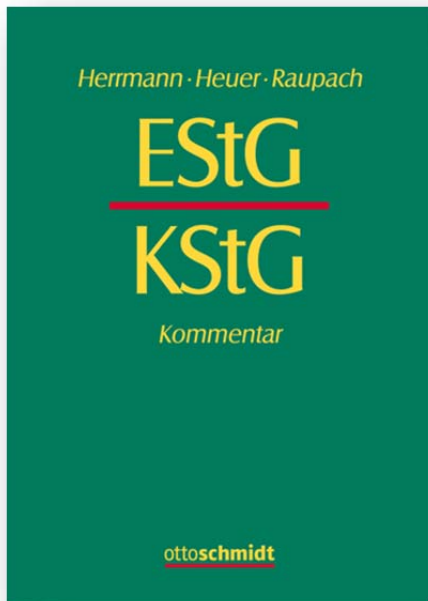


Leseprobe zu



Herrmann/Heuer/Raupach

Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar inkl. Datenbank
www.ertragsteuerrecht.de

10 Bände, Ordner Leinen, Kommentar, 16,5 x 23,5cm

ISBN 978-3-504-23063-0

398,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

§ 8c

Verlustabzug bei Körperschaften

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

(1) ¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. ²Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. ³Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. ⁴Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. ⁵Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn

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.

⁶Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von den Sätzen 1 und 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. ⁷Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Kör-

perschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind.⁸ Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft.⁹ 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.

¹(1a) ¹Für die Anwendung des Absatzes 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich. ²Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. ³Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen setzt voraus, dass

1. die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt oder
2. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet; § 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes gilt sinngemäß; oder
3. der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird. ²Eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt vor, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das mindestens 25 Prozent des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens entspricht. ³Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen. ⁴Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahestehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind. ⁵Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens. ⁶Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden.

1 Abs. 1a ist gem. Beschluss der EU-Kommission v. 26.1.2011 und zwei Entscheidungen des EuGH (EuG v. 4.2.2016 – T-620/11, DStR 2016, 390, Az. EuGH C-209/16 P; v. 4.2.2016 – T-287/11, juris, Az. EuGH C-203/16 P) als unzulässige Beihilfe eingestuft worden (zu näheren Einzelheiten s. Anm. 8). Die BRReg. (Rs. T-205/11; Klage mittlerweile als unzulässig verworfen, vgl. EuGH v. 3.7.2014 – Rs. C-102/13 P, BB 2014, 1878) und diverse Unternehmen (zB Heitkamp Bau Holding, Rs. T-287/11) haben gegen diesen Beschluss Klage erhoben und vor diesem Hintergrund wurde mit dem BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) eine neue zeitliche Anwendungsbestimmung erlassen. Danach ist Abs. 1a zukünftig nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 oder 2 erfüllt sind. Für Kleinbeihilfen ist Abs. 1a gem. § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 auch für die Vergangenheit anwendbar, sofern die Steuerfestsetzung vor dem 26.1.2011 erfolgt ist. Zu Details der Regelung s. HHR Archiv – Stand Lfg. 241, 4/2010 –, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

⁴Keine Sanierung liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt.

¹(2) ¹Ein nach Absatz 1 nicht abziehbarer Verlust kann im Falle eines unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs an einer Zielgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 3 des Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes vom 12. August 2008 (BGBl. I S. 1672) in der jeweils geltenden Fassung durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft (§ 2 Abs. 1 des Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes) anteilig abgezogen werden, soweit er auf stille Reserven des steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögens der Zielgesellschaft entfällt (abziehbarer Verlust). ²Gleiches gilt im Falle eines unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs an einer Zielgesellschaft von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft durch einen Erwerber, der keine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ist, wenn

- 1. die Zielgesellschaft bei Erwerb der Beteiligung ein Eigenkapital von nicht mehr als 20 Millionen Euro aufweist oder*
- 2. die Zielgesellschaft bei Erwerb der Beteiligung ein Eigenkapital von nicht mehr als 100 Millionen Euro aufweist und die den Betrag von 20 Millionen Euro übersteigende Erhöhung des Eigenkapitals auf den Jahresüberschüssen der der Veräußerung vorangegangenen vier Geschäftsjahre beruht;*

der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Beteiligung an der Zielgesellschaft durch die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft darf vier Jahre nicht überschreiten. ³Der nach Satz 1 abziehbare Verlust kann im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs zu einem Fünftel im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden; dieser Betrag erhöht sich in den folgenden vier Jahren um je ein weiteres Fünftel des nach Satz 1 abziehbaren Verlustes.

§ 34

Schlussvorschriften

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

...

(6) ¹Erfüllt ein nach dem 31. Dezember 2007 erfolgter Beteiligungserwerb die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a, bleibt er bei Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 1 und 2 unberücksichtigt. ²§ 8c Absatz 1a ist nur anzuwenden, wenn

- 1. eine rechtskräftige Entscheidung des Gerichts oder des Gerichtshofs der Europäischen Union den Beschluss der Europäischen Kommission K(2011) 275 vom 26. Januar 2011 im Verfahren Staatliche Beihilfe C 7/2010 (ABl. L 235 vom 10.9.2011, S. 26) für nichtig erklärt und feststellt, dass es sich bei § 8c Absatz 1a nicht um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union handelt,*
- 2. die Europäische Kommission einen Beschluss zu § 8c Absatz 1a nach Artikel 7 Absatz 2, 3 oder Absatz 4 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1), die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 (ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 1) geändert worden*

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

ist, fasst und mit dem Beschluss weder die Aufhebung noch die Änderung des § 8c Absatz 1a gefordert wird oder

3. die Voraussetzungen des Artikels 2 des Beschlusses der Europäischen Kommission K(2011) 275 erfüllt sind und die Steuerfestsetzung vor dem 26. Januar 2011 erfolgt ist.

³Die Entscheidung oder der Beschluss im Sinne des Satzes 2 Nummer 1 oder Nummer 2 sind vom Bundesministerium der Finanzen im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen. ⁴§ 8c Absatz 1a ist dann in den Fällen des Satzes 2 Nummer 1 und 2 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ⁵§ 8c Absatz 1 Satz 5 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 erfolgen.

...

Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz

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

§ 14

Steuern

...

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

...

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

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 8c	1	V. Geltungsbereich des § 8c	
II. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c	2	1. Persönlicher Geltungsbereich	9
III. Bedeutung		2. Sachlicher Geltungsbereich	
1. Rechtliche Bedeutung	3	a) Grundsatz	10
2. Wirtschaftliche Bedeutung	4	b) Ausnahme	11
IV. Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht		VI. Verhältnis des § 8c zu anderen Vorschriften	
1. Verfassungsmäßigkeit		1. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften	12
a) Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009	5	2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften	13
b) Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2010	6	3. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften	14
c) Rückwirkende Anwendung der Konzernklausel	6a	4. Verhältnis zu § 42 AO	15
2. Europarechtskonformität		VII. Verfahrensfragen	
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**

	Anm.		Anm.
I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1	19	b) Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb mittelbar oder unmittelbar	22
II. Anteiliger Untergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 1)		c) Quantitative Voraussetzung: mehr als 25 %	23
1. Regelungsaufbau	20	d) Bezugsgröße („des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“)	24
2. Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)			
a) Zeitliche Voraussetzung: Schädlicher Beteiligungserwerb innerhalb von fünf Jahren	21		

	Anm.		Anm.
e) Erwerberkreis („an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen“)			
aa) Übertragung an einen Erwerber	25		
bb) Einbeziehung nahe stehender Personen zum Erwerber	26		
f) Form des schädlichen Beteiligungserwerbs („übertragen“)	27		
g) Ersatztatbestand („oder ... ein vergleichbarer Sachverhalt“)			
aa) Auslegung	28		
bb) Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand	29		
cc) Beispielsfälle	30		
3. Rechtsfolge: bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste nicht abziehbar (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)			
a) Anteiliger Untergang der nicht genutzten Verluste	31		
b) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und erfasste Verluste			
aa) Stichtagsbetrachtung	32		
bb) Ergebnisabgrenzung bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb	32a		
cc) Organschaft	32b		
dd) Besonderheiten	32c		
c) Nichtabziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abzogener negativer Einkünfte	33		
III. Totaluntergang nicht genutzter Verluste (Abs. 1 Satz 2)			
1. Regelungsaufbau	34		
2. Tatbestandsvoraussetzungen	35		
3. Rechtsfolge	36		
IV. Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen mit einem Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 1 Satz 3)			
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	37		
2. Tatbestandsvoraussetzungen			
a) Gruppe von Erwerbern	38		
b) Gleichgerichtete Interessen			
aa) Auslegung	39		
bb) Abgrenzung zu den Grundtatbeständen des Abs. 1 Sätze 1 und 2	40		
V. Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals (Abs. 1 Satz 4)			
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	41		
2. Tatbestandsvoraussetzungen			
a) Kapitalerhöhung	42		
b) Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital	43		
3. Rechtsfolge	44		
VI. Konzernklausel: Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Übertragungen (Abs. 1 Satz 5)			
1. Aufbau und gesetzgeberisches Ziel	45		
2. Tatbestandsvoraussetzungen			
a) Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	46		
b) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1)			
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 5 Nr. 2)	49a		

