von der Regelung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 erfasst ist, der nach § 112 Abs. 1 Satz 3 BetrVG die Wirkung einer Betriebsvereinbarung hat. Daraus folgt, dass im Zuge der Sanierung durchaus auch Arbeitsplätze in erheblichem Ausmaß abgebaut werden dürfen (ebenso MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [694]), da eine Krisensituation vielfach nur durch die mit dem Arbeitsplatzabbau verbundene Kostensenkung bewältigt werden kann (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51). Eine quantitative Be-

grenzung des auf Basis der Betriebsvereinbarung vorzunehmenden Arbeitsplatzabbaus ergibt sich uE aber aus dem Ziel des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen gem. Abs. 1a Satz 2 und als Umkehrschluss aus Abs. 1a Satz 4 (zu Letzterem s. Anm. 83 ff.), dh. es muss nach dem Arbeitsplatzabbau noch eine ausreichende Anzahl von ArbN verbleiben, so dass von einer Unternehmensfortführung ausgegangen werden kann (ebenso DÖRR, NWB 2009, 2050 [2056]). Dies kann allerdings immer nur Grenzfälle betreffen.

Befolgung der Betriebsvereinbarung: Die Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung muss von der Körperschaft befolgt werden, dh. sie muss – unabhängig von ihrer arbeitsrechtl. Wirksamkeit – während ihrer Laufzeit dem Regelungsinhalt entsprechend tatsächlich durchgeführt werden (s. auch FEY/NEYER, DB 2009, 1368 [1372]). Kleinere Abweichungen in Bezug auf die Arbeitsplatzregelung oder Abweichungen von anderen Inhalten, die sich nicht auf die Arbeitsplätze auswirken, sollten vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der Norm (s. hierzu Anm. 3) für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „befolgen“ unbeachtlich sein. Nur wenn Abweichungen materiell wesentlicher Natur in Bezug auf die Arbeitsplatzregelung vorliegen, sollte dies zur Nichtbefolgung führen (ebenso SUCHANEK/HERBST, Ubg. 2009, 525 [530]).

► *Folge der Nichtbefolgung* ist, dass rückwirkend, sofern nicht gleichzeitig eines der Merkmale des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 oder 3 erfüllt wird, nicht mehr von einem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 im Rahmen der Sanierung ausgegangen werden kann, so dass die Ausnahmeregelung des Abs. 1a Satz 1 nicht mehr zur Anwendung gelangt und folglich der Beteiligungserwerb in die Tatbestände des Abs. 1 Sätze 1 und 2 einbezogen wird. Entsprechende StBescheide bzw. Verlustfeststellungsbescheide sind sodann ggf. über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen, wenn der Wegfall des Sanierungsprivilegs zur Verwirklichung eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 führt und auch kein Verlusterhalt nach Abs. 1 Satz 6 erlangt werden kann.

2. Zeitliche Anforderungen

74

Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 regelt nicht, ob die Betriebsvereinbarung vor, zugleich oder nach dem Beteiligungserwerb geschlossen werden muss. UE ist ein zeitlicher Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb ausreichend. Von diesem sollte auszugehen sein, wenn die Betriebsvereinbarung innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Beteiligungserwerb geschlossen wird (s. insoweit auch Anm. 65 zum Erwerb in Sanierungsabsicht). Sofern ihr Abschluss in einem dem Beteiligungserwerb nachfolgenden VZ erfolgt, ist ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gegeben.

III. Einhaltung einer Mindestlohnsumme über einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb durch die Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 2)

1. Durchführung einer Vergleichsrechnung bei der Körperschaft

75

Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Zielsetzung, den Erhalt von Arbeitsplätzen zu fördern (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51), bestimmt Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1 in Anlehnung an die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG als weitere alternative Voraussetzung für die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2, dass die Summe der maß-

gebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Die durchschnittliche jährliche Lohnsumme muss also innerhalb des Fünfjahreszeitraums von Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1 mindestens 80 % der Ausgangslohnsumme betragen, wobei das Unterschreiten der 80 %-Grenze in einzelnen Jahren innerhalb des Fünfjahreszeitraums aufgrund der kumulierten Betrachtung durch höhere Lohnsummen in anderen Jahren des Prüfzeitraums kompensiert werden kann (s. auch DÖRR, NWB 2009, 2050 [2056]). Es wird damit erstmalig im KStG ein Verweis auf das ErbStG aufgenommen, der nach der Begründung des BTFinAussch. (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51) der Vereinfachung dienen soll. Den Unternehmen wird damit auch hier die Möglichkeit eröffnet, in hohem Maße Arbeitsplätze abzubauen, da die Lohnsummenregelung keine Inflationsbereinigung enthält, so dass bereits die Lohnsteigerungen der Zukunft bei den verbleibenden ArbN einen Teil der sinkenden Lohnsummen aus dem Arbeitsplatzabbau ausgleichen. Erreicht die durchschnittliche jährliche Lohnsumme innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb nicht mindestens 80 % der Ausgangslohnsumme, ist ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gegeben, das zu einer rückwirkenden Versagung der Begünstigung des Abs. 1a Satz 1 führt, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 oder 3 ebenfalls nicht verwirklicht wurden. Alternativ könnte die FinVerw. die Verlustfeststellungs- und StBescheide nach § 165 AO vorläufig erlassen, um die Einhaltung der Lohnsummenregelung zu überprüfen.

