

## § 8c

## Verlustabzug bei Körperschaften

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007  
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), zuletzt geändert durch  
„JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

(1) <sup>1</sup>Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar. <sup>2</sup>Als ein Erwerber im Sinne des Satzes 1 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. <sup>3</sup>Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. <sup>4</sup>Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn

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

<sup>5</sup>Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 abgezogen werden, soweit er die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. <sup>6</sup>Stille Reserven im Sinne des Satzes 5 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. <sup>7</sup>Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 5 der Unterschiedsbetrag zwischen dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft. <sup>8</sup>Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.

(1a) <sup>1</sup>Für die Anwendung des Absatzes 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich. <sup>2</sup>Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zah-

lungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.<sup>3</sup>Die 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.<sup>2</sup>Eine 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.<sup>3</sup>Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen.<sup>4</sup>Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahestehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind.<sup>5</sup>Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens.<sup>6</sup>Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden.

<sup>4</sup>Keine 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) § 3a Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes ist auf verbleibende nicht genutzte Verluste anzuwenden, die sich nach einer Anwendung des Absatzes 1 ergeben.

## § 34

### Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

...

(6) <sup>1</sup>§ 8c Absatz 1 Satz 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) findet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung.<sup>2</sup>§ 8c Absatz 1 Satz 4 bis 8 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden.<sup>3</sup>§ 8c Absatz 1a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) findet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung.<sup>4</sup>Erfüllt ein nach dem 31. Dezember 2007 erfolgter Beteiligungserwerb die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a, bleibt er bei der Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 1 unberücksichtigt.

...

**Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz**

idF v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982), zuletzt geändert durch FMSA-Neuordnungsgesetz v. 23.12.2016 (BGBl. I 2016, 3171)

**§ 14**

**Steuern**

...

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

...

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

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

**Inhaltsübersicht**

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8c . . .</b>	<b>1</b>
--	----------

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 8c</b>	1	<b>V. Geltungsbereich des § 8c</b>	9
<b>II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c</b>	2	<b>1. Persönlicher Geltungsbereich</b>	9
<b>III. Bedeutung des § 8c</b>	3	<b>2. Sachlicher Geltungsbereich</b>	10
1. Rechtliche Bedeutung	3	a) Grundsatz	10
2. Wirtschaftliche Bedeutung	4	b) Ausnahme	11
<b>IV. Vereinbarkeit des § 8c mit höherrangigem Recht</b>	5	<b>VI. Verhältnis des § 8c zu anderen Vorschriften</b>	12
<b>1. Verfassungsmäßigkeit</b>	5	1. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften	12
a) § 8c Abs. 1 Satz 1 aF	5	2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften	13
b) Rechtslage seit Neufassung durch das „JStG 2018“	6	3. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften	14
c) Rückwirkende Anwendung der Konzernklausel	6a	4. Verhältnis zu § 42 AO	15
<b>2. Europarechtskonformität</b>	7	<b>VII. Verfahrensfragen zu § 8c</b>	16
a) Kein Verstoß der allgemeinen Verlustklausel gegen Unionsrecht	7	1. Objektive Beweislast	16
b) Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht	8	2. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung	17
		3. Verlustfeststellung	18

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Untergang nicht genutzter Verluste,  
 Verlusterhalt durch Konzernklausel  
 und stille Reserven . . . . . 19**

	Anm.
<b>I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1 . . . . .</b>	19
<b>II. Untergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 1) . . . . .</b>	20
<b>1. Regelungsaufbau . . . . .</b>	20
<b>2. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) 21</b>	
a) Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb innerhalb von fünf Jahren . . . . .	21
b) Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb mittelbar oder unmittelbar . . . . .	22
c) Quantitative Voraussetzung: mehr als 50 % . . . . .	23
d) Bezugsgröße („des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“) . . . . .	24
e) Erwerberkreis („an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“) . . . . .	25
aa) Übertragung an einen Erwerber . . . . .	25
bb) Einbeziehung nahe stehender Personen zum Erwerber . . . . .	26
f) Form des schädlichen Beteiligungserwerbs (Übertragung) . . . . .	27
g) Ersatztatbestand . . . . .	28
aa) Auslegung . . . . .	28
bb) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand . . . . .	29
cc) Beispielfälle . . . . .	30
<b>3. Rechtsfolge: bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste nicht abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2) . . . . .</b>	31
a) Untergang der nicht genutzten Verluste . . . . .	31

	Anm.
b) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste . . . . .	32
aa) Stichtagsbetrachtung . . . . .	32
bb) Ergebnisabgrenzung bei unterjährigem schädlichem Beteiligungserwerb . . . . .	32a
cc) Organschaft . . . . .	32b
dd) Besonderheiten . . . . .	32c
c) Nichtabziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abbezogener negativer Einkünfte . . . . .	33
<b>III. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	37
<b>1. Gesetzgeberischer Hintergrund . . . . .</b>	37
<b>2. Tatbestandsvoraussetzungen . . . . .</b>	38
a) Gruppe von Erwerbern . . . . .	38
b) Gleichgerichtete Interessen . . . . .	39
aa) Auslegung . . . . .	39
bb) Abgrenzung zum Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1 . . . . .	40
<b>IV. Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	41
1. Gesetzgeberischer Hintergrund . . . . .	41
2. Tatbestandsvoraussetzungen . . . . .	42
a) Kapitalerhöhung . . . . .	42
b) Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital . . . . .	43
<b>3. Rechtsfolge . . . . .</b>	44

	Anm.		Anm.
<b>V. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 4) . . . . .</b>	<b>45</b>		
<b>1. Aufbau und gesetzgeberisches Ziel . . . . .</b>	<b>45</b>		
<b>2. Tatbestandsvoraussetzungen . . . . .</b>	<b>46</b>		
a) Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs . . . . .	46		
b) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 4 Nr. 1) . . . . .	47		
aa) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % . . . . .	47		
bb) Beteiligung des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger . . . . .	48		
cc) Anforderungen an den Erwerber . . . . .	49		
c) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 4 Nr. 2) . . . . .	49a		
d) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % am übernehmenden und am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 4 Nr. 3) . . . . .	49b		
<b>3. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs . . . . .</b>	<b>50</b>		
<b>VI. Stille-Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe von im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven (Abs. 1 Sätze 5 bis 8) . . . . .</b>	<b>51</b>		
<b>1. Regelungskonzept . . . . .</b>	<b>51</b>		
a) Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 5–8, persönlicher Geltungsbereich und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4 sowie Abs. 1a . . . . .	51		
b) Anwendungs- und Rückwirkungsfragen . . . . .	52		
		<b>2. Grundfall der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 5) . . . . .</b>	<b>53</b>
		a) Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste . . . . .	53
		b) Zeitpunkt der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven . . . . .	54
		c) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart . . . . .	55
		d) Grundprinzip: Beschränkung des Verlusterhalts auf die vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven . . . . .	56
		e) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven . . . . .	57
		f) Organschaft . . . . .	57a
		<b>3. Grundfall: Definition der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 (Abs. 1 Satz 6) . . . . .</b>	<b>59</b>
		a) Gesetzgeberische Konzeption . . . . .	59
		b) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 . . . . .	60
		aa) Berechnungsmethodik . . . . .	60
		bb) In der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital . . . . .	61
		cc) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden Anteile . . . . .	62
		c) Beschränkung auf stille Reserven, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind . . . . .	64
		<b>4. Sonderfall: stille Reserven bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft (Abs. 1 Satz 7) . . . . .</b>	<b>65</b>
		a) Gesetzliches Regelungskonzept . . . . .	65
		b) Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 7: negatives Eigenkapital der Körperschaft . . . . .	66

	Anm.
c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 .....	67
aa) Berechnungsmethodik ..	67
bb) Gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden Betriebsvermögens der Körperschaft .....	68

	Anm.
<b>5. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 8) .....</b>	<b>69</b>
a) Gesetzgeberischer Hintergrund und Wirkungsweise .....	69
b) Tatbestand: ohne steuerrechtliche Rückwirkung .	70

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:  
Sanierungsklausel zum Verlusterhalt .. 72**

	Anm.
<b>I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1a .....</b>	<b>72</b>
<b>II. Kein Verlustuntergang bei Beteiligungserwerben zum Zweck der Sanierung (Abs. 1a Satz 1) .....</b>	<b>72</b>
1. Anordnung des Abs. 1a Satz 1 .....	72
2. Tatbestandsmerkmale .....	73
a) Beteiligungserwerb an einer Körperschaft .....	73
b) Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft .....	74
aa) Erwerb in Sanierungsabsicht .....	74
bb) Zeitpunkt des Vorhandenseins der Sanierungsabsicht .....	75
c) Geschäftsbetrieb der Körperschaft als Sanierungsgegenstand .....	76
3. Rechtsfolge: Unbeachtlichkeit des Abs. 1 .....	77
<b>III. Sanierungsbegriff des Abs. 1a (Abs. 1a Satz 2) .....</b>	<b>78</b>
1. Regelungsgegenstand .....	78
2. Sanierung als Maßnahme zur Verhinderung oder Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung und zugleich dem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen dienend .....	79
a) Auslegung des Sanierungsbegriffs .....	79

	Anm.
b) Zeitpunktbezogene Betrachtung .....	80
<b>IV. Abschließende Aufzählung der Merkmale für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 (Abs. 1a Satz 3) .....</b>	<b>81</b>
1. Regelungsgegenstand: Unwiderlegliche Vermutung .	81
2. Befolgung einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung durch die Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 1) .....	82
a) Inhaltliche Anforderungen .....	82
b) Zeitliche Anforderungen	83
3. Einhaltung einer Mindestlohnsumme über einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb durch die Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 2)	84
a) Durchführung einer Vergleichsrechnung bei der Körperschaft .....	84
b) Bedeutung des Verweises auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG aF (jetzt § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 ErbStG) in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 .....	85
4. Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen bei der Körperschaft durch Einlagen (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3)	86

	Anm.		Anm.
a) Grundaussage der Vorschrift (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1) . . . . .	86	(Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5) . . . . .	90
b) Definition der wesentlichen Betriebsvermögenszuführung (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2) . . . . .	87	f) Rechtsfolge der Minderung der Betriebsvermögenszuführungen um Leistungen der Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 6) . . . . .	91
c) Limitierung der Betriebsvermögenszuführungen auf den erworbenen Anteil (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 3) . . . . .	88	<b>V. Gesetzlich angeordnete Ausschlüsse vom Sanierungsbegriff (Abs. 1a Satz 4) . . . . .</b>	<b>92</b>
d) Gesetzliche Gleichstellung des Erlasses von Verbindlichkeiten mit der Zuführung neuen Betriebsvermögens (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 4) . . . . .	89	1. <b>Regelungsgegenstand . . . . .</b>	92
e) Kürzung der Betriebsvermögenszuführungen durch Einlagen um erbrachte Leistungen der Kapitalgesellschaft		2. <b>Tatbestandsmerkmale . . . . .</b>	93
		a) Im Wesentlichen eingestellter Geschäftsbetrieb der Körperschaft	93
		b) Branchenwechsel innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb . . . . .	94
		3. <b>Rechtsfolge . . . . .</b>	95

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Vorrang der Verlustuntergangsregelungen des Abs. 1 gegenüber den Verlustkürzungspositionen des § 3a Abs. 3 EStG . . . . . 96**

	Anm.		Anm.
<b>I. Anordnung, gesetzgeberischer Hintergrund und Fragen des zeitlichen Anwendungsbereichs . . . . .</b>	<b>96</b>	<b>II. Bedeutung des Anwendungsvorrangs des Abs. 1 vor § 3a Abs. 3 EStG . . . . .</b>	<b>97</b>

**A. 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, GmbHR 2007, 421; DÖRFLER/WITTKOWSKI, Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, 513; DÖRR, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB 2007, F. 4, 5181; EISGRUBER, Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, 630; VON FREEDEN, Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften, in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 521; INSTITUT

DER WIRTSCHAFTSPRÜFER E.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, IDW-FN 2007, 194; B. LANG, Die Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStZ 2007, 652; LENZ/RIBBROCK, Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587; R. NEUMANN, Die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG, GmbHStB 2007, 249; R. NEUMANN/STIMPEL, Ausgewählte Zweifelsfragen zur neuen Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG, GmbHR 2007, 1194; NEYER, Verlustnutzung durch Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 2007, 1415; REITSAM, § 8c KStG, in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR (Hrsg.), UntStRefG 2008, Berlin 2007; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 12; SUCHANEK/HERBST, Unternehmensteuerreform 2008: fatale Wirkungen des neuen § 8c KStG zur Verlustnutzung bei Körperschaften und der Auslawvorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG, FR 2007, 863; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 785; WIESE, Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften, DStR 2007, 741; WINKLER/DIETERLEN, Neuregelung des Mantelkaufs, in ERNST & YOUNG/BDI (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn/Berlin 2007, 153; ALTRICHTER-HERZBERG, Untergang der steuerlichen Verlustvorträge nach § 8c KStG, GmbHR 2008, 857; BREUNINGER/SCHADE, Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG – „Verlustvernichtung“ ohne Ende?, Ubg 2008, 261; BUSCH, Steuerliche Verlustvorträge (§ 8c KStG-E), JbFStR 2007/2008, 258; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, Stellungnahme v. 14.3.2008 zum Entwurf eines BMF-Schreibens v. 20.2.2008 zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG, GmbHR 2008, 421; ESTERER, Die neue Verlustabzugsbeschränkungsregelung, § 8c KStG, in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, Münster 2008, 127; INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER E.V., Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG), Ubg 2008, 244; B. LANG, Das BMF-Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) vom 4.7.2008, DStZ 2008, 549; LENZ, Der neue § 8c KStG aus Unternehmenssicht, Ubg 2008, 24; VAN LISHAUT, Grenzfragen zum Mantelkauf (§ 8c KStG), FR 2008, 789; MEISEL/BOKELOH, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 2008, 808; RÖDDER/MÖHLENBROCK, Die Neuregelung des § 8c KStG betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungserwerben, Ubg 2008, 595; ROSER, Verlust- (und Zins-)Nutzung nach § 8c KStG, DStR 2008, 77; ROSER, Verlustabzüge nach § 8c KStG – ein ernüchterndes Anwendungsschreiben, DStR 2008, 1561; SCHAUMBURG, Mantelkauf, JbFStR 2007/2008, 136; SCHMIDT-FEHNENBACHER, Zinsschranke und „Mantelkauf“ aus Sicht der Praxis, Ubg 2008, 469; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen, DStR 2008, 897; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BB 2008, 1929; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 292; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c Abs. 1 KStG): Das BMF-Schreiben v. 4.7.2008 aus Beratersicht, FR 2008, 904; SUCHANEK/HERBST, Zweifelsfragen und jüngste Entwicklungen im Zusammenhang mit der Anwartschaft, Ubg 2008, 669; THONEMANN, Verlustbeschränkung und Zinsschranke in der Unternehmensnachfolge, DB 2008, 2156; DÖTSCH, Verlustnutzung bei Körperschaften, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 253; KUTT/MÖLLMANN, Verlustnutzung bei unterjährigem Beteiligungserwerb, DB 2009, 2564; NEYER, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung, BB 2009, 415; POHL, Gesplittete Anteilsübertragungen und § 8c KStG, GmbHR 2009, 132; SUCHANEK, 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, JbFStR 2009/2010, 219; RÖDDER, Verlustuntergang und § 8c KStG, JbFStR 2009/2010, 141; RÖDDER, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung (Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Koalitionsvertrag), Ubg 2010, 162; ZERWAS/FRÖHLICH, Körperschaftsteuergesetz, in LÜDICKE/KEMPF/BRINK (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, 189; ALTRICHTER-HERZBERG, Die teleologisch gebotene

Auslegung des § 8c KStG am Beispiel der zu berücksichtigenden Beteiligungserwerbe, GmbHR 2012, 724; KOHLHAAS/KRANZ, Praktische Probleme bei der Anwendung des § 8c KStG – Eine Untersuchung jenseits einer etwaigen Verfassungswidrigkeit der Norm, GmbHR 2013, 1308; SUCHANEK/RÜSCH, Die „nahestehende Person“ bei § 8c KStG, WPg 2016, 173; SUCHANEK/RÜSCH, Verlustabzugsbeschränkungen für Körperschaften: Das neue BMF-Schreiben zu § 8c KStG und die gleichlautenden Erlasse zu § 10a Satz 10 GewStG, Ubg 2018, 10.

### I. Grundinformation zu § 8c

1

§ 8c trifft Regelungen über den Verlustabzug von Körperschaften. Abs. 1 normiert die vollständige Versagung der zukünftigen stl. Nutzbarkeit nicht abgezogener oder nicht ausgeglichener negativer Einkünfte (= nicht genutzte Verluste) in den Fällen der Übertragung von Anteilen, Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechten an einer Körperschaft auf einen außerhalb eines Konzerns mit 100 %-Beteiligung stehenden Erwerber (zur Konzernklausel s. Anm. 45 ff.), soweit die nicht genutzten Verluste die stillen Reserven (s. hierzu Anm. 51 ff.) der Körperschaft übersteigen. In Abs. 1a ist mit der sog Sanierungsklausel (s. hierzu Anm. 71 ff.) eine weitere Ausnahmeregel enthalten, die einen Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung für unschädlich erklärt. Um Verwendungen mit der Sanierungsgewinnbefreiung nach § 8 Abs. 1 iVm. § 3a EStG zu vermeiden, ist mit Abs. 2 (s. hierzu Anm. 95 f.) der Vorrang der Verlustuntergangsregel des § 8c Abs. 1 vor den Verlustkürzungen nach § 3a Abs. 3 EStG kodifiziert worden. Eine weitere Ausnahme zu der Verlustuntergangsregelung in Abs. 1 Satz 1 stellt § 8d dar, der allerdings dadurch, dass er nicht auf die Verlustuntergangsgrößen des Abs. 1 Satz 1 abstellt, auch eine Eigenständigkeit aufweist (s. auch Anm. 12; § 8d Anm. 15).

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

### II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c

2

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8c wird als Nachfolgevorschrift von § 8 Abs. 4 aF in das KStG eingefügt. Er ist gem. § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG 2008 erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 stattfinden (BTDrucks. 16/4841, 78). § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG 2008 stellt somit an den zeitlichen Anwendungsbereich von Abs. 1 zwei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen. Zum einen muss die Beteiligungstransaktion dem VZ 2008 zuzuordnen sein und zum anderen muss die Anteilsübertragung (abzustellen ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) nach dem 31.12.2007 stattgefunden haben. Für Anteilsübertragungen, die in einem abweichenden Wj., das in 2008 endet, aber vor dem 1.1.2008 vollzogen werden, findet Abs. 1 keine 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 idF des MoRaKG ebenfalls erstmals für den VZ 2008 Anwendung finden. Nach Art. 8 Abs. 2 MoRaKG stand dessen Inkrafttreten unter dem Vorbehalt der Zustimmung der EU-Kommission. Diese Zustimmung wurde durch die EU-Kommission am 30.9.2009 aus beihilferechtlichen Gründen versagt, sodass Abs. 2 idF des MoRaKG nie in Kraft treten wird. Zu Details der Regelung s. elektronisches HHR-Archiv – Stand Lfg. 238, 9/2009 –, [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

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

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

- ▶ *Ergänzung des § 8c*: In § 8c wird eine Sanierungsklausel eingefügt (Abs. 1a), die gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 idF des BürgEntlG KV erstmals für den VZ 2008 und für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 anzuwenden ist. Abs. 1a ist damit rückwirkend anwendbar auf alle Beteiligungserwerbe, die ab dem 1.1.2008 vollzogen werden; die Sanierungsklausel war zunächst zeitlich befristet auf Beteiligungserwerbe, die bis einschließlich 31.12.2009 verwirklicht werden. Zu zwischenzeitlichen Suspendierung sowie Wiederinkraftsetzung der Sanierungsklausel s. die nachfolgenden Ausführungen.

- ▶ *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, die Ausnahmen vom grundsätzlichen Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 normieren. Ferner wird die zeitliche Befristung der Sanierungsklausel idF des BürgEntlG KV aufgehoben und in diesem Zusammenhang eine Anpassung in Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 vorgenommen. Die Konzernklausel und die Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven finden nach § 34 Abs. 7b Satz 2 idF des WachstBeschlG erstmalig auf Beteiligungserwerbe Anwendung, die nach dem 31.12.2009 stattfinden. Die Sanierungsklausel idF des WachstBeschlG war damit ohne zeitliche Limitierung gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 erstmals für den VZ 2008 und für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2007 anzuwenden.

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Die Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft (Abs. 1 Satz 6) wird hinsichtlich des zu berücksichtigenden BV angepasst und eine Sonderregelung zur Bestimmung der stillen Reserven in den Fällen des Vorhandenseins eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft neu

in das Gesetz eingefügt (Abs. 1 Satz 8). Abs. 1 Satz 8 idF des WachstumBeschlG wird dadurch zu Abs. 1 Satz 9. Anzuwenden sind die gesetzlichen Änderungen mangels eigenständiger Anwendungsregel gem. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2010 ab dem VZ 2010 (zu der daraus resultierenden Vorverlagerung der zeitlichen Anwendung bei Körperschaften mit abweichendem Wj. s. Anm. 52).

► *Abs. 1 Satz 6* enthält eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot, soweit nunmehr die im Inland stpfl. stillen Reserven der Verlustkörperschaft zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs mindestens den nicht genutzten Verlusten entsprechen.

► *Abs. 1 Satz 8* definiert den Begriff der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 abw. von Abs. 1 Satz 7 für den Sonderfall des Vorliegens eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft.

**Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Sanierungsklausel des Abs. 1a wird ohne inhaltliche Veränderung durch eine eigenständige zeitliche Anwendungsbestimmung suspendiert (§ 34 Abs. 7c Sätze 3–5 idF des BeitrRLUmsG, § 34 Abs. 6 Sätze 2–4 idF des StÄndG 2015). Hintergrund der Suspendierung ist, dass die EU-Kommission bereits in 2010 (s. Pressemitteilung der EU-Kommission v. 24.2.2010, IP/10/180) ein förmliches Prüfverfahren darüber eingeleitet hat, ob Abs. 1a eine unzulässige Beihilfe darstellt. Das Prüfverfahren endete mit Ausnahme von Kleinbeihilfen (s. Art. 2 des Beschlusses v. 26.1.2011, K [2011] 275, ABl. EU 2011 L 235, 26) mit der Einstufung der Sanierungsklausel als Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV. Die FinVerw. setzte in diesem Zusammenhang bereits frühzeitig nach Einleitung des Prüfverfahrens durch die EU-Kommission die Anwendung des Abs. 1a aus (vgl. BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488). Inhaltlich unterscheidet die Anwendungsbestimmung Unterscheidungen in die zukünftige (§ 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 und 2) und die vergangenheitsbezogene (§ 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3) Anwendung.

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

► *Anwendung des Abs. 1a für die Vergangenheit*: § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 ordnet an, dass Abs. 1a anwendbar bleibt, wenn kumulativ die Voraussetzungen des Art. 2 des Beschlusses v. 26.1.2011 (K [2011] 275, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) erfüllt sind und die StFestsetzung vor dem 26.1.2011 erfolgt ist. Die Voraussetzungen des Kommissionsbeschlusses sind erfüllt, wenn es sich um Beihilfen bis zu 500 000 € an Unternehmen, die durch die Finanzkrise (nach dem 30.6.2008; s. dazu Mitteilung der Kommission v. 22.1.2009, ABl. EU 2009 Nr. C 16, 5) in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sind, handelt. Große praktische Relevanz

dürfte die Anwendungsregelung vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die FinVerw. Abs. 1a zeitnah nach Einleitung des Prüfverfahrens durch die EU-Kommission nicht mehr angewendet hat (vgl. BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488), allerdings nicht haben.

Der EuGH hat im Jahr 2018 in diversen Verfahren den Beschluss der EU-Kommission v. 26.1.2011 (K [2011] 275, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) für nichtig erklärt (vgl. nur EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16, IStR 2018, 552). Dementsprechend hätte davon ausgegangen werden können, dass Abs. 1a nach § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 idF des BeitrRLUMsG rückwirkend in Kraft tritt, sobald die Entsch. des EuGH durch das BMF im BGBl. bekannt gemacht wurde (§ 34 Abs. 6 Satz 3 idF des StÄndG 2015). Ob die Bekanntmachung der Entsch. durch das BMF die Suspensivwirkung tatsächlich beseitigt, schien jedoch gesetzgeberisch zweifelhaft (vgl. auch HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 655; KESSLER/EGELHOF/PROBST, DSStR 2018, 1945 [1948]), sodass der Gesetzgeber sich für eine gesetzliche Lösung entschieden hat, um Abs. 1a wieder in Kraft zu setzen (s.u.).

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

► *Abs. 1 Satz 5 Nr. 1* begünstigt den Fall, dass der Erwerber am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist. Im Weiteren muss es sich bei dem Erwerber um eine natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft handeln.

► *Abs. 1 Satz 5 Nr. 2* behandelt den Fall der Beteiligung des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger, wenn der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft ist.

► *Abs. 1 Satz 5 Nr. 3* entspricht im Wesentlichen Abs. 1 Satz 5 idF des Wachstum-BeschlG, der nunmehr einen schädlichen Beteiligungserwerb für nicht gegeben erklärt, wenn am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft beteiligt ist.

**RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): § 8c wird ein neuer Abs. 2 angefügt, der das Rangverhältnis zwischen dem Verlustuntergang nach Abs. 1 und der ebenfalls neu eingefügten Regelung zu Verlustkürzungspositionen nach § 3a Abs. 3 EStG im Zusammenhang mit der StFreiheit von Sanierungsgewinnen regelt. Nach Art. 19 Satz 1 des „JStG 2018“ ist er am Tag nach der Verkündung des RÜbStG im BGBl. (5.7.2017) in Kraft getreten. Er gilt demnach gem. § 34 Abs. 1 idF des RÜbStG ab dem VZ 2017.

**„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): § 8c Abs. 1 wird als Reaktion auf die Entsch. des BVerfG v. 29.3.2017 (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082) mW ab dem VZ 2008 und für Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 stattfinden, vollständig neu gefasst. Im Erg. wird die bis dato in Abs. 1 Satz 1 enthaltene anteilige Verlustuntergangsregel für Beteiligungserwerbe zwischen 25 % und 50 % hierdurch rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres ursprünglichen Inkrafttretens aufgehoben und § 8c da-

mit auf einen vollständigen Verlustuntergang begrenzt, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an der Körperschaft übertragen werden. Der bisherige Abs. 1 Satz 2 wird in der Folge zu Abs. 1 Satz 1 und die bisherigen Abs. 1 Sätze 3–9 mit redaktionellen Folgeänderungen aus dem Wegfall des anteiligen Verlustuntergangs zu Abs. 1 Sätze 2–8, wobei § 34 Abs. 6 Satz 2 die Geltung der redaktionell angepassten Konzern- und Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Sätze 4–8) auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anordnet. Gleichzeitig wird die Sanierungsklausel des Abs. 1a nach der Entsch. des EuGH in der Rs. Heitkamp Bauholding sowie mehrerer Parallelentscheidungen (vgl. nur EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16, IStR 2018, 552) nach § 34 Abs. 6 Sätze 3 und 4 rückwirkend ab dem VZ 2008 und auf Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 erfolgt sind, wieder in Kraft gesetzt, sodass sie bei der Anwendung von Abs. 1 Satz 1 unberücksichtigt bleiben. Weitere Voraussetzung für die rückwirkende Anwendung des Abs. 1a ist allerdings, dass die entsprechenden VZ, in denen ein schädlicher Beteiligungserwerb realisiert wurde, verfahrensrechtl. noch änderbar sind.

### III. Bedeutung des § 8c

**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; RODEWALD/POHL, Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; SCHUMACHER/HAGEBÖKE, Umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiction und Übertragung von Anteilen im Rahmen des § 8c KStG, DB 2008, 493; LEVEDAG, Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, GmbHR 2009, 13; SCHMIEL, § 8c KStG in der Kritik: Ungleichmäßigkeit der Besteuerung durch Verlustverrechnungsbeschränkungen beim Mantelkauf und anderen Anteilsübertragungen, BB 2010, 151; BREUNINGER, Rechtsentwicklung des § 8c KStG von krisenverschärfender Verlustverrechnungsvorschrift in Richtung einer Missbrauchsverhinderungsvorschrift, JbFStR 2010/11, 334; U. PRINZ/VON WOLFFSDORFF, Zur „Steuerrechtsgeschichte“ unserer Zeit, DStR 2016, Beilage zu Heft 42, 9; SEER, Die Suche nach dem Rechtsgedanken des § 8c KStG (Verlustabzug), GmbHR 2016, 394.

#### 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, mithin auf der Ebene des persönlichen Substrats, für die Besteuerung der Körperschaft Bedeutung erlangen (ähnlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 59; ERNST, IFSt-Schrift Nr. 470/2011, 20). Bei der Überprüfung der Abziehbarkeit der entsprechenden negativen Einkünfte legt er eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde, die ursprünglich dem Gedanken der Unternehmeridentität für die Inanspruchnahme von vortragsfähigen Gewerbeerlusten bei (transparenten) Mitunternehmenschaften nach § 10a Satz 4 Halbs. 1 GewStG entlehnt (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 22 [6/2018]; DÖTSCH, FS Schaumburg, 2009, 253 [257]), aber durch die Einbeziehung auch mittelbarer Anteilseignerwechsel wesentlich weiter gehend ist. Dies ist als echte Drittwir-

kung bzw. fremdbestimmte Steuerwirkung zu werten (so auch SCHUMACHER/HAGEBÖKE, DB 2008, 493 [494]; allg. krit. zur Verwirklichung des Steuertatbestands durch Dritte CREZELIUS, FR 2002, 805 [809]). Gleichzeitig stellt § 8c seit seiner Einf. mW ab dem VZ 2008 nach den Feststellungen des BVerfG in seiner Grundkonzeption – wie seine Vorgängerregelung § 8 Abs. 4 KStG aF – auch eine spezialgesetzliche und typisierende Missbrauchsvorschrift dar (vgl. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 126), was in der Vergangenheit zumindest für den Zeitraum bis zur Einf. der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel bezweifelt wurde (vgl. nur BMF v. 10.12.2008, Ubg 2009, 71; BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826, Rz. 19). Der Missbrauchsgedanke hat sich nach Anfügung von Abs. 1 Sätze 5–9 idF des WachstBeschlG (heute Abs. 1 Sätze 4–8) wieder deutlich klarer herauskristallisiert. Dem 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 ungerechtfertigten Nutzung („Verschiebung“ von nicht genutzten Verlusten) oder dem Handel mit Verlustvorträgen ausgegangen werden kann (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 46; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 7f [1/2014]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 8; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 29; HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2341 [2343]; DÖRR, NWB 2010, 184 [193]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [76]; FREY/MÜCKEL, GmbHR 2010, 71 [74]; SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]; WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [15]; BREUNINGER, JbFStR 2010/11, 334; HÖTZEL, JbFStR 2010/11, 131 [134]; ERNST, IFSt-Schrift Nr. 470/2011, 44; abwägend BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; zweifelnd DRÜEN, JbFStR 2010/11, 147; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]; GOSCH, JbFStR 2010/11, 149; J. LANG, GmbHR 2012, 57 [59]; RÖDER, StuW 2012, 18 [30]; KOHLHAAS/KRANZ, GmbHR 2013, 1308 [1310]), auch wenn der grds. angeordnete Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 gesetzestechisch die Regel ist und Abs. 1 Sätze 4–8 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]). Dem Missbrauchscharakter liegen dabei folgende Gedanken zugrunde:

- ▶ *Kein Missbrauch bei konzerninterner Übertragung (Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3):* Die Konzernklausel unterstellt, dass bei konzerninternen Veräußerungen kein Außenstehender an den nicht genutzten Verlusten partizipiert und damit kein „Verlusthandel“ gegeben ist.
- ▶ *Kein Missbrauch bei Vorhandensein steuerpflichtiger stiller Reserven (Abs. 1 Sätze 5–8):* Grundgedanke der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 5 ist, dass typisierend ein gezahlter Kaufpreis, der die vorhandenen stpfl. stillen Reserven übersteigt, nur auf die nicht genutzten Verluste entfallen kann, sodass insoweit ein Missbrauchsfall vorliegt.

Weitere Verfestigung erfährt die Missbrauchskonzeption durch den rückwirkend (s. hierzu Anm. 2) in Kraft getretenen Abs. 1a und den ab dem VZ 2016 anzuwendenden § 8d. Es sind gesetzgeberisch damit zwei weitere Ausnahmen kodifiziert worden, bei denen ein Verlustuntergang gesetzlich als nicht gerechtfertigt und steuersystematisch auch nicht als erforderlich angesehen wird (s. insbes. BRDrucks. 544/16, 7, zur Begr. der Einfügung von § 8d). Mit diesen Ausnahmeregelungen nähert sich § 8c wieder ein wenig seiner Vorgängerregelung (§ 8 Abs. 4 aF) an, indem insbes. durch § 8d Vorgänge auf Ebene des sachlichen

Substrats der Körperschaft (Erhaltung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs) für den Verlusterhalt bzw. dessen Untergang bedeutsam werden, nachdem bis dato ausschließlich das persönliche Substrat in Gestalt der Gesellschafter bedeutsam war.

**Abs. 1a** ist systematisch als weitere Ausnahmeregelung zu Abs. 1 zu werten. Er enthält wie § 8d ausschließlich Vorgänge, die sich auf der Ebene des sachlichen Substrats der Körperschaft abspielen, wohingegen Abs. 1 die Ebene des persönlichen Substrats behandelt. Abs. 1a nimmt nicht nur die eigentlich verlustzerstörenden Beteiligungserwerbe vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 aus, sondern wortlautgemäß wird bei einem Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung die Anwendung des gesamten Abs. 1, also einschließlich Sätze 4–8, suspendiert, sodass Abs. 1a wortlautgemäß den Ausnahmeregelungen des Abs. 1 Sätze 4 und 5 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 4–8 zurückzuführen. In der Praxis sollte sie daher nur bei Beteiligungserwerben Bedeutung erlangen, deren Folgen nicht bereits durch Abs. 1 Sätze 4 und 5 beseitigt werden können, da die Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1a wesentlich schwieriger als die des Abs. 1 Sätze 4 und 5 ist. Die Sanierungsklausel geht zurück auf eine Empfehlung des BRat (vgl. BRDrucks. 168/09 [B], 28 f.), da § 8c vor Geltung von Abs. 1 Sätze 4–8 in der Finanz- und Wirtschaftskrise als Restrukturierungshindernis und damit krisenverschärfend angesehen wurde, was zwingend Ausnahmen von der Versagung des Verlustabzugs erforderlich machte (zur ursprünglichen zeitlichen Befristung auf zwei Jahre s. Anm. 2). Die Sanierungsklausel war somit originär als Lenkungsnorm zu qualifizieren. Der Lenkungszweck der Regelung ist jedoch mit der Aufhebung der zeitlichen Befristung durch das WachstumBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) entfallen, da Abs. 1a auch nach der Überwindung der damaligen 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 also ebenfalls kein Handel mit nicht genutzten Verlusten unterstellt.

**Abs. 2** ist vom eigentlichen Regelungskreis der Abs. 1 und 1a unabhängig. Er stellt ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs eine Vereinfachungsregelung dar, um das Zusammenwirken der Verlustuntergangsregelung des Abs. 1 und der Sanierungsgewinnbesteuerung nach § 8 Abs. 1 iVm. § 3a EStG rechtssicher und administrierbar zu gestalten (vgl. BTDrucks. 18/12128, 34).

## 2. Wirtschaftliche Bedeutung

4

Mit der Anfügung der Konzernklausel und der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven, die im Wesentlichen auf Beteiligungserwerbe anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2009 stattfinden (zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 2), haben sich die anfangs angenommenen negativen finanziellen Auswirkungen des Abs. 1 erheblich verringert. Die volle Jahreswirkung des § 8c idF des UntStReformG 2008 wurde ursprünglich mit 1,475 Mrd. € beziffert (vgl. BTDrucks. 16/4841, 43). Die volle Jahreswirkung der ab 2010 wirksam gewordenen Änderungen des Abs. 1 sollen hingegen –1,34 Mrd. € betragen (vgl. BTDrucks. 17/15, 12 und BTDrucks. 18/4902, 39), sodass – die Validität der Zahlen vorausgesetzt – mit Abs. 1 nur noch eine saldierte Jahreswirkung von 105 Mio. € geschätzt wird, die sich durch den rückwirkenden Wegfall der Rege-

lung über den anteiligen Verlustuntergang noch einmal deutlich verringern wird. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 werden damit nur noch für Übertragungen von Anteilen an einer Körperschaft auf einen konzernfremden Erwerber Bedeutung erlangen, deren nicht genutzte Verluste die vorhandenen stillen Reserven übersteigen. Lediglich in Bezug auf den Zinsvortrag einer Körperschaft dürfte die wirtschaftliche Bedeutung des § 8c höher sein, da im Rahmen der Verschonungsregelung des Abs. 1 Satz 5 stille Reserven nach § 8a Abs. 1 Satz 3 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach Abs. 1 Satz 5 abzehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen (s. hierzu ausführl. Anm. 55).

#### IV. Vereinbarkeit des § 8c mit höherrangigem Recht

##### 1. Verfassungsmäßigkeit

**Schrifttum:** HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; HEY, Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens, FR 2008, 1033; SEDEMUND/FISCHENICH, Die neuen Mantelkaufregelungen und Grunderwerbsteuer als verfassungs- und europarechtlich bedenkliche Bremse von internationalen Umstrukturierungen, BB 2008, 535; THIEL, Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) – ein krasser Wertungswiderspruch im Körperschaftsteuerrecht, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 515; DRÜEN/SCHMITZ, Verfassungskonforme Auslegung des § 8c KStG in Altfällen, Ubg 2011, 921; KESSLER/HINZ, Kernbereiche der Verlustverrechnung – Verfassungswidrigkeit von § 8c KStG, DB 2011, 1771; J. LANG, Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 2012, 57; RÖDER, Zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) und der Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG, StuW 2012, 18; BLUMENBERG/CREZELIUS, § 8c KStG nach der Entscheidung des BVerfG, DB 2017, 1405; GOSCH, Nur ein paar Worte zu den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG nach dem BVerfG-Verdikt (§ 8c KStG), GmbHR 2017, 695; BRANDIS, Die Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG und ihre Folgen, FR 2018, 81; FERTIG, Verlustabzug bei Körperschaften (§§ 8c, 8d KStG) – viel Lärm um nichts, Ubg 2018, 521; HÖRHAMMER, Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8c KStG, FR 2018, 49; MORITZ/HELIOS, § 8c KStG – Quo vadis?, BB 2018, 343; U. PRINZ, Die Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG und ihre Folgen – Statement, FR 2018, 76.