	Anm.		Anm.
d) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % am übernehmenden und am übertragenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 3)	49b	a) Gesetzgeberische Konzeption	59
3. Rechtsfolge: Nichtvorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs	50	b) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6	
VII. Stille-Reserven-Klausel: Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe von im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven (Abs. 1 Sätze 6 bis 9)		aa) Berechnungsmethodik	60
1. Regelungskonzept		bb) Anteilig in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital	61
a) Regelungsziel, Zusammenwirken der Sätze 6–9, persönlicher Geltungsbereich und Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5	51	cc) Gemeiner Wert der auf dieses Eigenkapital entfallenden Anteile	62
b) Anwendungs- und Rückwirkungsfragen	52	c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6	63
2. Grundfall der Stille-Reserven-Klausel (Abs. 1 Satz 6)		d) Beschränkung auf stille Reserven, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind	64
a) Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts		4. Sonderfall: (anteilige) stille Reserven bei Vorhandensein eines negativen Eigenkapitals bei der Körperschaft (Abs. 1 Satz 8)	
aa) Durchführung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der weiterhin abziehbaren nicht genutzten Verluste	53	a) Gesetzliches Regelungskonzept	65
bb) Zeitpunkt der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven	54	b) Voraussetzung der Anwendung des Abs. 1 Satz 8: negatives Eigenkapital der Körperschaft	66
cc) Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart	55	c) Anordnung einer Unterschiedsbetragsermittlung zur Bestimmung der anteiligen oder gesamten stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6	
dd) Grundprinzip: Beschränkung des Verlusterhalts auf die vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven	56	aa) Berechnungsmethodik	67
ee) Einzelfälle im Inland steuerpflichtiger stiller Reserven	57	bb) Gemeiner Wert des diesem Anteil entsprechenden Betriebsvermögens der Körperschaft	68
ff) Organschaft	57a	5. Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven (Abs. 1 Satz 9)	
b) Abziehbarkeit eines nach Abs. 1 Satz 2 nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusts	58	a) Gesetzgeberischer Hintergrund und Wirkungsweise	69
3. Grundfall: Definition der (anteiligen) stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 (Abs. 1 Satz 7)		b) Tatbestand: „ohne steuerrechtliche Rückwirkung“	70

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8c

Schrifttum: BENZ/ROSENBERG, Verlustausgleich/Verlustabzug, Mantelkauf, in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 172; BEUSSER, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 1549; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, Stellungnahme v. 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.3.2007, GmbHR 2007, 421; DÖRFLER/WITTKOWSKI, Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, 513; DÖRR, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB 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, GmbH-StB 2007, 249; R. NEUMANN/STIMPEL, Ausgewählte Zweifelsfragen zur neuen Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG, GmbHR 2007, 1194; NEYER, Verlustnutzung durch Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 2007, 1415; 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 Auslaufvorschrift 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 ermühter Anwendungsschreiber, DStR 2008, 1561; SCHAUMBURG, Mantelkauf, JbFStR 2007/2008, 136; SCHMIDT-FEHRENBACHER, Zinsschranke und „Mantelkauf“ aus Sicht der Praxis, Ubg 2008, 469; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustuntgang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen, DStR 2008, 897; SISTERMANN/BRINKMANN, Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BB 2008, 1929; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 292; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c Abs. 1 KStG): Das BMF-Schreiben v. 4.7.2008 aus Beratersicht, FR 2008, 904; SUCHANEK/HERBST, Zweifelsfragen und jüngste Entwicklungen im Zusammenhang mit

der Anwachsung, Ubg 2008, 669; THONEMANN, Verlustbeschränkung und Zinsschranke in der Unternehmensnachfolge, DB 2008, 2156; DÖTSCH, Verlustnutzung bei Körperschaften, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FfS 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, § 8c KStG bei aufeinanderfolgenden Beteiligungserwerben, FR 2016, 260.

1

I. Grundinformation zu § 8c

§ 8c trifft Regelungen über den Verlustabzug von Körperschaften. Ursprünglich als reine Fiskalzwecknorm konzipiert normiert die Vorschrift seit 2010 als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift die (vollständige oder teilweise) Versagung der zukünftigen stl. Nutzbarkeit nicht abzogener oder nicht ausgeglichener negativer Einkünfte (= nicht genutzte Verluste) in den Fällen der Übertragung von Anteilen, Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechten an einer Körperschaft auf einen außerhalb eines Konzerns mit 100 %-Beteiligung stehenden Erwerber, soweit die nicht genutzten Verluste die stillen Reserven der Körperschaft übersteigen. Die Regelung des Abs. 1a (Sanierungsklausel) ist wegen der Vereinbarkeit mit höherrangigem Unionsrecht umstritten und bis zu einer rechtskräftigen Entsch. des Gerichts der Europäischen Union oder EuGH in der Anwendung suspendiert (Abs. 1a). Vgl. dazu im Einzelnen Anm. 2 und 8.

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

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8c

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 An-

wendung. 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 beihilferechtl. Gründen versagt, so dass 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.

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

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

► *Ergänzung des § 8c*: In § 8c wird eine Sanierungsklausel eingefügt (Abs. 1a), die gem. § 34 Abs. 7c Satz 1 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. Zum Verstoß der Sanierungsklausel gegen EU-Beihilferecht s. Anm. 8 und zu deren Suspendierung die nachfolgenden Ausführungen. Zu Details der Regelung s. elektronisches HHR-Archiv – Stand Lfg. 241, 4/2010 –, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Abs. 1 wird um eine Konzernklausel (Satz 5) und eine Regelung zum Verlusterhalt in Höhe der vorhandenen stillen Reserven der Verlustkörperschaft (Sätze 6–8) erweitert, die Ausnahmen vom grundsätzlichen Verlustuntergang nach Abs. 1 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 Wachst-BeschlG 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 WachstBeschlG 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.

Betreibungsrichtlinie-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, jetzt § 34 Abs. 6 Sätze 2–4). 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 Ausnahmerege-

lung 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 Einl. des Prüfverfahrens durch die EU-Kommission nicht mehr angewendet hat (vgl. BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488), allerdings nicht haben. Zu Details des Abs. 1a s. elektronisches HHR Archiv – Stand Lfg. 241, 4/2010 –, unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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 Wachst-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 Wachst-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.

III. Bedeutung

Schrifttum: CREZELIUS, Zur Methodologie des gegenwärtigen Steuerrechts, Stbg 2007, 449; ENDRES/SPENGLER/REISTER, Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, WPg 2007, 478; KUSSMAUL/ZABEL, Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung? – Kritische Anmerkungen zu aktuellen Gesetzesvorhaben der Bundesregierung, BB 2007, 967; RODEWALD/POHL, Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; SCHUMACHER/HAGEBÖKE, Umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion 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; U. PRINZ, Zur „Steuer-gesetzgebungs-kunst“ unserer Zeit, S:R 2009, 20; JACOB/PASEDAG, Verlustnutzung trotz § 8c KStG? – Die Wirkung steuerlicher Verlustvorträge auf den Unternehmenskauf, WPg 2010, 92; SCHMIEL, § 8c KStG in der Kritik: Ungleichmäßigkeit der Besteuerung durch

Verlustverrechnungsbeschränkungen beim Mantelkauf und anderen Anteilsübertragungen, BB 2010, 151; BREUNINGER, Rechtsentwicklung des § 8c KStG von krisenverschärfender Verlustvernichtungsvorschrift in Richtung einer Missbrauchsverhinderungsvorschrift, JbFStR 2010/2011, 334.

3 1. Rechtliche Bedeutung

Abs. 1 stellt eine Durchbrechung des zivilrechtl. Trennungsprinzips und der stl. Subjektfähigkeit einer Körperschaft für die Abziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abgezogener Einkünfte dar, da in Bezug auf die nicht genutzten Verluste ausschließlich Vorgänge auf der Anteilseignerebene für die Besteuerung der Körperschaft Bedeutung erlangen (ähnlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 58; ERNST, IPSt-Schrift Nr. 470/2011, 20). Bei der Überprüfung der Abziehbarkeit der entsprechenden negativen Einkünfte legt er eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde, die dem Gedanken der Unternehmeridentität für die Inanspruchnahme von vortragsfähigen Gewerbeverlusten bei (transparenten) Mitunternehmerschaften nach § 10a Satz 4 Halbs. 1 GewStG entlehnt (ähnlich DÖTSCH, FS Schaumburg, 2009, 253 [257]), aber durch den Einbezug auch mittelbarer Anteilseignerwechsel wesentlich weiter gehend ist. Dies ist als echte Drittwirkung bzw. fremdbestimmte Steuerwirkung zu werten (so auch SCHUMACHER/HAGEBÖKE, DB 2008, 493 [494]).

