

Exklusive
Leseprobe

Redaktionsstand: Oktober 2008

ERNST & YOUNG

Körperschaftsteuergesetz

KStG mit Nebenbestimmungen

Kommentar

Stollfuß

STOTAX
ONLINE - SOFTWARE - PRINT

Körperschaftsteuergesetz

Kommentar

Herausgegeben von:

 **ERNST & YOUNG**

Ernst & Young AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Redaktionelle Gesamtverantwortung:

Ilse Kröner
Steuerberaterin

Stollfuß
MEDIEN · BONN · BERLIN

Zitierweise:
Autor in Ernst & Young, KStG § ... Rz. ...

Hinweise für den Benutzer

Die Ordner 1 und 2 beinhalten die aktuellen Gesetzesfassungen, in Ordner 3 befinden sich die Kommentierungen ausgewählter Paragraphen in der Fassung vor ihrer Änderung durch das Steuervergütungsgesetz. Verweise hierauf erhalten zur Unterscheidung von Verweisen auf aktuelle Gesetzesfassungen in der Kommentierung den Zusatz „i. d. F. vor dem StSenkG“. Im Stichwortverzeichnis wird der Zusatz „a. F.“ angehangen.

In die Gesetzestexte sind die zum 1.1.2002 in Kraft getretenen Änderungen durch das Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euro-glättungsgesetz – StEuglG) vom 19.12.2000 (BGBI. I 2000, 1790, BStBl I 2001, 3) eingearbeitet. An diesen Stellen gibt der mit * gekennzeichnete Klammerzusatz die bis zum 31.12.2001 geltende Gesetzesfassung an.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in Der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Titelblatt zur 66. Aktualisierung
Grundwerk ISBN 978-3-08-254900-1

Stollfuß Medien GmbH & Co. KG 2008 · Alle Rechte vorbehalten

Satz: Satzbetrieb Schäper GmbH, Bonn
Druck und Verarbeitung: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub), Bonn

Autorenverzeichnis

- Paul Ulrich Antweiler**
Regierungsoberrat, Dipl.-Finanzwirt
Wiesbaden
- Harald Bott**
Regierungsoberrat, Dipl.-Finanzwirt
Wiesbaden
- Susanne Christes**
Steuerberaterin
- Dr. Matthias Geurts**
Rechtsanwalt
Frankfurt a. M.
- Tim Hackemann**
Rechtsanwalt, Steuerberater
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Dr. Helmut Hauswirth**
Rechtsanwalt, Steuerberater
Stuttgart
- Dr. Magdalena Holland**
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
München
- Dr. Eberhard Kalbfleisch**
Rechtsanwalt, Steuerberater
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Dr. Stefan Köhler**
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater
Düsseldorf
- Ilse Kröner**
Steuerberaterin
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Prof. Dr. Jörg Kroschel**
Dipl.-Volkswirt, Steuerberater
Zittau
- Dr. Lothar Lammersen**
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater
Höxter/Blomberg
- Dr. Bianca Lang**
Regierungsdirektorin
Karlsruhe
- Wolfgang Oho**
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Erich Rekow**
Steuerberater
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Bernd Schmitt**
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Annette Schrickel**
Steuerberaterin
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Dr. Christoph Schulte**
Rechtsanwalt, Steuerberater
Frankfurt a. M.
- Ulrich Siegemund**
Rechtsanwalt, Steuerberater
Eschborn/Frankfurt a. M.
- Prof. Dr. Günther Strunk**
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater
Hamburg
- Hans G. Utech**
Rechtsanwalt, Steuerberater
Frankfurt a. M.
- Peter Velten**
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
Bad Homburg
- Dr. Wolfgang Walter**
Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Steuerrecht, Steuerberater
Leonberg
- Heiner Woitschell**
Regierungsdirektor
Wiesbaden

§ 8c¹⁾ Verlustabzug bei Körperschaften

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.

(2)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). Gleiches gilt im Falle eines unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs an einer Zielgesellschaft von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft durch einen Erwerber, der keine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ist, wenn

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

der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Beteiligung an der Zielgesellschaft durch die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft darf vier Jahre nicht unterschreiten. ²Der nach Satz 1 abziehbare Verlust kann im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs zu einem Fünftel im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden; dieser Betrag erhöht sich in den folgenden vier Jahren um je ein weiteres Fünftel des nach Satz 1 abziehbaren Verlustes.

1) § 8c KStG eingefügt durch Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630).

2) § 8c Abs. 2 KStG angefügt durch Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen – MoRaKG v. 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672 = BStBl I 2008, 854).

Inhalt	Rz.
A. Zweck und Geltungsbereich	1– 14
B. Rechtsentwicklung	15– 16
C. Beschränkung des körperschaftsteuerlichen Verlustabzugs (§ 8c Abs. 1 KStG)	16.1–110
I. Anwendungsbereich	16.1– 16.7
II. Anteilsübertragung	17– 53.5
1. Erwerbsgegenstand	18– 23.1
2. Betroffener Personenkreis	24– 27.1
3. Erwerbsvorgang	28– 53
a) Unmittelbare Anteilsübertragung	37– 42
aa) Übertragung auf fremde Dritte	37– 40
bb) Änderung der Beteiligungsquoten	41– 42
b) Mittelbare Anteilsübertragung	43– 48.4
c) Konzernbetrachtung	49– 53
4. Zeitpunkt des Erwerbs	53.1– 53.5
III. Rechtsfolgen	54– 82.2
1. Quotaler Untergang des Verlusts (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG)	54– 58.3
2. Vollständiger Untergang des Verlusts (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG)	59– 66
3. Umfang des Abzugsverbots	67– 77
4. Folgen bei mehrfacher Übertragung des nämlichen Anteils	78– 82.2
IV. Erwerber mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG)	83– 90
V. Kapitalerhöhung (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG)	91– 97
1. Zusammentreffen von Anteilsübertragung und anschließender Kapitalerhöhung	93– 96
2. Mittelbare Kapitalerhöhung	97
VI. Sanierungsfälle	98–104
VII. Anwendungszeitpunkt/Verhältnis zu § 8 Abs. 4 KStG	105–110
D. Ausnahmeregelung für Wagniskapitalgesellschaften § 8c Abs. 2 KStG	111–115

Schrifttum

<i>Beußer</i>	Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 1549;
<i>Breithecker/ Fürster/Fürster/ Klapdor</i>	Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Berlin 2007;
<i>Dörfler/Wittkowski</i>	Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kind mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, 513;
<i>Dörr</i>	Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB Fach 4, 5181;
<i>Hans/Engelen</i>	Wegfall der Mantelkaufregelung durch das Unternehmensteuerreformgesetz, NWB Beratung aktuell 2007, 1981;
<i>Lang</i>	Die Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStZ 2008, 652;
<i>Lenz/Ribbrock</i>	Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587;

<i>Neu/Schiffers/ Watermeyer</i>	Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 14.3.2008 zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG, GmbHR 2008, 421;
<i>Neumann</i>	Die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG, GmbH-StB 2007, 249;
<i>Neumann/Stimpel</i>	Ausgewählte Zweifelsfragen zur neuen Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG, GmbHR 2007, 1194;
<i>Neyer</i>	Verlustnutzung nach Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n. F., BB 2007, 1415;
<i>Roser</i>	Verlust- (und Zins-)Nutzung nach § 8c KStG, DStR 2008, 77;
<i>Schwedhelm</i>	Die Neuregelung des Mantelkaufs in § 8c KStG – verfassungs- und steuersystematische Würdigung, GmbHR 2008 404;
<i>Sistermann/ Brinkmann</i>	Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen, DStR 2008, 897;
<i>Suchanek</i>	Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften; Anmerkung zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zu § 8c KStG, GmbHR 2008, 292;
<i>Suchanek/Herbst</i>	Unternehmensteuerreform 2008: fatale Wirkung des neuen § 8c KStG zur Verlustnutzung bei Körperschaften und der Auslaufvorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG, FR 2007, 863;
<i>Wiese</i>	Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften – Zu § 8c KStG i. d. F. des Regierungsentwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, DStR 2007, 741;
<i>Wild/Sustmann/ Papke</i>	Gefährdet § 8c KStG bei einem Börsengang die steuerlichen Verlustvorträge der emittierenden Gesellschaft?, DStR 2008, 851.

A. Zweck und Geltungsbereich

Überblick über die Inhalte

Bereits das bisherige Recht kennt mit § 8 Abs. 4 KStG eine Einschränkung der Verlustverrechnung in Fällen des sog. „Mantelkaufs“. Danach ist Voraussetzung für den fortbestehenden Verlustabzug die **rechtliche und wirtschaftliche Identität** zwischen der Körperschaft, die den Verlust erwirtschaftet hat, und der übernehmenden Körperschaft, die diesen Verlust verrechnen und ggf. weiter vortragen will. Die wirtschaftliche Identität ist insbesondere dann nicht gewahrt, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft – außer in Sanierungsfällen – ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt (Einzelheiten → § 8 KStG Rz. 1247 ff.).

Die bisherige Regelung ist in der Praxis schwer zu handhaben, ist kompliziert und gestaltungsanfällig. Zweck der Neuregelung ist, die Rechtsanwendung zu verein-

fachen und die Beschränkung des Verlustabzugs einfacher und zielgenauer auszustalten.

- 3 Die sehr streitanfällige Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ wird aufgegeben. Maßgebliches Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung ist künftig **allein der Anteilseignerwechsel**. Nach den Ausführungen in der Regierungsbegründung zum Entwurf des UntStRefG 2008 liegt dem Anteilseignerwechsel der Gedanke zu Grunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändert.¹⁾ Diese Betrachtungsweise ist m. E. nicht stichhaltig. Lediglich ein Anteilseignerwechsel unter Beibehaltung des bisherigen Unternehmensgegenstands, Personalkörpers, Anlagevermögens, Geschäftsumfangs etc. führt m. E. nicht zum Verlust der wirtschaftlichen Identität einer juristischen Person.²⁾ Auch nach Auffassung des BFH bestimmt sich die wirtschaftliche Identität – oder auch wirtschaftliche „Persönlichkeit“ – einer Körperschaft als Rechtsperson durch ihren Unternehmensgegenstand und ihr verfügbares Betriebsvermögen, nicht durch ihre Gesellschafter.³⁾ Zutreffend ist deshalb die Aussage von Neyer und Beußer, dass die Neuregelung das Konzept der wirtschaftlichen Identität völlig aufgegeben habe und nunmehr ausschließlich an die qualifizierte Anteilsübertragung anknüpft.⁴⁾
- 4 Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste bleiben unberücksichtigt, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen. Dabei wirkt die Verlustbeschränkung des § 8c Abs. 1 KStG **zweistufig**:
 - Sie sieht einmal einen **quotalen** Untergang des Verlustabzugs bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % vor.
 - Unabhängig davon kommt es im Falle der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte zum **vollständigen** Untergang des Verlustabzugs.
- 5 Der **Abzugsbeschränkung** unterliegt der Verlustvortrag, der auf den Schluss des VZ, der der ersten schädlichen Anteilsübertragung vorangeht, festgestellt wurde, sowie der laufende Verlust im VZ bis zur schädlichen Anteilsübertragung.
- 6 Die Neuregelung enthält keine ausdrückliche Aussage mehr zu **Unternehmenssänerungen**.
- 7 Ein die Verlustabzugsbeschränkung auslösender Anteilseignerwechsel liegt vor, wenn innerhalb eines Zeitraums von **fünf Jahren** mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile an einen Erwerber oder ihm nahestehende Personen übertragen werden (schädlicher Anteilserwerb). Der unmittelbare Anteilseignerwechsel ist auch schädlich, wenn er mittelbar zu keiner Veränderung der Beteiligungsquote führt. Dabei ist dem Anteilseignerwechsel eine **retrospektive Betrachtung** zu Grunde zu legen. Sobald innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die Schwelle von 50 % überschritten wird, werden die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ausgelöst; anschließend beginnt ein neuer Fünf-Jahres-Zeitraum.
- 8 Die Schädlichkeitsgrenze von 25 % kann sowohl durch **unmittelbare als auch durch mittelbare Anteilsübertragungen** überschritten werden. Im Falle einer mit-

1) BR-Drucks. 220/07 v. 30.3.2007, 125.

2) So auch Neyer, BB 2007, 1415.

3) BFH v. 20.8.2003, I R 61/01, BStBl II 2004, 616.

4) Neyer, BB 2007, 1415; Beußer, DB 2007, 1549.

telbaren Anteilsübertragung ist die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote zu Grunde zu legen. Eine Veränderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse bleibt allerdings nicht deswegen unberücksichtigt, weil sich eine mittelbare Beteiligung dadurch nicht ändert (Konzernbetrachtung). Eine solche Konzernbetrachtung wäre zu verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig.

Rechtsfolge ist der quotale Verlustuntergang entsprechend der Höhe der schädlichen Anteilsübertragung. Die Rechtsfolge tritt im VZ des schädlichen Ereignisses ein. Einmal i. R. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG berücksichtige Anteilserwerbe können also nicht Anlass einer weiteren Kürzung des Verlustabzugs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in späteren VZ sein (**Sanktionsverbrauch**). Für Zwecke des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG sind diese Anteilserwerbe aber zu berücksichtigen. 9

Kapitalerhöhungen gelten als Übertragungen i. S. d. § 8c Abs. 1 KStG. 10

Bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel von über 50 % geht der vorhandene Verlustvortrag vollständig unter. 11

Zur Vermeidung von Gestaltungen in denen z. B. vier einander nicht nahestehende Erwerber zu gleichen Anteilen von je 25 % strukturiert eine Verlustgesellschaft erwerben, um eine Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG zu vermeiden, werden diese Erwerbe zusammengefasst. Voraussetzung ist, dass der Erwerb der Anteile auf Grund **gleichgerichteter Interessen** erfolgt.¹⁾ 12

Das **Wagniskapitalbeteiligungsgesetz** (WKBG) vom 12.8.2008²⁾ sieht durch die Einführung des § 8c Abs. 2 KStG eine zielgenaue steuerliche Förderung vor, die speziell auf Kapitalbeteiligungen an jungen Unternehmen zugeschnitten ist. Gefördert werden Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften, die ihre Mittel in einen klar abgegrenzten Kreis von Zielgesellschaften (nicht börsennotierte junge Unternehmen mit einem Alter von höchstens zehn Jahren und einem Eigenkapital von max. 20 Mio. € zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs) anlegen. Die Höchsthalddauer von Anteilen an einer Zielgesellschaft beträgt 15 Jahre. Zudem muss die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft mindestens 70 % des von ihr verwalteten Vermögens in Zielgesellschaften anlegen. 13

Im Gesetz findet sich daher eine **Ausnahmeregelung** zur der i. R. der Unternehmensteuerreform 2008 neu eingeführten Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c Abs. 1 KStG). Bei Übernahme von Anteilen an einer Zielgesellschaft durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft bleiben die Verlustvorträge im Umfang der im Unternehmen zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft vorhandenen stillen Reserven erhalten. Dies gilt auch dann, wenn eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ihre Anteile an einen Dritten weiterveräußert (Einbeziehung des Nacherwerbs). Allerdings besteht die Möglichkeit zur Verlustverrechnung nur dann, wenn die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft die Anteile an der Zielgesellschaft mindestens vier Jahre hält. 14

1) BT-Drucks. 16/5491, 22.

2) BGBl. I 2008, 1672 = BStBl I 2008, 854.

B. Rechtsentwicklung

- 15** Die Neuregelung in § 8c Abs. 1 KStG wurde durch das **UntStRefG 2008 vom 14.8.2007**¹⁾ gesetzesystematisch als eigener Paragraf nach § 8b KStG eingefügt. Gemäß § 34 Abs. 7b EStG i. d. F. durch das UntStRefG 2008 findet die Vorschrift erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 Anwendung. Am 4.7.2008 wurde zu § 8c Abs. 1 KStG ein BMF-Schreiben verabschiedet.²⁾
- 16** Durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12.8.2008 wurde ein neuer Abs. 2 betreffend den Beteiligungserwerb an einer Zielgesellschaft i. S. v. § 2 Abs. 3 WKBG eingeführt. Der Inhalt des bisherigen § 8c KStG findet sich in § 8c Abs. 1 KStG wieder. Gemäß § 34 Abs. 7b EStG i. d. F. durch das MoRaKG findet die Vorschrift erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 Anwendung.

C. Beschränkung des körperschaftsteuerlichen Verlustabzugs (§ 8c Abs. 1 KStG)

I. Anwendungsbereich

- 16.1** § 8c Abs. 1 KStG ist nicht auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften begrenzt, auch **beschränkt steuerpflichtige** Körperschaften können in den Anwendungsbereich der Norm fallen, sofern sie im Inland veranlagt werden. Hierzu gehören Körperschaften
- mit einer im Inland belegenen Betriebsstätte;
 - mit einer Beteiligung an einer inländischen Mitunternehmerschaft;
 - mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei im Inland belegtem Grundbesitz.
- 16.2** Nicht unter den Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 KStG fallen beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, von deren inländischen Einkünften ein **Quellensteuerabzug mit Abgeltungswirkung** vorgenommen wird.
- 16.3** Gemäß Tz. 1 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008³⁾ fallen auch **Anstalten und Stiftungen** in den Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 KStG. Die Vorschrift wird somit nicht auf Körperschaften, die ihrerseits Anteilseigner haben und die Gewinnausschüttungen i. S. v. § 20 EStG tätigen, beschränkt. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist aber lediglich die Anteilsübertragung etc. an Körperschaften für den Verlustabzug schädlich, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden

1) UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630.

2) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736.

3) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736.

in der Vorschrift nicht genannt, diese haben auch keine Anteilseigner. Die weite Auslegung durch die FinVerw. wird somit vom Wortlaut nicht umfasst.

Gemäß dem in Tz 2 geregelten sachlichen Anwendungsbereich betrifft die Abzugsbeschränkung gem. § 8c Abs. 1 KStG **alle** i. R. der KSt-Veranlagung nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen **negativen Einkünfte**. Gemäß § 10a Satz 9 GewStG ist die Vorschrift bei der Ermittlung des **GewSt-Messbetrags** entsprechend anzuwenden.

Dies bedeutet das Verbot des Abzugs des einheitlich und gesondert festgestellten Verlustvortrags im Zeitraum nach dem schädlichen Anteilseignerwechsel sowie das Verbot eines Ausgleichs des vor dem schädlichen Anteilseignerwechsel erlittenen Verlusts.

Nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens¹⁾ soll aber auch der **Verlustrücktrag** von der Abzugsbeschränkung erfasst sein, ohne dass dies näher konkretisiert wird. Hier sind drei Fallkonstellationen denkbar:

- Der in einem Verlustjahr zeitanteilig bis zum schädlichen Anteilseignerwechsel entstandene Verlust wird in das Jahr davor zurückgetragen.
- Der in einem Verlustjahr zeitanteilig nach dem schädlichen Anteilseignerwechsel entstandene Verlust wird in das Jahr davor zurückgetragen.
- Der in dem Jahr nach dem schädlichen Anteilseignerwechsel entstandene Verlust wird in das Jahr des schädlichen Anteilseignerwechsels zurückgetragen.

Das Gesetz macht hinsichtlich des Verlustrücktrags keine Einschränkung, m. E. müssen deshalb alle drei Rücktragsmöglichkeiten zulässig sein.²⁾

Von der Verlustabzugsbeschränkung sollen auch Verluste auf Grund von §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a und 15b EStG betroffen sein.

II. Anteilsübertragung

Die Beschränkung des körperschaftsteuerlichen Verlustabzugs knüpft einzig an das Tatbestandsmerkmal der Anteilsübertragung an.

1. Erwerbsgegenstand

Schädlich ist der Erwerb eines **bestimmten Prozentsatzes** des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft. Da § 8c Abs. 1 KStG nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern für **alle Körperschaften** gilt, ist neben dem gezeichneten Kapital auch von Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten die Rede. Im Übrigen genügt auch schon die Übertragung von Stimmrechten ohne Anteilsübertragung, um den Tatbestand von § 8c Abs. 1 KStG zu erfüllen. Der Gesetzeswortlaut suggeriert, dass die einzelnen Begriffe klar unterscheidbar und für sich betrachtet übertragbar sind; tatsächlich bedarf es hier einer sehr differenzierten Betrachtungsweise.³⁾

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 2.

2) A. A. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 31 ff.

3) Siehe Übersicht bei Roser, DStR 2008, 77, 78.

- 18.1** Sind **mehrere Merkmale** der Vorschrift erfüllt, z. B. Übertragung eines Kapitalanteils, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte, soll sich nach Auffassung der FinVerw. die Höhe des quotal untergehenden Verlusts nach dem Merkmal, das am weitest gehenden erfüllt ist, bestimmen.¹⁾ Eine Addition der verschiedenen Quoten findet anders als noch in einem früheren Entwurf des BMF-Schreibens nunmehr nicht statt.
- 18.2** Werden neben Stammaktien auch **stimmrechtslose Vorzugsaktien** erworben, ist bei der Ermittlung der Quote der übertragenen Anteile für die Stammaktien im Regelfall nur auf das stimmberechtigte Kapital und für die Vorzugsaktien auf das gesamte Stammkapital abzustellen.

Beispiel:²⁾

Die Anteile an einer Gesellschaft entfallen zu 70 % auf Stammaktien und zu 30 % auf stimmrechtslose Vorzugsaktien. Erworben werden

- 30 %-Punkte der Vorzugsaktien (= 30 % des Nennkapitals);
- 21 %-Punkte der Stammaktien ($= \frac{21}{70} = 30$ % der Stimmrechte);
- 10 %-Punkte der Vorzugsaktien (= 10 % des Nennkapitals) und 14 %-Punkte der Stammaktien ($= \frac{14}{30} = 20$ % der Stimmrechte).

In den Beispielen a) und b) wird die Schädlichkeitsgrenze jeweils überschritten, es gehen 30 % des Verlusts unter.

Im Beispiel c) überschreitet weder die Übertragung der Vorzugsaktien noch die der Stammaktien die Schädlichkeitsgrenze von 25 %. Eine Addition der Quoten findet nach nunmehriger Verwaltungsmeinung nicht statt.

Es ist allerdings innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums zu überwachen, ob weitere Vorzugsaktien oder Stammaktien übertragen werden und ob zu einem späteren Zeitpunkt die Schädlichkeitsgrenze überschritten wird.

- 19** Bei Vorgängen, die auf Übertragung einer Eigentumsposition gerichtet sind, ist nach Verwaltungsmeinung der Übergang des **wirtschaftlichen Eigentums** maßgeblich, bei Umwandlungsvorgängen scheidet ein steuerlicher Rückbezug aus (Einzelheiten → Rz. 53.4).³⁾
- 20** Durch das Tatbestandsmerkmal „vergleichbare Sachverhalte“ wird i. R. von § 8c Abs. 1 KStG der Versuch unternommen, wie bei § 8 Abs. 4 KStG neben dem Regelbeispiel („insbesondere“ § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG) eine Art **Generalklausel** zu schaffen, um neben der eigentlichen Anteilsübertragung auch sonstige Missbrauchsfälle erfassen zu können.
- 20.1** Es fragt sich zunächst, ob eine solche allgemeine Klausel überhaupt mit dem **Bestimmtheitsgrundsatz** vereinbar und somit zulässig ist.⁴⁾ § 8 Abs. 4 KStG knüpft an die fehlende wirtschaftliche Identität der Körperschaft an. Dies rechtfertigt es, von dem Erfordernis der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile abzusehen und vergleichbare Tatbestände in die Betrachtung miteinzubeziehen, wenn der insgesamt verwirklichte Sachverhalt dem Regelbeispiel in § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG nahe kommt und einen Wegfall der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft annehmen lässt.

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736.

2) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 8.

3) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 13 ff.

4) Hierzu Schwedhelm, GmbHR 2008, 404, 407.

Kriterium für eine Verlustversagung nach § 8c Abs. 1 KStG ist aber einzig eine Anteilsübertragung von mehr als 25 %; nach der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft wird nicht mehr gefragt. Damit ist der insgesamt verwirklichte Sachverhalt (Erwerb zwecks Sanierung etc.) irrelevant, es kommt allein auf die Quote der übergehenden Anteile an. Bei einem solch engen Tatbestand erscheint es höchst zweifelhaft, überhaupt „vergleichbare Sachverhalte“ als Maßstab für ein Verlustabzugsverbot zuzulassen.

20.2

Es wäre zumindest geboten, eine allgemeingültige Definition, was ein vergleichbarer Sachverhalt ist, aufzustellen. Dies leistet das BMF-Schreiben aber nicht, es wird vielmehr eine Reihe von **Einzelmaßnahmen** aufgezählt, die vergleichbare Sachverhalte sein können. Um dem Verhältnis Regelbeispiel/Generalklausel gerecht zu werden, müssen sich die Einzelmaßnahmen streng an der Vorgabe „Übertragung von Kapitalanteilen, Mitgliedschaftsrechten, Beteiligungsrechten oder Stimmrechten“ orientieren. Dies bedeutet, dass der verwirklichte Sachverhalt zwar keine Übertragung bestehender Anteile etc. darstellt, aber mit einer solchen wirtschaftlich vergleichbar ist:¹⁾

20.3

Suchanek meint darüber hinaus, dass das Kriterium der Vergleichbarkeit auch an der **quantitativen Voraussetzung** gemessen werden könne. Ein vergleichbarer Sachverhalt sei dann auch gegeben, wenn der Erwerber auf Grund weiterer Maßnahmen neben seiner Beteiligungserstellung einen derartigen Einfluss auf die Körperschaft ausüben kann, der einem zu mehr als 25 % oder 50 % Beteiligten entspricht.²⁾

20.4

Diese Auffassung ist m. E. abzulehnen. Da die Höhe des Verlustuntergangs einzig an die Quote der übertragenen Anteile etc. anknüpft, muss diese eindeutig bestimmt werden. Eine mögliche Einflussnahme auf eine Körperschaft mit einer bestimmten Quote zu hinterlegen, ist zu unbestimmt und führt zu unkalkulierbaren Ergebnissen. Die Vergleichbarkeit des Sachverhalts ist deshalb ausschließlich am Merkmal der Übertragung von Kapitalanteilen, Mitgliedschaftsrechten, Beteiligungsrechten oder Stimmrechten zu überprüfen.

20.5

In Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008³⁾ sind **beispielhaft** folgende Sachverhalte aufgelistet:

- (1) der Erwerb von Genussscheinen i. S. v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG;
- (2) Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsverzicht;
- (3) die Umwandlung auf eine Verlustgesellschaft, wenn durch die Umwandlung ein Beteiligungserwerb durch einen Erwerberkreis stattfindet;
- (4) die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, wenn durch die Einbringung ein Beteiligungserwerb am übernehmenden Rechtsträger durch einen Erwerberkreis stattfindet;
- (5) die Fusion von Anstalten des öffentlichen Rechts, wenn hierdurch bei der aufnehmenden Anstalt des öffentlichen Rechts mit nicht genutzten Verlusten ein Träger Beteiligungsrechte an der Anstalt (hinz) erwirbt;

21

1) So auch Suchanek, GmbHR 2008, 292, 294; Sistermann/Brinkmann, DStR 2008, 897, 899.

2) Suchanek, GmbHR 2008, 292, 294; Suchanek/Herbst, FR 2007, 863, 866.

3) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736.

(6) der Erwerb eigener Anteile, wenn sich hierdurch die Beteiligungsquoten ändern;

(7) die Kapitalherabsetzung, mit der eine Änderung der Beteiligungsquote einhergeht.

22 zu (1): Der Erwerb von **Genusscheinen** ist m. E. nicht mit einem Anteilserwerb vergleichbar, da ein Genusschein unter keinen Umständen beteiligungsähnliche Rechte vermittelt. Allerdings hat die Verwaltung bereits im BMF-Schreiben zu § 8b KStG die Genussrechte i. S. v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG den Anteilen am gezeichneten Kapital gleichgestellt.¹⁾

22.1 In einem früheren Entwurf des BMF-Schreibens war auch der Erwerb von **Bezugsrechten** ein dem Anteilserwerb vergleichbarer Sachverhalt. Auf berechtigte Kritik ist dieser Tatbestand aus dem BMF-Schreiben verschwunden.²⁾ Hier hätte sich die Frage gestellt, wie ein späterer Anteilserwerb zu behandeln wäre.

22.2 zu (2): Soweit ein **Stimmrechtsverzicht** gesellschaftsrechtlich überhaupt zulässig ist, wird er bereits vom gesetzlichen Grundfall erfasst. Die weiteren, aufgeführten Stimmrechtsgestaltungen – wie Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen – sind keine originären Erwerbsvorgänge, sondern lediglich ein Indiz für gleichgerichtete Interessen (→ Rz. 83 ff.). Diese Vorgänge stellen somit keinen vergleichbaren Sachverhalt dar.³⁾

22.3 zu (3) und (4): Eine **Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft**, wenn nach der Verschmelzung die an der Verlustgesellschaft bisher nicht beteiligten Gesellschafter zu mehr als 50 % beteiligt sind, bzw. die **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, wenn nach der Einbringung neu hinzugekommene Gesellschafter zu mehr als 50 % beteiligt sind und diese Vorgänge zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führen, waren schon i. R. von § 8 Abs. 4 KStG dem Anteilsübergang vergleichbare Sachverhalte.⁴⁾

22.4 zu (5): Anstalten sind wie Stiftungen **Vermögensmassen**, die nach der hier vertretenen Auffassung aus dem Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 KStG herausfallen.⁵⁾

22.5 zu (6): Ob sich die Beteiligungsquote geändert hat, ist in einer **ex-post-Betrachtung** festzustellen; es ist somit von der um die eigenen Anteile geminderten Stammkapitalziffer auszugehen. Eine Verschiebung der Quoten zwischen den eigenen und den von Dritten gehaltenen Anteilen ist somit ein schädlicher Vorgang.⁶⁾

23 Weitere, in früheren Entwürfen des BMF-Schreibens genannte vergleichbare Sachverhalte, sind **im endgültigen Text weggefallen**:

1) BMF v. 28.4.2003, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, 292.

2) Neu/Schiffers/Watermeyer, GmbHR 2008, 421, 422.

3) So auch Suchanek, GmbHR 2008, 292, 294; Neu/Schiffers/Watermeyer, GmbHR 2008, 421, 422.

4) BMF v. 16.4.1999, IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 26.

5) So auch Neu/Schiffers/Watermeyer, GmbHR 2008, 421, 423.

6) So auch Dörr, NWB Fach 4, 5181, 5184 (Heft 31/2007); Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 46, wenn dem Erwerb der eigenen Anteile wirtschaftlich der Erwerb der Alleinbeteiligung durch den verbleibenden Gesellschafter zu Grunde liegt.

- Der Erwerb oder die Stärkung der Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters bei einer KGaA wird von der Verwaltung nicht mehr als schädlicher Anteilsübergang angesehen.
- Der Anteiltausch ist bereits ein Grundfall des Beteiligungserwerbs und deshalb nicht mehr unter den vergleichbaren Sachverhalten zu erfassen.
- Auch der Ein- und Austritt von Vereinsmitgliedern gilt aus Sicht der Verwaltung als ein Grundfall des Erwerbs von Mitgliedschaftsrechten, obwohl diese grds. nicht übertragbar sind (§§ 38 Satz 1, 719 Abs. 1 BGB).¹⁾

Auch die **Kombination** verschiedener Sachverhalte kann insgesamt zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führen. In den früheren Entwürfen des BMF-Schreibens wurden an dieser Stelle verschiedene Vorgänge einzeln aufgezählt. Durch den allgemein gehaltenen Verweis auf das BFH-Urteil vom 22.10.2003²⁾ soll zum Ausdruck gebracht werden, dass

- die Einräumung oder der Wechsel einer atypisch stillen Beteiligung,
- die Gewährung von Darlehen i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG,
- die Gewährung von Optionen zum Erwerb von Anteilen,
- die Verpfändung von Anteilen,

nur im Zusammenwirken mit einer Anteilsübertragung oder einem der in Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 genannten Ersatztatbestände zur Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG führen kann. Diese „Beteiligungsformen“ sollen geeignet sein, eine bereits bestehende Beteiligung eines Anteilseigners am gezeichneten Kapital zu ergänzen, um das gesamte wirtschaftliche Engagement des Anteilseigners darzustellen. Die genannten „Beteiligungsformen“ sollen als Anteile an der Gesellschaft gelten, in deren Vermögen sie geleistet wurden.

2. Betroffener Personenkreis

Schädlich ist die Übertragung einer bestimmten Quote der Anteile innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums auf einen **einzelnen Erwerber** oder eine diesem **nahestehende Person**. Das BMF-Schreiben vom 4.7.2008³⁾ verwendet hier den Begriff des Erwerberkreises. Erwerberkreis im Sinne des BMF-Schreibens kann sein

- ein einzelner Erwerber,
- ein Erwerber und eine diesem nahestehende Person,
- mehrere Erwerber, wenn diese gleichgerichtete Interessen haben (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG).

Als einzelne Erwerber kommen natürliche Personen, juristische Personen und Personengesellschaften in Betracht. Es wird damit klargestellt, dass die **Personengesellschaft** nicht als transparent zu betrachten ist. Dies entspricht auch der Rspr. des BFH zu § 8 Abs. 4 KStG⁴⁾, der entsprechend den Verwaltungsgrundsätzen im BMF-Schreiben vom 16.4.1999⁵⁾ der zivilrechtlichen Betrachtungsweise den Vorzug gegeben hat. Dass die Personengesellschaft aus ertragsteuerrechtlicher Sicht

23.1

1) Roser, DStR 2008, 77, 78.

2) Az. I R 18/02, BStBl II 2004, 468.

3) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 3.

24

4) BFH v. 20.8.2003, I R 81/02, BStBl II 2004, 614.

25

5) Az. IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455

als „transparent“ behandelt und die Beteiligung an der Untergesellschaft den Gesellschaftern der Obergesellschaft anteilig unmittelbar zugerechnet wird, ist für die Frage des Verlustuntergangs unbeachtlich.

- 25.1** Das BMF-Schreiben differenziert bei den Personengesellschaften zwischen **Mitunternehmerschaften und vermögensverwaltenden Personengesellschaften**; für letztere soll eine anteilige Zurechnung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gelten. Hiermit wird zum Ausdruck gebracht, dass bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften die Bruchteilsbetrachtung gilt.¹⁾
- 26** Für die Frage, wie das **Nahestehen** von Personen zu definieren ist, verweist das BMF-Schreiben auf die entsprechende Definition i. R. der vGA,²⁾ nicht wie i. R. von § 8a KStG a. F. auf § 1 Abs. 2 AStG.³⁾ Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht danach jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Ehegatten können als nahestehende Personen angesehen werden. Beziehungen, die ein Nahestehen begründen, können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Zum Kreis der dem Gesellschafter nahestehenden Personen zählen sowohl natürliche als auch juristische Personen, unter Umständen auch Personenhandelsgesellschaften.
- 27** Das Nahestehen muss bereits **vor dem bzw. unabhängig von dem Anteilserwerb** vorgelegen haben. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass allein durch den Anteilserwerb kein Nahestehen begründet wird.
- 27.1** Das Kriterium des Nahestehens ist nur **im Verhältnis der Erwerber zueinander**, nicht im Verhältnis des bisherigen Anteilseigners zu dem Erwerber oder den Erwerbern maßgeblich.⁴⁾ (Zum Kreis der Erwerber mit gleichgerichteten Interessen → Rz. 83 ff.).

3. Erwerbsvorgang

- 28** „Beteiligungserwerb“ meint zunächst den **rechtsgeschäftlichen Erwerb** der Anteile gem. §§ 412, 398 BGB; dieser kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Erfasst werden somit sämtliche Veräußerungsvorgänge sowie die unentgeltlichen Übertragungen im Weg der Einzelrechtsnachfolge.
- 29** Nach bisheriger Verwaltungsmeinung waren Übertragungen i. R. von Schenkung oder vorweggenommener Erbfolge schädliche Anteilsübertragungen i. S. d. § 8 Abs. 4 KStG. **Ausgenommen** war lediglich der Anteilsübergang durch Erbfall einschließlich der Erbauseinandersetzung.⁵⁾ Hier hat sich eine Änderung vollzogen; ausgenommen sind nach dem aktuellen BMF-Schreiben⁶⁾
- Erbfall
 - unentgeltliche Erbauseinandersetzung
 - unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge.

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 24.

2) H 36 KStH 2006.

3) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 25.

4) Beußer, DB 2007, 1549, 1550.

