

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Rückwirkende Ausweitung der Anwendung der Konzernklausel auf Beteiligungserwerbe von und durch die Konzernspitze und Rechtsträger, an denen kein Teilnehmungsverhältnis bestehen kann.
- ▶ Fundstelle: Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846).

§ 8c

Verlustabzug bei Körperschaften

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

(1) ¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Teilnehmungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Teilnehmungswerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Teilnehmungswerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. ²Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Teilnehmungswerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Teilnehmungsrechte 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 Teilnehmungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. **⁵Ein schädlicher Teilnehmungswerb liegt nicht vor, wenn**

- 1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine na-**

KStG § 8c

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

⁶Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 und Satz 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten, zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. ⁷Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. ⁸Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft. ⁹Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.

§ 34

Schlussvorschriften

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

...
(6)... **5§ 8c Absatz 1 Satz 5 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 erfolgen.**
...

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,
Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Adrian, Die neue Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG, Ubg 2015, 288; Gläser/Zöllner, Bundesregierung beschließt Nachtrag zum ZollkodexAnpG – Neue Konzernklausel in § 8c KStG und Verschärfungen im Umwandlungssteuergesetz, BB 2015, 1117; Unterberg, Anpassung der Konzernklausel des § 8c KStG durch das Steueränderungsgesetz 2015, GmbHR 2015, 1190.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: § 8c Abs. 1 wird durch das StÄndG 2015 in Bezug auf die Konzernklausel mit echter Rückwirkung modifiziert. Durch die Änderung fallen sowohl Beteiligungserwerbe von oder durch die Konzernspitze sowie Rechtsträger, an denen kein Beteiligungsverhältnis bestehen kann, in den Anwendungsbereich der Konzernklausel. J 15-1

Rechtsentwicklung: J 15-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 8c Anm. 2.

► **StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Die Konzernklausel wird mit Wirkung für Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2009 stattfinden oder bereits stattgefunden haben, neu gefasst.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die gesetzlichen Änderungen sind über § 34 Abs. 6 Satz 5 rückwirkend auf alle Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2009 stattfinden oder bereits stattgefunden haben, anwendbar. J 15-3

Grund und Bedeutung der Änderungen: J 15-4

► **Grund der Änderungen:** Hintergrund der Änderung der Konzernklausel ist, dass Abs. 1 Satz 5 idF des WachstumsbeschleunigungsgG erhebliche Schwächen aufwies, da er Übertragungen von und auf die Konzernspitze sowie Übertragungen von und auf Rechtsträger, an denen kein Beteiligungsverhältnis bestehen kann, wortlautgemäß nicht begünstigte.

► **Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderungen:**

▷ **Kein Bedürfnis für Anwendung von § 8c KStG bei konzerninternen Umstrukturierungen:** Gesetzgeberisches Ziel der Regelung ist die Ausnahme von Umstrukturierungen, die innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, von den Verlustabzugsbeschränkungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (vgl. BTDrucks. 17/15, 19; BTDrucks. 18/4902, 47),

da durch das 100 %-Erfordernis eine Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist. Die Erweiterung der Konzernklausel durch das StÄndG 2015 auf die Konzernspitze als Erwerber oder Veräußerer sowie auf Rechtsträger, an denen kein Beteiligungsverhältnis bestehen kann, war erforderlich, da auch in diesen Fällen keine Verschiebung von Verlusten auf Dritte stattfindet und für deren bisherige Nichterfassung keine sachliche Rechtfertigung bestand. Im Wortlaut der Norm findet sich jedoch auch weiterhin keine Bezugnahme auf einen zivil- oder strechtl. Konzernbegriff. Die Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften soll dem Vernehen nach dazu dienen, insbes. Innengesellschaften auszunehmen, da hier wohl gesetzgeberisch eine eventuelle Missbrauchsanfälligkeit gesehen wurde.