Gewandelte Rechtsbedeutung ab 1.1.2010: § 8c ist zumindest nach der Einfügung der Konzernklausel (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3) und der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der im Vermögen der Verlustkörperschaft befindlichen stillen Reserven (Verschonungsregel nach Abs. 1 Sätze 6–9) wieder eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift, was bis zu deren Inkrafttreten bestritten wurde (vgl. zur alten Rechtslage nur BMF v. 10.12.2008, Ubg 2009, 71; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Dem nach Anfügung von Abs. 1 Sätze 5–9 bestehenden Gesamtzusammenhang der Regelungen des Abs. 1 kann nur die Bedeutung zugemessen werden, dass bei konzerninternen Übertragungen und in Höhe der vorhandenen stillen Reserven nicht mehr von einer ungerechtfertigten Nutzung („Verschiebung“ von nicht genutzten Verlusten) oder dem Handel mit Verlustvorträgen ausgegangen werden kann (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 46; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 7f [1/2014]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 8; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 29; HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2341 [2343]; DÖRR, NWB 2010, 184 [193]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [76]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [74]; SUCHANEK, StBW 2010, 25 [30]; WITKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [15]; BREUNINGER, JbFStR 2010/2011, 334; HÖTZEL, JbFStR 2010/2011, 131 [134]; ERNST, IPSt-Schrift Nr. 470/2011, 44; abwägend BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2629]; zweifelnd DRÜEN, JbFStR 2010/2011, 147; aA SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2009, 2633 [2635]; GOSCH, JbFStR 2010/2011, 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 Sätze 1 und 2 gesetzestechnisch die Regel und Abs. 1 Sätze 5–9 als Ausnahmen dazu konzipiert sind. Die Ausnahmekonzeption dient uE lediglich dazu, dem Stplf. die Beweislast für deren Erfüllung aufzuerlegen (s. hierzu Anm. 16; wohl auch EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [77]). § 8c soll im Weiteren aber auch eine Schutzwirkung für den Fiskus entfalten, da er verhindern soll, dass sich der

wirtschaftliche Wert eines nicht genutzten Verlusts durch einen unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignerwechsel zu Lasten des Fiskus erhöht (so EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [76 f.]), was im Ergebnis aber nichts anderes als den Missbrauchsabwehrcharakter der Regelung verdeutlicht. Dem Missbrauchscharakter liegen dabei folgende Gedanken zugrunde:

► *Kein Missbrauch bei konzerninterner Übertragung (Abs. 1 Satz 5 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 6–9):* Grundgedanke der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 6 ist, dass typisierend ein gezahlter Kaufpreis, der die vorhandenen stpfl. stillen Reserven übersteigt, nur auf die nicht genutzten Verluste entfallen kann, so dass insoweit ein Missbrauchsfall vorliegt.

Rechtliche Bedeutung der Altregelung für Veranlagungszeiträume 2008 und 2009: Bis zu den vorstehenden Anfügungen war Abs. 1 schlicht als eine von fiskalischen Erwägungen geleitete „Verlustvernichtungsregelung“ (Fiskalzwecknorm) zu qualifizieren (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 23 [3/2016]; HEY, BB 2007, 1303 [1306]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]; KUSSMAUL/ZIPFEL, BB 2007, 967 [972]; WIESE, DStR 2007, 741 [744]; ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 [129]; MÜLLER-GATERMANN, JbFStR 2007/2008, 147; J. LANG, GmbHR 2012, 57 [58]), deren rechtsfolgenbegründendes Tatbestandsmerkmal die Überschreitung bestimmter Anteilsübertragungsgrenzen war. Dies ergab sich aus der Begr. des Gesetzentwurfs zu der Aufhebung des § 8 Abs. 4 aF, da insoweit von der zielgenaueren Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in Abs. 1 gesprochen wurde (s. BTDrucks. 16/4841, 74). Übergeordnetes gesetzgeberisches Ziel konnte hierbei nur die grundsätzliche Ver-sagung des Verlustabzugs im Allgemeinen gewesen sein.

2. Wirtschaftliche Bedeutung

4

Mit der Anfügung der Konzernklausel und der Regelung über den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven, die im Wesentlichen auf Beteiligungserwerbe anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2009 stattfinden (zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 2), verringern sich die bisherigen negativen finanziellen Auswirkungen des Abs. 1 wahrscheinlich erheblich. Die volle Jahreswirkung des bisherigen Abs. 1 wurde mit 1,475 Mrd. € beziffert (vgl. BTDrucks. 16/4841, 43). Die volle Jahreswirkung der ab 2010 wirksam gewordenen Änderungen des Abs. 1 sollen hingegen –1,34 Mrd. € betragen (vgl. BTDrucks. 17/15, 12 und BTDrucks. 18/4902, 39), so dass – die Validität der Zahlen vorausgesetzt – mit Abs. 1 nur noch eine saldierte Jahreswirkung von 105 Mio. € geschätzt wird. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 werden damit nur noch für Übertragungen von Anteilen an einer Körperschaft auf einen konzernfremden Erwerber Bedeutung erlangen, deren nicht genutzte 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 6 stille Reserven nach § 8a Abs. 1 Satz 3 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach Abs. 1 Satz 6 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen (s. hierzu ausführl. Anm. 55).

IV. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Verfassungsmäßigkeit

Schrifttum: HANS, Unternehmensteuerreform 2008: Kritik der Neuregelung über die Nutzung körperschaftsteuerlicher Verluste (§ 8c KStG), FR 2007, 775; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; HEY, Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens, FR 2008, 1033; SCHWEDHELM, Die Neuregelung des Mantelkaufs in § 8c KStG – verfassungs- und steuersystematische Würdigung, GmbHR 2008, 404; SEDEMUND/FISCHENICH, Die neuen Mantelkaufregelungen und Grunderwerbsteuer als verfassungs- und europarechtlich bedenkliche Bremse von internationalen Umstrukturierungen, BB 2008, 535; OENINGS, Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel – Ist die Neuregelung des Mantelkaufs in § 8c KStG verfassungswidrig?, FR 2009, 606; THIEL, Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) – ein krasser Wertungswiderspruch im Körperschaftsteuerrecht, in SPINDLER/TIPKE/RÖDER (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.

5 a) Rechtslage für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009

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; 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.

Ebenso FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 (3/2016); OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8c Rn. 1; ROSE in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 26a; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, GmbHR 2007, 421 (430); ENDRES/SPENGLER/REISTER, WPg 2007, 478 (488); HANS, FR 2007, 775 (779); HEY, BB 2007, 1303 (1306); HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 (119); IDW, IDW-FN 2007, 109 (113); LENZ/RIBBROCK, BB 2007, 587 (590); MÜLLER-GATERMANN, Stbg 2007, 145 (158); SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 (869); WIESE, DStR 2007, 741 (744); WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, GmbHR 2007, 785 (788); ESTERER in Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 2008, 127 (142 f.); SCHWEDHELM, GmbHR 2008, 404 (405 f.); TIEDCHEN, FR 2008, 201 (208); HEGER, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 (119); RÖDER, StuW 2012, 18 (28 f.); aA Sächs. FG v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. BFH I R 31/11; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 11d (1/2014) für den Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 2.

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]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803). Die KSt basiert auf dem

Gedanken des Trennungsprinzips. Wer Beteiligter einer Körperschaft ist, hat demnach keinen Einfluss auf deren Leistungsfähigkeit. Die Durchbrechung des Trennungsprinzips durch § 8 Abs. 4 aF erfuhr dabei ihre Rechtfertigung durch den Gedanken der Missbrauchsvermeidung (zum Missbrauchscharakter des § 8 Abs. 4 aF s. nur BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602). Abs. 1 stellt jedoch nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 10.12.2008, Ubg 2009, 71) und der hM (s. nur BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; WERNICKE in LADEMANN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; GOSCH, BFH/PR 2009, 148) keine Missbrauchsvorschrift, sondern mehr oder weniger eine zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung für den Verlustabzug dar, so dass der damit verbundene Paradigmenwechsel eines sachlich rechtfertigenden Grundes bedarf (FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11). Insbesondere muss dieser Paradigmenwechsel im Weiteren konsequent umgesetzt werden (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803), dh., es darf sich nicht nur um eine punktuelle Maßnahme, sondern um eine komplett neue Systementscheidung handeln (s. hierzu näher HEY, DStR 2009, 2561 [2564]).

Trotz der Einfügung des Abs. 1 hält der Gesetzgeber am Trennungsprinzip der KSt und der eigenen Steuersubjektfähigkeit von Körperschaften fest, da Gewinne und Verluste der Körperschaft weiterhin nicht auf die Anteilseignerebene transferiert und Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner anerkannt werden. Andererseits legt er aber hinsichtlich des Verlustabzugs einer Körperschaft eine Art Transparenzprinzip wie bei Mitunternehmenschaften zugrunde (s. Anm. 3), da für den zukünftigen Verlustabzug ausschließlich auf die Identität der Anteilseignerebene abgestellt wird. Dieses Prinzip ist darüber hinaus in sich nicht konsequent umgesetzt worden, da im Fall der Anteilsübertragung durch einen Gesellschafter auch die Verluste der Mitgesellschafter untergehen (s. auch THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [534]). Mithin ist die getroffene Belastungsentscheidung insgesamt nicht folgerichtig, da es sich lediglich um eine punktuelle Maßnahme handelt. Selbst wenn Abs. 1 als Missbrauchsvorschrift zu qualifizieren ist, ist in einem Anteilseignerwechsel ein Missbrauch nicht zu erblicken, da generalisierende und typisierende Regelungen sich an einem typischen Fall zu orientieren haben (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518). Ein reiner Anteilseignerwechsel ist für sich betrachtet aber noch kein typischer Fall, der eine Missbrauchsannahme rechtfertigt (FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11; aA Sächs. FG v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. BFH I R 31/11). Ferner lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips wegen fehlender Folgerichtigkeit nicht allein mit Vereinfachungsgedanken (s. hierzu ausführlich THIEL, FS Schaumburg, 2009, 515 [537]), mit dem Finanzbedarf des Staats oder einer knappen Haushaltslage rechtfertigen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DB 2008, 2803), so dass das Argument der Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkung im Zuge des UntStReformG 2008 keinen sachlich rechtfertigenden Grund in vorstehendem Sinne darstellt (ebenso GOSCH, BFH/PR 2009, 148). Der StSatz hätte dann nicht in entsprechendem Umfang gesenkt werden dürfen.