##### 5 a) § 8c Abs. 1 Satz 1 aF

§ 8c Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) und Abs. 1 Satz 1 aF waren nach den Feststellungen des BVerfG wegen Verstoßes gegen das Willkürverbot und wegen fehlender Folgerichtigkeit bei Durchbrechung des Trennungsprinzips verfassungswidrig und waren somit für die VZ 2008 bis 2015 im Falle des unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs an einer KapGes. nicht anwendbar (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082). Entsprechendes galt für § 10a Satz 8 aF GewStG bzw. § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG und § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG für den unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1, da diese Normen einen Rechtsfolgenverweis des Abs. 1 Satz 1 aF für den vortragsfähigen Gewerbeerlust und den Zinsvortrag einer KapGes. anordneten (s. hierzu SUCHANEK, FR 2017, 587 [588 f.]), ohne dass dieses aber explizit in der Entsch. des BVerfG streitgegenständlich war. Der Gesetzgeber wurde daher verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 1.1.2008 eine Neuregelung zu treffen. Gesetzgeberische Reaktion auf die Entsch. des BVerfG (BVerfG v.

29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082) war die rückwirkende Neugestaltung des § 8c Abs. 1 durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377; s. Anm. 2) ohne eine Regelung über den anteiligen Verlustuntergang.

**Keine gerichtliche Klärung:** Explizit keine Entsch. hat das BVerfG zu Fällen des mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs oder der anderen Körperschaften, die nicht KapGes., aber vom persönlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 aF erfasst sind, getroffen, da dieses nicht Streitgegenständlich war. Ob für diese Sachverhaltskonstellationen ebenfalls eine Verfassungswidrigkeit gegeben war, ist daher offengeblieben. Durch die gänzliche Abschaffung des anteiligen Verlustuntergangs im Zuge des „JStG 2018“ ist eine diesbezügliche Diskussion allerdings obsolet geworden.

#### b) Rechtslage seit Neufassung durch das „JStG 2018“

6

Gemessen an den Grundsätzen der Entsch. des BVerfG zum anteiligen Verlustuntergang (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082) ist der vollständige Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % ebenfalls wegen Verstoßes gegen das Willkürverbot sowie wegen fehlender Folgerichtigkeit bei Durchbrechung des Trennungsprinzips verfassungswidrig.

Ebenso FG Hamb. v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906, Az. BVerfG 2 BvL 19/17; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 22 (6/2018); OLHING in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8c Rz. 1; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 26a; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 11r (9/2017); BRANDIS, FR 2018, 81 (82); DREBLER, DB 2017, 2629 (2632); FERTIG, Ubg 2018, 521 (528); GOSCH, GmbHR 2017, 695 (697); KESSLER/EGELHOF/PROBST, DStR 2017, 2376; KÖGEL, EFG 2017, 1907 (1914); MORITZ/HELIOS, BB 2018, 343 (347 ff.); SUCHANEK, FR 2017, 1141; wohl auch BLUMENBERG/CREZELIUS, DB 2017, 1405 (1408); aA Sächs. FG v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, Az. BFH I R 31/11; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 11d (1/2014); DÖTSCHE/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 37b (6/2018); HÖRHAMMER, FR 2018, 49 (51 f.).

**Willkürverbot:** § 8c stellt nach den Wertungen des BVerfG eine typisierende und generalisierende Missbrauchsnorm dar (s. hierzu Anm. 3). Eine gesetzliche Typisierung muss sich, um den verfassungsrechtl. Anforderungen zu genügen, realitätsgerecht an einem typischen Fall orientieren und darf sich nicht einen atypischen Fall als Leitbild wählen (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 127 mwN). Der typische Missbrauchsfall „Mantelkauf“ ist dadurch gekennzeichnet, dass eine KapGes., die noch über Verlustvorträge verfügt, aber mangels Geschäftsbetriebs und nennenswerten BV sonst nur einen leeren Mantel darstellt, von einem Investor mit einer neuen gewinnträchtigen Aktivität gefüllt wird, um die Verluste nutzbar zu machen (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 128). Der Erwerb einer Beteiligung von mehr als 50 % an einer Körperschaft indiziert alleine ebenso wenig wie der Erwerb einer Beteiligung zwischen 25 % und 50 % eine missbräuchliche Gestaltung (FG Hamb. v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906, Az. BVerfG 2 BvL 19/17, Rz. 88). Für die Übertragung einer derartigen Beteiligung an einer (Verlust-)Gesellschaft kann es vielfältige Gründe geben, die nicht regelmäßig in der Intention bestehen, die Verluste für ein anderes Unternehmen des neuen Anteilseigners nutzbar zu machen. Es liegt damit kein typischer Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für eine generalisierende Regelung zugrunde.

FG Hamb. v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906, Az. BVerfG 2 BvL 19/17, Rz. 88; KESSLER/EGELHOF/PROBST, DStR 2017, 1289 (1296); GOSCH, GmbHR 2017, 695 (697); KENK/UHL-LUDÄSCHER, BB 2017, 1623 (1626); SUCHANEK, FR 2017, 587; ROTH,

Ubg 2017, 366 (371); ROTH, EWiR 2018, 107 (108); MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 (20332); DREBLER, Der Konzern 2018, 326 (330).

Hieran ändern auch die Sanierungs-, Konzern- und Stille-Reserven-Klausel nichts. Beteiligungserwerbe außerhalb eines Konzerns bzw. einer Sanierung sind in einem normalen Geschehensablauf nicht missbrauchsgeneigt. So werden auch weiterhin Fälle von § 8c Abs. 1 Satz 1 erfasst, die nicht als missbräuchlicher Verlusthandel einzustufen sind (vgl. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 158). Hierbei ist insbes. darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber selbst die gesetzliche Einf. von § 8d mit der weiterhin vorhandenen überschießenden Wirkung von Abs. 1 trotz Konzern- und Stille-Reserven-Klausel begründet hat (s. auch BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 160; BTDrucks. 18/9986, 12). Diese Wertung bleibt auch durch den mit mW ab dem VZ 2016 (s. hierzu § 8d Anm. 13) eingeführten § 8d unverändert. Mit diesem wird zwar durch das Abstellen auf ein sachliches Substrat in Gestalt des unverändert fortgeführten Geschäftsbetriebs (s. hierzu § 8d Anm. 34) eine Komponente eingefügt, die auch § 8 Abs. 4 aF immanent war. Doch wird sein Anwendungsbereich durch diverse Ausnahme- (s. hierzu § 8d Anm. 28 ff.) und Untergangsgründe (s. hierzu Anm. 50 ff.) so erheblich eingeschränkt, dass unverändert eine Vielzahl von Fällen erfasst wird, die nicht als missbräuchlicher Verlusthandel zu qualifizieren sind.

**Folgerichtigkeit:** Da der Verlustabzug das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Ausdruck bringt und eine gleichheitssatzkonforme Gesamtbesteuerung gewährleistet (vgl. hierzu BFH v. 29.3.2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622; BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487), stellt Abs. 1 wegen fehlender Folgerichtigkeit einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG dar, da er ausnahmslos den Untergang der nicht genutzten Verluste bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale anordnet. Die verfassungsrechtl. Fundierung des objektiven Nettoprinzips wurde in der Rspr. bislang zwar ausdrücklich offengelassen, allerdings darf der Gesetzgeber Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung nur bei Vorliegen eines sachlich rechtfertigenden Grundes zulassen (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 [237]; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; BVerfG 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. Trotz der Einfügung des Abs. 1 hält der Gesetzgeber am Trennungsprinzip der KSt und der eigenen Subjektfähigkeit von Körperschaften fest, da Gewinne und Verluste der Körperschaft weiterhin nicht auf die Anteilseignerebene transferiert und Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner anerkannt werden. Andererseits legt er aber hinsichtlich des Verlustabzugs einer Körperschaft eine Art Transparenzprinzip wie bei Mitunternehmenschaften zugrunde (s. hierzu Anm. 3), da für den zukünftigen Verlustabzug auf die Identität der Anteilseignerebene abgestellt wird. Dieses Prinzip ist darüber hinaus in sich nicht konsequent umgesetzt worden, da im Fall der Anteilsübertragung durch einen Gesellschafter auch die Verluste der Mitgesellschafter untergehen (s. auch THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [534]; FG Hamb. v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906, Az. BVerfG 2 BvL 19/17, Rz. 103). Mithin ist die getroffene Belastungsentscheidung insgesamt nicht folgerichtig, da es sich lediglich um eine punktuelle Maßnahme handelt. Ferner lässt sich die Durchbrechung des objekti-

ven Nettoprinzipien wegen fehlender Folgerichtigkeit nicht allein mit Vereinfachungsgedanken (s. hierzu ausführl. THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [537]), mit dem Finanzbedarf des Staats oder einer knappen Haushaltslage rechtfertigen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803; FG Hamb. v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906, Az. BVerfG 2 BvL 19/17, Rz. 104), sodass das Argument der Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkung im Zuge des UntSt-ReformG 2008 keinen sachlich rechtfertigenden Grund in vorstehendem Sinne darstellt (ebenso GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Der StSatz hätte dann nicht in entsprechendem Umfang gesenkt werden dürfen.

**Strukturelles Vollzugsdefizit:** Aus den eingeschränkten Mitwirkungsmöglichkeiten der Verlustkörperschaft bei der Sachverhaltsaufklärung über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe sowie dem Fehlen einer Auskunftspflicht ausländ. Anteilseigner gegenüber den FinBeh. (s. hierzu Anm. 17) ergibt sich uE ein strukturelles Vollzugsdefizit (dazu allgemein Einf. ESt. Anm. 265) 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 ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 26b; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 23 [6/2018]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 63; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 66; SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [537]; SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [417]; KESSLER/HINZ, DB 2011, 1771 [1774]; aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 11k [9/2017]), da dieser verlangt, dass die Stpfl. durch ein Steuergesetz rechtl. und tatsächlich gleich belastet sind (s. hierzu grds. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 780). Diese tatsächliche Gleichbelastung ist bei mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerben im Ausland bei Abs. 1 nicht gegeben. Es fehlt hier konkret an einem „flächendeckenden“ normativen Umfeld, das es dem Fiskus ermöglicht, Kenntnis über tatbestandsrelevante Sachverhalte im Ausland zu erlangen (s. hierzu BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 780). Hierbei ist insbes. zu berücksichtigen, dass sich die Möglichkeiten des Stpfl. zur Sachverhaltsaufklärung im Wesentlichen auf die unmittelbare Anteilseignerebene und deren Gesellschafter beschränken (s. hierzu Anm. 17), sodass dieser selbst regelmäßig keine Kenntnis von einer Tatbestandsrealisation hat. Dem Fiskus verbleibt bei Auslandssachverhalten als Ermittlungsinstrument nur die zwischenstaatliche Amtshilfe nach § 117 AO, deren Erfolgsaussichten vielfach ebenfalls sehr gering sind. Des Weiteren bereitet die Allokation von stillen Reserven auf die im Inland stpfl. stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 5–8 in tief geschachtelten Unternehmen erhebliche praktische Schwierigkeiten, da hierfür komplexe Unternehmensbewertungen vonnöten sind. Hier stellt sich insbes. bei mittelbaren Beteiligungen mit Auslandsbezug die Frage nach der Überprüfbarkeit der vorgenommenen Allokation durch die FinVerw., sodass auch in diesem Zusammenhang Zweifel an der praktischen Vollziehbarkeit der Norm bestehen.

**Parallele Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF:** § 8 Abs. 4 aF ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 in bestimmten Sachverhaltskonstellationen bis zum 31.12.2012 neben Abs. 1 anzuwenden (zu näheren Einzelheiten s. Anm. 12). Die parallele Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF in dem von § 34 Abs. 6 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 normierten Übergangszeitraum stellt dabei uE einen Verstoß gegen das Übermaßverbot dar. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde

liegt, oder – anders ausgedrückt – die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BStBl. II 1978, 441). Sowohl Abs. 1 als auch § 8 Abs. 4 aF schematisieren Fälle, die zum vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft führen. Diese doppelte Schematisierung trifft durch die völlig ausufernde Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 eine Vielzahl von Fällen, die bei Zugrundelegung des allgemeinen Missbrauchsverständnisses von § 42 AO nicht als missbräuchlich zu werten sind (zum Missbrauchscharakter von § 8 Abs. 4 aF vgl. nur BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

**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 (Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung, SoFFin.) oder andere inländ. Gebietskörperschaften einschließlich ihrer dem SoFFin. vergleichbaren Einrichtungen sowie bei Maßnahmen iSd. Rettungsübernahmegesetzes v. 7.4.2009 (BGBl. I 2009, 729). Die Vorschrift soll das Ziel des FMStG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982) unterstützen, die Finanzmärkte zu stabilisieren (vgl. BTDrucks. 16/10600, 18), und ist somit als Lenkungsnorm zu qualifizieren. Eine solche ist verfassungsrechtl. zulässig, wenn der nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766). In Ansehung dieser Rahmenbedingungen ist § 14 Abs. 3 FMStFG trotz der rückwirkenden Neufassung von Abs. 1 durch das „JStG 2018“ zumindest verfassungsrechtl. fragwürdig, da die Anforderungen an Abs. 1 Sätze 4–8 und Abs. 1a, der die Investitionen privater Investoren fördern soll, wesentlich höher sind als die Anforderungen an § 14 Abs. 3 FMStFG. Besonderes Gewicht haben dabei die VZ 2008 und 2009, in denen es in der Privatwirtschaft – abgesehen von der Ausnahme durch die Sanierungsklausel – zu einem vollständigen Verlustuntergang kommt, wohingegen bei einem schädlichen Beteiligungserwerb durch den SoFFin ein Verlusterhalt die Regel ist. Private Investoren werden jedoch aus einer möglichen Verfassungswidrigkeit des § 14 Abs. 3 FMStFG nicht eine Nichtanwendung von Abs. 1 für sich ableiten können (s. auch BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2228/08, FR 2010, 992, nicht zur Entsch. angenommen).

#### 6a c) Rückwirkende Anwendung der Konzernklausel

Der durch das StÄndG 2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 46) neu gefasste Abs. 1 Satz 5 (heute Abs. 1 Satz 4) ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 idF des StÄndG 2015, gesetzlich bestätigt durch § 34 Abs. 6 Satz 2 idF des „JStG 2018“, erstmalig auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 stattfinden. Er ist mithin rückwirkend anwendbar. Rückwirkungen unterliegen keinen Beschränkungen durch das Vertrauensschutzprinzip, wenn sie lediglich vorteilhaft sind (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, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 260). Insoweit begegnet die Erweiterung der Konzernklausel auf Übertragungen auf die bzw. von der Konzernspitze und die explizite Erfassung von natürlichen Personen und Personenhandelsgesellschaften keinen Bedenken, weil sie zugunsten des Stpfl. wirken (ebenso R. NEUMANN in RÖNDE/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 230; RITZER/STANGL, DStR 2015, 849 [851]).

**Personengesellschaft als dieselbe Person:** Abs. 1 Satz 5 idF des Wachst-BeschlG begünstigte schädliche Beteiligungserwerbe, wenn am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu 100 % beteiligt war. Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 und dieselbe Person iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG konnte auch eine PersGes. sein, die nicht Personenhandels-gesellschaft war, da auch diese als Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 infrage kommt (s. hierzu ausführl. Anm. 25). Ferner konnte sie auch dieselbe Person iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG sein. Nur weil das Gesetz den Begriff der Person verwendet hat, war damit nicht verbunden, dass diese auch einer StPflcht unter-liegen musste. Es hatte vielmehr eine normspezifische Auslegung zu erfolgen, die sich an dem Erwerberbegriff des Abs. 1 Satz 1 zu orientieren hatte. Übertra-gungen von Anteilen an einer Verlustkörperschaft zwischen zwei KapGes., de-ren Anteile von einer GbR zur Gänze gehalten wurden, waren demnach uE von Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG begünstigt. Von Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 ist der Vorgang jedoch nicht erfasst, da die GbR nicht als Personenhandelsgesell-schaft iSv. Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 qualifiziert. In dieser Fallkonstellation liegt somit eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkung vor (s. auch GLÄSER/ZÖLLER, BB 2015, 1117 [1119]; SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [34]). Personengesell-schaften, die nicht Personenhandelsgesellschaften sind, wird durch § 34 Abs. 6 Satz 2, der die Anwendung der Neufassung der Konzernklausel für Beteiligungs-erwerbe anordnet, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, rückwirkend die Be-günstigung der Konzernklausel versagt. Insofern findet folglich eine Rückbewir-kung von Rechtsfolgen statt. Diese liegt vor, wenn eine nach Ablauf des VZ verkündete Norm mW für diesen Zeitraum eine ursprünglich geltende stl. Rechtsfolgenlage nachträglich ändert („echte Rückwirkung“; s. nur BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [253]). Das rechtsstaatliche Rückwir-kungsverbot darf allein aus zwingenden Gründen des gemeinen Wohls oder we-gen eines nicht – oder nicht mehr – vorhandenen schutzwürdigen Vertrauens des Einzelnen durchbrochen werden (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [79 f.]; BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [258]). Als Rechtfertigung für die Durchbrechung kommen die Kodifikation herrschender Rechtspraxis sowie eine unklare und verworrene Rechtslage infrage, deren Klärung erwartbar war. Beides ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Es gibt zu der Frage der Inanspruchnahme der Konzernklausel durch PersGes. kei-ne herrschende Rechtspraxis. Ebenso wenig war die Rechtslage unklar und ver-worren. Es gab lediglich unterschiedliche Rechtsauffassungen zu diesem Thema.

**Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen:** Eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen gilt nach Abs. 1 Satz 2 als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1. Diese Fiktion schlug uE auch auf die Anwendung des Abs. 1 Satz 5 idF des WachstBeschlG durch, sodass die Erwerbergruppe mit gleichge-richteten Interessen als „dieselbe Person“ iSd. Abs. 1 Satz 5 idF des Wachst-BeschlG anzusehen war, wenn sowohl am übernehmenden als auch am übertra-genden Rechtsträger eine zusammengerechnete Beteiligung von 100 % der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen bestand und sie bei beiden Rechtsträgern die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 erfüllte (s. hierzu auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [78]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [40]). Die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen erfüllt allerdings nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 4 Nr. 3, da sie nicht „dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft“ iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 darstellt, sodass auch für diesen Fall eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwir-kung von Rechtsfolgen gegeben ist.

## 2. Europarechtskonformität

**Schrifttum:** SEDEMUND/FISCHENICH, Die neuen Mantelkaufregelungen und Grunderwerbsteuer als verfassungs- und europarechtlich bedenkliche Bremse von internationalen Umstrukturierungen, BB 2008, 535; DÖRR, Steuerliche Sanierung gescheitert: EU-Kommission kippt § 8c Abs. 1a KStG, NWB 2011, 690; DÖRR/MOTZ, Aussetzung der Vollziehung bei Versagung des Sanierungsprivilegs, NWB 2011, 3180; DRÜEN, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, 289; HACKEMANN/MOMEN, Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) – Analyse der Entscheidungsbegründung der EU-Kommission, BB 2011, 2135; MARQUARDT, Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen?, IStR 2011, 445; DE WEERTH, EuG zur „Sanierungsklausel“ des § 8c KStG: Die Rückausnahme zur Ausnahme ist eine staatliche Beihilfe i.S.d. EU-Beihilferechts!, DB 2016, 682; KESSLER/EGELHOF/PROBST, Die Sanierungsklausel im Beihilferecht – Roma locuta, causa finita?, DStR 2018, 1945.

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

Abs. 1 stellt grds. keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 22 [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 12 [9/2017]; aA DRÜEN/SCHMITZ, GmbHR 2012, 485; zu den Grundlagen der Niederlassungsfreiheit im Bereich der direkten Steuern s. Einf. ESt. Anm. 460 ff.). Der reine Inlands- wie auch der vergleichbare Auslandssachverhalt werden gleich behandelt. Im Bereich der direkten Steuern prüft der EuGH vorbehaltlich einer Rechtfertigung, ob dadurch eine Beschränkung der Grundfreiheiten vorliegt, dass der Auslandssachverhalt schlechter als der vergleichbare Inlandssachverhalt behandelt wird und somit eine Diskriminierung vorliegt (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, HFR 2006, 409; EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05, HFR 2008, 295). Dies ist jedoch nicht gegeben, auch wenn Abs. 1 Sätze 5–7 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 WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [17]), denn nach der EuGH-Rspr. (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, BStBl. II 2009, 692) muss ein ausländ. Verlust im Wesentlichen nur dann im Inland berücksichtigt werden, wenn auch die ausländ. Gewinne im Inland zu erfassen sind oder er im Ausland endgültig nicht mehr nutzbar ist. Demzufolge ist uE ebenfalls die von Abs. 1 Sätze 5–7 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 (s. hierzu BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; BFH v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963), sind uE ebenfalls im Rahmen des Abs. 1 Sätze 5–7 die entsprechenden ausländ. stillen Reserven zu berücksichtigen, da ansonsten eine Diskriminierung gegeben wäre (ebenso B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [43]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [75]). Die potenzielle Diskriminierung, die sich durch den Ausschluss von stillen Reserven in Anrechnungsbetriebsstätten oder in BS, auf die § 20 Abs. 2 AStG Anwendung findet, durch Abs. 1 Satz 6 idF des WachstBeschlG ergab, ist bereits im Rahmen der gesetzl. Neufassung durch das JStG 2010 entfallen (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 165 [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 131b [1/2014]).

**Kein Verstoß gegen Sekundärrecht:** In Bezug auf Abs. 1 besteht in Umwandlungsfällen auch kein Verstoß gegen Sekundärrecht in Gestalt von Art. 4 Abs. 1 und Art. 9 FRL, da diese lediglich auf die Besteuerung von stillen Reserven abzielen (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 22 [6/2018]; G. FROTSCHER in FROT-

SCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 12 [9/2017]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 56; tendenziell aA SEDEMUND/FISCHENICH, BB 2008, 535 [538]).

**Sonderregelung des § 14 Abs. 3 FMStFG:** Da § 14 Abs. 3 FMStFG ausschließlich den Erwerb von Stabilisierungselementen durch den SoFFin. oder vergleichbare inländ. Einrichtungen (s. hierzu Anm. 11) begünstigt und damit vergleichbare ausländ. Rettungsmaßnahmen diskriminiert, stellt § 14 Abs. 3 FMStFG einen Verstoß gegen europäisches Primärrecht dar (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 46; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 11a; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 82). Eine Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich, da auch inländ. Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften ausländ. Banken bei Übernahme von Stabilisierungselementen durch den ausländ. Rettungsfonds ein erhebliches Interesse am Erhalt der inländ. nicht genutzten Verluste haben und insoweit dem Ziel der Stabilisierung der Finanzmärkte ebenfalls Rechnung getragen wird.

### b) Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht

8

Der zwischenzeitlich außer Kraft gesetzte Abs. 1a (s. hierzu Anm. 2) stellte nach Auffassung der EU-Kommission – mit Ausnahme von Kleinbeihilfen für durch die Finanz- und Wirtschaftskrise in Schwierigkeiten geratene Unternehmen (s. hierzu Anm. 2) – eine unzulässige Beihilfe dar, weil er ausschließlich Krisenunternehmen bevorzugt und somit eine rein selektive Wirkung entfalten würde, die nicht durch die Natur und Systematik des deutschen StRechts gerechtfertigt sei (s. Beschl. der EU-Kommission v. 26.1.2011, K [2011] 275, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26). Der EuGH hat in diversen Verfahren den Beschluss der EU-Kommission für nichtig erklärt (vgl. nur EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16, IStR 2018, 552). Dementsprechend hat der Gesetzgeber Abs. 1a mit § 34 Abs. 6 Satz 3 rückwirkend ab dem VZ 2008 und auf Anteilerwerbe nach dem 31.12.2007 wieder in Kraft gesetzt. Nach den Feststellungen des EuGH stellt Abs. 1a keine selektive Maßnahme dar, da das von der Kommission angenommene Referenzsystem des grundsätzlichen Verlustuntergangs bei einem schädlichen Beteiligungserwerb zu eng gewählt sei, da der Verlustuntergang selbst die Ausnahme vom System des interperiodischen Verlustuntergangs ist (EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16, IStR 2018, 552 Rz. 102; vgl. bereits DÖRR, NWB 2011, 690 [696]; DÖRR/MOTZ, NWB 2011, 3180 [3185]; DRÜEN, DStR 2011, 289 [291]; HACKEMANN/MOMEN, BB 2011, 2135 [2138]; MARQUARDT, IStR 2011, 445 [448]). Es wird daher durch Abs. 1a keine Ausnahme von der Regel des Verlustuntergangs geschaffen, sondern lediglich die Ausnahme vom System wieder suspendiert (s. hierzu ausführl. DRÜEN, DStR 2011, 289 [291 f.]; DE WEERTH, DB 2016, 682 [683]), sodass Abs. 1a nicht als unzulässige Beihilfe zu qualifizieren ist (zu eventuell weiter bestehenden Bedenken s. KESSLER/EGELHOF/PROBST, DStR 2018, 1945).

## V. Geltungsbereich des § 8c

### 1. Persönlicher Geltungsbereich

9

Vom persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 sind nach Auffassung der FinVerw. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfasst (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 1). Die Einbeziehung von Personenvereinigungen und

Vermögensmassen ist uE nicht vom Gesetz gedeckt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 25 [6/2018]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 11; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 16.3 [11/2018]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 19; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 23 [3/2018]; aA GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 14; VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [790]), denn § 8c ist überschrieben mit „Verlustabzug bei Körperschaften“. Abs. 1 Satz 1 spricht lediglich von einer Übertragung von mehr als 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 Satz 1 sich eindeutig auf die Vergleichbarkeit mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte und der Stimmrechte bei einer Körperschaft und nicht auf die Vergleichbarkeit von Lebenssachverhalten im Allgemeinen bezieht. Demnach sind Personenvereinigungen und Vermögensmassen aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts entgegen der Auffassung der FinVerw. nicht vom persönlichen Geltungsbereich der Norm erfasst.

## 2. Sachlicher Geltungsbereich

### 10 a) Grundsatz

Sachlich unterfallen dem Geltungsbereich des Abs. 1 die nicht abgezogenen oder nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte einer Körperschaft unabhängig davon, ob diese im Inland unbeschränkt oder lediglich beschränkt stpfl. ist oder unter welche Einkunftsart die entsprechenden nicht genutzten Verluste zu fassen sind. Soweit allerdings nur Einkünfte erzielt werden, die dem abgeltenden StAbzug unterliegen, sind diese nicht erfasst (zu den vom Verlustuntergang erfassten Verlusten s. Anm. 33).

### 11 b) Ausnahme

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

**Erwerb von Stabilisierungselementen durch den Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung 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 Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung oder ihm vergleichbare staatliche Einrichtungen:** § 14 Abs. 3 FMStFG begünstigt ebenfalls die Rückübertragung der Beteiligungs- und Finanzierungsmaßnahmen iSd. §§ 6, 7 und 8 FMStFG durch Abschluss 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 Ein-

richtung an einen Dritten ist nicht von § 14 Abs. 3 FMStFG erfasst, sodass diese den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 möglicherweise verwirklicht. Die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 (s. hierzu Anm. 51 ff.) ist allerdings möglich.

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

## VI. Verhältnis des § 8c zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

12

**Verhältnis zu § 8 Abs. 4 aF:** § 8 Abs. 4 aF ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 neben Abs. 1 anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1.1.2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität (kumulatives Zusammentreffen von schädlichem Anteilseignerwechsel und schädlicher BV-Zuführung, s. nur BFH v. 5.6.2007 – I R 9/06, BStBl. II 2008, 988) vor dem 1.1.2013 eingetreten ist. Die Weiteranwendung von § 8 Abs. 4 aF neben Abs. 1 sollte missbräuchliche Gestaltungen verhindern (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Innerhalb des Übergangszeitraums kann es daher sowohl zum 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 51 % 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 die nicht genutzten Verluste der KapGes. nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 unter. Im Jahr 2009 tritt sodann der Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 2 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 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. Hiervon können sodann jedoch nur noch Verluste betroffen sein, die nach dem schädlichen Beteiligungserwerb in 2008 entstanden sind.

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

**Verhältnis zu § 8d:** Mit § 8d wurde mW ab dem VZ 2016 eine weitere, den Verlustabzug beeinflussende Regelung geschaffen. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen sich § 8c und § 8d ergänzen, aber jeweils eigenständig sein (vgl. BRDrucks. 544/16, 7). § 8c stellt dabei die Öffnungsvorschrift für § 8d dar, da der Antrag auf Anwendung von § 8d einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c erfordert (s. hierzu § 8d Anm. 21). Der Ergänzungscharakter des § 8d wird durch seine Konzeption als Ausnahmenvorschrift, die die Rechtsfolgen von § 8c

suspendiert (s. § 8d Anm. 27), zum Ausdruck gebracht. Daraus ergibt sich, dass § 8d gegenüber Abs. 1 Satz 4 (Konzernklausel) subsidiär ist, da diese bereits das Vorliegen eines Zählererwerbs im Rahmen der Prüfung eines schädlichen Beteiligungserwerbs suspendiert (s. dazu Anm. 50). Entsprechendes gilt im Verhältnis des § 8d zur Sanierungsklausel nach Abs. 1a, da diese einen Beteiligungserwerb bei Erfüllung ihrer Tatbestandsmerkmale für unbeachtlich bei der Anwendung von Abs. 1 erklärt (s. hierzu Anm. 76). Im Verhältnis zur Stille-Reserven-Klausel nach Abs. 1 Sätze 5–8 ist § 8d gleichrangig. Der Stpfl. muss nicht nachweisen, dass die Körperschaft nicht über ausreichende im Inland stpfl. stille Reserven verfügt, bevor der Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 5 gestellt wird. Andererseits bedarf es umgekehrt nicht einer fehlenden Antragstellung, um den Nachweis ausreichender stiller Reserven für den Verlusterhalt nach Abs. 1 Satz 5 zu führen. Die Eigenständigkeit besteht darin, dass § 8d nicht auf die Verlustuntergangsgrößen des § 8c abstellt, sondern von diesem losgelöst ist (s. auch § 8d Anm. 15).

## 13 2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften

**Verhältnis zu § 2a EStG:** Nach § 8 Abs. 1 ermittelt sich das kstl. Einkommen ua. nach den Vorschriften des EStG. Zu diesen zählt auch § 2a EStG (s. auch R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). Da Abs. 1 die Nichtabziehbarkeit von nicht 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 § 3a EStG:** Die Kürzungen der Verlustpositionen nach § 3a Abs. 3 EStG sind nach Abs. 2 nur auf nicht genutzte Verluste vorzunehmen, die sich nach Anwendung des Abs. 1 ergeben. Abs. 1 geht der Kürzung der Verlustpositionen des § 3a Abs. 3 EStG folglich vor. Dementsprechend geht auch die Sanierungsklausel des Abs. 1a, auch wenn dies im Wortlaut des Abs. 2 keinen ausdrücklichen Niederschlag gefunden hat, den Regelungen des § 3a Abs. 3 EStG vor, da dieser einen Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung für die Anwendung des Abs. 1 für unbeachtlich erklärt. Abs. 1a wirkt sich im ersten Schritt auf die Anwendung von Abs. 1 aus, indem ein Beteiligungserwerb ausgenommen wird. Im Anschluss daran greifen die Kürzungen des § 3a Abs. 3 EStG, wenn es im Zuge der Sanierung zu einem Gewinn kommt.

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

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

► *Maßgebende stille Reserven* bei Anwendung von Abs. 1 Sätze 5–7 iVm. § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG sind aus demselben Grund wie bei der Konzernklausel die gesamten stillen Reserven der Körperschaft einschließlich der im Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven.

► *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 Mitunternehmerschaft.

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

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

**Verhältnis zu § 15a EStG:** § 15a EStG ist ebenfalls eine bei der Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 1 zu berücksichtigende Vorschrift des EStG (vgl. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). Die Rechtsfolgen des Abs. 1 treten mithin bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale auch für die nicht nach § 15a Abs. 1 EStG ausgleichsfähigen Verluste ein, soweit die von Abs. 1 erfasste Körperschaft Gesellschafter einer PersGes. ist. Die Nichterfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 bei einer Körperschaft, die eine Gesellschafterstellung bei einer PersGes. einnimmt, ist damit Voraussetzung für den Bestand der nicht nach § 15a Abs. 1 EStG ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste auf Ebene der PersGes., soweit sie auf die betreffende Körperschaft entfallen.

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

### 3. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften

14

**Verhältnis zu § 10a GewStG:** Nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG ist § 8c auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Körperschaft entsprechend anwendbar. Es besteht somit eine rechtl. Verbindung zwischen den beiden Vorschriften.

Ferner erklärt § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG § 8c auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Mitunternehmerschaft für entsprechend anwendbar, soweit an dieser mittelbar oder unmittelbar eine Körperschaft beteiligt ist (angefügt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, mit erstmaliger Anwendung auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 28.11.2008). § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG ist insoweit als Öffnungsvorschrift für § 8c zu qualifizieren und erweitert im Erg. seinen persönlichen und sachlichen Geltungsbereich auf vortragsfähige Gewerbeverluste einer Mitunternehmerschaft. Der Verweis auf § 8c in den Regelungen des § 10a Satz 10 GewStG schließt dabei auch die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelungen für konzerninterne Übertragungen sowie für den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven ein. Allerdings führt dies nicht dazu, dass die Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 4 bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen trotz Verlustes der Unternehmeridentität entsprechend anwendbar ist, da insoweit keine gesetzgeberische Anordnung zur entsprechenden Anwendung vorliegt und diese auch verfassungsrechtl. nicht geboten ist (FG Düss. v. 9.7.2018 – 2 K 2170/16 F, EFG 2018, 1666, nrkr., Az. BFH IV R 29/18). Im Gegensatz zu mittelbaren Beteiligungserwerben im Anwendungsbereich von Abs. 1a (s. hierzu ausführl. Anm. 67) bedarf es bei § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG jedoch keiner Sanierung der nachgeordneten PersGes. (aA OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 10), da § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG rechtstechnisch die Gewerbeverluste der PersGes. der Körperschaft als Mitunternehmerin zurechnet und einen Rechtsfolgenverweis auf § 8c anordnet (s. hierzu ausführl. SUCHANEK, Ubg 2009, 178 [182]). 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 5–7 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 4 Nr. 1–3. Auch hier ist eine durchgängige 100 %-Kette nur bei den der Mitunternehmerschaft vorgeschalteten Körperschaften erforderlich. Die Höhe der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft ist unbeachtlich (aA FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [72]).

► **Sanierungsgewinne:** Im Gegensatz zu Abs. 2 enthält § 10a Satz 10 GewStG keine explizite Regelung, die das Verhältnis des § 10a Satz 10 GewStG zu den Verlustkürzungen des § 7b Abs. 2 GewStG regelt. Fraglich ist somit, ob die Rechtsfolgenverweise in § 10a Satz 10 GewStG auch die entsprechende Anwendung des Abs. 2 beinhalten, sodass für gewstl. Zwecke ebenfalls ein gesetzlich angeordneter Vorrang des Verlustuntergangs nach § 10a Satz 10 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1 vor § 7b Abs. 2 GewStG gilt. Dies ist uE vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Intention der besseren Administrierbarkeit der Fall (s. hierzu Anm. 3; vgl. auch DESENS in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 7b GewStG Rz. 10).

**Verhältnis zu §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG:** §§ 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG grenzen für schädliche Beteiligungserwerbe, die nach dem 28.11.2008 stattfinden, im Erg. die Reichweite der Rückwirkungsfiktion der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG ein, um eine Verlustnutzung (ein-

schließlich eines Zins- und EBITDA-Vortrags) des übertragenden Rechtsträgers durch Realisierung eines Übertragungsgewinns zu verhindern. Die Regelungen sind somit als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften zu werten und dienen der gesetzlichen Kodifizierung der Auffassung der FinVerw. (s. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 15), nachdem die Praxis zur Zeit der Rechtslage vor Geltung von Abs. 1 Sätze 4–8 eine Umwandlung mit Rückwirkung als Gestaltungsinstrument zur Verlustnutzung empfohlen hat (s. hierzu VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, *Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, 521 [537]; LENZ, *Ubg 2008*, 24 [27]; BREUNINGER/SCHADE, *Ubg 2008*, 261 [268]; SCHUMACHER/HAGEBÖKE, *DB 2008*, 493 [495]; SUCHANEK, *GmbHR 2008*, 292 [293 f.]). Fraglich ist allerdings, ob §§ 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG in Bezug auf § 8c (zu dem überschießenden Wortlaut des § 2 Abs. 4 UmwStG s. SUCHANEK, *Ubg 2009*, 178 [185]) unter aktueller Rechtslage überhaupt eine praktische Relevanz haben werden, da bei einem schädlichen Beteiligungserwerb und nicht genutzten Verlusten, welche die stillen Reserven übersteigen, auch eine rückwirkende Umwandlung uE nicht zu einem zusätzlichen Verlustersatz führen würde (ebenso IDW, *Ubg 2009*, 894 [896]; RÖDDER, *Ubg 2010*, 162 [163]; aA VAN LISHAUT in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 2 UmwStG Rz. 115). Dies wäre allenfalls denkbar, wenn im Rückwirkungszeitraum stille Reserven realisiert würden oder die stillen Reserven zum stl. Übertragungstichtag nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1, 20 Abs. 6 Sätze 1–3 UmwStG höher als am Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs sind (s. hierzu auch FinMin. Brandenburg v. 28.5.2014, DB 2014, 2135, Rz. 2.2 und 3.1), was in der Praxis aber wohl eher die Ausnahme darstellen würde (s. auch SCHNITGER, *DB 2011*, 1718 [1721], Beispiel 9). § 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG hingegen versagt eine Verlustnutzung des übernehmenden Rechtsträgers durch übergewinnbringende positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers, da dieses durch den Gesetzgeber als missbräuchlich eingestuft wird (s. hierzu VAN LISHAUT in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 2 UmwStG Rz. 130 f.), und stellt somit einen weiteren gesetzgeberischen Baustein der Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen dar. Eine inhaltliche Verbindung zu § 8c besteht dabei jedoch nicht.

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

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

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

#### 15 4. Verhältnis zu § 42 AO

Abs. 1 ist dem Grunde nach eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift (s. auch Anm. 3). Seine Rechtsfolgen gehen somit nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO dem allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 42 Abs. 2 AO vor, wenn seine Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Sind seine Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, kommt es uE jedoch nicht zum Eingreifen von § 42 Abs. 1 Satz 4 AO, der den allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 42 Abs. 2 AO wieder zur Anwendung bringt, da Abs. 1 diesen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht präzisiert. Die gesetzliche Koppelung von Missbrauchstatbestand und spezieller Rechtsfolge im abstrakten Anwendungsbereich der Spezialvorschrift sperrt demnach den Rückgriff auf die Generalklausel des § 42 AO (s. hierzu allg. nur DRÜEN, Ubg 2008, 31 [34]). Darüber hinaus besteht neben § 42 AO keine Abwehrkategorie „Gesamtplan“ (s. hierzu BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536; BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766; ausführl. HERLINGHAUS, FR 2014, 441).