- ▷ *Rückwirkende Anwendung und Vertrauensschutzprinzip:* Die neue Konzernklausel ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 erstmalig auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, mithin also rückwirkend anwendbar. Rückwirkungen sind indes dann unproblematisch, wenn die Rechtslage nachträglich zugunsten der Steuerpflichtigen geändert wird (vgl. BVerfG v. 9.3.1971 – 2 BvR 327/69, NJW 1971, 1603; BVerfG v. 8.6.1977 – 2 BvR 1042/75, NJW 1977, 2024; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3, Rn. 260). Für die Änderungen des Absatz 1 Satz 5 ist dies differenziert zu beurteilen:
- ▷ *Mit der Erweiterung der Konzernklausel auf Übertragungen auf bzw. von der Konzernspitze* und der expliziten Erfassung von natürlichen Personen und Personenhandelsgesellschaften sind zugunsten des Stöpl. wirkende Änderungen gefasst worden. Damit ist das Erfordernis einer vorteilhaften Regelung für diese Fälle erfüllt (ebenso R. Neumann in Rödter/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8c Rn. 230; Ritzer/Stangl, DStR 2015, 849 [851]).
- ▷ *Personengesellschaft als dieselbe Person:* Abs. 1 Satz 5 idF des WachstumsbeschleunigungsgG begünstigte schädliche Beteiligungserwerbe, wenn am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu 100 % beteiligt war. Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 (s. hierzu § 8c Anm. 25) und dieselbe Person iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des WachstumsbeschleunigungsgG konnte nach der hier vertretenen Auffassung auch eine PersGes. sein, die nicht Personenhandelsgesellschaft war, so dass Übertragungen von Anteilen an einer Verlustkörperschaft zwischen zwei KapGes., deren Anteile zB von einer GbR zur Gänze gehalten wurden, von Abs. 1 Satz 5 idF des WachstumsbeschleunigungsgG begünstigt waren. Von Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 ist der Vorgang jedoch nicht mehr erfasst, da die GbR nicht als Personenhandelsgesellschaft iSv. Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 qualifiziert. In dieser Fallkonstellation liegt somit eine verfas-

sungsrechtl. unzulässige Rückwirkung vor (s. auch Gläser/Zöller, BB 2015, 1117 [1119]; Suchanek/Hesse, DStZ 2016, 27 [34]).

- ▷ *Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen*: Eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen gilt nach Abs. 1 Satz 3 als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2. Diese Fiktion schlug uE auch auf die Anwendung des Abs. 1 Satz 5 idF des Wachstumsbeschleunigungsg durch, so dass die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als „dieselbe Person“ iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des Wachstumsbeschleunigungsg anzusehen war, wenn sowohl am übernehmenden als auch am übertragenden Rechtsträger eine zusammengerechnete Beteiligung von 100 % der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen bestand und sie bei beiden Rechtsträgern die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfüllte (s. hierzu auch Eisgruber/Schaden, Ubg 2010, 73 [78], B. Lang, Der Konzern 2010, 35 [40]). Die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen erfüllt zukünftig allerdings nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 3, da sie nicht „dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandels-gesellschaft“ iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 darstellt, so dass auch für diesen Fall eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückbewirkung von Rechtsfolgen gegeben ist (vgl. Suchanek/Hesse, DStZ 2016, 27 [34]).

Die Änderungen im Detail

- **Absatz 1 Satz 5 (Erweiterung der Konzernklausel auf die Konzernspitze sowie auf Rechtsträger, an denen kein Beteiligungsverhältnis bestehen kann)**

Anwendungsfälle bei Einhaltung eines mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungsbesitzerfordernisses von 100 %:

J 15-5

Die Regelung ist durch das StÄndG 2015 vollständig neu gefasst worden. Er differenziert bei Einhaltung eines mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligungsbesitzerfordernisses von 100 % (s. hierzu § 8c Anm. 47) nunmehr drei abschließende Anwendungsfälle:

- ▶ **Abs. 1 Satz 5 Nr. 1** begünstigt den Fall, dass der Erwerber an dem übertragenden Rechtsträger beteiligt ist. Im Weiteren muss es sich bei dem Erwerber um eine natürliche oder juristische Person oder Personenhandels-gesellschaft handeln.
- ▷ *Erwerber* iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an der Verlustkörperschaft erlangt. Er ist deckungsgleich mit dem Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 (zu diesem s. § 8c Anm. 25) und

schließt grds. auch die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 3 (zu dieser s. § 8c Anm. 37 ff.) ein. Letztere erfüllt jedoch nicht die weiteren Anforderungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, da sie keine natürliche oder juristische Person und auch keine Personenhandels-gesellschaft ist, so dass (schädliche) Beteiligungserwerbe einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 nicht durch Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 begünstigt sind (ebenso Unterberg, GmbHHR 2015, 1190 [1198]; aA Adrian, Ubg 2015, 288 [292]).

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

► **Abs. 1 Satz 5 Nr. 2**: Der zweite Ausnahmefall der Konzernklausel greift nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 ein, wenn der Veräußerer mittelbar oder unmittelbar zu 100 % (s. hierzu § 8c Anm. 47) am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Ferner muss der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandels-gesellschaft sein.