Vorrang einer verfassungskonformen Auslegung vor verfassungsrechtlicher Verwerfung: Das BVerfG fordert von den Staatsorganen, dass, bevor ein Normenkontrollverfahren eingeleitet wird, versucht wird, eine verfassungskonforme Auslegung der einfachgesetzlichen Norm durch eine anerkannte Auslegungsmethode vorzunehmen. Nur wenn dieser Versuch gescheitert ist, ist die Normenkontrolle durch das BVerfG zulässig (BVerfG v. 16.12.2010 – 2 BvL

16/09, FamRZ 2011, 453). Dies bedeutet, dass vor dem Hintergrund der dargestellten grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit des § 8c insbes. mittelbare Beteiligungserwerbe (zu diesbezüglichen Auslegungsmöglichkeiten s. Anm. 22; DRÜEN/SCHMITZ, Ubg 2011, 921 [927]) durch den weiten, aber auch teilweise offenen Wortlaut des Abs. 1 Sätze 1 und 2 durch teleologische Reduktion aus dem Anwendungsbereich der Norm genommen werden können (s. hierzu ausführl. DRÜEN/SCHMITZ, Ubg 2011, 921).

Strukturelles Vollzugsdefizit: Aus den eingeschränkten Mitwirkungsmöglichkeiten der Verlustkörperschaft bei der Sachverhaltsaufklärung über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe sowie dem Fehlen einer Auskunftspflicht ausländ. Anteilseigner gegenüber den FinBeh. (s. hierzu Anm. 17) ergibt sich uE ein strukturelles Vollzugsdefizit für die Aufdeckung mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerbe im Ausland. Daraus folgt, dass Abs. 1 einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG darstellt (ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 58; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 26b; BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 23 [3/2016]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 63; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 66; SEDEMUND/FISCHECH, BB 2008, 535 [537]; SUCHANEK/JANSEN, GmbHR 2009, 412 [417]; KESSLER/HINZ, DB 2011, 1771 [1774]), da dieser verlangt, dass die Stpfl. durch ein Steuergesetz rechtl. und tatsächlich gleich belastet sind (s. hierzu grds. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 780). Diese tatsächliche Gleichbelastung ist aufgrund der allenfalls nur eingeschränkten Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeit über mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe im Ausland bei Abs. 1 nicht gegeben (s. hierzu Anm. 17).

Parallele Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF: § 8 Abs. 4 aF ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 3 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 teilweisen oder vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft führen. Diese doppelte Schematisierung trifft durch die völlig ausufernde Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 eine Vielzahl von Fällen, die bei Zugrundelegung des allgemeinen Missbrauchsverständnisses von § 42 AO nicht als missbräuchlich zu werten sind (§ 8 Abs. 4 aF ist eindeutig eine Missbrauchsvorschrift, vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

Praxishinweis: Die FinVerw. gewährt in laufenden Einspruchsverfahren betreffend die Verfassungswidrigkeit des Abs. 1 Satz 1 oder 2 vor dem Hintergrund des Vorlagebeschlusses an das BVerfG (FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG 2 BvL 6/11) und des Revisionsverfahrens zur Entsch. des Sächs. FG v. 31.3.2011 (2 K 1869/10, EFG 2011, 1457, nrkr., Az. BFH I R 31/11) Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. AdV hingegen wird in laufenden Einspruchsverfahren nur gewährt, wenn der Stpfl. ein berechtigtes Interesse darlegt und glaubhaft macht. Ein berechtigtes Interesse

liegt insbes. vor, soweit die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts zu irreparablen Nachteilen für den Antragsteller führt, zB zu einem unmittelbaren Insolvenzzisiko (FinMin. Schleswig-Holstein v. 5.4.2011 [aktualisiert 12.12.2012], juris).

b) Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2010

6

Die Regelungen des Abs. 1 verstoßen nicht mehr offenkundig gegen das objektive Nettoprinzip. Vor dem Hintergrund seines Gesamtregelungskonzepts ist Abs. 1 eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift (s. hierzu ausführl. Anm. 3). Bei Beteiligungserwerben, die nicht unter die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 fallen, und soweit die nicht genutzten Verluste die vorhandenen im Inland stpfl. stillen Reserven der Verlustkörperschaft übersteigen, wird unterstellt, dass ein Handel mit Verlusten betrieben wird, wenn ein Anteilseignerwechsel in schädlicher Höhe stattfindet. Abs. 1 bedient sich folglich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen, in denen er von vorstehendem Zweck des Anteilerwerbs ausgeht. Diese Annahme spiegelt uE grds. auch einen typischen Missbrauchsfall wieder, da, wenn gedanklich durch einen gezahlten Kaufpreis keine stillen Reserven mehr entgolten werden, der Überpreis nur auf die Verlustvorträge der Körperschaft entfallen kann. Der Gesetzgeber ist somit grds. zur Belastungsentscheidung, wie sie durch § 8 Abs. 4 aF getroffen wurde, zurückgekehrt. Es bleiben allerdings durch die von § 8c Abs. 1 angeordnete Teiltransparenz von Körperschaften für Zwecke des zukünftigen Verlustabzugs weiterhin Zweifel an der Folgerichtigkeit der Norm (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 66; VISKORF/DRÜEN, DStR 2010, Beihefter zu Heft 7, 3; DRÜEN, Ubg 2010, 543 [549]; J. LANG, GmbHR 2012, 57 [59 f.]; RÖDER, StuW 2012, 18 [29 ff.]), da im Übrigen am Trennungsprinzip festgehalten wird. Im Weiteren werden im Anwendungsbereich des Abs. 1 Sätze 1 und 2 Beteiligungserwerbe nahe stehender Personen zusammengefasst. Das Beteiligungsquotenerfordernis ist somit wesentlich geringer als die Anforderungen zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der Konzernklausel nach Abs. 1 Satz 5, so dass auch hier die Folgerichtigkeit infrage gestellt werden kann. Es ist uE jedoch davon auszugehen, dass die verfassungsrechtl. Rechtfertigung des Abs. 1 durch die Verschonungsregel des Abs. 1 Satz 6 vollzogen wird (zur Rückwirkungsproblematik des Abs. 1 Satz 8 s. Anm. 52), da sich – idealtypisch betrachtet – hier deutlich der Missbrauchsabwehrgedanke offenbart (s. hierzu Anm. 3), der letztendlich die Regelung insgesamt verfassungsrechtl. rechtfertigt. Aus diesen Gründen ist auch nicht mehr von einem Verstoß gegen das Übermaßverbot auszugehen, der sich aus einer möglichen parallelen Anwendung von Abs. 1 und § 8 Abs. 4 aF im von § 34 Abs. 6 Satz 3 angeordneten Übergangszeitraum ergeben könnte, da bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 oder 2 und § 8 Abs. 4 aF, ohne dass im Inland stpfl. BV der Körperschaft ausreichende stille Reserven vorhanden sind, insgesamt von einem Missbrauchsfall ausgegangen werden muss.

Strukturelles Vollzugsdefizit: Das strukturelle Vollzugsdefizit bei mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerben im Ausland (s. hierzu ausführl. Anm. 5) besteht unverändert fort, da die Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeiten des Stpfl. und der FinBeh. (s. hierzu Anm. 17) weiterhin mehr als nur beschränkt sind. Des Weiteren bereitet die Allokation von stillen Reserven auf die im Inland stpfl. stillen Reserven nach Abs. 1 Sätze 6–9 in tief geschachtelten Unternehmen erhebliche praktische Schwierigkeiten, da hierfür komplexe Unternehmensbewer-

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

Sonderregelung des § 14 Abs. 3 FMStFG: § 14 Abs. 3 FMStFG suspendiert die Anwendung des § 8c bei Erwerb und Rückübertragung von sog. Stabilisierungselementen durch den nach § 1 FMStFG errichteten Fonds (SoFFin) oder andere inländ. Gebietskörperschaften einschließlich ihrer dem SoFFin vergleichbaren Einrichtungen sowie bei Maßnahmen im Sinne des Rettungsübernahmegesetzes (RettungsG v. 7.4.2009, BGBl. I 2009, 729). Die Vorschrift soll das Ziel des FMStG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982) unterstützen, die Finanzmärkte zu stabilisieren (vgl. BTDrucks. 16/10600, 18), und ist somit als Lenkungsnorm zu qualifizieren. Eine solche ist verfassungsrechtl. zulässig, wenn der nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766). In Ansehung dieser Rahmenbedingungen ist § 14 Abs. 3 FMStFG zumindest verfassungsrechtl. fragwürdig, da die Anforderungen an Abs. 1 Sätze 5–9, der die Investitionen privater Investoren fördern soll, wesentlich höher sind als die Anforderungen an § 14 Abs. 3 FMStFG, wobei aber private Investoren aus einer möglichen Verfassungswidrigkeit des § 14 Abs. 3 FMStFG nicht eine Nichtanwendung von Abs. 1 für sich ableiten können (s. auch BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2228/08, FR 2010, 992, nicht zur Entsch. angenommen).