5) BMF v. 16.4.1999, IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 4; Kritik → § 8 KStG Rz. 1263.1.

6) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 4.

Anders als bisher soll auch die vorweggenommene Erbfolge keine schädliche Anteilsübertragung darstellen, allerdings nur, wenn sie – wie auch die Erbauseinandersetzung – **unentgeltlich** erfolgt. Diese Ausnahmeregelung gilt bereits bei einer geringfügigen Teilentgeltlichkeit nicht mehr.

30

Nicht ausdrücklich genannt sind Eigentumserwerbe durch **Gesamtrechtsnachfolge** bei Verschmelzung oder Spaltung von Körperschaften. Auch hier liegt aber im Grundsatz ein schädlicher Beteiligungserwerb vor. Dies folgt zum einen daraus, dass nicht nach dem Rechtsgrund der Anteilsübertragung differenziert wird, zum anderen aus dem Fehlen einer Konzernklausel.

31

Außer durch Übertragung kann sich ein Anteilsübergang auch durch einen „**vergleichbaren Sachverhalt**“ vollziehen; der Übergang durch rechtsgeschäftlichen Erwerb ist wie bereits im Regelbeispiel des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG somit nicht abschließend (Einzelheiten hierzu → Rz. 21 ff.).

32

(*einstweilen frei*)

33, 34

Nach Verwaltungsmeinung konnte bisher auch eine dem Hauptanwendungsfall vergleichbare Gestaltung vorliegen, wenn zwar nicht mehr als 50 % der Anteile übertragen wurden, der Anteilserwerber jedoch eine **Rechtsposition** erhielt, die dem eines **zu mehr als 50 % beteiligten Gesellschafters vergleichbar** war.¹⁾ Übertragen auf die neue Rechtslage würde auch ein Beteiligungserwerb unter 25 % genügen, um einen vergleichbaren Sachverhalt zu erzeugen, wenn der Erwerber eine Rechtsposition erhält, die der eines zu mehr als 25 % Beteiligten vergleichbar ist. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn (noch) nicht das zivilrechtliche, aber bereits das wirtschaftliche Eigentum auf den neuen Erwerber übergegangen ist.

35

Diese Übertragung der bisherigen Verwaltungsregelung ist m. E. allerdings **abzulehnen**.²⁾ § 8 Abs. 4 KStG knüpfte an die fehlende wirtschaftliche Identität der Körperschaft an. Dies rechtfertigte es, bei aller Unbestimmtheit der Verwaltungsregelung von dem Erfordernis der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile Abstand zu nehmen, wenn eine einem Mehrheitsgesellschafter vergleichbare Rechtsposition gegeben war. Kriterium für eine Verlustversagung nach § 8c KStG ist aber einzig eine Anteilsübertragung von mehr als 25 %; nach der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft wird nicht mehr gefragt. Damit ist auch die Rechtsposition des Erwerbers irrelevant, es kommt allein auf die Quote der übergehenden Anteile an. Da die FinVerw. im BMF-Schreiben vom 4.7.2008 allerdings an den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums anknüpft, sind auch einem Anteilsübergang **vergleichbare Rechtspositionen**, die zum Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums führen, denkbare schädliche Sachverhalte (Einzelheiten → Rz. 21 ff.).³⁾

36

a) *Unmittelbare Anteilsübertragung*

aa) Übertragung auf fremde Dritte

Die unmittelbare Anteilsübertragung ist, wie auch bisher schon i. R. von § 8 Abs. 4 KStG, ein schädlicher Tatbestand. Dabei ist es nach Verwaltungsauffassung und Rspr. gleichgültig, ob es sich bei dem neuen Anteilseigner, auf den die Anteile

37

1) BMF v. 16.4.1999, IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 29.

2) So im Ergebnis auch Dörr, NWB Fach 4, 5181, 5184 (Heft 31/2007).

3) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 6 Satz 1.

übertragen werden, um eine natürliche Person, eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft handelt.¹⁾

- 38 Letzteres könnte dann zweifelhaft sein, wenn man die ertragsteuerrechtliche Sichtweise in den Vordergrund rückt und die **Personengesellschaft** als transparent behandelt; unmittelbare Anteilseigner wären dann die hinter der Personengesellschaft stehenden Mitunternehmer.
- 39 Der BFH hat im Urteil vom 20.8.2003²⁾ der zivilrechtlichen Betrachtungsweise den Vorzug gegeben und damit die Verwaltungsauffassung bestätigt. Dass die Personengesellschaft aus ertragsteuerrechtlicher Sicht als „transparent“ behandelt und die Beteiligung an der Untergesellschaft den Gesellschaftern der Obergesellschaft anteilig unmittelbar zugerechnet wird, ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich.
- 40 Diese Wertung wird auch der Stellung der Personengesellschaft in der Zivilrechtsordnung gerecht. Die Personengesellschaft ist hier weitestgehend verselbständigt und somit mit juristischen Personen vergleichbar. Trotz fehlender eigener Rechtspersönlichkeit kann sie handelsrechtlich unter ihrem Namen Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen; sie kann vor Gericht klagen und verklagt werden (§§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB). Sogar die GbR besitzt nach neuester Rspr. Rechtsfähigkeit, soweit sie durch ihre Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet.³⁾

bb) Änderung der Beteiligungsquoten

- 41 Gemäß BMF-Schreiben vom 16.4.1999⁴⁾ können Erwerber der Anteile auch **bereits beteiligte Gesellschafter** sein. Unerheblich ist, auf wie viele Erwerber und wie viele Erwerbsvorgänge sich die übertragenen Anteile verteilen. Entscheidend ist, dass insgesamt eine schädliche Quote übertragen wird.
- 42 Wie bisher stellt auch nach neuer Rechtslage lediglich die Veränderung der Beteiligungsquote einen schädlichen Erwerbsvorgang dar, da der Gesetzeswortlaut die Übertragung „an einen Erwerber“ sanktioniert. Auch ein bereits beteiligter Gesellschafter ist ein Erwerber; würde man diesen ausschließen wollen, so hätte das Gesetz lediglich die Übertragung an einen fremden Dritten sanktionieren dürfen.⁵⁾

Beispiel:

An der Verlust-GmbH sind A zu 80 % und B zu 20 % beteiligt. A überträgt 40 % der Anteile an B, so dass nunmehr B zu 60 % und A nur noch zu 40 % beteiligt ist.

Es gehen 40 % des Verlusts unter.

1) BMF v. 16.4.1999, IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 28 Satz 1; BFH v. 20.8.2003, I R 81/02, BStBl II 2004, 614.

2) Az. I R 81/02, BStBl II 2004, 614.

3) BGH v. 29.1.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341

4) Az. IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 5.

5) Dass dies der Gesetzgeber ebenso sieht, ergibt sich m. E. auch aus dem Beispiel in der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 16/4841, 76), wenn die Veränderung der Beteiligungsquoten zwischen den Gesellschaftern B und C in den Jahren 03 bis 05 schließlich zu einem Totaluntergang des Verlust führt (auch → Rz. 61); so auch Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 24.

b) Mittelbare Anteilsübertragung

Nach **bisheriger Verwaltungsauffassung** zu § 8 Abs. 4 KStG konnte ein Verlustabzug auch dann verloren gehen, wenn mittelbar gehaltene Beteiligungen an der Verlustgesellschaft übertragen wurden.¹⁾ Der **BFH** hat dieser Meinung im Urteil vom 20.8.2003²⁾ eine Absage erteilt. Er vertritt darin die Auffassung, dass mittelbare Anteilsübertragungen weder dem Regelbeispiel des § 8 Abs. 4 KStG unterfallen noch mit diesem wirtschaftlich vergleichbar sind, da die Körperschaft ihre wirtschaftliche Identität nicht verliert, wenn sich innerhalb einer mehrstufigen Beteiligungsstruktur die Mehrheitsverhältnisse erst auf einer höher gestaffelten Ebene verändern. Der BFH geht davon aus, dass **mittelbare Beteiligungen** vom Regelwortlaut **nicht umfasst** sind. Die Gleichstellung mittelbarer mit unmittelbaren Beteiligungen bedürfe einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.

43

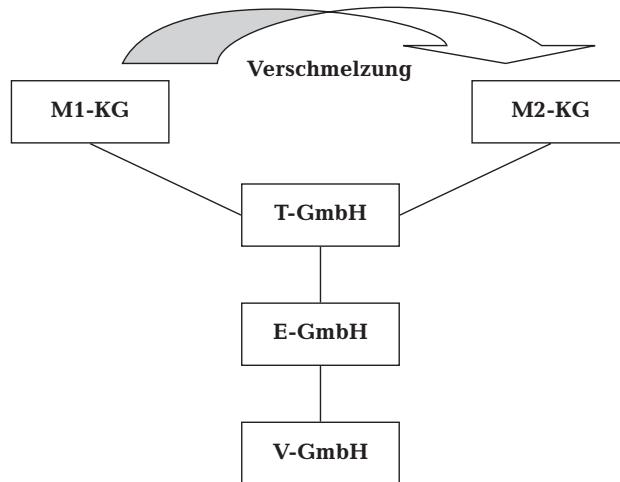
Durch Abdruck des Urteils im BStBl hat sich die Verwaltung dieser Auffassung angeschlossen; die entsprechende Tz. im Erlass vom 16.4.1999³) ist damit überholt. Allerdings hat nunmehr der Gesetzgeber den mittelbaren Anteilseignerwechsel als **schädlichen Tatbestand in das Gesetz** aufgenommen. Damit scheidet eine Verlustberücksichtigung auch dann aus, wenn sich zwar an den unmittelbaren Beteiligungsverhältnissen nichts ändert, aber auf mittelbarer Ebene eine schädliche Anteilsquote übertragen wird.

44

Beispiel 1:⁴⁾)

Gesellschafterin der V-GmbH ist die E-GmbH, deren Gesellschafterin ist die T-GmbH, deren Gesellschafter sind die M1-KG und die M2-KG.

Die M1-KG wird auf die M2-KG verschmolzen oder umgekehrt.



Ein mittelbarer Anteilseignerwechsel liegt auch vor, wenn es sich bei der zwischengeschalteten Gesellschaft um eine **Personengesellschaft** handelt, da die Personengesellschaft als Rechtsträger und nicht als transparent behandelt wird (→ Rz. 38 ff.).

45

1) BMF v. 16.4.1999, IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 28 Satz 1.

2) Az. I R 81/02, BStBl II 2004, 614.

3) Az. IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455.

4) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 11, 2. Tiret.

- 46 Wie bereits in der Gesetzesbegründung ist nunmehr im BMF-Schreiben vom 4.7. 2008¹⁾ die Aussage getroffen, dass im Falle einer mittelbaren Anteilsübertragung die auf die Verlustgesellschaft **durchgerechnete Beteiligungsquote** zu Grunde zu legen ist.²⁾

Im **Beispiel 1** sollen die M1-KG und die M2-KG zu jeweils 50 % an der T-GmbH beteiligt sein, die ihrerseits lediglich zu 50 % an der E-GmbH beteiligt ist; die E-GmbH ist Alleingesellschafterin der V-GmbH.

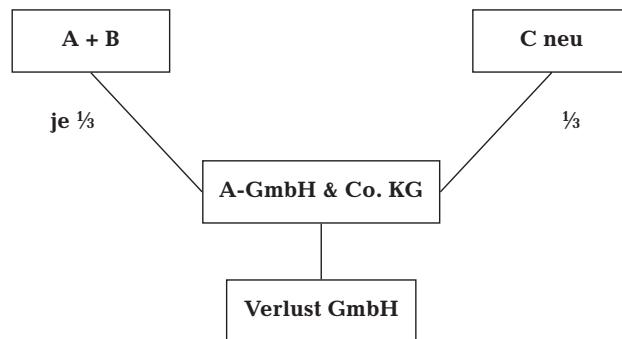
Durch die Verschmelzung der M1-KG auf die M2-KG werden mittelbar lediglich 25 % der Anteile an der Verlustgesellschaft übertragen (50 % von 50 % von 100 %).

- 47 Nach wie vor ist keine Begrenzung, **bis zu welcher Beteiligungsstufe** mittelbare Anteilsübertragungen schädlich sind, eingeführt. Ein schädlicher mittelbarer Beteiligungserwerb kann somit auch auf der zehnten Stufe eines Konzerns stattfinden. Auch ein Wechsel der Unternehmensstruktur im Ausland kann de jure zu einem schädlichen Anteilserwerb führen.
- 48 Mit der Aufnahme eines neuen Gesellschafters bzw. Mitunternehmers oder durch die Ausweitung einer Mitunternehmerstellung ist ein schädlicher Erwerb von Anteilen an einer Verlustgesellschaft, die zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören, verbunden, wenn diese **Anteile zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft** gehören. Dies ist dann der Fall, wenn die Mitunternehmerschaft zivilrechtlicher Eigentümer der Geschäftsanteile der Verlustgesellschaft ist oder wenn die Mitunternehmerschaft den Anteilseigner von der Verfügung über die Geschäftsanteile i. S. v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ausschließen kann. In diesem Fall des wirtschaftlichen Eigentums sind die Anteile in der Gesamthandsbilanz anzusetzen.

Beispiel 2:

Gesellschafterin der Verlust-GmbH ist die AB-GmbH & Co. KG; deren Gesellschafter sind A und B je zur Hälfte.

Der neu hinzutretende Gesellschafter C wird zu einem Drittel an der KG beteiligt.



- 48.1 Gehören die Anteile an der Verlust-Gesellschaft dagegen zum **Sonderbetriebsvermögen** der bisherigen Mitunternehmer und sind sie in deren steuerlichen Sonderbilanzen anzusetzen, löst der Erwerb eines Gesamthandsanteils durch einen neu hinzutretenden Gesellschafter keinen mittelbaren Erwerb der Anteile an der Verlustgesellschaft aus, da weder das zivilrechtliche noch das wirtschaftliche Eigentum an diesen Anteilen auf den neuen Mitunternehmer übergeht.

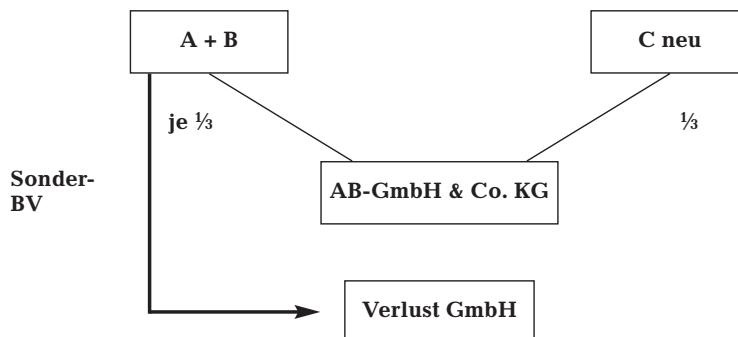
1) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 11.

2) BR-Drucks. 220/07, 126.

Beispiel 3:

Anteilseigner der V-GmbH sind A und B je zu Hälften; sie sind gleichfalls hälftig an der AB-GmbH & Co. KG beteiligt. Die Anteile an der V-GmbH gehören wegen Betriebsaufspaltung zum Sonderbetriebsvermögen von A und B.

Der neu hinzutretende Gesellschafter C wird zu einem Drittel an der KG beteiligt.



Um einen schädlichen mittelbaren Anteilseignerwechsel handelt es sich nach Verwaltungsmeinung aber dann, wenn die Anteile an der Verlustgesellschaft vom Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Mitunternehmer übertragen werden oder umgekehrt.¹⁾

48.2

Der **Formwechsel** i. S. v. § 190 Abs. 1 UmwG oder ein vergleichbarer Vorgang nach ausländischem Zivilrecht soll keine schädliche Anteilsübertragung sein. Im BMF-Schreiben vom 4.7.2008²⁾ wird hier allerdings nur die Nichtberücksichtigung als mittelbare Anteilsübertragung erwähnt. Meines Erachtens kann der Formwechsel auf der unmittelbaren Anteilseignerebene aber zu keinem anderen Ergebnis führen.

48.3

Nicht geregelt ist die Frage, ob der **Wechsel von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu einer gewerblichen Mitunternehmerschaft** einen schädlichen Anteilseignerwechsel darstellt. Dies ist m. E. im Grundsatz zu verneinen, wenn der Vorgang mit keinem Rechtsträgerwechsel einhergeht. Treten aber Veränderungen auf der mittelbaren oder unmittelbaren Anteilseignerebene ein, gelten die allgemeinen Regelungen.

48.4

c) Konzernbetrachtung

Bereits die Rspr. des BFH zu § 8 Abs. 4 KStG erteilte der in der Literatur propagierten Konzernklausel eine Absage. Nach seiner Auffassung wirkt es sich auf den Fortbestand der wirtschaftlichen Identität nicht aus, wenn sich zwar die unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der betreffenden Körperschaft ändern, die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse auf einer vorgelagerten Stufe aber unverändert bleiben. Eine Unterscheidung zwischen **Anteilsübertragungen innerhalb oder außerhalb eines Konzerns** lässt sich weder dem Wortlaut des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG entnehmen, noch kann sie im Weg der Auslegung erreicht werden.³⁾ Gestaffelte Anteilsübertragungen innerhalb eines Konzerns werden regelmäßig zur An-

49

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 11, Beispiel 3. Tiret.

2) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 11 a. E.

3) BFH v. 20.8.2003, I R 81/02, BStBl II 2004, 614 m. w. N.

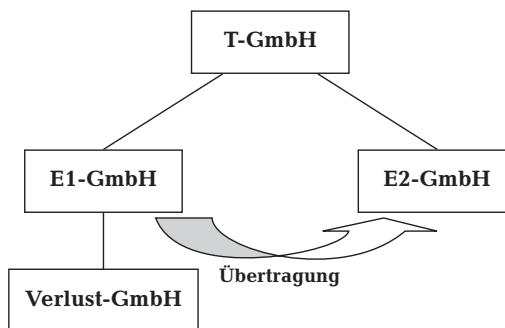
wendung von § 8c Abs. 1 KStG führen, da es sich bei konzernverbundenen Unternehmen um einen Erwerberkreis, nämlich nahestehende Personen handelt.¹⁾

- 50** In der Gesetzesbegründung zu § 8c Abs. 1 KStG ist dieser Gedanken nunmehr aufgegriffen, wenn es darin heißt, dass eine Veränderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht deshalb unberücksichtigt bliebe, weil sich eine mittelbare Beteiligung dadurch nicht ändere. Begründet wird dies damit, dass eine solche Konzernbetrachtung zu **verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig** wäre.²⁾
- 50.1** Selbst wenn die Anteile im Konzern **lediglich umgehängt** werden, ist der unmittelbare Beteiligungserwerb durch eine konzerneigene Gesellschaft ein schädlicher Vorgang i. S. v. § 8c Abs. 1 KStG.