### VII. Verfahrensfragen zu § 8c

#### 16 1. Objektive Beweislast

Die Verlustabzugssperre des § 8c ist unter dem Gesichtspunkt der Beweislastverteilung differenziert zu beurteilen. Die von Abs. 1 Sätze 1–3 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; BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879). Abs. 1 Sätze 4 und 5 sowie die Sanierungsklausel des Abs. 1a hingegen beinhalten steuermindernde Tatsachen, da sie gesetzestechisch als Ausnahmeregelungen zu Abs. 1 Satz 1 konzipiert sind. Nach allgemeinen Grundsätzen trifft den Stpfl. die Feststellungslast (objektive Beweislast) für Tatsachen, die StBefreiungen oder StErmäßigungen begründen oder den StAnspruch aufheben oder einschränken (vgl. hierzu allg. BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220). Die Verlustkörperschaft hat demnach nachzuweisen, dass die Anforderungen an die Konzernklausel erfüllt sind, ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung vorliegt oder in ihrem BV ausreichende im Inland stpfl. stille Reserven ruhen.

#### 17 2. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung

Die Körperschaft ist nach §§ 90 Abs. 1, 200 AO bzw. bei Vorgängen mit Auslandsbezug nach § 90 Abs. 2 AO trotz der Beweispflicht der FinVerw. zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Verletzt sie ihre Mitwir-

kungspflichten, 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 Steuerklärungserstellung auswerten und offenlegen muss, wenn sie sich nicht strafrechtl. Vorwürfen ausgesetzt sehen will (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 46 [6/2018]), stehen ihr zB die Gesellschafterliste nach § 40 GmbHG, das Aktienregister nach § 67 Abs. 1 AktG, die Anzeigen nach § 21 WpHG, die Verrechnungspreisdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO iVm. § 4 Nr. 1 GAufzV und das konzerninterne Reporting zur Verfügung. Bei (mittelbaren) Übertragungsvorgängen im Ausland muss die Geschäftsführung einer Verlustkörperschaft nach § 90 Abs. 2 Satz 2 AO alle rechtl. und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen, dh., sie muss im Rahmen des ihr Möglichen alles tun, um die erforderlichen Informationen zu erhalten. Ferner sollte für Zwecke der Beweisvorsorge (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO) versucht werden, gesellschaftsvertraglich ein Informations- und Auskunftsrecht der Geschäftsführung über (mittelbare) Anteilsübertragungen vorzusehen (s. hierzu LEVEDAG, GmbHR 2009, 13 [22 f.]). Dieses Informationsrecht kann sich aber, wenn es überhaupt durchsetzbar ist (Vorbehalt der tatsächlichen und rechtl. Unmöglichkeit, s. hierzu ausführl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rz. 34 [10/2017]), ausschließlich auf ihre Gesellschafter und die Gesellschafterstruktur der unmittelbaren Gesellschafter beziehen. Ein Informationsrecht auf höhere Beteiligungsebenen ist uE zumindest gesellschafts- und schuldrechtl. nicht umsetzbar, da insoweit ein Vertrag zu Lasten Dritter gegeben wäre. Eine mögliche Nichterweislichkeit geht daher insoweit zu Lasten der FinVerw. (s. hierzu ausführl. SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [415 f.]).

**Mitwirkung der Anteilseigner der Verlustkörperschaft bei der Sachverhaltsaufklärung:** Die (mittelbaren) Anteilseigner stehen der FinVerw. als andere Personen im Rahmen der Auskunftspflicht nach § 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO zur Verfügung. Die Mitwirkungspflichten nach §§ 90 Abs. 1 und 2, 200 AO greifen nicht, da sie nicht Beteiligte iSd. § 78 AO sind. Bei der Auskunftspflicht nach § 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO ist jedoch zu berücksichtigen, dass im Ausland ansässige Personen nicht zur Auskunft verpflichtet sind, da sie nicht der deutschen Staatsgewalt unterliegen (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 93 AO Rz. 10 [2/2018]; VOLQUARDSEN in SCHWARZ/PAHLKE, § 93 AO Rz. 9 [3/2018]; ROSER in GOSCH, § 93 AO Rz. 15 [1/2018]; SCHUSTER in HHSP., § 93 AO Rz. 28 [11/2017], Letztere mit der Einschränkung auf im Ausland ansässige Personen ohne deutsche Staatsbürgerschaft). Dies bedeutet, dass die Person, die den steuerbegründenden Sachverhalt realisiert hat, ggf. nicht zur Auskunft gegenüber der FinVerw. verpflichtet ist, ohne dass dies im Rahmen der freien Beweiswürdigung durch die FinVerw. negativ berücksichtigt werden kann (ebenso SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [416]; ROSER in GOSCH, § 93 AO Rz. 15 [1/2018]). 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 5–7. Ebenso stehen den FinBeh. in Auslandskonstellationen auch nur begrenzte Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeiten zur Verfügung, sodass uE eine Vielzahl mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerbe weder der Verlustkörperschaft noch der FinVerw. zur Kenntnis gelangen (zu dem daraus resultierenden strukturellen Vollzugsdefizit s. Anm. 6).

### 18 3. Verlustfeststellung

Verfahrensrechtlich dürfen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 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; BFH v. 26.5.2004 – I R 112/03, BStBl. II 2004, 1085; BFH v. 1.10.2014 – I R 95/04, BStBl. II 2015, 612). Dies bedeutet, dass die Rechtsfolgen nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden können (ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 498; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]; LENZ, Ubg 2008, 24 [28]). Dementsprechend muss die Verlustkörperschaft auch die Ausnahmeregelungen des Abs. 1 Sätze 4 und 5 sowie Abs. 1a im Rahmen derjenigen Verlustfeststellung geltend machen, in der die FinBeh. den Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 vollziehen will. Im Weiteren setzen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 im Rahmen des Verlustabzugs eine Rechenstufe vor der Mindestbesteuerung des § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG ein (s. hierzu ausführl. Anm. 32a).

**Nachgeschaltete Personengesellschaften:** Sofern sich die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 auf Verluste einer der Körperschaft nachgeordneten PersGes., wie zB Verluste iSd. § 15a Abs. 4 EStG, beziehen, ist der Verlustuntergang in der gesonderten Feststellung des betreffenden Verlustes bei der PersGes. darzustellen (ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 500). Eine Erfassung des Verlustuntergangs erst auf Ebene der Körperschaft ist wegen der Grundlagenfunktion des Verlustfeststellungsbescheids nach § 171 Abs. 10 AO nicht möglich.

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

### 19 I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1

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

**Abs. 1 Sätze 1–3** repräsentieren den gesetzgeberischen Grundfall der Gesamtregelung. Abs. 1 Satz 1 ordnet den vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft in den Fällen der Übertragung von Anteilen oder vergleichbarer Rechte an einer Körperschaft an und wird auf der Tatbestands-ebene durch Abs. 1 Sätze 2 und 3 ergänzt.

**Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3** regelt für drei abschließende Fälle die erste gesetzgeberische Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot des Abs. 1 Satz 1 für konzerninterne Übertragungen (sog. Konzernklausel); für seine drei Sachverhaltskonstellationen hebt er inhaltlich die eigentliche Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs) wieder auf.

**Abs. 1 Sätze 5–8** stellt die auf der Rechtsfolgenseite ansetzende Ausnahme vom Verlustabzugsverbot des Abs. 1 Satz 1 dar. Die eigentliche Regelungsanweisung beinhaltet dabei Abs. 1 Satz 5, der beim Vorhandensein ausreichender im Inland stpfl. stiller Reserven bei der Verlustkörperschaft einen nach Abs. 1 Satz 1 grds. untergehenden Verlust wieder für abziehbar erklärt, mithin also die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 aufhebt. Abs. 1 Sätze 6–8 sind Ergänzungen zu Abs. 1 Satz 5. Abs. 1 Satz 6 definiert im Grundfall den Begriff der stillen Reserven der Körperschaft. Für den Fall, dass das stl. Eigenkapital der Verlustkörperschaft negativ ist, wird durch Abs. 1 Satz 7 abweichend vom Grundfall eine besondere Definition des Begriffs der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 aufgestellt. Abs. 1 Satz 8 dient der Abwehr von Gestaltungen, die der Gesetzgeber im Gesamtkontext der Norm als missbräuchlich ansieht.

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

### 1. Regelungsaufbau

20

Abs. 1 Satz 1 ordnet an, dass nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind, als 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 Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Die Erfüllung dieser Bedingungen wird vom Gesetz als schädlicher Beteiligungserwerb bezeichnet. Der Regelung liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert (s. BTDrucks. 16/4841, 76), auch wenn dies im Gesetzeswortlaut keinen Ausdruck findet (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 15). Bei Neufassung des Abs. 1 durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) ist dem Gesetzgeber allerdings ein Redaktionsversehen unterlaufen, da er die in Abs. 1 Satz 1 aF abgefasste Definition der nicht genutzten Verluste als nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte nicht in Abs. 1 Satz 1 idF des „JStG 2018“ übernommen hat (s. zu den Rechtsfolgen s. Anm. 31).

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

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

Der Wortlaut „innerhalb von fünf Jahren“ ist iSv. Zeitjahren und nicht Wj. oder VZ auszulegen. Dabei ist Beteiligungserwerben eine retrospektive Betrachtung zugrunde zu legen (BTDrucks. 16/4841, 76), dh., es wird vom letzten Beteiligungserwerb zurückblickend beurteilt, ob vorgelagerte Erwerbe bezogen auf den Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums innerhalb des Fünfjahreszeitraums liegen. Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB, wobei jedoch § 108 Abs. 3 AO, § 193 BGB keine Anwendung finden. Die Frist kann mithin unterjährig beginnen und enden. Sobald innerhalb des Fünfjahreszeitraums die Schwelle von 50 % überschritten wird, werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) ausgelöst; anschließend beginnt ein neuer Fünfjahreszeitraum (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 18; ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, FR 2016, 260 [261 f.]). Eine Einbeziehung von Beteiligungserwerben, die unter die Konzernklausel des Abs. 1 Satz 4 fallen, scheidet hingegen aus, da sie qua Fiktion nicht als Beteiligungserwerb gelten (s. hierzu ausführl. Anm. 50). Werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 durch Eingreifen der Verschonungsregel des Abs. 1 Satz 5 ganz oder teilweise wieder suspendiert, bleibt es beim Verbrauch der Beteiligungserwerbe für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1, sodass auch in diesem Fall ein neuer Fünfjahreszeitraum beginnt.

**Beispiel 1:** A ist alleiniger Gesellschafter der K. In den VZ 2010 und 2011 überträgt er 60 % bzw. 10 % seiner Beteiligung auf B. Bei Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 im VZ 2010 übersteigen die stillen Reserven die nicht genutzten Verluste. Im VZ 2011 sind die stillen Reserven niedriger als die nicht genutzten Verluste.

**Lösung:** Im VZ 2010 werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 durch Abs. 1 Satz 5 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. 6 Satz 1 anordnet, dass Abs. 1 Satz 1 erstmals auf Anteilsübertragungen, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden, Anwendung findet (s. hierzu Anm. 2), bleiben Anteilsübertragungen, die vor diesem Zeitpunkt liegen, bei der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze (s. hierzu Anm. 23) außer Betracht (ebenso BUSCH, JbFStR 2007/2008, 258 [262 f.], zum vergleichbaren § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG 2008).

**Beispiel 2:** An der KapGes. K ist A zu 100 % beteiligt. In 2007 veräußert A 20 % seiner Beteiligung an C. Im Jahr 2008 überträgt A weitere 40 % 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. 6 Satz 1 erstmals auf Anteilsübertragungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden.

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

**Teleologische Reduktion beim zeitlich gestreckten Anteilserwerb:** Von der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 sind die nicht genutzten Verluste betroffen, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhanden sind (s. hierzu Anm. 31 ff.). Dies bedeutet bei zeitlich gestreckten Anteilserwerben, dass sämtliche Anteilserwerbe innerhalb des Fünfjahreszeitraums einzubeziehen sind, auch wenn die Körperschaft erst im letzten Feststellungszeitpunkt vor Überschreitung der Schädlichkeitsgrenze über nicht genutzte Verluste verfügt (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 17). Dies ist vom Sinn und Zweck der Vorschrift, dass vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste nicht für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners genutzt werden sollen (so BTDrucks. 16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 13 und 16), nicht gedeckt, sodass uE Anteilsübertragungen innerhalb des Fünfjahreszeitraums nur einzubeziehen sind, wenn die Körperschaft zum Zeitpunkt der jeweiligen Übertragung über nicht genutzte Verluste verfügt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 50 [6/2018]; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5188]; B. LANG, DStZ 2007, 652 [659]; NEYER, BB 2007, 1415 [1419]; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2012, 724 [726]).

**Beispiel 3:** A erwirbt im Jahre 2008 25 % des gezeichneten Kapitals an der KapGes. K, die zu diesem Zeitpunkt Gewinne erzielt. Im Jahre 2010 erwirtschaftet K einen Verlust von 2 Mio. €. Am 1.1.2011 erwirbt A weitere 26 % des gezeichneten Kapitals der K.

**Lösung:** Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 ist auch der Anteilserwerb in 2008 in die Prüfung der Schädlichkeitsgrenze einzubeziehen, obwohl zu diesem Zeitpunkt keine nicht genutzten Verluste vorhanden waren. Der Verlust würde demnach vollständig untergehen, wenn nicht noch Abs. 1 Satz 5 in Anspruch genommen werden kann. Dies ist vom Sinn und Zweck der Regelung nicht gedeckt, sodass der Erwerb aus 2008 uE nicht einzubeziehen ist.

## b) 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; BUSCH, Die Verlustvernichtung im Konzern, JbFStR 2008/09, 223; BALLWIESER/FRASE, Zur (Un-)Anwendbarkeit von § 8c KStG bei konzerninternen Umstrukturierungen – oder: Die Jurisprudenz als verstehende Wissenschaft, BB 2009, 1502; NEYER, Anteilsübertragung im Konzern: Verlustverschönerung vor Einf. der Konzernklausel, FR 2012, 858; ROTH, Teleologische Reduktion des § 8c KStG bei mittelbaren Anteilsübertragungen?, DB 2012, 1768; ADRIAN, Saldobetrachtung bei § 8c KStG? – Anmerkungen zum Urteil des Niedersächsischen FG vom 13.9.2012 – 6 K 51/10, Ubg 2013, 8.

Der Wortlaut „mittelbar oder unmittelbar“ bedeutet, dass der schädliche Beteiligungserwerb sich direkt bei den Anteilen an der Verlustkörperschaft vollzieht („unmittelbar“) oder aber auf einer höher gelagerten Beteiligungsstufe („mittelbar“) stattfindet, wobei die gesetzliche Kodifizierung der Erfassung auch mittelbarer Anteilsübertragungen rechtsprechungsbrechenden Charakter hat (BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 616, erfasste im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 aF nur den unmittelbaren Anteilseignerwechsel). Im Fall des mittelbaren Beteiligungserwerbs ist es unbeachtlich, ob dieser im In- oder Ausland oder über Körperschaften oder PersGes. (s. hierzu BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 11; zur anteiligen Zuordnung bei vermögensverwaltenden PersGes. s. aber Anm. 25) erfolgt. Ferner differenziert Abs. 1 Satz 1 im Fall der mittelbaren Übertragung nicht, auf welcher Stufe die Übertragung stattfindet (zu den Folgen für die Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung s. Anm. 17).

**Konzerninterne Übertragungen:** Abs. 1 Satz 1 erfasst differenzierungslos auch konzerninterne Übertragungen. Diese werden bei Vorliegen der Voraussetzungen lediglich durch den ab dem 1.1.2010 anzuwendenden Abs. 1 Satz 4 (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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 11). Die Übertragung der unmittelbaren Beteiligung an einer Verlustgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger ist daher auch dann von Abs. 1 Satz 1 erfasst, wenn der neue unmittelbare Anteilseigner die gleiche Anteilseignerstruktur wie der bisherige unmittelbare Anteilseigner aufweist (Schwestergesellschaft) oder eine Beteiligungskette verlängert wird (aA NEYER, FR 2012, 858 [860 f.]).

► *Wechsel von einem mittelbaren in ein unmittelbares Beteiligungsverhältnis:* Der Wechsel von einer mittelbaren zu einer unmittelbaren Beteiligung erfüllt die Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1, da ein unmittelbarer Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 stattfindet. Für eine teleologische Reduktion besteht aufgrund des eindeutigen Wortlauts kein Raum (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1200 f.]; aA FG Berlin-Brandenb. v. 18.10.2011 – 8 K 8311/10, DStRE 2012, 1189, Az. BFH I R 79/11).

**Beispiel 1:** KapGes. A ist alleinige Gesellschafterin von KapGes. B. Diese hält wiederum sämtliche Anteile an der KapGes. C, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Im Jahre 2008 überträgt KapGes. B 51 % der Anteile an KapGes. C auf KapGes. A.

**Lösung:** Der Übertragungsvorgang von KapGes. B auf KapGes. A führt zum vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste von KapGes. C, obwohl wirtschaftlich kein neuer Anteilseigner hinzugetreten ist. Die Konzernklausel des Abs. 1 Satz 4 ist nach § 34 Abs. 6 Satz 2 noch nicht anwendbar (s. Anm. 2).

► *Verkürzung der Beteiligungskette unter Beibehaltung der mittelbaren Anteilsinhaberschaft:* Der Wechsel von einer mittelbaren Beteiligung in eine weiterhin nur mittelbare Beteiligung durch Verkürzung der Beteiligungskette ist nach Auffassung der Fin-Verw. ebenfalls von Abs. 1 Satz 1 erfasst (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 11). Dies ist uE nicht zutr., da der Erwerber weiterhin nur mittelbar beteiligt ist/war (FG Düss. v. 9.2.2015 – 6 K 3339/12, GmbHR 2015, 719, rkr., Rev. des BFH I R 16/15 durch Beschluss v. 31.7.2015 als unzulässig verworfen; ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 47 [6/2018]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 254; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 68 [3/2018]; 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, JbFStR 2008/09, 223 [226 f.]; ROTH, DB 2012, 1768 [1771]; aA GOSCH, JbFStR 2008/09, 230; MÖHLENBROCK, JbFStR 2008/09, 229) und somit keine unmittelbare oder mittelbare Übertragung stattgefunden hat. Die Beteiligungskette wird lediglich „verkürzt“. Das Gesetz differenziert nicht in der Mittelbarkeit.

**Beispiel 2:** A ist alleiniger Gesellschafter der K<sub>1</sub>, die wiederum sämtliche Anteile an der K<sub>2</sub> hält. K<sub>2</sub> ist zu 60 % an K<sub>3</sub> beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Im Jahre 2008 überträgt K<sub>1</sub> ihre Beteiligung an K<sub>2</sub> auf A.

**Lösung:** Der Übertragungsvorgang von  $K_1$  auf A führt uE nicht zum Untergang der nicht genutzten Verluste von  $K_3$ , da die Anteile an  $K_3$  weiterhin unmittelbar  $K_2$  und mittelbar A zuzurechnen sind. Es hat somit weder eine mittelbare noch eine unmittelbare Übertragung der Anteile an  $K_3$  iSd. Abs. 1 Satz 1 an einen Erwerber stattgefunden.

### c) Quantitative Voraussetzung: mehr als 50 %

23

Abs. 1 Satz 1 definiert die quantitative Voraussetzung für das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs mit mehr als 50 % der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24). Im Fall einer mittelbaren Anteilsübertragung ist dabei die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote zugrunde zu legen (BTDrucks. 16/4841, 76; BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 12). Mit diesem Hinweis möchten der Gesetzgeber und die FinVerw. 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 vor dem Hintergrund des vorliegenden Missbrauchscharakters von Abs. 1 eine teleologische Reduktion vorgenommen werden (s. auch OLBING in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8c Rz. 32; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5197]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [865]; zweifelnd VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [795]; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 47 [6/2018]). 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 der in Abs. 1 Satz 1 definierten Beteiligungsquote fest. Wird diese nicht erreicht, hat sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft nicht verändert, sodass diese mittelbare Stufe nicht in die Schädlichkeitsprüfung einzubeziehen ist. Dieses Argument kann nicht dadurch entkräftet werden, dass Abs. 1 keine § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vergleichbare Regelung enthält (so DÖTSCH/PUNG, DB 2008, 1703 [1706]), da es hier um den vorhandenen Missbrauchsgedanken der Norm geht, wonach ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Körperschaft einwirken können muss und so eine Nutzung der Verluste praktisch in der Hand hat (s. hierzu auch BTDrucks. 16/4841, 34f.). Dies ist bei mittelbaren Beteiligungen offenkundig nicht erfüllt, wenn keine Mehrheitsbeteiligung besteht.

**Beispiel 1:** A ist alleiniger Gesellschafter der  $K_1$ , die eine 22 %ige Beteiligung an  $K_2$  und eine 80 %ige Beteiligung an  $K_3$  hält.  $K_2$  und  $K_3$  wiederum halten jeweils 50 % der Anteile an  $K_4$ .  $K_2$  und  $K_3$  verfügen über nicht genutzte Verluste. Im Jahr 2010 überträgt A sämtliche Anteile an  $K_1$  auf B.

**Lösung:** Der Übertragungsvorgang von A auf B führt nicht dazu, dass bei  $K_2$  ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, da lediglich 22 % der Anteile übertragen werden. Bei  $K_4$  hingegen findet unter Zugrundelegung einer rein mathematischen Betrachtungsweise ein schädlicher Beteiligungserwerb von 51 % statt, sodass die nicht genutzten Verluste vollständig untergingen, da über  $K_2$  mittelbar 11 % und über  $K_3$  mittelbar 40 %, mithin im Saldo 51 %, an  $K_4$  übertragen werden. Es wird also auch der Übertragungsvorgang an  $K_4$  über  $K_2$  einbezogen, obwohl bei Letzterer isoliert betrachtet kein schädlicher Beteiligungserwerb gegeben ist. Diese Vorgehensweise ist uE zu weitgehend und muss daher unter teleologischer Reduktion aus der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze ausgeklammert werden, da über die Beteiligung an  $K_2$  keinerlei Einfluss auf  $K_4$  ausgeübt werden kann (s. insoweit auch BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 139 zum Erfordernis der Einflussnahme, welche durch Minderheitsbeteiligungen nicht gegeben ist).

**50 %-Grenze als Besitzgrenze:** Der Wortlaut der Norm ließe den Schluss zu, dass lediglich mehr als 50 % der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24) auf

den Erwerber übertragen werden (so wohl das Verständnis von BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 16 und 23). Es wird damit wortlautgemäß nicht gefordert, dass der Erwerber zu mehr als 50 % beteiligt sein muss, um die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 auszulösen (zu den denkbaren Methoden zur Ermittlung der Schädlichkeitsgrenze s. ADRIAN, Ubg 2013, 8 [11 f.]). Der Verlustabzugsbeschränkung liegt der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert (BTDrucks. 16/4841, 76). Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen für das neue wirtschaftliche Engagement unberücksichtigt bleiben (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Dies bedeutet, dass der Erwerber bei einem zeitlich gestreckten Anteilswerb (s. hierzu ausführl. Anm. 25) mindestens einmal zu mehr als 50 % an der Körperschaft beteiligt sein muss (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 48 [6/2018]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 108 [3/2018]), damit es zu einer Änderung der wirtschaftlichen Identität kommt. Werden zwar mehr als 50 % 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 50 % beteiligt, mangelt es an einer Änderung der wirtschaftlichen Identität, sodass Abs. 1 Satz 1 nicht zur Anwendung kommen kann (vgl. im Erg. auch Nds. FG v. 13.9.2012 – 6 K 51/10, EFG 2012, 2311, Az. BFH I R 75/12). Die Richtigkeit des Vorstehenden kann zusätzlich zB durch den fünfmaligen Erwerb einer nämlichen Beteiligung von 11 % innerhalb des Fünfjahreszeitraums belegt werden, wobei es in Bezug auf die verbleibenden 89 % zu keiner Anteilsübertragung kommt. Hier käme es zu einem vollständigen Verlustuntergang, was augenscheinlich, gemessen am Konzept der wirtschaftlichen Identität, kein zutreffendes Erg. darstellen kann.

**Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbarer Übertragungsvorgänge:** Mittelbare und unmittelbare Übertragungsvorgänge sind im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 zusammenzufassen (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 16 und 20). Dies ergibt sich aber im Wesentlichen aus der Zusammenfassung des Erwerbs durch nahe stehende Personen (s. hierzu Anm. 26). Fraglich ist allerdings, mit welchem prozentualen Anteil sie bei der Ermittlung der Übertragungsquote einzubeziehen sind. Die Frage ist uE dergestalt zu beantworten, dass unmittelbare Beteiligungserwerbe mit ihrem vollen Anteil und mittelbare Beteiligungserwerbe nur insoweit einbezogen werden, dass ein zeitlich vorgelagerter unmittelbarer Beteiligungserwerb nicht doppelt erfasst wird (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 46 [6/2018]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 105).

**Beispiel 2:** A ist zu 80 % an der Körperschaft K<sub>1</sub> beteiligt, die wiederum 50 % an der Körperschaft K<sub>2</sub> hält. In 2008 erwirbt K<sub>1</sub> weitere 45 % an K<sub>2</sub>. In 2009 erhöht A seinen Anteil an K<sub>1</sub> um 10 Prozentpunkte.

**Lösung:** Der unmittelbare Erwerb von 45 % an K<sub>2</sub> durch K<sub>1</sub> 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 45 % durch K<sub>1</sub> doppelt berücksichtigt würde, sodass insgesamt nur 50 % unmittelbar und mittelbar übertragen wurden. Dass nur dieses Erg. korrekt ist, zeigt der Vergleich mit der Konstellation, in der zuerst der mittelbare und anschließend der unmittelbare Erwerb vollzogen werden. In dieser Variante würden ebenfalls nur exakt 50 % übertragen. Ein wirtschaftlich identischer Vorgang darf nicht zu zwei unterschiedlichen Ergebnissen führen.

**Eigene Anteile** mindern – wie auch bei § 8 Abs. 4 aF (s. hierzu BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455, Rz. 3) – die Bezugsgröße (s. hierzu Anm. 24). Für die Prüfung, ob die quantitative Voraussetzung für einen schädlichen Beteiligungserwerb gegeben ist, ist das Verhältnis der übertragenen Bezugsgröße zum Betrag der um die eigenen Anteile gekürzten Bezugsgröße maßgebend. Die durch das sog. BilMoG erfolgten Änderungen für die Bilanzierung von eigenen Anteilen ändern an dieser Rechtslage nichts. Aus gestalterischer Sicht kann sich daher anbieten, im Vorfeld des geplanten Beteiligungserwerbs die eigenen Anteile der Körperschaft an einen bereits vorhandenen Anteilseigner, der nicht als nahe stehende Person qualifiziert, zu veräußern, um wieder eine ungeminderte Bezugsgröße herzustellen.

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

BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 22; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 50 (6/2018); DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 220 (6/2018); G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 30a (1/2014); WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 104 (3/2018); B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 80.1 ff. (11/2018); R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 (1198); LENZ, Übg 2008, 24 (28); aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 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).

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

**Beispiel 3:** A ist seit mehr als fünf Jahren zu 70 % an der Körperschaft K beteiligt. Die übrigen 30 % hält B, der diese Beteiligung an C veräußert. Ein Jahr später erwirbt D die Beteiligung von C. C und D sind nahe stehende Personen.

**Lösung:** Die Übertragung der Beteiligung von B auf C ist als Zählerwerb mit 30 % zu berücksichtigen. Die Weiterübertragung auf D führt hingegen nicht dazu, dass ein Beteiligungserwerb von 60 % durch nahe stehende Personen erfolgt ist. Dadurch, dass A konstant zu 70 % an K beteiligt ist, haben C und D nicht 60 %, sondern lediglich 30 % erworben. Die Grenze des Abs. 1 Satz 1 ist nicht überschritten und kann durch Übertragung des nämlichen Anteils in dieser Sachverhaltskonstellation auch niemals überschritten werden.

Unklar ist in diesem Zusammenhang die Aussage der FinVerw., dass die Übertragung von Anteilen auf eine Person in dem Umfang, in dem die Person zu einem früheren Zeitpunkt an der Verlustkörperschaft bereits beteiligt war, eine mehrfache Übertragung nämlicher Anteile darstellt (vgl. BMF v. 28.11.2017 –

IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 23). Eine Auslegungsmöglichkeit könnte sein (zu anderen Auslegungsmöglichkeiten s. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2018, 10 [11 ff.]), dass das 50 %-Erfordernis des Abs. 1 Satz 1 nicht als Beteiligungsbesitzerfordernis zu verstehen ist, der Erwerber also nur mehr als 50 % der jeweiligen Bezugsgröße an der Verlustkörperschaft erworben haben muss, auch wenn er durch zwischenzeitliche Verkäufe niemals mehr als 50 % hält (s.o.).

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

**Stimmrechtslose Vorzugsaktien:** Werden neben Stammaktien auch stimmrechtslose Vorzugsaktien erworben, ist nach Auffassung der FinVerw. bei der Ermittlung der Quote der übertragenen Anteile für die Stammaktien auf das stimmberechtigte Kapital und für die Vorzugsaktien auf das gesamte Kapital abzustellen, wobei die verschiedenen Quoten nicht addiert werden (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 8) ins Verhältnis zum gesamten Grundkapital einschließlich des durch stimmrechtslose Vorzugsaktien repräsentierten Kapitals zu setzen sind.

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

Die quantitative Voraussetzung von mehr als 50 % bezieht sich auf das gezeichnete Kapital, die Mitgliedschaftsrechte, die Beteiligungsrechte oder die Stimmrechte. Dies kann nur so verstanden werden, dass grds. jeder denkbare Anlass – vorbehaltlich der vom Gesetz vorgesehenen Ausnahmen – zum Untergang der nicht genutzten Verluste führen soll, denn ein anderes Konzept lässt sich nicht erkennen (ähnlich DÖRSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 61 [6/2018]). Mit dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten und den Beteiligungsrechten geht es um die gesellschaftsrechtl. Mitberechtigung, mithin insbes. um die Teilhabe am Erg. 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, sodass 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 5).

**Auslegung der Bezugsgrößen:** Das Verständnis der FinVerw. zu den jeweiligen Bezugsgrößen ist nicht eindeutig. Sie scheint der Auffassung zu sein, dass

zB bei einer KapGes. neben Kapitalanteilen auch Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechte übertragen werden können. Hingegen sind uE die jeweiligen Bezugsgrößen im zivilrechtl. Sinne zu verstehen (s. aber Anm. 27 zur Eigentums voraussetzung). Mit den ersten drei Bezugsgrößen werden die verschiedenen Formen von Beteiligungsrechten gekennzeichnet. Das gezeichnete Kapital ist bei KapGes. und Mitgliedschaftsrechte sind bei Genossenschaften sowie Vereinen die jeweilige Bezugsgröße. Beteiligungsrechte beziehen sich auf Substanzrechte bei Körperschaften im Allgemeinen, die nicht zu den im Vorherigen dargestellten Körperschaften gehören (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 40 [6/2018]). 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 50 % der jeweiligen Anteile, aber mehr als 50 % 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“, sodass für das Kriterium der Stimmrechte insoweit kein eigener Anwendungsbereich mehr bleibt (s. hierzu auch Anm. 23 und Anm. 31 zu einem Fall des vergleichbaren Sachverhalts).

► *Mittelbare Stimmrechtsübertragungen über Personengesellschaften:* Auch bei PersGes. kann das Stimmrecht nicht vom Mitgliedschaftsrecht abgespalten werden (s. nur ROTH in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 119 HGB Rz. 19 mwN). Es kann allerdings ein vom Kapitalanteil abweichendes Stimmrecht vereinbart werden, sodass es über eine PersGes., die Gesellschafterin einer Verlustkörperschaft ist, zur mittelbaren Übertragung der Stimmrechte an der Körperschaft kommen kann.

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

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

**Sprachliche Unschärfe:** Abs. 1 Satz 1 spricht ua. von der Übertragung des gezeichneten Kapitals. Das gezeichnete Kapital einer KapGes. kann jedoch selbst nicht übertragen werden, da es lediglich die Gesamthöhe der auf Basis des Gesellschaftsvertrags mindestens aufzubringenden Gesellschaftereinlagen repräsentiert und die rechnerische Grenze bezeichnet, unterhalb derer das Gesellschaftsvermögen durch Leistungen an die Gesellschafter nicht geschmälert werden darf (vgl. VEIL in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, § 5 GmbHG Rz. 7 zur GmbH). Übertragen werden können nur die Anteile am gezeichneten Kapital, die bei einer GmbH durch Geschäftsanteile und bei einer AG durch Aktien verkörpert werden, da diese die durch Übernahme der Stammeinlage geschaffene Rechtsposition des Gesellschafters darstellen (vgl. hierzu SEIBT in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 2 zur GmbH). Abs. 1 Satz 1 ist demnach in Bezug auf KapGes. dergestalt auszulegen, dass es zu einer entsprechenden Übertragung der Anteile kommen muss, die durch das gezeichnete Kapital rechnerisch repräsentiert werden.

**e) Erwerberkreis („an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“)**25 **aa) Übertragung an einen Erwerber**

Die jeweilige Anteilsübertragung muss grds. „an einen Erwerber“ erfolgen. Eine Vielzahl von geringfügigen Beteiligungstransaktionen auf verschiedene Erwerber, zB beim Börsenhandel, ist damit im Grundsatz nicht von Abs. 1 erfasst (s. aber auch Anm. 37 ff. zum ergänzenden Missbrauchstatbestand nach Abs. 1 Satz 2). 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 50 % (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. Dementsprechend sind auch Übertragungsakte zwischen beteiligungsidentischen PersGes. – vorbehaltlich der Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 4 – im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen, da die jeweiligen PersGes. unterschiedliche Erwerber darstellen (ebenso GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 87). Für vermögensverwaltende PersGes. soll allerdings nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine anteilige Zuordnung an die Gesellschafter gelten (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 25). 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), sodass sowohl eine vermögensverwaltende PersGes. als auch eine Treuhand-KG (sog. Ein-Unternehmer-PersGes., s. hierzu BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751) Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 sein können (aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 92). Kehrseite der Billigkeitsmaßnahme ist, dass eine später eintretende Gewerblichkeit der ehemals vermögensverwaltenden 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 sowie die „Mutation“ einer Treuhand-KG zu einer Mitunternehmerschaft, sofern die jeweilige Schädlichkeitsquote überschritten wird. Dieses Erg. kann mangels zivilrechtl. Übertragungsakts nicht zutr. sein.

**Börsengang:** Als problematisch erweist sich das Kriterium der „Übertragung an einen Erwerber“ bei Börsengängen, bei denen eine Emissionsbank kurzfristig Eigentümer der Aktien entweder durch Kauf von den Altgesellschaftern oder im Rahmen einer Kapitalerhöhung wird, um diese im Weiteren am Markt zu platzieren (s. hierzu ausführl. GROSS/KLEIN, AG 2007, 896 [897 ff.]; WILD/SUSTMANN/PAPKE, DStR 2008, 851 [853 ff.]). Bei wortgetreuer Auslegung des Abs. 1 Satz 1 wäre das Kriterium der „Übertragung an einen Erwerber“ – ggf. iVm. Abs. 1 Satz 3 in Fällen der Kapitalerhöhung (s. hierzu ausführl. Anm. 41 ff.) – erfüllt, da die Emissionsbank zumindest kurzzeitig rechtl. und wohl auch wirtschaftlicher Eigentümer der zu platzierenden Aktien wird. Die FinVerw. nimmt jedoch – wahrscheinlich im Billigkeitswege – den reinen Zwischenerwerb durch die Emissionsbank vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 aus (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 6).

**bb) Einbeziehung nahe stehender Personen zum Erwerber**

In die Prüfung, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, sind auch Erwerbe durch nahe stehende Personen zum eigentlichen Erwerber einzubeziehen. Gesetzestechisch 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 3). Die Erreichung der schädlichen Beteiligungsgrenze kann folglich nicht dadurch vermieden werden, dass die qualifizierte Beteiligung durch verschiedene Erwerber angeschafft wird, die als nahe stehende Personen einzustufen sind. Der Beteiligungserwerb durch eine nahe stehende Person wird dem Erwerber bei gesellschaftsrechtl. Verbundenheit mit der entsprechenden Beteiligungsquote zugerechnet (zu einem Rechenbeispiel s. Anm. 23; aA G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 53a [1/2014]).

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

BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 25; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 51 (6/2018); DÖRR, NWB F. 4, 5181 (5186); R. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 (251); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (868); aA GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 140; HANS, FR 2007, 775 (777); NEYER, BB 2007, 1415 (1417); WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 (157); ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 (137); HINDER/HENTSCHEL, GmbHR 2015, 16 (19f.).

Das Nahestehen kann im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 3 Satz 2 durch familiäre, aber auch sonstige persönliche Verhältnisse gesellschaftlicher, schuldrechtl. oder auch rein tatsächlicher Art begründet werden (BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; R 8.5 Abs. 3 KStR 2015). So gehört zB auch der Lebensgefährte zu den nahe stehenden Personen iSd. Rspr. zu § 8 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204). Diese Auslegung ist aber im Anwendungsbereich des Abs. 1 zu weitgehend und muss uE daher normspezifisch eingeschränkt werden, da ansonsten Abs. 1 Satz 2 (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, sodass sonstige persönliche Verhältnisse gesellschaftlicher, schuldrechtl. oder rein tatsächlicher Art nicht zu einem Nahestehen iSd. Abs. 1 Satz 1 führen (s. hierzu ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, WPg 2016, 173). Im Grunde ist das Nahestehen somit zunächst auf familiäre (§ 15 AO) und gesellschaftsrechtl. Verbundenheit beschränkt. Die grds. erfasste Zusammenrechnung der Anteile von Familienmitgliedern und Ehegatten zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 stellt jedoch einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG dar (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 52 [1/2014]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 147; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 292; ROSER, DStR 2008, 1561 [1565]). Es ist die Pflicht des Staats, 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 BvR 78/86, BVerfGE 81, 1 [6]).

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

**Zeitpunkt:** Das Verhältnis des Nahestehens muss dabei im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs, aber unabhängig von diesem gegeben sein (s. auch B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 27 [11/2018]). Dies bedeutet, dass Beteiligungserwerbe nicht zusammenzufassen sind, wenn sich die Erwerber im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs noch nicht oder nicht mehr nahe stehen.

**Beispiel 1:** A und B sind nahe stehende Personen. A erwirbt in 08 20 % an K. In 09 erwirbt B 20 % an K. In 11 erwirbt A weitere 11 % an K. Zu diesem Zeitpunkt sind A und B nicht mehr als nahe stehende Personen zu qualifizieren.