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 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 erstmalig auf Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 stattfinden. Er ist mithin rückwirkend anwendbar. Rückwirkungen unterliegen indes keinen Beschränkungen durch das Vertrauensschutzprinzip, wenn sie lediglich vorteilhaft sind (vgl. BVerfG v. 9.3.1971 – 2 BvR 327/69, NJW 1971, 1603; v. 8.6.1977 – 2 BvR 1042/75, NJW 1977, 2024; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 260). Insofern 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 RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 230; RITZER/STANGL, DStR 2015, 849 [851]).

Personengesellschaft als dieselbe Person: Abs. 1 Satz 5 i d F des WachstBeschlG begünstigte schädliche Beteiligungserwerbe, wenn am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu 100 % beteiligt war. Erwerber i S d. Abs. 1 Satz 1 oder 2 und dieselbe Person i S d. Abs. 1 Satz 5 i d F des WachstBeschlG konnte auch eine PersGes. sein, die nicht Personenhandels-gesellschaft war, da auch diese als Erwerber i S d. Abs. 1 Sätze 1 und 2 infrage kommt (s. hierzu ausführlich Anm. 25). Ferner konnte sie auch dieselbe Person i S d. Abs. 1 Satz 5 i d F des WachstBeschlG sein. Nur weil das Gesetz den Begriff der Person verwendet hat, war damit nicht verbunden, dass diese auch einer StPflicht unterliegen musste. Es hatte vielmehr eine normspezifische Auslegung zu erfolgen, die sich an dem Erwerberbegriff des Abs. 1 Sätze 1 und 2 zu orientieren hatte. Übertragungen von Anteilen an einer Verlustkörperschaft zwischen zwei KapGes., deren Anteile von einer GbR zur Gänze gehalten wurden, waren

demnach uE von Abs. 1 Satz 5 idF des WachstumBeschlG begünstigt. Von Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 ist der Vorgang jedoch nicht erfasst, da die GbR nicht als Personenhandels-gesellschaft iSv. Abs. 1 Satz 5 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]). PersGes., die nicht Personenhandels-gesellschaften sind, wird durch § 34 Abs. 6 Satz 5, der die Anwendung der Neufassung der Konzernklausel für Beteiligungserwerbe anordnet, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, rückwirkend die Begünstigung der Konzernklausel versagt. Insofern findet folglich eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen statt. Diese liegt vor, wenn eine nach Ablauf des VZ verkündete Norm mit Wirkung für diesen Zeitraum eine ursprünglich geltende steuerliche Rechtsfolgenlage nachträglich ändert („echte Rückwirkung“; s. nur BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [253]). Das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot darf allein aus zwingenden Gründen des gemeinen Wohls oder wegen 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.]; 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. keine herrschende Rechtspraxis. Ebenso wenig war die Rechtslage unklar und verworren. Es gab lediglich unterschiedliche Rechtsauffassungen zu diesem Thema.

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

2. Europarechtskonformität

Schrifttum: 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.Sd. EU-Beihilferechts!, DB 2016, 682.

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

Abs. 1 stellt grds. keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 22 [3/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; 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; v. 18.12.2007 – C-101/05, HFR 2008, 295). Dies ist jedoch nicht gegeben, auch wenn Abs. 1 Sätze 6–8 lediglich die im Inland stpfl. stillen Reserven auf die nicht genutzten inländ. Verluste anrechnet (ebenso DÖRR, NWB 2010, 184 [196]; EISGRUBER/SCHADEN, Ubg 2010, 73 [83]; zweifelnd WITKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [17]), denn nach der EuGH-Rspr. (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, BStBl. II 2009, 692) muss ein ausländ. Verlust im Wesentlichen nur dann im Inland berücksichtigt werden, wenn auch die ausländ. Gewinne im Inland zu erfassen sind oder er im Ausland endgültig nicht mehr nutzbar ist. Demzufolge ist uE ebenfalls die von Abs. 1 Sätze 6–8 vorgenommene Differenzierung zulässig, indem für die Nutzung inländ. Verluste nur im Inland stpfl. stille Reserven berücksichtigt werden können. Sollte ein ausländ. Verlust jedoch im Ausland endgültig nicht mehr nutzbar sein (s. hierzu BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963), sind uE ebenfalls im Rahmen des Abs. 1 Sätze 6–8 die entsprechenden ausländ. stillen Reserven zu berücksichtigen, da ansonsten eine Diskriminierung gegeben wäre (ebenso B. LANG, Der Konzern 2010, 35 [43]; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [75]). Die potenzielle Diskriminierung, die sich durch den Ausschluss von stillen Reserven in Anrechnungsbetriebsstätten oder in BS, auf die § 20 Abs. 2 AStG Anwendung findet, durch Abs. 1 Satz 6 idF des WachstumBeschlG ergab, ist durch die Neufassung des Abs. 1 Satz 6 durch das JStG 2010 entfallen (ebenso DÖTSCHE/LEIBNER in DPM, § 8c Rn. 165 [4/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 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 Rn. 22 [3/2016]; G. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 12 [1/2014]; GOHR in SCHNITZER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 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 Rn. 46; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 11a; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 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 momentan nach § 34 Abs. 6 Satz 2 außer Kraft gesetzte Abs. 1a (s. hierzu Anm. 2) stellt nach Auffassung der EU-Kommission – mit Ausnahme von Kleinbeihilfen für durch die Finanz- und Wirtschaftskrise in Schwierigkeiten geratene Unternehmen (s. hierzu Anm. 2) – eine unzulässige Beihilfe dar, weil er ausschließlich Krisenunternehmen bevorzugt und somit eine rein selektive Wirkung entfaltet, die nicht durch die Natur und Systematik des deutschen StRechts gerechtfertigt ist (s. Beschl. der EU-Kommission v. 26.1.2011, K [2011] 275, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26; sich anschließend EuG v. 4.2.2016 – T-620/11, DStR 2016, 390, nrkr., Az. EuGH C-209/16 P; v. 4.2.2016 – T-287/11, juris, nrkr., Az. EuGH C-203/16 P). Folge des Verstoßes gegen das Beihilferecht ist, dass das die Sanierungsklausel in Anspruch nehmende Unternehmen die stl. Vorteile aus der Verlustnutzung nach Art. 14 der EG-BeihilfeverfahrensVO zurückgewähren müssen (s. auch BMF v. 30.4.2010, BStBl. I 2010, 488). Die derzeit noch anhängigen Verfahren gegen den Beschl. der Kommission beim Gericht der Europäischen Union und beim EuGH haben grds. keine aufschiebende Wirkung (s. aber FG Münster v. 1.8.2011 – 9 V 357/11K, G, DStR 2011, 1507, rkr., zur Gewährung von Adv und Anm. 2 zur Suspendierung von Abs. 1a).

Stellungnahme: UE hat die EU-Kommission – spätestens für Abs. 1a idF des WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) – ein falsches Referenzsystem gebildet, da die Einkommensermittlung grds. die interperiodische Verlustberücksichtigung vorsieht (ebenso DÖRR, NWB 2011, 690 [696]; DÖRR/MOTZ, NWB 2011, 3180 [3185]; DRÜEN, DStR 2011, 289 [291]; HACKEMANN/MOMEN, BB 2011, 2135 [2138]; MARQUARDT, IStR 2011, 445 [448]). Die Prüfung der Einbindung der Konzern- und der Stille-Reserven-Klausel in das Referenzsystem wurde vom Gericht der Europäischen Union unterlassen (s. EuG v. 4.2.2016 – T-620/11, DStR 2016, 390, Rn. 104 ff.; v. 4.2.2016 – T-287/11, juris, Rn. 103 ff.). Der Verlustuntergang nach Abs. 1 Sätze 1 bis 4 ist die Ausnahme vom System des interperiodischen Verlustausgleichs und nicht die Regel. Dass Abs. 1 Sätze 5–9 gesetzestechnisch als Ausnahme formuliert wird, dient lediglich der Zuweisung der Beweislast an den Stpfl. (s. hierzu Anm. 3). 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]), so dass Abs. 1a nicht als unzulässige Beihilfe zu qualifizieren ist. Wie die gerichtliche Auseinandersetzung vor dem EuGH (zB C-209/16 P, C-203/16 P) ausgehen wird, kann derzeit aber nur als offen angesehen werden.

V. Geltungsbereich des § 8c**1. Persönlicher Geltungsbereich**

9

Vom persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1 sind nach Auffassung der Fin-Verw. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfasst (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 1). UE ist die Einbeziehung von Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht vom Gesetz gedeckt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 25 [3/2016]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8c Rn. 11; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 16.3 [5/2012]; R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 19; aA GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 14; VAN LISHAUT, FR 2008, 789 [790]),

denn § 8c ist überschrieben mit „Verlustabzug bei Körperschaften“. Abs. 1 Sätze 1 und 2 sprechen lediglich von einer Übertragung von mehr als 25 % bzw. 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte „an einer Körperschaft“. Der Versuch der Rechtfertigung mit dem gesetzlichen Tatbestandsmerkmal des „vergleichbaren Sachverhalts“ ist ebenfalls nicht durchgreifend, da der vergleichbare Sachverhalt des Abs. 1 Sätze 1 und 2 sich eindeutig auf die Vergleichbarkeit mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte und der Stimmrechte bei einer Körperschaft und nicht auf die Vergleichbarkeit von Lebenssachverhalten im Allgemeinen bezieht. Demnach sind Personenvereinigungen und Vermögensmassen aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts entgegen der Auffassung der FinVerw. nicht vom persönlichen Geltungsbereich der Norm erfasst.