Beispiel 1:

Die T-GmbH ist Alleingesellschafterin der E1-GmbH und der E2-GmbH, die E1-GmbH ist wiederum Alleingesellschafterin der Verlust-GmbH.

E1 überträgt die Anteile an der V-GmbH auf die E2.

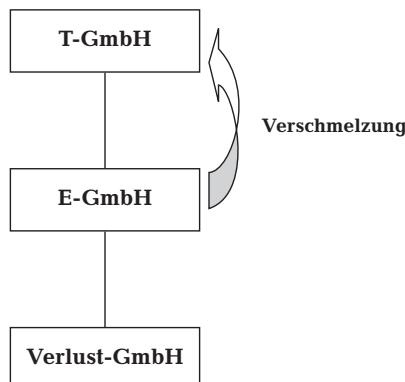


- 50.2** Auch die **Verkürzung der Beteiligungskette** ist ein schädlicher Vorgang, wenn dabei die unmittelbare Anteilseignerebene betroffen ist.

Beispiel 2:³⁾

Die T-GmbH ist Alleingesellschafterin der E-GmbH, diese ist ihrerseits Alleingesellschafterin der Verlust-GmbH; Konzernspitze ist die M-AG.

Die E-GmbH wird auf die T-GmbH verschmolzen.



1) Sistermann/Brinkmann, DStR 2008, 897, 898; Neumann/Stimpel, GmbHHR 2007, 1194, 1198.

2) BR-Drucks. 220/07, 126.

3) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 11, 1. Tzret.

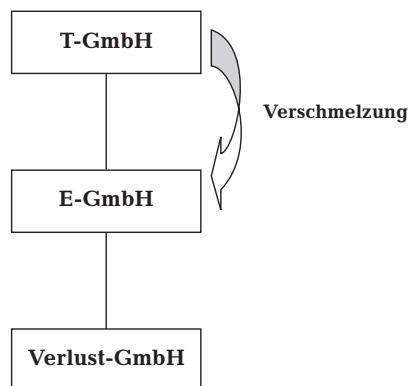
Hier findet ein Wechsel von mittelbarer zu unmittelbarer Beteiligung statt. Im Rahmen von § 8 Abs. 4 KStG ist hierzu ein Revisionsverfahren anhängig, das bislang vom BFH wegen der bis zur Entscheidung des BVerfG vom 15.1.2008¹⁾ offenen Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8 Abs. 4 KStG i. d. F. durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform nicht entschieden wurde.²⁾ Es ist m. E. davon auszugehen, dass der BFH diese Beteiligungswechsel als schädlich ansehen wird, da er andernfalls die Revisionen unter Nichtanwendung von § 8 Abs. 4 KStG hätte entscheiden können.

50.3

Beispiel 3:

50.4

Ausgangsfall wie Beispiel 2, jetzt wird aber die T-GmbH auf die E-GmbH verschmolzen.



Nach **formaler Betrachtungsweise** ist dies ein schädlicher mittelbarer Anteilseignerwechsel, da die mittelbare Anteilseignerin durch Verschmelzung erlischt. Wirtschaftlich betrachtet ändert sich allerdings nichts; weder erhält die V-GmbH einen neuen unmittelbaren noch einen neuen mittelbaren Anteilseigener, der nicht bereits bisher quotengleich mittelbar beteiligt war. Die bloße Verkürzung einer bestehenden Beteiligungskette verändert nicht das wirtschaftliche Engagement und sollte m. E. dann, wenn die unmittelbare Anteilseignerebene nicht betroffen ist, aus dem Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 KStG ausscheiden. Trotz entsprechender Kritik³⁾ hält die FinVerw. an der Schädlichkeit dieser Konstellation fest.

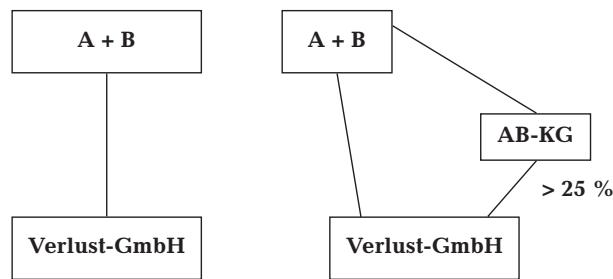
Wird die Beteiligungskette durch **Zwischenschaltung eines weiteren Anteilseigners** verlängert, so soll dies gleichfalls einen schädlichen Beteiligungserwerb jedenfalls dann darstellen, wenn die unmittelbare Anteilseignerebene betroffen ist.

51

Beispiel 4

An einer Verlust-GmbH sind die natürlichen Personen A und B beteiligt. Sie erhöhen das Stammkapital der V-GmbH; die neuen Anteile im Umfang von mehr als 25 % des gesamten Stammkapitals übernimmt die neu gegründete AB-KG. Deren Kommanditisten sind A und B.

1) Az. 2 BvL 12/01, DStR 2008, 556.
 2) Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG verneinend FG Berlin v. 3.8.2002, 7 K 7227/01, EFG 2002, 186 (Rev. BFH Az. I R 77/02).
 3) Neu/Schiffers/Watermeyer, GmbHR 2008, 421, 424.

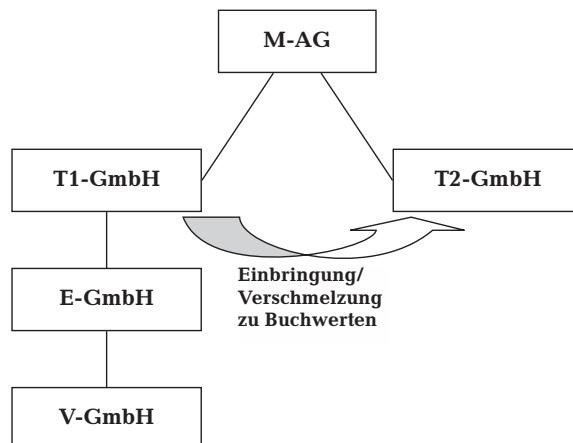


- 51.1** Im Rahmen von § 8 Abs. 4 KStG hat das FG Baden-Württemberg in einem vergleichbaren Fall einen schädlichen Anteilseignerwechsel angenommen, da es allein auf die rechtliche Betrachtungsweise ankäme.¹⁾ Auch hierzu ist ein Revisionsverfahren anhängig, das vom BFH aus den o. g. Gründen bislang nicht entschieden wurde.²⁾
- 51.2** Diese rein formale Betrachtungsweise ist m. E. restriktiv auszulegen. Es ändert sich durch die Verlängerung der Beteiligungskette wirtschaftlich gesehen nichts am Engagement der bisher unmittelbar und mittelbar Beteiligten. Jedenfalls dann, wenn eine reine Holdinggesellschaft zwischengeschaltet wird und dies nicht zu einer operativen Veränderung der Konzernstruktur führt, sollte § 8c Abs. 1 KStG keine Anwendung finden.
- 52** Nach Auffassung der FinVerw. im BMF-Schreiben vom 16.4.1999³⁾ war der mittelbare Anteilseignerwechsel bisher dann unschädlich, wenn er innerhalb verbundener Unternehmen i. R. einer Verschmelzung gem. §§ 11 ff. UmwStG oder einer Einbringung gem. §§ 20 ff. UmwStG (jetzt: Anteiltausch gem. § 21 UmwStG) erfolgsneutral, d. h. zu Buchwerten vorgenommen wurde.

Beispiel 5:

Die M-AG ist Alleingesellschafterin der T1-GmbH und der T2-GmbH, die T1-GmbH ist Alleingesellschafterin der E-GmbH, diese ist wiederum Alleingesellschafterin der V-GmbH.

Die T1-GmbH wird zu Buchwerten gem. § 11 UmwStG auf die T2-GmbH verschmolzen oder – alternativ – zu Buchwerten gem. § 21 UmwStG in die T2-GmbH eingebracht.



1) FG Baden-Württemberg v. 26.7.2001, 6 K 358/00, EFG 2002, 863.

2) Az. I R 78/01.

3) Az. IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 28 Satz 3.

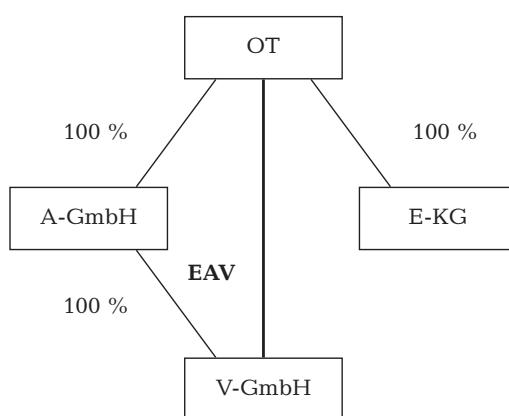
Diese Ausnahmeregelung findet sich im aktuellen BMF-Schreiben zu § 8c Abs. 1 KStG nicht mehr.¹⁾ Da keine Konzernbetrachtung stattfindet, ist auch eine erfolgsneutrale Verschmelzung oder Einbringung auf mittelbarer Ebene ein schädlicher Tatbestand. Der Gedanke des UmwStG, derartige Umstrukturierungsmaßnahmen steuerlich nicht zu behindern, wird hierdurch konterkariert, steuerliche Verluste entwickeln sich dadurch zu einem Umstrukturierungshindernis; Tz. 28 Satz 3 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999²⁾ sollte deshalb angewendet werden.³⁾

Die Ablehnung einer Konzernbetrachtung hat auch Auswirkungen in Organisationsfällen, wenn die Organgesellschaft **vororganschaftliche Verluste** ausweist.⁴⁾

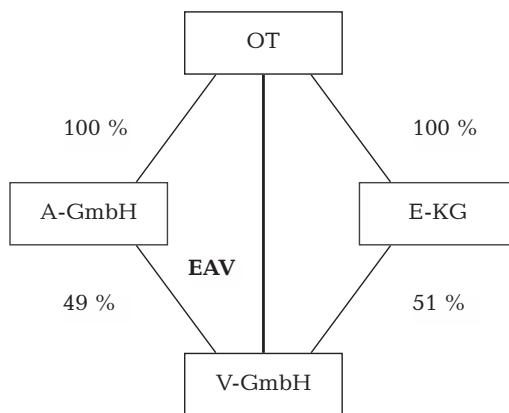
Beispiel 6:

Die V-GmbH ist Organgesellschaft (OG) und hat einen vororganschaftlichen Verlustvortrag. Der Organträger (OT) ist mittelbar über den Anteilseigner A-GmbH an der OG beteiligt; die A-GmbH überträgt 51 % ihrer Anteile auf den Erwerber E-KG.

vorher:



nachher:



Gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG gehen die vororganschaftlichen Verluste der V-GmbH vollständig unter.

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736.

2) Az. IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455.

3) So auch Neu/Schiffers/Watermeyer, GmbHR 2008, 421, 424; Sistermann/Brinkmann, DStR 2008, 897; Neumann/Stimpel, GmbHR 2007, 1194, 1200.

4) So auch Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 56.

4. Zeitpunkt des Erwerbs

- 53.1** Hinsichtlich des Zeitpunkts des Erwerbs stellt das BMF-Schreiben vom 4.7.2008¹⁾ grds. auf den Übergang des **wirtschaftlichen Eigentums**, d. h. der Nutzen und Lasten ab. Die bloß formale Übertragung des zivilrechtlichen, nicht jedoch auch des wirtschaftlichen Eigentums, wie z. B. bei einer rein treuhänderischen Übertragung der Anteile, führt deshalb nicht zur Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG.²⁾
- 53.2** Im Zug eines **Börsengangs** gem. § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 KWG erwerben die Emissionsbanken regelmäßig das zivilrechtliche Eigentum an den zu platzierenden Aktien als Durchgangserwerber mit dem einzigen Ziel, diese Anteile in kurzer Zeit an die Investoren weiterzureichen; damit einher geht i. d. R. nicht der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums.³⁾ Das BMF-Schreiben vom 4.7.2008⁴⁾ stellt den Börsengang generell und unabhängig davon von § 8c Abs. 1 KStG frei, ob die Emissionsbank das wirtschaftliche Eigentum an den ausgegebenen Anteilen erwirbt. In einem früheren Entwurf des BMF-Schreibens war zwar nicht der Erwerb des zivilrechtlichen, wohl aber des wirtschaftlichen Eigentums ein schädlicher Vorgang.
- 53.3** Eine Kapitalerhöhung wird mit Eintragung im Handelsregister wirksam. Hier ist nach Verwaltungsmeinung die zivilrechtliche Entstehung der Mitgliedschaftsrechte maßgeblich,⁵⁾ da vor dem Wirksamwerden noch kein wirtschaftliches Eigentum existiert.
- 53.4** Bei **Umwandlungsvorgängen**, z. B. Einbringung, Verschmelzung, ist für den Beteiligungserwerb wiederum auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.⁶⁾ Die FinVerw. hält hier an ihrer bisherigen Betrachtung fest, dass tatsächliche Vorgänge nicht zurückwirken können.⁷⁾

Beispiel:

Die Muttergesellschaft M hält 100 % der Anteile an der Tochtergesellschaft T; diese ist wiederum zu 100 % an der verlustbehafteten Enkelgesellschaft E beteiligt. T wird mit Beschluss im August 2008 mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2007 auf M verschmolzen. Die Verschmelzung wird im Dezember 2008 ins Handelsregister eingetragen.

Ein steuerlicher Rückbezug scheidet nach Verwaltungsmeinung aus, die Anteilsübertragung von T auf M i. R. der Verschmelzung fällt somit nicht mehr in den Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 KStG, sondern ist ein Fall des § 8c Abs. 1 KStG.

Der schädliche Anteilsübergang erfolgt aber mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im August 2008, es ist nicht auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Verschmelzung durch Eintragung ins Handelsregister abzustellen.

- 53.5** Es kommt in diesen Fällen zu einem Auseinanderfallen zwischen dem Zeitpunkt der steuerlichen Zurechnung der Anteile und dem Verlustuntergang infolge des schädlichen Beteiligungserwerbs.

1) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 13.

2) Sistermann/Brinkmann, DStR 2008, 897, 898.

3) Wild/Sustmann/Papke, DStR 2008, 851.

4) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 5 Satz 2.

5) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 14.

6) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 15.

7) Siehe bereits BMF v. 25.3.1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98/IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl I 1998, 268, Tz. Org05.

III. Rechtsfolgen

1. Quotaler Untergang des Verlusts (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG)

Werden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren oder in einem Erwerbsvorgang **mehr als 25 % und bis zu 50 %** der Anteile an einen einzelnen Erwerber, eine dieselben nahestehende Person (→ Rz. 24 ff.) oder einen Personenkreis mit gleichgerichteten Interessen (→ Rz. 83 ff.) übertragen, so geht der Verlust **quotal** entsprechend der Höhe der schädlichen Anteilsübertragung unter. 54

Der **Fünf-Jahres-Zeitraum** spielt dann eine Rolle, wenn Anteilserwerbe aufeinander folgen, die einzeln unterhalb der kritischen Grenze liegen; hier werden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren die Anteilserwerbe zusammengerechnet. Der Fünf-Jahres-Zeitraum beginnt mit dem Tag des ersten Anteilserwerbs und endet taggenau nach fünf Jahren. 55

Der Fünf-Jahres-Zeitraum **beginnt** mit dem ersten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb an der Verlustgesellschaft durch einen Erwerberkreis (zur Definition des Erwerberkreises → Rz. 24 ff.).¹⁾ 56

Beispiel 1:

Im Jahr 01 erwerben A und B jeweils 10 % der Anteile an einer Verlustgesellschaft; A und B sind nahestehende Personen. Im Jahr 02 werden jeweils 10 % der Anteile auf C und D übertragen; bei diesen handelt es sich um Erwerber mit gleichgerichteten Interessen. Zwischen dem Erwerberkreisen A und B sowie C und D bestehen keine Beziehungen (kein Nahestehen, keine gleichgerichteten Interessen).

Im Jahr 01 sind lediglich 20 % der Anteile übergegangen, ein quotaler Verlustuntergang findet nicht statt, es wird hinsichtlich des Erwerberkreises A und B aber der fünfjährige Beobachtungszeitraum in Gang gesetzt.

Die Übertragung der Anteile im Jahr 02 ist mit der Übertragung im Jahr 01 nicht zu addieren, da sie an einen anderen Erwerberkreis erfolgt und zwischen den Personen der beiden Erwerberkreise keine Nähebeziehung besteht und keine gleichgerichteten Interessen vorliegen. Ein quotaler Verlustuntergang findet wiederum nicht statt, es wird aber hinsichtlich des Erwerberkreises C und D ein weiterer fünfjähriger Beobachtungszeitraum in Gang gesetzt.

Mit Überschreiten der 25 %-Grenze treten die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ein und der Verlust geht quotal unter. Der Tatbestand des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ist damit verbraucht, weitere Anteilsübertragungen innerhalb von fünf Jahren – sofern hierdurch nicht die 50 %-Grenze überschritten wird (→ Rz. 59 ff.) – werden nicht hinzugaddiert und erhöhen den quotalen Verlustuntergang nicht. Ein neuer fünfjähriger Beobachtungszeitraum zur Ermittlung eines weiteren quotalen Verlustuntergangs beginnt erst mit dem nächsten Beteiligungserwerb. Dies gilt unabhängig davon, ob Anteile an einer Verlust- oder Gewinngesellschaft erworben werden. 57

Beispiel 2:

Der Anteilseigner AE einer Verlustgesellschaft beabsichtigt, 50 % seiner Anteile an einen neuen Erwerber E zu übertragen.

Variante 1:

AE überträgt 50 % der Anteile im Jahr 01 in einem Erwerbsvorgang.

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 17 Satz 1.

Variante 2:

AE überträgt 26 % im Jahr 01 und 24 % im Jahr 02.

Variante 3:

AE überträgt 24 % im Jahr 01 und 26 % im Jahr 02.

In **Variante 1** gehen 50 % des Verlusts im Jahr 01 unter.