**Lösung:** Im Zeitpunkt, in dem die 50 %-Grenze des Abs. 1 Satz 1 überschritten wird, sind A und B nicht mehr als nahe stehende Personen anzusehen, sodass der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 bei K nicht erfüllt ist. Dass zu einem früheren Zeitpunkt ein Nahestehen zwischen A und B gegeben war, ist unbeachtlich.

**Abwandlung:** A und B sind zunächst keine nahe stehenden Personen. A erwirbt in 08 20 % an K. In 09 erwirbt B 20 % an K. In 11 erwirbt A weitere 11 % an K. Zu diesem Zeitpunkt sind A und B als nahe stehende Personen zu qualifizieren.

**Lösung:** Im Zeitpunkt, in dem die 50 %-Grenze des Abs. 1 Satz 1 überschritten wird, sind A und B als nahe stehende Personen anzusehen, sodass der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 bei K erfüllt ist. Voraussetzung für die Prüfung des Nahestehens ist der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs.

**Erwerbe zwischen der nahe stehenden Person und dem eigentlichen Erwerber** sind für Zwecke der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze nicht unbeachtlich, wenn durch den Beteiligungserwerb von der nahe stehenden Person der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 verwirklicht wird (aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 51 [6/2018]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 99 [3/2018]). Eine Zusammenrechnung mit früheren Beteiligungserwerben des Erwerbers, die unter Zusammenrechnung mit Beteiligungserwerben der nahe stehenden Personen bereits zu einem schädlichen Beteiligungserwerb geführt haben, scheidet hingegen aus. Allerdings können nachfolgende Beteiligungserwerbe des Erwerbers sodann wieder unter Zusammenrechnung mit dem Beteiligungserwerb von der nahe stehenden Person einen schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 realisieren.

**Beispiel 2:** A und B sind nahe stehende Personen. A erwirbt in 08 30 % an K. In 09 erwirbt B 21 % an K. In 10 erwirbt A den Anteil von B an K sowie in 11 weitere 30 % von einem fremden Dritten.

**Lösung:** Im Jahr 09 realisieren A und B einen schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1, da sie als nahe stehende Personen mehr als 50 % der Anteile an K erwerben. Der Beteiligungserwerb durch A iHv. 21 % von B im Jahr 10 ist für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 zu beachten. Er ist jedoch isoliert betrachtet unschädlich, da er nicht mit dem Beteiligungserwerb des A aus 08 zusammenzurechnen ist und daher die Schädlichkeitsschwelle des Abs. 1 Satz 1 nicht überschreitet. Dies geschieht erst in 11, wenn weitere 30 % von dem fremden Dritten erworben werden.

**f) Form des schädlichen Beteiligungserwerbs (Übertragung)**

Eine Übertragung beinhaltet uE jede rechtsgeschäftliche Übertragung bestehender Anteile unter Lebenden, dh. sowohl die entgeltliche als auch unentgeltliche Übertragung im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 43 [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 27a [1/2014]; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 77 [6/2018]). 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 13; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 79 (6/2018); R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 66; GOHR in SCHNITZER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 75; DÖRR, NWB F. 4, 5181 (5185); NEYER, BB 2007, 1415 (1417); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (866); differenzierend G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 27b (1/2014), der bei ausschließlicher Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums einen vergleichbaren Sachverhalt annimmt; aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 35; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStRefG 2008, 2007, § 8c Rz. 43, die auf das zivilrechtl. Eigentum abstellen.

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

**Umwandlungsmaßnahmen** stellen idR rechtsgeschäftliche Übertragungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge dar (zu den rechtsgeschäftlichen Elementen von Umwandlungen s. BFH v. 8.4.1964 – VI 205/61 S, BStBl. III 1964, 306; BFH v. 5.11.1969 – I R 60/67, BStBl. II 1970, 149; BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Demnach sind vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 die Verschmelzung, Spaltung und Einbringung erfasst (s. auch DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 77 und 93 [6/2018]), 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 4). Keine Übertragung liegt hingegen bei lediglich aus stl. Gründen fingierten Vermögensübertragungen wie beim Formwechsel gem. §§ 9, 25 UmwStG vor (ebenso BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 11; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 109; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 27c [1/2014]; BUSCH, JbFStR 2008/09, 223 [232 f.]; aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 37).

**Anwachsungsvorgänge** stellen nach Auffassung der FinVerw. wohl eine Übertragung dar, wenn die erlöschende PersGes. nicht nur vermögensverwaltend tätig ist (s. DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 77 [6/2018]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 95). Hier ist uE eine Unterscheidung erforderlich (zur Qualifizierung der Bruchteilsbetrachtung als Billigkeitsmaßnahme s. Anm. 25). Bei Anwachsungsvorgängen im Zusammenhang mit PersGes., zu deren Vermögen mittelbar oder unmittelbar Anteile an Verlustkörperschaften gehören, ist nach dem der Anwachsung zugrunde liegenden Ereignis zu differenzieren. Sie stellen somit nur dann eine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 dar, wenn das die Anwachsung auslösende Ereignis ein rechtsgeschäftliches Element beinhaltet (s. hierzu ausführl. SUCHANEK/HERBST, Ubg 2008, 669 [673]; wohl auch GOSCH, JbFStR 2008/09, 239; aA WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 [161 f.]; SCHMIDT-

FEHRENBACHER, Ubg 2008, 469 [476 f.], die die Anwachsung nicht als Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 werten). Der Tod eines Gesellschafters oder die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen als Grund des Ausscheidens aus der PersGes. sind demzufolge nicht als Übertragung zu werten.

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

**Erbfolge und unentgeltliche Erbauseinandersetzung** stellen unter natürlichen Personen keine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 dar (s. auch BTDrucks. 16/5491, 16; BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 4), da sie nicht rechtsgeschäftlich erfolgen. Sofern im Rahmen der Erbauseinandersetzung Spitzenausgleiche geleistet werden, liegt eine Entgeltlichkeit vor (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 14), die wiederum zur Rechtsgeschäftlichkeit führt, was in die Annahme eines Übertragungsakts iSd. Abs. 1 Satz 1 mündet (s. auch BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 4).

► *Nichtnatürliche Personen als Erben:* Die FinVerw. suspendiert nur den Übergang auf natürliche Personen vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 4). Diese Differenzierung beim Erbfall ist nicht vom Gesetz gedeckt, da eine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 ein rechtsgeschäftliches Element beinhaltet, das im Erbfall unabhängig von der Person des Erbens nicht gegeben ist.

**Vorweggenommene Erbfolge:** Die FinVerw. wertet unentgeltliche Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (unter Angehörigen iSd. § 15 AO) nicht als Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 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 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, ber. 464, Rz. 27 f.), nimmt die FinVerw. auch bei geringem Umfang der Entgeltlichkeit eine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 an (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 4). Die Ausnahme von Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Angehörigen iSd. § 15 AO aus dem Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 stellt eine zu begrüßende Billigkeitsmaßnahme (zur Einstufung der Ausnahme als Billigkeitsmaßnahme s. FG Münster v. 4.11.2015 – 9 K 3478/13 F, EFG 2016, 412, rkr.; die zeitweise anhängige Revision wurde wegen Versäumung der Revisionsbegründungsfrist als unzulässig verworfen; BFH v. 20.7.2016 – I R 6/16, BFH/NV 2016, 1733) dar, da sie aufgrund der Rechtsgeschäftlichkeit eigentlich von ihm erfasst sind.

**Stimmrechtszurechnungen nach § 22 WpHG** sind keine Übertragungen iSd. Abs. 1 Satz 1, da den entsprechenden Vorgängen kein Rechtsgeschäft zugrunde liegt. Ferner erfolgen die Stimmrechtszurechnungen des § 22 WpHG ausschließlich für Zwecke der Mitteilungspflichten nach § 21 Abs. 1 und 1a WpHG. Ein veränderter Zugriff auf die entsprechenden Stimmrechte ist somit nicht gegeben.

**Sonderfall Vereine:** Mitgliedschaftsrechte an einem Verein sind nach § 38 Satz 1 BGB grds. nicht übertragbar. Ferner kann nach § 38 Satz 2 BGB die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte nicht einem anderen überlassen werden, sodass

der Grundfall der Übertragung von Mitgliedschaftsrechten oder Stimmrechten nach Abs. 1 Satz 1 bei einem Verein nicht erfüllt werden kann (s. auch SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [295]), wenn nicht in der Vereinsatzung auf Basis von § 40 BGB eine abweichende Regelung getroffen wurde. Darüber hinaus ist es vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Grundkonzeption, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 76), ausgeschlossen, dies auf einen Verein zu übertragen, da mit der Mitgliedschaft im Verein kein Anteil am Vereinsvermögen verbunden ist (s. hierzu nur OLG Brandenburg v. 7.12.2004 – 6 U 72/04, MDR 2005, 640; LEUSCHNER in MüKo BGB, 8. Aufl. 2018, § 38 BGB Rz. 38). Dementsprechend verhindert ein Verein auch die mittelbare Übertragung des gezeichneten Kapitals einer KapGes., wenn die Mitglieder des anteilsbesitzenden Vereins wechseln.

### g) Ersatztatbestand

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

### aa) Auslegung

28

Mit dem Ersatztatbestand des „vergleichbaren Sachverhalts“ nimmt Abs. 1 Satz 1 teilweise den Gedanken des § 8 Abs. 4 Satz 1 aF auf (ebenso R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1197]). Dieser erfasste nur die Fälle, die denen des Regelbeispiels in § 8 Abs. 4 Satz 2 aF wirtschaftlich vergleichbar waren, wobei § 8 Abs. 4 Satz 2 aF aber auch mittelbar einen Maßstab für § 8 Abs. 4 Satz 1 aF setzte (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; BFH 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 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte setzt mittelbar einen Maßstab für den Ersatztatbestand des „vergleichbaren Sachverhalts“. Dies setzt im Weiteren voraus, dass der Grundfall der Übertragung der jeweiligen Bezugsgröße überhaupt möglich ist. Ist die Erfüllung des Grundtatbestands – wie zB bei einem Verein, bei dem eine Übertragung von Mitgliedschafts- und Stimmrechten grds. ausgeschlossen ist (s. hierzu Anm. 27) – nicht möglich, kann es zwangsläufig auch einen vergleichbaren Sachverhalt nicht geben (s. auch SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [295]; aA VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [793]). Ebenso erweitert das Tatbestandsmerkmal des vergleichbaren Sachverhalts nicht den persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 (s. hierzu Anm. 9). Beim vergleichbaren Sachverhalt sind sodann zwei Fallgruppen zu unterscheiden. Zum einen bezieht er sich auf das Tatbestandsmerkmal der Übertragung (s. hierzu Anm. 27), dh. die vorgenommene Maßnahme stellt wie zB eine Kapitalerhöhung, die auch in Abs. 1 Satz 3 explizit einer Übertragung gleichgestellt ist (s. daher ausführl. Anm. 41 ff.), keine Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 dar. Sie ist aber wirtschaftlich betrachtet mit einer Übertragung vergleichbar. Dem der Übertragung vergleich-

baren Vorgang muss folglich auch, wie einer Übertragung selbst, ein rechtsgeschäftliches Element anhaften. Zum anderen ist das Kriterium der „Vergleichbarkeit“ an der quantitativen Voraussetzung (s. hierzu Anm. 23) zu messen. Dies bedeutet, dass der Erwerber einen derartigen Einfluss auf die Körperschaft ausüben muss, der einem zu mehr als 50 % Beteiligten entspricht (aA B. LANG, DStZ 2008, 549 [551]). Im Erg. kann der Ersatztatbestand aber nur als vage und unkonkret bezeichnet werden (s. auch CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, GmbHR 2007, 421 [430]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [201]; HANS, FR 2007, 775 [780], wobei Letztere hieraus sogar eine Verfassungswidrigkeit wegen fehlender Normenklarheit ableiten wollen). Eine Verfassungswidrigkeit ist uE aufgrund der dargelegten Auslegungsmöglichkeit jedoch nicht gegeben. Es verbleiben aber in diesem Punkt eine erhebliche Rechtsunsicherheit und die mögliche Gefahr einer ausufernden Einzelfall-Rspr.

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

Die FinVerw. wertet die Kombination von Grundfall und Ersatztatbestand ebenfalls als schädlichen Beteiligungserwerb (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7 unter Verweis auf BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468). Dies steht uE nicht in Einklang mit dem eindeutigen Gesetzeswortlaut. Es werden in Abs. 1 Satz 1 durch das Wort „oder“ zwei Alternativen formuliert, die voneinander abzugrenzen sind. Insbesondere ist der Rückgriff auf die Rspr. zu § 8 Abs. 4 Satz 1 aF nicht einschlägig, da berücksichtigt werden muss, dass die Methodik des heutigen Abs. 1 im Vergleich zu § 8 Abs. 4 aF eine andere ist. Heute stehen die Tatbestandsmerkmale der Regelung über den Verlustabzug nebeneinander, wohingegen in der Vergangenheit das Regelbeispiel des § 8 Abs. 4 Satz 2 aF ein Fall des Verlusts der wirtschaftlichen Identität iSd. § 8 Abs. 4 Satz 1 aF war. Es liegt demnach kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn die geforderte quantitative Voraussetzung (s. hierzu Anm. 23) nur durch Zusammenrechnung von Beteiligungsübertragungen, die den Grundfall erfüllen, und Anteils- oder Stimmrechtsverschiebungen, die einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen, erreicht wird.

### 30 **cc) Beispielfälle**

**Quotenverändernde Kapitalherabsetzung:** Die quotenverändernde Kapitalherabsetzung stellt einen vergleichbaren Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1 dar (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 85; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5183]), da es insoweit zu einer „Verschiebung“ der Kapitalanteile sowie der Stimmrechte kommt. Voraussetzung ist allerdings, dass im Zuge der Kapitalherabsetzung die quantitative Voraussetzung (s. hierzu Anm. 23) des Grundfalls zugunsten eines Erwerbers oder einer diesem nahe stehenden Person erfüllt wird.

**Erwerb eigener Anteile:** Der Erwerb eigener Anteile durch die Verlustkörperschaft ist auch unter Berücksichtigung der Rechtslage nach dem sog. BilMoG und der darin enthaltenen Änderung für die Bilanzierung von eigenen Anteilen (§ 272 Abs. 1a HGB) als vergleichbarer Sachverhalt zu werten, wenn sich in diesem Zuge die Beteiligungsverhältnisse um mehr als 50 % zugunsten eines Gesellschafters verschieben (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7; NEYER, BB 2007, 1415 [1416];

GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 187; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 85; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStRefG 2008, 2007, § 8c Rz. 45 f.; aA B. LANG, DStZ 2007, 652 [655]). Werden die eigenen Anteile sodann von der Körperschaft auf den ursprünglichen Anteilseigner oder einen Dritten übertragen, liegt uE ein Sachverhalt vor, der der mehrfachen Übertragung eines nämlichen Anteils entspricht (s. hierzu Anm. 23).

**Umwandlungen auf eine Verlustgesellschaft** sollen einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen, wenn durch die Umwandlung ein Beteiligungserwerb auf einen Erwerber erfolgt (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7). Hier liegt bereits eine Übertragung auf einen Erwerber vor, der den Grundfall des Abs. 1 Satz 1 erfüllt, wenn im Rahmen der Umwandlung ein Erwerber in Höhe der Schädlichkeitsquote neu an der Verlustgesellschaft beteiligt wird oder seine Beteiligungsquote entsprechend aufstockt (s. hierzu Anm. 45; ebenso GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 183). Ein vergleichbarer Sachverhalt ist folglich nicht gegeben.

**Stimmrechtsverzicht:** Ein weiterer vom Ersatztatbestand erfasster Sachverhalt ist der Stimmrechtsverzicht (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7). Dies kann uE idR aber nur in einer zweigliedrigen Körperschaft mit einem Mehrheits- und einem Minderheitsgesellschafter Bedeutung erlangen, wenn der Mehrheitsgesellschafter auf sein Stimmrecht verzichtet, da nur in dieser Konstellation die Wirkung des Stimmrechtsverzichts der Übertragung der Stimmrechte auf einen Erwerber wirtschaftlich entspricht.

**Stimmrechtsbindungen und Stimmrechtsvereinbarungen** sollen ebenfalls einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7). Dies ist uE nicht zutr., da die Beteiligten lediglich auf schuldrechtl. Wege vereinbaren, sich in Bezug auf die Ausübung ihrer Stimmrechte abzustimmen (s. hierzu ausführl. HANNES/VON FREEDEN, Ubg 2008, 624 [626 ff.]; RICHTER/ESCHER, FR 2011, 760 [762 f.]). Derartige Maßnahmen sind allenfalls geeignet, das gleichgerichtete Interesse iSd. Abs. 1 Satz 2 zu begründen, das aber zusätzlich noch den Erwerb von Anteilen durch die Erwerbergruppe erfordert (s. hierzu ausführl. Anm. 39).

**Umwandlung von Vorzugs- in Stammaktien:** Nach § 141 Abs. 5 AktG führt die Aufhebung des Vorzugs bei einer Aktiengattung zur Gewährung eines Stimmrechts auf die betreffenden Aktien. Hier läge ein vergleichbarer Sachverhalt vor, wenn ein bisheriger Vorzugsaktionär gemeinsam mit ihm nahe stehenden Personen im Zuge der Umwandlung der Aktien mehr als 50 % des Stimmrechts an der AG zugewiesen bekommt. Hierbei gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass im deutschen Aktienrecht die Ausgabe von Vorzugsaktien ohne Stimmrecht nach § 139 Abs. 2 AktG nur bis zur Hälfte des Grundkapitals ausgegeben werden dürfen, sodass aus der reinen Umwandlung von Vorzugs- in Stammaktien kein schädlicher Beteiligungserwerb resultieren kann. Sofern diese Begrenzung in anderen Jurisdiktionen nicht besteht, kann ein vergleichbarer Sachverhalt gegeben sein.

**Option zum Erwerb von Anteilen:** Die Einräumung einer Option zum Erwerb von Anteilen ist kein vergleichbarer Sachverhalt, da gemessen am Merkmal der Übertragung als Grundfall keine Vergleichbarkeit gegeben ist (s. auch HANS,

FR 2007, 775 [777]; BREUNINGER/SCHADE, Ubg 2008, 261 [264 f.]). Die Ausübung der Option erfüllt jedoch das Tatbestandsmerkmal der Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1. Wenn die Option so ausgestaltet wird, dass bereits die eingeräumte Option zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen auf den Berechtigten führt (s. nur BFH v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832, zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen), ist bereits mit Optionseinräumung ein Beteiligungserwerb realisiert worden. Ein vergleichbarer Sachverhalt ist dann ebenfalls nicht gegeben.

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

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

**Beherrschungsvertrag:** Der Abschluss eines Beherrschungsvertrags iSd. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG ist nicht als vergleichbarer Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1 zu werten, da dieser es dem herrschenden Unternehmen lediglich ermöglicht, dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung des abhängigen Unternehmens hinsichtlich der Leitung der Gesellschaft Weisungen zu erteilen (§ 308 Abs. 1 AktG), die vom Vorstand bzw. der Geschäftsführung des abhängigen Unternehmens befolgt werden müssen (§ 308 Abs. 2 AktG). Ein Eingriff in die Gesellschafter-/Mitgliedschaftsrechte der weiteren Mitgesellschafter/Mitglieder ist hingegen mit dem Beherrschungsvertrag nicht verbunden (s. auch EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 308 Rz. 42; LEUERING/GOERTZ in HÖLTERS, 3. Aufl. 2017, § 308 AktG Rz. 26), sodass der Abschluss eines Beherrschungsvertrags wirtschaftlich nicht mit der Übertragung der Anteile oder der Stimmrechte an der Körperschaft gleichgesetzt werden kann. Etwas anderes gilt, wenn es im Zusammenhang mit dem Abschluss des Beherrschungsvertrags zur Annahme eines Abfindungsangebots gem. § 305 AktG durch die außenstehenden Aktionäre kommt. In diesem Fall liegt jedoch kein vergleichbarer Sachverhalt, sondern der Grundfall der Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 vor, da auch die Annahme des Abfindungsangebots eine rechtsgeschäftliche Übertragung (s. hierzu allg. Anm. 27) darstellt.

**Die Fusion von Anstalten des öffentlichen Rechts** wird von der FinVerw. als vergleichbarer Sachverhalt qualifiziert (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7). Anstalten des öffentlichen Rechts fallen als Vermögensmassen nicht in den persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 (s. hierzu Anm. 9), sodass 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). Steuerlich wird somit die Einkommensbesteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters, sofern dieser nicht auch Kommanditaktionär ist, „an der Wurzel“ von der Körperschaftsbesteuerung der KGaA abgespalten (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) und uneingeschränkt gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem 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 MÖHLENBROCK in RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 595 [600]).

**Atypisch stille Beteiligung:** Die Begr. einer atypisch stillen Beteiligung an einer Verlustkörperschaft ist nicht als vergleichbarer Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren (s. auch ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 56; BUSCH, JbFStR 2008/09, 223 [234 f.]; GOSCH, JbFStR 2008/09, 240; BREUNINGER/SCHADE, Ubg 2008, 261 [265 f.]; SUCHANEK, GmbHR 2008, 292 [295]). Es kommt insoweit zwischen der Körperschaft und dem Stillen zur Begr. 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, sodass sich damit die wirtschaftliche Identität der Körperschaft nicht verändert hat. Diese weist weiterhin – auch wirtschaftlich – denselben Anteilseignerkreis auf und kann lediglich ihre vorhandenen nicht genutzten Verluste mit ihrem Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft „atypisch stille Gesellschaft“ verrechnen. Sofern die atypisch stille Beteiligung jedoch auf einer der Verlustkörperschaft vorgelagerten Stufe eingeräumt wird, liegt durch die Begr. 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 Erg. ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 22b [1/2014]; MÖHLENBROCK in RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 595 [599], aA GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 189; differenzierend R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 90).

**Sonstige Mezzanine Finanzierungen (zB Erwerb von Genusscheinen):** Die Gewährung von Mezzanine-Kapital erfüllt für sich nicht die Anforderungen an den vergleichbaren Sachverhalt iSd. Abs. 1 Satz 1. Dies gilt entsprechend beim Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine Körperschaft mit einer Beteiligung von maximal 50 % 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 7), geschaffen werden und damit faktisch eine dauerhafte Stimmrechtsreduzierung der Mitgesellschafter verbunden sein, um das Kriterium des vergleichbaren Sachverhalts zu erfüllen (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 55 [6/2018]; aA B. LANG, DStZ 2008, 549 [551]).

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

**Schrifttum:** BENZ, Die Auswirkungen des § 8c KStG bei der Organschaft, Ubg 2011, 772; GRIESER/FALLER, Unterjähriger Beteiligungserwerb im Licht von § 8c KStG und § 10d EStG – Praktische Konsequenzen des BFH-Urteils vom 30.11.2011, I R 14/11, DStR 2012, 1007; SUCHANEK, Die Rechtsfolgen des § 8c KStG in der Organschaft, FR 2013, 349; ADRIAN, Verlustabzug nach § 8c KStG bei unterjährigem Anteilsrwerb, StuB 2014, 464; BRINKMANN, § 8c KStG und Organschaft bei unterjähriger Anteilsveräußerung, StBp. 2014, 193; FRISCHMUTH, § 8c KStG wider die Prinzipien der Organschaftsbesteuerung, StuB 2014, 363; KIONTKE/SCHUMACHER, Aktuelle Organschaftsfragen, StbJb. 2014/15, 163; B. LANG/FÖRSTER, Das neue BMF-Schreiben zu § 8c KStG, StbJb. 2014/15, 97; RÖDDER, Das neue (geplante) BMF-Schreiben und weitere aktuelle Fragen zu § 8c KStG, JbFStR 2014/15, 76; SCHULZ, Mehrere schädliche Beteiligungserwerbe i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG innerhalb eines Wirtschaftsjahres, DB 2014, 2736; SUCHANEK/RÜSCH, Gewerbesteuerliche Organschaft und Zinsschranke im Organschaftsfall – Die Wirkungen des § 8c KStG, DStZ 2014, 871; SUCHANEK/TRINKAUS, Nochmal: Zu den Rechtsfolgen des § 8c KStG bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb – Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens vom 15.4.2014, FR 2014, 889; NEYER, Verlustnutzung nach schädlichem Beteiligungserwerb: Sonderprobleme bei unterjähriger Anteilsübertragung, DStR 2015, 1777.

#### **31 a) Untergang der nicht genutzten Verluste**

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 ist, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind, ohne jedoch im Weiteren zu definieren, was nicht genutzte Verluste sind. Die unterlassene Definition stellt ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers dar, welches ihm bei der rückwirkenden Neufassung des § 8c Abs. 1 durch das „JStG 2018“ (s. hierzu Anm. 2) unterlaufen ist. Bis zur Neufassung von § 8c Abs. 1 wurden diese als nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte definiert. An dieser Wertung sollte auch die gesetzliche Neufassung von Abs. 1 nichts ändern, sodass nicht genutzte Verluste iSd. Abs. 1 Satz 1 die nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte der Verlustkörperschaft sind, die vollständig nicht mehr abziehbar sind (zu den vom Verlustuntergang erfassten Verlusten s. Anm. 33), wenn ein schädlicher Beteiligungserwerb eintritt. Der Gesetzgeber sollte dieses Redaktionsversehen schleunigst aus der Welt schaffen, um Rechtsunsicherheit für die Stpfl. zu vermeiden. Zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb s. Anm. 32a.

**Unbeachtlichkeit von nicht genutzten Verlusten im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs:** Für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 ist es unbeachtlich, ob die Körperschaft über nicht genutzte Verluste verfügt oder nicht (zu einer teleologischen Reduktion beim zeitlich gestreckten Anteilsrwerb s. Anm. 21). Demnach sind Beteiligungserwerbe, die zur Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 geführt haben, nicht ein weiteres Mal im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt, auch wenn die Körperschaft in dem betreffenden Zeitpunkt nicht über nicht genutzte

Verluste verfügt (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 66 [11/2018] im Beispiel).

**Beispiel:** Bei der V-GmbH tritt zum 30.4.02 ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 von 51 % ein. Zu diesem Zeitpunkt hat sie keine nicht genutzten Verluste. Am 31.12.03 werden weitere 10 % auf den Erwerber übertragen. Zu diesem Stichtag verfügt sie über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. €.

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

## b) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste

### aa) Stichtagsbetrachtung

32

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

BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 13; BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 33; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 56 (6/2018); VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 521 (534); B. LANG, DStZ 2007, 652 (653); NEYER, BB 2007, 1415 (1419); RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 12 (13); KUTT/MÖLLMANN, DB 2009, 2564 (2566); aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 173.

Dies schließt nach Auffassung der FinVerw. auch den Rücktrag eines stl. Verlusts in einen früheren VZ ein (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 31). Diese Auffassung ist unzutreffend, da Abs. 1 Satz 1 nur die künftige Nutzung, dh. die Nutzung nach dem schädlichen Beteiligungserwerb früher entstandener Verluste ausschließt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 58 mwN [6/2018]; s. auch BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 13 zu der durch Abs. 1 Satz 1 erfolgenden Zäsur in Bezug auf die nicht genutzten Verluste). Der Verlustrücktrag ist dabei nicht auf ein negatives Gesamtergebnis des Wj. beschränkt (ebenso NEYER, DStR 2015, 1777 [1780]).

**Beispiel 1:** Bei der V-GmbH tritt zum 30.4.02 ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 von 60 % ein. In der Zeit vom 1.1. bis 30.4.02 generiert sie einen Verlust von 100. In der Zeit vom 1.5. bis 31.12.02 erzielt sie einen Gewinn von 100, sodass das Gesamtergebnis des Wj. 02 null beträgt.

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

Dies gilt auch, wenn der Verlust, der bis zum Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschaftet wurde, den Höchstbetrag iHv. 1 Mio. € nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG übersteigt. Das Jahressteuerprinzip der KSt nach § 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 (s. hierzu § 7 Anm. 21) sowie veranlagungstechnische Voraussetzungen für den Verlustabzug sind dabei unbeachtlich, da Abs. 1 Satz 1 ausschließlich den nicht abzugsfähigen nicht genutzten Verlust bestimmen will (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 17), mithin also den Verlust der auf die Zeit des Engagements des Altgeschafters entfällt. Zum

entsprechenden Vorgehen aufgrund der Mindestbesteuerung s. im Weiteren Anm. 32a.

**Beispiel 2:** Bei der V-GmbH tritt zum 30.4.02 ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 von 60 % ein. In der Zeit vom 1.1. bis 30.4.02 generiert sie einen Verlust von 2 Mio. €. In der Zeit vom 1.5. bis 31.12.02 erzielt sie einen Gewinn von 0,8 Mio. €, sodass das Gesamtergebnis des Wj. 02 ./.. 1,2 Mio. € beträgt. Das Einkommen des VZ 01 betrug 2 Mio. €.

**Lösung:** Zum 31.12.02 ist ein verbleibender Verlust von ./.. 0,2 Mio. € festzustellen. Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Verlust iHv. 2 Mio. € für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 zur Gänze in den VZ 01 zurückgetragen wird, sodass sich kein vom Verlustuntergang betroffener Verlust mehr ergibt. Im Rahmen der Veranlagung ist von dem Gesamtergebnis des Jahres 02 iHv. 1,2 Mio. € allerdings auf Basis von § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG lediglich 1 Mio. € zurückzutragen und der Restbetrag iHv. 0,2 Mio. € gesondert festzustellen.

**Zuordnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr:** Der Verlust eines abweichenden Wj. soll nach Abs. 1 Satz 1 in dem VZ, in dem das Wj. endet, auch dann nicht mehr abziehbar sein, wenn der schädliche Beteiligungserwerb in dem betreffenden VZ nach Ablauf des Wj., also im folgenden Wj. erfolgt (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 36).

**Beispiel 3:** Die V-GmbH hat ein vom Kj. abweichendes Wj. vom 1. April bis 31. März. Im Wj. 01/02 erzielt sie einen Verlust von ./.. 10000 €, im Wj. 02/03 einen Gewinn von 20000 €. Zum 30.6.02 werden 60 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb).

**Lösung:** Zum 31.12.02 ist nach Auffassung der FinVerw. kein verbleibender Verlust festzustellen, da der Verlust des Wj. 01/02 aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs zum 30.6.02 nach Abs. 1 Satz 1 vollständig zu kürzen ist.

Vorstehende Auffassung der FinVerw. ist nicht zutr. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 sind unter Zugrundelegung der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 (s. hierzu § 7 Anm. 36) in der Verlustfeststellung des VZ zu ziehen, in dem das Wj. endet, in dem der schädliche Beteiligungserwerb realisiert wird.

Siehe hierzu ausführl. SUCHANEK, FR 2013, 349 (353); B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 76.2 (11/2018); SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2018, 10 (14); ebenfalls eine Bezugnahme auf das Wj. annehmend HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 457d; DÖTSCH, FS Schaumburg, 2009, 253 (271).

Abs. 1 Satz 1 ist ausschließlich eine Regelung, deren Zweck es ist, den nicht genutzten Verlust als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung zu bemessen (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Der nach Ende des Wj., aber vor dem 31. Dezember realisierte schädliche Beteiligungserwerb ist folglich erst dem nachfolgenden VZ zuzuordnen. Die Erfüllung der veranlagungstechnischen Voraussetzungen für den Verlustabzug ist nicht Gegenstand von Abs. 1 Satz 1. Daraus folgt, dass der Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs lediglich das Ende einer ggf. abgekürzten Einkommensermittlungsperiode für Zwecke der vom zukünftigen Verlustabzug ausgeschlossenen nicht genutzten Verluste darstellt. Gestützt wird das Erg. der wirtschaftsjahrbezogenen Zuordnung durch die Übergangsregelung des § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG 2008 sowie § 34 Abs. 6 Satz 1 idF des „JStG 2018“, die vor dem Hintergrund der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 8c zwei Voraussetzungen kodifizieren. Zum einen muss der schädliche Beteiligungserwerb dem VZ 2008 und dem Kj. 2008 zuzuordnen sein, damit bei abweichenden Wj., die auf einen Zeitpunkt vor dem 31.12.2008 enden, Beteiligungstransaktionen des Kj. 2007 unberücksichtigt bleiben (s. hierzu Anm. 2).

► *Zuordnung für Zwecke des § 10a GewStG:* Für den Fall des Verlusts der Unternehmeridentität bei abweichendem Wj. hat der BFH entschieden, dass nur ein bereits im jeweils abweichenden Wj. eingetretener Wechsel im Kreis der mitunternehmerschaftlich beteiligten Gesellschafter in der Verlustfeststellung zum Ende des Erhebungszeitraums des abweichenden Wj. berücksichtigt werden kann (BFH v. 3.2.2010 – IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492, Rz. 15). Dementsprechend ist bei Anwendung von § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1 die Rechtsfolge des Verlustuntergangs in dem Erhebungszeitraum zu ziehen, in dem das abweichende Wj. endet, auch wenn der schädliche Beteiligungserwerb nach Ablauf eines Wj., aber vor Ende des Erhebungszeitraums stattfindet (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 76.3 [11/2018]).

**Zeitliche Zuordnung bei Umwandlungen:** Sofern eine Umwandlung mit stl. Rückbezug nach §§ 2, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG vollzogen wird, stellt sich die Frage, ob der schädliche Beteiligungserwerb zum stl. Übertragungstichtag oder eben erst im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister bzw. im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums eintritt. Die FinVerw. vertritt hierzu die Auffassung, dass der schädliche Beteiligungserwerb stets im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister bzw. im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums eintritt (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 15). Es ist uE zu differenzieren. Der Auffassung der FinVerw. ist für den Fall zuzustimmen, dass durch Verschmelzung oder Spaltung auf die Verlustkörperschaft neue Anteilseigner in diese eintreten, da die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG nicht für § 13 UmwStG gilt. Sofern jedoch Umwandlungen auf Ebene des Anteilseigners stattfinden und diese mit stl. Rückwirkung nach §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG erfolgen, findet der schädliche Beteiligungserwerb zum stl. Übertragungstichtag statt (ebenso für die Verschmelzung HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 459), da die Fiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG umfassend ist und den tatsächlich realisierten Sachverhalt ersetzt (BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469).

### bb) Ergebnisabgrenzung bei unterjährigem schädlichem Beteiligungserwerb

32a

Die Ermittlung des Betrags der untergehenden nicht genutzten Verluste hat hauptsächlich nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 35). Dies kann dabei durch einen nach den Regeln eines Jahresabschlusses erstellten Zwischenabschluss auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und getrennte Einkommensermittlungen für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt wird, soll auch eine Schätzung zugelassen werden. Die in der Vergangenheit vorrangig vorgeschriebene zeitanteilige Aufteilung des Ergebnisses (vgl. BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745 - a/08/10001, BStBl. I 2008, 736, Rz. 32) ist demzufolge auf die Fälle beschränkt, bei denen kein Zwischenabschluss erstellt wurde und eine Schätzung nach wirtschaftlichen Kriterien nicht möglich ist (vgl. R. NEUMANN, GmbHR 2014, 673 [674]).

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

BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 34; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 13; FG

Hess. v. 7.10.2010 – 4 V 1489/10, DStRE 2011, 289 (rkr.); BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 56 (6/2018); WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 149 (3/2018); GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 226; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 439; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 (187); VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (535); NEYER, BB 2007, 1415 (1419); B. LANG, DStZ 2008, 549 (559); MEISEL/BOKELOH, BB 2008, 808 (815); aA G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 78d (1/2014).

Abs. 1 Satz 1 ordnet eine eindeutige zeitliche Zäsur (Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs) an, die verhindern soll, dass vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners genutzt werden (so BTDrucks. 16/4841, 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 13 und 16; BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921, Rz. 21). Das Jahressteuerprinzip der KSt nach § 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 (s. hierzu § 7 Anm. 21) sowie veranlagungstechnische Voraussetzungen für den Verlustabzug sind dabei unbeachtlich, da Abs. 1 Satz 1 ausschließlich den nicht abzugsfähigen nicht genutzten Verlust bestimmen will (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 17).

**Beispiel 1:** A ist zu 51 % an der Körperschaft K beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung auf B. Im Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 (Wj. = Kj.) erwirtschaftet K einen Gewinn von 1 Mio. €.

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

Dementsprechend haben auch die Regelungen über die Mindestbesteuerung keinen Einfluss auf die Bestimmung der nach Abs. 1 Satz 1 vom Untergang betroffenen nicht genutzten Verluste, da es sich auch hierbei (lediglich) um eine veranlagungstechnische Voraussetzung für den Verlustabzug handelt, die im Weiteren gesetzessystematisch nach der Ermittlung der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte iSd. § 10d EStG einsetzt, mithin also nach Eingriff des § 8c (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 34; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 245 f. [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 79f [1/2014]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 439; ADRIAN, StuB 2014, 464 [465]; ADRIAN/WEILER, BB 2014, 1303 [1305 f.]; RITZER/STANGL, DStR 2014, 977 [978]; RÖDDER, Ubg 2014, 317 [325]; SCHNEIDER/SOMMER, FR 2014, 537 [538]; zweifelnd GOSCH, JbFStR 2014/15, 105; aA MÖHLENBROCK, JbFStR 2014/15, 107). Zur Anwendung der Mindestbesteuerung kommt es daher erst im Rahmen der Jahresveranlagung in Bezug auf den noch nicht untergegangenen Verlust (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 34; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 245 f. [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 79f [1/2014]; zur potenziellen Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten s. BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, Az. BVerfG 2 BvL 19/14).

**Beispiel 2:** A ist zu 51 % an der Körperschaft K beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 4 Mio. € verfügt. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung auf B. Im Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 (Wj. = Kj.) erwirtschaftet K einen Gewinn von 4 Mio. €. Im Zeitraum 1.11. bis 31.12.2008 wird kein Erg. erwirtschaftet.

**Lösung:** Grundsätzlich sind die nicht genutzten Verluste zur Gänze vom Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 bedroht. Für Zwecke der Bestimmung des untergehen-

den Betrags kann dieser jedoch vollständig mit dem bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Gewinn verrechnet werden, sodass die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 nicht eintreten. Zum Ende des VZ 2008 findet jedoch bei K die Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG Anwendung, sodass K einen Betrag von 1,2 Mio. € zu versteuern hat. Gleichzeitig wird ein Verlustvortrag von 1,2 Mio. € festgesetzt.

► *Positives Gesamtergebnis im Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs:* Der Ausgleich des bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Gewinns mit dem Verlustvortrag ist im Weiteren nicht der Höhe nach auf den positiven Gesamtgewinn des Wj. des schädlichen Beteiligungserwerbs begrenzt (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 34; ADRIAN, StuB 2014, 464 [465]; ADRIAN/WEILER, BB 2014, 1303 [1304]; RITZER/STANGL, DStR 2014, 977 [978]; SCHNEIDER/SOMMER, FR 2014, 537; SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 419 [422]; NEYER, DStR 2015, 1777 [1779]; aA R. NEUMANN, GmbHR 2014, 673 [675]).