▷ *Veräußerer* iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der Verlustkörperschaft auf den Erwerber überträgt, so dass es hierdurch zumindest zu einem Zählerwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 kommt. Der Begriff des Veräußerers ist im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 normspezifisch auszulegen und deckungsgleich mit dem übertragenden Rechtsträger iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 (ebenso Adrian, Ubg 2015, 288 [290]; wohl auch Unterberg, GmbHHR 2015, 1190 [1199]). Bei der zugrunde liegenden Übertragung der Anteile muss es sich demnach um ein Rechtsgeschäft handeln, das in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 oder 2 fällt. Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 umfasst mithin also auch unentgeltliche Übertragungsvorgänge, wie zB verdeckte Einlagen, Schenkungen uÄ, auch wenn diese begrifflich keine Veräußerungen sind.

▷ *Übernehmender Rechtsträger*: Auch mit der Begrifflichkeit „übernehmender Rechtsträger“ wird wie beim „übertragenden Rechtsträger“ iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 (s.o.) ein Terminus aus dem Umwandlungsrecht verwandt (s. zB nur § 2 UmwG). Er ist jedoch ebenfalls im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 normspezifisch zu verwenden. Der über-

nehmende Rechtsträger ist der Rechtsträger, der das wirtschaftliche Eigentum an den entsprechenden Anteilen an der Verlustkörperschaft nach der Anteilsübertragung hält. Er ist identisch mit dem Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1. Übernehmender Rechtsträger kann damit theoretisch auch die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 3 sein. In diesem Kontext wird es jedoch regelmäßig an dem Erfordernis der Beteiligung von 100 % des Veräußerers an der Erwerbergruppe mangeln, da in dieser Konstellation Erwerber und Veräußerer bereits als nahe stehende Person zu qualifizieren wären (s. hierzu § 8c Anm. 26 und 38).

► **Abs. 1 Satz 5 Nr. 3:** In ihrer letzten Konstellation treten die Rechtsfolgen (s. hierzu Anm. 50) der Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 ein, wenn dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft mittelbar oder unmittelbar zu 100 % (s. hierzu § 8c Anm. 47) am übertragendem und am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Die Regelung des Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 entspricht im Kern der Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5 idF des Wachstumsbeschleunigungsg. Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 unterscheidet in drei Ebenen. Die erste Ebene ist die Zurechnungsebene. Dies ist die natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft, die zu 100 % mittelbar oder unmittelbar am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger beteiligt sein muss. Die zweite Ebene (Handlungsebene) betrifft den schädlichen Beteiligungserwerb zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger. Die dritte Ebene betrifft die Verlustkörperschaft (Ebene der Verlustkörperschaft), deren Anteile erworben wurden und für deren Verluste die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 oder 2 zu prüfen ist. Für Letztere gilt das 100 %-Erfordernis nicht.

Natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft:

J 15-6

Allen drei Ausnahmeregelungen des Abs. 1 Satz 5 ist gemeinsam, dass entweder der Erwerber (Nr. 1), der Veräußerer (Nr. 2) oder derjenige, der die Beteiligung von 100 % am übernehmenden und übertragenden Rechtsträger hält (Nr. 3), eine natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft sein muss.

► **Natürliche Person** ist nach dem maßgeblichen bürgerlich-rechtl. Verständnis der Mensch von der Vollendung der Geburt bis zum Tod (s. hierzu ausführlich § 1 EStG Anm. 52). Es ist für alle Fallkonstellationen des Abs. 1 Satz 5 unbeachtlich, ob dieser im In- oder Ausland ansässig ist oder welche Staatsangehörigkeit er innehat.

► **Juristische Personen** sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Zweckvermögen mit vom Gesetz anerkannter Rechtspersönlichkeit, so dass sie Träger von Rechten und Pflichten sind. Im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 muss nicht danach differenziert werden, ob sie privat- oder

öffentlich-rechtl. organisiert sind. Ausländische juristische Personen sind ebenfalls als juristische Personen iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 anzusehen, auch wenn die außerhalb der EU bzw. des EWR gegründete juristische Person mit tatsächlichem Verwaltungssitz im Inland zivilrechtl. nur als rechtsfähige PersGes. anerkannt wird (s. hierzu BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, GmbHR 2009, 138; v. 27.10.2008 – II ZR 290/07, ZInsO 2009, 149, jeweils zu einer schweizerischen AG). Es kommt für Zwecke des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 ausschließlich darauf an, ob sie im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs (s. hierzu RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; sich dieser Entsch. anschließend BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588) körperschaftlich organisiert ist, da Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 die Umstrukturierung innerhalb eines Konzern begünstigen möchte (s. hierzu Anm. J 15-5). Die zivilrechtl. Rechtsfähigkeit ist hierfür nicht von Bedeutung.