In **Variante 2** gehen 26 % des Verlusts im Jahr 01 unter; der Tatbestand des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ist damit erfüllt. Der Vorgang führt innerhalb von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu keinem fünfjährigen Beobachtungszeitraum, die Übertragung im Jahr 02 wird derjenigen im Jahr 01 nicht hinzugerechnet, sondern löst einen neuen Fünf-Jahres-Zeitraum aus.

In **Variante 3** geht im Jahr 01 kein Verlust unter, da die Schädlichkeitsgrenze von 25 % nicht überschritten wird; der Vorgang löst aber den fünfjährigen Beobachtungszeitraum aus. Die Übertragung im Jahr 02 wird derjenigen im Jahr 01 hinzugerechnet. Es geht damit im Jahr 02 ein Verlust im Umfang von 50 % unter.

- 58** Die hier dargestellte Funktionsweise von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bietet somit eine **Gestaltungsmöglichkeit** für die Praxis, wenn beabsichtigt ist, zwar mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % der Anteile zu übertragen.¹⁾ Es kann durch einen gestreckten Anteilserwerb die Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG minimiert werden:

Beispiel 3:

AE möchte 50 % der Anteile an einer Verlust-GmbH übertragen. Er überträgt am 2.1.02 in einem ersten Schritt 26 % der Anteile auf den Erwerber E; am 1.4.02 erwirbt E weitere 24 % der Anteile.

Alternativ: AE überträgt am 2.1.02 sämtliche 50 % der Anteile.

Durch den Beteiligungsübergang am 2.1.02 gehen im Ausgangsfall 26 % des zum 31.12.01 festgestellten Verlustvortrags unter. Der Tatbestand des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ist damit erfüllt, der Vorgang führt zu keinem fünfjährigen Beobachtungszeitraum.

Die Übertragung am 1.4.02 wird derjenigen am 2.1.02 nicht hinzugerechnet, sondern löst einen neuen Fünf-Jahres-Zeitraum aus. Es gehen somit insgesamt nur 26 % des Verlusts unter.

Bei Übertragung der 50 % in einem Erwerbsvorgang (Alternative) gehen 50 % des zum 31.12.01 festgestellten Verlusts unter.

- 58.1** Um diese Gestaltungen zu erfassen, hatte die FinVerw. in den Entwürfen des BMF-Schreibens eine **Missbrauchsregelung** vorgesehen. Danach sollte eine Mehrzahl von Erwerben durch einen Erwerberkreis als ein Erwerb gelten, wenn ihnen ein **Gesamtplan** zu Grunde läge. Ein schädlicher Gesamtplan würde widerleglich vermutet, wenn die Erwerbe innerhalb eines Jahres erfolgten.

Nach dieser Regelung würden im **Beispiel 3** die Erwerbe am 2.1. und 1.4.02 durch E als ein Erwerb zusammengezählt. E hätte dann die Darlegungs- und Beweislast, den Gesamtplan zu widerlegen.

- 58.2** In der Endfassung des BMF-Schreibens ist der Passus zum Gesamtplan nunmehr verschwunden. Grund war, dass durch diese Regelung auch Erwerbe nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums in die Berechnung der Erwerbsquote gem. § 8c Abs. 1 KStG einzubeziehen gewesen wären.

1) Siehe auch Neyer, BB 2007, 1415, 1417; Neumann, GmbH-StB 2007, 249, 250; Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 76.

Beispiel 4:

E hat zum 1.4.01 zunächst 20 % an der Verlust-GmbH erworben. Zum 1.2.05 erwirbt er weitere 4 % und zum 1.6.05 nochmals 6 %.

Nach dem Gesetzeswortlaut hat E innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums (1.4.01 bis 31.3.05) lediglich 24 % der Anteile erworben; § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG wäre damit nicht anzuwenden.

Gemäß der vorgesehenen Verwaltungsanweisung zum Gesamtplan hätten die Erwerbe vom 1.2.05 und 1.6.05 als ein Erwerb gegolten, es wären somit – schädlich – 26 % Anteile übertragen worden. Dies findet im Gesetz keine Stütze.

Dies hindert m. E. aber nicht, die **Gesamtplan-Rspr. des BFH** in diesen Fällen heranzuziehen. Ein Gesamtplan liegt immer dann vor, wenn eine auf einheitlicher Planung beruhende und in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammengefasst werden kann.¹⁾ Ein solcher Gesamtplan, der von der FinVerw. darzulegen und zu beweisen ist, wäre m. E. dann zu bejahen, wenn bereits beim ersten Anteilsübergang die weiteren Übertragungen auf den identischen Erwerberkreis explizit oder latent feststehen. Dies ist bei zeitlicher Nähe der einzelnen Anteilsübergänge eher anzunehmen als bei einem über ein Jahr gestreckten Übergang.

58.3

Es würden in **Beispiel 3** im Extremfall am 2.1.02 erstmals 26 % und am 3.1.02 weitere 24 % der Anteile an E übertragen: Hier ließe sich ein Gesamtplan zweifellos bejahen, die beiden Erwerbe wären als einer zu werten.

Ist der Anteilserwerb über nahezu ein Jahr gestreckt – 26 % am 2.1.02 und 24 % am 30.12.02 – so wäre der Gesamtplan von der FinVerw zu beweisen. Eine Beweislastumkehr kommt nach Streichen des entsprechenden Passus im BMF-Schreiben nicht mehr in Betracht.

2. Vollständiger Untergang des Verlusts (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG)

Werden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren oder in einem Erwerbsvorgang **mehr als 50 %** der Anteile an einen einzelnen Erwerber, eine diesem nahestehende Person (→ Rz. 24 ff.) oder einen Personenkreis mit gleichgerichteten Interessen (→ Rz. 83 ff.) übertragen, so geht der Verlust vollständig unter.

59

Der **Fünf-Jahres-Zeitraum** spielt dann eine Rolle, wenn Anteilserwerbe aufeinander folgen, die einzeln unterhalb der kritischen Grenze mehr als 50 % liegen; hier werden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren die Anteilserwerbe zusammengegerechnet. Der Fünf-Jahres-Zeitraum beginnt mit dem Tag des ersten Anteilserwerbs und endet taggenau nach fünf Jahren.

60

Beispiel:

Der Anteilseigner AE einer Verlustgesellschaft beabsichtigt, 51 % seiner Anteile an einen neuen Erwerber E zu übertragen.

Variante 1:

AE überträgt 51 % der Anteile im Jahr 01 in einem Erwerbsvorgang.

Variante 2:

AE überträgt 26 % im Jahr 01 und 25 % im Jahr 02.

1) Z. B. BFH v. 27.10.2005, IX R 76/03, BStBl II 2006, 359.

Variante 3:

AE überträgt 25 % im Jahr 01 und 26 % im Jahr 02.

Lösung:

In **Variante 1** geht der Verlust im Jahr 01 total unter.

In **Variante 2** gehen 26 % des Verlusts im Jahr 01 unter, es beginnt der fünfjährige Beobachtungszeitraum. Da im Jahr 02 25 % der Anteile übertragen werden, d. h. die 50 %-Grenze überschritten wird, geht der (Rest-)Verlust in 02 total unter. Es tritt kein Sanktionsverbrauch ein.

In **Variante 3** geht im Jahr 01 kein Verlust unter, da nicht mehr als 25 % der Anteile übertragen werden; es beginnt der fünfjährige Beobachtungszeitraum. Da im Jahr 02 26 % der Anteile übertragen werden, d. h. die 50 %-Grenze überschritten wird, geht der Verlust in 02 total unter.

- 61** Die Prüfung des Tatbestands von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG erfolgt **unabhängig** vom Tatbestand des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Bei aufeinanderfolgenden Anteilserwerben ist deshalb zunächst zu prüfen, ob § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG erfüllt, d. h., ob die 25 %-Grenze überschritten ist; der Verlust geht in diesem Fall quotal unter. Wird innerhalb des daran anknüpfenden fünfjährigen Beobachtungszeitraums dann die 50 %-Grenze des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG überschritten, so geht der (Rest-)Verlust unter, der im Zeitpunkt des Überschreitens der 50 %-Grenze noch vorhanden ist.

Beispiel:¹⁾

Jahr 01 T€	Jahr 02 T€	Jahr 03 T€	Jahr 04 T€	Jahr 05 T€
gez. Kap. 1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Beteiligungsverhältnisse:				
A 700	400	400	400	400
B 300	300	200	150	50
C –	300	400	450	550
übertragene Anteile im Fünf-Jahres-Zeitraum	300 (30 %)	400 (40 %)	450 (45 %)	550 (55 %)
schädlicher Beteiligungserwerb	ja	nein	nein	ja
Ergebnis des laufenden VZ	./. 2 000	./. 600	3 500	4 700
davon: Verlust bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs	./. 1 200	./. 300	0	0
verbleibender Verlustabzug bis zum Ende des vorangegangenen VZ	20 000	15 640	16 240	13 740
Verlustabzugsverbot gem. § 8c Satz 1 KStG	6 000 (30 % von 20 000)	0	0	0
Verlustabzugsverbot gem. § 8c Satz 2 KStG	0	0	0	13 740 (100 %)

1) BT-Drucks. 16/4841, 76; BR-Drucks. 220/07, 127.

Jahr 01 T€	Jahr 02 T€	Jahr 03 T€	Jahr 04 T€	Jahr 05 T€
Verlustausgleichsverbot gem. § 8c Satz 1 KStG	360 (30 % von 1 200)	0	0	0
Verlustabzug			2 500	
verbleibender Verlustabzug zum Ende des VZ	15 640	16 240	13 740	0

Das Beispiel beinhaltet die zeitliche gestreckte Übertragung von Anteilen auf einen (Neu-) Gesellschafter C.

Im **Jahr 02** werden 30 % der Anteile übertragen. Gemäß § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gehen von dem im VZ 01 festgestellten Verlustvortrag i. H. v. 20 000 T€ 30 % (= 6 000 T€) unter. Auch im Jahr 02 ist ein Verlust entstanden, dieser betrug bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung 1 200 T€; auch von diesem gehen 30 % unter. Zum Ende des VZ 02 werden deshalb noch 70 % sowohl des Verlustvortrags aus dem Jahr 01 als auch des laufenden Verlusts aus dem Jahr 02 gesondert festgestellt.

Der Vorgang führt innerhalb von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu keinem fünfjährigen Beobachtungszeitraum, der Tatbestand dieser Vorschrift ist abgeschlossen, die Sanktion verbraucht. Es beginnt allerdings ein fünfjähriger Beobachtungszeitraum i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG.

Im **Jahr 03** werden weitere 10 % der Anteile übertragen. Die Übertragung wird i. R. von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG derjenigen im Jahr 02 nicht hinzugerechnet, sondern löst einen neuen Fünf-Jahres-Zeitraum aus. Sie wird allerdings bei der Prüfung von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG hinzugerechnet. Der im Jahr 03 entstandene Verlust von 600 T€ wird zusammen mit dem Verlustvortrag gesondert festgestellt.

Im **Jahr 04** werden weitere 5 % der Anteile übertragen. Die Auswirkungen i. R. des Tatbestands von § 8c Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 KStG sind identisch wie im Jahr 03. Allerdings wird im Jahr 04 ein positives Ergebnis i. H. v. 3 500 T€ erzielt; auf Grund der Mindestbesteuerung sind 2 500 T€ des Verlustvortrags aus dem Jahr 03 mit diesem verrechenbar.

Im **Jahr 05** werden nochmals 10 % der Anteile übertragen. Damit ist innerhalb des vorgesehenen Fünf-Jahres-Zeitraums die Schädlichkeitsgrenze des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG überschritten mit der Folge, dass der aus dem Jahr 04 stammende Verlustvortrag vollständig untergeht. Da im Jahr 05 kein Verlust erwirtschaftet wurde, beträgt die Verlustfeststellung am Jahresende 0.

In der **Gesetzesbegründung** heißt es allerdings, dass derjenige Verlustvortrag der Abzugsbeschränkung unterliegt, der auf den Schluss des VZ festgestellt wurde, der der ersten schädlichen Anteilsübertragung vorangeht.¹⁾ Dies wird in der Literatur so verstanden, dass im Fall eines gestreckten Anteilserwerbs bei Überschreiten der 50 %-Grenze derjenige Verlust rückwirkend (vollständig) untergeht, der im Zeitpunkt des Überschreitens der 25 %-Grenze und damit der ersten schädlichen Anteilsübertragung bestanden hat.²⁾

62

Diese Auffassung einer **steuerlichen Rückwirkung auf den ersten schädlichen Beteiligungserwerb** ist aber m. E. mit der Gesetzesbegründung insgesamt, insbesondere mit dem darin aufgeführten Beispiel (→ Rz. 61) nicht zu vereinbaren. Es kann sich hierbei nur um eine missverständliche Formulierung handeln. Wäre die Gesetzesbegründung in dem genannten Sinne zu verstehen, hätte das darin aufgeführte Beispiel eine andere Wendung nehmen müssen.

63

1) BR-Drucks. 220/07, 126.

2) Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 88 ff.

In dem Beispiel unter → Rz. 61 hätte bei einer steuerlichen Rückwirkung der nach dem quotalen Verlustuntergang im Jahr 02 noch verbliebene verrechenbare Verlust i. H. v. 15 640 T€ durch Überschreiten der 50 %-Grenze im Jahr 05 rückwirkend verloren gehen müssen. Die Veranlagungen der Jahre 02 bis 04 wären gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wegen eines rückwirkenden Ereignisses zu ändern. Der Verlust des Jahres 03 wäre aber uneingeschränkt mit dem positiven Ergebnis des Jahres 04 zu verrechnen.

- 64** Ob eine steuerliche Rückwirkung auf den ersten schädlichen Beteiligungserwerb für die Verlustgesellschaft von **Vorteil** ist, hängt von der jeweiligen Fallgestaltung ab:

Beispiel:

Bei einer Verlustgesellschaft wird im Jahr 01 ein Verlust von 100 gesondert festgestellt. Der Alleingesellschafter A überträgt Anfang des Jahres 02 26 % seiner Anteile mit der Folge, dass der Verlust quotal untergeht; ein Restverlust (74 %) wird festgestellt. Im Jahr 04 überträgt A weitere 25 % seiner Anteile.

Variante 1:

In den Jahren 02 und 03 erleidet die Gesellschaft wiederum Verluste, im Jahr 04 erwirtschaftet sie wieder einen Gewinn.

Variante 2:

Ab dem Jahr 02 erwirtschaftet die Gesellschaft nur Gewinne.

Lösungsalternativen:

steuerliche Rückwirkung	keine Rückwirkung
Variante 1: Rückwirkend geht der Verlust des Jahres 01 vollständig unter; Verlustfeststellung mit 0. Der Verlust der Jahre 02 und 03 kann mit dem Gewinn aus dem Jahr 04 verrechnet werden.	Der bis einschl. 03 festgestellte Verlust geht vollständig unter. Der Gewinn des Jahres 04 kann mit keinem Verlustvortrag verrechnet werden.
Variante 2: Rückwirkend geht der Verlust des Jahres 01 vollständig unter; Verlustfeststellung mit 0. Die Gewinne der Jahre ab 02 können mit keinem Verlustvortrag verrechnet werden	Der im Jahr 01 festgestellte (Rest-)Verlust kann mit den Gewinnen der Jahre 02 und 03 verrechnet werden.

- 64.1** Die FinVerw. folgt der Auffassung von der steuerlichen Rückwirkung auf den ersten Beteiligungserwerb nicht; es ist der im Zeitpunkt des Überschreitens der 50 %-Grenze bestehende Verlustabzug zu versagen.¹⁾
- 65** Um bei einem geplanten Anteilseignerwechsel wenigstens einen Teil der Verlustvorträge zu retten, ist deshalb für die **Praxis** zu empfehlen, zunächst nur einen Teil der Anteile, d. h. bis max. 50 % (und dies auch gestaffelt, → Rz. 56) zu erwerben und bis zu einem weiteren Erwerb fünf Jahre verstreichen zu lassen. Der restliche Erwerb kann z. B. durch eine Option abgesichert werden, wobei darauf zu achten ist, dass der (künftige) Erwerber noch keine Rechtsposition erhält, die einem zu mehr als 50 % beteiligten Erwerber vergleichbar ist, indem man ihm bereits das wirtschaftliche Eigentum einräumt (→ Rz. 19).²⁾

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 21.

2) Neumann, GmbH-StB 2007, 249, 250.

Die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, d. h. der totale Verlustuntergang, werden bei erstmaligem Überschreiten der 50 %-Grenze ausgelöst. Dabei sind die Erwerbe, die in einem früheren Wirtschaftsjahr zum quotalen Verlustuntergang geführt haben, hinzuzuaddieren. Danach beginnt ein neuer Fünf-Jahres-Zeitraum. Ob die Anteile (sukzessive) an einer Gewinn- oder Verlustgesellschaft erworben werden, ist unbeachtlich.

Beispiel:

Zeitpunkt	Anteils-erwerb	bestehender Verlust?	Anwendung § 8c Abs. 1 KStG?
01	10 %	nein	nein
1.7.02	30 %	nein	nein § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zwar erfüllt, da 40 % Anteilsübertragung, aber es besteht kein Verlust → § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG verbraucht → neuer Fünf-Jahres-Zeitraum beginnt
1.7.03	9 %	ja	nein nur 9 % Anteilsübertragung im neuen Fünf-Jahres-Zeitraum → keine Addition der übertragenen 40 % i. R. von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG → keine Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, da 50 %-Grenze noch nicht überschritten
1.7.04	2 %	ja	ja Anwendung § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, da 50 %-Grenze überschritten → Wegfall des zum 31.12.03 festgestellten Verlustvortrags und des bis zum 1.7.04 entstandenen laufenden Verlusts → neuer Fünf-Jahres-Zeitraum für § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG beginnt
1.7.05	20 %	ja	ja quotaler Wegfall des zum 31.12.04 festgestellten (Rest-)Verlustvortrags und des bis zum 1.7.05 entstandenen laufenden Verlusts → innerhalb von fünf Jahren 31 % Anteilsübertragung (9 % + 2 % + 11 %) → neuer Fünf-Jahres-Zeitraum für § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG beginnt

3. Umfang des Abzugsverbots

Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust quotal entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe unter. Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von über 50 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren geht der nicht genutzte Verlust gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig unter.