Subjekt der Vergleichsrechnung ist die Körperschaft. Körperschaft iSd. Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1 ist demnach der Rechtsträger, für den der unmittelbare oder mittelbare Beteiligungserwerb gem. Abs. 1a Satz 1 vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 oder 2 ausgenommen werden soll, dh. dessen nicht genutzte Verluste im Ergebnis vom Untergang bewahrt werden sollen. In Konzernfällen bedeutet dies, dass für jede Verlustkörperschaft, deren Verluste erhalten bleiben sollen und die die übrigen Sanierungsvoraussetzungen erfüllt, die Vergleichsrechnung durchzuführen ist.

► *Besonderheit in Organschaftsfällen:* Sofern Konzernunternehmen organschaftlich verbunden sind, ist die Vergleichsrechnung zumindest in Bezug auf einen Verlustvortrag nur für den OT zu führen (zu einer Organkreisbetrachtung s. OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929 Tz. 9), da die OG – vorbehaltlich eines vororganschaftlichen Verlustvortrags – nicht über einen eigenen Verlustvortrag verfügt. Im Fall des unterjährigen Beteiligungserwerbs vertritt die FinVerw., dass die unterjährigen Verluste der OG im Rahmen der Einkommenszurechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 dem OT nicht mehr zur Verfügung stehen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 33). Dies hätte zur Konsequenz, dass die Vergleichsrechnung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1 auf Ebene der OG durchgeführt werden müsste, wenn ein mittelbarer Beteiligungserwerb bei einer OG vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 oder 2 ausgenommen werden soll. Dies ist uE abzulehnen, weil Abs. 1 Sätze 1 und 2 nicht mit den Regelungen der Organschaft nach § 14 abgestimmt sind und die dadurch auftretende planwidrige Lücke durch eine Ergebnismittlung für den gesamten Organkreis auf den Tag der Übertragung zu schließen ist (s. hierzu ausf. Anm. 32 und 36). Demzufolge ist die Vergleichsrechnung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1 auch in Bezug auf die unterjährigen Verluste von OG nur auf Ebene des OT durchzuführen (s. insoweit auch Anm. 67 zum Sanierungsgegenstand).

Lohnsumme: Welche Vergütungsbestandteile von Beschäftigten in die Lohnsumme im Rahmen der Vergleichsrechnung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1

einfließen, wird durch den sinngemäßen Verweis in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 auf Basis der Regelung des § 13a Abs. 4 ErbStG bestimmt (s. daher hierzu ausf. GECK in KAPP/EBELING, § 13a ErbStG Rn. 22 ff.). Dies schließt nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 iVm. § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG die Lohnsummen von ArbN ein, die bei Beteiligungsgesellschaften der Körperschaft beschäftigt sind (s. hierzu ausf. GECK in KAPP/EBELING, § 13a ErbStG Rn. 28 ff.).

„... innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb“ (Stichtagsbetrachtung): Maßgebender Stichtag für den Lohnsummentest ist der Tag des Beteiligungserwerbs (zu diesem s. Anm. 64). Dieser stellt den Fristbeginn für den von Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1 kodifizierten Fünfjahres-Prüfzeitraum dar (ebenso DÖRR, NWB 2009, 2050 [2056]; R. NEUMANN/STIMPEL, Der Konzern 2009, 409 [412]) und ist folglich der erste Tag, für den die Lohnsumme dem Erwerber zugerechnet wird. Die Fristberechnung für den Prüfzeitraum erfolgt taggenau nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB, wobei jedoch § 108 Abs. 3 AO, § 193 BGB keine Anwendung finden.

Ausgangslohnsumme: Die Ausgangslohnsumme ermittelt sich durch den sinngemäßen Verweis in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 auf § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG als durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Tag des Beteiligungserwerbs liegenden Jahre. Die Lohnsummen der letzten fünf Jahre vor dem Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs sind folglich aufzuaddieren und durch fünf zu teilen, um die Ausgangslohnsumme zu bestimmen. Die Fristberechnung für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme erfolgt ebenfalls – im Gegensatz zur Regelung des § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG, die auf die vergangenen fünf Wj. abstellt – taggenau nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB, wobei auch hier § 108 Abs. 3 AO, § 193 BGB keine Anwendung finden. Welche Vergütungsbestandteile von Beschäftigten in die Ausgangslohnsumme einzubeziehen sind, wird desgleichen über Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 iVm. § 13a Abs. 4 ErbStG ermittelt (s. daher auch hierzu ausf. GECK in KAPP/EBELING, § 13a ErbStG Rn. 22 ff.).

2. Bedeutung des Verweises auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbsatz 2

76

Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 erklärt § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG für sinngemäß anwendbar. Zu der Bedeutung des Verweises lassen sich zwei Auffassungen vertreten. Nach der ersten Auffassung können Körperschaften, deren Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder die nicht mehr als zwanzig (bis 31.12.2009 zehn) Beschäftigte haben, die Regelung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 nicht für sich in Anspruch nehmen (so ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2009, 466 [468]; B. LANG, DStZ 2009, 751 [755]; R. NEUMANN/STIMPEL, Der Konzern 2009, 409 [413]; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 1453 [1455]). Eine Vielzahl von Kleinunternehmen könnte dann den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen nur noch über die Einlagenregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 (s. hierzu Anm. 77 ff.) oder das Befolgen einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung gem. Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 nachweisen, wobei Letzteres regelmäßig auch ausscheidet, wenn sie nicht unter das BetrVG fallen (s. hierzu Anm. 73). Die andere Auslegungsvariante versteht die sinngemäße Verweisung auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG auf den Charakter der Vorschrift, die als Vereinfachungsregel zu werten ist (vgl. hierzu zB MOENCH/ALBRECHT, Erbschaftsteuerrecht, 2009, Rn. 902). Aus diesem Vereinfachungscharakter folgt für die Anwendung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2, dass auf den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen verzichtet wird, so dass die Grundregel des Abs. 1a Satz 1 anwendbar ist,