► **Personenhandelsgesellschaften**, die unter die Begünstigung des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 fallen, sind die oHG nach §§ 105 ff. HGB, die KG nach §§ 161 ff. HGB (vgl. K. Schmidt in MüKo HGB, 3. Aufl. 2010, § 6 HGB Rn. 3; Körber in Oetker, 4. Aufl. 2015, § 6 HGB Rn. 4; Hopt in Baumbach/Hopt, 36. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 2; Kindler in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3) sowie vergleichbare ausländ. Personenhandelsgesellschaften (vgl. BTDrucks. 18/4902, 47; Kindler in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3). Ausländische PersGes. sind dabei in ihrer Struktur und nach den einschlägigen Definitionen des HGB mit einer oHG oder KG zu vergleichen, um sie als Personenhandelsgesellschaft iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 einzuordnen. Indiziell sollte die Eintragung in ein ausländ. Handelsregister für die Anerkennung als Personenhandelsgesellschaft ausreichen (ähnlich Gläser/Zöller, BB 2015, 1117 [1119]). Ob die Personenhandelsgesellschaft gem. § 15 Abs. 2 oder 3 EStG gewerblich tätig oder lediglich vermögensverwaltend ist, ist hingegen für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „Personenhandelsgesellschaft“ nicht von Bedeutung (vgl. Suchanek/Hesse, DStZ 2016, 27 [32]).

▷ **In Gründung** befindliche inländ. PersGes. sind auch schon vor der Eintragung im Handelsregister Personenhandelsgesellschaften, wenn sie auf den Betrieb eines Handelsgewerbes ausgerichtet sind (vgl. Kindler in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3; Boescher in Oetker, 4. Aufl. 2015, § 123 HGB Rn. 8; Hillmann in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 3. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 5). Betreibt eine in Gründung befindliche PersGes. hingegen ein Kleingewerbe, Vermögensverwaltung oder LuF, entsteht sie zunächst als GbR und wird erst mit der konstitutiv wirkenden Eintragung im Handelsregister zur Personenhandelsgesellschaft (vgl. Hillmann in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 3. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 5; Steitz in Henssler/Strohn, Gesell-

schaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 3; Kindler in Koller/Kindler/Roth/Morck, 8. Aufl. 2015, § 123 HGB Rn. 3), so dass sie bis zur Eintragung nicht als tauglicher Erwerber (Nr. 1), Veräußerer (Nr. 2) oder Anteilseigner des übernehmenden und übertragenden Rechtsträgers (Nr. 3) iSd. Abs. 1 Satz 5 infrage kommt. Bei im Ausland gegründeten PersGes. ist die entsprechende Frage nach dem ausländ. Handelsrecht zu beantworten.

Rechtsfolge: Bei Erfüllung seiner jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen bestimmt Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3, wie bisher auch Abs. 1 Satz 5 idF des Wachstumsbeschleunigungsg, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt. Er geht mithin davon aus, dass die konzerninterne Anteilsübertragung selbst zwar einerseits vollständig die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 erfüllt; andererseits bleibt sie allerdings steuerunschädlich, da bei rein konzerninternen Transaktionen ein „missbräuchlicher Verlusthandel“ nicht erfolgt (s. auch § 8c Anm. 45). Dadurch, dass Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 lediglich einen Beteiligungserwerb voraussetzt, der im Rahmen der Schädlichkeitsprüfung des Abs. 1 Satz 1 oder 2 Berücksichtigung findet (s. § 8c Anm. 46), nimmt er uE auch einen Beteiligungserwerb von den Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 aus, der lediglich als „Zählerwerb“ in die Schädlichkeitsprüfung eingeht (ebenso Brandis in Blümich, § 8c Rn. 47a [11/2012]; G. Frotscher in Frotscher/Maas, § 8c Rn. 103a [1/2014]; Dötsch in DPM, § 8c Rn. 59b [12/2012]; Gohr in Schnitger/Fehrenbacher, 2012, § 8c Rn. 282; Dörr, NWB 2010, 184 [191 f.]; B. Lang, Der Konzern 2010, 35 [40f.]). Die übrigen „Zählerwerke“, die nicht von Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 begünstigt sind, können sodann wiederum die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 auslösen.

J 15-7