- 68 Die Rechtsfolge tritt in dem **Wirtschaftsjahr** ein, in dem die 25 %-Grenze bzw. die 50 %-Grenze überschritten wird. Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden sind, dürfen mit danach entstandenen Gewinnen weder ausgeglichen noch von ihnen abgezogen werden, d. h.
- Verbot des (quotalen) Verlustvortrags in die VZ nach dem schädlichen Anteilseignerwechsel;
 - Verbot des (quotalen) Verlustausgleichs im VZ des schädlichen Anteilseignerwechsels.
- 68.1 Bei Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG, zu denen insbesondere die Kapitalgesellschaften gehören, sind gem. § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln, hier kommt somit nur ein **horizontales Verlustausgleichsverbot** in Betracht. Andere Körperschaften haben die Möglichkeit, Einkünfte aus nahezu allen Einkunftsarten zu erzielen, es ergibt sich in diesen Fällen auch ein **vertikales Verlustausgleichsverbot**.
- Im Einzelnen bedeutet dies:
- 69 – Verluste, die im Wirtschaftsjahr der schädlichen Anteilsübertragung **vor** diesem Zeitpunkt entstehen, unterliegen insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG, als sie **nicht** in die danach folgenden Wirtschaftsjahre **vorgetragen** werden können.
- 70 – Verluste, die im Wirtschaftsjahr der schädlichen Anteilsübertragung **vor** diesem Zeitpunkt entstehen, unterliegen nach Verwaltungsmeinung auch insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG, als sie **nicht** anteilig in das Wirtschaftsjahr vor der Anteilsübertragung **zurückgetragen** werden können.¹⁾
- 70.1 Es müssen dann aber m. E. Verluste, die im Wirtschaftsjahr der schädlichen Anteilsübertragung **nach** diesem Zeitpunkt entstehen, in die danach folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden können.
- 71 Um zu ermitteln, welche Verluste untergehen, sind die Verluste des gesamten Wirtschaftsjahrs **zeitanteilig** aufzuteilen. Es wird im BMF-Schreiben vom 4.7. 2008²⁾ aber auch ein Zwischenabschluss oder eine andere wirtschaftlich begründete Aufteilung zugelassen.
- 72 – Verluste, die zum 31. Dezember des Jahres **vor** der schädlichen Anteilsübertragung festgestellt wurden, können nicht in die Jahre nach der schädlichen Anteilsübertragung **vorgetragen** werden.
- 72.1 – Verluste, die zum 31. Dezember des Jahres **vor** der schädlichen Anteilsübertragung festgestellt wurden, sollen nach Verwaltungsmeinung nicht mit **Gewinnen**, die im Jahr der schädlichen Anteilsübertragung vor diesem Zeitpunkt erwirtschaftet werden, verrechnet werden können.³⁾
- 72.2 Dies ist m. E. **mit dem Gesetz nicht vereinbar**, da dieses auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs abstellt. Indem der Verlust des laufenden VZ bis zum schädlichen Anteilseignerwechsel unter das **Verlustausgleichsverbot** fällt, ist konsequenterweise der Gewinn im entsprechenden Zeitraum mit dem auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gesondert festgestellten

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 30 Satz 3.

2) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 32.

3) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 31 Satz 2.

Verlustvortrags noch verrechenbar. Entsprechend der Situation i. R. des § 8 Abs. 4 KStG (→ § 8 KStG Rz. 1301.2) ist für die Verrechnungsbeschränkung stets auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die Schädlichkeitsgrenze überschritten wird.¹⁾

Beispiel:

Der schädliche Anteilseignerwechsel erfolgte zum 30.4.02. Zum 31.12.01 wurde bei der Gesellschaft ein Verlust gesondert festgestellt. Im Jahr 02 erwirtschaftet die Gesellschaft wieder einen Gewinn.

Es ist der anteilige Gewinn zum 30.4.02 mittels einer Stichtagsbilanz oder im Wege der Schätzung ($4/12$ des Jahresgewinns) zu ermitteln. In diesem Umfang kann der Gewinn des Jahres 02 mit dem zum 31.12.01 festgestellten Verlust uneingeschränkt verrechnet werden.

- Verluste, die **nach** dem Wirtschaftsjahr der schädlichen Anteilsübertragung entstehen, können m. E. in das Wirtschaftsjahr des schädlichen Anteilseignerwechsels zurückgetragen werden; hier ist m. E. ein **uneingeschränkter Verlustrücktrag** zulässig.²⁾

73

Das Gesetz regelt nur das Verbot eines Verlustvortrags über den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs hinaus; rücktragsfähige Verluste sind m. E. von § 8c Abs. 1 KStG nicht betroffen. In letzterem Punkt unterscheidet sich § 8c Abs. 1 KStG grundlegend von den Rechtsfolgen des § 8 Abs. 4 KStG, der einen Verlustrücktrag in die Zeit vor Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht zuließ (→ § 8 KStG Rz. 1301.1).

73.1

- Wie bereits nach bisheriger Verwaltungsmeinung kann dies dazu führen, dass auch die **nach einem Anteilseignerwechsel entstandenen Verluste** vom Abzugsverbot betroffen sind (→ § 8 KStG Rz. 1301.2.1).

74

Im o. g. Beispiel aus der BT-Drucks. (→ Rz. 61) wird C bereits im Jahr 02 mit 30 % Gesellschafter, danach kommen keine neuen Gesellschafter mehr hinzu, es verschieben sich lediglich die Beteiligungsquoten. Durch Überschreiten der 50 %-Grenze im Jahr 05 geht aber nicht nur der verbleibende Verlust aus den Jahren 01 und 02 verloren, sondern auch der im Jahr 03 von den Gesellschaftern A, B und C erwirtschaftete „eigene“ Verlust.

75

Innerhalb des fünfjährigen Beobachtungszeitraums, dem nach der Gesetzesgründung eine retrospektive Betrachtung zu Grunde zu legen ist,³⁾ sind für die Frage des Überschreitens der 50 %-Grenze auch **frühere schädliche Beteiligungs-erwerbe** mit zu berücksichtigen. Dies gilt auch in der Situation, dass bei Überschreiten der 25 %-Grenze, im Extremfall bis zur Übertragung von 50 % der Anteile, überhaupt keine Verluste bestehen, die anteilig untergehen können. Hier kommt es bei späterer Übertragung selbst eines **Zwergenanteils** zum vollständigen Untergang der innerhalb des fünfjährigen Beobachtungszeitraums entstandenen Verluste.

Beispiel:

Anteilseiger AE überträgt im Jahr 01 50 % der Anteile an einer Gewinn-GmbH auf den Erwerber E. Wegen konjunktureller Schwierigkeiten erleidet die GmbH im Jahr 03 einen Verlust, der am Jahresende gesondert festgestellt wird. Anfang 04 überträgt AE weitere 5 % der Anteile auf E.

- 1) So auch Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 71.
- 2) So auch Neumann, GmbH-StB 2007, 249, 250; a. A. Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 69.
- 3) BT-Drucks. 16/4841, 76.

Durch Übertragung der 5 % sind in der Retrospektive innerhalb von fünf Jahren 55 % der Anteile übertragen worden. Der Anteilserwerb im Jahr 01 ist ebenfalls zu berücksichtigen, obwohl er in einer Gewinnphase der GmbH erfolgt und zum Erwerbszeitpunkt noch keine nicht genutzten Verluste der GmbH vorhanden waren.

Der Ende 03 festgestellte Verlust (nach Rücktrag ins Jahr 02) geht total unter und kann nicht mehr mit den im Jahr 04 oder später von der GmbH erwirtschafteten Gewinnen verrechnet werden.

- 76 In diesem Beispiel bewirkt die Übertragung von 5 % der Anteile im Jahr 04 einen Untergang des gesamten Verlustvortrags, obwohl sich gegenüber dem Jahr der Verlustentstehung lediglich eine Änderung der Beteiligungsverhältnisse im Umfang von 5 % ergeben hat.¹⁾ Es wird deshalb zu Recht **kritisiert**, dass dies vom Sinn und Zweck der Vorschrift, dass ein Neugesellschafter wirtschaftlich gesehen nicht von den Altverlusten der Körperschaft profitieren soll, nicht mehr gedeckt ist.²⁾
- 77 (*einstweilen frei*)

4. Folgen bei mehrfacher Übertragung des nämlichen Anteils

- 78 Gemäß BMF-Schreiben vom 16.4.1999³⁾ zu § 8 Abs. 4 KStG wird bei mehrfacher Übertragung des nämlichen Anteils diese **nur einmal gezählt**. Aus dem BMF-Schreiben vom 4.7.2008⁴⁾ ergibt sich nunmehr, dass auch i. R. von § 8c Abs. 1 KStG die mehrfache Übertragung des nämlichen Anteils nicht addiert wird. Allerdings löst jeder einzelne Vorgang einen neuen Fünf-Jahres-Zeitraum aus.

Beispiel 1:

Anteilseigner AE überträgt 25 % der Anteile an einer Verlust-GmbH im Jahr 01 auf den Erwerber E, dieser überträgt die Beteiligung im Jahr 03 auf den Dritten D.

Die Anteilsübertragung im Jahr 01 löst keinen Verlustuntergang aus, da die 25 %-Grenze nicht überschritten wird. Die weitere Übertragung des Anteils auf D im Jahr 03 wird nicht hinzugaddiert, da es sich um den nämlichen Anteil handelt. Allerdings beginnt im Jahr 03 ein neuer – weiterer – fünfjähriger Beobachtungszeitraum.

Beispiel 2:

AE überträgt 26 % der Anteile an einer Verlust-GmbH im Jahr 01 auf den Erwerber E, dieser überträgt die Beteiligung im Jahr 03 auf den Dritten D.

Die Anteilsübertragung im Jahr 01 löst einen Verlustuntergang im Jahr 01 i. H. v. 26 % aus. Die weitere Übertragung des Anteils auf D im Jahr 03 wird nicht hinzugaddiert, da es sich um den nämlichen Anteil handelt. Es gehen aber im Jahr 03 wiederum 26 % der zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung bestehenden Verluste unter.

- 79 Hier wird vorgeschlagen, bei der zweiten Übertragung des nämlichen Anteils lediglich den in der Zwischenzeit, d. h. beim zweiten Anteilseigner, evtl. aufgelaufenen Verlust dem quotalen Verlustuntergang zu unterwerfen, da andernfalls die auf dem wirtschaftlichen Engagement des ersten Anteilseigners beruhenden Verluste über Gebühr, d. h. höher als dessen Anteilsübertragung, belastet würden.⁵⁾

1) So auch Beußer, DB 2007, 1549, 1551.

2) Neyer, BB 2007, 1415, 1419; Dörr, NWB Fach 4, 5181, 5188 (Heft 31/2007).

3) Az. IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 5.

4) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 22 Satz 1.

5) Reitsam in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 81.

Im o. g. Beispiel 2 (→ Rz. 78) gehen die im Jahr 03 bestehenden Verluste zu 26 % unter, auch wenn sie noch aus der Zeit des Anteilseigners AE stammen und zur Zeit des E evtl. gar keine Verluste entstanden sind. Obwohl AE lediglich 26 % seiner Anteile übertragen hat, gehen mehr als 26 % der aus der Zeit seines wirtschaftlichen Engagements stammenden Verluste unter.

Diese Auffassung ist abzulehnen. § 8c Abs. 1 KStG stellt stichtagsbezogen auf den Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels und die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen Verluste ab (→ Rz. 68). Wie auch schon i. R. von § 8 Abs. 4 KStG ist es dabei gleichgültig, unter der Herrschaft welches Anteilseigners diese Verluste entstanden sind. Zwar ist das Tatbestandsmerkmal, an das der Verlustuntergang anknüpft, der Anteilseignerwechsel, letztlich geht es aber um die Verluste der Körperschaft; ein Durchblick auf den dahinter stehenden Anteilseigner findet nicht statt.

80

Eine spätere **Rückübertragung** des nämlichen Anteils an den ursprünglichen Anteilseigner hindert die Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG nicht, wenn bereits durch die ursprüngliche Übertragung die 25 %-Grenze überschritten war. Auch hier gilt, dass die beiden Übertragungen nicht addiert werden. Allerdings führt die zweite Transaktion zu einem weiteren quotalen Verlustuntergang.

81

Beispiel 3:

AE überträgt 26 % der Anteile an einer Verlust-GmbH im Jahr 01 auf den Erwerber E, dieser überträgt die Beteiligung im Jahr 03 auf AE zurück.

Das Ergebnis entspricht dem in Beispiel 2 unter → Rz. 78.

Ob die Übertragung des nämlichen Anteils innerhalb eines Konzerns, d. h. zwischen nahestehenden Personen oder unter fremden Dritten stattfindet, ist unbeachtlich;¹⁾ hier wurde auch bisher nicht von der FinVerw. differenziert.

82

Wird gleichzeitig mit dem unmittelbaren Anteilsübergang **auch ein mittelbarer Anteilsübergang** verwirklicht, soll bei der Ermittlung der übertragenen Quote nur der unmittelbare Anteilsübergang berücksichtigt werden.

82.1

Beispiel 4:²⁾

Die M-AG ist an der E-GmbH zu 80 % beteiligt. Im Jahr 01 erwirbt die E-GmbH 30 % der Anteile an einer Verlustgesellschaft vom Alleingesellschafter A; diese überträgt sie im Jahr 03 an die M-AG.

Im Jahr 01 gehen 30 % des Verlusts unter wegen des Erwerbs durch die E-GmbH, im Jahr 03 gehen wiederum 30 % des Verlusts unter wegen Weiterübertragung der Anteile an die M-AG.

Da es sich um den nämlichen Anteil handelt, werden die Anteilsübertragungen nicht addiert, obwohl es sich bei der M-AG und der E-GmbH um nahestehende Personen handelt; die Verlustgesellschaft erleidet somit im Jahr 03 keinen vollständigen Verlustuntergang.

Es ändert sich durch Übertragung der Anteile auf die M-AG auch die mittelbare Anteilseignerstellung, da die M-AG nunmehr unmittelbare Anteilseignerin wird. Die durchgerechnete Quote von 24 % (30 % von 80 %) wird aber für die Frage der Schädlichkeit nicht berücksichtigt.

1) Neumann, GmbH-StB 2007, 249, 253.

2) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 22.

- 82.2** Jede Übertragung des nämlichen Anteils löst aber einen fünfjährigen Beobachtungszeitraum zur Ermittlung des totalen oder quotalen Verlustuntergangs aus.

Beispiel 5 (Fortsetzung von Beispiel 4):

Im Jahr 04 erwirbt die M-AG weitere 21 % der Anteile direkt von A.

Der Anteilsübergang von der E-GmbH auf die M-AG im Jahr 03 hat einen fünfjährigen Beobachtungszeitraum zur Ermittlung des totalen Verlustübergangs ausgelöst. Der nochmalige Beteiligungserwerb durch die M-AG im Jahr 04 führt zum Überschreiten der 50 %-Quote und damit zum vollständigen Verlustuntergang im Jahr 04.

Beispiel 6:

Situation wie Beispiel 5. Im Jahr 01 erwirbt die E-GmbH 20 % der Anteile an der Verlustgesellschaft, die sie im Jahr 03 an die M-AG weiter überträgt.

Weder im Jahr 01 noch im Jahr 03 geht ein Verlust teilweise unter, da wegen Übertragung des nämlichen Anteils die beiden Erwerbe nicht zusammengerechnet werden. Es beginnt aber sowohl im Jahr 01 als auch im Jahr 03 ein fünfjähriger Beobachtungszeitraum zu laufen.

VI. Erwerber mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG)

- 83** § 8c Abs. 1 KStG sieht einen schädlichen Beteiligungserwerb bei einer Übertragung von mehr als 25 % der Anteile auf einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe von nahestehenden Personen vor. Zur **Vermeidung von Gestaltungen**, in denen z. B. vier einander nicht nahestehende Erwerber zu gleichen Anteilen von je 25 % strukturiert eine Verlustgesellschaft erwerben, um eine Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG zu vermeiden, werden diese Erwerbe u. U. zusammengefasst.¹⁾
- 84** Voraussetzung ist, dass der Erwerb der Anteile auf Grund gleichgerichteter Interessen erfolgt. Als **Indiz** für gleichgerichtete Interessen nennt die Gesetzesbegründung z. B. den Umstand, dass die Kapitalgesellschaft von den Erwerbern gemeinsam beherrscht wird.²⁾
- 84.1** Das BMF-Schreiben³⁾ nimmt gleichgerichtete Interessen dann an, wenn eine **Abstimmung** zwischen den Erwerbern stattgefunden hat, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Dabei reicht die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks i. S. v. § 705 BGB zur Begründung gemeinsamer Interessen aus, ist aber nicht Voraussetzung.
- 84.2** Es wäre m. E. Aufgabe des BMF-Schreibens, die **überschießende Tendenz** des im Gesetz verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffs einzugrenzen. Dies ist im Verlauf der Entstehungsgeschichte aber nicht hinreichend genug geschehen.
- 84.3** Allerdings ist der in den Entwürfen verwendete Einleitungssatz bei Tz. 27, dass Gegenstand des gleichgerichteten Interesses **jeder Umstand** sein könne, in der Endfassung verschwunden. Diese Formulierung hätte alles erfasst, auch die allgemeinen Interessen des reinen Kapitalanlegers, die sich auf Kapitalverzinsung, d. h. Dividende und u. U. auch auf die Erzielung von Kursgewinnen richten. Da dies nicht dem unternehmensbezogenen Regelungskreis von § 8c Abs. 1 KStG ent-

1) BT-Drucks. 16/5491, 22.

2) BT-Drucks. 16/5491, 22.

3) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 27.

spricht, dürfen solche allgemeinen Interessen bei der Frage, ob mehrere Erwerber gleichgerichtete Interessen verfolgen, nicht berücksichtigt werden.