### cc) Organschaft

32b

Als problematisch erweist sich die Stichtagsbetrachtung (s. Anm. 32) in einer Organschaftskette, was auf eine fehlende Abstimmung des Abs. 1 Satz 1 mit den Regelungen der Organschaft nach § 14 zurückzuführen ist, welche auch nicht durch die rückwirkende Neufassung von Abs. 1 durch das „JStG 2018“ (s. hierzu Anm. 2) beseitigt wurde. Durch die Einbeziehung auch mittelbarer Beteiligungsübertragungen (s. hierzu Anm. 22) sind nach Auffassung der FinVerw. von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 im Fall des unterjährigen Erwerbs des Organträgers (OT) durch einen Erwerber neben den vororganschaftlichen Verlustvorträgen (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 2) auch die laufenden Verluste von Organgesellschaften (OG) vor Zurechnung an den OT erfasst (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 37). Dies führt im Organschaftskonzern dazu, dass die unterjährigen Verluste der defizitären OG für eine Verrechnung mit positiven Ergebnissen des OT oder anderer OG am Ende des Wj. nicht zur Verfügung stehen, da die Einkommenszurechnung der OG an den OT nach § 14 Abs. 1 Satz 1 wirtschaftsjahrbezogen und damit nach dem Übertragungsstichtag erfolgt (zur wirtschaftsjahrbezogenen Einkommenszurechnung s. § 14 Anm. 87). Ebenso soll auch ein Ausgleich von positiven Ergebnissen der OG mit einem Verlust des OT (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 33) sowie der Ausgleich eines Gewinns der OG mit eigenen vororganschaftlichen Verlustvorträgen beim unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb nicht möglich sein. Hier kann es in vielen Fällen zu völlig unsachgemäßen Ergebnissen kommen; uE ist daher für den Fall der Organschaft unter Schließung einer planwidrigen Lücke eine Ergebnisermittlung für den gesamten Organkreis auf den Tag der Übertragung zugelassen werden, sodass nur für das zu diesem Zeitpunkt vorhandene saldierte Organschaftsergebnis die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 eintreten (s. hierzu ausführl. SUCHANEK, FR 2013, 349). Dass die Einkommenszurechnung der OG an den OT erst am Ende des Wj. wie ein Geschäftsvorfall behandelt wird (BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494), ist insoweit unbeachtlich, da Abs. 1 Satz 1 nicht die veranlagungstechnischen Voraussetzungen des Verlustabzugs im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs, sondern die Bemessung des nicht genutzten Verlustes als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung regelt (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360, Rz. 17).

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

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

Erfolgt die Übertragung hingegen in einem sog. Mitternachtsfall auf das Ende des Wj., bewirkt dies, dass die Ergebniszurechnung der OG an den OT eine juristische Sekunde vorher erfolgt ist (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 32; s. auch B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 77.10 ff. [11/2018]; DÖTSCHE, FS Schaumburg, 2009, 253 [271 f.]), sodass es auch nach Auffassung der FinVerw. nicht mehr zu einem Verlustuntergang auf Ebene der OG kommen kann. Nur wenn das Erg. des Organkreises insgesamt negativ ist, gehen auf Ebene des OT die entsprechenden nicht genutzten Verluste unter.

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

Vgl. BFH v. 6.10.1953 – I 29/53 U, BStBl. III 1953, 329; BFH v. 27.9.1960 – I 162/60 U, BStBl. III 1960, 471; BFH v. 8.1.1963 – I 237/61 U, BStBl. III 1963, 188; BFH v. 13.3.1965 – I 338/60 U, BStBl. III 1965, 449; BFH v. 17.2.1972 – IV R 17/68, BStBl. II 1972, 582; BFH v. 6.11.1985 – I R 56/82, BStBl. II 1986, 73; BFH v. 26.4.2001 – IV R 75/99, FR 2001, 852; BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2006, 361; BFH v. 17.12.2014 – I R 39/14, BFH/NV 2015, 749; KESS in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rz. 3525 ff. (11/2017); KONTNY in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 2 GewStG Rz. 140; DRÜEN in BLÜMICH, § 2 GewStG Rz. 157 (6/2018); M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 2 GewStG Rz. 69 ff. (1/2018); GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 2 GewStG Rz. 488.

Unabhängig von der Frage, ob ein laufender Gewerbeverlust von § 10a Satz 10 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1 überhaupt erfasst ist (s. hierzu Anm. 32c), bewirkt die gebrochene Einheitstheorie, dass Gewinne und Verluste von OT und OG im Fall des unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs ohne förmliche Zurechnung zusammenzufassen sind, da die eingeschränkte oder gebrochene Einheitstheorie der OG die persönliche StPflcht für die Dauer der Organschaft entzieht und dem OT zurechnet (vgl. dazu BFH v. 18.9.1996 – I R 44/95, BStBl. II 1997, 181 mwN). In der Hand der OG erwachsen folglich keine (unterjährigen) Fehlbeträge iSd. § 10a Satz 10 GewStG, die von den Rechtsfolgen des § 10a Satz 10 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1 untergehen könnten (ebenso DÖTSCHE/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 329 [6/2018]; SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 241). Es sind ausschließlich

vororganschaftliche vortragsfähige Gewerbeverluste der OG von den einschlägigen Rechtsfolgen erfasst (s. hierzu ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 871 [876]). Fraglich wäre im Weiteren nur noch, wie der untergehende Betrag zu bestimmen ist, da entgegen R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009 die gewandelte Auffassung der FinVerw. die Aufteilung nach denselben Grundsätzen wie bei der KSt vornehmen will (vgl. gleichlautende Erl. v. 29.11.2017, BStBl. I 2017, 1643).

**Zinsschranke und Organschaft:** § 8a Abs. 1 Satz 3 erklärt § 8c in Bezug auf einen Zinsvortrag für entsprechend anwendbar. Auf Ebene der OG sind die Regelungen des § 4h EStG nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 suspendiert. Im Weiteren gelten OT und OG gem. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 als ein Betrieb iSd. § 4h EStG, sodass ein Zinsvortrag innerhalb der Organschaft – vorbehaltlich eines vororganschaftlichen Zinsvortrags – ausschließlich auf Ebene des OT entstehen kann (s. auch § 8a Anm. 13), der sodann über § 8a Abs. 1 Satz 3 von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 erfasst ist. Sofern die OG über einen vororganschaftlichen Zinsvortrag verfügt, soll nach Auffassung der FinVerw. Abs. 1 Satz 1 auf diesen anwendbar sein (so BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 2; zur Kritik s. § 8a Anm. 13). Zum laufenden Zinsaufwand s. Anm. 32c.

► *Anwendungsreihenfolge von Zinsschranke und Organschaft:* Systematisch findet die Zinsschranke als Gewinnermittlungsvorschrift vor Abs. 1 Satz 1 Anwendung, da § 8c eine Einkommensermittlungsvorschrift ist (s. hierzu Anm. 33). In der Organschaft wird dieses Konzept allerdings ins Gegenteil verkehrt, wenn beim unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auf den Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs keine Einkommenszurechnung der OG an den OT vorgenommen wird, da sodann ein von der Zinsschranke unbeeinflusster nicht genutzter Verlust der OG untergeht (s. hierzu ausführl. SCHMID/MERTGEN, DB 2012, 1830). Das Verlustuntergangspotenzial nach Abs. 1 Satz 1 würde hierdurch noch gesteigert, ohne dass es hierfür eine sachliche Rechtfertigung gäbe. Auch vor diesem Hintergrund sollte daher auf den Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs eine Zusammenfassung der Ergebnisse von OT und OG zugelassen werden (ebenso SCHUMACHER, StbJb. 2014/15, 163 [174]).

#### dd) Besonderheiten

32c

**Besonderheiten bei der Beteiligung einer Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft:** Der Gewinn-/Verlustanteil aus einer Mitunternehmerschaft wird den Beteiligten bei unveränderteneteiligungsverhältnissen an der Mitunternehmerschaft mit dem Ende des Wj. der Mitunternehmerschaft zugerechnet (BFH v. 30.9.1964 – I 231/62 U, BStBl. III 1965, 54; BFH v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl. II 1984, 602; s. hierzu ausführl. § 15 EStG Anm. 489). Der Tatbestand der Einkünftezielung 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 Einkünftezielung die Einkünfte der Körperschaft für Zwecke des Verlustuntergangs nach Abs. 1 Satz 1 ohne den Gewinn-/Verlustanteil der Mitunternehmerschaft zu ermitteln sind (s. hierzu ausführl. und mit Beispielen ZERWAS/FRÖHLICH in LÜDICKE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 189 [223 ff.]), sofern das Ende des Wj. der Mitunternehmerschaft nach dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs liegt. Entscheidend ist bei dieser Beurteilung, dass der Gewinn-/Verlustanteil aus der

Mitunternehmerschaft der Körperschaft als Mitunternehmerin noch nicht entstanden und damit ihr auch nicht zuzurechnen ist (s. hierzu BODE in BLÜMICH, § 15 EStG Rz. 493 [9/2016]). Ein Gewinn-/Verlustanteil, der noch nicht entstanden ist, kann somit bei der Mitunternehmerkörperschaft auch nicht für Zwecke der Ermittlung der vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 betroffenen nicht genutzten Verluste Eingang finden. Ferner ist zu beachten, dass die Mitunternehmerschaft für Zwecke der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünftermittlung die Steuerrechtssubjektfähigkeit besitzt (s. hierzu nur BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10) und diese wegen des fehlenden persönlichen Geltungsbereichs des § 8c auf Mitunternehmensschaften 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 Erg. der Mitunternehmerschaft in die Ermittlung der unterjährigen Einkünfte für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 einzubeziehen ist.

**Besonderheiten beim Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG:** Im Gegensatz zu laufenden Verlusten ist der unterjährige Zinsaufwand nicht von der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 betroffen, da Abs. 1 Satz 1 gem. § 8a Abs. 1 Satz 3 ausschließlich für den Zinsvortrag, nicht aber für den laufenden Zinsaufwand entsprechend gilt (vgl. FinMin. Schl.-Holst. v. 27.6.2012 – VI 3011 - S 2741 - 109, juris; § 8a Anm. 13; SCHWEDHELM in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8a Rz. 26; SCHÄNZLE/MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8a Rz. 574; HACKEMANN in MÖSSNER/SEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 450; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [535]; LENZ, Ubg 2008, 24 [25]). Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 treten ebenfalls nicht für einen EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG ein, da in § 8a Abs. 1 Satz 3 keine entsprechende Geltung des § 8c gesetzlich angeordnet ist (ebenso LENZ/DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2010, 1 [7]).

**Besonderheit beim vortragsfähigen Gewerbeverlust:** Die FinVerw. will bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch einen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschafteten laufenden Verlust vom zukünftigen Abzug ausschließen (vgl. R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009; gleichlautende Erlasse v. 29.11.2017, BStBl. I 2017, 1643). Diese Auffassung ist unzutreffend. § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG erklärt Abs. 1 nur auf „die Fehlbeträge“ für anwendbar. Fehlbeträge werden in § 10a Satz 1 GewStG dergestalt definiert, dass sie den maßgebenden Gewerbeertrag mindern, wenn sie aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen stammen. Vortragsfähige Fehlbeträge wiederum sind nach § 10a Satz 7 GewStG die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach § 10a Sätze 1 und 2 GewStG zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge (s. hierzu BFH v. 26.6.1996 – VIII R 41/95, BStBl. II 1997, 179), sodass ein (laufender) Gewerbeverlust demnach bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb aufgrund eindeutiger Definition des Begriffs „Fehlbeträge“ und mangels Verweisung in § 10a Satz 10 GewStG nicht von Abs. 1 Satz 1 betroffen ist (ebenso GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rz. 74; WINGLER in BERGEMANN/WINGLER, 2012, § 10a GewStG Rz. 94; HACKEMANN in MÖSSNER/SEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 455; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 24 mwN [6/2018]; DRÜEN in BLÜMICH, § 10a GewStG Rz. 89 [3/2018]; FÖRSTER, Stb]b. 2014/15, 97 [106]; SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a

GewStG Rz. 239; KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 371 [4/2017]; offen GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 35; aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 168; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 327 [6/2018]; BRAUER/SONNENSCHIEIN in DELOITTE, 2009, § 10a GewStG Rz. 150; SCHNITZER in FROTSCHER/DRÜEN, § 10a GewStG Rz. 96 [7/2018]).

### c) Nichtabziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener negativer Einkünfte

33

Systematisch ist Abs. 1 Satz 1 als Einkommensermittlungsvorschrift zu qualifizieren (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 68.4 [11/2018]; BENZ, Ubg 2011, 772 [776]; SUCHANEK, FR 2013, 349 [351]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 30 [3/2018]; mittlerweile auch DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 22 [6/2018]; aA G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 2 [1/2014], der § 8c in Bezug auf einen Verlustvortrag als Einkommensermittlungsvorschrift und in Bezug auf laufende Verluste als Gewinnermittlungsvorschrift einstuft). Mit den Begrifflichkeiten „nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte“, die als nicht genutzte Verluste definiert sind (zu dem gesetzgeberischen Redaktionsversehen s. Anm. 31), greift Abs. 1 Satz 1 die Terminologie des § 10d EStG auf, die den periodenübergreifenden Verlustabzug und den periodeninternen Verlustausgleich anführt (BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Nicht ausgeglichene negative Einkünfte ergeben sich auf der Stufe des Gesamtbetrags der Einkünfte, mithin sind sie ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 68.2 [11/2018]; BENZ, Ubg 2011, 772 [776]). Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 führen nun dazu, dass dieser negative Gesamtbetrag der Einkünfte vollständig untergeht, was wiederum auf dem Weg zur Ermittlung des Einkommens geschieht. Entsprechendes gilt für einen vorhandenen Verlustvortrag, der ebenfalls auf Ebene der Ermittlung des Einkommens vom zukünftigen Abzug ausgeschlossen wird (zur Vornahme eines Verlustabzugs im Rahmen der Einkommensermittlung s. nur R 7.1 Abs. 1 KStR 2015; § 7 Anm. 15).

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

BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 2; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 29 (3/2018); G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 76b (1/2014); VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 (534); RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 12 (13); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (869); LENZ, Ubg 2008, 24 (25); zweifelnd BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 24 (6/2018) zu § 15a EStG; aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 28c; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 19; ZERWAS/FRÖHLICH, DStR 2007, 1933 (1937) jeweils zu § 15a EStG.

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

ESStG – bei einer PersGes. angefallen sind, gilt dies allerdings nur, wenn die entsprechenden Verluste mittelbar oder unmittelbar auf eine Körperschaft entfallen, da nur diese in den persönlichen Geltungsbereich von Abs. 1 fällt (s. hierzu Anm. 9). Ferner sollen auch Verluste iSd. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 betroffen sein (s. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 2; SenFin. Berlin v. 6.1.2016, DStR 2016, 173). Diese Auffassung der FinVerw. ist uE nicht zutr., da es an einer Anordnung der analogen Anwendung von Abs. 1 auf die Verluste iSd. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG fehlt (s. hierzu ausführl. SCHNITGER in LÜDDE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 166 [167 f.]).

► *Verluste in Freistellungsbetriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften* werden erst im Finalitätsjahr im Inland berücksichtigt (BFH v. 9.6.2010 – I R 207/09, BFH/NV 2010, 1744; BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2011, 1524; BFH v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963), sodass ein vor Finalität stattfindender schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 nicht zum Untergang der entsprechenden Auslandsverluste führt (ebenso WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 31 [3/2018]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 27b; aA DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 39 [6/2018]). In Deutschland nicht steuerrelevante Verluste sind nicht von Abs. 1 Satz 1 erfasst. Fraglich ist allerdings, ob die entsprechenden Verluste auf der Basis der Entsch. des EuGH in Sachen Timac Agro (vgl. EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, BStBl. II 2016, 362; auch BFH v. 22.2.2017 – I R 2/2015, BStBl. II 2017, 709, Rz. 37 ff.) überhaupt noch im Inland Berücksichtigung finden (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 24 [6/2018]).

► *Fortführungsgebundener Verlustvortrag*: Ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 Satz 6 ist nicht von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 erfasst (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 48 [11/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 92 [6/2017]; § 8d Anm. 15; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 127; R. NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [289]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [17]; BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 51 [11/2017]; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 24 [6/2018]). Zwar fällt dieser grds. unter den Begriff der „nicht genutzten negativen Einkünfte“, allerdings zählt § 8d Abs. 2 abschließend sämtliche Untergangsgründe auf (zu diesen s. § 8d Anm. 51 ff.) und ist somit *lex specialis* im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 (s. auch § 8d Anm. 15).

► *Nicht verbrauchter Betriebsausgabenabzugsbetrag nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG*: Da § 4f EStG keine entsprechende Anwendung von § 8c auf den nicht verbrauchten Betriebsausgabenabzugsbetrag enthält, ist dieser nicht von den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 erfasst (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 24 [6/2018]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 33 [3/2018]).

**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 60 % der Anteile an der KapGes. auf einen Erwerber übertragen.

**Lösung:** Der nach Abs. 1 Satz 1 schädliche Beteiligungserwerb an der KapGes. zum 31.12.2008 führt dazu, dass in der gesonderten Feststellung der PersGes. nach § 15a Abs. 4 EStG kein entsprechender Verlust mehr zu erfassen ist, da dieser nach Abs. 1 Satz 1 vollständig nicht mehr abziehbar ist. Eine Erfassung des Verlustuntergangs erst auf Ebene der Körperschaft ist wegen der Grundlagenfunktion des Verlustfeststellungsbescheids nach § 171 Abs. 10 AO nicht möglich, sodass eine unterlassene Erfassung des Verlustuntergangs auf Ebene der PersGes. zur „Werthaltigkeit“ des Verlusts führt (s. auch Anm. 18).

Einstweilen frei.

34–36

### III. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2)

#### 1. Gesetzgeberischer Hintergrund

37

Abs. 1 Satz 2 ordnet an, dass eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 gilt. Er stellt demnach ohne eigene Rechtsfolgenanordnung eine Fiktion für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 auf, da er die eigentlich nicht erfüllte Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung auf einen Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person des Abs. 1 Satz 1 als erfüllt fingiert, wenn die Erwerbergruppe gleichgerichtete Interessen hat. Im Weiteren sind sodann die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) zu ziehen. Gesetzgeberischer Hintergrund der Fiktion ist, dass nach Abs. 1 Satz 1 ein schädlicher Beteiligungserwerb nur vorliegt, wenn mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft auf einen Erwerber übergehen. Es waren bei ursprünglicher Gesetzesfassung durch das UntStReformG 2008 (s. hierzu Anm. 2) 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). Bei aktueller Gesetzeslage wäre dies in einer Fallkonstellation denkbar, bei denen mindestens zwei Erwerber max. 50 % der Anteile an der Körperschaft erwerben. Abs. 1 Satz 2 ist mithin eine ergänzende Missbrauchsklausel (BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921, Rz. 21), die auf Initiative des BRat in das Gesetzgebungsverfahren zum UntStReformG 2008 eingebracht wurde (s. BTDrucks. 16/5377, 28) und bei der rückwirkenden Neufassung durch das „JStG 2018“ unverändert beibehalten wurde.

#### 2. Tatbestandsvoraussetzungen

##### a) Gruppe von Erwerbern

38

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

sind und mindestens ein weiterer Erwerber hinzutritt und dieser mit den übrigen Erwerbern eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 2 bildet, sodass erst im Weiteren der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 eintritt.

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

**Lösung:** Der Übertragungsvorgang von A auf B und C erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht, da nicht mehr als 50 % der Anteile auf einen Erwerber und eine diesem nahe stehende Person veräußert wurden. Der Tatbestand kann jedoch im Weiteren die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 auslösen, 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 2 muss nicht in einem einheitlichen Rechtsakt erfolgen. Da Abs. 1 Satz 2 sich auf die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 bezieht, gilt auch hier ein Zeitraum von fünf Jahren (zu diesem s. Anm. 21) für die Zusammenfassung der verschiedenen Übertragungsvorgänge.

## b) Gleichgerichtete Interessen

### 39 aa) Auslegung

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

**Gleichgerichtete Interessen als unbestimmter Rechtsbegriff:** Was gleichgerichtete Interessen iSd. Abs. 1 Satz 2 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 2 anzunehmen (BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921, Rz. 23). Die FinVerw. geht von einem gleichgerichteten Interesse aus, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattfindet, wobei aber kein Vertrag vorliegen muss (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 28). Ebenfalls soll die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks iSd. § 705 BGB zur Begr. des gleichgerichteten Interesses ausreichen, wobei dieser Zweck nicht auf den Erhalt der Verlustvorträge ausgerichtet sein muss (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 28). Die Begr. des ursprünglichen Gesetzentwurfs (BTDrucks. 16/5491, 22) und die FinVerw. (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 28) sehen ferner in einer gemeinschaftlichen Beherrschung der Verlustkörperschaft ein Indiz für ein gleichgerichtetes Interesse. Es bedarf uE dabei aber im Gegensatz zu vorstehender Auffassung konkreter Vereinbarungen mündlicher oder schriftlicher Art, die auf eine Pooling der Interessen der Gesellschafter im Erwerbszeitpunkt, aber auch in die Zukunft gerichtet sind und an die ein strenger Maßstab anzulegen ist (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 52 [6/2018]; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 84.1 f. [11/2018]; OLBING in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8c Rz. 17; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 148). Die Erwerber müssen mithin zu einem zukünftigen Wirtschaften als „Gruppe“ willens und in der Lage sein. Rein auf den Erwerb bezogene Absprachen reichen hingegen nicht aus (BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921, Rz. 23). Eine Pooling der Interessen der Gesellschafter kann zum einen dadurch geschehen, dass sich die Anteilseigner zu einem Willensbildungsorgan entsprechend den Grundsätzen der Mehrmüterorganschaft zusammengeschlossen haben, wobei die Anteile an der Körper-

schaft jedoch nicht gesamthänderisch gebunden sein dürfen, da ansonsten bereits der Grundfall der Übertragung an einen Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 erfüllt ist. Zum anderen können hierfür Syndikatsverträge oder auch Stimmrechtsbindungsverträge infrage kommen, die nicht nur punktueller Natur sind (s. auch BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921, Rz. 24 zu Stimmrechtsbindungen; s. FG Köln v. 31.8.2016 – 10 K 85/15, EFG 2017, 57, Rev. BFH Az. I R 76/16, zu einem Treuhandvertrag, was uE aber eher eine Frage des wirtschaftlichen Eigentums darstellt). Eine lediglich – wenn auch langjährig praktizierte – übereinstimmende Stimmrechtsausübung in der Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung genügt nicht, um gleichgerichtete Interessen iSd. Abs. 1 Satz 2 anzunehmen. Ein gegebener Zweck der Interessens- bzw. Stimmrechtsbündelung muss dabei entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 28) zusätzlich die Nutzung der stl. Verlustvorträge der Körperschaft sein (offen gelassen in BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921; s. insoweit auch den Hinweis von BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 52 [6/2018], dass dies möglicherweise bereits im Merkmal des beherrschenden einheitlichen Einflusses enthalten ist; ebenso GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 148; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [530]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [868]; wohl auch DÖTSCH, FS Schaumburg, 2009, 253 [265]; aA HACKEMANN in MÖSSNER/SEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 305 und 308), da Abs. 1 Satz 2 eine ergänzende Missbrauchsvorschrift im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 darstellt (s. auch Anm. 37).

► **Stellungnahme:** Dadurch, dass Abs. 1 Satz 2 den unbestimmten Rechtsbegriff „gleichgerichtetes Interesse“ zu einem Tatbestandsmerkmal deklariert, wurde eine erhebliche Rechtsunsicherheit für grds. unschädliche Beteiligungserwerbe geschaffen. Es besteht trotz der eindämmenden Rspr. des BFH (BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921) die Gefahr einer ausufernden Anwendung des Abs. 1 Satz 1 auf unverfängliche Beteiligungserwerbe, da die FinVerw. allein auf Basis des Umstands, dass mehrere zeitlich zusammenhängende Beteiligungsübertragungen auf verschiedene, einander nicht nahe stehende Erwerber vorliegen, geneigt sein könnte, das gleichgerichtete Interesse zu unterstellen. Dies ist von Abs. 1 Satz 2 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 und auf die Zukunft gerichtet sein, sodass die Erwerbergruppe willens und in der Lage ist, im zukünftigen Wirtschaften als Gruppe aufzutreten (BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921, Rz. 21). Ein nach dem eigentlichen Beteiligungserwerb begründetes gleichgerichtetes Interesse führt nicht nachträglich zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals, da es sodann an einem Beteiligungserwerb mangelt.

**Beweislast:** Da das gleichgerichtete Interesse eine steuerbegründende Tatsache verkörpert, ist die FinVerw. für dessen Vorliegen in Gestalt von entsprechenden Vereinbarungen beweispflichtig (BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921, Rz. 25).

#### bb) Abgrenzung zum Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1

40

**Kein Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft:** In Abgrenzung zu Abs. 1 Satz 1 darf das gleichgerichtete Interesse iSd. Abs. 1 Satz 2 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 auf einen Erwerber (zur PersGes. als Erwerber s. Anm. 25) erfüllt ist.

**Keine Begründung eines nahe stehenden Verhältnisses:** Abs. 1 Satz 2 findet nur Anwendung, wenn nicht der Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1 erfüllt ist (s. Anm. 38), sodass die Erwerbergruppe nicht als nahe stehende Personen zu qualifizieren sein darf. Der Tatbestand des Nahestehens ist dabei unter norm-spezifischer Auslegung auf die Fälle gesellschaftsrechtl. Verbundenheit zu reduzieren (s. hierzu ausführl. Anm. 26).

**Verschiebungen von Anteilen in der Erwerbergruppe:** Werden innerhalb der einschlägigen Personengruppe Anteile übertragen, kann diese Beteiligungsübertragung entgegen der in der Vergangenheit an dieser Stelle vertretenen Auffassung nicht die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 auslösen, wenn die Schädlichkeitsgrenze – ggf. unter Addition mit anderen Beteiligungsübertragungen – den Grundtatbestand „Übertragung an einen Erwerber“ erfüllt, da Abs. 1 Satz 2 die Erwerbergruppe als einen Erwerber fingiert (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 51 [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 86b [1/2014]; aA WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 92 [3/2018]; R. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1198]).

#### **IV. Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals (Abs. 1 Satz 3)**

##### **41 1. Gesetzgeberischer Hintergrund**

Abs. 1 Satz 3 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 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455, Rz. 26; ebenso BFH v. 27.8.2008 – I R 78/01, BFH/NV 2009, 497).

##### **2. Tatbestandsvoraussetzungen**

##### **42 a) Kapitalerhöhung**

Bei dem von Abs. 1 Satz 3 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 10; statt vieler nur ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [136]). Durch die Rechtsfolge der „Gleichsetzung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals“ wird eine gesellschaftsrechtl. Bezugnahme hergestellt, dh., die Kapitalerhöhung muss

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

### b) Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital

43

Von Abs. 1 Satz 3 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 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 3 iHv. jeweils  $8\frac{1}{3}\%$  eine Übertragung des gezeichneten Kapitals iSd. Abs. 1 Satz 1 vorliegt, die isoliert betrachtet aber noch nicht deren Rechtsfolgen auslöst.

### 3. Rechtsfolge

44

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3 ist bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale die Gleichsetzung der Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals iSd. Abs. 1 Satz 1. Die Kapitalerhöhung wird damit in die Prüfung der normierten Schädlichkeitsgrenze des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 23) einbezogen. Wenn diese im Weiteren überschritten wird, sei es durch die Kapitalerhöhung direkt oder durch Zusammenrechnen mit weiteren Übertragungen, wird die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) ausgelöst. Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3 ist somit die Einbeziehung in die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1. Sie tritt in dem Zeitpunkt ein, in dem die Kapitalerhöhung durch Entstehung der Anteile wirksam wird. Dies ist bei inländ. KapGes. die Eintragung der Kapitalerhöhung ins Handelsregister (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 118).

## **V. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 4)**

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

### 45 **1. Aufbau und gesetzgeberisches Ziel**

Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3 bestimmt abschließend für drei Fallkonstellationen, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt. Durch die Verwendung des Begriffs „schädlicher Beteiligungserwerb“ stellt er eine Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 1 her und suspendiert bei Vorliegen seiner Tatbestandsmerkmale die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1. Gesetzgeberisches Ziel der Regelung ist die Ausnahme von Umstrukturierungen, die innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, sofern ein durchgängiges 100 %iges Beteiligungsverhältnis besteht, von den Verlustabzugsbeschränkungen des Abs. 1 Satz 1 (vgl. BTDrucks. 17/15, 19; BTDrucks. 18/4902, 47). Im Wortlaut der Norm findet sich jedoch keine Bezugnahme auf einen zivil- oder strechtl. Konzernbegriff, so dass es bei Nichterfüllung seiner Tatbestandsmerkmale beim Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 bleibt, auch wenn die Unternehmensgruppe aus Rechnungslegungssicht oder gesellschaftsrechtl. einen Konzern bildet.

### **2. Tatbestandsvoraussetzungen**

#### 46 **a) Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs**

Ohne dass es im Wortlaut der jeweiligen Tatbestandsebene des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3 direkten Niederschlag gefunden hat, setzt die Anwendung der jeweiligen Alternative des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3 voraus, dass überhaupt ein Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 (ggf. unter zusätzlicher Anwendung von Abs. 1 Satz 2 oder 3) 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 Schädlichkeitsschwelle des Abs. 1 Satz 1 überschreiten, auch wenn Abs. 1 Satz 4 als Rechtsfolge das Nichtvorliegen eines „schädlichen Beteiligungserwerbs“ definiert (s. hierzu Anm. 50), da Abs. 1 Satz 4 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 (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 48; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [73]; RÖDDER, JbFStR 2014/15, 76 [89]). Hierbei ist im Rahmen eines zeitlich gestreckten (mehraktigen) Erwerbs für jeden einzelnen Erwerb gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1, 2 oder 3 zum Zeitpunkt des jeweiligen Beteiligungserwerbs erfüllt sind.

## **b) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 4 Nr. 1)**

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

47

Tatbestandsvoraussetzung der ersten Alternative der Konzernklausel ist nach Abs. 1 Satz 4 Nr. 1, dass der Erwerber am übertragenden Rechtsträger mittelbar oder unmittelbar zu 100 % beteiligt ist. Bei einer mittelbaren Beteiligung muss die durchgerechnete Beteiligungsquote am übertragenden Rechtsträger 100 % betragen, wobei insoweit auch unmittelbare Beteiligungen mit zu berücksichtigen sind, auch wenn das Wort „oder“ eine Alternative indiziert. Es muss demnach keine ausschließlich mittelbare bzw. ausschließlich unmittelbare Beteiligung zu 100 % bestehen. Eine Zusammenrechnung von unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung bei Prüfung des 100 %-Erfordernisses ist zulässig (s. auch BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 46).

**Art der Beteiligung:** Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 definiert nicht, auf welches Beteiligungskriterium sich das 100 %-Erfordernis bezieht. Dies kann uE nur im Sinne einer Beteiligung am Stamm-/Nennkapital oder an einer vergleichbaren Eigenkapitalposition bei anderen in- oder ausländ. Körperschaften verstanden werden (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 113 [5/2012]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 272; DÖRR, NWB 2010, 184 [189 f.]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [72]; R. NEUMANN, FS Streck, 2011, 103 [109]; aA SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [59 f.]). Das heißt, es müssen sich zB bei AG sämtliche Aktien einschließlich stimmrechtsloser Aktien und bei GmbH sämtliche Geschäftsanteile unmittelbar oder mittelbar in der Hand des Erwerbers befinden, auch wenn es sich um OG im Rahmen einer kstl. 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. Nicht ausreichend ist damit im Umkehrschluss, dass sich sämtliche Stimmrechte am übertragenden Rechtsträger in der Hand des Erwerbers befinden (vgl. G. FROT-

SCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 113 [5/2012]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 272).

► *Beteiligung über Personengesellschaften*: Sofern Beteiligungen an Körperschaften über PersGes. gehalten werden, ist eine unmittelbare oder mittelbare 100 %ige Beteiligung am Eigenkapital der PersGes. erforderlich, damit das durchgerechnete 100 %-Erfordernis erfüllt wird. Dementsprechend muss bei einer GmbH & Co. KG, an deren Eigenkapital die Komplementärin nicht beteiligt ist, nur der Kommanditanteil zur Gänze gehalten werden. Eine 100 %-Beteiligung an der Komplementärin ist mithin nicht vonnöten. Zum Erfordernis einer durchgängigen 100 %-Kette im Anwendungsbereich von § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 14.

#### 48 **bb) Beteiligung des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger**

Die mittelbare oder unmittelbare Beteiligung iHv. 100 % des Erwerbers muss am übertragenden Rechtsträger bestehen. In welcher Höhe eine Beteiligung an der Verlustkörperschaft besteht, ist hingegen unbeachtlich (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 45; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 47b [6/2018]; zu Beispielen mit Minderheitsbeteiligungen s. SCHEIPERS/LINN, Ubg 2010, 8 [10]).

**Erwerber** iSd. Abs. 1 Satz 4 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an der Verlustkörperschaft erlangt (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 41). Er ist deckungsgleich mit dem Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1 (zu diesem s. Anm. 25) und schließt grds. auch die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 2 (zu dieser s. Anm. 37 ff.) ein (s. aber Anm. 49 zu den Anforderungen an den Erwerber).

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

► *Kapitalerhöhung*: Bei einer quotenverschiebenden Kapitalerhöhung iSd. Abs. 1 Satz 3 sind die im Rahmen der Kapitalerhöhung Anteile erhaltenden Gesellschafter die Erwerber (s. auch GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 251).

**Übertragender Rechtsträger**: Mit der Terminologie „übertragender Rechtsträger“ wird eine Begrifflichkeit aus dem Umwandlungsrecht verwendet (s. zB nur § 2 UmwG), im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 allerdings norm-spezifisch (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 41). Daher ist Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ebenfalls auf Beteiligungsübertragungen anzuwenden, die außerhalb des Umwandlungsrechts vollzogen werden (s. auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [77]). So ist zB auch ein einfacher Verkauf erfasst. Im Normverständnis des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ist „übertragender Rechtsträger“ der Rechtsträger, der die Anteile an der Verlustkörperschaft vor der Anteilsübertragung hält.

► *Abwärtsverschmelzung (downstream-merger)*: Bei einer Verschmelzung der Mutter auf die Tochtergesellschaft (100 %) ist die im Rahmen der Verschmelzung untergehende Muttergesellschaft der übertragende Rechtsträger, weil diese die Anteile an der Tochtergesellschaft auf ihren Anteilseigner überträgt (ebenso BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [38]; SCHEUNE-

MANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [26]; aA WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [14]).

► *Kapitalerhöhung*: Bei einer quotenverschiebenden Kapitalerhöhung iSd. Abs. 1 Satz 3 sind die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter die übertragenden Rechtsträger (s. auch GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 251).

### cc) Anforderungen an den Erwerber

49

Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 begünstigt nicht jeden Erwerber, durch den es bei der Verlustkörperschaft zur Realisation der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 gekommen ist. Dieser muss eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft sein, damit die Ausnahmeregelung zu Abs. 1 Satz 1 greift.

**Natürliche Person** ist nach dem maßgeblichen bürgerlich-rechtl. Verständnis der Mensch von der Vollendung der Geburt bis zum Tod (s. hierzu ausführl. § 1 EStG Anm. 52). Es ist unbeachtlich, ob dieser im In- oder Ausland ansässig ist oder welche Staatsangehörigkeit er innehat, um als Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 zu fungieren.

**Juristische Personen** sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Zweckvermögen mit vom Gesetz anerkannter Rechtspersönlichkeit, sodass sie Träger von Rechten und Pflichten sind. Im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 muss nicht danach differenziert werden, ob sie privat- oder öffentlich-rechtl. organisiert sind. Ausländische juristische Personen sind ebenfalls als juristische Personen iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 anzusehen, auch wenn die außerhalb der EU bzw. des EWR gegründete juristische Person mit tatsächlichem Verwaltungssitz im Inland zivilrechtl. nur als rechtsfähige PersGes. anerkannt wird (s. hierzu BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, GmbHR 2009, 138; BGH v. 27.10.2008 – II ZR 290/07, ZInsO 2009, 149, jeweils zu einer schweizerischen AG). Es kommt für Zwecke des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 ausschließlich darauf an, ob sie im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs (s. hierzu RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; sich dieser Entsch. anschließend BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588) körperschaftlich organisiert ist, da Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 die Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns begünstigen möchte (s. hierzu Anm. 47). Die zivilrechtl. Rechtsfähigkeit ist hierfür nicht von Bedeutung.

**Personenhandelsgesellschaften**, die unter die Begünstigung des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 fallen, sind die oHG nach §§ 105 ff. HGB, die KG nach §§ 161 ff. HGB (vgl. K. SCHMIDT in MüKo HGB, 4. Aufl. 2016, § 6 Rz. 3; KÖRBER in OETKER, 5. Aufl. 2017, § 6 HGB Rz. 4; HOPT in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 6 HGB Rz. 2; KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rz. 3) sowie vergleichbare ausländ. Personenhandelsgesellschaften (vgl. BTDrucks. 18/4902, 47; KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rz. 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 eine Personenhandelsgesellschaft iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 einzuordnen. Indiziell sollte die Eintragung in ein ausländ. Handelsregister für die Anerkennung als Personenhandelsgesellschaft ausreichen (ähnlich GLÄSER/ZÖLLER, BB 2015, 1117 [1119]). Ob die Personenhandelsgesellschaft gem. § 15 Abs. 2 oder 3 EStG gewerblich tätig oder lediglich vermögensverwaltend ist, ist für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „Personenhandelsgesell-

schaft“ hingegen nicht von Bedeutung (vgl. BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 47c [6/2018]; 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 Rz. 3; BOESCHER in OETKER, 5. Aufl. 2017, § 123 HGB Rz. 8; HILLMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 123 HGB Rz. 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 Rz. 5; STEITZ in HENSSELER/STROHN, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2016, § 123 HGB Rz. 3; KINDLER in KOLLER/KINDLER/ROTH/MORCK, 8. Aufl. 2015, § 123 HGB Rz. 3), sodass sie bis zur Eintragung nicht als tauglicher Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 infrage kommt (vgl. SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [32]). Bei im Ausland gegründeten PersGes. ist die entsprechende Frage nach dem ausländ. Handelsrecht zu beantworten.

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

► *Zuordnung zum Gesamthandsvermögen*: Da die Beteiligung des Erwerbers am übernehmenden Rechtsträger bestehen muss, bedarf es bei der Personenhandelsgesellschaft einer Zuordnung zum zivilrechtl. Gesamthandsvermögen (vgl. nur B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 113.3 [11/2018]; GOHR/RICHTER, DB 2016, 127 [131]), auch wenn stl. die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt (aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 47c [6/2018]).

**Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen:** Nach Abs. 1 Satz 2 gilt eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1, sodass sie grds. auch ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 ist. Sie erfüllt jedoch nicht die weiteren Anforderungen des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1, da sie keine natürliche oder juristische Person und auch keine Personenhandelsgesellschaft ist, sodass (schädliche) Beteiligungserwerbe einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 2 nicht durch Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 begünstigt sind (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 113.5 [11/2018]; UNTERBERG, GmbHR 2015, 1190 [1198]; SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [32]; aA ADRIAN, Ubg 2015, 288 [292]). Zur daraus resultierenden verfassungsrechtl. Problematik aufgrund der rückwirkenden Anwendung von Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 idF des StÄndG 2015 sowie des „JStG 2018“ s. Anm. 6a.

49a **c) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 4 Nr. 2)**

Der zweite Ausnahmefall der Konzernklausel greift nach Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 ein, wenn der Veräußerer mittelbar oder unmittelbar zu 100 % am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Ferner muss der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft sein. Die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 entsprechen in großen Teilen denen des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1, sodass zum 100 %-Erfordernis der Beteiligung (s. hierzu Anm. 47) des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger und zur Qualifizierung als natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft (s. hierzu Anm. 49) auf die Ausführungen dazu verwiesen werden kann.

**Veräußerer** iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der Verlustkörperschaft auf den Erwerber überträgt (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 41), sodass es hierdurch zumindest zu einem Zählerwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 kommt. Der Begriff des Veräußerers ist im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 normspezifisch auszulegen und ist deckungsgleich mit dem übertragenden Rechtsträger iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 (ebenso ADRIAN, Ubg 2015, 288 [290]; wohl auch UNTERBERG, GmbHR 2015, 1190 [1199]; GOHR/RICHTER, DB 2016, 127 [130]). Bei der zugrunde liegenden Übertragung der Anteile muss es sich demnach um ein Rechtsgeschäft handeln, das in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 fällt. Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 umfasst mithin also auch unentgeltliche Übertragungsvorgänge, wie zB verdeckte Einlagen, Schenkungen uÄ, auch wenn diese begrifflich keine Veräußerungen sind (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 40; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 47e [6/2018] mwN).

**Übernehmender Rechtsträger:** Auch mit der Begrifflichkeit „übernehmender Rechtsträger“ wird wie beim übertragenden Rechtsträger iSd. Abs. Satz 4 Nr. 1 (s. hierzu Anm. 48) ein Terminus aus dem Umwandlungsrecht verwandt (s. zB nur § 2 UmwG). Er ist jedoch im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 ebenfalls normspezifisch zu verwenden (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 41). Der übernehmende Rechtsträger ist der Rechtsträger, der das wirtschaftliche Eigentum an den entsprechenden Anteilen an der Verlustkörperschaft nach der Anteilsübertragung hält. Er ist identisch mit dem Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1. Übernehmender Rechtsträger kann damit theoretisch auch die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 2 sein. In diesem Kontext wird es jedoch regelmäßig an dem Erfordernis der Beteiligung von 100 % des Veräußerers an der Erwerbergruppe mangeln, da in dieser Konstellation Erwerber und Veräußerer bereits als nahe stehende Personen zu qualifizieren wären (s. hierzu Anm. 26 und 38).

#### **d) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % am übernehmenden und am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 4 Nr. 3)** 49b

In ihrer letzten Konstellation treten die Rechtsfolgen (s. hierzu Anm. 50) der Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 ein, wenn dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft (s. hierzu Anm. 49) mittelbar oder unmittelbar zu 100 % (s. hierzu Anm. 47) am übertragenden (s. hierzu Anm. 48) und am übernehmenden (s. hierzu Anm. 49a) Rechtsträger beteiligt ist. Die Regelung des Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 entspricht im Kern der Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5 i dF des WachstumBeschlG, die durch § 34 Abs. 6 Satz 5 i dF des StÄndG 2015 von Beginn an überschrieben wurde. Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 unterscheidet in drei Ebenen. Die erste Ebene ist die Zurechnungsebene. Dies ist die natürliche oder juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft (s. hierzu Anm. 49), die zu 100 % mittelbar oder unmittelbar (s. hierzu Anm. 47) am übertragenden Rechtsträger (s. hierzu Anm. 48) und am übernehmenden Rechtsträger (s. hierzu Anm. 49a) beteiligt sein muss (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 44). Die zweite Ebene (Handlungsebene) betrifft den schädlichen Beteiligungserwerb zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 44). Die dritte Ebene betrifft die Verlustkörperschaft (Ebene der Verlustkör-

perschaft), deren Anteile erworben wurden und für deren Verluste die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 zu prüfen ist (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 44). Die Voraussetzungen aller drei Ebenen müssen kumulativ erfüllt sein, damit Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 zur Anwendung gelangen kann.

**Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen:** Die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 2 ist nicht von der Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 erfasst, auch wenn sowohl am übernehmenden als auch am übertragenden Rechtsträger eine zusammengerechnete Beteiligung von 100 % der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen bestand, da sie nicht als „dieselbe natürliche oder juristische Person oder Personenhandlungsgesellschaft“ qualifiziert (s. hierzu Anm. 49; zu der daraus resultierenden verfassungsrechtl. echten Rückwirkung durch die Neufassung s. Anm. 6a). Dementsprechend ist Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 auch nicht anzuwenden, wenn übernehmender und übertragender Rechtsträger beteiligungsidentisch sind (vgl. FG Düss. v. 12.10.2018 – 12 V 1531/18 A (G, F), juris).

### 50 3. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs

Bei Erfüllung seiner jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen bestimmt Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3 als Rechtsfolge, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt. Er geht mithin davon aus, dass die konzerninterne Anteilsübertragung selbst zwar einerseits vollständig die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt; andererseits bleibt sie steuerunschädlich, da bei rein konzerninternen Transaktionen ein „missbräuchlicher Verlusthandel“ nicht erfolgt (s. auch Anm. 45). Dadurch, dass Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3 lediglich einen Beteiligungserwerb voraussetzt, der im Rahmen der Schädlichkeitsprüfung des Abs. 1 Satz 1 Berücksichtigung findet (s. Anm. 46), nimmt er uE auch einen Beteiligungserwerb von den Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 aus, der lediglich als „Zählerwerb“ in die Schädlichkeitsprüfung eingeht (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 48; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 47a [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 103a [1/2014]; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 105 [6/2018]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 282; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 125.2 f. [11/2018]; DÖRR, NWB 2010, 184 [191 f.]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [40 f.]). Die übrigen „Zählerwerbe“, die nicht von Abs. 1 Satz 4 begünstigt sind, können sodann wiederum die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 auslösen.

**Beispiel:** A ist zu 100 % an den Körperschaften K<sub>1</sub> und K<sub>2</sub> beteiligt. K<sub>1</sub> ist wiederum zu 25 % an der Verlustkörperschaft K<sub>3</sub> beteiligt. K<sub>2</sub> erwirbt im Januar 2010 25 % der Anteile an K<sub>3</sub> von einem fremden Dritten. Im Mai 2010 veräußert K<sub>1</sub> ihre Beteiligung an K<sub>3</sub> an K<sub>2</sub>. Im Februar 2011 erwirbt K<sub>2</sub> zusätzlich 26 % an K<sub>3</sub> von einem fremden Dritten.

**Lösung:** Nach Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 bleibt der Beteiligungserwerb an K<sub>3</sub> durch K<sub>2</sub>, die diese im Mai 2010 von K<sub>1</sub> 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 26 % sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 eingetreten.

## VI. Stille-Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe von im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven (Abs. 1 Sätze 5 bis 8)

**Schrifttum:** SISTERMANN/BRINKMANN, Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Änderungen bei der Mantelkaufregelung, DStR 2009, 2633; EISGRUBER/SCHADEN, Vom Sinn und Zweck des § 8c KStG – Ein Beitrag zur Auslegung der Norm, Ubg 2010, 73; FREY/MÜCKL, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG) – Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, GmbHR 2010, 71; B. LANG, Die Neufassung von § 8c Abs. 1 durch das Wirtschaftswachstumsbeschleunigungsgesetz, Der Konzern 2010, 35; NEYER, Verlustnutzung nach unterjährigem Anteilswerb, DStR 2010, 1600; RÖDDER/VON FREDEN, Stille Reserven für Zwecke des § 8c KStG bei unmittelbarem und zugleich mittelbarem (mehrstufigem) Beteiligungserwerb, Ubg 2010, 551; ROSER, Quantitative Verlusterhaltung nach § 8c Abs. 1 Sätze 6–8 KStG, EStB 2010, 265; SCHEIPERS/LINN, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, 8; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 23; SCHNEIDER/RODERBURG, Beratungsrelevante Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, FR 2010, 58; WAGNER, § 8c KStG: Verschonungsregelung bei stillen Reserven, DB 2010, 2751; BRINKMANN, Die Stille Reserven-Klausel des § 8c KStG – bisherige gesetzliche Regelung und Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 94; HÖTZEL, Die neue Stille-Reserven-Klausel in § 8c KStG, JbFStR 2010/11, 150; SUCHANEK/JANSEN, Änderungen bei der Stille-Reserven-Klausel durch das Jahressteuergesetz 2010, GmbHR 2011, 174; KIONTKE/SCHUMACHER, Aktuelle Organisationsfragen, StbJb. 2014/15, 163; B. LANG/FÖRSTER, Das neue BMF-Schreiben zu § 8c KStG, StbJb. 2014/15, 97; RÖDDER, Das neue (geplante) BMF-Schreiben und weitere aktuelle Fragen zu § 8c KStG, JbFStR 2014/15, 76; MICKER/L'HABITANT, Paketzuschläge bei schädlichen Beteiligungserwerben, BB 2016, 602; DUBE/SCHILLING, Sicherung von Verlustvorträgen iSd. §§ 8c, 8d KStG, DB 2019, 212.

### 1. Regelungskonzept

#### a) Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 5–8, persönlicher Geltungsbereich und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4 sowie Abs. 1a

51

Das Regelungskonzept des Abs. 1 Sätze 5–8 stellt eine geschlossene Einheit dar, wobei Abs. 1 Satz 5 die Grundanweisung beinhaltet (s. hierzu näher Anm. 19). Regelungsziel ist dabei, einen durch Abs. 1 Satz 1 zur Gänze vom Abzug ausgeschlossenen nicht genutzten Verlust wieder zum Abzug zuzulassen, weil unterstellt wird, dass in Höhe der vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven kein missbräuchlicher Verlusthandel gegeben ist. Die Verlustkörperschaft könnte im Vorfeld eines schädlichen Beteiligungserwerbs die vorhandenen nicht genutzten Verluste – vorbehaltlich der Mindestbesteuerung – durch Umstrukturierungsmaßnahmen nutzbar machen (ebenso RÖDDER/VON FREDEN, Ubg 2010, 551). Er ist somit gesetzestechisch, sowohl für den unmittelbaren als auch den mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb unter Einschluss aller Tatbestände des Abs. 1 Sätze 1–3 (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 129 [1/2014]), als Ausnahmeregelung zu Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren, da er dessen Rechtsfolgen suspendiert. Die Ausgestaltung als Ausnahmeregelung hat dabei nur den Zweck, der Verlustkörperschaft die Beweislast für die Höhe der vorhandenen stillen Reserven aufzuerlegen (s. hierzu Anm. 16). Der Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven hätte mit gleicher Wirkung gesetzestechisch auch dadurch erreicht werden können, dass die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 dementsprechend formuliert worden wären (s. auch SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]). Die nicht ge-

nutzten Verluste, die letztendlich doch erhalten bleiben, wären dann insoweit gar nicht erst vom Abzug ausgeschlossen gewesen.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Wortlautgemäß setzt Abs. 1 Sätze 5–8 für seine Anwendbarkeit das Vorhandensein eines BV bei der Körperschaft voraus, sodass Körperschaften ohne BV der Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 5 damit grds. verschlossen bleibt. Da der persönliche Geltungsbereich des Abs. 1 aber allg. Körperschaften erfasst (s. hierzu Anm. 9), sind bei diesen in sachlicher Hinsicht auch negative Einkünfte vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 betroffen, die nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder LuF zu qualifizieren sind (vgl. hierzu Anm. 10), sofern die jeweiligen Einkünfte nicht dem abgeltenden StAbzug unterliegen oder bei der Körperschaft, wie zB bei einem Verein, keine Übertragung der Mitgliedschaftsrechte bzw. kein vergleichbarer Sachverhalt realisiert werden kann (s. hierzu Anm. 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 Abs. 1 Satz 5 im Wege der begünstigenden Analogie auch diesen Körperschaften zugänglich zu machen, da ansonsten eine gleichheitswidrige Benachteiligung gegenüber Körperschaften mit BV gegeben wäre, für die kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich ist (zur Bestimmung der stillen Reserven s. Anm. 53).

**Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4:** Abs. 1 Sätze 5–8 ist subsidiär zu Abs. 1 Satz 4 (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 49; 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 den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 aufhebt (s. hierzu Anm. 50), wohingegen Abs. 1 Satz 5 lediglich dessen Rechtsfolgen außer Kraft setzt, sodass Voraussetzung für Abs. 1 Sätze 5–8 das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 ist. Dies bedeutet, dass rechtstechnisch vorrangig die mögliche Inanspruchnahme der Konzernklausel zu prüfen ist, bevor der Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 5 in Erwägung zu ziehen ist, da die Erfüllung der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3 bereits das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 verhindert.

**Verhältnis zu Abs. 1a:** Nach dem Wortlaut des Abs. 1a erklärt dieser einen Beteiligungserwerb für Zwecke des gesamten Abs. 1, also einschließlich Abs. 1 Sätze 5–8, für unbeachtlich, sodass Abs. 1a der Stille-Reserven-Klausel grds. vorgeht. In der Praxis werden die Voraussetzungen an das Vorliegen von stillen Reserven wesentlich einfacher als die Voraussetzungen der Sanierungsklausel nachzuweisen sein, sodass in der Praxis vorrangig Abs. 1 Satz 5 geprüft wird (s. insoweit auch Anm. 3).

## 52 b) Anwendungs- und Rückwirkungsfragen

**Zeitlicher Anwendungsbereich bei abweichendem Wirtschaftsjahr:** Abs. 1 Satz 5 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 2 erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden. Die vergleichbare Regelung des Abs. 1 Satz 6 idF des JStG 2010 war ab dem VZ 2010 anwendbar. Damit war die grundsätzliche Anwendung der Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven idF des JStG 2010 im Vergleich zu der entsprechenden Regelung idF des WachstumBeschlG sowie der aktuellen Gesetzeslage zeitlich vorverlagert, da Beteiligungserwerbe, die vor dem 1.1.2010 in einem abweichenden Wj. stattfinden, welches in 2010 endet und somit nach § 7 Abs. 4 Satz 2 dem VZ 2010

zuzuordnen sind, in die Privilegierung der Verschonungsregelung gelangten (aA G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 131c [1/2014]). Insofern stellt die gegebene Gesetzeslage eine Verschlechterung dar, was sofort zu der Frage einer unzulässigen Rückwirkung von Rechtsfolgen führt. Ob dies allerdings dem gesetzgeberischen Willen zum JStG 2010 entsprach, ist weder der Begr. des Gesetzentwurfs (s. BTDrucks. 17/3549, 25) noch den Empfehlungen des BRat (s. hierzu BRDrucks. 318/1/10, 60 ff.) zu entnehmen, auf die die Regelung zurückgeht. Auch die FinVerw. schweigt zu diesem Themenkomplex.

**Unechte Rückwirkung des Abs. 1 Satz 7:** Abs. 1 Satz 7 ist verfassungsrechtl. problematisch (s. auch BRINKMANN, Ubg 2011, 94 [100], zu Abs. 1 Satz 8 i d F des JStG 2010), da er auch auf Sachverhalte Anwendung findet, die vor Beschlussfassung im Deutschen Bundestag zum JStG 2010 am 28.10.2010 (s. dazu BRDrucks. 679/10) verwirklicht wurden. Belastende Gesetzesänderungen sind nur mit unechter Rückwirkung verfassungsrechtl. zulässig, wenn dies aufgrund besonderer, gerade die Rückknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, DStR 2010, 1736). Abs. 1 Satz 7, der im Wesentlichen den Verlustertil im klassischen Mantelkauffall verhindern soll, erfasst allerdings auch Körperschaften, die zwar über ein negatives stl. Eigenkapital, aber dennoch über ausreichend Substanz verfügen und für die das Vorhandensein von stillen Reserven bei Anwendung von Abs. 1 Satz 7 wesentlich schwerer als bei Anwendung von Abs. 1 Satz 6 nachzuweisen ist, sodass insoweit das öffentliche Interesse geringer als der Vertrauensschutz des Stpfl. einzustufen ist. In den Fällen, in denen der Beteiligungserwerb im Zeitraum vom 1.1.2010 bis 28.10.2010 stattgefunden hat, ist Abs. 1 Satz 7 mithin unanwendbar, wenn sich hierdurch geringere stille Reserven als bei der typisierenden Ermittlung des Abs. 1 Satz 6 ergeben oder es der Verlustkörperschaft nicht mehr oder nicht vollständig gelingt, den Nachweis der vorhandenen stillen Reserven durch Einzelbewertung (s. hierzu Anm. 68) zu führen.

## 2. Grundfall der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 5)

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

Abs. 1 Satz 5 erklärt einen „nicht abziehbaren nicht genutzten Verlust“ abweichend von Abs. 1 Satz 1 für abziehbar, soweit er die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven des BV nicht übersteigt. Sprachlich ist die Anordnung der von Abs. 1 Satz 1 abweichenden Abziehbarkeit eines nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts völlig verunglückt. Der gesetzgeberische Wille kann nur so ausgelegt werden, dass ein Verlust, der grds. durch einen schädlichen Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 unterginge, durch Abs. 1 Satz 5 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 5 für jede Verlustkörperschaft, bei der durch einen Beteiligungserwerb ein unmittelbarer oder mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 realisiert wurde, eine Unterschiedsbetragsermittlung an, in der von den nicht genutzten Verlusten, die nach Abs. 1 Satz 1 vollständig nicht mehr abziehbar wären, die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven des BV der Körperschaft ab-

gezogen werden. Die anteiligen stillen Reserven werden allerdings erst in Abs. 1 Sätze 6 und 7 legal definiert (s. hierzu ausführl. Anm. 59 ff.), sodass der Durchführung der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 zunächst eine Ermittlung der stillen Reserven zeitlich vorgeschaltet ist, die im Anschluss um die davon nicht im Inland stpfl. stillen Reserven und auch stillen Lasten (s. hierzu Anm. 56 f.) zu bereinigen sind. Es soll aber auch möglicherweise eine Ermittlung der nur im Inland stpfl. stillen Reserven zugelassen werden, ohne dass es einer Ermittlung der in der Verlustkörperschaft insges. vorhandenen stillen Reserven bedarf (so BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 51). Diese zugelassene Vereinfachung wird jedoch in der Praxis zumindest für die Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 nur in Ausnahmen von Bedeutung sein, da der gemeine Wert der Anteile auch immer die stillen Reserven enthalten wird, die nicht im Inland stpfl. sind (s. hierzu Anm. 62). Der Unterschiedsbetrag ermittelt sich daher im Regelfall wie folgt:

$$\begin{array}{l}
 \text{nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbarer Verlust} \\
 \text{./. gesamte stille Reserven nach Abs. 1 Satz 6 bzw. 7} \\
 + \text{ davon nicht im Inland stpfl. stille Reserven/Lasten} \\
 \hline
 = \text{ positiver oder negativer Unterschiedsbetrag}
 \end{array}$$

Ist der Unterschiedsbetrag negativ oder Null, sind die bei der jeweiligen Verlustkörperschaft vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 betroffenen nicht genutzten Verluste insgesamt nach Abs. 1 Satz 5 abziehbar, da in diesem Fall die Höhe der vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven mindestens den vom grundsätzlichen Untergang betroffenen nicht genutzten Verlusten entspricht. Verbleibt hingegen ein positiver Unterschiedsbetrag, stellt dieser die nicht genutzten Verluste der Körperschaft dar, für die die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 nicht greift und die somit nach Abs. 1 Satz 1 weiterhin nicht abziehbar bleiben.

► *Besonderheit bei Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9:* Sind für KapGes. iSd. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 die einzelnen Tätigkeiten verschiedenen Sparten zuzuordnen und der verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte der jeweiligen Sparte gesondert festzustellen, ist für jede Sparte eine separate Unterschiedsbetragsermittlung durchzuführen, bei der das BV und stl. Eigenkapital sachgerecht den Sparten zuzuordnen ist (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 55).

**Gesamte im Inland steuerpflichtige stille Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft:** Die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven des BV werden bei der Unterschiedsbetragsermittlung vollständig erfasst, auch wenn eine nicht vollständige Anteilsübertragung – zB Übertragung von 60 % der Geschäftsanteile an einer GmbH – zur Verwirklichung der Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 geführt hat, da nur so eine konsistente Vergleichsrechnung durchgeführt werden kann. Zum „Verbrauch“ von stillen Reserven s. Anm. 55.

► *Betriebsvermögen* der Körperschaft ist das Vermögen, das in einem gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gebunden ist, wobei Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei Körperschaften allerdings nur ausnahmsweise vorkommen können (s. hierzu § 18 EStG Anm. 5). Betriebsvermögen ist bei Geltung von § 8 Abs. 2 grds. das gesamte Vermögen der Körperschaft, da insoweit alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit deren gesamtes Vermögen als BV zu behandeln sind (zur weiteren Einschränkung auf den im Inland stpfl. Teil s. Anm. 56 f.). Bei lediglich beschränkter

StPflcht ist die isolierende Betrachtungsweise des § 2 iVm. § 49 Abs. 2 EStG zu beachten (s. hierzu § 49 EStG Anm. 1200 ff.). Die Abgrenzung erfolgt insoweit über § 2 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG (s. auch hier Anm. 56 zur weiteren Einschränkung auf den im Inland stpfl. Teil; zur fehlenden Möglichkeit des Bezugs von freiberuflichen Einkünften durch ausländ. KapGes. s. BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771). Dabei ist, sofern das entsprechende BV einer ausländ. Körperschaft ausschließlich aus der Beteiligung an einer inländ. Mitunternehmerschaft besteht, auf die der Körperschaft zuzurechnenden stillen Reserven im BV der Mitunternehmerschaft abzustellen.

► *Körperschaften ohne Betriebsvermögen*: Da auch Körperschaften ohne BV die Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven zugänglich zu machen ist (s. hierzu Anm. 51), ist für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 auf die im Inland stpfl. stillen Reserven des Vermögens der Körperschaft abzustellen. Diese sind auf Basis einer Einzelbewertung der WG zu bestimmen, da die Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1 Sätze 6 und 7 mangels Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung (s. hierzu Anm. 61) nicht anwendbar sind.

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

Maßgebender Zeitpunkt für die Ermittlung der im Inland stpfl. anteiligen stillen Reserven ist der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs. Dies ist folglich der Zeitpunkt, an dem die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erstmalig erfüllt sind und die nicht genutzten Verluste zukünftig nicht mehr abziehbar wären, sodass bei einem schrittweisen Beteiligungserwerb auf die stillen Reserven abgestellt wird, die in dem Zeitpunkt vorhanden sind, zu dem die Schädlichkeitsschwelle des Abs. 1 Satz 1 von 50 % überschritten wird (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 171 [6/2018]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 289; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 243; WAGNER, DB 2010, 2751 [2754]; HÖTZEL, JbFStR 2010/11, 150 [157]). Dieser Zeitpunkt kann bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch mitten in einem Wj. liegen (s. hierzu Anm. 32a), sodass die vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven jeder Verlustkörperschaft, deren nicht genutzte Verluste weiterhin abziehbar bleiben sollen, grds. exakt auf diesen Tag durch eine Stichtagsbilanz zu ermitteln sind (vgl. auch BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 57; FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [868]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [75]; SCHEIPERS/LINN, Ubg 2010, 8 [13]; SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [60]; DÖRR, NWB 2010, 184 [195]; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2636]; BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2630], die auch eine Ermittlung auf den letzten Stichtag für zulässig erachten). Sofern die vom Untergang nach Abs. 1 Satz 1 erfassten Verluste geschätzt wurden, ist der der Schätzung zugrunde gelegte Schlüssel auch bei der Ermittlung der stillen Reserven anzuwenden (zu einer Schätzung s. auch BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 57; s. auch Anm. 32a). Die StBil. auf das Ende des Wj. – mit entsprechender Interpolation – zugrunde zu legen, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat, sollte danach nur noch möglich sein, wenn auch der vom Abzug ausgeschlossene nicht genutzte Verlust nach Abs. 1 Satz 1 zeitanteilig ermittelt wurde (s. dazu Anm. 32a; für eine Interpolation DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 169 [6/2018]; NEYER, DStR 2010, 1600 [1604]).

**Berücksichtigung von stillen Reserven, die aus einem schädlichen Beteiligungserwerb resultieren:** Werden im Zusammenhang mit einem schädlichen Beteiligungserwerb stille Reserven, zB durch eine Kapitalerhöhung im Rahmen einer Einbringung/Verschmelzung (Fall des Abs. 1 Satz 3), auf die Verlustkörperschaft übertragen, sind diese stillen Reserven im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 zur „Neutralisierung“ des schädlichen Beteiligungserwerbs zu berücksichtigen, da das entsprechende BV zumindest zeitgleich mit der Kapitalerhöhung erfolgt (ebenso HÖTZEL, JbFStR 2010/11, 150 [152]; GOSCH, JbFStR 2010/11, 167; aA MÖHLENBROCK, JbFStR 2010/11, 165; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 186 [6/2018]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 290).

**Beispiel:** A ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt. Die X-GmbH verfügt über nicht genutzte Verluste iHv. 100, wobei das im Inland stpfl. BV der X-GmbH keine stillen Reserven enthält. Am 30.9.2018 beteiligt sich B durch Einbringung seines Betriebs zu Buchwerten nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG an der X-GmbH. Im Rahmen der Einbringung wird das Kapital der X-GmbH im Wege der Sacheinlage erhöht, sodass B im Anschluss zu 60 % an der X-GmbH beteiligt ist. Das im Inland stpfl. BV des eingebrachten Betriebs enthält stille Reserven iHv. 80.

**Lösung:** Die Sachkapitalerhöhung stellt einen schädlichen Beteiligungserwerb des B nach Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 3 dar, sodass der nicht genutzte Verlust der X-GmbH grds. unterginge. Die im eingebrachten Betrieb enthaltenen stillen Reserven iHv. 80 sind jedoch nach Abs. 1 Satz 5 zu berücksichtigen, da sie zeitgleich mit dem schädlichen Beteiligungserwerb dem BV der X-GmbH zuzurechnen sind, sodass lediglich ein Verlust iHv. 20 untergeht.

#### 55 c) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart

Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 treten neben der Versagung des Verlustabzugs nach § 10d EStG und den laufenden negativen Einkünften auch für die Verluste nach §§ 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3, 15 Abs. 4, 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 4 und 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG ein (s. hierzu ausführl. Anm. 33). Darüber hinaus findet § 8c nach § 10a Satz 10 GewStG auch auf einen vortragsfähigen Gewerbeverlust Anwendung (s. hierzu näher Anm. 14). Für jede dieser einzelnen Verlustarten ist eine eigene Unterschiedsbetragsermittlung vorzunehmen, da sie jeweils einen nicht genutzten Verlust iSd. Abs. 1 Satz 1 darstellen. Für die Verrechnung der stillen Reserven mit den nicht genutzten Verlusten gilt nach Auffassung der FinVerw. die gleiche Reihenfolge, in der im Fall der Realisierung der stillen Reserven die Verluste aufgebraucht werden würden (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 63, mit umfangreichen Beispielen). Lediglich in Bezug auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste soll zusätzlich eine ungeminderte Verrechnung der stillen Reserven möglich sein. Der „Verbrauch“ von stillen Reserven ist uE durch Berücksichtigung in einer Unterschiedsbetragsermittlung für einen nicht genutzten Verlust nicht vom Sinn und Zweck der Stille-Reserven-Regel „Einschränkung des Handels mit Verlusten“ gedeckt. Des Weiteren führt ein einzelner Übertragungsakt nach Abs. 1 Satz 1 zum (vollständigen) Untergang verschiedener nicht genutzter Verluste. Aus diesem Grund müssen vorhandene stille Reserven auch für jeden einzelnen nicht genutzten Verlust zur Verfügung stehen (ebenso BREUNINGER, JbFStR 2010/11, 345; unentschieden R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 244; aA FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [869]; DÖRR, NWB 2010, 184 [198]; SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [61 f.]).

**Beispiel:** Die Körperschaft K, bei der ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Abs. 1 Satz 1 realisiert wurde, verfügt über vom grundsätzlichen Untergang betroffene Verluste nach § 10d EStG iHv. 1 Mio. €, entsprechende Verluste nach § 2a EStG iHv.

1,5 Mio. € und einen vortragsfähigen Gewerbeverlust iHv. 1,3 Mio. €. Die gesamten stillen Reserven der K betragen 1,1 Mio. €.

**Lösung:** Hier sind drei Unterschiedsbetragsermittlungen durchzuführen. Im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung bezüglich der Verlustvorträge nach § 10d EStG übersteigen die gesamten stillen Reserven die Verluste, sodass diese nach Abs. 1 Satz 5 vollständig erhalten bleiben. Bei der Unterschiedsbetragsermittlung bezüglich der Verluste nach § 2a EStG übersteigen hingegen die Verluste die gesamten stillen Reserven um 0,4 Mio. €, sodass lediglich 1,1 Mio. € der Verluste nach § 2a EStG nach Abs. 1 Satz 5 erhalten bleiben. Die für gewstl. Zwecke durchzuführende Unterschiedsbetragsermittlung nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 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. 32c zur Nichterfassung von laufenden Verlusten im Anwendungsbereich von § 10a Satz 10 GewStG), stellt sich die Frage, ob zunächst der Verlustvortrag oder die laufenden Verluste erhalten bleiben, oder ob die gesamten stillen Reserven verhältnismäßig aufzuteilen sind, wenn diese in nicht ausreichender Höhe vorhanden sind, um den gesamten Verlust zu erhalten. Die Frage ist von Bedeutung, da Verlustvorträge nur im Rahmen der Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG von zukünftigen Gewinnen abgezogen werden können, wohingegen ein laufender Verlust, der bis zum Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschaftet wurde, unbeschränkt mit Gewinnen desselben VZ, die nach dem schädlichen Beteiligungserwerb anfallen, verrechnet werden kann. Da das Gesetz hierzu schweigt und Abs. 1 Satz 1 erheblich in die Rechtsposition der Verlustkörperschaft eingreifen, sollte uE vorrangig ein laufender Verlust nach Abs. 1 Satz 5 erhalten bleiben, denn dies stellt den geringeren Eingriff dar (vgl. auch BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 62; aA FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [869], die sich für ein Wahlrecht aussprechen).

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

#### d) Grundprinzip: Beschränkung des Verlusterhalts auf die vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven 56

Die im BV der Körperschaft vorhandenen gesamten stillen Reserven werden im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 nur berücksich-

tigt, soweit sie im Inland stpfl. sind (s. Anm. 7 zur Unionsrechtskonformität). Die Inlandsabgrenzung dient dazu, die nicht genutzten Verluste nur insoweit zu erhalten, wie zukünftig inländ. Einkünfte erwirtschaftet werden, die durch die im Inland stpfl. stillen Reserven verkörpert werden (ähnlich DÖRR, NWB 2010, 184 [196]).

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

**Beispiel:** Die Körperschaft K verfügt im stpfl. inländ. Vermögen über stille Reserven iHv. 1 Mio. €. Im streifen Auslandsvermögen existieren stille Lasten iHv. 1 Mio. €, sodass die Körperschaft eigentlich nicht über stille Reserven verfügt. Dennoch werden die stpfl. stillen Reserven im BV in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 einbezogen.

#### 57 e) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven

**Stille Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz** sollen im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 6 und damit auch Abs. 1 Satz 5 nicht zu berücksichtigen sein (vgl. nur BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 52; BTDrucks. 17/15, 19), was allerdings nur gelten soll, wenn nicht auf Basis von § 8b Abs. 2 Satz 4, Abs. 7 oder 8 eine Ausnahme von der StBefreiung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 eingreift (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 53). Der nach § 8b Abs. 3 Satz 1 fiktiv als nicht abzugsfähige BA geltende Teil bleibt allerdings unberücksichtigt, da insoweit kraft gesetzlicher Fiktion eine Umqualifizierung von Einnahmen in nicht abzugsfähige BA stattfindet (s. hierzu auch BFH v. 10.1.2007 – I R 53/06, BStBl. II 2007, 585, zur Wirkung der Fiktion auf die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a GewStG). Entsprechendes gilt für einen nach § 22 Abs. 1 UmwStG latent steuerverhafteten Einbringungsgewinn I, da dieser im Veräußerungsfall rückwirkend auf den stl. Übertragungstichtag durch den Einbringenden, mithin also nicht bei der Verlustkörperschaft, als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 EStG zu versteuern ist (s. hierzu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.07), sodass auch insoweit keine im Inland stpfl. stillen Reserven gegeben sind.

► **Kritik:** Die Nichtberücksichtigung stiller Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz ist systematisch nicht zu rechtfertigen. Die Vorschrift des § 8b dient dazu, eine weitgehend stfreie Durchschüttung von Gewinnen im Konzern zu ermöglichen und zu vermeiden, dass auf jeder Konzernstufe eine erneute volle Belastung der durchgeschütteten Gewinne mit KSt (Kaskadeneffekt) eintritt (vgl. BTDrucks. 14/2683, 120). Die Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, deren Ausschüttungen von § 8b Abs. 1 erfasst werden, kommt dabei einer Vollausschüttung gleich, sodass § 8b Abs. 2 konsequent auch eine StBefreiung für Veräußerungsgewinne vorsieht (vgl. BFH v. 23.1.2008 – I R

101/06, BStBl. II 2008, 719; s. auch § 8b Anm. 62; KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8b Rz. 21 [4/2004]; krit. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b Rz. 3 f.). Bei diesem Normverständnis ist § 8b Abs. 2 lediglich eine „technische“ StBefreiung. Ansonsten sind die Einkünfte einschließlich der im Inland stpfl. stillen Reserven auf Ebene der jeweiligen Körperschaft besteuert (s. hierzu näher § 8b Anm. 5). Aus diesem Grund hätten stille Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz bei der Ermittlung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 5–7 ebenfalls einbezogen werden müssen (ähnlich IDW, Ubg 2009, 894 [895]; abwägend B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [42]). Die Nichtberücksichtigung des nach § 8b Abs. 3 Satz 1 stpfl. Teils ist hingegen konsequent, wenn die Erfassung von stillen Reserven im von § 8b begünstigten Beteiligungsbesitz abgelehnt wird, da es sich insoweit um nichtabziehbare BA handelt (s. auch BFH v. 10.1.2007 – I R 53/06, BStBl. II 2007, 585, zu § 8b Abs. 5; tendenziell aA GOSCH, JbFStR 2014/15, 104). Entsprechendes gilt für einen latent steuerverhafteten Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG, da dieser beim Einbringenden generiert wird. Auf Ebene der Verlustkörperschaft greift für den nicht nach § 22 Abs. 1 UmwStG stpfl. Teil § 8b Abs. 2. Zur Berücksichtigung von stillen Reserven in OG s. Anm. 57a.

Für Zwecke der Ermittlung der gesamten stillen Reserven nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 6 gilt Entsprechendes, da auch hier die StBefreiung des § 8b Abs. 2 Satz 1 über § 7 Satz 1 GewStG lediglich „technisch“ die entsprechenden Veräußerungsgewinne vom Gewerbeertrag ausnimmt (zur Berücksichtigung der StBefreiungen des § 8b bei der Gewerbeertragsermittlung nach § 7 Satz 1 GewStG s. BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279).

**Stille Reserven in ausländischen Betriebsstätten einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft:** Sind die Gewinne aus der Veräußerung des Betriebsstättenvermögens nach einem DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt, können die stillen Reserven in diesem Vermögen nicht in der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 berücksichtigt werden. Stille Reserven in sog. Anrechnungsbetriebsstätten oder BS, auf deren Einkünfte § 20 Abs. 2 AStG anzuwenden ist, unterliegen hingegen bei der Körperschaft der Besteuerung mit KSt im Inland, sodass sie zu den gesamten stpfl. stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 gehören. Für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 sind sie allerdings nicht zu erfassen (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 250; SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 245; WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [16]), da sie nicht zum inländ. Steuergegenstand der GewSt zählen und somit insoweit auch nicht der inländ. GewStPflcht unterliegen (s. hierzu BFH v. 6.7.2005 – VIII R 72/02, BStBl. II 2010, 828; ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 3 GewStG Rz. 2 [6/2017]; GOSCH in BLÜMICH, § 9 GewStG Rz. 212 [6/2018]; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 9 Nr. 3 GewStG Rz. 1; ZIEHR in DELOITTE, 2009, § 9 GewStG Nr. 3 Rz. 2; SCHNITTER in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 GewStG Rz. 156 [11/2017]). Sofern sie allerdings über § 9 Nr. 3, § 7 Satz 8 GewStG als in einer inländ. BS erzielt gelten, sind auch die stillen Reserven aus dieser BS für den Verlusterhalt zu berücksichtigen.

**Stille Reserven in einer der unbeschränkt steuerpflichtigen Verlustkörperschaft nachgeordneten inländischen Mitunternehmenschaft** werden in Höhe der Beteiligungsquote der Körperschaft an der Mitunternehmenschaft in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 einbezogen, da die Erträge der Mitunternehmenschaft bei der vorgeschalteten Körperschaft der KStPflcht

unterworfen sind. Im Rahmen des Erhalts eines Zinsvortrags der Körperschaft bleiben stille Reserven in der inländ. Mitunternehmerschaft hingegen unberücksichtigt, da die Mitunternehmerschaft einen eigenständigen Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG darstellt (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 257; zu § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG iVm. Abs. 1 Sätze 5–8 s. Anm. 13). Beim Erhalt eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts der Körperschaft nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 sind sie ebenfalls nicht zu erfassen (gleichlautende Erl. v. 29.11.2017, BStBl. I 2017, 1643; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 199 [6/2018]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 255; SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 246; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 308; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 414; HÖTZEL, JbFStR 2010/11, 150 [160]; SCHNEIDER/SOMMER, FR 2014, 537 [540]), da Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften nach dem Objektsteuerprinzip der GewSt nicht dem Gewerbebetrieb der vorgeschalteten Körperschaft zuzurechnen sind (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 54/93, BStBl. II 1995, 794; s. hierzu auch KESS in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 2 GewStG Rz. 3 [6/2017]; SCHREIBER in DELOITTE, 2009, § 9 Nr. 2 GewStG Rz. 5). Die Mitunternehmerschaft stellt vielmehr einen eigenen Steuergegenstand dar, sodass der Gewerbeertrag nur bei dieser anzusetzen ist. Dies gilt ebenfalls, wenn doppel- oder mehrstöckige inländ. Mitunternehmerschaften der Körperschaft nachgeordnet sind. Auch in diesen Fällen werden die gesamten stillen Reserven der Mitunternehmerschaften für Zwecke des Erhalts des vortragsfähigen Gewerbeverlusts der Verlustkörperschaft nicht berücksichtigt. Zur Unterschiedsbetragsermittlung nach § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 auf Ebene der Mitunternehmerschaft s. Anm. 14.