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.

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

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

Maßnahmen im Sinne des Rettungsübernahmegesetzes v. 7.4.2009, die für die Anwendung des § 8c Bedeutung erlangen, sind die Enteignung (§ 1 Ret-

tungsG) und Reprivatisierung (§ 6 RettungsG) von Unternehmen. Werden durch diese Maßnahmen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 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 ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach Abs. 1 als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 aF kommen (s. BTDrucks. 16/5491, 22).

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

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

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

Verhältnis zu § 8d: Mit § 8d wurde jüngst eine weitere, den Verlustabzug beeinflussende Regelung geschaffen. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen sich § 8c und § 8d ergänzen, aber jeweils eigenständig sein (vgl. BR-Drucks. 544/16, 7). § 8c stellt dabei allerdings die Öffnungsvorschrift für § 8d dar, da der Antrag auf Anwendung von § 8d einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c erfordert.

2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften

13

Verhältnis zu § 2a EStG: Nach § 8 Abs. 1 ermittelt sich das kstl. Einkommen ua. nach den Vorschriften des EStG. Zu diesen zählt auch § 2a EStG (s. auch R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). Da Abs. 1 die Nichtabziehbarkeit von nicht aus-

geglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften regelt, finden die Rechtsfolgen des Abs. 1 bei Tatbestandserfüllung auf die entsprechenden negativen Einkünfte des § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG und die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG Anwendung. Abs. 1 ergänzt demnach die Voraussetzungen für die Verlustverrechnung nach § 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG.

Verhältnis zu § 4h EStG: § 4h EStG ist unter Zugrundelegung der Modifikationen des § 8a Abs. 1 Satz 1 als GE-Vorschrift bei der Ermittlung des kstl. Einkommens über § 8 Abs. 1 anzuwenden. Nach § 8a Abs. 1 Satz 3 gilt § 8c modifiziert für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG entsprechend; ein etwaiger EBITDA-Vortrag ist hingegen nicht erfasst (s. ausführl. Anm. 32a). Die Nichterfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Sätze 1 und 2 oder die Inanspruchnahme der Ausnahmeregeln der Abs. 1 Sätze 5 und 6 bei eigentlicher Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 ist damit Voraussetzung für den Erhalt des Zinsvortrags. Entsprechendes gilt nach § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG (eingefügt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) für den Zinsvortrag einer Mitunternehmerschaft, soweit eine Körperschaft an dieser mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG ist demnach Öffnungsvorschrift für die Anwendung von § 8c auf Mitunternehmerschaften, die einer Körperschaft gesellschaftsrechtl. nachgeordnet sind.

► *Konzernklausel:* Die Beteiligung an der nachgeordneten Mitunternehmerschaft muss nach § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG iVm. Abs. 1 Satz 5 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 5 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 6–8 iVm. § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG sind aus demselben Grund wie bei der Konzernklausel die gesamten stillen Reserven der Körperschaft einschließlich der im Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven.

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

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

Verhältnis zu § 15a EStG: § 15a EStG ist ebenfalls eine bei der Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 1 zu berücksichtigende Vorschrift des EStG (vgl. R 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 Ergebnis seinen persönlichen und sachlichen Geltungsbereich auf vortragsfähige Gewerbeverluste einer Mitunternehmerschaft. Der Verweis auf § 8c in den Regelungen des § 10a Satz 10 GewStG schließt dabei auch die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelungen für konzerninterne Übertragungen sowie für den Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven ein. Da § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG rechtstechnisch die Gewerbeverluste der PersGes. der Körperschaft als Mitunternehmerin zurechnet und einen Rechtsfolgenverweis auf § 8c anordnet (s. hierzu ausführl. SUCHANEK, Ubg 2009, 178 [182]), sind maßgebende stille Reserven im Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 6–8 iVm. § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG die stillen Reserven der vorgeschalteten Körperschaft, wobei diese allerdings auch die stillen Reserven der Mitunternehmerschaft beinhalten (s. auch R 10a.1 Abs. 3 Sätze 5 und 6 GewStR 2009 zur Maßgeblichkeit der Tatbestandsverwirklichung auf Ebene der Körperschaft; aA FREY/MÜCKL, AG 2009, 866 [869], die bei der nachgeordneten PersGes. eine eigenständige Ermittlung der stillen Reserven vornehmen wollen). Entsprechendes gilt für die Konzernklausel nach § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG iVm. Abs. 1 Satz 5 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]).

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 Ergebnis die Reichweite der Rückwirkungsfiktion der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG ein, um eine Verlustnutzung (einschließlich 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. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 15), nachdem die Praxis zur Zeit der Rechtslage vor Geltung von Abs. 1 Sätze 5–9 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 Verlusterhalt 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 Rn. 115). Dies wäre allenfalls denkbar, wenn im Rückwirkungszeitraum stille Reserven realisiert würden oder die stillen Reserven zum stl. Übertragungsstichtag 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, Tz. 2.2 und 3.1), was in der Praxis aber wohl eher die Ausnahme darstellen würde (s. auch SCHNITGER, DB 2011, 1718 [1721] Bsp. 9). § 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG hingegen versagen eine Verlustnutzung des übernehmenden Rechtsträgers durch übergehende 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 Rn. 130 f.), und stellen somit einen weiteren gesetzgeberischen Baustein der Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen dar. Eine inhaltliche Verbindung zu § 8c besteht 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 Sätze 1 und 2 sowie § 15 Abs. 3 UmwStG kommen, so dass die Normen sowohl versetzt als auch in Konkurrenz zueinander stehen können (ebenso R. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8c Rn. 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).

4. Verhältnis zu § 42 AO

15

Für Beteiligungserwerbe, die im Wesentlichen nach dem 31.12.2009 vollzogen werden (zur zeitlichen Anwendung von Abs. 1 Sätze 5–9 s. Anm. 2), ist Abs. 1 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 DRÜ-EN, 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; v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFH/NV 2016, 646; ausführlich HERLINGHAUS, FR 2014, 441).

VII. Verfahrensfragen**1. Objektive Beweislast**

16

Die Verlustabzugssperre des § 8c ist unter dem Gesichtspunkt der Beweislastverteilung differenziert zu beurteilen. Die von Abs. 1 Sätze 1–4 normierten Tatbestandsmerkmale stellen steuerbegründende Tatsachen dar. Für diese trägt die FinVerw. die objektive Beweislast (BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220, zur grundsätzlichen Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen). Sind diese festgestellt, trägt die Körperschaft die Feststellungslast dafür, dass der StAnspruch trotz der steuerbegründenden Tatsachen dennoch nicht entstanden ist (rechtshindernde Tatsache; vgl. allg. hierzu BFH v. 15.7.1986 – VII R 145/85, BStBl. II 1986, 857; v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879). Abs. 1 Sätze 5 und 6 hingegen beinhalten steuermindernde Tatsachen, da sie gesetzestechnisch als Ausnahmeregelungen zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 konzipiert sind. Nach allgemeinen Grundsätzen trifft den Stpfl. die Feststellungslast (objektive Beweislast) für Tatsachen, die StBefreiungen oder StErmäßigungen begründen oder den StAnspruch aufheben oder einschränken (vgl. hierzu allg. BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220). Die Verlustkörperschaft hat demnach nachzuweisen, dass die Anforderungen an die Konzernklausel erfüllt sind oder in ihrem BV ausreichende im Inland stpfl. stille Reserven ruhen.

2. Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung

17

Die Körperschaft ist nach §§ 90 Abs. 1, 200 AO bzw. bei Vorgängen mit Auslandsbezug nach § 90 Abs. 2 AO trotz der Beweislast der FinVerw. zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Verletzt sie ihre Mitwirkungspflichten, gehen die Folgen der Nichterweislichkeit zu ihren Lasten (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462). Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der Verlustkörperschaft für mittelbare Übertragungsvorgänge idR kein Auskunftsrecht gegenüber ihren Gesellschaftern zusteht, 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 Steuererklärungserstellung auswerten und offenlegen muss, wenn sie sich nicht strafrechtl. Vorwürfen ausgesetzt sehen will (s. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 46 [3/2016]), stehen ihr zB die Gesellschafterliste nach § 40 GmbHG, das Aktienregister nach § 67 Abs. 1 AktG, die Anzeigen nach § 21 WpHG, die Verrechnungspreisdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO iVm. § 4 Nr. 1 GAufzV und das konzerninterne Reporting zur Verfügung. Bei (mittelbaren) Übertragungsvorgängen im Ausland muss die Geschäftsführung einer Verlustkörperschaft nach § 90 Abs. 2 Satz 2 AO alle rechtl. und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen, dh., sie muss im Rahmen des ihr Möglichen alles tun, um die erforderlichen Informationen zu erhalten. Ferner sollte für Zwecke der Beweisvorsorge (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO) versucht werden, gesellschaftsvertraglich ein Informations- und Auskunftsrecht der Geschäftsführung über (mittelbare) Anteilsübertragungen vorzusehen (s. hierzu LEVEDAG, GmbHR 2009, 13 [22 f.]). Dieses Informationsrecht kann sich aber, wenn es überhaupt durchsetzbar ist (Vorbehalt der tatsächlichen und rechtl. Unmöglichkeit, s. hierzu ausführl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 34 [8/2013]), 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 Rn. 10 [5/2013]; SCHMITZ in SCHWARZ/PAHLKE, § 93 AO Rn. 9 [4/2013]; ROSER in BEERMANN/GOSCH, § 93 AO Rn. 15 [6/2010]; SCHUSTER in HHSp., § 93 AO Rn. 28 [3/2003], 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]). 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 Fin-

Verw. keine Verletzung der Mitwirkungspflicht vorgeworfen werden kann. Entsprechendes gilt in tiefgeschachtelten Konzernen für die Identifikation von im Inland stpfl. stillen Reserven im Rahmen der Verschonungsregelung des Abs. 1 Sätze 6–8. Ebenso stehen den FinBeh. in Auslandskonstellationen auch nur begrenzte Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeiten zur Verfügung, so dass uE eine Vielzahl mittelbarer schädlicher Beteiligungserwerbe weder der Verlustkörperschaft noch der FinVerw. zur Kenntnis gelangen (zu dem daraus resultierenden strukturellen Vollzugsdefizit s. Anm. 5 und 6).