wenn die Körperschaft neben dem Beteiligungserwerb in Sanierungsabsicht sanierungsbedürftig und -fähig ist sowie die ergriffenen Maßnahmen sanierungsgeeignet sind (vgl. BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2628]; DÖRR, NWB 2009, 2050 [2056]; FEY/NEYER, DB 2009, 1368 [1373]; ZIEGENHAGEN/THEWES, BB 2009, 2116 [2118]).

Eigene Auffassung: UE ist der letztgenannten Auslegung der Vorzug zu geben, da der sinngemäße Verweis auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 sich insbes. auf die Bedeutung der Vorschrift als Vereinfachungsregel für Kleinbetriebe bezieht. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, warum gerade Kleinbetrieben der Zugang zum Sanierungsprivileg nur über die Einlagenlösung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 möglich sein soll, wo doch ausgerechnet die Anteilseigner von Kleinunternehmen idR schon mit ihrem gesamten PV für die Verbindlichkeiten des Unternehmens haften und ihnen somit vielfach weitere Einlageleistungen unmöglich sind (ähnlich BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 76).

IV. Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen bei der Körperschaft durch Einlagen (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3)

77 1. Grundaussage der Vorschrift (Nr. 3 Satz 1)

Nr. 3 Satz 1 ordnet kraft gesetzlicher Fiktion an, dass das Tatbestandsmerkmal der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen des Abs. 1a Satz 2 erfüllt ist, wenn der Körperschaft durch Einlagen wesentliches BV zugeführt wird, wobei der Begriff der „wesentlichen BV-Zuführung“ in den weiteren Sätzen des Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 definiert und abgegrenzt wird.

Zuführung von Betriebsvermögen durch Einlagen: Das BV muss der Körperschaft durch Einlagen (Eigenkapital) zugeführt werden. Im Umkehrschluss sind damit BV-Mehrungen durch Fremdmittelzuführung nicht von Nr. 3 begünstigt. Was eine Einlage iSd. Nr. 3 Satz 1 ist, wird nicht definiert, so dass grundsätzlich der allgemeine Einlagenbegriff gilt. Nach § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 EStG sind Einlagen alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Lauf des Wj. zugeführt hat. Nach § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG steht die Begründung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG einer Einlage gleich (sog. Verstrickung), wobei diese Regelung im Anwendungsbereich von Nr. 3 bedeutungslos sein sollte, da das entsprechende WG schon immer dem BV der Körperschaft zuzurechnen war. Was unter „Zuführung“ zu verstehen ist, sagt die Vorschrift nicht. Insoweit ist auf allgemeine Rechtsgrundsätze zurückzugreifen. Danach setzt die Annahme von Eigenkapital bei KapGes. voraus, dass die Zuführung des einlagefähigen Vermögenswerts von einem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person vorgenommen wird, durch die Zuführung gebundenes Kapital entsteht, dh. solches, das einer freien Kreditkündigung entzogen ist, und durch die Zuführung haftendes Kapital entsteht, für das Ansprüche in der Insolvenz der Gesellschaft nicht geltend gemacht werden können (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875). Die Frage, ob diese Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind, ist nach dem – ggf. auch ausländ. – Zivilrecht zu beurteilen. Dies umfasst neben offenen auch verdeckte Einlagen, unabhängig davon, ob sie im Wege der Bar- oder Sacheinlage erbracht werden. Voraussetzung ist nur, dass es sich um einen einlagefähigen Vermögensvorteil und nicht um einen bloßen Nutzungsvorteil handelt (s. hierzu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348), so dass es als Folge der

Einlage zu einer Erhöhung des Aktivvermögens oder einer Verminderung des Passivvermögens kommen muss (s. auch Anm. 80 zur ergänzenden Regelung der Nr. 3 Satz 4). Wie die Einlage bewertet wird, ist für die Frage des Einbezugs in den grundsätzlichen Anwendungsbereich der Nr. 3 ohne Bedeutung (s. hierzu aber auch Anm. 78). Ebenso unbeachtlich ist, ob eine verdeckte Einlage das Einkommen der Körperschaft nach § 8 Abs. 3 Satz 4 erhöht, da dessen Zweck in der Verhinderung von „weißen Einkünften“ besteht (s. hierzu § 8 Anm. 60), ohne dass der Einlagecharakter der entsprechenden BV-Zuführung verloren geht. Des Weiteren ist für Nr. 3 nicht entscheidend, ob das zugeführte WG der inländ. Besteuerungshoheit unterliegt, da dies für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen keine Rolle spielt.