► *Praxishinweis:* Sofern die Verlustkörperschaft die einzige vermögensmäßig beteiligte Mitunternehmerin einer Mitunternehmerschaft ist und die eigenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft nicht ausreichen, um ihre vortragsfähigen Gewerbeverluste nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 zu erhalten, ist im Vorfeld eines schädlichen Beteiligungserwerbs in Erwägung zu ziehen, die Mitunternehmerschaft durch Austritt der nicht vermögensmäßig beteiligten Mitunternehmerin steuernneutral (vgl. nur OFD Berlin v. 19.7.2002, DB 2002, 1966; OFD Koblenz v. 21.10.2002, GmbH-StB 2002, 345) auf die Körperschaft nach §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB iVm. § 738 BGB anwachsen zu lassen oder in eine sog. Treuhand-KG umzuwandeln (s. hierzu unten). Die stillen Reserven der Mitunternehmerschaft werden dann zu eigenen stillen Reserven der Körperschaft, die für den Verlufterhalt in Höhe der stillen Reserven nutzbar gemacht werden können.

**Stille Reserven in einer der unbeschränkt stpfl. Verlustkörperschaft nachgeordneten ausländischen Mitunternehmerschaft,** deren Veräußerungsgewinne durch ein DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt sind, finden bei der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 keine Berücksichtigung. Ist die nachgeordnete ausländ. Mitunternehmerschaft jedoch in einem Land angesiedelt, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat bzw. das DBA die Anrechnungsmethode vorsieht, oder ist § 20 Abs. 2 AStG auf deren Einkünfte anzuwenden, werden die stillen Reserven in der Mitunternehmerschaft bei der vorgeschalteten Körperschaft nach Abs. 1 Satz 5 erfasst, da sie im Inland stpfl. sind, sofern die Verlustkörperschaft der unbeschränkten StPflcht unterliegt. Für Zwecke des Erhalts eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 werden die entsprechenden stillen Reser-

ven der ausländ. Mitunternehmerschaft allerdings nicht einbezogen, da die jeweiligen Gewinn- und Verlustanteile aus der ausländ. Mitunternehmerschaft nicht dem Steuergegenstand der Verlustkörperschaft zuzurechnen sind (vgl. KESS in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 2 GewStG Rz. 20 [6/2017]). Im Übrigen gilt das zu inländ. Mitunternehmerschaften Gesagte entsprechend. Sofern jedoch über § 7 Satz 8 GewStG die Einkünfte fiktiv einer inländ. BS zugerechnet werden und die Kürzung über § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG ausgeschlossen ist, sind die stillen Reserven in der ausländ. Mitunternehmerschaft auch für den Erhalt des vorzugsfähigen Gewerbeverlusts der inländ. Körperschaft zu berücksichtigen.

**Stille Reserven in einer der unbeschränkt steuerpflichtigen Verlustkörperschaft nachgeordneten vermögensverwaltenden Personengesellschaft** werden aufgrund der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO der Verlustkörperschaft in Höhe der Beteiligungsquote sowohl für Zwecke der KSt als auch der GewSt zugerechnet und sind daher auch in der StBil. der Verlustkörperschaft auszuweisen und zu bewerten (s. hierzu nur WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 201; zur nicht stattfindenden Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG s. KESS in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 2 GewStG Rz. 23 [6/2017]; PITZAL in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 9 Nr. 2 GewStG Rz. 15).

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

**Stille Reserven in ausländischem Immobilienbesitz einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft** sind grds. aufgrund des Welteinkommensprinzips des § 1 Abs. 2 in die Unterschiedsbetragsermittlung des Abs. 1 Satz 5 einzubeziehen. Sofern Gewinne aus diesem Immobilienbesitz jedoch aufgrund einer Art. 13 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm ausschließlich im Belegenheitsstaat besteuert werden dürfen, sind die entsprechenden stillen Reserven nicht im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 zu berücksichtigen.

#### f) Organschaft

57a

Nach Auffassung der FinVerw. sind stille Reserven im BV von OG nicht beim OT zu berücksichtigen (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 59). Dies führt bei organschaftlich verbundenen Unternehmen, bei denen regelmäßig nur der OT und nicht die einzelnen OG über nicht genutzte Verluste verfügen, zu erheblichen Verwerfungen. Der OT hätte sodann bei Richtigkeit dieser Auffassung keine oder nur geringfügige stille Reserven, die in die Unterschiedsbetragsermittlungen des Abs. 1 Satz 5 Eingang finden könnten (s. auch FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [868 f.]), da der OT regelmäßig als Holdinggesellschaft ohne eigenes operatives Geschäft fungiert.

**Stellungnahme:** Die Auffassung der FinVerw. ist uE nicht zutr. Der gesamte Regelungskomplex des § 8c schweigt sich zum Zusammenspiel mit den Regelungen der §§ 14, 17 aus (s. bereits Anm. 32b zu den Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1

im Organkreis). Dies bedeutet, dass das Gesetz also nicht gegen seinen Wortlaut ausgelegt werden müsste, um die stillen Reserven der OG dem OT zurechnen zu können, sondern es würde ein geschlossenes Regelungskonstrukt geschaffen, das mit §§ 14, 17 stimmig ist. Dementsprechend ist hier uE von einer planwidrigen Lücke im Gesetz auszugehen, die durch Auslegung zu schließen ist. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass stille Reserven sich in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen durch die nicht vorzunehmende Kürzung von stillen Reserven im Beteiligungsbesitz ggf. mehrfach auswirken, da sich auch ein einzelner Beteiligungserwerb durch die Einbeziehung des mittelbaren Beteiligungserwerbs im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 auf jeder Ebene, mithin mehrfach, auswirkt (im Erg. ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 61 [6/2018]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 415; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 136.1 [11/2018]; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2637]; RÖDDER/VON FREEDEN, Ubg 2010, 551 [553]; B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [43]; ORTH, Ubg 2010, 169 [177]; BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627; HÖTZEL, JbFStR 2010/11, 150 [160]; SCHUMACHER, StbJb. 2014/15, 163 [175 f.]; aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 253; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 189 [6/2018]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 166 [3/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 140c [1/2014]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8c Rz. 304; KIONTKE, StbJb. 2014/15, 163 [175 f.]).

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

**Zinsschranke:** Für Zinsschranken Zwecke bestimmt § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 in Erweiterung des Gedankens der Bruttomethode (s. hierzu § 15 Anm. 63; S. NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 15 Rz. 36; KRUMM in BLÜMICH, § 15 Rz. 36 [6/2018]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 15 Rz. 102 [1/2018]), dass § 4h EStG bei der OG nicht anzuwenden ist. In der Folge sind Zinsaufwendungen auf Ebene der OG uneingeschränkt abziehbar (s. nur § 15 Anm. 63). Im Weiteren ordnet § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 an, dass OT und OG gesetzlich einen Betrieb darstellen. Für Zwecke der Zinsschranke wird demnach ein Transparenzprinzip für OG eingeführt, sodass in der Konsequenz alle relevanten Besteuerungsgrundlagen der OG dem OT zugerechnet werden (vgl. G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 15 Rz. 104 und 106 [1/2018]; Dötsch in DPM, § 15 Rz. 75 [1/2017]). Hierzu gehören auch die stillen Reserven in den OG (vgl. SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 871 [878]).

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

des Zinsvortrags regelmäßig viel höher als die stillen Reserven, die dem Erhalt der nicht genutzten Verluste dienen sollen, sein werden. Es käme demnach zu einem Vergleich der stillen Reserven des gesamten Organkreises mit den stillen Reserven des OT, mithin also zu einem Vergleich zweier nicht vergleichbarer Größen. Dieses Erg. unterstreicht die Richtigkeit der Zusammenfassung der stillen Reserven von OT und OG auch für Zwecke des Erhalts der nicht genutzten Verluste.

Einstweilen frei.

58

### **3. Grundfall: Definition der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 (Abs. 1 Satz 6)**

#### **a) Gesetzgeberische Konzeption**

59

Nach Abs. 1 Satz 6 werden stille Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 als Unterschiedsbetrag zwischen dem gesamten in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft definiert, soweit diese im Inland stpfl. sind (zur fehlenden eigenständigen Bedeutung der Inlandsbeschränkung in Abs. 1 Satz 6 s. Anm. 64). Durch das Abstellen auf den gemeinen Wert der Anteile als Abzugsposition vom Eigenkapital der Verlustkörperschaft (s. hierzu Anm. 60) werden die stillen Reserven konzeptionell aus der Sicht der Anteilseigner bestimmt (zu den daraus resultierenden Schwierigkeiten bei der Bestimmung des gemeinen Werts der Anteile s. Anm. 62). Systematisch stellt Abs. 1 Satz 6 eine ergänzende Regelung zu Abs. 1 Satz 5 dar, mit der die Begrifflichkeit „gesamte“ stille Reserven für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1 Satz 5 grds. bestimmt wird. Die dergestalt ermittelten stillen Reserven bilden sodann den Ausgangspunkt für die Unterschiedsbetragsberechnung nach Abs. 1 Satz 5, sodass eine Prüfung des Abs. 1 Satz 6 der des Abs. 1 Satz 5 denklogisch vorgeschaltet sein muss. Obwohl Abs. 1 Satz 6 keine eigenständige Anwendungsvoraussetzung enthält, ist er für die Bestimmung der gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 nur einschlägig, wenn die Anwendungsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 7 (s. hierzu Anm. 66) nicht erfüllt ist. Dies stellt somit eine ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzung dar.

#### **b) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5**

##### **aa) Berechnungsmethodik**

60

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

Summe aller stillen Reserven zuzüglich des Eigenkapitals dem gemeinen Wert der Anteile entspricht. Die Berechnungsmethodik ist dabei wie folgt:

Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung
<u>./. gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile</u>
= Gesamte stille Reserven im BV/Vermögen der Körperschaft (Unterschiedsbetrag erster Stufe)
+ nicht im Inland stpfl. stille Reserven
<u>= stille Reserven, die in die Unterschiedsbetragsermittlungen nach Abs. 1 Satz 5 eingehen (Unterschiedsbetrag zweiter Stufe)</u>

Ist das Gesamtergebn vorstehender Berechnung negativ, verkörpert dies die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven der Körperschaft, die insgesamt bei der Körperschaft vorhanden sind (s. auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [76]). Ist das Erg. hingegen Null bzw. positiv, sind im BV/Vermögen der Körperschaft keine stillen Reserven vorhanden, die im Inland stpfl. sind, sodass die Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 hinfällig ist. In diesem Fall bleibt es endgültig beim Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1.

**Keine Obergrenze bei mehrstufigem Beteiligungserwerb:** Die Begr. des Gesetzentwurfs zum WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) geht davon aus (vgl. BTDruks. 17/15, 19), ohne dass es Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden hätte, dass für stille Reserven bei einem mehrstufigen Beteiligungserwerb eine Begrenzung der Höhe nach bestünde, was allerdings im Erlass (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 58) keinen Niederschlag gefunden hat. Die Summe der in den untergeordneten Körperschaften ermittelten stillen Reserven dürfe die im Kaufpreis bzw. Unternehmenswert enthaltenen stillen Reserven nicht übersteigen. Demzufolge bedürfte es im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 eines weiteren Korrekturpostens. Dies ist uE unzutreffend. Abs. 1 Satz 6 ordnet für jede Verlustkörperschaft, für die der Verlusterthalt nach Abs. 1 Satz 5 geprüft wird, eine eigene Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung ihrer stillen Reserven an. Dabei ist auf den gemeinen Wert der Anteile an ihr und ihr Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung abzustellen. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Regelung, da bei einem mehrstufigen Beteiligungserwerb auf jeder Ebene im Vorfeld des Beteiligungserwerbs stille Reserven zur Verlustnutzung durch Umstrukturierungen gehoben werden könnten (ebenso RÖDDER/VON FREEDEN, Ubg 2010, 551 [553]; vgl. auch R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 272).

#### 61 **bb) In der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital**

Mit der Begrifflichkeit „in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital“ verwendet Abs. 1 Satz 6 eine Terminologie, die weder im EStG noch im KStG definiert ist.

**In der steuerlichen Gewinnermittlung:** Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, der über § 8 Abs. 1 im Rahmen der Einkünfteermittlung von Körperschaften Berücksichtigung findet (s. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015), werden lediglich die Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit im Wege einer Gewinnermittlung bestimmt. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind an dieser Stelle wegen der fehlenden Erzielungsmöglichkeit durch eine Körperschaft allerdings bedeutungslos. Zulässige Gewinnermittlungsart im Rahmen der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte ist wiederum bei inländ. KapGes. die Gewinnermittlung nach

§ 4 Abs. 1 EStG iVm. § 5 EStG. Bei anderen Körperschaften können aber auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, § 5a EStG sowie § 13a EStG infrage kommen, sodass diese grds. auch die stl. Gewinnermittlung iSd. Abs. 1 Satz 6 darstellen. Die Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 3, 13a EStG sind jedoch nicht dazu geeignet, einen Veräußerungsgewinn und damit auch stille Reserven zu ermitteln, sodass 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 Gewinnermittlungs-Umstellung hat auch für Zwecke der Ermittlung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 zu erfolgen, sodass für diese Fälle die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG, ggf. iVm. § 5 EStG, die stl. Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 6 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 erstellen, s. auch BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614, Rz. 36; § 5a EStG Anm. 92; GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a EStG Rz. 5).

**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 6 im Allgemeinen, sodass das Verständnis des „eingesetzten Eigenkapitals“ des BFH im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG damit auch dem „Eigenkapital“ im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 6 zugrunde zu legen ist (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 132 [1/2014]).

► *Modifikationen bei Beteiligung an Mitunternehmenschaften:* Die Beteiligung an einer Mitunternehmenschaft stellt stbilanziell kein WG dar (BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333). Sie ist in der StBil. der Verlustkörperschaft zwar in Höhe der Beteiligungsquote auszuweisen, aber nicht zu bewerten (BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804). Der stbilanzielle Ausweis der Beteiligung an der Mitunternehmenschaft und damit die Berücksichtigung im Eigenkapital iSd. Abs. 1 Satz 6 findet daher üblicherweise im Rahmen der sog. Spiegelbildmethode (zur noch nicht geklärten Rechtsfrage nach der Anwendung der Spiegelbildmethode s. FG Köln v. 16.4.2008 – 13 K 3868/06, EFG 2008, 1230, rkr., s. aber auch BFH v. 25.6.2014 – I R 29/13, BFH/NV 2015, 27, Rz. 28, in der die Spiegelbildmethode als grds. zulässige Methode anerkannt wird) als Summe der Anteile an den positiven und negativen WG der PersGes. statt (s. hierzu WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 690).

► *Steuerliche Merkposten oder Bilanzierungshilfen,* zB organschaftliche Ausgleichsposten iSd. § 14 Abs. 4 (zur Qualifikation des organschaftlichen Ausgleichspostens als Bilanzierungshilfe s. BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555), gehören nicht zum stl. Eigenkapital iSd. Abs. 1 Satz 6 (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 132 [1/2014]; s. hierzu auch BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, zur fehlenden Einbeziehung in das stl. Eigenkapital für Zwecke des § 10 UmwStG; S. NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rz. 448; aA § 14 Anm. 352), da sie keine WG darstellen.

► *Körperschaften ohne Betriebsvermögen* ist ebenfalls die Regelung über den Verlustertah in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 5 zugänglich zu machen, sodass in diesen Fällen auf die im Inland stpfl. stillen Reserven im Vermögen abzustellen ist (s. hierzu auch Anm. 53). Bei diesen Körperschaften ist, da sie nicht über ein stbilanzielles Eigenkapital verfügen, auf das im Inland stpfl. Vermögen zu (fortgeführten) AK abzüglich der mit diesem in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden abzustellen. Einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Ermittlung der stillen Reserven bedarf es bei Körperschaften ohne BV mithin nicht.

62 **cc) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden Anteile**

Subtrahend der Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven ist der auf dieses Eigenkapital jeweils 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, sodass dadurch auch im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 stille Reserven in originären immateriellen WG einschließlich eines Firmenwerts berücksichtigt werden (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 137 [1/2014]). Der Anteilsbegriff iSd. Abs. 1 Satz 6 wird jedoch nicht gesetzlich definiert. Abzustellen ist uE auf die Anteile am gezeichneten Kapital, die zB bei einer GmbH durch Geschäftsanteile und bei einer AG durch Aktien verkörpert werden, da diese die maßgebende Bezugsgröße darstellen, der stille Reserven anhaften.

► *Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile:* Da Abs. 1 Satz 6 den gemeinen Wert nicht eigenständig bestimmt, ist die Definition des § 9 Abs. 2 BewG einschlägig. Bei an einer deutschen Börse gehandelten Anteilen erfolgt demnach die Bestimmung des gemeinen Werts nach § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG mit dem Börsenkurs zum Stichtag (hier: Tag des schädlichen Beteiligungserwerbs). Liegt am Stichtag kein Börsenkurs vor, so ist nach § 11 Abs. 1 Satz 2 BewG der letzte innerhalb von 30 Tagen vor dem Stichtag im regulierten Markt notierte Kurs maßgebend (s. im Weiteren gleichlautende Ländererlasse v. 17.5.2011, BStBl. I 2011, 606, Abschn. 2). Bei nicht notierten Anteilen an KapGes. ist der gemeine Wert nach § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln. Er entspricht in den Fällen eines entgeltlichen Erwerbs eines Anteils unter fremden Dritten dem gezahlten Kaufpreis (s. auch BTDrucks. 17/15, 19; BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 50). Lässt er sich nicht aus einem Entgelt unter fremden Dritten (zB konzerninterne Übertragungen) ableiten, ist die Erstellung einer Unternehmensbewertung erforderlich (s. auch BTDrucks. 17/15, 19; BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 50), was auch die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199–203 BewG einschließt, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt (vgl. gleichlautende Ländererlasse v. 17.5.2011, BStBl. I 2011, 606, Abschn. 19 Abs. 5 und 6). Die Vorlage einer Unternehmensbewertung wird damit insbes. vor dem Hintergrund der beim Stpfl. liegenden objektiven Feststellungslast (s. hierzu Anm. 16) immer

dann erforderlich sein, wenn kein Entgelt bezahlt wurde oder bei Erwerb einer Unternehmensgruppe nur ein Gesamtkaufpreis bezahlt wurde, also unmittelbare und mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe in den einzelnen Körperschaften der Unternehmensgruppe realisiert wurden, um den Gesamtkaufpreis auf die einzelnen Einheiten zu verteilen. Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG ist als Wertuntergrenze im Rahmen der Bewertung der Substanzwert anzusetzen. Paketzuschläge nach § 11 Abs. 3 BewG sind ebenfalls beim gemeinen Wert der Anteile iSd. Abs. 1 Satz 6 zu berücksichtigen, da sie im gesetzlich definierten gemeinen Wert von Anteilen nach § 11 Abs. 3 BewG enthalten sind (s. hierzu MICKER/L'HABITANT, BB 2016, 602).

► *Zulässigkeit von Bewertungen auch bei gezahlten Kaufpreisen:* Darüber hinaus sollte es uE einer Verlustkörperschaft abweichend vom Grundsatz der Ableitung des gemeinen Werts aus einem gezahlten Kaufpreis gestattet sein, durch eine Unternehmensbewertung den Nachweis zu führen, dass ein gezahlter Kaufpreis geringer als der tatsächliche gemeine Wert ist (dies auch zulassend FG Köln v. 31.8.2016 – 10 K 85/15, EFG 2017, 57, Az. BFH I R 76/16, wenn substantiierte Gründe für ein Abweichen vom Kaufpreis vorgetragen werden; ebenso FÖRSTER, StbJb. 2014/15, 97 [126]; SUCHANEK/RÜSCH, DStZ 2014, 419 [424]; wohl auch R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 273). Dies wird zB regelmäßig bei börsennotierten Gesellschaften zweckmäßig und über § 11 Abs. 3 BewG legitimiert sein, bei denen die Übertragung kleiner „Anteilspartionen“ 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 jeweils entfallende Anteile:** Diese Formulierung des Abs. 1 Satz 6, die unverändert in die rückwirkende Neufassung des Abs. 1 durch das „JStG 2018“ Eingang gefunden hat, indiziert eine Differenzierung bei der Erfassung des gemeinen Werts der Anteile. Da jedoch Abs. 1 Satz 1 nur noch den vollständigen Verlustuntergang kennt und demnach nach Abs. 1 Satz 5 nur noch die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven des BV zu ermitteln sind, ist zwangsläufig für Zwecke des Abs. 1 Satz 6 nur noch auf den gemeinen Wert aller Anteile an der Körperschaft abzustellen, der dem stl. Eigenkapital gegenüber gestellt wird, auch wenn zB ein Beteiligungserwerb von lediglich 60 % zur Tatbestandsrealisierung des Abs. 1 Satz 1 geführt hat. Dementsprechend hätte der Gesetzgeber an dieser Stelle deutlicher formulieren können, dass auf den gemeinen Wert aller Anteile an der Körperschaft abzustellen ist, der sodann mit dem gesamten in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital zu vergleichen ist.

Einstweilen frei.

63

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

64

Die nach Abs. 1 Satz 6 ermittelten gesamten stillen Reserven werden nach der zusätzlichen Einschränkung des Abs. 1 Satz 6 nur berücksichtigt, „soweit diese im Inland steuerpflichtig sind“ (s. Anm. 7 zur Unionsrechtskonformität und Anm. 60 zu der Berechnungsmethodik der gesamten stillen Reserven). Dies ergibt sich aber bereits aus der eigentlichen Regelungsanweisung des Abs. 1 Satz 5 zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven, sodass der entsprechenden nochmaligen Beschränkung auf die im Inland stpfl. stillen Reserven

in Abs. 1 Satz 6 keine weitere gesonderte Bedeutung zukommt (zur insoweit deckungsgleichen Bedeutung der Inlandsbeschränkung im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 s. ausführl. Anm. 56 f.). Dies folgt ebenfalls daraus, dass in der besonderen Definition der gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 für den Fall eines negativen Eigenkapitals bei der Verlustkörperschaft (s. hierzu Anm. 65 ff.) die Inlandsbeschränkung nicht enthalten ist (tendenziell ebenso WAGNER, DB 2010, 2751 [2754]).

#### 4. Sonderfall: stille Reserven bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft (Abs. 1 Satz 7)

##### 65 a) Gesetzliches Regelungskonzept

Abs. 1 Satz 7 enthält eine besondere Legaldefinition der Begriffe der „stillen Reserven“ für den Fall eines negativen Eigenkapitals der Verlustkörperschaft. Die Vorschrift definiert die stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 als Unterschiedsbetrag zwischen dem in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des BV. Gleichzeitig ist somit eine Ermittlung der stillen Reserven nach der typisierenden Regelung des Abs. 1 Satz 6 ausgeschlossen. Konzeptionell stellt Abs. 1 Satz 7 dabei durch das Abstellen auf den gemeinen Wert des BV als Abzugsposition vom Eigenkapital der Verlustkörperschaft (s. hierzu Anm. 67) eine reine Unternehmenssicht zur Bestimmung der stillen Reserven auf. Er unterscheidet sich damit von Abs. 1 Satz 6, der durch das Abstellen auf den gemeinen Wert der Anteile entscheidend die Anteilseignersicht in die Ermittlung der stillen Reserven einfließen lässt (s. hierzu Anm. 59). Gesetzgeberischer Hintergrund der Regelung ist nach der Begr. des FinAussch., auf dessen Initiative Abs. 1 Satz 7 ursprünglich zurückgeht, die Verhinderung unerwünschter Verlustnutzung, die sich aufgrund der typisierten Ermittlung der stillen Reserven durch Abs. 1 Satz 6 ergeben konnte (vgl. BTDrucks. 17/3549, 25), da insoweit rein rechnerisch stille Reserven entstehen können.

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

**Lösung:** Im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 6 ergäben sich stille Reserven von 800, sodass Verluste iHv. 800 über Abs. 1 Satz 5 zukünftig nutzbar wären.

Ob dieser Fall durch Abs. 1 Satz 7 dahingehend gelöst wurde, dass die Verlustkörperschaft keine stillen Reserven für Zwecke des Abs. 1 Satz 5 aufweist, ist jedoch offen. Im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 7 (s. hierzu ausführl. Anm. 67) ist die Frage nach dem gemeinen Wert der Verbindlichkeit zu stellen, da nicht nur positive, sondern auch negative WG mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen sind. Sollte die Verbindlichkeit sodann nicht mit dem Nominalwert berücksichtigt werden, da sie keine oder nur noch eine geminderte Last für die Verlustkörperschaft darstellt, ergäben sich im Mantelkaufall wiederum stille Reserven. Wie und mit welchem Wert die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs allerdings im jeweils vorliegenden Sachverhalt zu bewerten ist, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab.

**Körperschaften ohne Betriebsvermögen** ist die Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 5 ebenfalls zugänglich zu machen, wobei in diesen Fällen auf die im Inland stpfl. stillen Reserven im Vermögen abzustellen ist (s. hierzu auch Anm. 53). Abs. 1 Satz 7 bleibt somit in diesem Fall unanwendbar.

**b) Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 7: negatives Eigenkapital der Körperschaft** 66

Abs. 1 Satz 7 ist nur bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft anwendbar. Ist diese Zugangsvoraussetzung nicht erfüllt, erfolgt eine Ermittlung der stillen Reserven ausschließlich nach den Regeln des Abs. 1 Satz 6.

**Körperschaft** iSd. Abs. 1 Satz 7 ist der Rechtsträger, dessen nicht genutzte Verluste trotz Vorliegens eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 durch Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 – zumindest teilweise – erhalten bleiben sollen.

**Negatives Eigenkapital:** Das Eigenkapital der Verlustkörperschaft muss negativ sein. Bei einem mehrstufigen Beteiligungserwerb kann es somit dazu kommen, dass für einzelne Körperschaften die stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 und für andere nach Abs. 1 Satz 7 ermittelt werden. Abs. 1 Satz 7 definiert nicht genauer, welches Eigenkapital negativ sein muss, um seinen Anwendungsbereich zu eröffnen. Maßgeblich kann uE ausschließlich das stbilanzielle Eigenkapital – mithin also das in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesene Eigenkapital nach Abs. 1 Satz 6 (zu dessen Definition s. Anm. 61), welches auch im weiteren Wortlaut des Abs. 1 Satz 7 als Berechnungsgröße festgelegt wird – sein, da nur so eine widerspruchsfreie Vorgehensweise bei der Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 gegeben ist. Damit ist ein etwaiges negatives handelsbilanzielles Eigenkapital für die Prüfung der Frage nach der Anwendbarkeit von Abs. 1 Satz 7 bedeutungslos.

► *Zeitpunkt:* Das Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung muss im Zeitpunkt der Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 negativ sein. Deshalb ist ein negatives stbilanzielles Eigenkapital bei einem schrittweisen Beteiligungserwerb so lange bedeutungslos, wie die Schädlichkeitsquote des Abs. 1 Satz 1 nicht überschritten ist (s. auch Anm. 54 zum Zeitpunkt der Ermittlung der stillen Reserven für die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5).

**c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5**

**aa) Berechnungsmethodik** 67

Abs. 1 Satz 7 ordnet bei Erfüllung seiner Anwendungsvoraussetzung – wie Abs. 1 Satz 6 – ebenfalls eine Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 an, sodass in der Berechnungsmethodik vordergründig (zum konzeptionellen Unterschied s. Anm. 64) ein hohe Deckungsgleichheit zwischen Abs. 1 Satz 7 und Abs. 1 Satz 6 (zu dieser s. Anm. 59) besteht. Er enthält im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 6 allerdings keine Beschränkung auf die im Inland stpfl. stillen Reserven, da diese bereits durch Abs. 1 Satz 5 vorgenommen wird (zur fehlenden eigenständigen Bedeutung der Beschränkung der zu berücksichtigenden stillen Reserven auf die im Inland stpfl. stillen Reserven in Abs. 1 Satz 6 s. Anm. 64).

**Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5:** Zur Bestimmung der stillen Reserven im BV einer Körperschaft bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 ordnet

Abs. 1 Satz 7 eine zweistufige Berechnung an. In dieser Unterschiedsbetragsermittlung ist vom Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung (s. hierzu ausführl. Anm. 61) der gemeine Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Verlustkörperschaft abzuziehen. Die Berechnungsmethodik ist damit wie folgt:

$$\begin{array}{l} \text{Eigenkapital in der stl. Gewinnermittlung} \\ \text{./. gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Körperschaft} \\ \hline = \text{ stille Reserven im BV der Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 5} \end{array}$$

Ist das Erg. dieser Berechnung negativ, stellt die Differenz die stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 vor Bereinigung um die nicht im Inland stpfl. stillen Reserven dar. Ergibt sich eine positive Differenz oder Null, verfügt die Körperschaft in ihrem BV nicht über stille Reserven.

► *Keine Obergrenze bei mehrstufigem Beteiligungserwerb:* Die in der Begr. des Gesetzesentwurfs zum WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) angesprochene Obergrenze bei mehrstufigem Beteiligungserwerb für stille Reserven im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 6 (vgl. BTDrucks. 17/15, 19) ist auch bei der Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 7 ohne Belang, da dieser auf den gemeinen Wert des BV der Verlustkörperschaft abstellt, deren nicht genutzte Verluste nach Abs. 1 Satz 5 erhalten bleiben sollen. Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 60.

#### 68 **bb) Gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden Betriebsvermögens der Körperschaft**

Abzugsposition bei der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 7 zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 ist der gemeine Wert des diesem Anteil entsprechenden BV der Körperschaft.

**Gemeiner Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft:** Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 6, der auf den gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft als Subtrahend der Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 5 abstellt (s. hierzu Anm. 62), greift Abs. 1 Satz 7 auf den gemeinen Wert des BV der Körperschaft zurück. Zu dessen Ermittlung müssten idealtypisch alle bilanzierten und nicht bilanzierten, positiven und negativen WG in der Bilanz einzeln auf ihren gemeinen Wert untersucht werden. Zum BV, dessen gemeiner Wert zu ermitteln ist, gehört auch ein originärer Firmenwert, obwohl dieser nicht einzeln übertragen werden kann (BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609) und ermittlungstechnisch nur die Residualgröße aus einem Kaufpreis und allen Aktiva und Passiva unter Aufdeckung von stillen Reserven und stillen Lasten darstellt, sodass er somit eigentlich keinen eigenen gemeinen Wert iSd. § 9 Abs. 2 BewG hat. Dennoch ist er in die Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 7 einzubeziehen, da nach Abs. 1 Satz 7 der gemeine Wert der Sachgesamtheit „Betriebsvermögen“ bestimmt werden muss (ebenso DUBE/SCHILLING, DB 2019, 212 [213 f.]; s. hierzu auch RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 11 UmwStG Rz. 75, zur ähnlichen Problematik im Anwendungsbereich von § 11 UmwStG), zu der damit auch ein originärer Firmenwert unabhängig davon gehört, ob er positiv oder negativ ist (aA R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 280, der einen negativen Firmenwert nicht ansetzen will). Daher wird der gemeine Wert des BV regelmäßig durch eine Unternehmensbewertung, zB nach IDW S 1, zu ermitteln sein, da der so ermittelte Wert entweder als Zukunftserfolgswert oder Liquidationswert den Wert der unternehmerischen Ein-

heit und damit auch den gemeinen Wert des BV darstellt (s. hierzu auch SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2011, 174 [177]). Die Wertermittlung nach dem sog. vereinfachten Ertragswertverfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 iVm. §§ 199–203 BewG) kann hingegen nicht zur Ermittlung des gemeinen Werts des BV herangezogen werden, da dieses nach § 199 Abs. 1 BewG eindeutig nur für die Bewertung von Anteilen an KapGes. gilt. Ein unter fremden Dritten gezahlter Kaufpreis für die Anteile an der Körperschaft soll ebenfalls nicht geeignet sein, die stillen Reserven im BV der Verlustkörperschaft nachzuweisen (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 56). Für diese Sichtweise spricht, dass § 11 Abs. 2 BewG ausdrücklich nur für nicht notierte Anteile an KapGes., aber nicht für deren BV gilt. Allerdings muss dem entgegengehalten werden, dass eine Unternehmensbewertung nach dem IDW Standard S 1 nicht zwischen dem Wert der Anteile und dem Wert des Gesellschaftsvermögens unterscheidet. Dementsprechend sollte grds. auch ein unter fremden Dritten gezahlter Kaufpreis für die Anteile an der Verlustkörperschaft zur Bestimmung des gemeinen Werts des BV iSd. Abs. 1 Satz 7 herangezogen werden können, da uE kein besserer Wert ermittelt werden kann und dieser im Erg. auch ein gewichtiges Indiz für die Höhe des gemeinen Werts des BV darstellt (ebenso WAGNER, DB 2010, 2751 [2753]).

**Tatbestand – der diesem Anteil entsprechende gemeine Wert des Betriebsvermögens:** Die Bedeutung der Begrifflichkeit „dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens“ war bereits bis zur gesetzlichen Neufassung von Abs. 1 durch das „JStG 2018“ nicht eindeutig und kann aktuell nur als verunglückt bezeichnet werden, da Abs. 1 nicht mehr zwischen anteiligem und vollständigem Verlustuntergang unterscheidet. Da das gesamte in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesene Eigenkapital in die Unterschiedsbetragsermittlung des Abs. 1 Satz 7 eingeht, muss dann konsequent von diesem der gemeine Wert des gesamten BV abgezogen werden, um eine widerspruchsfreie Ermittlung zu gewährleisten. Dies hätte widerspruchsfrei und simpel durch eine Formulierung erreicht werden können, die stille Reserven als Unterschiedsbetrag zwischen dem in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem gemeinen Wert des BV der Körperschaft definiert.

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

### a) Gesetzgeberischer Hintergrund und Wirkungsweise

69

Nach Abs. 1 Satz 8 ist bei der Ermittlung der stillen Reserven nur das BV zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne stl. Rückwirkung, insbes. ohne Anwendung des § 2 Abs. 1 UmwStG, zuzurechnen ist. Er schreibt folglich zum Zweck der Missbrauchsabwehr vor, dass für die Ermittlung der im Inland stpfl. stillen Reserven im BV einer Verlustkörperschaft nach Abs. 1 Sätze 6 und 7 für Zwecke der Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 1 Satz 5 nur WG berücksichtigt werden sollen, die zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs tatsächlich im BV der Verlustkörperschaft vorhanden waren. Fiktive bilanzielle Zuordnungen zu ihrem BV zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1, die zB durch Umwandlungen mit stl. Rückwirkung erreicht werden, sollen mithin die Höhe der maßgeblichen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Sätze 5–7 nicht beeinflussen (s. hierzu auch BTDrucks. 17/147, 9). Damit bleibt allerdings auch der mit stl. Rückbezug stattfindende Vermögensabgang, zB durch

Abspaltung, nach Abs. 1 Satz 8 für die Ermittlung der stillen Reserven unbeachtlich (ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 8c Rz. 422). Bedeutung kann Abs. 1 Satz 8 in der Praxis im Wesentlichen aber nur in den Fällen der Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 7 erlangen, da dabei grds. eine Einzeluntersuchung der positiven und negativen WG auf stille Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorzunehmen ist (s. Anm. 68). In den Fällen des Abs. 1 Satz 6 hingegen entspricht der gemeine Wert der Anteile regelmäßig einem gezahlten Kaufpreis (s. Anm. 62), sodass ein stl. Rückbezug einer Umwandlung idealtypisch bedeutungslos bleibt (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 201 [6/2018]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rz. 285). Die Wirkungsweise des Abs. 1 Satz 8 stellt sich wie folgt dar:

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

**Lösung:** Abs. 1 Satz 8 verhindert, dass der K<sub>1</sub> fiktiv auf einen Zeitpunkt, der vor dem schädlichen Beteiligungserwerb liegt, stille Reserven zugerechnet werden, die ihr eine vollständige Verlustnutzung ermöglichen würden.

#### 70 b) Tatbestand: ohne steuerrechtliche Rückwirkung

Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem StSchuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die „Rückdatierung“ und „Rückgängigmachung“ tatsächlicher oder rechtl. Vorgänge beeinflusst den Anspruch aus dem StSchuldverhältnis grds. nicht (vgl. nur BFH v. 28.7.2004 – XI R 67/03, BStBl. II 2005, 94 mwN; ausführl. SCHUSTER in HHSp., § 38 AO Rz. 52 ff. [6/2005]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rz. 29 ff. [1/2014]). 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. Übertragungsstichtag mit zulässiger stl. Rückwirkung zuordnet (zur Reichweite der umwstrechtl. Rückwirkungsfiktion s. BFH v. 17.9.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534; BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469). Damit verbunden ist bei Umwandlung zu Buch- oder Zwischenwerten auch eine Zurechnung von stillen Reserven, was durch Abs. 1 Satz 8 unterbunden werden soll. Im Erg. bewirkt Abs. 1 Satz 8 somit, dass in zeitlicher Hinsicht für die Zuordnung von im Inland stpfl. stillen Reserven zum BV der Körperschaft in den Fällen der Umwandlungen nach dem UmwG der handelsrechtl. Vermögensübergang, also die Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister (ebenso G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rz. 147 [1/2014]; aA B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 140 [1/2018], die auf die notarielle Beurkundung des Umwandlungsvertrags abstellen will), bzw. in Einbringungsfällen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem eingebrachten Vermögen maßgebend ist. Liegt der schädliche Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 vor diesem Stichtag, bleiben die durch die Umwandlung der Körperschaft zuzurechnenden stillen Reserven durch Abs. 1 Satz 8 unberücksichtigt.

**Durch die Verwendung der Formulierung „insbesondere“** wird zum Ausdruck gebracht, dass neben den fiktiven BV-Zurechnungen durch die umwstrechtl. Rückwirkungsfiktionen, zu denen auch ohne ausdrückliche gesetzliche

Erwähnung § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG gehört, noch weitere BV-Zurechnungen durch stl. zulässige Rückwirkungen nach Abs. 1 Satz 8 für die Ermittlung der stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 6 und 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 ausführl. SCHUSTER in HHSP., § 38 AO Rz. 59 [6/2005]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rz. 29 [1/2014]). Auch diese rückwirkenden Rechtshandlungen bleiben nach Abs. 1 Satz 8 wegen des differenzierungslosen Ausschlusses von der Einbeziehung in die stillen Reserven unberücksichtigt, wobei die Wirkung allerdings die Höhe der stillen Reserven nicht nur negativ, sondern auch positiv beeinflussen kann, da ein WG durch die Nichtbeachtung der stl. zulässigen Rückwirkung dann fiktiv dem BV weiter zuzurechnen ist, obwohl dessen stille Reserven aufgrund der anzuerkennenden Rückwirkung schon realisiert sind.