3. Verlustfeststellung

18

Verfahrensrechtlich dürfen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 ausschließlich in der Verlustfeststellung des betreffenden Jahres gezogen werden, in dem die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, da in der jeweiligen Verlustfeststellung nicht nur die Höhe der Verluste, sondern auch deren Wertigkeit festgestellt wird (BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468; v. 26.5.2004 – I R 112/03, BStBl. II 2004, 1085; 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, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 498; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]; LENZ, Ubg 2008, 24 [28]). Dementsprechend muss die Verlustkörperschaft auch die Ausnahmeregelungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 im Rahmen derjenigen Verlustfeststellung geltend machen, in der die FinBeh. den Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 vollziehen will. Im Weiteren setzen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 im Rahmen des Verlustabzugs eine Rechenstufe vor der Mindestbesteuerung des § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG ein (s. hierzu ausführl. Anm. 32a).

Nachgeschaltete Personengesellschaften: Sofern sich die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 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, 2. Aufl. 2015, § 8c Rn. 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**

I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1

19

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

Abs. 1 Sätze 1–4 repräsentieren den gesetzgeberischen Grundfall der Gesamtregelung. Abs. 1 Sätze 1 und 2 ordnen den teilweisen oder vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft in den Fällen der Übertra-

gung von Anteilen oder vergleichbarer Rechte an einer Körperschaft an und werden auf der Tatbestandsebene durch Abs. 1 Sätze 3 und 4 ergänzt.

Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 regelt für drei abschließende Fälle die erste gesetzgeberische Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot des Abs. 1 Sätze 1 und 2 für konzerninterne Übertragungen (sog. Konzernklausel); für seine drei Sachverhaltskonstellationen hebt er inhaltlich die eigentliche Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 oder 2 (Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs) wieder auf.

Abs. 1 Sätze 6–9 stellen die auf der Rechtsfolgenreihe ansetzende Ausnahme vom Verlustabzugsverbot des Abs. 1 Sätze 1 und 2 dar. Die eigentliche Regelungsanweisung beinhaltet dabei Abs. 1 Satz 6, der beim Vorhandensein ausreichender im Inland stpfl. stiller Reserven bei der Verlustkörperschaft einen nach Abs. 1 Satz 1 oder 2 grds. untergehenden Verlust wieder für abziehbar erklärt, mithin also die Rechtsfolgen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 aufhebt. Abs. 1 Sätze 7–9 sind Ergänzungen zu Abs. 1 Satz 6. Abs. 1 Satz 7 definiert im Grundfall den Begriff der stillen Reserven der Körperschaft. Für den Fall, dass das stl. Eigenkapital der Verlustkörperschaft negativ ist, wird durch Abs. 1 Satz 8 abweichend vom Grundfall eine besondere Definition des Begriffs der stillen Reserven iSd. Abs. 1 Satz 6 aufgestellt. Abs. 1 Satz 9 dient der Abwehr von Gestaltungen, die der Gesetzgeber im Gesamtkontext der Norm als missbräuchlich ansieht.

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

20 1. Regelungsaufbau

Abs. 1 Satz 1 ordnet an, dass nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte, die als „nicht genutzte Verluste“ definiert werden, insoweit nicht mehr abziehbar sind, als innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar bei einer Körperschaft mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an der Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Die Erfüllung dieser Bedingungen wird vom Gesetz als schädlicher Beteiligungserwerb bezeichnet. Der Regelung liegt 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, Rn. 15).

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 25 % (BTDrucks. 16/4841, 76 enthält insoweit ein Redaktionsversehen, wenn in Bezug auf Abs. 1 Satz 1 von der „Schwelle von 50 Prozent“ gesprochen wird) überschritten wird, werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 31 ff.) ausgelöst; anschließend beginnt ein neuer Fünfjahreszeitraum (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 18; ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, FR 2016, 260 [261 f.]). Eine Einbeziehung von Beteiligungserwerben, die unter die Konzernklausel des Abs. 1 Satz 5 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 6 ganz oder teilweise wieder suspendiert, bleibt es beim Verbrauch der Beteiligungserwerbe für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1, so dass auch in diesem Fall ein neuer Fünfjahreszeitraum beginnt.

Beispiel 1: A ist alleiniger Gesellschafter der K. In den VZ 2010 und 2011 überträgt er 30 % bzw. 10 % seiner Beteiligung auf B. Bei Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 im VZ 2010 übersteigen die anteiligen stillen Reserven die anteiligen nicht genutzten Verluste. Im VZ 2011 sind die anteiligen stillen Reserven niedriger als die anteiligen nicht genutzten Verluste.

Lösung: Im VZ 2010 werden die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 durch Abs. 1 Satz 6 verdrängt. Der Beteiligungserwerb des VZ 2011 iHv. 10 % ist nicht mehr mit den Beteiligungserwerben des vorangegangenen VZ zusammenzurechnen, da diese für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 „verbraucht“ sind. Der Beteiligungserwerb des VZ 2011 erfüllt alleine nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1. Sie werden erst wieder bei der Prüfung der Schädlichkeitsquote nach Abs. 1 Satz 2 berücksichtigt (s. hierzu Anm. 35).

Frühestmöglicher Beginn des Fünfjahreszeitraums: Da § 34 Abs. 7b idF des UntStReformG anordnet, dass Abs. 1 erstmals auf Anteilsübertragungen, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden, Anwendung findet (s. hierzu Anm. 2), bleiben Anteilsübertragungen, die vor diesem Zeitpunkt liegen, bei der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze (s. hierzu Anm. 23) außer Betracht (ebenso BUSCH, JbFStR 2007/2008, 258 [262 f.]).

Beispiel 2: An der KapGes. K sind A und B zu je 50 % beteiligt. In 2007 veräußert B 20 % seiner Beteiligung an C. Im Jahr 2008 überträgt B weitere 6 % auf C.

Lösung: Der Übertragungsvorgang aus dem Jahr 2007 bleibt bei der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze außer Betracht, da Abs. 1 Satz 1 gem. § 34 Abs. 7b erstmals auf Anteilsübertragungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2007 vollzogen werden.

Keine verlustartbezogene Betrachtungsweise: Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 treten neben den Verlusten nach § 10d EStG und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG auch für nicht genutzte Verluste iSd. §§ 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3, 15 Abs. 4, 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 4 und 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG ein (s. hierzu ausführl. Anm. 33). Die Erfassung dieser verschiedenen Verlustarten führt jedoch nicht dazu, dass pro Verlustart ein eigener Fünfjahreszeitraum zu beachten ist (aA 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 Anteilswerb: Von der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 sind die nicht genutzten Verluste betroffen, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhanden sind (s. hierzu Anm. 31 ff.). Dies bedeutet bei zeitlich gestreckten Anteilswerbungen, dass sämtliche Anteilswerbungen innerhalb des Fünfjahreszeitraums einzubeziehen sind, auch

wenn die Körperschaft erst im letzten Feststellungszeitpunkt vor Überschreitung der Schädlichkeitsgrenze über nicht genutzte Verluste verfügt (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 17). Dies ist vom Sinn und Zweck der Vorschrift, dass 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, Rn. 13 und 16), nicht gedeckt, so dass uE Anteilsübertragungen innerhalb des Fünfjahreszeitraums nur einzubeziehen sind, wenn die Körperschaft zum Zeitpunkt der jeweiligen Übertragung über nicht genutzte Verluste verfügt (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 50 [3/2016]; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5188]; B. LANG, DSz 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 1 % des gezeichneten Kapitals der K.

Lösung: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 ist auch der Anteilserwerb in 2008 in die Prüfung der Schädlichkeitsgrenze einzubeziehen, obwohl zu diesem Zeitpunkt keine nicht genutzten Verluste vorhanden waren. Es würden demnach 0,52 Mio. € (26 % von 2 Mio. €) untergehen, wenn nicht noch Abs. 1 Satz 6 in Anspruch genommen werden kann. Dies ist vom Sinn und Zweck der Regelung nicht gedeckt, so dass der Erwerb aus 2008 uE nicht einzubeziehen ist.