► *Einbezug von Umwandlungsmaßnahmen in den Einlagenbegriff:* In den Einlagenbegriff der Nr. 3 sind ebenfalls die Einbringungsvorgänge der §§ 20, 21 UmwStG einzubeziehen, da sie offene Sacheinlagen darstellen (vgl. SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 214; DJPW/PATT, § 21 UmwStG [SEStEG] Rn. 1). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die entsprechende Einbringung gleichzeitig auch einen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1a Satz 1 verkörpert (s. hierzu ausf. Anm. 64), so dass durch eine Maßnahme sowohl das Tatbestandsmerkmal des Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1a Satz 1 als auch das des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 erfüllt werden kann. Darüber hinaus sollten uE sowohl die Verschmelzung von Schwestergesellschaften, der sog. Downstreammerger, als auch die Auf- oder Abspaltung aus Sicht des aufnehmenden Rechtsträgers als Einlage iSd. Nr. 3 Satz 1 zu werten sein, da diese beim aufnehmenden Rechtsträger idR mit einer BV-Zuführung verbunden sind (aA BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 77).

► *Zeitpunkt der Zuführung:* Nr. 3 definiert nicht, wann der Körperschaft BV durch Einlagen zugeführt ist. Einlagen sind im Anwendungsbereich von § 27 Abs. 1 erst geleistet, wenn der Körperschaft die entsprechenden Mittel zufließen (vgl. nur § 27 Anm. 28; ERNST & YOUNG/ANTWEILER, § 27 Rn. 41). Der Mittelzufluss kann jedoch im Rahmen der BV-Zuführung nach Nr. 3 nicht entscheidend sein, da Nr. 3 Satz 2 eine bilanzielle Betrachtung fordert (s. hierzu Anm. 78), so dass die Einbuchung einer werthaltigen Forderung bei der Körperschaft gegen den Einlegenden ausreichend ist (s. hierzu ausf. MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [699 f.]).

► *Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens:* Die BV-Zuführung nach Nr. 3 Satz 1 muss wesentlich sein. Wann dies gegeben ist, wird durch Nr. 3 Satz 2 erläutert (s. dazu Anm. 78).

Einlagen bei der Körperschaft: Die BV-Zuführung durch Einlagen muss bei der Körperschaft stattfinden. Dies ist die Verlustkörperschaft, deren wesentliche Betriebsstrukturen erhalten werden sollen, damit bei ihr der Eintritt der Rechtsfolgen des Abs. 1 verhindert wird. Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass Einlagen eines Anteilseigners einer KapGes. direkt in das Vermögen einer der KapGes. nachgeschalteten Gesellschaft auch zu einer Einlage bei der KapGes. führen (sog. mittelbare Einlage, s. hierzu ausführlich § 8 Anm. 333). Dies eröffnet erhebliches Gestaltungspotential.

► *Besonderheiten in Organschaftsketten:* Sofern Konzernunternehmen organschaftlich verbunden sind, sind die Einlagen zumindest in Bezug auf einen Verlustvortrag nur bei dem OT zu tätigen (zu einer Organkreisbetrachtung s. OFD Rhld. v. 30.3.2010, DStR 2010, 929 Tz. 9), da die OG – vorbehaltlich eines vororgan-

schaftlichen Verlustvortrags – nicht über einen eigenen Verlustvortrag verfügt. Sofern der Beteiligungserwerb auch zu einem Untergang eines unterjährigen Verlusts führt (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 33), hätte dies zur Konsequenz, dass auch Einlagen in die OG geleistet werden müssten, um die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. Dies ist uE aus den bereits vortragenen Gründen (s. hierzu Anm. 67 zum Sanierungsgegenstand und Anm. 75 zur Vergleichsrechnung nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 2) auch in Bezug auf die unterjährigen Verluste von OG abzulehnen, so dass Einlagen nur in den OT getätigt werden müssen.

Einleger: Nr. 3 Satz 1 bestimmt nicht, wer die BV-Zuführungen durch Einlage erbringen muss. Einleger im Rahmen einer Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 EStG bei Körperschaften kann nur ein Gesellschafter/Beteiligter oder eine diesem nahe stehende Person sein (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; § 8 Anm. 21), so dass grundsätzlich jede Einlage von Gesellschaftern oder nahe stehenden Personen zu erfassen wäre. Der Normzusammenhang lässt uE jedoch darauf schließen, dass Einlagen durch den die Beteiligung Erwerbenden oder eine diesem nahe stehende Person zu erfolgen haben (so auch R. NEUMANN/STIMPEL, *Der Konzern* 2009, 409 [415]), da zum einen der Beteiligungserwerb nach Abs. 1a Satz 1 zum Zweck der Sanierung erfolgen muss, so dass der erforderliche finale Zusammenhang ein Handeln des Erwerbenden oder einer diesem nahe stehenden Person erfordert, und zum anderen nach Nr. 3 Satz 4 nur Forderungsverzichte des Erwerbers der Beteiligung oder einer diesem nahe stehenden Person einer Zuführung neuen BV gleichstehen (s. hierzu Anm. 80). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass Einlagen anderer Gesellschafter, die nicht als nahe stehende Person zum Erwerber zu qualifizieren sind, nicht von Nr. 3 begünstigt sind.

► *Besonderheiten bei der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen:* Abs. 1 Satz 3 fingiert eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als einen Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2. Diese Fiktion ist uE auch für die Person des Einlegenden nach Nr. 3 Satz 1 einschlägig, so dass bei einem Beteiligungserwerb durch eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen Einlagen jedes Gruppenmitglieds unabhängig davon zu berücksichtigen, mit welcher Quote jeder einzelne sich an den Einlagen beteiligt (ebenso NEYER, BB 2009, 2284 [2287]).