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

**Lösung:** Die gesamten stillen Reserven der K sind nach Abs. 1 Satz 8 unter Einbeziehung der stillen Reserven in dem veräußerten WG iHv. 1 Mio. € zu ermitteln, obwohl die erteilte Genehmigung eigentlich zu deren Realisation am 31.3.2010 geführt hat.

### C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Sanierungsklausel zum Verlufterhalt

**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; MÜCKEL/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; ROSER, Auslegungsfragen zu der Sanierungsklausel des § 8c KStG, FR 2009, 937; SISTERMANN/BRINKMANN, Die neue Sanierungsklausel in § 8c KStG – Vorübergehende 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.

## I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1a

Abs. 1a ist als (weitere) Ausnahmenvorschrift zu Abs. 1 Satz 1 konzipiert. Dazu lehnt er sich an den betriebswirtschaftlichen Sanierungsvorgang an, definiert ihn aber eigenständig und abschließend. 71

**Abs. 1a Satz 1** enthält die eigentliche Regelungsanordnung der Sanierungsklausel, indem er die Rechtsfolge der Unbeachtlichkeit des Beteiligungserwerbs für Abs. 1 erklärt, falls das Tatbestandsmerkmal des Erwerbs in Sanierungsabsicht erfüllt ist.

**Abs. 1a Sätze 2 und 3** definieren abschließend, was eine Sanierung iSd. Abs. 1a Satz 1 ist. Satz 2 liefert hierbei unter Bezugnahme auf das Insolvenzrecht eine eigenständige stl. Definition der Sanierung als Maßnahme zur Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung, die zugleich dem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen dienen muss. Letzteres wird abschließend in Satz 3 definiert.

**Abs. 1a Satz 4** schließt zur Missbrauchsvermeidung durch Fiktion Körperschaften, deren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt war oder bei denen im Anschluss an der Erwerb ein Branchenwechsel vollzogen wird, von der Begünstigung des Abs. 1a Satz 1 aus.

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

### 72 1. Anordnung des Abs. 1a Satz 1

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 Satz 1 kann Abs. 1a Satz 1 nur dergestalt ausgelegt werden, dass er die Einbeziehung eines Beteiligungserwerbs in die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 verhindert und damit die eigentliche Regelungsanordnung des gesamten Abs. 1a darstellt. Der Sanierungsbegriff selbst wird in Abs. 1a Sätze 2–4 definiert.

### 2. Tatbestandsmerkmale

#### 73 a) 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 Satz 1 und erfasst folglich auch den mittelbaren Beteiligungserwerb, da dort die Begrifflichkeit „schädlicher Beteiligungserwerb“ verwendet wird (zu dessen Definition s. Anm. 20). Hierdurch wird klargestellt, dass der Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1a Satz 1 in die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 einzubeziehen sein muss, ohne aber gleichzeitig die dort normierten Tatbestandsmerkmale selbst vollständig erfüllen zu müssen. Das heißt, 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 2 (s. hierzu Anm. 37 ff.) sowie die quotenverändernde Kapitalerhöhung nach Abs. 1 Satz 3 (s. hierzu ausführl. 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 normierte Schädlichkeitsgrenze des Abs. 1 Satz 1 von mehr als 50 % (s. hierzu Anm. 23) braucht hingegen durch den betreffenden Beteiligungserwerb selbst noch nicht überschritten zu sein. Es reicht aus, dass er als „Zählerwerb“ berücksichtigt wird (im Erg. ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 70 [6/2018]; DÖRR, NWB 2009, 2050 [2052 f.]; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 1453 [1454]; ZIEGENHAGEN/THEWES, BB 2009, 2116 [2117]).

## b) Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft

### aa) Erwerb in Sanierungsabsicht

74

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; BFH 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 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. 81), 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 Begr. 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. 78 ff.). Findet der Beteiligungserwerb bei der Obergesellschaft nicht in Sa-

nierungsabsicht statt, kann er jedoch in Bezug auf die Untergesellschaften die betreffende Absicht aufweisen (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 71 [6/2018]).

► *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 einschließt, 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]).

#### 75 bb) Zeitpunkt des Vorhandenseins der Sanierungsabsicht

Das Gesetz sagt nicht, zu welchem Zeitpunkt der finale Zusammenhang zwischen Beteiligungserwerb und Sanierung gegeben sein muss. Die Begr. des Gesetzentwurfs ist zu dieser Frage widersprüchlich (s. auch WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 187 [3/2018]) 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 Begr. des § 39 Abs. 4 Satz 2 InsO Bezug genommen wird und hiernach dessen Eingreifen wiederum von der drohenden oder eingetretenen Zahlungsfähigkeit 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. zum Unterschied in den zeitlichen Voraussetzungen zwischen § 39 Abs. 4 Satz 2 InsO und § 32a Abs. 3 GmbHG aF nur WITTIG, FS K. 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 Krisen Eintritts war die Kreditwürdigkeit der Körperschaft (zu weiteren Anhaltspunkten s. HUECK/FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 32a Rz. 51 mwN), wobei zu diesem Zeitpunkt statt der Insolvenz zumindest die Liquidation noch eine Handlungsoption gewesen wäre. Bei erster Auslegung der Begr. 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 Begr. 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 Kreditwürdigkeit der Verlustkörperschaft anwendbar (so OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 4).

**Eigene Auffassung:** Unseres Erachtens ist einer Auslegung zum Zeitpunkt des erforderlichen Kausalzusammenhangs der Vorzug zu geben, die sich an den Begriff der „Sanierung“ 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, BStBl. II 2009, 671), 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 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 624, Rz. 14; FG Köln v. 8.2.2001 – 13 K 6016/00, EFG 2001, 991, rkr. mwN). Der Sanierungsbedürftigkeit im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 Satz 3 aF wiederum lag das Verständnis des § 3 Nr. 66 EStG aF zugrunde, 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. 79) 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 Insolvenzgrundes 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. 78f.). Es wird folglich mit der Formulierung „verhindern“ eine zeitliche Bezugnahme hergestellt, die das Vorhandensein eines Insolvenzgrundes gerade nicht erfordert.

### cc) Geschäftsbetrieb der Körperschaft als Sanierungsgegenstand

76

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 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 Rz. 8, zum abweichenden Verständnis bei § 8d s. § 8d Anm. 34). 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. 72) allg. vorliegen, sodass keine Beurteilung der Sanierung anhand einzelner Verlustquellen oder auch Teilbetriebe stattfindet.

**Mittelbarer Beteiligungserwerb:** Für den Fall des mittelbaren Beteiligungserwerbs geht die Begr. des Gesetzentwurfs zutr. von einem Untergang der nicht genutzten Verluste einer Untergesellschaft nach Abs. 1 Satz 1 aus, wenn ledig-

lich 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 ergriffen werden müssen, die über nicht genutzte Verluste iSd. Abs. 1 Satz 1 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 dürfte es in Organschaftsfällen lediglich der Sanierung des OT (für eine Organkreisbetrachtung s. OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 9), da OG – vorbehaltlich eines nach § 15 Satz 1 Nr. 1 eingeschlossenen vororganschaftlichen Verlusts – keinen eigenen Verlustvortrag ausweisen. Da Abs. 1 Satz 1 nach Auffassung der FinVerw. im Fall des unterjährigen Beteiligungserwerbs aber auch die laufenden Verluste der OG vom zukünftigen Abzug ausschließen (vgl. BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 37), 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. 32b), eine Ergebnismittlung 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 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 Geltungsbereich des § 8c fallen (aA OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 10). Dies gilt unabhängig von der Tatsache, dass § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 auf eine einer Körperschaft nachgeordneten Mitunternehmerschaft überträgt (s. hierzu auch Anm. 14).

**Körperschaften ohne Geschäftsbetrieb:** Da der persönliche Geltungsbereich des Abs. 1 allg. 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 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.

### 77 3. 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. 73) wird somit nicht in die Berechnung der Schädlichkeitsquote des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 22) innerhalb der kodifizierten Fünfjahreszeiträume (s. zu diesen Anm. 21) einbezogen. Entsprechendes gilt für die Zusammenrechnung von Beteiligungserwerben

einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 2 sowie eine Kapitalerhöhung nach Abs. 1 Satz 3, die mittelbar oder unmittelbar zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

**Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4 und Abs. 1 Sätze 5–7:** 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 4 dem Abs. 1a Satz 1 gesetzestechnisch vor, da Abs. 1 Satz 4 ebenfalls die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 suspendiert und bei Erfüllung seiner Tatbestandsvoraussetzungen nicht zusätzlich das Vorliegen einer Sanierung erfordert. Zum Verhältnis des Abs. 1a zu Abs. 1 Sätze 5–7 s. Anm. 51.

### III. Sanierungsbegriff des Abs. 1a (Abs. 1a Satz 2)

#### 1. Regelungsgegenstand

78

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 Insolvenztatbestände beziehen, sind dabei alternativ zu erfüllen. Das heißt, 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.

#### 2. Sanierung als Maßnahme zur Verhinderung oder Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung und zugleich dem Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen dienend

##### a) Auslegung des Sanierungsbegriffs

79

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. 81 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 der § 3a EStG, § 3 Nr. 66 EStG aF und den Regelungen des gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßenen Sanierungserlasses, die sowohl die Sanierung im Rahmen des Insolvenzverfahrens als auch die außergerichtliche Sanierung begünstigen/begünstigen (vgl. nur BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, Rz. 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 Sanierungs-

bedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit der Körperschaft sowie die Sanierungsseignung 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 zu § 3a EStG (s. § 3a EStG Anm. J 17-6 zur Kausalität des Schuldenerlasses für den Ertrag) – ein Schuldenerlass der Gläubiger vonnöten (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 155 [11/2018]).

**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. 25.10.1963 – I 359/60 S, BStBl. III 1964, 122 zu § 3 Nr. 66 EStG aF; BFH v. 16.5.2002 – IV R 11/01, BStBl. II 2002, 854; BFH v. 10.4.2003 – IV R 63/02, BStBl. II 2004, 9). 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. 25.10.1963 – I 359/60 S, BStBl. III 1964, 122; BFH v. 14.3.1990 – I R 129/85, BStBl. II 1990, 955; BFH v. 22.4.1998 – XI R 48/95, BFH/NV 1998, 1214; 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 grds. 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 Life 2018, 813) genügt (zu den Anforderungen an einen Sanierungsplan s. ausführl. 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; BFH v. 26.2.1988 – III R 257/84, BFH/NV 1989, 436), sodass letztendlich dessen wirtschaftliches Überleben dauerhaft gesichert werden soll (BFH v. 31.1.1991 – IV R 84/89, BFH/NV 1991, 821; KRUMM in BLÜMICH, § 3a EStG Rz. 24 mwN [11/2017]). 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. 81). Diese abschließende Aufzählung des Abs. 1a Satz 3 hat uE zur Konsequenz, dass ne-

ben 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. 81 ff.).

#### b) Zeitpunktbezogene Betrachtung

80

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 Life 2018, 813, Rz. 31), 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 zu Beginn der Sanierungsphase erfüllt sind.

### IV. Abschließende Aufzählung der Merkmale für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2 (Abs. 1a Satz 3)

#### 1. Regelungsgegenstand: Unwiderlegliche Vermutung

81

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. allg. 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 im 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.

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

### 82 a) Inhaltliche Anforderungen

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 Regelungen zu Arbeitsplätzen enthält, zB einen 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 NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 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. Sie regelt für die vom Betriebsrat repräsentierte Belegschaft die betriebliche und betriebsverfassungsrechtl. Ordnung sowie Inhalt, Abschluss und Beendigung von Arbeitsverhältnissen (vgl. KANIA in Erfurter Komm. zum Arbeitsrecht, 19. Aufl. 2019, § 77 BetrVG Rz. 4). 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. KOCH in Erfurter Komm. zum Arbeitsrecht, 19. Aufl. 2019, § 50 BetrVG Rz. 8). Die potentielle Unwirksamkeit ist uE jedoch für die grundsätzliche Anwendbarkeit des Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 unbeachtlich (tendenziell aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 75 [6/2018]), 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 Erg. 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, sodass 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, 76). Eine quantitative Begrenzung 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. 92 ff.), dh., es muss nach dem Arbeitsplatzabbau noch eine ausreichende Anzahl von ArbN verbleiben, sodass 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, sodass die Ausnahmeregelung des Abs. 1a Satz 1 nicht mehr zur Anwendung gelangt und folglich der Beteiligungserwerb in die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 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 führt.

#### b) Zeitliche Anforderungen

Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 regelt nicht, ob die Betriebsvereinbarung vor, zugleich oder nach dem Beteiligungserwerb geschlossen werden muss. Unseres Erachtens ist ein zeitlicher Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb ausreichend (vgl. auch WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 196 [3/2018]). Von diesem sollte auszugehen sein, wenn die Betriebsvereinbarung innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Beteiligungserwerb geschlossen wird (s. insoweit auch Anm. 74 zum Erwerb in Sanierungsabsicht; einen Zeitraum bis zu einem Jahr nach dem Beteiligungserwerb annehmend B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 171 [11/2018]). Sofern ihr Abschluss in einem dem Beteiligungserwerb nachfolgenden VZ erfolgt, ist ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gegeben.

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

#### 84 a) Durchführung einer Vergleichsrechnung bei der Körperschaft

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 aF (jetzt § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG) als weitere alternative Voraussetzung für die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen iSd. Abs. 1a Satz 2, dass die Summe der maßgebenden 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 wurde mit der Lohnsummenregelung erstmalig im KStG ein Verweis auf das ErbStG aufgenommen, der nach der Begr. des FinAussch. des BTag (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, sodass 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.

**Fehlerhafter Verweis ins ErbStG:** Der Gesetzgeber hat es im Rahmen der rückwirkenden Inkraftsetzung des Abs. 1a durch § 34 Abs. 6 Sätze 3 und 4 versäumt, die ursprünglichen Verweise in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 auf das ErbStG an zwischenzeitliche Gesetzesänderungen anzupassen, sodass die aktuellen Verweise derzeit gesetzlich „ins Leere gehen“. Sie sind vor dem Hintergrund des ursprünglichen gesetzgeberischen Willens derzeit durch Analogie zu schließen. Es sollte aber aus Gründen der Rechtssicherheit kurzfristig eine gesetzliche Anpassung von Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 an die aktuellen Regelungen im ErbStG erfolgen.

**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 ausgenommen werden soll, dh. dessen nicht genutzte Verluste im Erg. 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 Ver-

lustvortrag nur für den OT zu führen (zu einer Organkreisbetrachtung s. OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 9), da die OG – vorbehaltlich eines vororganschäftlichen 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. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 37). 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 ausgenommen werden soll. Dies ist abzulehnen, weil Abs. 1 Satz 1 nicht mit den Regelungen der Organshaft nach § 14 abgestimmt ist und die dadurch auftretende planwidrige Lücke durch eine Ergebnisermittlung für den gesamten Organkreis auf den Tag der Übertragung zu schließen ist (s. hierzu ausführl. Anm. 32b). 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. 76 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. 3 ErbStG aF (jetzt § 13a Abs. 3 Sätze 6–10 ErbStG) bestimmt (s. daher hierzu ausführl. GECK in KAPP/EBELING, § 13a ErbStG Rz. 32 ff. [8/2018]). Dies schließt nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 iVm. § 13a Abs. 3 Sätze 11 und 12 ErbStG grds. auch die Lohnsummen von ArbN ein, die bei Beteiligungsgesellschaften (PersGes. und KapGes., wobei an Letzterer jedoch eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mehr als 25 % bestehen muss) der Körperschaft beschäftigt sind (s. hierzu ausführl. GECK in KAPP/EBELING, § 13a ErbStG Rz. 42 f. [8/2018]). Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass als Folge der normspezifisch auszulegenden Bezugsgröße des Geschäftsbetriebs und insbes. der körperschaftsbezogenen Betrachtungsweise § 13a Abs. 3 Sätze 11–13 ErbStG nicht zur Anwendung kommen (ebenso ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, DStR 2009, 2173 [2176]). Denn die Beschäftigten von nachgeschalteten PersGes. oder KapGes. sowie über eine Betriebsaufspaltung verbundenen Unternehmen sind nicht in die Bemessung der Lohnsumme des für Zwecke des Abs. 1a Satz 1 relevanten Geschäftsbetriebs einzubeziehen. Dies zeigt sich bereits bei der eigenständigen Ausformulierung der Mindestlohnsummenregelung in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 1, die von derjenigen in § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG abweicht.

**Stichtagsbetrachtung („innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb“):** Maßgebender Stichtag für den Lohnsummentest ist der Tag des Beteiligungserwerbs (zu diesem s. Anm. 73). 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 aF (jetzt § 13a Abs. 3 Satz 2 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 aF (jetzt § 13a Abs. 3 Satz 2 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 aF (jetzt § 13a Abs. 3 Sätze 6–10 ErbStG) ermittelt (s. daher auch hierzu ausführl. GECK in KAPP/EBELING, § 13a ErbStG Rz. 32 ff. [8/2018]).

85 **b) Bedeutung des Verweises auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG aF (jetzt § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 ErbStG) in Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2**

Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 erklärt § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG aF (jetzt § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 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 fünf (bis 31.12.2009: zehn; ab 1.1.2010 bis 30.6.2016: 20) Beschäftigte haben, die Regelung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 nicht für sich in Anspruch nehmen (so OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 18; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2009, 466 [468]; B. LANG, DStZ 2009, 751 [755]; R. NEUMANN/STIMPEL, Der Konzern 2009, 409 [413]; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 1453 [1455]; alle jeweils zum Verweis auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG aF; wohl auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 76 [6/2018]). 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. 86 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. 82). Die andere Auslegungsvariante versteht die sinngemäße Verweisung auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG aF (jetzt § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 ErbStG) auf den Charakter der Vorschrift, die als Vereinfachungsregel zu werten ist (vgl. hierzu zB HANNES/HOLTZ in MEINCKE/HANNES/HOLTZ, 17. Aufl. 2018, § 13a ErbStG Rz. 40). Aus diesem Vereinfachungscharakter folgt für die Anwendung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2, dass auf den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen verzichtet wird, sodass 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]; alle jeweils zum Verweis auf § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG aF).

**Eigene Auffassung:** Unseres Erachtens ist der letztgenannten Auslegung der Vorzug zu geben, da der sinngemäße Verweis auf den jetzigen § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 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.

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

##### a) Grundaussage der Vorschrift (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1)

86

Abs. 1a Satz 3 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 Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 begünstigt. Was eine Einlage iSd. Nr. 3 Satz 1 ist, wird nicht definiert, sodass grds. der allgemeine Einlagenbegriff gilt. Nach § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 8 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 8 Halbs. 2 EStG steht die Begr. des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik 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), sodass es als Folge der Einlage zu einer Erhöhung des Aktivvermögens oder einer Verminderung des Passivvermögens kommen muss (s. auch Anm. 89 zur ergänzenden Regelung der Nr. 3 Satz 4). Wie die Einlage bewertet wird, ist für die Frage der Einbeziehung in den grundsätzlichen Anwendungsbereich der Nr. 3 ohne Bedeutung (s. hierzu aber auch Anm. 87). 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. 471), 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.

► *Einbeziehung 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, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 213; PATT in DPM, § 21 UmwStG Rz. 1 [11/2011]). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die entsprechende Einbringung gleichzeitig auch einen Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1a Satz 1 verkörpert (s. hierzu ausführl. Anm. 73), sodass 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 sind sowohl die Verschmelzung von Schwestergesellschaften, der sog. *downstream-merger*, 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 (ebenso OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 22; DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 355 [6/2018]; aA zu veräußerungsähnlichen Umwandlungsvorgängen, nicht aber zu Einbringungen nach § 20 UmwStG BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 77 [6/2018]).

► *Einlage durch Ausbuchung einer Verbindlichkeit aufgrund des Passivierungsverbots des § 5 Abs. 2a EStG:* Die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens, das mit einem Rangrücktritt versehen ist, stellt keine Einlage dar, da die Verbindlichkeit aus Sicht der Gesellschaft weiterhin bilanziell Fremdkapital darstellt (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497, Rz. 3). Nur wenn die Verbindlichkeit dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG unterliegt, kommt es zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit, die durch den Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren ist (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, Rz. 18). Diese Einlage stellt ebenfalls eine Einlage iSd. Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 dar (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 358 [6/2018]).

► *Zeitpunkt der Zuführung:* Abs. 1a Satz 3 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). Der Mittelzufluss kann jedoch entgegen der Auffassung der OFD NRW (vgl. OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 24) im Rahmen der BV-Zuführung nach Nr. 3 nicht entscheidend sein, da Nr. 3 Satz 2 eine bilanzielle Betrachtung fordert (s. hierzu Anm. 87), sodass die Einbuchung einer werthaltigen Forderung bei der Körperschaft gegen den Einlegenden ausreichend ist (s. hierzu ausführl. MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [699 f.]).

► *Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens:* Die BV-Zuführung nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 muss wesentlich sein. Wann dies gegeben ist, wird durch Nr. 3 Satz 2 erläutert (s. dazu Anm. 87).

**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 Satz 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 ausführl. § 8 Anm. 463). Dies eröffnet erhebliches Gestaltungspotential. Das Gesetz enthält dabei keine dahingehende Einschränkung, dass die Einlage nicht in das inländ. Vermögen der Körper-

schaft geleistet werden muss (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 355 [6/2018]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rz. 199), was uE auch als unzulässige Diskriminierung zu werten wäre.

► *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 NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 9), da die OG – vorbehaltlich eines vororganschaftlichen Verlustvortrags – nicht über einen eigenen Verlustvortrag verfügt. Sofern der Beteiligungserwerb auch zu einem Untergang eines unterjährigen Verlusts führt (so BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 37), 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 vorgetragenen Gründen (s. Anm. 76 zum Sanierungsgegenstand und Anm. 87 zur Vergleichsrechnung nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 2) auch in Bezug auf die unterjährigen Verluste von OG abzulehnen, sodass Einlagen nur in den OT getätigt werden müssen.

**Einlegender:** Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 bestimmt nicht, wer die BV-Zuführungen durch Einlage erbringen muss. Einlegender im Rahmen einer Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 8 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. 463), sodass grds. 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, sodass 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. Anm. 89). 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 2 fingiert eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als einen Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 1. Diese Fiktion ist auch für die Person des Einlegenden nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 einschlägig, sodass bei einem Beteiligungserwerb durch eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen Einlagen jedes Gruppenmitglieds unabhängig davon zu berücksichtigen sind, mit welcher Quote jeder einzelne sich an den Einlagen beteiligt (ebenso NEYER, BB 2009, 2284 [2287]).

#### **b) Definition der wesentlichen Betriebsvermögenszuführung (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2)**

87

Nach Abs. 1a Satz 3 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 (Ver-

gleichsgröße 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, sodass eine sanierungsfeindliche Übersanierung – wie noch im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 Satz 3 aF – 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, sodass 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 zwölf Monate in der Vergangenheit liegen. Bei zeitlich gestreckten Anteilserwerben 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, DStR 2009, 1453).

► *Besonderheit bei Kapitalerhöhungen:* Mit einer Kapitalerhöhung kann sowohl ein Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 3 als auch eine Einlage iSd. Nr. 3 Satz 2 vorliegen, wobei für Letztere unbeachtlich ist, dass die Einlage nicht nach, sondern gleichzeitig mit dem Beteiligungserwerb erfolgt (ebenso DÖTSCHE/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 356 [6/2018]; vgl. auch OFD NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 28, obwohl Einlagen erst im Zeitpunkt der Zahlung berücksichtigt werden).

**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 14.4 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015; BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, DOK 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 32) 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 AV und UV der Körperschaft zusammen, ohne dass Bilanzierungshilfen und aktive RAP einzubeziehen sind (ebenso MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [697]; SUCHANEK/HERBST, Ubg 2009, 525 [530]). Dementsprechend sind auch organschaftliche Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 nicht einzubeziehen, da sie keine Korrekturposten zur Beteiligung, sondern lediglich Bilanzierungshilfen darstellen (zum Charakter der organschaftlichen Ausgleichsposten als Bilanzierungshilfe s. BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, Rz. 23 f.). Bewertet wird das Aktivvermögen zu Buchwerten, da sich Nr. 3 Satz 2 ausdrücklich auf das Aktivvermögen in der StBil. bezieht (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 77 [6/2018]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 204 [3/2018]; MÜCKL/REMPLIK, FR 2009, 689 [698]; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 1453 [1456]; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2009, 466 [469]; aA DÖTSCHE/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 358 [6/2018]; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 181 [11/2018]). Aufgrund dessen sollten entgegen der Auffassung der FinVerw. zu § 8 Abs. 4 aF (BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 Rz. 9) OG der Körperschaft mit ihrem Beteiligungsbuchwert und Beteiligungen an PersGes. mit dem anteiligen stl. 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 zwölf Monaten nach dem Betei-

ligungserwerb 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 NRW v. 20.12.2018 – S 2745 a - 2015/0011 - St 135, DB 2019, 26, Rz. 21 und 23; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rz. 77 [6/2018]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rz. 205 [3/2018]; 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.

#### **c) Limitierung der Betriebsvermögenszuführungen auf den erworbenen Anteil (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 3)** 88

Abs. 1a Satz 3 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 60 %igen Beteiligung an der Körperschaft lediglich mindestens 15 % 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 des Abs. 1a Satz 3 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 zutr., würden Einlagen des Erwerbers schlechter behandelt als Einlagen von ihm nahe stehenden Personen, die voll berücksichtigt werden.

#### **d) Gesetzliche Gleichstellung des Erlasses von Verbindlichkeiten mit der Zuführung neuen Betriebsvermögens (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 4)** 89

Abs. 1a Satz 3 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 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648; § 8 Anm. 465). 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]). Zur Einlage im Zusammenhang mit dem Wegfall von Verbindlichkeiten aufgrund des Passivierungsverbots gem. § 5 Abs. 2a EStG s. Anm. 86.

90 e) **Kürzung der Betriebsvermögenszuführungen durch Einlagen um erbrachte Leistungen der Kapitalgesellschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5)**

Zwecks Verhinderung von Missbräuchen (s. hierzu BTDrucks. 16/13429, 51) ordnet Abs. 1a Satz 3 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. 87), mindern. Hierbei wird nicht differenziert, ob die Leistungen an den Erwerber oder auch an Altgesellschafter erbracht werden. Nach der Begr. 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. 86), was in eine Ungleichbehandlung münden würde. Daher ist uE eine Kürzung der Einlagen des Erwerbers um Leistungen an Altgesellschafter grds. 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:** Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 ist ausweislich seines eindeutigen Wortlauts nur auf KapGes. anwendbar. Bis zur Neufassung von Nr. 3 Satz 5 durch das WachstBeschlG 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]; ROSER, FR 2009, 937 [943]).

**Leistungen:** Der Begriff „Leistungen“ ist nicht in Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 definiert, daher ist uE auf den Leistungsbegriff iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 abzustellen. Leistungen sind danach mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital iSd. § 28 Abs. 2 Sätze 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 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366) und beim Anteilseigner grds. 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 s. auch § 27 Anm. 51). Das Hauptaugenmerk des Gesetzgebers im Anwendungsbereich von Nr. 3 Satz 5 ist dabei wohl insbes. darauf gerichtet gewesen, im Erg. eine Einlagenrückgewähr durch Gewinnausschüttungen zu verhindern, unabhängig davon, ob diese offen oder verdeckt vollzogen werden.

► *Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen* (s. hierzu § 14 Anm. 304 ff.) gelten nach § 14 Abs. 3 Satz 1 als Gewinnausschüttung der OG an den OT. Dementsprechend gelten sie auch als Leistung iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 (s. § 27 Anm. 51). Vor dem Hintergrund des vorstehend dargestellten Zwecks der Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 der Verhinderung einer Einlagenrückgewähr durch Leistungen erscheint es zweifelhaft, vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als Einlagenrückgewähr iSd. Nr. 3 Satz 5 zu qualifizieren, da diese regelmäßig nicht das Produkt einer bewussten Einlagenrückgewähr sind, sondern ausschließlich auf Ansatz- und Bewertungsdifferenzen zwischen HBil. und StBil. basieren. Allerdings ist der Begriff der Leistung eindeutig und ferner lassen sich vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen teilweise auch bewusst gestalten, sodass sie als

Einlagenrückgewähr iSd. Nr. 3 Satz 5 zu werten sind (ebenso DÖTSCH/LEIBNER in DPM, § 8c Rz. 363 [6/2018]). Dementsprechend muss in planerischer Hinsicht bei der Beurteilung der Frage, in welcher Höhe eine BV-Zuführung stattzufinden hat, berücksichtigt werden, dass diese sich ggf. durch vororganschäftlich verursachte Mehrabführungen wieder mindern können und somit das 25 %-Erfordernis des Nr. 3 Sätze 2 und 3 (s. hierzu Anm. 87) verfehlt wird.

**Beispiel 1:** A erwirbt im Jahr 16 alle Anteile an K zum Zweck der Sanierung. Direkt im Anschluss leistet er eine Einlage von 2 Mio. €, die 25 % des Aktivvermögens des in der StBil. zum 31.12.15 enthaltenen Aktivvermögens entspricht. In 18 wird eine in der HBil. der K gebildete Drohverlustrückstellung iHv. 1 Mio. € aufgelöst, die eine vororganschäftlich verursachte Mehrabführung iSd. § 14 Abs. 3 Satz 1 und eine Leistung iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 darstellt.

**Lösung:** Die vororganschäftlich verursachte Mehrabführung in 18 iHv. 1 Mio. € mindert nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 die Einlage aus 16, sodass die Voraussetzung des Nr. 3 Satz 2 nicht mehr erfüllt ist und es somit zu einem Entfall der Vergünstigung des Abs. 1a kommt (s. hierzu Anm. 91), wenn nicht das Vorliegen der Voraussetzungen nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 oder 2 nachgewiesen werden kann.

**Zeitlicher Anwendungsbereich 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. 87) erbracht wird, und endet taggenau drei Jahre später (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 190 [11/2018]). Die erbrachten Leistungen mindern dann allerdings nur die BV-Zuführungen, die maximal drei Jahre in der Vergangenheit liegen. Aus verfahrensrechtl. Sicht sind die Leistungen in dem Beobachtungszeitraum des Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu qualifizieren.

**Beispiel 2:** A erwirbt in Dezember 2009 sämtliche Anteile an der K zum Zweck der Sanierung. Im Januar 2010 führt A der K 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 K im Mai 2013 mindert nach Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 vollständig (0,1 Mio. €) die BV-Zuführung aus September 2010. Die Leistung mindert hingegen nicht die BV-Zuführung aus Januar 2010, da diese mehr als drei Jahre in der Vergangenheit liegt.

#### f) Rechtsfolge der Minderung der Betriebsvermögenszuführungen um Leistungen der Körperschaft (Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 6) 91

Abs. 1a Satz 3 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. 87 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. Da Nr. 3 Satz 6 in einem ausschließlichen Normzusammenhang mit Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 steht, 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]), sodass 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.

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

### 92 1. Regelungsgegenstand

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 Begr. 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 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.

### 2. Tatbestandsmerkmale

#### 93 a) Im Wesentlichen eingestellter Geschäftsbetrieb der Körperschaft

Die Begr. des Gesetzentwurfs unterstellt einen im Wesentlichen eingestellten Geschäftsbetrieb im Fall der Verwendung des Mantels einer unternehmenslosen Körperschaft (vgl. BTDrucks. 16/13429, 51). Dies ist weitestgehend deckungsgleich mit dem bisherigen stl. Verständnis über einen eingestellten Geschäftsbetrieb einer Körperschaft. Hiernach hat sie ihren Geschäftsbetrieb eingestellt, wenn sie im wirtschaftlichen Erg. 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 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, 304, Rz. 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 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455, Rz. 8). Das vorstehende 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. 79) mangeln, sodass 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. 94 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 planerischen Überlegungen ge-

nutzt werden, wenn die übrigen Sanierungsvoraussetzungen erfüllt sind (zu diesen s. Anm. 79).

#### b) Branchenwechsel innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 94

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. 93). 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 legaldefiniert. 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. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; BFH v. 5.6.2007 – I R 106/05, BStBl. II 2008, 986; BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455, Rz. 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, sodass nicht von einer Einstellung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft auszugehen war (BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 Rz. 19). In diesem Zusammenhang ist nicht entscheidend, welchen Umfang die jeweilige Tätigkeit einnimmt (FG Berlin-Brandenb. v. 6.5.2009 – 12 K 12197/08, 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, sodass der Strukturwandel nicht zur Tatbestands-erfüllung des Abs. 1a Satz 4 führt. Dementsprechend beendet auch die Begr. einer Betriebsaufspaltung nicht die Fortführung des Geschäftsbetriebs (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 203 [11/2018]).

**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 vom zweiten Tatbestandsmerkmal des Abs. 1a Satz 4 erfasst (s. hierzu auch FG Berlin-Brandenb. v. 6.5.2009 – 12 K 8142/06 B, 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]).

95 **3. 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 Satz 1, sodass der Beteiligungserwerb – ggf. unter Zusammenrechnung mit weiteren Beteiligungserwerben – zum Verlustuntergang der Körperschaft führt, wenn nicht noch die Stille-Reserven-Klausel nutzbar gemacht werden kann, was allerdings bei der hier in Rede stehenden Fallkonstellation allenfalls in Ausnahmefällen praktische Bedeutung erlangen kann.

**Rückwirkendes Ereignis:** In verfahrensrechtl. Hinsicht stellt der Branchenwechsel innerhalb der Fünfjahresfrist ein rückwirkendes Ereignis dar, sodass 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.

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Vorrang der Verlustuntergangsregelungen des Abs. 1  
gegenüber den Verlustkürzungspositionen des § 3a  
Abs. 3 EStG**

96 **I. Anordnung, gesetzgeberischer Hintergrund und Fragen des zeitlichen Anwendungsbereichs**

Abs. 2 ordnet an, dass § 3a Abs. 3 EStG auf nicht genutzte Verluste anzuwenden ist, die sich nach einer Anwendung des Abs. 1 ergeben haben. Explizit nicht in Bezug genommen wird Abs. 1a. Da dieser jedoch ausschließliche Bedeutung für das Nichtvorliegen eines Beteiligungserwerbs iSd. Abs. 1 Satz 1 hat (s. hierzu Anm. 77), ist er damit zumindest indirekt vom Tatbestand des Abs. 2 erfasst, da Abs. 1a sich wiederum auf die Erfüllung des Tatbestands des Abs. 1 auswirkt. Abs. 2 erklärt aus Vereinfachungsgründen (s. hierzu Anm. 3 und Anm. 97) einen Anwendungsvorrang des Abs. 1 Satz 1 – nach Anwendung aller Ausnahmeregelungen des Abs. 1 Sätze 4–8 und Abs. 1a – vor den Verlustkürzungen des § 3a Abs. 3 EStG, die zur Anwendung gelangen, um den letztendlich von der KSt zu befreienden Sanierungsgewinn zu ermitteln (zu den Verlustkürzungen des § 3a Abs. 3 EStG s. § 3a EStG Anm. J 17-17 ff.).

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Abs. 2 gilt ab dem VZ 2017 (s. hierzu Anm. 2). Zu beachten ist jedoch, dass § 3a EStG über § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG auf Antrag des Stpfl. auch in den Fällen anzuwenden ist, in denen die Schulden vor dem 9.2.2017 erlassen wurden, sodass es zu einem Zusammentreffen der Verlustkürzungen nach § 3a Abs. 3 EStG und Abs. 1 in VZ kommen kann, die vor 2017 liegen, mithin in Zeiträumen, in denen es den Anwendungsvorrang des Abs. 1 nicht gibt. In diesem Fall bedarf es einer Zuordnung der vor und nach dem Schuldenerlass entstandenen nicht genutzten Verluste (zu der nicht notwendigen Zuordnung bei Geltung von Abs. 2 s. Anm. 97). Entsprechendes gilt

auch für die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Körperschaft im Zusammenspiel mit § 7b GewStG. Die entsprechende Anwendung von Abs. 2 iVm. § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG gilt ebenfalls erst ab dem Erhebungszeitraum 2017, wobei allerdings hier zusätzlich zu beachten ist, dass uE die Rechtsfolgen des § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 1 sich nicht auf unterjährige negative Gewerbeerträge erstrecken (s. hierzu ausführl. Anm. 32c).

## II. Bedeutung des Anwendungsvorrangs des Abs. 1 vor § 3a Abs. 3 EStG 97

Vor allem in den Fällen, in denen mehrere Schuldenerlasse und schädliche Beteiligungserwerbe in einem Jahr kumulieren, wird durch den Anwendungsvorrang des Abs. 1 auf eine konkrete Zuordnung der vor und nach dem Schuldenerlass entstandenen nicht genutzten Verluste verzichtet, die anderenfalls notwendig wäre. Dies bedeutet, dass zunächst in Bezug auf die nicht genutzten Verluste zur Gänze die Rechtsfolgen des Abs. 1 zu ziehen sind. Es wird also bei sämtlichen Beteiligungserwerben in dem Sanierungsjahr geprüft, ob es nach Anwendung von Abs. 1 Sätze 4–8 und Abs. 1a zum Eintritt der Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 kommt (vgl. auch B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rz. 221 [11/2018]). Erst im Anschluss daran sind die Verlustkürzungen des § 3a Abs. 3 EStG auf einen eventuell noch verbleibenden nicht genutzten Verlust vorzunehmen. Ausschlaggebend für dieses Vorgehen ist, dass § 3a EStG anders als Abs. 1 (s. hierzu Anm. 32) eine Gesamtjahresbetrachtung des Sanierungsjahres und keine Stichtagsbetrachtung (bezogen auf den einzelnen qualifizierten Schuldenerlass) zugrunde liegt (vgl. BTDrucks. 18/12128, 34). Hierbei ist jedoch darauf hinzuweisen, dass durch die gesetzliche Neufassung von Abs. 1 durch das „JStG 2018“ das Problem von mehreren schädlichen Beteiligungserwerben, die zu einem vollständigen Verlustuntergang führen, in einem Jahr nur noch in Ausnahmefällen vorkommen wird. Abs. 2 ist noch zu Zeiten gefasst worden, als noch ein anteiliger Verlustuntergang bei Beteiligungserwerben zwischen 25 % und 50 % gesetzlich vorgesehen war, sodass die praktische Bedeutung der Regelung relativ gering sein wird.

## KStG § 8c