22 b) **Qualität des Übertragungsvorgangs: Schädlicher Beteiligungserwerb mittelbar oder unmittelbar**

Schrifttum: DIETERLEN/WINKLER, Konzernsachverhalte im Rahmen der neuen „Mantelkauf“-Regelung des § 8c KStG, GmbHR 2007, 815; BUSCH, Die Verlustvernichtung im Konzern, JbFSiR 2008/2009, 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: Verlustverschonung vor Einführung 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. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 11; zur anteiligen Zuordnung bei vermögensverwaltenden PersGes. s. aber Anm. 25) erfolgt. Ferner differenziert Abs. 1 Satz 1 im Fall der mittelbaren Übertragung nicht, auf welcher Stufe die Übertragung stattfindet (zu den Folgen für die Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung s. Anm. 17).

Konzerninterne Übertragungen: Abs. 1 Satz 1 erfasst differenzierungslos auch konzerninterne Übertragungen. Diese werden bei Vorliegen der Voraussetzungen lediglich durch den ab dem 1.1.2010 anzuwendenden Abs. 1 Satz 5 (s. hierzu Anm. 45 ff.) vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 ausgenommen.

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

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.

1. Aufbau und gesetzgeberisches Ziel

45

Abs. 1 Satz 5 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 Sätze 1 und 2 her und suspendiert bei Vorliegen seiner Tatbestandsmerkmale die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Sätze 1 und 2. Gesetzgeberisches Ziel der Regelung ist die Ausnahme von Umstrukturierungen, die innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, sofern ein durchgängiges 100 %iges Beteiligungsverhältnis besteht, von den Verlustabzugsbeschränkungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (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 oder 2 bleibt, auch wenn die Unternehmensgruppe aus Rechnungslegungssicht oder gesellschaftsrechtl. einen Konzern bildet.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs

46

Ohne dass es im Wortlaut der jeweiligen Tatbestandsebene des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1-3 direkten Niederschlag gefunden hat, setzt die Anwendung der jeweiligen Alternative des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–3 voraus, dass überhaupt ein Beteiligungserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 (ggf. unter zusätzlicher Anwendung von Abs. 1 Satz 3 oder 4) gegeben ist. Demzufolge muss eine mittelbare oder unmittelbare

Übertragung des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen gegeben sein oder ein vergleichbarer Sachverhalt stattgefunden haben (ähnlich BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2628]). Der Beteiligungserwerb muss jedoch selbst nicht die Schädlichkeitsschwellen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 überschreiten, auch wenn Abs. 1 Satz 5 als Rechtsfolge das Nichtvorliegen eines „schädlichen Beteiligungserwerbs“ definiert (s. hierzu Anm. 50), da Abs. 1 Satz 5 keine Mindestbeteiligungsquote an der Verlustkörperschaft und keine Übertragungsquote festlegt. Es reicht daher aus, dass der Beteiligungserwerb als „Zählerwerb“ in die Prüfung der entsprechenden Schwellen einbezogen wird (ebenso FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 71 [73]; RÖDDER, JbFStR 2014/2015, 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 5 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 5 Nr. 1)

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

Tatbestandsvoraussetzung der ersten Alternative der Konzernklausel ist nach Abs. 1 Satz 5 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.

Art der Beteiligung: Abs. 1 Satz 5 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 Rn. 113 [5/2012]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 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. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8c Rn. 113 [5/2012]; GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 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 5 s. Anm. 14.

bb) Beteiligung des Erwerbers am übertragenden Rechtsträger

48

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 (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47b [3/2016]; zu Beispielen mit Minderheitsbeteiligungen s. SCHEIPERS/LINN, Ubg 2010, 8 [10]).

Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an der Verlustkörperschaft erlangt. Er ist deckungsgleich mit dem Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 (zu diesem s. Anm. 25) und schließt grds. auch die Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen nach Abs. 1 Satz 3 (zu dieser s. Anm. 37 ff.) ein (s. aber Anm. 49 zu den Anforderungen an den Erwerber).

► *Abwärtsverschmelzung (down-stream-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 4 sind die im Rahmen der Kapitalerhöhung Anteile erhaltenden Gesellschafter die Erwerber (s. auch GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 251).

Übertragender Rechtsträger: Mit der Terminologie „übertragender Rechtsträger“ wird eine Begrifflichkeit aus dem Umwandlungsrecht verwandt (s. zB nur § 2 UmwG), wobei diese im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 allerdings normspezifisch verwendet wird. Daher ist Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ebenfalls auf 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 (down-stream-merger)*: Bei einer Verschmelzung der Mutter auf die Tochtergesellschaft (100 %) ist die iRd. 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]; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 23 [26]; aA WITTKOWSKI/HIELSCHER, DB 2010, 11 [14]).

► *Kapitalerhöhung*: Bei einer quotenverschiebenden Kapitalerhöhung iSd. Abs. 1 Satz 4 sind die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter die übertragenden Rechtsträger (s. auch GOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8c Rn. 251).

49 cc) Anforderungen an den Erwerber

Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 begünstigt nicht jeden Erwerber, durch den es bei der Verlustkörperschaft zur Realisation der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 oder 2 gekommen ist. Dieser muss eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft sein, damit die Ausnahmeregelung zu Abs. 1 Sätze 1 und 2 greift.

Natürliche Person ist nach dem maßgeblichen bürgerlich-rechtl. Verständnis der Mensch von der Vollendung der Geburt bis zum Tod (s. hierzu ausführlich § 1 EStG Anm. 52). Es ist unbeachtlich, ob dieser im In- oder Ausland ansässig ist oder welche Staatsangehörigkeit er innehat, um als Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 zu fungieren.

Juristische Personen sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Zweckvermögen mit vom Gesetz anerkannter Rechtspersönlichkeit, so dass sie Träger von Rechten und Pflichten sind. Im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 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 5 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; v. 27.10.2008 – II ZR 290/07, ZInsO 2009, 149, jeweils zu einer schweizerischen AG). Es kommt für Zwecke des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ausschließlich darauf an, ob sie im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs (s. hierzu RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; sich dieser Entsch. anschließend BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588) körperschaftlich organisiert ist, da Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 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 5 Nr. 1 fallen, sind die oHG nach §§ 105 ff. HGB, die KG nach §§ 161 ff. HGB (vgl. K. SCHMIDT in MüKo HGB, 3. Aufl. 2010, § 6 Rn. 3; KÖRBER in OETKER, 4. Aufl. 2015, § 6 HGB Rn. 4; HOPT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 2; KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3) sowie vergleichbare ausländ. Personenhandelsgesellschaften (vgl. BTDrucks. 18/4902, 47; KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3). Ausländ. 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 5 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 „Personenhandelsgesellschaft“ hingegen nicht von Bedeutung (vgl. BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47c [3/2016]; SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [32]).

► *In Gründung* befindliche inländ. PersGes. sind auch schon vor der Eintragung im Handelsregister Personenhandelsgesellschaften, wenn sie auf den Betrieb eines Handelsgewerbes ausgerichtet sind (vgl. KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 6 HGB Rn. 3; BOESCHER in OETKER, 4. Aufl. 2015, § 123 HGB Rn. 8; HILLMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN,

3. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 5). Betreibt eine in Gründung befindliche Pers-Ges. hingegen ein Kleingewerbe, Vermögensverwaltung oder LuF, entsteht sie zunächst als GbR und wird erst mit der konstitutiv wirkenden Eintragung im Handelsregister zur Personenhandelsgesellschaft (vgl. HILLMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 3. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 5; STEITZ in HENSSLER/STROHN, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 123 HGB Rn. 3; KINDLER in KOLLER/KINDLER/ROTH/MORCK, 8. Aufl. 2015, § 123 HGB Rn. 3), so dass sie bis zur Eintragung nicht als tauglicher Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 infrage kommt (vgl. SUCHANEK/HESSE, DStZ 2016, 27 [32]). Bei im Ausland gegründeten Pers-Ges. 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 GOHR/RICHTER, DB 2016, 127 [131]), auch wenn stl. die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt (aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8c Rn. 47c [3/2016]).

Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen: Nach Abs. 1 Satz 3 gilt eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen als ein Erwerber iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2, so dass sie grds. auch ein Erwerber iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ist. Sie erfüllt jedoch nicht die weiteren Anforderungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, da sie keine natürliche oder juristische Person und auch keine Personenhandelsgesellschaft ist, so dass (schädliche) Beteiligungserwerbe einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Abs. 1 Satz 3 nicht durch Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 begünstigt sind (ebenso UNTERBERG, 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 5 Nr. 1 idF des StÄndG 2015 s. Anm. 6a.

c) Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 100 % des Veräußerers am übernehmenden Rechtsträger (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2) 49a

Der zweite Ausnahmefall der Konzernklausel greift nach Abs. 1 Satz 5 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 5 Nr. 2 entsprechen in großen Teilen denen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, so dass 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 5 Nr. 2 ist derjenige, der das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der Verlustkörperschaft auf den Erwerber überträgt, so dass es hierdurch zumindest zu einem Zählerwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 oder 2 kommt. Der Begriff des Veräußerers ist im Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 normspezifisch auszulegen und ist deckungsgleich mit dem übertragenden Rechtsträger iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 (ebenso ADRIAN, Ubg 2015, 288 [290]; wohl auch UNTERBERG, GmbHR 2015, 1190 [1199]; GOHR/RICHTER, DB