78 2. Definition der wesentlichen Betriebsvermögenszuführung (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2)

Nach Nr. 3 Satz 2 liegt eine wesentliche BV-Zuführung vor, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues BV zugeführt wird, das mindestens 25 % des in der StBil. zum Schluss des vorangehenden Wj. enthaltenen Aktivvermögens entspricht. Er ordnet mithin einen Vergleich des steuerbilanziellen Aktivvermögens zum Ende des vorangegangenen Wj. (Vergleichsgröße I) mit den BV-Zuführungen durch Einlagen innerhalb der letzten zwölf Monate nach dem Beteiligungserwerb (Vergleichsgröße II) an. Die Vergleichsgröße II muss nach Ablauf von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb mindestens 25 % der Vergleichsgröße I betragen. Eine Höchstgrenze definiert Nr. 3 Satz 2 hingegen nicht, so dass eine Übersanierung – wie noch im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 Satz 3 aF (s. hierzu § 8 Anm. 473) – nicht möglich ist. Insgesamt macht der Gesetzgeber somit konkrete Vorgaben, um die Schwierigkeiten, die sich im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 4 Satz 2 aF im Zusammenhang mit der Zuführung von „überwiegend neuem“ BV ergeben haben, zu vermeiden, so dass insoweit eine größere Klarheit besteht.

Zeitliches Moment: Die BV-Zuführung durch Einlagen muss innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb stattfinden, dh. zum Zeitpunkt der Zuführung darf der Beteiligungserwerb maximal 12 Monate in der Vergangenheit liegen. Bei zeitlich gestreckten Anteilerwerben beginnt der Zwölfmonatszeitraum mit Ablauf des Tages, an dem der jeweilige Beteiligungserwerb verwirklicht wurde und für den die Ausnahme des Abs. 1a in Anspruch genommen werden soll (wohl auch DÖRR, NWB 2009, 2050 [2052]; SISTERMANN/BRINKMANN, DSrR 2009, 1453).

Vergleichsgröße I: Die Ermittlung der Vergleichsgröße I setzt auf der StBil. der Verlustkörperschaft zum Ende des vorangegangenen Wj. auf, wobei ein Beteiligungserwerb zum Ende eines Wj. nach der sog. Mitternachtsregel (s. hierzu R 59 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004) dazu führt, dass dem Erwerber die entsprechende Beteiligung erst zum Beginn des folgenden Wj. zugerechnet wird. Das zu berücksichtigende Aktivvermögen setzt sich aus den WG des Anlage- und Umlaufvermögens der Körperschaft zusammen, ohne dass Bilanzierungshilfen und aktive RAP einzubeziehen sind (ebenso MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [697]; SUCHANEK/HERBST, Ubg. 2009, 525 [530]). Organschaftliche Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 hingegen sind als Korrekturposten zur Beteiligung einzubeziehen. Bewertet wird das Aktivvermögen zu Buchwerten, da sich Nr. 3 Satz 2 ausdrücklich auf das Aktivvermögen in der StBil. bezieht.

Ebenso MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 (698); SISTERMANN/BRINKMANN, DSrR 2009, 1453 (1456); ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2009, 466 (469); GOSCH/ROSER II. § 8c Rn. 100, Letztere zur insoweit inhaltsgleichen Gesetzgebungsinitiative des BRat; aA B. LANG, DSrZ 2009, 751 (755).

Aufgrund dessen sollten entgegen der Auffassung der FinVerw. zu § 8 Abs. 4 aF (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 9) OG der Körperschaft mit ihrem Beteiligungsbuchwert und Beteiligungen an PersGes. mit dem anteiligen Eigenkapital in das Aktivvermögen eingehen. Der sich nach dieser Berechnung ergebende Wert ist unveränderlich.

Vergleichsgröße II: In die Vergleichsgröße II sind in zeitlicher Hinsicht alle Einlagen einzubeziehen, die innerhalb von 12 Monaten nach dem Beteiligungserwerb geleistet werden. Die Zwölfmonatsfrist ist dabei beginnend mit dem Tag des Beteiligungserwerbs nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB, jedoch ohne Anwendung von § 108 Abs. 3 AO, § 193 BGB, zu berechnen. Zu bewerten sind die Einlagen, unabhängig von dem Wert, mit dem sie in der StBil., zB im Rahmen einer Einbringung nach § 20 UmwStG, tatsächlich angesetzt werden, im Rahmen der Ermittlung der Vergleichsgröße II mit dem gemeinen Wert (ebenso MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [698]; aA OFD Rhld. v. 30.3.2010, DSrR 2010, 929 Tz. 21 und 23; BLÜMICH/BRANDIS, § 8c Rn. 77; DÖRR, NWB, 2009, 2050 [2057], die auf den in der StBil. auszuweisenden Wert abstellen wollen), da es um den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen geht. In diesem Zusammenhang kann im Anwendungsbereich von Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 nur entscheidend sein, was die Körperschaft hätte aufwenden müssen, um das zugeführte WG zu erhalten. Dies kann nur der gemeine Wert sein.

3. Limitierung der Betriebsvermögenszuführungen auf den erworbenen Anteil (Nr. 3 Satz 3) 79

Nr. 3 Satz 3 ergänzt die Regelung des Nr. 3 Satz 2, indem er bestimmt, dass der Körperschaft bei einem Beteiligungserwerb, der nicht das gesamte Stamm-/Nennkapital bzw. nicht sämtliche Mitgliedschafts- oder Beteiligungsrechte umfasst, nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens der Körperschaft als

neues BV zuzuführen ist. Dies bedeutet, dass die BV-Zuführung durch Einlagen bei einem Erwerb einer zB 50%igen Beteiligung an der Körperschaft lediglich mindestens 12,5 % des Aktivvermögens zum letzten Bilanzstichtag vor dem Beteiligungserwerb betragen muss (vgl. auch DÖRR, NWB, 2009, 2050 [2057]; FEY/NEYER, DB 2009, 1368 [1373]).