Gleichgerichtete Interessen sollten in diesem Zusammenhang anhand des **wirtschaftlichen, unternehmerischen Engagements** der Anteilserwerber gemessen werden. Unternehmerisches Interesse beinhaltet auch das Interesse, vorhandene Verlustvorträge zu nutzen. Bei der Frage, ob eine Vorschrift zur Versagung des Verlustabzugs anwendbar ist, wäre es durchaus sachgerecht, als gleichgerichtetes Interesse nur den Aspekt der **Verlustnutzung** heranzuziehen und andere beliebige unternehmerische Interessen nicht in die Betrachtung miteinzubeziehen.¹⁾

Das BMF-Schreiben²⁾ schließt sich diesem Gedanken aber nicht an, sondern regelt explizit, dass sich die gleichgerichteten Interessen nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags richten müssen. Dies schließt nicht aus, dass das Verlustnutzungsinteresse ein gemeinsames Erwerberinteresse ist, es können aber auch solche Interessen zur Annahme eines Erwerberkreises führen, die jenseits der Verlustnutzung liegen und u. U. sogar zum Untergang des Verlusts führen.

Beispiel:

Mehrere Erwerber erwerben die Anteile an einer Verlustgesellschaft mit dem Ziel, diese auf eine andere Gesellschaft zu verschmelzen.

Dieses gemeinsame Interesse konterkariert die Verlustnutzung, da die Verluste gem. § 12 Abs. 3 UmwStG im Zug der Verschmelzung untergehen. Da das Verlustnutzungsinteresse nicht maßgeblich ist, hier aber gemeinsame unternehmerische Interessen vorliegen, wäre ein Erwerberkreis gegeben und der Verlust würde schon im Vorfeld der Verschmelzung nicht mehr zum Abzug zugelassen werden.

Indiz für gleichgerichtete Interessen ist auch die **gemeinsame Beherrschung** der Körperschaft. Das BMF-Schreiben³⁾ verweist in diesem Zusammenhang auf H 36 KStH „beherrschender Gesellschafter – gleichgerichtete Interessen“. Danach beherrschen die Anteilseigner die Gesellschaft, wenn sie eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeiführen.⁴⁾

Meines Erachtens ist dieses Tatbestandsmerkmal eng auszulegen; es muss auf ein **tatsächliches Beherrschendes** ankommen, nicht auf die bloße Möglichkeit.⁵⁾ Eine Gruppe von Erwerbern, die sich fremd sind, d. h. nicht nahestehen, wäre zumindest bei einem Erwerb von mehr als 50 % der Anteile faktisch immer in der Lage, die Gesellschaft zu beherrschen, so dass bei einer nicht eingeschränkten Betrachtungsweise der Tatbestand immer erfüllt wäre.

Als Beispiel für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen nennt H 36 KStH den Fall, dass die Gesellschafter bei der Bemessung der dem einzelnen Gesellschafter jeweils zuzubilligenden Tantieme im Zusammenwirken gemeinsame Interessen verfolgen.⁶⁾ Als Indiz für ein solches Zusammenwirken würde die übereinstimmende Höhe der Gehälter und das zeitliche Zusammenfallen der Beschlussfassung ausreichen.⁷⁾ Es ist m. E. unklar, wie die Bezugnahme auf diesen Hinweis

84.4

84.5

84.6

85

85.1

1) So auch Sistermann/Brinkmann, DStR 2008, 897, 900; Suchanek/Herbst, FR 2007, 863, 868.

2) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 27.

3) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 27.

4) BFH v. 29.7.1992, I R 28/92, BStBl II 1993, 247.

5) So auch Dörr, NWB Fach 4, 5181, 5187 (Heft 31/2007); Neyer, BB 2007, 1415, 1417.

6) BFH v. 11.12.1985, I R 164/82, BStBl II 1986, 469.

7) BFH v. 10.11.1965, I 178/63U, BStBl III 1966, 73.

verstanden werden soll. Möglicherweise meint die FinVerw. damit, dass bereits das wirtschaftliche Interesse auf Tantiemebezug ein gleichgerichtetes Interesse i. S. v. § 8c Abs. 1 KStG ist.

- 86** Nach **Verwaltungsmeinung** zur **vGA** unter Berufung auf umfangreiche Rspr. bestehen immer dann gleichgerichtete Interessen, wenn mehrere Gesellschafter einer Gesellschaft zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willenbildung herbeizuführen.¹⁾ Bei der zitierten Rspr. handelt es sich insbesondere um Fälle der Gehalts- und Tantiemezahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer.²⁾ Hier gleichgerichtete Interessen festzustellen oder nicht, dürfte vergleichsweise einfach sein, da sich Vergütungsbestandteile i. d. R. am konkreten Arbeitseinsatz und/oder den Beteiligungsverhältnissen orientieren.
- 86.1** Die Tatsache, dass die Gesellschafter **nahe Angehörige** sind, reicht nach H 36 KStH allein nicht aus, um gleichgerichtete Interessen anzunehmen; vielmehr müssen weitere Anhaltspunkte hinzutreten.³⁾ Bei einem Erwerb durch nahe Angehörige ist § 8c Abs. 1 KStG insoweit aber einschlägig, als es sich hier um nahestehende Personen handelt.
- 87** **Börsennotierte Gesellschaften** fallen aus dem Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 KStG heraus, da es hier nicht darauf ankommen soll, ob die Emissionsbank lediglich das zivilrechtliche oder auch das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen erwirbt (Einzelheiten → Rz. 19).⁴⁾ Die Investoren können dann aber keine Erwerbergruppe mit „gleichgerichteten Interessen“ i. S. v. § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG darstellen, da ansonsten die Privilegierung der Emissionsbanken keinen Sinn machen würde. Auch wird man den Erwerbern der Anteile keine gleichgerichteten Interessen nach der hier vertretenen engen Auslegung unterstellen können. Etwas anderes gilt bei **Pflichtangeboten** auf Übernahme der Aktien der ausstehenden Aktionäre einer börsennotierten Kapitalgesellschaft nach § 35 Abs. 2 WpÜG.⁵⁾
- 88** (*einstweilen frei*)
- 89** Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass die Zusammenrechnung von Übertragungen an verschiedene, sich nicht nahestehende Erwerber nicht nur wie im Beispiel der BT-Drucks.⁶⁾ (→ Rz. 61) bei Übertragung von jeweils 25 % auf vier Erwerber zur Diskussion steht, sondern bei jeder Übertragung auf verschiedene, sich nicht nahestehende Erwerber innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, wenn diese insgesamt die 25 %-Grenze überschreiten.
- Beispiel:**
- Der Alleingesellschafter AE einer Verlust-GmbH überträgt im Jahr 01 an A 6 %, im Jahr 03 an B und an C jeweils 10 % der Anteile; A, B und C sind einander nicht nahestehend.
- Hier sind innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums 26 % der Anteile übertragen worden. Der Verlust würde im Jahr 03 i. H. v. 26 % untergehen, wenn der Erwerb durch A, B und C auf Grund gleichgerichteter Interessen erfolgt wäre.
-
- 1) H 36 III KStH 2004 „Beherrschender Gesellschafter“.
- 2) BFH v. 26.7.1978, I R 138/76, BStBl II 1978, 659; v. 29.4.1987, I R 192/82, BStBl II 1987, 797; v. 25.10.1995, I R 9/95, BStBl II 1997, 703.
- 3) BVerfG v. 12.3.1985, 1 BvR 571/81, BStBl II 1985, 475; BFH v. 1.2.1989, I R 73/85, BStBl II 1989, 522.
- 4) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 6 Satz 2.
- 5) Beußer, DB 2007, 1549, 1550.
- 6) BT-Drucks. 16/4841, 76.

Werden die Anteile in insgesamt schädlicher Höhe an verschiedene Erwerber übertragen, die nicht einander nahestehende Personen sind oder gleichgerichtete Interessen haben, so löst dies keine Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG aus. Da der Gesellschaft die Nutzung bestehender Verluste versagt werden soll, trifft die Fin-Verw. hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals die **Darlegungs- und Beweislast**.

V. Kapitalerhöhung (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG)

Die Kapitalerhöhung wird der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichgestellt, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. Hiervon erfasst wird **jede Kapitalerhöhung verbunden mit der Ausgabe neuer Anteile**, auch eine solche i. R. einer Verschmelzung, Spaltung sowie eines Einbringungsvorgangs i. S. v. §§ 20 ff. UmwStG.

Im BMF-Schreiben vom 4.7.2008¹⁾ wird diese Aussage m. E. **unzulässigerweise eingeschränkt**. Danach ist eine Kapitalerhöhung bzw. eine Erhöhung anderer Beteiligungsrechte einem Beteiligungserwerb von mehr als 25 % gleichzusetzen, bei der nach der Einlage

- der neu hinzutretende Erwerberkreis zu mehr als 25 % des Kapitals beteiligt ist oder
- sich eine bestehende Beteiligung um mehr als 25 % erhöht.

Beispiel:

An der V-GmbH (Kapital 100) halten der Erwerberkreis (gleichgerichtete Interessen) A, B, C und D jeweils einen Anteil von 25;
Beteiligungsquote am Kapital 100: jeweils 25 %.

Das Kapital wird um 200 erhöht, A und B übernehmen jeweils einen Anteil von 100, Beteiligungsquote an der Kapitalerhöhung: A 50 %, B 50 %.

Beteiligungsquote am Kapital 300: A und B jeweils 41,6 % (+ 16,6 %), C und D jeweils 8,3 % (./. 16,6 %);

Nach dem Gesetzeswortlaut hat die Kapitalerhöhung zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten von Gesellschaftern mit gleichgerichteten Interessen am Kapital i. H. v. 33,2 % (2 x 16,6 %) geführt, mithin würde der Verlust i. H. v. 32,2 % untergehen. Nach dem BMF-Schreiben ist Voraussetzung für einen Verlustuntergang, dass ein neuer Erwerberkreis mit mehr als 25 % hinzutritt oder sich eine bestehende Beteiligung um mehr als 25 % erhöht.

Beide Voraussetzungen sind im Beispielsfall nicht gegeben: Der Erwerberkreis, innerhalb dessen sich die Beteiligungsquoten um mehr als 25 % verschieben, bleibt identisch; eine einzelne bestehende Beteiligung erhöht sich aber max. um 16,6 %.

Betroffen sind dabei nicht nur Kapitalerhöhungen zur Aufnahme neuer Gesellschafter, sondern auch **disquotale** Kapitalerhöhungen bei bereits beteiligten Gesellschaftern.

Beispiel:

An einer GmbH mit Stammkapital 100 sind A mit 50 % und B mit 50 % beteiligt. Das Stammkapital wird auf 400 erhöht, den neuen Anteil von 300 übernimmt alleine B. Infolge der Kapitalerhöhung ist B mit 350 (= 87,5 %) und A mit 50 (= 12,5 %) beteiligt.

1) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 9.

Die Beteiligungsquote hat sich somit um 37,5 % zu Gunsten von B verschoben, im Jahr der Kapitalerhöhung geht somit der Verlust i. H. v. 37,5 % verloren.

Hinsichtlich der Kapitalerhöhung stellen sich folgende Einzelfragen:

1. Zusammentreffen von Anteilsübertragung und anschließender Kapitalerhöhung

- 93 Es stellt sich die Frage, wie beim Zusammentreffen von Anteilsübertragung und anschließender Kapitalerhöhung die 50 %-Quote zu berechnen ist.

Beispiel:

An einer GmbH mit Stammkapital 100 ist A zu 100 % beteiligt. Innerhalb von fünf Jahren finden folgende Umstrukturierungen statt: Zunächst überträgt A 30 % seiner Anteile an B, d. h., A hält noch 70 % der Anteile. Danach wird das Kapital um 100 erhöht; von den neu ausgegebenen Anteilen übernimmt A 50 % und der neu eingetretene Gesellschafter C 50 %. Im Ergebnis sind jetzt A mit 60 %, B mit 15 % und C mit 25 % an der GmbH beteiligt.

In der vorliegenden Frage gibt es **zwei Berechnungsarten**, die zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können:

94 1. Variante:

Die Quote wird bezogen auf den Zeitpunkt des jeweiligen Anteilseignerwechsels berechnet.

Im Beispielsfall wurden vor der Kapitalerhöhung 30 % der Anteile übertragen, nach der Kapitalerhöhung war der neu eingetretene Gesellschafter mit 25 % beteiligt, insgesamt fand somit ein – schädlicher – Anteilseignerwechsel von 55 % statt mit der Folge, dass der Verlust vollständig untergeht.

95 2. Variante:

Die Quote wird bezogen auf den Zeitpunkt des letzten Anteilseignerwechsels berechnet.

Nach der Kapitalerhöhung ist B auf Grund der früheren Anteilsübertragung lediglich mit 15 % und der neu eingetretene Gesellschafter mit 25 % an der GmbH beteiligt, insgesamt fand ein Anteilseignerwechsel von 40 % statt, weshalb der Verlust nur i. H. v. 40 % untergeht.

- 96 Meines Erachtens ist der zweiten Variante der Vorzug zu geben. Es ist im Zeitpunkt eines jeden Anteilsübergangs oder vergleichbaren Falls des Wechsels des personalen Substrats *ex nunc* zu prüfen, ob darin ein schädlicher Anteilseignerwechsel liegt. Dabei sind in einer Retrospektive die Vorgänge der vergangenen fünf Jahre in die Berechnung mit einzubeziehen (→ Rz. 75). Es ist daher gerechtfertigt, die Quoten aus dem aktuellen Blickwinkel zu ermitteln, da es lediglich darauf ankommt, den schädlichen Anteilseignerwechsel im aktuellen Zeitpunkt zu bejahen oder zu verneinen. Diese Meinung vertritt auch die FinVerw. im BMF-Schreiben vom 4.7.2008¹); danach ist die Quote auf das **Kapital nach Einlage** zu beziehen, es findet folglich eine *ex-post*-Betrachtung statt.

1) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 9 Satz 2.

2. Mittelbare Kapitalerhöhung

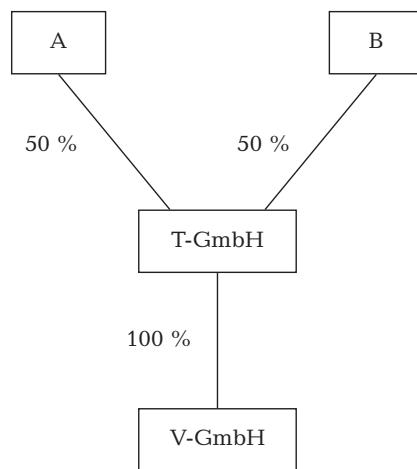
Da mittelbare Anteilsübertragungen schädliche sind (→ Rz. 43 ff.), gilt dies auch insoweit, als die mittelbare Kapitalerhöhung zu einer Veränderung der durchgerechneten Beteiligungsquoten am Kapital der Verlustgesellschaft führt.¹⁾

97

Beispiel:

Das Nennkapital der T-GmbH beträgt 100, A und B sind zu jeweils 50 % an der T-GmbH beteiligt, diese wiederum zu 100 % an der Verlust-GmbH. Die T-GmbH nimmt eine Kapitalerhöhung im Umfang von 300 zu Gunsten des B vor.

Am Kapital i. H. v. 400 ist A somit nur noch im Umfang von 12,5 %, B dagegen im Umfang von 87,5 % beteiligt. Nach der durchgerechneten Beteiligungsquote (87,5 % von 100) hat sich die mittelbare Beteiligung des B um 37,5 % erhöht; in diesem Umfang geht im Jahr der Kapitalerhöhung der Verlust bei der V-GmbH unter.



VI. Sanierungsfälle

Nach § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG war die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens unschädlich und damit wurde der Verlust der wirtschaftlichen Identität negiert, wenn diese Zuführung **allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs diente**, der den verbleibenden Verlustvortrag verursacht hatte, und wenn die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführte (sog. Sanierungsklausel).

98

Nachdem das Tatbestandsmerkmal „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ als Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzugs entfallen ist, war konsequenterweise für eine Sanierungsklausel, die die überwiegende Zuführung des neuen Betriebsvermögens rechtfertigte, kein Platz mehr. Davon abgesehen enthält die Neuregelung **keine eigenständige Aussage zu Unternehmenssanierungen**. Dies hat zur Folge, dass bei Übernahme eines sanierungsbedürftigen und sanierungsfähigen Unternehmens zu mehr als 25 % bzw. 50 % ein Verlustabzug quotal oder total entfällt, gleichgültig ob und in welchem Umfang Betriebsvermögen zugeführt wird.

99

1) Jetzt geregelt in BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 10.

- 100 Die Gesetzesbegründung rechtfertigt dies damit, dass bereits nach geltender Rechtslage Sanierungsgewinne **vorrangig mit vorhandenen Verlustvorträgen zu verrechnen** sind.¹⁾ Von einer Besteuerung des überschließenden Betrags kann gem. Verwaltungserlass dann auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Billigkeitswege abgesehen werden.²⁾
- 101 Diese Aussage in der Gesetzesbegründung ist zutreffend, löst aber nicht das Problem einer Unternehmensübernahme zu Sanierungszwecken. Es muss, damit ein Sanierungsgewinn mit Verlustvorträgen verrechnet werden kann, zunächst ein solcher entstehen. Hierzu ist erforderlich, dass Gesellschaftsgläubiger – Anteilseigner oder Dritte – auf gegen die Gesellschaft bestehende Forderungen verzichten. Des Weiteren muss auch der Verlustvortrag noch bestehen, was voraussetzt, dass der Forderungsverzicht vor dem Anteilseignerwechsel erfolgt.
- 102 Vor diesem Hintergrund fragt sich, wie im Zusammenspiel mit § 8c Abs. 1 KStG das zu § 8 Abs. 4 KStG ergangene **BMF-Schreiben vom 2.12.2003**³⁾ anzuwenden ist. Hierin ist geregelt, dass, wenn bei einem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein zu einem Zeitpunkt zwischen der Ausbuchung und der (Wieder-)Einbuchung der Verbindlichkeit der Verlust der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft eintritt, d. h. neben dem schädlichen Anteilseignerwechsel auch noch eine überwiegende Zuführung neuen Betriebsvermögens stattfindet, der sich aus der (Wieder-)Einbuchung ergebende steuerliche Aufwand (= Differenz zwischen dem Nennbetrag und dem Teilwert der Forderung im Verzichtszeitpunkt) als Aufwand zu behandeln ist, der unter § 8 Abs. 4 KStG fällt, d. h., der Aufwand ist im Jahr der Wiedereinbuchung der Forderung steuerlich **nicht berücksichtigungsfähig** und der Gewinn dieses Jahres ist um den Aufwandsbetrag zu erhöhen.
- 103 Dieses BMF-Schreiben kann m. E. auf die Fälle des § 8c Abs. 1 KStG keine Anwendung mehr finden, da andernfalls die Möglichkeit, entstehende Sanierungsgewinne mit vorhandenen Verlustvorträgen zu verrechnen, auf die Fälle des endgültigen Forderungsverzichts beschränkt wäre. Eine Klärung hierzu steht noch aus, es ist aber zu befürchten, dass die FinVerw. an der Regelung in diesem BMF-Schreiben festhält.⁴⁾
- 104 Sanierungsmaßnahmen die nicht mit einem Forderungsverzicht einhergehen, werden durch den o. g. Erlass nicht aufgefangen.⁵⁾

VII. Anwendungszeitpunkt/Verhältnis zu § 8 Abs. 4 KStG

- 105 Gemäß § 34 Abs. 7b KStG findet die Neuregelung des § 8c Abs. 1 KStG erstmals für den **VZ 2008** und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 Anwendung.
- 106 Entsprechend den Anwendungsregelungen zu § 8 Abs. 4 KStG (→ § 8 KStG Rz. 1303 ff.)⁶⁾ und der in der Gesetzesbegründung genannten retrospektiven Be-

1) BR-Drucks. 220/07, 126.

2) BMF v. 27.3.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl I 2003, 240.

3) Az. IV A 2 – S 2743 – 5/03, BStBl I 2003, 648.

4) So auch Beußer, DB 2007, 1549, 1552; Neumann/Stimpel, GmbHHR 2007, 1194, 1201.

5) Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8c KStG Rz. 55.

6) BMF v. 16.4.1999, IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455, Tz. 35.

trachtungsweise betreffend den fünfjährigen Beobachtungszeitraum¹⁾ stellt sich die Frage, ob auch Anteilsübertragungen, die bis zu einem Zeitraum von fünf Jahren vor dem 1.1.2008, d. h. zwischen dem 1.1.2003 und dem 31.12.2007 erfolgt sind, in die Berechnung miteinzubeziehen sind, wenn dann die Schädlichkeitsgrenze von 25 % durch eine Anteilsübertragung nach dem 1.1.2008 überschritten wird. Dies ist m. E. abzulehnen. Die Neuregelung soll nach dem Willen des Gesetzgebers tatbestandlich nur **Beteiligungstransaktionen erfassen, die nach dem 31.12.2007 stattfinden**. Deshalb beginnt der erste Fünf-Jahres-Zeitraum erst zu laufen bei Anteilsübertragungen ab dem 1.1.2008. Anteilsübertragungen vor diesem Zeitpunkt lösen somit nur die zu § 8 Abs. 4 KStG ergangene Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG aus.²⁾

Im BMF-Schreiben vom 4.7.2008³⁾ wird nunmehr klargestellt, dass die zeitlichen Voraussetzungen **kumulativ** vorliegen müssen. Auf den Zeitraum vor dem 1.1.2008 findet somit keine retrospektive Betrachtung statt.

107

Beispiel:

2007 erwirbt A 30 % der Anteile an einer Verlustgesellschaft, 2008 weitere 25 %.

Es findet § 8c Abs. 1 KStG keine Anwendung, da 2008 lediglich unschädlich 25 % der Anteile übertragen werden. Bei retrospektiver Betrachtungsweise sind zwar innerhalb von fünf Jahren 55 % der Anteile auf A übergegangen, Beteiligungserwerbe vor dem 1.1.2008 werden aber i. R. von § 8c Abs. 1 KStG nicht hinzuaddiert.

Dies gilt auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr.⁴⁾

108

§ 34 Abs. 6 Satz 4 KStG i. d. F. durch das UntStRefG 2008 regelt die letztmalige Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG. Danach ist diese Vorschrift neben § 8c Abs. 1 KStG **letztmals anzuwenden**, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 beginnt, übertragen werden und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eintritt.

109

Die weitere Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG setzt somit voraus, dass die **Tatbestandsverwirklichung vor dem 1.1.2008 begonnen** wurde. Da sich gem. Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999⁵⁾ der Beobachtungszeitraum für den schädlichen Anteilseignerwechsel über fünf Jahre hinzieht, muss dieser spätestens im Laufe des Jahres 2012 erfolgt sein; für die schädliche Betriebsvermögenszuführung bleibt dann noch Zeit bis zum 31.12.2013. Nach BFH-Rspr. und sich daran anschließender Verwaltungsmeinung ist von einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen schädlicher Anteilsübertragung und schädlicher Betriebsvermögenszuführung auszugehen, wenn dazwischen nicht mehr als zwei Jahre vergangen sind; der Gegenbeweis kann von der Gesellschaft angetreten werden.⁶⁾ Das BMF-Schreiben vom 4.7.2008⁷⁾ stellt klar, dass die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2.8.2007 weiterhin anwendbar bleiben.

1) BT-Drucks. 16/4841, 76.

2) So auch Dörr, NWB Fach 4, 5181, 5185 (Heft 31/2007); Neyer, BB 2007, 1415, 1419.

3) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 36.

4) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 36, Beispiel 6.

5) Az. IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl I 1999, 455.

6) BFH v. 14.3.2006, I R 8/05, BStBl II 2007, 602; BMF v. 2.8.2007, IV B 7 – S 2745/0 – 2007/0337332, BStBl I 2007, 624.

7) Az. IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 39.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter A einer Verlustgesellschaft überträgt im Jahr 2005 25 % und im Jahr 2007 weitere 25 % seiner Anteile auf den Erwerber E; im Jahr 2008 überträgt er die restlichen 50 %.

In den Jahren 2007 und 2008 erleidet die Gesellschaft Verluste; zum 31.12.2008 wird ein verbleibender Verlustvortrag festgestellt. 2009 wird der Gesellschaft überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt.

Da nach dem 1.1.2008 auf E 50 % der Anteile übertragen werden, geht gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG der bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung bestehende Verlust aus den Jahren 2007 und 2008 quotal, d. h. zu 50 % unter.

Im Rahmen von § 8 Abs. 4 KStG ist die Schädlichkeitsgrenze von 50 % im Jahr 2007 noch nicht überschritten, es ist deshalb die Anteilsübertragung im Jahr 2008 zu addieren; der Tatbestand der schädlichen Anteilsübertragung ist dann erfüllt.

Wird überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt, wird innerhalb von zwei Jahren der zeitliche und sachliche Zusammenhang zur Anteilsübertragung vermutet; es tritt im Jahr 2009 der Verlust der wirtschaftlichen Identität ein, der noch verbleibende Verlust geht unter.

- 110** Es ist hier allerdings die Sanierungsklausel gem. § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG zu prüfen. Der nach § 8 Abs. 4 KStG untergegangene Verlust kann gerettet werden, wenn die Gesellschaft den verlustverursachenden Geschäftsbetrieb über einen Zeitraum von fünf Jahren in vergleichbarem Umfang fortführt. Diese Fortführung ist längstens bis 31.12.2017 zu überwachen.¹⁾

Im Beispieldfall unter → Rz. 109 müsste der verlustverursachende Geschäftsbetrieb in vergleichbarem Umfang bis in das Jahr 2014 fortgeführt werden.

D. Ausnahme für Wagniskapitalgesellschaften (§ 8c Abs. 2 KStG)

- 111** Durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12.8.2008²⁾ hat § 8c KStG einen neuen **Absatz 2** bekommen.
- 112** Danach kann ein nach § 8c Abs. 1 KStG grds. nicht abziehbarer Verlust
- bei Anteilserwerb **durch** eine Wagniskapitalgesellschaft anteilig abgezogen werden, soweit er auf stille Reserven der Zielgesellschaft (= Verlustgesellschaft) entfällt, oder
 - bei Anteilserwerb **von** einer Wagniskapitalgesellschaft anteilig abgezogen werden, wenn die Zielgesellschaft bei Beteiligungserwerb ein Eigenkapital von nicht mehr als 20 Mio. € aufweist oder von nicht mehr als 100 Mio. € aufweist und der über 20 Mio. € hinausgehende Betrag auf den Jahresüberschüssen der

1) BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 38.

2) BGBI. I 2008, 1672 = BStBl I 2008, 854.

letzten vier Geschäftsjahre beruht. Die Wagniskapitalgesellschaft darf die Beteiligung dabei nicht länger als vier Jahre gehalten haben.

Der Verlustabzug ist im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs allerdings beschränkt auf **ein Fünftel** des nach § 8c Abs. 2 Satz 1 KStG abziehbaren Verlusts. In den folgenden vier Jahren erhöht sich der ausgleichsfähige Betrag um je ein weiteres Fünftel des nach § 8c Abs. 2 Satz 1 KStG abziehbaren Verlustes. Das volle Verlustabzugsvolumen steht der Zielgesellschaft somit erst fünf Jahre nach dem Anteilserwerb durch oder von einer(r) Wagniskapitalgesellschaft zur Verfügung.

In der Praxis dürfte vor allem die Begrenzung des Verlustabzugs auf die Höhe der stillen Reserven Probleme mit sich bringen.

Die Neuregelung des § 8c Abs. 2 KStG ist grundsätzlich – ebenso wie § 8c Abs. 1 KStG – erstmals für den **VZ 2008** und auf **Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007** anzuwenden (§ 34 Abs. 7b KStG). Sie gilt allerdings auch bereits für Fälle, die im Übergangszeitraum bis zum 31.12.2012 noch unter § 8 Abs. 4 KStG fallen (§ 34 Abs. 6 Satz 4 KStG).¹⁾

113

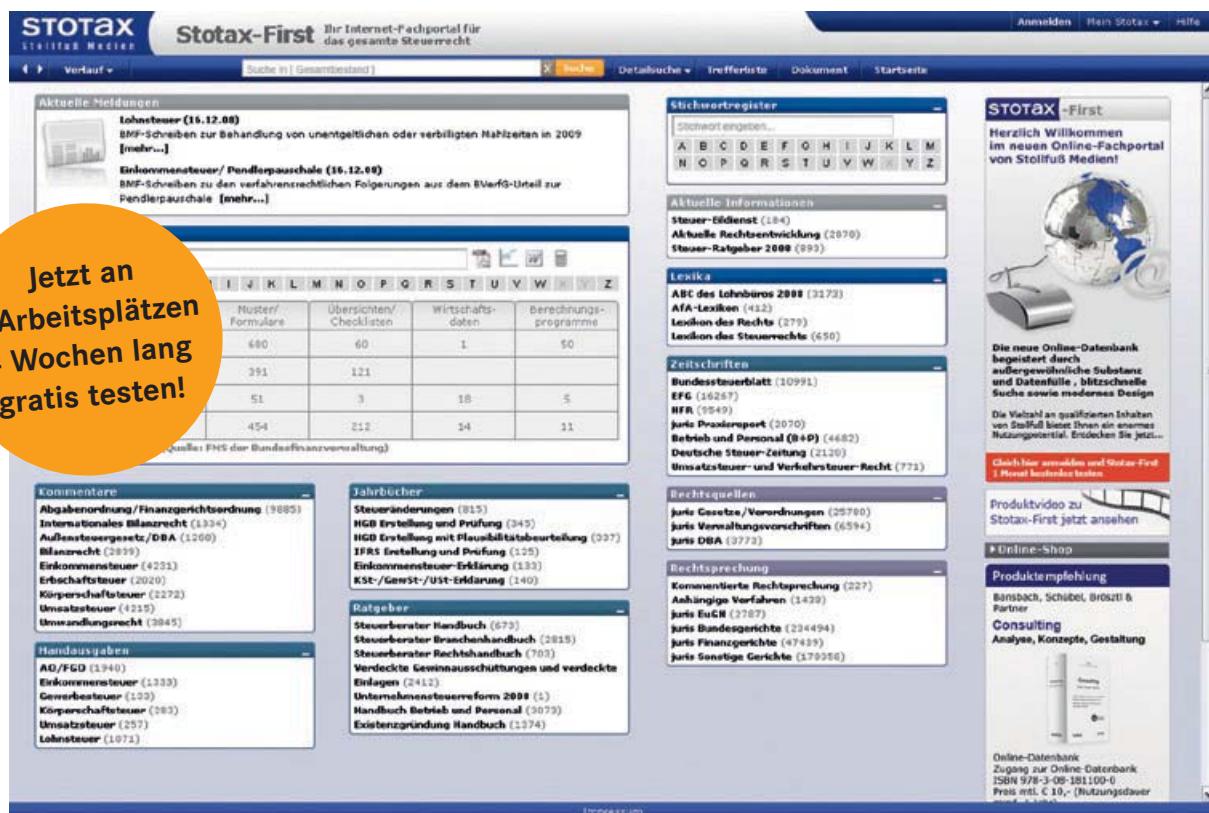
114

115

1) Die Neuregelungen durch das MoRaKG werden i. R. einer der nächsten Aktualisierungslieferungen detailliert erläutert.

Die neue Online-Datenbank FÜR DAS GESAMTE STEUERRECHT

Substanz entscheidet



Für alle komplizierten Fälle des Steuerrechts.
Entdecken und erleben Sie Außergewöhnliches:

www.stotax-first.de

Die Vielzahl an qualifizierten Inhalten von Stofffuß, z.B. die Kommentare zu 18 verschiedenen Einzelgesetzen, die Hand- und Jahrbücher, die Veranlagungs-Handausgaben, die Steuer-Fachzeitschriften und die über 1.500 Arbeitshilfen und Berechnungsprogramme stellen ein ungewöhnliches Maß an Substanz dar und bieten enormes Nutzungspotential.

IHRE VERBINDUNG ZUM STEUERRECHT

STOTAX
Stofffuß Medien

Außergewöhnlich hohe Substanz

Kommentare		9 Kommentare zu 18 Gesetzen!
Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung (mit FVG, VwZG)		●
Beermann Gosch		
Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen		●
Strunk Kaminski Köhler		
Bilanzrecht Baetge Kirsch Thiele		●
Einkommensteuergesetz (mit InvStG, ZIV) Korn Carlé Stahl Strahl		●
Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (mit BewG, GrEStG) Wilms Jochum		●
Internationales Bilanzrecht Thiele von Keitz Brücks		●
Körperschaftsteuergesetz (mit SolZG) Ernst & Young		●
Umsatzsteuergesetz Reiβ Krause Langer		●
Umwandlungsrecht (UmwStG, UmwG) Widmann Mayer		●
Handbücher		
Steuerberater Handbuch		●
Steuerberater Branchenhandbuch		●
Steuerberater Rechtshandbuch		●
Existenzgründung Handbuch Kirschbaum		●
Handbuch Betrieb und Personal		●
Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen		●
Ernst & Young		
Jahrbücher		
Steueränderungen Schmieszek		●
HGB Erstellung und Prüfung Fischer Neubeck Stibi Thoms-Meyer		●
HGB Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung Fischer Neubeck Stibi Thoms-Meyer		●
IFRS Erstellung und Prüfung Bachem Fervers Janßen Mehrhoff		●
Einkommensteuer-Erklärung Schalburg Seifert		●
KSt-/GewSt-/UST-Erklärung Antweiler Henseler Kümpel Sombrowski		●
Veranlagungs-Handausgaben		
Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Anwendungserlass zur AO, Nebengesetze Baum		●
Einkommensteuergesetz mit Durchführungsverordnung, Einkommensteuer-Richtlinien, Hinweisen und Nebenbestimmungen Dorn Rosenbaum		●
Gewerbesteuergesetz, Durchführungsverordnung und Gewerbesteuer-Richtlinien sowie Nebenbestimmungen Karthaus Pauk		●
Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnung, Richtlinien, Hinweisen und Nebenbestimmungen Huhn Karthaus		●
Lohnsteuer – Einkommensteuergesetz mit Durchführungsverordnung, Lohnsteuer-Richtlinien und -Hinweisen, Nebenbestimmungen Deck Jungblut Rosenbaum		●
Umsatzsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Umsatzsteuer-Richtlinien, Hinweisen und Nebenbestimmungen Langer Vellen		●
Lexika		
ABC des Lohnbüros		●
AfA-Lexikon		●
Lexikon des Steuerrechts		●
Lexikon des Rechts		●

Zeitschriften	
B+P Zeitschrift für Betrieb und Personal	●
Bundessteuerblatt	●
DStZ Deutsche Steuer-Zeitung	●
EFG Entscheidungen der Finanzgerichte	●
HFR Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung	●
Juris Praxis-Report	●
UVR Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht	●
Rechtsprechung	
Kommentierte Rechtsprechung	●
Anhängige Verfahren	●
juris EuGH	●
juris Bundesgerichte	●
juris Finanzgerichte	●
juris Sonstige Gerichte	●
Rechtsquellen	
juris Gesetze/Verordnungen	●
juris Verwaltungsvorschriften	●
juris DBA	●
Aktuelle Informationen	
Aktuelle Rechtsentwicklungen (Verkündete Gesetze, Neubekanntmachungen, Gesetzesvorhaben, bedeutende Verordnungen und Verwaltungsvorschriften, Rechtsprechung, Tipps und Termine, Aktuelle Meldungen) zum Steuerrecht, Arbeits- und Sozial(versicherungs)recht sowie zum Wirtschaftsrecht.	●
Die Unternehmenssteuerreform 2008 Ernst & Young BDI	●
Steuer-Ratgeber Bals Pinkos Püschner u.a.	●
Arbeitshilfen	
Nützliche Tools aus der Kanzleisoftware Stotax Kanzlei: Steuererklärungsprogramme, Simulation neuester Steuerrechtsänderungen, Programme zum Rechnungswesen u.v.m. bilden die optimale Grundlage für die Steuerung und Beratung Ihrer Mandanten.	●
Berechnungen (AfA-Rechner, AfA-Schnellübersicht, Betriebsvergleich, Break-Even-Rechner, Darlehensrechner, Einkommensteuer Grund- und Splittingtabelle, Lohnpfändung, Lohnsteuertabelle, Prozentuale Einkommensteuer-Belastung, Rentenrechner, Schonfristen-Kalender, Standortwahl, Steuerberatergebührenverordnung, Steuerklassenwahl, Umsatzsteuerrechner, Stotax PC-SteuerTabellen sowie Lohnabrechnungsprogramm Stotax Gehalt und Lohn)	●
Über 1.500 Muster, Formulare, Checklisten zum Steuerrecht, Arbeitsrecht, Sozialrecht, zur Sozialversicherung und zum Wirtschaftsrecht.	●
Tabellen und Übersichten	●
Wirtschaftsdaten	●

Zum Gesamtpreis von monatlich
nur € 79,50
zzgl. USt., Mindestlaufzeit 12 Monate, 5 Arbeitsplätze inklusive