Volle Berücksichtigung von Einlagen bei Anteilsaufstockungen: Aus der Regelung der Nr. 3 Satz 3 folgt nicht, dass BV-Zuführungen durch den Erwerber, der eine bereits bestehende Beteiligung aufstockt, nur mit der Quote zu berücksichtigen sind, wie die Beteiligung hinzuerworben wurde (so R. NEUMANN/STIMPEL, Der Konzern 2009, 409 [414]). Wäre dies zutreffend, würden Einlagen des Erwerbers schlechter behandelt als Einlagen von ihm nahe stehenden Personen, die voll berücksichtigt werden.

80 4. Gesetzliche Gleichstellung des Erlasses von Verbindlichkeiten mit der Zuführung neuen Betriebsvermögens (Nr. 3 Satz 4)

Nr. 3 Satz 4 regelt, dass der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person der Zuführung neuen BV gleichsteht, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind. Er soll die Grundregel von Nr. 3 Satz 1 ergänzen, indem er den nicht werthaltigen Teil eines Forderungsverzichts von den Einlagebegünstigungen ausnimmt. Der Erlass von Verbindlichkeiten stellt aber bereits nur in Höhe des werthaltigen Teils eine Einlage dar (vgl. BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; BMF v. 2.12.2003, BStBl. I 2003, 648; § 8 Anm. 22). Nr. 3 Satz 4 hat daher lediglich klarstellende Bedeutung, da der nicht werthaltige Teil der erlassenen Verbindlichkeit schon nicht den Einlagenbegriff von Nr. 3 Satz 1 erfüllt (ebenso NEYER, BB 2009, 2284 [2285]).

81 5. Kürzung der Betriebsvermögenszuführungen durch Einlagen um erbrachte Leistungen der Kapitalgesellschaft (Nr. 3 Satz 5)

Zwecks Verhinderung von Missbräuchen (s. hierzu BTDrucks. 16/13429, 51) ordnet Nr. 3 Satz 5 an, dass Leistungen der KapGes., die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen BV erbracht werden, den Wert des zugeführten BV, mithin die Vergleichsgröße II (s. hierzu Anm. 78), mindern. Hierbei wird nicht differenziert, ob die Leistungen an den Erwerber oder auch an Altgesellschafter erbracht werden. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 16/13429, 51) sind auch Leistungen an Altgesellschafter in die Kürzung einzubeziehen, obwohl Einlagen durch diese nicht in die Vergleichsgrößenberechnung einfließen (s. hierzu Anm. 77), was in eine Ungleichbehandlung münden würde. UE ist daher eine Kürzung der Einlagen des Erwerbers um Leistungen an Altgesellschafter grundsätzlich ausgeschlossen. Nur wenn die Leistungserbringung an den Altgesellschafter offenkundig missbräuchlich ist, kann eine Kürzung der Einlagen nach Maßgabe von Nr. 3 Satz 5 vollzogen werden. Ansonsten erstreckt sich sein Anwendungsbereich ausschließlich auf Leistungen an den Erwerber oder diesem nahe stehende Personen.

Anwendung auf andere Körperschaften: Nr. 3 Satz 5 ist ausweislich seines eindeutigen Wortlauts nur auf KapGes. anwendbar. Bis zur Neufassung von Nr. 3 Satz 5 durch das WachstumBeschlG ist an dieser Stelle von einem Redaktionsversehen des Gesetzgebers ausgegangen worden. Da trotz des bekannten Problems auch mit seiner Neufassung weiterhin nur eine Minderung der BV-Zuführungen für Leistungen durch KapGes. angeordnet wird, kann dies nur dahingehend gewertet werden, dass Nr. 3 Satz 5 nicht für andere Körperschaften

gilt (ebenso DÖRR, NWB, 2009, 2050 [2058]; DÖRR, NWB 2010, 184 [201]; ROSSER, FR 2009, 937 [943]).

Leistungen: Der Begriff „Leistungen“ ist nicht in Nr. 3 Satz 5 definiert. UE ist daher auf den Leistungsbegriff iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 abzustellen. Leistungen sind danach mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 alle Auskehrungen einer Körperschaft an einen Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366) und beim Anteilseigner grundsätzlich zu einem Vermögensvorteil in Form von Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 oder 10 EStG führen (zum Leistungsbegriff iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 ähnlich ERNST & YOUNG/ANTWEILER, § 27 Rn. 53; s. auch § 27 Anm. 51). Das Hauptaugenmerk des Gesetzgebers im Anwendungsbereich von Nr. 3 Satz 5 ist dabei wohl insbes. darauf gerichtet gewesen, im Ergebnis eine Einlagenrückgewähr durch Gewinnausschüttungen zu verhindern, unabhängig davon, ob diese offen oder verdeckt vollzogen werden.

Zeitliches Moment und Verfahrensrecht: Die Missbrauchsklausel gilt undifferenziert für alle Leistungen, die innerhalb von drei Jahren nach der BV-Zuführung erbracht werden. Bei zeitlich gestreckten BV-Zuführungen beginnt die Dreijahresfrist mit dem Ablauf des Tages, an dem die letzte BV-Zuführung durch Einlage (zur zeitlichen Berücksichtigung von BV-Zuführungen s. Anm. 78) erbracht wird, und endet taggenau drei Jahre später. Die erbrachten Leistungen mindern dann allerdings nur die BV-Zuführungen, die maximal drei Jahre in der Vergangenheit liegen.

Beispiel: A erwirbt in Dezember 2009 sämtliche Anteile an der K₁ zum Zweck der Sanierung. Im Januar 2010 führt A der K₁ 1 Mio. € und im September 2010 0,1 Mio. € zu. Im Mai 2013 schüttet die Körperschaft 1 Mio. € an A aus.

Lösung: Die Leistung der K₁ im Mai 2013 mindert nach Nr. 3 Satz 5 vollständig (0,1 Mio. €) die BV-Zuführung aus dem September 2010. Die Leistung mindert hingegen nicht die BV-Zuführung aus Januar 2010, da diese mehr als drei Jahre in der Vergangenheit liegt.

Aus verfahrensrechtl. Sicht sind die Leistungen in dem Beobachtungszeitraum der Nr. 3 Satz 5 als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu qualifizieren.

6. Rechtsfolge der Minderung der Betriebsvermögenszuführungen um Leistungen der Körperschaft (Nr. 3 Satz 6) 82

Nr. 3 Satz 6 verkörpert die Rechtsfolgenanweisung des Nr. 3 Satz 5, indem er die Unanwendbarkeit der Sanierungsklausel für den Fall normiert, dass die Kürzung der BV-Zuführungen um Leistungen der Körperschaft zur (nachträglichen) Nichterreichung der Mindestzuführungsgrenzen des Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Sätze 2 und 3 (zu diesen s. Anm. 78 f.) führt. Hierbei ist fraglich, ob die Rechtsfolge der Unanwendbarkeit des Abs. 1a Satz 1 auch greift, wenn gleichzeitig auch die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 oder 2 erfüllt sind. UE kann nur gemeint sein, dass die Voraussetzungen des Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 von Anfang an als nicht gegeben anzusehen sind (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51; DÖRR, NWB, 2009, 2050 [2058]), so dass bei paralleler Erfüllung von Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 oder 2 trotz der rückwirkenden Nichtanwendung von Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 ein Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen weiterhin gegeben ist, der bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen zur Anwendung von Abs. 1a Satz 1 führt.

D. Gesetzlich angeordnete Ausschlüsse vom Sanierungsbegriff (Abs. 1a Satz 4)

83

I. Inhalt

Nach Abs. 1a Satz 4 liegt eine Sanierung nicht vor, wenn die Körperschaft entweder ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren bei der Körperschaft erfolgt. Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs dient die alternativ ausgestaltete Regelung in erster Linie der Klarstellung, dass im Fall der Verwendung des „Mantels einer unternehmenslosen Körperschaft“ die Ausnahme des Abs. 1a Satz 1 vom Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 nicht in Betracht kommt (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51). Darüber hinaus ist sie aber auch als Missbrauchsregelung zu werten, da sie einen innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb stattfindenden Branchenwechsel für sanierungsfeindlich erklärt.

II. Tatbestandsmerkmale

84 1. Im Wesentlichen eingestellter Geschäftsbetrieb der Körperschaft

Die Begründung des Gesetzentwurfs unterstellt einen im Wesentlichen eingestellten Geschäftsbetrieb im Fall der Verwendung des Mantels einer unternehmenslosen Körperschaft (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51). Dies ist uE weitestgehend deckungsgleich mit dem bisherigen stl. Verständnis über einen eingestellten Geschäftsbetrieb einer Körperschaft. Hiernach hat sie ihren Geschäftsbetrieb eingestellt, wenn sie im wirtschaftlichen Ergebnis aufgehört hat, werbend tätig zu sein. Diese Voraussetzung wird als erfüllt angesehen, wenn die werbende Tätigkeit entweder insgesamt aufgegeben wird oder die verbleibende Tätigkeit im Verhältnis zur bisherigen nur noch unwesentlich ist (BMF v. 25.3.1998, BStBl I 1998, 268, 304 Tz. 12.19; ähnlich BFH v. 5.6.2003 – I R 38/01, BStBl. II 2003, 822). Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass jede Tätigkeit einer KapGes., einschließlich der Wahrnehmung der Holdingfunktion für eine einzige Beteiligung oder die Vermögensverwaltung, einen Geschäftsbetrieb darstellt (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 8). Vorstehendes stl. Verständnis sollte auch dem Tatbestandsmerkmal des im Wesentlichen eingestellten Geschäftsbetriebs iSd. Abs. 1a Satz 4 zugrunde zu legen sein.

„... im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs“: Die Körperschaft muss ihren Geschäftsbetrieb in zeitlicher Hinsicht spätestens zu dem Zeitpunkt im Wesentlichen eingestellt haben, zu dem der Beteiligungserwerb stattfindet. In diesem Moment wird es der betreffenden Körperschaft vielfach aber schon an der Sanierungsfähigkeit (s. hierzu Anm. 70) mangeln, so dass es insoweit auf Abs. 1a Satz 4 nicht mehr ankommt. Wird die Einstellung des Geschäftsbetriebs erst nach dem Beteiligungserwerb vollzogen, weil die Sanierungsbemühungen zB erfolglos blieben, ist das hier erörterte Tatbestandsmerkmal unanwendbar (s. aber Anm. 85 zum flankierenden Tatbestandsmerkmal des Branchenwechsels). Ebenso ist ein vor dem Beteiligungserwerb stattfindender Branchenwechsel für das erste Tatbestandsmerkmal des Abs. 1a Satz 4 bedeutungslos, da der Geschäftsbetrieb der Körperschaft im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs nicht im Wesentlichen eingestellt ist. Dies sollte im Zuge von gestalterischen Überlegun-

gen genutzt werden, wenn die übrigen Sanierungsvoraussetzungen erfüllt sind (zu diesen s. Anm. 70).

2. Branchenwechsel innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb

85

Das alternative Tatbestandsmerkmal des Branchenwechsels bei der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb dient der Verhinderung von Missbräuchen, da das Tatbestandsmerkmal des im Wesentlichen eingestellten Geschäftsbetriebs nur bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs greift (s. hierzu Anm. 84). Der Gesetzgeber will damit wohl verhindern, dass eine Verlustkörperschaft erworben wird und im Anschluss daran unter Einstellung des bisherigen Geschäftsbetriebs ein neuer aufgenommen wird, der die Verluste des eingestellten Geschäftsbetriebs sodann nutzt. Der Begriff „Branchenwechsel“ wird dabei nicht legal definiert. Im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 Satz 3 aF lag ihm das Verständnis zugrunde, dass mit ihm die Einstellung der bisherigen werbenden Tätigkeit und daran anschließend, wenn auch nur in zeitlich geringem Abstand, die Aufnahme einer neuen werbenden Tätigkeit verbunden war (BFH v. 5.6.2007 – I R 106/05, BStBl. II 2008, 986; v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 18). Hiervon abgegrenzt wurde der sog. Strukturwandel. Bei diesem nahm die Körperschaft nach Einstellung der bisherigen Tätigkeit zwar eine neue auf. Für Zwecke der neuen Tätigkeit setzte sie aber die bereits vor dem Tätigkeitswechsel vorhandenen personellen und sachlichen Ressourcen ein, so dass nicht von einer Einstellung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft auszugehen war (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 19). In diesem Zusammenhang ist nicht entscheidend, welchen Umfang die jeweilige Tätigkeit einnimmt (FG Berlin-Brandenb. v. 6.5.2009, DStRE 2009, 1450, rkr.). Dieses Verständnis vom Branchenwechsel ist aufgrund der Vergleichbarkeit des wirtschaftlichen und stl. Hintergrunds der Regelungen des Abs. 1a und § 8 Abs. 4 Satz 3 aF auch im Anwendungsbereich von Abs. 1a Satz 4 einschlägig. Demnach ist ein sanierungsschädlicher Branchenwechsel anzunehmen, wenn die Körperschaft ihre bisherige werbende Tätigkeit nach dem Beteiligungserwerb einstellt und daran anschließend unter Einsatz von anderen personellen und sachlichen Ressourcen eine neue werbende Tätigkeit aufnimmt, so dass der Strukturwandel nicht zur Tatbestandserfüllung des Abs. 1a Satz 4 führt.

„... innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren“ nach dem Beteiligungserwerb: Der Branchenwechsel muss dem Beteiligungserwerb zeitlich nachfolgen. Damit ist im Umkehrschluss ein dem Beteiligungserwerb vorgelagerter Branchenwechsel nicht von dem zweiten Tatbestandsmerkmal des Abs. 1a Satz 4 erfasst (s. hierzu auch FG Berlin-Brandenb. v. 6.5.2009, DStRE 2009, 1384, rkr., zu § 8 Abs. 4 aF). Die Fünfjahresfrist ist taggenau beginnend mit dem Tag des Beteiligungserwerbs zu ermitteln. Wird auch nur einen Tag nach Ablauf der Frist eine neue Tätigkeit aufgenommen, ist Abs. 1a Satz 4 unanwendbar. Die FinVerw. kann sodann auch nicht § 42 AO zur Anwendung bringen, da die gesetzliche Koppelung von Missbrauchstatbestand und spezieller Rechtsfolge im abstrakten Anwendungsbereich der Spezialvorschrift den Rückgriff auf die Generalklausel des § 42 AO sperrt (s. hierzu allg. nur DRÜEN, Ubg. 2008, 31 [34]).

III. Rechtsfolge

Bei alternativer Erfüllung eines seiner Tatbestandsmerkmale definiert Abs. 1a Satz 4 das Nichtvorliegen einer Sanierung iSd. Abs. 1a Satz 1 als Rechtsfolge, woraus das Nichtvorliegen des Tatbestandsmerkmals „Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung“ iSd. Abs. 1a Satz 1 resultiert. Das Nichtvorliegen dieses Tatbestandsmerkmals suspendiert die Rechtsfolge der Ausnahme des Beteiligungserwerbs vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Sätze 1 und 2, so dass der Beteiligungserwerb – ggf. unter Zusammenrechnung mit weiteren Beteiligungserwerben – zum (teilweisen) Verlustuntergang der Körperschaft führt.

Rückwirkendes Ereignis: In verfahrensrechtl. Hinsicht stellt der Branchenwechsel innerhalb der Fünfjahresfrist ein rückwirkendes Ereignis dar, so dass die Voraussetzungen für eine Sanierung von Beginn an als nicht vorgelegen gelten. Entsprechende Verlustfeststellungsbescheide und StBescheide sind demnach über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen.