



UNIVERSITY
OF APPLIED SCIENCES

Master-Thesis

Wirtschaftsrecht

Thema der Master-Thesis:

Analyse der Angemessenheit des Verlustuntergangs von Körperschaften nach § 8c KStG

Malte Schuller, B.A.

Matrikel-Nr. 1124568

Erstprüferin:

RA Carina Koll

Zweitprüfer:

**Prof. Dr. iur. Johann Wilhelm
Knollmann**

Die Master-Thesis ist bis zum 07.08.2021 einzureichen.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	3
Abkürzungsverzeichnis	4
1. Einleitung.....	6
2. Wissenschaftliche Vorgehensweise und Abgrenzung	7
3. Bisherige Rechtsentwicklung des § 8c KStG	8
3.1. Ursprüngliche Fassung des § 8c KStG.....	8
3.1.1. Intention der Gesetzgebung.....	8
3.1.2 Die Analyse des Wortlautes des § 8c KStG.....	11
3.2. Entwicklung der Fassungen des § 8c KStG	19
3.2.1. Zeitleiste der entscheidenden Meilensteine	19
3.2.2. Entwicklung des Wortlautes.....	23
3.3. Reaktionen und Kritik	35
3.3.1. Auswahl passender und relevanter Stellungnahmen	35
3.3.2. Aus Sicht der Steuerberaterverbände	36
3.3.3. Aus Sicht des Anwaltsverbandes.....	39
3.3.4. Aus Sicht des Banken- und Steuerzahlerverbandes	40
4. Aktuelle Fassung des § 8c KStG	43
4.1. Intention der Gesetzgebung.....	43
4.2. Wortlaut der aktuellen Fassung des § 8c KStG	45
4.2.1. Tatbestandsmerkmale für den Verlustuntergang	45
4.2.2. Die Sanierungsklausel.....	50
4.2.3. Die Konzernklausel	50
4.2.4. Die Stille-Reserven-Klausel	52
5. Auslegung der Rechtsprechung des § 8c KStG	52
5.1. Auswahl passender und relevanter Urteile.....	52
5.2. BVerfG-Urteil bezüglich des quotalen Verlustuntergangs	53
5.3. BFH-Urteil bezüglich des unterjährigen Beteiligungserwerbs.....	56
5.4. BFH-Urteil bezüglich der Erwerbergruppe	57
6. Fazit	60
6.1. Zusammenfassung bisheriger Entwicklungen des § 8c KStG	60
6.2. Kritik an der aktuellen Auslegung der Tatbestandsmerkmale und Klauseln	62
6.3. Mögliche Verbesserungen.....	63
Quellenverzeichnisse.....	66
Literaturverzeichnis.....	66

Entscheidungsverzeichnis.....	71
Verzeichnis der Internetquellen.....	72

Abbildungsverzeichnis

<u>Abbildung Nummer:</u>	<u>Titel:</u>	<u>Seite:</u>
Abbildung Nummer 1	Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs	18-19

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl	Bundesgesetzblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
Co. KG	Compagnie Kommanditgesellschaft
DAV	Deutscher Anwalt Verein
DAX	Deutscher Aktienindex
DStV	Deutscher Steuerberaterverband
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europa
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e.V.	eingetragener Verein
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
n.F.	neue Fassung

Rz.	Randziffer
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz

1. Einleitung

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 wurde der § 8c KStG für den Verlustabzug bei Körperschaften eingeführt.¹ Die genauen Tatbestandsmerkmale für den Verlustuntergang erzielten Kritik seitens Interessenverbänden wie zum Beispiel der Steuerberaterkammer.² In den folgenden Jahren wurden durch die Gesetzgebung Änderungen an den Tatbestandsmerkmalen des § 8c KStG vorgenommen sowie Klauseln eingeführt,³ welche den Verlustuntergang unter entsprechenden Bedingungen vermeiden. Die Kritik an dem Gesetzestext seitens der Interessenverbände blieb jedoch bestehen.⁴

Zu klären ist die Fragestellung, ob der § 8c KStG mit seinen Tatbestandsmerkmalen sowie der Sanierungsklausel, der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel zu weit oder zu verschärft ausgelegt ist.

Eine zu enge Auslegung lässt bisherige Verlustvorträge untergehen.⁵ Dieser Verlustuntergang kann bei Anteilseignern und dem Unternehmen zu dem Verlust der Zahlungsfähigkeit führen, was die Suche nach sanierungsbereiten Investoren erheblich erschwert.⁶

Eine zu weite Auslegung schafft Spielräume für Missbrauch. Die Missbrauchsgestaltung könnte durch den Kauf eines Verlust-erwirtschaftenden Unternehmens erfolgen, wenn keine Sanierungsabsicht vorliegt und die einhergehenden Verluste mit weiteren Einnahmen verrechnet werden sollen.⁷

Die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit liegt daher in einer Schlussfolgerung, ob der § 8c KStG mit seinen Klauseln zu verschärft oder zu weit ausgelegt ist. Teil des Zieles ist die Erarbeitung einer Empfehlung für die Ausweitung oder Verschärfung der aktuellen Fassung des § 8c KStG.⁸

¹ Vgl. Glutsch/Otte/Schult, Das neue Unternehmensteuerrecht, 1. Aufl., Berlin 2007, S. 12.

² Vgl. Elster/Mein, DStV-Stellungnahme an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, S 01.2021, 2021.

³ Vgl. BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

⁴ Vgl. Mein/Johrden, DStV-Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen, S 10.2020, 2020.

⁵ Vgl. Breuninger/Schade, Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG – »Verlustvernichtung« ohne Ende?, UbG 2008, S. 261.

⁶ Vgl. Hans, Unternehmensteuerreform 2008: Kritik der Neuregelung über die Nutzung körperschaftsteuerlicher Verluste (§ 8c KStG), Finanz-Rundschau 16/2007, S. 775-781.

⁷ Vgl. Frey/Mückl, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG): Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, 1. Aufl., Herne 2010, S. 71.

⁸ Vgl. § 8c KStG

2. Wissenschaftliche Vorgehensweise und Abgrenzung

Um von der Problemstellung zu der Zielsetzung zu gelangen, verfolgt die Thesis die folgende Vorgehensweise. Die Arbeit beginnt mit der Einführung des § 8c KStG und dessen bisherige Gesetzestext-Entwicklung mit Bezug auf die Vorgänger Klausel des Verlustuntergangs § 8 Abs. 4 KStG sowie der diesbezüglichen Intention des Gesetzgebers.⁹ Bei dem § 8c KStG werden einzelne Tatbestandsmerkmale sowie die Beschränkungen des Verlustabzuges analysiert.¹⁰

Darüber hinaus behandelt die vorliegende Arbeit die Gründe der Nachbesserungen und deren Konsequenzen für Körperschaften. Die Entwicklung des Gesetzestextes wird durch Reaktionen und Kritik verschiedener Interessenverbände ergänzt.¹¹ Das praktische Kapitel untersucht die Auslegung des § 8c KStG in Form von BFH-Urteilen bezüglich der Klauseln sowie Tatbestandsmerkmale.¹²

Basierend auf dem Vergleich zwischen der theoretischen Intention des Gesetzgebers bei der Einführung und Veränderung des § 8c KStG und der praktischen Auslegung der Rechtsprechung fasst das Fazit die Angemessenheit der Klauseln und Tatbestandsmerkmale zusammen. Die Arbeit endet mit einer Empfehlung für die Anpassung der aktuellen Fassung des § 8c KStG.¹³

Die vorliegende Arbeit nimmt Bezug auf den § 8 Abs. 4 KStG in der vor dem 18.08.2007 geltenden Fassung,¹⁴ geht jedoch nicht näher auf den Wortlaut oder einzelne Tatbestandsmerkmale ein. Die Tatbestandsmerkmale des § 8c KStG und dessen Klauseln (die Sanierungsklausel, die Konzernklausel und die Stille-Reserven-Klausel) zählen zu einer genauen Untersuchung.¹⁵ Bei der bisherigen Rechtsentwicklung des § 8c KStG werden die Meilensteine mit dem direkten Bezug zu der Entwicklung des Wortlautes herangezogen.¹⁶

⁹ Vgl. <https://www.grin.com/document/147457> (letzter Abruf vom 04.01.2021).

¹⁰ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al81248-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

¹¹ Vgl. Elster/Mein, DStV-Stellungnahme an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, S 01.2021, 2021.

¹² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 106-170

¹³ Vgl. § 8c KStG

¹⁴ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al8090-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

¹⁵ Vgl. <https://dejure.org/gesetze/KStG/8c.html> (letzter Abruf vom 02.01.2021).

¹⁶ Vgl. <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/verfassungswidrigkeit-der-verlustabzugsbeschaenkung.html> (letzter Abruf vom 02.01.2021).

Der Praxisabschnitt trägt ausgewählte BFH-Urteile zu dem quotalen Verlustuntergang, dem unterjährigen Beteiligungserwerb und der Erwerbergruppe heran.¹⁷ Auf die Organschaft geht die vorliegende Arbeit aus Detailgründen nicht näher ein.

3. Bisherige Rechtsentwicklung des § 8c KStG

3.1. Ursprüngliche Fassung des § 8c KStG

3.1.1. Intention der Gesetzgebung

Um die Verhältnismäßigkeit und Angemessenheit des Verlustuntergangs bei Körperschaften in Form des § 8c KStG zu überprüfen, sollte die Zielsetzung und Intention der Gesetzgebung bei Einführung des genannten Paragraphen untersucht werden.¹⁸

Die allgemeine Intention der Gesetzgebung in steuerlichen Angelegenheiten ist die Sicherstellung der Steuern, welche die größte Einnahmequelle des Staates darstellen.¹⁹ Ein nach Gabler modernes Besteuerungsprinzip bezieht sich auf die Systemhaftigkeit.²⁰ Die Systemhaftigkeit beschreibt das langfristige Fortbestehen eines Systems. Das langfristige Fortbestehen eines Systems setzt eine effektive und effiziente Allokation und Verwendung aller Ressourcen zum Vorteil des Systems voraus.²¹ Die Verwendung der Ressourcen zum Vorteil des Systems ist nicht gewährleistet, wenn ein einzelner Akteur sich zum Nachteil des Systems Vorteile verschafft.²² Diese Situation ist bei einem Mantelkauf gegeben.²³

Ein Mantelkauf umfasst die Übertragung von der Mehrheit der Anteile an einer Kapitalgesellschaft.²⁴ Darüber hinaus ist der Geschäftsbetrieb der Aktiengesellschaft

¹⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 106-170

¹⁸ Vgl. Dörr, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften nach § 8c KStG, Neue Wirtschaftsbrieft 33/2008, S. 3099-3116.

¹⁹ Vgl. <https://www.bpb.de/izpb/147061/grundsaeetze-der-steuerpolitik> (letzter Abruf vom 20.02.2021).

²⁰ Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/besteuerungsprinzipien-30346> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

²¹ Vgl. Tipke/Lang/Seer/Hey, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, S. 69.

²² Vgl. Krengel, Mindestbesteuerung und Effizienz, Deutscher Universitätsverlag, 1. Aufl., Wiesbaden 2006, S. 10.

²³ Vgl. Lishaut, Grenzfragen zum "Mantelkauf" (§ 8c KStG), Finanz-Rundschau 17/2008, S. 789-801.

²⁴ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/191362/> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

eingestellt worden und kein nennenswertes Vermögen der Kapitalgesellschaft mehr vorhanden.²⁵ Die bisherigen Verluste der Kapitalgesellschaft könnten dann mit (anderen) Einkünften des neuen Anteilseigners verrechnet werden.²⁶

Sollte der neue Anteilseigner die Absicht verfolgen, die Kapitalgesellschaft nicht zu sanieren, sondern lediglich die Verluste zu erzielen, schadet dieser dem wirtschaftlichen System und erfährt dazu eine Belohnung in Form von einer Steuerentlastung. Die Steuerentlastung ist durch die Verlustverrechnung gegeben.²⁷ Dieses Problem beabsichtigt die Gesetzgebung mit einem Paragraphen zu dem Verlustuntergang bei Körperschaften zu unterbinden.

Benachteiligt davon sind jene Kapitalgesellschaften, welche üblicherweise in den ersten Jahren nach der Gründung Verluste erzielen.²⁸ Dies trifft besonders auf digitale und innovative Start-ups zu. Ein Beispiel ist das Unternehmen Amazon Inc., welches in den ersten zehn Jahren nach dessen Gründung Verluste erzielte.²⁹ Gleichzeitig bietet das Unternehmen die weltweit größte Internet-Handelsplattform und weist eine Börsenkapitalisierung von rund 982 Milliarden auf.³⁰

Daher handelt es sich bei einer Beteiligung an Amazon Inc. höchstwahrscheinlich nicht um einen Mantelkauf, sondern um eine Beteiligung mit einer langfristigen Gewinnerzielungsabsicht. Digitale Start-ups benötigen für den Aufbau einer Infrastruktur enorm hohes Kapital und erzielen nicht von Beginn an Gewinne.³¹ Der Verlustuntergang bei Körperschaften würde die Suche nach Investoren und den Aufbau derartiger Unternehmen erschweren oder verhindern.

Die steuerrechtliche Lösung dieses Dilemmas schien ein Paragraph mit entsprechenden Tatbestandsmerkmalen für den Verlustuntergang von

²⁵ Vgl. <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/mantelkauf/mantelkauf.htm> (letzter Abruf vom 27.02.2021).

²⁶ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/191362/> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

²⁷ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100002> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

²⁸ Vgl. <https://viehbacher.com/de/blog/rechtliche-news/item/621-deutschland-unterstuetzung-fuer-start-ups-bundesregierung-regelt-verlustrechnung-neu> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

²⁹ Vgl. Suchanek/Herbst, Erweiterte Verlustabzugsmöglichkeiten für Investitionen in »junge« Unternehmen, GmbHR 2008, S. 862.

³⁰ Vgl. <https://www.handelsblatt.com/finanzen/maerkte/aktien/boersenwert-amazon-und-microsoft-sind-erstmal-wertvoller-als-alle-deutschen-aktien-zusammen/24691530.html?ticket=ST-27678600-i2BOTPBAVDgmmzqQ4dRxq-ap6> (letzter Abruf vom 26.02.2020)

³¹ Vgl. <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/verlust-trotz-milliardenumsatz-anleger-im-amazon-dilemma-1.2063058> (letzter Abruf vom 18.02.2021).

Körperschaften zu sein. Vor dem § 8c KStG diente der § 8 Abs. 4 KStG als Lösung dieses Problems.³² Die Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10 d EStG bei einer Körperschaft setzte voraus, dass die Körperschaft wirtschaftlich und rechtlich mit der verlusterzielenden Körperschaft identisch ist.

Die wirtschaftliche Identität ist nicht mehr gegeben, wenn mehr als 50% der Anteile einer Kapitalgesellschaft übertragen sowie der Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen erneut aufgenommen oder weitergeführt wird. Die Einbringung neues Betriebsvermögens ist dagegen nicht schädlich, wenn das Betriebsvermögen ausschließlich der Sanierung der nach § 10d EStG verlusterzielenden Kapitalgesellschaft dient und eine Fortführung des Geschäftsbetriebs in den folgenden fünf Jahren vorliegt.³³

Mit dem § 8 Abs. 4 KStG schien das Dilemma nicht beseitigt, da Interessenverbände Kritik an dem Gesetzestext zu dem Verlustuntergang bei Körperschaften äußerten und die Verfassungsmäßigkeit dieses Paragraphen in Frage stellten.³⁴ Der Bundesfinanzhof hat die Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs. 4 KStG in einem Urteil verneint,³⁵ trotzdem schien eine Überarbeitung aus Sicht der Interessenverbände notwendig.³⁶

Daher führt die Gesetzgebung mit der Unternehmensteuerreform 2008 den § 8c KStG ein.³⁷ Der eingeführte Paragraph durchbricht das Trennungsprinzip zwischen einer Körperschaft und deren Gesellschaftern, denn Aktivitäten der Gesellschafter beeinflussen nun die Besteuerung der Kapitalgesellschaft.³⁸ In dem Vergleich zu dem § 8 Abs. 4 KStG liegt bei dem § 8c KStG ab einer Anteilserwerberquote von 25% ein wesentlicher Einfluss auf die Kapitalgesellschaft vor. Mit diesem wesentlichen

³² Vgl. <https://www.iww.de/gstb/archiv/praxishinweis-zweifelsfragen-zur-aenderung-der-mantelkaufregelung-8-abs-4-kstg-f41787> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

³³ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al3900-0.htm> (letzter Abruf vom 11.03.2021).

³⁴ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/170536/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

³⁵ Vgl. BFH Urteil v. 01.10.2014 - I R 95/04 BStBl 2015 II S. 612

³⁶ Vgl. Feld/Breker, Stellungnahme zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) – Neue Prüfungsaufgabe, 2007.

³⁷ Vgl. Olbing/Beinert/Bühning/u.a., Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG), Stellungnahme Nr.: 59/2020, 2020.

³⁸ Vgl. Preißer/von Rönn/Schultz-Aßberg, Die Unternehmensteuerreform 2008, Freiburg 2007, S. 10.

Einfluss des Erwerbers gehen die bisherigen Verluste unter.³⁹ Der genau Wortlaut des § 8c KStG wird in dem folgenden Kapitel untersucht.

3.1.2 Die Analyse des Wortlautes des § 8c KStG

Der Wortlaut des § 8c KStG in der ersten und an dem 18.08.2007 geltenden Fassung lautet:

„Werden 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. Unabhängig 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. Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.“⁴⁰

Aus dem Wortlaut gehen folgende Tatbestandsmerkmale für den schädlichen Beteiligungserwerb und Verlustuntergang von Körperschaften nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG hervor:

- Innerhalb von fünf Jahren werden
- mittelbar oder unmittelbar
- mehr als 25 oder 50 Prozent
- des gezeichneten Kapitals oder der Mitgliedschaftsrechte oder der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte

³⁹ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/>

⁴⁰ § 8c KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

- oder ein vergleichbarer Sachverhalt
- an einer Körperschaft
- an einen Erwerber oder nahestehende Person
- übertragen⁴¹

Der Fünfjahreszeitraum beginnt mit dem Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile. Dieser Zeitpunkt liegt in dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums oder bei Kapitalerhöhungen in der Eintragung in das Handelsregister.⁴² Um die Quote des Verlustuntergangs zu berechnen, müssen alle Erwerbe im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG innerhalb des Fünfjahreszeitraums Beachtung finden.⁴³

Es sind unter Umständen zwei getrennte Fünfjahreszeiträume zu berechnen, da § 8c Abs. 1 KStG zwei Anwendungsvorfälle bestimmt. Satz 1 sieht einen quotalen Verlustuntergang in Höhe der schädlichen Übertragung vor. Satz 2 bezieht sich auf den vollständigen Untergang des Verlustabzugs ab einer Übertragung von 50% der Anteile.⁴⁴ Wenn Erwerbungen innerhalb des Fünfjahreszeitraums keine quotale Kürzung veranlassen, werden diese Erwerbungen in die Bewertung des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG aufgenommen.⁴⁵

Die Berechnung der Beteiligungsquote oder des Fünfjahreszeitraums erfolgt unabhängig davon, ob ein Erwerbsvorgang in einem Gewinn- oder Verlustjahr auftritt.⁴⁶

Beispiel Nummer 1:

A besitzt 100% der Anteile einer Aktiengesellschaft. B beschafft am 31.12.01 25% und am 31.12.02 nochmals 25% dieser Anteile. Die AG erwirtschaftet in 01 einen Gewinn von 20.000 € und in 02 einen Verlust von 200.000€.

Lösung Nummer 1:

Die Rechtsfolge des § 8c KStG a.F. führt am 31.12.02 zu einem quotalen Verlustuntergang von 50% des nicht genutzten Verlustes der AG in Höhe von 100.000€. Der Erwerbsvorgang am 31.12.01 ist zu berücksichtigen, obwohl dieser

⁴¹ Vgl. § 8c KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

⁴² Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 13–15

⁴³ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

⁴⁴ Vgl. § 8c KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

⁴⁵ Vgl. Olbing, Was nützt das neue BMF-Schreiben vom 28.11.2017, GmbH-StB 2018, S. 54.

⁴⁶ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

während einer Gewinnphase der AG eintrat und zu dem Zeitpunkt des Erwerbes noch keine nicht genutzten Verluste der AG vorlagen.⁴⁷

Ein unmittelbarer Beteiligungserwerb bezeichnet den direkten Kauf von Anteilen durch eine natürliche oder juristische Person.⁴⁸ Beispielsweise beteiligt sich Person A an der Gesellschaft mit beschränkter Haftung B.

Ein mittelbarer Beteiligungserwerb erfolgt indirekt über eine Zwischeninstanz, welche eine zweite Kapitalgesellschaft darstellt. Bei einem mittelbaren Beteiligungserwerb ist die Beteiligungsquote an der Verlustgesellschaft heranzuziehen. Ein Formwechsel seitens des Anteilseigners nach § 190 Abs. 1 UmwG löst keine mittelbare Übertragung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft aus.⁴⁹

Beispiel Nummer 2:⁵⁰

Die A-GmbH wurde 2009 errichtet, weist ein Stammkapital in Höhe von 120.000€ auf und erwirtschaftet in 2009 und 2010 Verluste. Die einzige Gesellschafterin der A-GmbH ist die B-GmbH und Co. KG. B veräußert 2010 als einziger Kommanditist 30% seiner Beteiligung.

Lösung Nummer 2:

Folglich liegt eine mittelbare Anteilsübertragung von mehr als 25% vor, welche den Verlustuntergang nach § 8c KStG a.F. auslöst.⁵¹

Für einen schädlichen Beteiligungserwerb und somit einen Verlustuntergang müssen mehr als 25% oder 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte übertragen werden.⁵² Derselbe Satz des § 8c KStG a.F. bezieht den schädlichen Beteiligungserwerb auch auf vergleichbare Sachverhalte. Das BMF-Schreiben sieht folgende Vorgänge als vergleichbare Sachverhalte einer Anteilsübertragung vor:⁵³

- Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsvereinbarungen, oder Stimmrechtsverzicht;
- der Erwerb von Genussscheinen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG;

⁴⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 24.

⁴⁸ Vgl. § 8c KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

⁴⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 11.

⁵⁰ Vgl. Grützner, StuB – Unternehmenssteuern und Bilanzen, StuB 9/2008, Münster 2008, S. 339.

⁵¹ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al8090-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

⁵² Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

⁵³ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 7

- die Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils, wenn dadurch ein Beteiligungserwerb an dem übernehmenden Rechtsträger durch einen Erwerber oder einen Erwerberkreis herbeigeführt wird;
- die Umwandlung auf eine Verlustgesellschaft, wenn durch die Umwandlung ein Beteiligungserwerb durch einen Erwerberkreis stattfindet;
- die Kapitalherabsetzung, welche gleichzeitig die Beteiligungsquoten verändert;
- die Kapitalerhöhung, welche gleichzeitig die Beteiligungsquoten verändert;
- der Erwerb eigener Anteile, sofern sich dadurch die Beteiligungsquoten verändern.⁵⁴

Ein schädlicher Beteiligungserwerb kann zudem nach verschiedenen Aktiengattungen vorliegen.⁵⁵ Nach dem Gabler Wirtschaftslexikon lassen sich Aktiengattungen in Bezug auf die Übertragbarkeit, den Nennwert oder das Stimmrecht unterteilen.⁵⁶

Aus Sicht des BFH kann die Kombination verschiedener Aktiengattungen zu dem Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs führen.⁵⁷ Bei dem Erwerb von Vorzugsaktien und Stammaktien ist bezüglich der Ermittlung der übertragenen Quote der Anteile für die Vorzugsaktien lediglich das gesamte Stammkapital und für die Stammaktien lediglich das stimmberechtigte Kapital heranzuziehen. Unterschiedliche Quoten lassen sich nicht addieren.⁵⁸

Beispiel Nummer 3:

Die Aktien einer Gesellschaft unterteilen sich zu 30% auf Vorzugsaktien und zu 70% auf Stammaktien. Zu den Erwerbsvorgängen zählen:

- a. 30% der Vorzugsaktien (= 30% des Nennkapitals)
- b. 21% der Stammaktien (= 30% der Stimmrechte)

⁵⁴ Vgl. Viskorf/Michel, Stimmrechtsübertragungen und vergleichbare Sachverhalte im Rahmen des § 8c KStG, Der Betrieb 47/2007, S. 2561-2565.

⁵⁵ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁵⁶ Vgl. <https://www.gabler-banklexikon.de/definition/aktiengattung-55497> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

⁵⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 2210.2003, BStBl 2004 II S. 468

⁵⁸ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

- c. 10% der Vorzugsaktien (= 10% des Nennkapitals) sowie 14% der Stammaktien (= 20% der Stimmrechte).⁵⁹

Lösung Nummer 3:

Die Erwerbsvorgänge a und b überschreiten die schädliche Beteiligungsgrenze von über 25%:

- a. $30/100 = 30\%$
b. $21/70 = 30\%$.

Der Erwerbsvorgang c überschreitet dagegen nicht die schädliche Beteiligungsgrenze, da lediglich 24% des gezeichneten Kapitals sowie 20% Stimmrechte übertragen werden.⁶⁰

Der Verlustuntergang nach § 8c KStG a.F. ist für alle beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG gültig. Anstalten und Stiftungen zählen laut einem BMF-Schreiben ebenfalls dazu.⁶¹

Jede juristische Person, natürliche Person oder Mitunternehmerschaft kann das Tatbestandsmerkmal des Erwerbers erfüllen.⁶² Im Falle einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft werden die Anteile gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO partiell hinzugerechnet. Als Erwerber kann auch eine Gruppe mit gleichgerichteten Interessen auftreten.

Für das Vorliegen gleichgerichteter Interessen ist laut BMF kein Vertrag notwendig, da eine mündliche Abstimmung ausreicht.⁶³ Ein Beweis für gleichgerichtete Interessen sei demnach auch die gemeinsame Kontrolle über die Körperschaft. Die reine Möglichkeit der Kontrolle ist jedoch nicht ausreichend für einen schädlichen Beteiligungserwerb. Absprachen rund um den Anteilserwerb sowie lediglich ein zeitlicher oder sachlicher Zusammenhang zwischen den unterschiedlichen Erwerbsvorgängen begründen keine Interessengemeinschaft.

⁵⁹ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁶⁰ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁶¹ Vgl. Meisel/Bokeloh, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 16/2008, S. 808.

⁶² Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

⁶³ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 25-28

Ein sachlicher Zusammenhang ist beispielsweise die Preisfindung oder Bewahrung eines bestimmten Anteilsverhältnisses an der Körperschaft. Die Feststellungslast und Beweislast liegt hier auf Seiten der Finanzbehörde,⁶⁴ was das Finanzgericht Niedersachsen bejahte.⁶⁵

Des Weiteren gelten mehrere Erwerbsvorgänge durch einen einzigen Erwerberkreis als ein Erwerbsvorgang, sofern diese Erwerbsvorgänge auf einen Gesamtplan zurückzuführen sind.⁶⁶ „Ein schädlicher Gesamtplan in diesem Sinne wird widerlegbar vermutet, wenn die Erwerbe innerhalb eines Jahres erfolgen.“⁶⁷ Zu dem Erwerberkreis zählen auch nahestehende Personen der Anteilsinhaber. Fremde Dritte sind für die Anteilsübertragung der Erwerbergemeinschaft irrelevant.

Nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG ist eine Kapitalerhöhung einer Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichgestellt, sofern die Kapitalerhöhung die Beteiligungsquoten der Kapitalgesellschaft verändert.⁶⁸

Beispiel Nummer 4:

„Die im Jahr 2008 errichtete L-GmbH erzielt in den beiden Folgejahren hohe Verluste. Gesellschafter sind L und M zu je 50%. Das Stammkapital beträgt 150 000 €. Im Jahr 2009 wird dieses auf 250 000€ erhöht. Die neuen Anteile werden von D übernommen. Dadurch entsteht eine Beteiligungsquote von L und M von je 30%. D ist nun neuer Inhaber von 40%.“⁶⁹

Lösung Nummer 4:

Dieser Erwerbsvorgang beschränkt den Verlustabzug, da nach § 8c KStG ebenfalls mittelbare Kapitalerhöhungen hinzugezählt werden.⁷⁰

Sofern die genannten Tatbestandsmerkmale vorliegen, werden die Rechtsfolgen des § 8c KStG a.F. ausgelöst. Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 25% der Anteile geht der Verlust der Körperschaft nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG quotal mit der Höhe des schädlichen Beteiligungserwerbs unter.⁷¹ Im Falle eines schädlichen

⁶⁴ Vgl. BFH Urteil v. 22.11.2016, I R 30/15, BStBl II 2017, 921

⁶⁵ Vgl. FG Niedersachsen Urteil v. 26.02.2015, 6 K 424/13

⁶⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 19

⁶⁷ <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

⁶⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 9 und 10

⁶⁹ <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/>

⁷⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl I 2008, 736, Tz. 31 Satz 2

⁷¹ Vgl. <https://heidelberg-steuerberater.de/verlustuntergang-beteiligungserwerb/> (letzter Abruf vom 11.02.2021).

Beteiligungserwerbs von mehr als 50% der Anteile geht der gesamte Verlust der Körperschaft nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG unter. Der Verlustuntergang erfolgt in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Anteile die entsprechende Grenze von 25% oder 50% übersteigen. Verluste, welche bis zu dem Eintreten des schädlichen Beteiligungserwerbes erwirtschaftet wurden, können nicht mit Gewinnen nach dem schädlichen Beteiligungserwerb ausgeglichen werden.⁷² Ein Verlustrücktrag ist ebenfalls nicht möglich.

Der unterjährige Beteiligungserwerb stellt eine Besonderheit dar.⁷³ Von einem unterjährigen Beteiligungserwerb ist die Rede, wenn die Anteile nicht zu dem Ende eines Wirtschaftsjahres oder Kalenderjahres den Inhaber wechseln.⁷⁴ Der bis zu dem Erwerbszeitpunkt erwirtschaftete Verlust unterliegt ebenfalls der Verlustabzugsbeschränkung, bzw. dem Verlustuntergang gemäß § 8c KStG. Der Gewinn, welcher bis zu dem schädlichen Anteilseignerwechsel erzielt wurde, ist nach einem BFH-Urteil mit nicht genutzten Verlusten verrechenbar.⁷⁵ Dabei ist der bis zu dem schädlichen Erwerbsvorgang erzielte Gesamtbetrag der Einkünfte ist für diese Verlustverrechnung maßgebend. „Der zum Ende des dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangegangenen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellte verbleibende Verlustvortrag bleibt abweichend von § 8c Absatz 1 Satz 1 und 2 KStG abziehbar, soweit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein positiver G. d. E. erzielt wurde.“⁷⁶

Der Abzug des Verlustvortrages ist auch dann möglich, wenn in dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbes ein geringerer Gesamtbetrag der Einkünfte als in dem Zeitraum bis zu dem schädlichen Erwerbsvorgang erwirtschaftet wurde.⁷⁷ Die Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrages ist von den Regelungen der Mindestgewinnbesteuerung losgelöst. Sollte ein Verlustvortrag in dem Zeitraum des schädlichen Erwerbsvorgangs

⁷² Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

⁷³ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004 BStBl 2017 I S. 1645

⁷⁴ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100017> (letzter Abruf vom 09.02.2021).

⁷⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl 2012 II S. 360

⁷⁶ <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

⁷⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004 BStBl 2017 I S. 1645

bestehen, ist dieser Verlustvortrag nach Mindestgewinnbesteuerung abziehbar oder ggf. vortragbar.⁷⁸

Der Verlustuntergang bei Körperschaften nach § 8c KStG wird erstmals auf Beteiligungsvorgänge mit einem wirtschaftlichen Eigentumsübergang nach dem 31.12.2007 und für den Veranlagungszeitraum des Jahres 2008 angewendet.⁷⁹

Beispiel Nummer 5:

Eine GmbH erwirtschaftet in dem Wirtschaftsjahr 2006/2007 einen Verlust in Höhe von 200.000€. Das Wirtschaftsjahr der GmbH reicht von dem ersten Juli bis zu dem 30. Juni. An dem 30.09.2007 erwirbt ein Erwerber 26% der Anteile der GmbH.

Lösung Nummer 5:

„Auf den 31.12.2007 wird ein verbleibender Verlust von 200.000 € festgestellt, der Beteiligungserwerb am 30.9.2007 ist zwar dem Wirtschaftsjahr 1.7.2007 – 30.6.2008 und damit dem Veranlagungszeitraum 2008 zuzurechnen, hat aber vor dem 1.1.2008 stattgefunden und löst somit nicht die Rechtsfolgen des § 8c Satz 1 KStG aus.“⁸⁰

Die Rechtsfolge bei dem Vorliegen der genannten Tatbestandsmerkmale besteht in dem Verlustuntergang. Betroffen sind sämtliche Verluste bis zu dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs. Die genannten Verluste können nicht mit nachträglich entstandenen Gewinnen ausgeglichen werden. Ein Verlustrücktrag ist bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs ebenfalls untersagt.⁸¹

Das folgende Beispiel des BMF Anwendungsschreibens zeigt die Rechtsfolge des § 8c KStG auf. In der letzten Zeile ist der verbleibende Verlustabzug dargestellt. Der verbleibende Verlustabzug entfällt im Jahr 05 vollständig, da ein schädlicher Beteiligungserwerb über 50% vorliegt.⁸²

	Jahr 01 €	Jahr 02 €	Jahr 03 €	Jahr 04 €	Jahr 05 €
Gezeichnetes Kapital	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Beteiligungsverhältnisse					
Gesellschafter A	700.000	400.000	400.000	400.000	400.000
Gesellschafter B	300.000	300.000	200.000	150.000	50.000
Gesellschafter C		300.000	400.000	450.000	550.000

⁷⁸ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

⁷⁹ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁸⁰ <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> - Beispiel 6 (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁸¹ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁸² Vgl. BMF-Schreiben v. 04.07.2008 - IV C 7 - S 2745 a/08/10001 BStBl 2008 I S. 736

Übertragene Anteile im Fünf-Jahres-Zeitraum		300.000	400.000	450.000	550.000
		(30 %)	(40 %)	(45 %)	(55 %)
Schädlicher Beteiligungserwerb		ja	nein	nein	ja
Ergebnis des laufenden VZ		-2.000.000	-600.000	3.500.000	4.700.000
davon Verlust bis zum schädlichen Beteiligungserwerb		-1.200.000	-300.000	0	0
Verbleibender Verlustabzug zum Ende des vorangeg. VZ		20.000.000	15.640.000	16.240.000	13.740.000
Verlustabzugsverbot § 8c Satz 1		6.000.000	0	0	0
		(30 %)			
Verlustabzugsverbot § 8c Satz 2		0	0	0	13.740.000
					(100 %)
Verlustausschleichsverbot § 8c Satz 1		360.000	0	0	0
Verlustabzug				2.500.000	
Verbleibender Verlustabzug zum Ende des VZ		15.640.000	16.240.000	13.740.000	0

Abbildung 1: Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs⁸³

3.2. Entwicklung der Fassungen des § 8c KStG

3.2.1. Zeitleiste der entscheidenden Meilensteine

Um die Entwicklung des Gesetzestextes bezüglich des Verlustuntergangs von Körperschaften korrekt und konkret nachvollziehen zu können, bedarf es einem Überblick mit den einflussreichsten Ereignissen in Bezug auf diesen Gesetzestext. Der Überblick geschieht in der chronologischen Auflistung der juristischen Meilensteine des Verlustuntergangs von Körperschaften.⁸⁴

Der erste Meilenstein besteht in der Einführung des § 8 Abs. 4 KStG a. F., welcher seit 25.7.1988 den Verlostausgleich und Verlustabzug von Körperschaften regelt.⁸⁵ Damit stellt der § 8 Abs. 4 KStG a. F. den inhaltlichen Vorgänger des § 8c KStG dar. Der § 8 Abs. 4 KStG a. F. schloss bei Fortfall der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft den Verlostausgleich und Verlustabzug aus.⁸⁶ 29.10.1997 verschärfte die

⁸³ Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> - Beispiel 5 (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁸⁴ Vgl. Suchanek, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, GmbHR 06/2008, S. 292.

⁸⁵ Vgl. § 8 Abs. 4 KStG a. F.

⁸⁶ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al5273-0.htm> (letzter Abruf vom 02.03.2021).

Gesetzgebung den § 8 Abs. 4 KStG n. F., da sich die alte Fassung als zu kompliziert und zu streitanfällig erwiesen hat.⁸⁷

In dem Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 hat die Gesetzgebung den § 8c KStG in seiner ersten Fassung eingeführt.⁸⁸ In demselben Zug wurde der § 8 Abs. 4 KStG n. F. aufgehoben.⁸⁹ Nach § 8c Abs. 1 KStG ist die Anteilsübertragung das alleinige Kriterium für die Beschränkung des Verlustabzuges. Auf das Merkmal der Zuführung von neuem Betriebsvermögen, wie es der § 8 Abs. 4 KStG n. F. berücksichtigte,⁹⁰ hat die Gesetzgebung vollkommen verzichtet. Darüber hinaus wird die wirtschaftliche Identität einzig und allein durch den Kreis der Anteilseigner widergespiegelt. Das folgende Kapitel dieser Arbeit behandelt die Entwicklung des genauen Wortlautes.

Aufgrund von unterschiedlichen Auslegungen von Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden nimmt das BMF am 04.07.2008 in einem Schreiben Stellung zu der Anwendung des § 8c KStG.⁹¹ Das BMF-Schreiben bezieht sich besonders auf den Zeitpunkt sowie den Umfang des Verlustuntergangs sowie den unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb.⁹² Die genauen Tatbestandsmerkmale und Auslegungen werden in dem folgenden Kapitel bearbeitet.

An dem 16.07.2009 führt die Gesetzgebung mit der Verabschiedung des Bürgerentlastungsgesetz die sogenannte Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ein.⁹³ Der Verlustuntergang lässt sich durch die Sanierung der Körperschaft umgehen.⁹⁴ Damit lockert die Gesetzgebung den § 8c KStG und dessen Wirkung.

Im Zuge des Wachstumsbeschleunigungsgesetz fügt die Gesetzgebung am 22.12.2009 die sogenannten Konzernklausel in den § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ein.⁹⁵ Der § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG schließt einen schädlichen Beteiligungserwerb aus, wenn

⁸⁷ Vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/verlustabzug-nach-8-abs4-kstg-af-kein-verlust-der-wirtschaftlichen-identitaet-durch-blosse-erhoehung-des-umlaufvermoegens_idesk_PI20354_HI2210014.html (letzter Abruf vom 12.03.2021).

⁸⁸ Vgl. Neyer, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung, Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 26/2007, S. 1415.

⁸⁹ Vgl. Altrichter-Herzberg, Untergang der steuerlichen Verlustvorträge nach § 8c KStG, GmbHR 16/2008, S. 857.

⁹⁰ Vgl. § 8 Abs. 4 KStG n. F.

⁹¹ Vgl. BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

⁹² Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

⁹³ Vgl. Dörr, § 8c KStG wird saniert!, Neue Wirtschaftsbriefe 27/2009, S. 2050.

⁹⁴ Vgl. Altrichter-Herzberg, Die mögliche Einführung eines Sanierungsprivilegs in § 8c KStG, GmbHR 09/2009, S. 466-470.

⁹⁵ Vgl. BGBl I 2009, 3950

dieselbe Person zu 100% unmittelbar oder mittelbar der Anteile des übernehmenden sowie des übertragenden Rechtsträgers besitzt.⁹⁶ Durch die Konzernklausel gehen Verluste einer Körperschaft bei konzerninternen Erwerbsvorgängen nicht unter, sofern diese Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 erfolgen.⁹⁷

Mit demselben Gesetz fügt die Gesetzgebung auch die Stille-Reserven-Klausel ein.⁹⁸

Durch die Stille-Reserven-Klausel kann eine Körperschaft nicht genutzte Verluste von den stillen Reserven des im Inland steuerpflichtigen Betriebsvermögens abziehen.⁹⁹

Mit der Einführung dieser beiden Klauseln lockert die Gesetzgebung den Verlustuntergang bei Körperschaften nach § 8c KStG und dessen Wirkung erneut.

In dem Zuge des Jahressteuergesetzes (JStG) 2010 wird der Satz acht in § 8c Abs. 1 KStG eingefügt.¹⁰⁰ Die Ergänzung stellt eine Erklärung bezüglich der Berechnung der stillen Reserven dar. Demnach bilden bei negativem Eigenkapital die stille Reserven den Unterschiedsbetrag zwischen dem ausgewiesenen Eigenkapital und dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens.¹⁰¹

An dem 30.11.2011 urteilt der Bundesfinanzhof (BFH) über den Verlustabzugsverbot bei dem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb.¹⁰² Der BFH entscheidet, dass bei einem schädlichen Beteiligungserwerb innerhalb und nicht zum Anfang oder Ende eines Wirtschaftsjahres „ein bis zu diesem Zeitpunkt in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet“¹⁰³ werden kann. Damit entscheidet der BFH entgegen die Haltung des BMF in dem Schreiben von dem 04.07.2008 und trägt zu einer Lockerung des Verlustuntergangs bei Körperschaften bei.¹⁰⁴

An dem 22.11.2016 urteilt der BFH bei einer Streitfrage zwischen einer Körperschaft und der Finanzbehörde in Bezug auf das Verlustabzugsverbot bei schädlichem

⁹⁶ Vgl.

<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/w/wachstumsbeschleunigungsgesetz/#D063114100004> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

⁹⁷ Vgl. Scheipers/Linn, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, S. 8.

⁹⁸ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG

⁹⁹ Vgl. <https://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2010/09/06/ruckwirkende-verschärfung-der-stille-reserven-klausel/> (letzter Abruf vom 26.02.2021).

¹⁰⁰ Vgl. BGBl. I 2010, Teil I Nr. 62, Bonn 2010, S. 1768.

¹⁰¹ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

¹⁰² Vgl. BFH Urteil v. 30.11.2011 - I R 14/11 BStBl 2012 II S. 360

¹⁰³ <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/429965/> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

¹⁰⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl I 2008, 736, Tz. 31 Satz 2

Beteiligungserwerb im Falle einer Erwerbergruppe aufgrund gleichgerichteter Interessen.¹⁰⁵ Die Begründung sowie das genaue Urteil des BFH untersucht die vorliegende Arbeit in Kapitel 5.3..

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) erklärt an dem 29.03.2017 die Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften für teilweise verfassungswidrig in dem Zeitraum von 2008 bis 2015. Darüber hinaus verpflichtet das BVerfG die Gesetzgebung bis spätestens zu dem 31.12.2018 zu der Verabschiedung einer Neufassung. Andernfalls drohe die Nichtigkeit des § 8c KStG.¹⁰⁶ Der Hintergrund der (drohenden) Verfassungswidrigkeit besteht in „einer Übertragung innerhalb von 5 Jahren von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent [oder mehr als 50%] des gezeichneten Kapitals/ der Stimmrechte an der Körperschaft“¹⁰⁷.

An dem 29.08.2017 legt das Finanzgericht (FG) Hamburg dem BVerfG die Frage vor, ob der § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verfassungswidrig sei.¹⁰⁸ Der § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG regelt den vollständigen Verlustuntergang bei einem Gesellschafterwechsel von mehr als 50% der Anteile an den Stimmrechten, dem Stammkapital oder dem gezeichneten Kapital einer Körperschaft.¹⁰⁹

2017 veröffentlicht das BMF an dem 28.11. ein neues Anwendungsschreiben bezüglich der Stille-Reserven-Klausel, dem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb, der Erweiterung der Konzernklausel und der ausgeweiteten Anwendung auf die Gewerbesteuer.¹¹⁰ Mit diesem Schreiben wird das Vorgänger-Schreiben von 2008 ersetzt.¹¹¹ Die folgenden Kapitel dieser Arbeit untersuchen die genauen Tatbestandsmerkmale, Rechtsfolgen und Klauseln des § 8c KStG.

An dem 28.06.2018 entscheidet der Europäische Gerichtshof (EuGH) entgegen der Ansicht der EU-Kommission, dass die Sanierungsklausel unionsrechtlich unschädlich und somit aus europäischer Sicht rechtskonform ist.¹¹²

¹⁰⁵ Vgl. BGBl. I 2016, Teil I Nr. 63, Bonn 2016, S. 2998.

¹⁰⁶ Vgl. Beschluss 29.3.2017, 2 BvL 6/11

¹⁰⁷ <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/verfassungswidrigkeit-der-verlustabzugsbeschaenkung.html> (letzter Abruf vom 02.01.2021).

¹⁰⁸ Vgl. 2 K 245/17, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2017, 1906

¹⁰⁹ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG

¹¹⁰ Vgl. BMF-Scheiben v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004 BStBl 2017 I S. 1645.

¹¹¹ Vgl. Kussmaul/Licht, Richtungswechsel bei der beihilferechtlichen Würdigung von § 8c Abs. 1a KStG? – Die EuGH-Urteile zur Sanierungsklausel, BB 2018, S. 1948.

¹¹² Vgl. BMF-Scheiben v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004 BStBl 2017 I S. 1645.

Mit dem JStG 2018 reagiert die Gesetzgebung auf die Frage nach der Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, indem die Regelung des quotalen Verlustuntergangs in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG rückwirkend ersatzlos entfällt.¹¹³

3.2.2. Entwicklung des Wortlautes

Die Kritik und Reaktion von Interessenverbänden wie der Steuerberaterkammer sowie den unterschiedlichen Auslegungen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerschuldner, welche bis zu dem BFH führten,¹¹⁴ zogen Veränderungsmaßnahmen des § 8c KStG seitens der Gesetzgebung nach sich.¹¹⁵ Dieses Kapitel zitiert die Änderungen des Gesetzestextes und analysiert die veränderten Tatbestandsmerkmale und hinzugefügten Klauseln des § 8c KStG.

An dem 23.07.2009 führt die Gesetzgebung eine neue Fassung des § 8c KStG durch das Bürgerentlastungsgesetz ein.¹¹⁶ Die sogenannte Sanierungsklausel ergänzt fortan den bisherigen Gesetzestext des § 8c KStG a.F..¹¹⁷ Während der Wirtschafts- und Finanzkrise im Jahr 2008 erzielte eine Vielzahl an Unternehmen Verluste und leidet unter Liquiditätsproblemen.¹¹⁸

Die neu eingeführte Klausel soll diese Unternehmen unterstützen, indem die Mantelkaufregelung des § 8c KStG a.F. eine Lockerung erfährt. In Sanierungsfällen lässt sich somit ein Verlustvortrag mit Gewinnen künftiger Wirtschaftsjahre verrechnen. Nach der neuen Regelung in § 8c Abs. 1a KStG „gehen nicht genutzte Verluste nicht unter, wenn der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs erfolgt.“¹¹⁹ Der sonst schädliche Erwerbsvorgang muss daher in einem Zeitpunkt der eingetretenen oder drohenden Zahlungsunfähigkeit und oder Überschuldung erfolgen.¹²⁰

¹¹³ Vgl. <https://www.noerr.com/de/newsroom/news/§-8c-kstg-gesetzgeber-reagiert-auf-bverfg-entscheidung-im-jstg-2018> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

¹¹⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl 2012 II S. 360

¹¹⁵ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al19226-0.htm> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

¹¹⁶ Vgl. BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

¹¹⁷ Vgl. Ortmann-Babel/Bolik/Gageur, Mantelkauf: Passt nicht, immer noch zu weit! – Zweifelsfragen und Lösungsansätze im Zusammenhang mit der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG, DStR 43/2009, S. 2173-2178.

¹¹⁸ Vgl. Baden, Insolvenzen in Zeiten der Finanzkrise, Mannheim 2009, S. 4ff.

¹¹⁹ <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100022>

¹²⁰ Vgl. Schäfer, Insolvenzrechtliche Fragen zum SEStEG, DStR 2006, 2085.

Die Sanierung umfasst laut dem Gabler Wirtschaftslexikon sämtliche Maßnahmen zu der Abwendung einer Überschuldung oder Insolvenz eines Unternehmens. Mit diesen Maßnahmen soll die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens wiederhergestellt werden. Nach derselben Definition kann eine Sanierung durch folgende Maßnahmen erfolgen:¹²¹

- Durch eine Kapitalherabsetzung
- Durch die Veränderung des Fremdkapitals
- Durch die Kapitalbeschaffung
- Durch eine Änderung der Rechtsform (Umwandlung)

Der hinzugefügte Gesetzestext in Form der Sanierungsklausel lautet:¹²²

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

Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen setzt voraus, dass

1. die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt oder

2. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet; § 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes gilt sinngemäß; oder

3. der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird. Eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt vor, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das mindestens 25 Prozent des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens entspricht. Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen. Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber

¹²¹ Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/sanierung-42511> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

¹²² Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al19226-0.htm> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

oder eine diesem nahestehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind. Leistungen der Kapitalgesellschaft die zwischen dem 1. Januar 2009 und dem 31. Dezember 2011 erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens. Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden. Keine Sanierung liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt.“¹²³

Die Sanierungsmaßnahmen erfolgen laut der eingeführten Klausel des § 8c KStG in der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen.¹²⁴ Nach dem § 93 BGB liegt das Merkmal der Wesentlichkeit einer Sache dann vor, wenn die Bestandteile nicht voneinander trennbar sind, ohne dass sich ein Bestandteil in seinem Wesen ändert oder beschädigt.¹²⁵

In Bezug auf eine Kapitalgesellschaft würden wesentliche Betriebsstrukturen Produktionsfaktoren des jeweiligen Geschäftsmodells darstellen. Dabei liegen Faktoren vor, welche unabhängig von dem Geschäftsmodell wesentlich sind. Kapital oder Mitarbeiter zählen in jedem Geschäftsmodell als ein Produktionsfaktor und somit zu einer wesentlichen Betriebsstruktur.¹²⁶

Gleichzeitig sind Produktionsfaktoren vorhanden, welche abhängig von dem Geschäftsmodell wesentlich oder unwesentlich sein können. Beispielsweise ist ein Druckergerät innerhalb eines Automobilkonzerns eher kein wesentliches Unternehmensbestandteil. Dasselbe Druckergerät innerhalb einer Druckerei ist dagegen als wesentliches Unternehmensbestandteil anzusehen.

Nach der Sanierungsklausel ist die Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen festzustellen, wenn eines der drei Tatbestandsmerkmale in § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG

¹²³ <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al19226-0.htm> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

¹²⁴ Vgl. § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG

¹²⁵ Vgl. § 93 BGB

¹²⁶ Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/produktionsfaktoren-45598> (letzter Abruf vom 15.03.2021).

vorliegt.¹²⁷ Die Tatbestandsmerkmale müssen nicht alle gleichzeitig gegeben sein und stehen in einer „oder“-Beziehung.¹²⁸

Der Abbau von Arbeitsstellen darf nur mit einer Betriebsvereinbarung inklusive Arbeitsplatzregelung erfolgen. Mit dieser Bedingung unterbindet die Sanierungsklausel einen kurzfristigen Stellenabbau. Dieser kurzfristige Arbeitsplatzabbau innerhalb eines Unternehmens ist ein gängiges Mittel von Private Equity Gesellschaften.¹²⁹

Private Equity bedeutet übersetzt privates Eigenkapital. Dieses private Eigenkapital von einer Vielzahl an Investoren wird von einer Investment-Gesellschaft unter anderem dazu verwendet, Anteile von Unternehmen zu erwerben und eine Rendite dadurch zu erzielen.¹³⁰ Die Rendite lässt sich entweder mittel- oder langfristig durch den laufenden Gewinn des Unternehmens oder kurzfristig durch den Verkauf der gekauften Anteile zu einem höheren Preis generieren.

Bei einem kurzfristigen Ansatz reduziert die Private Equity Gesellschaft die Kostenfaktoren des Unternehmens in Form von einem Arbeitsstellenabbau oder durch Veräußerung von relevantem Betriebsvermögen.¹³¹ Das Unternehmen verliert auf diese Weise Kunden und Umsätze, dennoch wird die Eigenkapitalrendite des Unternehmens kurzfristig um ein Vielfaches erhöht.

Nachdem Gabler Wirtschaftslexikon würde bei diesem kurzfristigen drastischen Ansatz eine Sanierung vorliegen, da die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens wiederhergestellt wird.¹³² Nach Auffassung des Gesetzgebers der neu eingeführten Klausel des § 8c KStG liegt eine Sanierung erst dann vor, wenn der Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen erfolgt.¹³³

¹²⁷ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al19226-0.htm> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

¹²⁸ Vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG

¹²⁹ Vgl. <https://www.manager-magazin.de/finanzen/geldanlage/a-399507.html> (letzter Abruf vom 14.02.2021).

¹³⁰ Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/private-equity-45569> (letzter Abruf vom 18.03.2021).

¹³¹ Vgl. <https://www.wiwo.de/finanzen/geldanlage/hilfreiche-heuschrecken-investoren-wirken-wachstumsfoerdernd/9514094-2.html> (letzter Abruf vom 21.02.2021).

¹³² Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/sanierung-42511> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

¹³³ Vgl. § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG

Zu den wesentlichen Betriebsstrukturen zählt neben Humankapital auch notwendiges Betriebsvermögen.¹³⁴ Folglich handelt es sich bei dem kurzfristigen Ansatz der Private Equity Gesellschaften nicht um eine Sanierung, sondern um ein Gesundschrumpfung und oder Zerschlagung.¹³⁵

Der Wert aller Löhne der Körperschaft darf innerhalb von einem Zeitraum von fünf Jahren nach dem schädlichen Erwerbsvorgang nicht unter 400% der Lohnsumme zu dem Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs liegen.¹³⁶ Das zweite Kriterium des § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG stellt wie das erste Kriterium langfristige Maßnahmen zum Aufbau einer Kapitalgesellschaft sicher und vermeidet kurzfristige Unternehmungen, die Kapitalgesellschaft gesund zu schrumpfen oder zu zerschlagen.¹³⁷

Die Körperschaft erhält von dem neuen Anteilseigner wesentliches Betriebsvermögen in Form von Einlagen nach dem schädlichen Erwerbsvorgang.¹³⁸ Mit Hilfe dieses Kriteriums des § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG verschafft der neue Anteilseigner der Körperschaft neues Kapital, welches einen wesentlichen Produktionsfaktor darstellt.¹³⁹ Der Einsatz von Kapital ist in der Regel an die Gewinnerzielungsabsicht geknüpft.¹⁴⁰ Das eingelegte Kapital trägt zu einem Gewinn, beziehungsweise einer Rendite der Körperschaft und somit seitens des Anteilseigners bei. Die Rendite fließt dem Anteilseigner jedoch nicht direkt nach der Einlage des Betriebsvermögens zu, sondern über einen mittel- oder langfristigen Zeitraum. Dieser Umstand soll den Anteilseigner an die Körperschaft und somit an deren Sanierung binden.¹⁴¹

Den Zusammenhang zwischen dem eingelegten Kapital und dem Gewinn nutzt die Gesetzgebung, um den langfristigen Wiederaufbau der Körperschaft sicherzustellen und um Liebhaberei oder eine Missbrauchsgestaltung zu vermeiden. Liebhaberei

¹³⁴ Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/produktionsfaktoren-45598> (letzter Abruf vom 15.03.2021).

¹³⁵ Vgl. <https://www.manager-magazin.de/finanzen/geldanlage/a-399507.html> (letzter Abruf vom 14.02.2021).

¹³⁶ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al19226-0.htm> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

¹³⁷ Vgl. <https://www.manager-magazin.de/finanzen/geldanlage/a-399507.html> (letzter Abruf vom 14.02.2021).

¹³⁸ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al19226-0.htm> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

¹³⁹ Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/produktionsfaktoren-45598> (letzter Abruf vom 15.03.2021).

¹⁴⁰ Vgl. <https://www.steuerbegriffe.de/gewinnerzielungsabsicht-definition-bedeutung.html> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

¹⁴¹ Vgl. § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG

beschreibt eine Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht, sondern aufgrund von persönlichen Interessen und privater Bedarfe.¹⁴² Eine Missbrauchsgestaltung bezüglich eines Anteilskaufs einer sanierungsbedürftigen Kapitalgesellschaft könnte vorliegen, indem der Anteilskauf nur mit der Absicht getätigt wurde, die Verluste mit anderen positiven Einkünften zu verrechnen.¹⁴³

Nach der eingeführten Klausel liegt keine Sanierung vor, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft während des Beteiligungserwerbs (im Wesentlichen) eingestellt ist oder die Körperschaft binnen fünf Jahren nach dem schädlichen Erwerbsvorgang die Branche wechselt.¹⁴⁴

§ 8c KStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung:

Die bis zu dem 31.12.2009 geltende Fassung des § 8c Abs. 1 KStG wurde nicht gekürzt oder verändert, sondern um die sogenannte Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel ergänzt.¹⁴⁵ Die neu eingeführten Regelungen gelten für Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2009.¹⁴⁶ Die Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 KStG umfasst an dem 31.12.2009 den folgenden Wortlaut:¹⁴⁷

„Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von Satz 1 und Satz 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten, zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt.

Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem

¹⁴² Vgl. <https://www.rechtswoerterbuch.de/recht//liebhaberei/> (letzter Abruf vom 15.02.2021).

¹⁴³ Vgl. Frey/Mückl, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG): Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, 1. Aufl., Herne 2010, S. 71.

¹⁴⁴ Vgl. § 8c Abs. 1a Satz 4 KStG

¹⁴⁵ Vgl. BGBl I 2009, 3950

¹⁴⁶ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100012>

¹⁴⁷ Vgl. Rödder/von Freeden, Stille Reserven für Zwecke des § 8c KStG bei unmittelbarem und zugleich mittelbarem (mehrstufigem) Beteiligungserwerb, Ubg 8/2010, S. 551.

gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.“¹⁴⁸

Die neu eingeführte Klausel schließt den Verlustuntergang aus, sofern ein Konzern, beziehungsweise eine gewisse Unternehmensstruktur vorliegt. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG setzt voraus, dass dieselbe Person an dem übernehmenden sowie an dem übertragenden Rechtsträger zu 100% beteiligt ist.¹⁴⁹ Die Beteiligung kann unmittelbar oder mittelbar über ein zwischengeschaltetes Unternehmen erfolgen. Diese Struktur der Beteiligungen gleicht einer Konzern-Struktur oder Holding-Struktur, was die Benennung der Klausel erklärt.¹⁵⁰

Bei der Umwandlung liegen nach dem Umwandlungsgesetz immer ein übernehmender Rechtsträger und ein übertragender Rechtsträger vor. Nach dem Umwandlungsgesetz gibt es vier Arten der Umwandlung:¹⁵¹

- Formwechsel
- Verschmelzung
- Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung)
- Vermögensübertragung

In Bezug auf den Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft kommt lediglich die Verschmelzung in Betracht, bei der ein Rechtsträger den anderen übernimmt und sämtliche Anteile erwirbt.¹⁵² Bei der Verschmelzung geht der übertragende Rechtsträger in dem übernehmenden Rechtsträger auf.

Um die Handlungsfreiheit von Konzernen oder mehrstufigen Gesellschaften in Bezug auf einzelne Umwandlungsvorgänge zu erhalten,¹⁵³ räumt die Gesetzgebung diesen Körperschaften die Vermeidung des Verlustuntergangs ein, indem bei einem

¹⁴⁸ § 8c Abs. 1 KStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung

¹⁴⁹ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

¹⁵⁰ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100012>

¹⁵¹ Vgl. § 1 Abs. 1 UmwG

¹⁵² Vgl. § 2 Nr. 1 UmwG

¹⁵³ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100012>

derartigen Erwerbsvorgang kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vorliegt.¹⁵⁴

Beispiel Nummer 6:

Die A-AG besitzt 100% der Anteile der T-GmbH, welche 100% der Verluste erzielenden V-GmbH innehat. Auf die V-GmbH wird die T-GmbH abwärts verschmolzen.

Lösung Nummer 6:

Der übertragender Rechtsträger nach § 8c KStG ist die T-GmbH. Den übernehmenden Rechtsträger stellt die A-AG da, da die A-AG nach der Verschmelzung alle Anteile der V-GmbH besitzt. Auf der anderen Seite gilt nach dem Umwandlungssteuerrecht die V-GmbH als der übernehmende Rechtsträger, da die V-GmbH das Betriebsvermögen von der T-GmbH erhält.¹⁵⁵

Der Verlustuntergang wird nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ausgeschlossen, sofern der Verlustbetrag nicht die inländischen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft übersteigt.¹⁵⁶ Nach dem Gabler Wirtschaftslexikon bezeichnen stille Reserven, beziehungsweise stille Rücklagen „nicht aus der Bilanz ersichtliche Teile des Eigenkapitals“¹⁵⁷ eines Unternehmens.

Ein Bestandteil des Eigenkapitals taucht aufgrund von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nach § 243 Abs. 1 HGB nicht in der Bilanz auf.¹⁵⁸ Der Grundsatz der Vorsicht schreibt beispielsweise vor, dass Aktivposten niedriger anzusetzen sind, um Gläubiger des buchführenden Unternehmens zu schützen.¹⁵⁹ Eigenkapital und Vermögenswerte zählen zu den Aktivposten einer Bilanz.¹⁶⁰ Aktivposten können verschiedene Werte innerhalb und außerhalb der Bilanz aufweisen. In der Regel werden Aktivposten zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten in die Bilanz mitaufgenommen.¹⁶¹ Mit der Zeit müssen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in der Bilanz bestimmte Aktivposten wie

¹⁵⁴ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

¹⁵⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 41 Beispiel 8

¹⁵⁶ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

¹⁵⁷ <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/stille-ruecklagen-46836> (letzter Abruf vom 20.02.2021).

¹⁵⁸ Vgl. § 243 Abs. 1 HGB

¹⁵⁹ Vgl. <https://buchhaltung-lernen.de/grundsaeetze-ordnungsgemaesser-buchfuehrung-gob.html> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

¹⁶⁰ Vgl. <https://www.rechnungswesen-info.de/bilanz.html> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

¹⁶¹ Vgl. § 255 Abs. 1, Abs. 2 HGB

zum Beispiel Gebäude oder Produktionsmaschinen abgeschrieben werden.¹⁶² Gleichzeitig ist es möglich, dass der Verkehrswert am Markt dieses Aktivpostens steigt.

Ein Beispiel wäre ein Gebäude in einer nachgefragten Lage. Aufgrund dieser beiden gegensätzlichen Effekte entsteht ein Unterschiedsbetrag für dasselbe Wirtschaftsgut. Dieser Unterschiedsbetrag definiert die stillen Reserven eines Unternehmens.¹⁶³

Der Grund für die stille Reserven Regelung ist die Unwahrscheinlichkeit eines missbräuchlichen Mantelkaufs bei dem Vorliegen eigener stille Reserven, da den Verlusten eine künftige Gewinnmöglichkeit gegenübersteht.¹⁶⁴

In dem § 8c Abs. 1a Nr. 3 KStG wurde einzig und allein der Zeitraum der Leistungen der Körperschaft „zwischen dem 1. Januar 2009 und dem 31. Dezember 2011“¹⁶⁵ entfernt und durch folgenden Wortlaut ersetzt: „Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens.“¹⁶⁶

§ 8c KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung:

Am 14.12.2010 wurde durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2010 die Stille-Reserven-Klausel in § 8c Abs. 1 KStG Satz 8 ergänzt.¹⁶⁷ Die Änderung beinhaltet folgenden Wortlaut: „Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft.“¹⁶⁸

Die bisherige Berechnung der stillen Reserven durch den Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital nach steuerlicher Gewinnermittlung und dem gemeinen Wert dieses Eigenkapitals wies einen Nachteil auf.¹⁶⁹ Ein negatives Eigenkapital führt

¹⁶² Vgl. § 253 Abs. 3 HGB

¹⁶³ Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/stille-ruecklagen-46836> (letzter Abruf vom 20.02.2021).

¹⁶⁴ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100012>

¹⁶⁵ § 8c Abs. 1a Nr. 3 KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

¹⁶⁶ § 8c Abs. 1a Nr. 3 KStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung

¹⁶⁷ Vgl. BGBl. I 2010, Teil I Nr. 62, Bonn 2010, S. 1768.

¹⁶⁸ § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

¹⁶⁹ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung

zu einem Wert, dem keine stille Reserven gegenüberstehen. Der neu eingeführte Satz 8 des § 8c Abs. 1 KStG stellt die Berechnung der stillen Reserven bei negativem Eigenkapital um.¹⁷⁰ Bei einem negativen Eigenkapital bilden die stillen Reserven die Differenz zwischen dem ausgewiesenen Eigenkapital sowie dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens.¹⁷¹

Der restliche Wortlaut des bis dahin geltenden § 8c KStG bleibt bestehen, mit Ausnahme von der Änderung einzelner Wortlaute. Beispielsweise hat am 14.12.2010 der Wortlaut „im Inland steuerpflichtige[..] stillen Reserven des Betriebsvermögens“¹⁷² den Wortlaut „stille[..] Reserven des inländischen Betriebsvermögens“¹⁷³ abgelöst.

§ 8c KStG in der am 01.01.2016 geltenden Fassung:

An dem 01.01.2016 wird der § 8c Abs. 1 KStG verändert.¹⁷⁴ Dabei hat die Gesetzgebung die Tatbestandsmerkmale eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht gelöscht oder neu aufgesetzt, sondern in Ihrer Formulierung spezifiziert. Nach dem neuen Wortlaut liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn:¹⁷⁵

- „1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist,
2. an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist oder
3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.“¹⁷⁶ Im Vergleich zu der Vorgängerausfassung kann der Erwerber nun den Tatbestand einer natürlichen Person,

¹⁷⁰ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

¹⁷¹ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100012>

¹⁷² § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

¹⁷³ § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung

¹⁷⁴ Vgl. BGBl. I 2015, Teil I Nr. 43, Bonn 2015, S. 1834.

¹⁷⁵ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der am 01.01.2016 geltenden Fassung

¹⁷⁶ § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der am 01.01.2016 geltenden Fassung

einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft erfüllen.¹⁷⁷ Die drei Ausnahmen stehen in einer oder-Beziehung zueinander. Der Absatz 1a des § 8c KStG bleibt unverändert bestehen.¹⁷⁸

§ 8c KStG in der am 01.06.2017 geltenden Fassung:

An dem 01.06.2017 ergänzt die Gesetzgebung den Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG um den Hinweis „Anm. d. Red.: zu Absatz 1 Satz 1 siehe Entscheidung und Maßgaben des BVerfG v. 23. Mai 2017 (BGBl. I S. 1289)“¹⁷⁹. Auf die Entscheidung des BVerfG geht das fünfte Kapitel der vorliegenden Arbeit ein.

§ 8c KStG in der am 05.07.2017 geltenden Fassung:

Der § 8c KStG wird an dem 05.07.2017 durch einen zweiten Absatz ergänzt. Der Wortlaut des zweiten Absatzes lautet: „§ 3a Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes ist auf verbleibende nicht genutzte Verluste anzuwenden, die sich nach einer Anwendung des Absatzes 1 ergeben.“¹⁸⁰ § 3a EStG regelt die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen. Nach § 3a Abs. 3 EStG mindern nicht abziehbare Beträge, welche der § 3c Abs. 4 EStG auflistet, in den Jahren vor und während der Sanierung den Sanierungsertrag.¹⁸¹

Mit der Einführung dieses Absatzes gewährt die Gesetzgebung der Verlustkürzung nach § 8c Abs. 1 KStG den Vorrang vor der Verlustkürzung nach § 3a Abs. 3 EStG.¹⁸² Grund dafür sei die Gesamtjahresbetrachtung des § 3a EStG, währenddessen der § 8c KStG auf einer Stichtagsbetrachtung basiert.¹⁸³

¹⁷⁷ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100012>

¹⁷⁸ Vgl. § 8c Abs. 1a KStG in der am 01.01.2016 geltenden Fassung

¹⁷⁹ § 8c KStG in der am 01.06.2017 geltenden Fassung

¹⁸⁰ § 8c Abs. 2 KStG in der am 05.07.2017 geltenden Fassung

¹⁸¹ Vgl. § 3a Abs. 3 und 4 EStG

¹⁸² Vgl. https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/doetschpungmoehlenbrock-dpm-die-koerperschaftsteuer-9-zum-verhaeltnis-zwischen-8c-kstg-und-3a-abs3-estg-8c-abs2-kstg_idesk_PI25844_HI12414313.html (letzter Abruf vom 02.03.2021).

¹⁸³ Vgl. <https://exnet.pro/neuigkeit/gesetzliche-neuregelung-zum-sanierungsgewinn-beschlossen> (letzter Abruf vom 17.02.2021).

§ 8c KStG in der am 15.12.2018 geltenden Fassung:

An dem 15.12.2018 entfällt die Regelung des quotalen Verlustuntergangs in § 8c Abs. 1 Satz KStG mit der Einführung des JStG 2018 ersatzlos.¹⁸⁴ Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) empfiehlt in dem Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2018, die Gültigkeit der neuen Regelungen rückwirkend für den Zeitraum nach dem 31.12.2007 und vor dem 01.01.2016 anzusetzen.¹⁸⁵

Damit reagiert die Gesetzgebung auf die Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG des Jahressteuergesetzes.¹⁸⁶ An Stelle der 25% in § 8c Abs. 1 Satz KStG a.F. treten die 50%. Demnach führt erst eine Anteilsübertragung innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb von mehr als 50% des Kapitals zu dem Verlustuntergang einer Körperschaft.¹⁸⁷ Bei Erwerbsvorgängen unterhalb dieser 50%-Schranke bleibt der Verlustabzug bestehen, sodass die Gesetzgebung den Verlustuntergang für Körperschaften nach § 8c KStG in diesem Fall lockert. In § 8c Abs. 1 und 2 Satz KStG a.F. entfernt die Gesetzgebung folgenden Wortlaut bis auf die farblich markierten Worte:¹⁸⁸

„sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar*). Unabhängig 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.“¹⁸⁹

Darüber hinaus entfällt die Anmerkung zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG der am 05.07.2017 gültigen Fassung.¹⁹⁰ Sämtliche Bezüge zu den Sätzen 1 und 2 des § 8c Abs. 1 KStG a.F. hat die Gesetzgebung entfernt.

¹⁸⁴ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al68140-0.htm#t0> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

¹⁸⁵ Vgl. <https://www.noerr.com/de/newsroom/news/s-8c-kstg-gesetzgeber-reagiert-auf-bverfg-entscheidung-im-jstg-2018> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

¹⁸⁶ Vgl. <https://www.deutscheranwaltspiegel.de/anwaltspiegel/archiv/zur-neuregelung-des-s-8c-kstg/> (letzter Abruf vom 15.03.2021).

¹⁸⁷ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der am 15.12.2018 geltenden Fassung

¹⁸⁸ Vgl. <https://www.noerr.com/de/newsroom/news/s-8c-kstg-gesetzgeber-reagiert-auf-bverfg-entscheidung-im-jstg-2018> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

¹⁸⁹ § 8c Abs. 2 KStG in der am 05.07.2017 geltenden Fassung

¹⁹⁰ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der am 05.07.2017 geltenden Fassung

§ 8c KStG in der am 18.12.2019 aktuell geltende Fassung:

Die bisher letzte Änderung des Gesetzestextes des § 8c KStG erfolgt an dem 18.12.2019 durch Artikel 6 G. v. 12.12.2019 BGBl. I S. 2451.¹⁹¹ Dabei hat die Gesetzgebung den Inhalt und die Tatbestandsmerkmale des Paragraphen nicht grundlegend verändert, sondern lediglich Detaillierungen eingefügt.¹⁹² In dem § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ersetzt die Gesetzgebung das Wort Verluste durch eine detailliertere Definition mit folgendem Wortlaut:¹⁹³ „nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste)“¹⁹⁴. Die Definition des Verlusts stimmt damit mit der Auffassung des Gabler Wirtschaftslexikons überein. Die Bedeutung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bleibt bestehen.

In § 8c Abs. 1a Nr. 2 KStG verdeutlicht die Gesetzgebung den Bezug zu dem Erbschaftssteuergesetz und Schenkungssteuergesetz, in dem die entsprechende „Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018)“¹⁹⁵ an selber Stelle eingefügt wird.¹⁹⁶

3.3. Reaktionen und Kritik

3.3.1. Auswahl passender und relevanter Stellungnahmen

Dieses Kapitel zieht Stellungnahmen und Reaktionen von relevanten Interessenverbänden heran, welche die Weiterentwicklung und Veränderung des § 8c KStG indirekt beeinflussen. Teilweise hat die Gesetzgebung die Verbesserungsvorschläge dieser Stellungnahmen jedoch nicht umgesetzt.¹⁹⁷ Dennoch ist die Betrachtung der nicht umgesetzten Anregungen für die Schlussfolgerung, ob der § 8c KStG mit seinen Klauseln zu strikt oder zu weit ausgelegt ist, entscheidend.

Zu den relevanten Interessenverbänden zählen jene Verbände, die eine gewisse Kenntnis und Expertise in Bezug auf das verabschiedete Gesetz vorweisen sowie jene

¹⁹¹ Vgl. BGBl. I 2019, Teil I Nr. 48, Bonn 2019, S. 2451.

¹⁹² Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al81248-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

¹⁹³ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der am 05.07.2017 geltenden Fassung

¹⁹⁴ § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der am 18.12.2019 geltenden Fassung

¹⁹⁵ § 8c Abs. 1a Nr. 2 KStG in der am 18.12.2019 geltenden Fassung

¹⁹⁶ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al81248-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

¹⁹⁷ Vgl. https://www.haufe.de/steuern/steuer-office-gold/doetschpungmoehlenbrock-dpm-die-koerperschaftsteuer-3-kritik-an-der-gesetzlichen-regelung_idesk_PI16039_HI9304734.html (letzter Abruf vom 15.02.2021).

Interessenvertreter, die von der Regelung (direkt) betroffen sind. Zu den erstgenannten Verbänden gehören aufgrund des inhaltlichen Schwerpunktes in Form des Steuerrechts die Bundessteuerberaterkammer (BStBK), der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) sowie der Deutsche Anwaltverein e.V..¹⁹⁸ Zu den letztgenannten Interessenvertretern zählen der Bankenverband e.V., der Bundesverband der deutschen Industrie e.V. sowie der Deutsche Industrie- und Handelskammertag e.V..¹⁹⁹

Die Wiederholung bereits angeführter Kritikpunkte an dem § 8c KStG wird vermieden. Dennoch ist festzuhalten, dass sich die Stellungnahmen verschiedener Interessenverbände in einem grundsätzlichen Kritikpunkt einig sind.²⁰⁰ Eine von der Steuerberatungsgesellschaft KPMG erstellte Studie vergleicht den Verlustuntergang von Körperschaften nach § 8c KStG mit entsprechenden Gesetzen aus 19 selektierten Schwellen- und Industrieländern.²⁰¹ Das Ergebnis dieser Studie weist auf, dass die Bundesrepublik Deutschland die mit Abstand restriktivste Regelung für den Verlustuntergang von Körperschaften innehat.²⁰² Die Interessenverbände bestätigen diesen Umstand und fordern grundsätzlich Lockerungen des § 8c KStG.

3.3.2. Aus Sicht der Steuerberaterverbände

Die Kritik der Steuerberater fokussiert sich unter anderem auf den unterjährigen Beteiligungserwerb. An dem 30.11.2011 urteilt der BFH, dass ein bis zu dem Beteiligungserwerb erzielter Gewinn mit den bisher ungenutzten Verlusten verrechenbar ist.²⁰³ Die Finanzverwaltung akzeptiert diese Entscheidung einerseits, fügt jedoch die Bedingung ein, dass eine Verlustverrechnung mit dem Gewinn bis zu dem schädlichen Erwerbsvorgang erst möglich ist, wenn das Ergebnis der Einkünfte des Wirtschaftsjahres positiv ist. Aus Sicht des Steuerberaterverbandes liegt in dem

¹⁹⁸ Vgl. Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer

¹⁹⁹ Vgl.

<https://www.gdv.de/resource/blob/62736/1b6a9d1a118820aa2d9c07e8986ab6df/stellungnahme-verlustvortrag-nach-anteilseignerwechsel---download-data.pdf> (letzter Abruf 10.02.2021).

²⁰⁰ Vgl. https://www.haufe.de/steuern/steuer-office-gold/doetschpungmoehlenbrock-dpm-die-koerperschaftsteuer-3-kritik-an-der-gesetzlichen-regelung_idesk_PI16039_HI9304734.html (letzter Abruf vom 15.02.2021).

²⁰¹ Vgl. Esterer/Bartelt, Mantelkaufregelung und Mindestgewinnbesteuerung, 1. Aufl., Herne 2012, S. 383.

²⁰² Vgl. Lüdiche, Der Verlust im Steuerrecht, 1. Aufl., Herne 2010, S. 434.

²⁰³ Vgl. BFH Urteil Az. I R 14/11

BFH-Urteil diesbezüglich keine Rechtsgrundlage vor.²⁰⁴ Der BFH entscheidet lediglich, dass für das Verlustabzugsverbot nach § 8c Satz 1 KStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem laufenden Gewinn und dem verbleibenden Verlustvortrag entscheidend ist.²⁰⁵

Darüber hinaus separiert der BFH das wirtschaftliche Gesamtergebnis in einen Teil nach dem schädlichen Erwerbsvorgang und in einen Teil vor dem schädlichen Erwerbsvorgang.²⁰⁶ Basierend darauf weist der BFH den erzielten Gewinn bis zu dem schädlichen Erwerbsvorgang dem älteren wirtschaftlichen Zustand zu. Laut der vorrangigen Verrechnung in Satz 2 der Rz. 31a des BFH Urteils von dem 30.11.2011 würde ein nach dem schädlichen Erwerbsvorgang erwirtschafteter Verlust dem neueren wirtschaftlichen Ergebnis zugeordnet werden.²⁰⁷ Daher lautet Forderung der Steuerberater, „dass die Rz. 31a und somit die Saldierung von entstandenen Gewinnen vor dem Erwerb mit Verlusten nach dem Erwerb des betreffenden Wirtschaftsjahres gestrichen wird.“²⁰⁸

Gleichzeitig führen die Steuerberater auch positive Kritik an der Regelung bezüglich des unterjährigen Beteiligungserwerbs an. Somit heißt der Verband gut, dass die Erstellung eines Zwischenabschlusses für den § 8c KStG oder dessen unterjährigem Beteiligungserwerb nicht verpflichtend ist.²⁰⁹ Die Körperschaft kann auf die Erstellung eines Zwischenabschlusses verzichten.²¹⁰

Ein weiterer Kritikpunkt der Bundessteuerberaterkammer liegt in der Konzernklausel, wie die Stellungnahme zu dem BMF-Schreiben zu der Anwendung des § 8c KStG in der Fassung des JStG 2010 zeigt.²¹¹ Nach diesem Entwurf kann das Tatbestandsmerkmal derselben Person, jede juristische natürliche Person des öffentlichen sowie privaten Rechts sein, welche zu 100% an dem übernehmenden

²⁰⁴ Vgl. Schwenker, Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

²⁰⁵ Vgl. <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2014-s-07-zu-bmf-e-8c-kstg-verlustabzugsbeschaenkung> (letzter Abruf vom 04.12.2020).

²⁰⁶ Vgl. BFH Urteil Az. I R 14/11, Rz. 16

²⁰⁷ Vgl. Besselmann/Janzen/Krumm/u.a., Stellungnahme 3/2018, 2018.

²⁰⁸ <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2014-s-07-zu-bmf-e-8c-kstg-verlustabzugsbeschaenkung> (letzter Abruf vom 04.12.2020).

²⁰⁹ Vgl. <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2014-s-07-zu-bmf-e-8c-kstg-verlustabzugsbeschaenkung> (letzter Abruf vom 04.12.2020).

²¹⁰ Vgl. https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BSStBK_2014-005_Anwendung-des-P8cKStG.pdf (letzter Abruf vom 02.02.2021).

²¹¹ Vgl. Besselmann/Janzen/Krumm/u.a., Stellungnahme 3/2018, 2018.

sowie an dem übertragenen Rechtsträger eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung vorweist. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen werden zusammengezählt.²¹² Laut Rz. 41 des BMF-Schreibens kann eine Personengesellschaft nicht „dieselbe Person“ im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG sein und damit in Bezug auf die Konzernklausel nicht eine Konzernspitze bilden.²¹³ Diese Auslegung scheint der BStBK für Personengesellschaften mit Mitunternehmerschaften nicht begründbar.²¹⁴ Als Beispiel kann eine GmbH und Co. KG herangeführt werden, bei welcher ein Kommanditist der alleinige Anteilseigner der KG ist sowie alle Anteile der Komplementär-GmbH innehat. Dieses Beispiel erfüllt aus Sicht der Steuerberater die Konzernklausel, da der Kommanditist mittelbar das Merkmal der derselben Person erfüllen kann.²¹⁵

Des Weiteren lässt sich diese Einschränkung nicht direkt aus dem Gesetzestext in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG entnehmen.²¹⁶ Die Argumentation seitens der Finanzverwaltung besteht laut dem deutschen Steuerberaterverband darin, dass eine Personengesellschaft üblicherweise einer transparenten Besteuerung unterliegt und daher nicht als ein eigenes Steuersubjekt behandelt wird. Der BFH vertritt dagegen eine gegenseitige Auffassung in seinem Urteil vom 20.8.2003.²¹⁷ Demnach soll die Finanzverwaltung der zivilrechtlichen Sichtweise folgen und nicht die steuerliche Transparenz vorziehen, sofern das Gesetz diesen Vorzug nicht ausdrücklich vorschreibt. Folglich fordern die Steuerberater, dass ebenfalls Personengesellschaften das Merkmal derselben Person darstellen können.²¹⁸

Ein weiterer Kritikpunkt der Steuerberater erstreckt sich auf die Stille-Reserven-Klausel. Nach der BStBK scheint der Gesetzestext der stillen Reserven in § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG unklar formuliert zu sein, da einerseits ausländische von inländischen stillen Reserven separiert werden sollen und andererseits sei die Ermittlung der

²¹² Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

²¹³ Vgl. Sistermann/Brinkmann, Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen, DStR 19/2008, S. 897.

²¹⁴ Vgl. Schwenker, Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

²¹⁵ Vgl. <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2014-s-07-zu-bmf-e-8c-kstg-verlustabzugsbeschaenkung> (letzter Abruf vom 04.12.2020).

²¹⁶ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

²¹⁷ Vgl. BFH-Urteil 20.08.2003 Az.: I R 81/02

²¹⁸ Vgl. <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2014-s-07-zu-bmf-e-8c-kstg-verlustabzugsbeschaenkung> (letzter Abruf vom 04.12.2020).

gesamten stillen Reserven nicht notwendig.²¹⁹ Daher schlägt die BStBK vor, den Wortlaut des Gesetzestextes von „ausländische Reserven“ in „im Inland nicht steuerpflichtige stille Reserven“ umzuändern.²²⁰

Darüber hinaus ist laut dem BMF-Anwendungsschreiben beim Vorliegen von sperrfristbehafteten Anteilen ein Einbringungsgewinn I bei der Berechnung von stillen Reserven auszuschließen.²²¹ Sperrfristbehaftete Anteile sind Anteile, welche eine Sperrfrist innehaben. Sperrfristen zielen darauf ab, Steuervergünstigungen zu vermeiden. Sofern ein Wirtschaftsgut innerhalb einer gegebenen Frist veräußert wird, resultiert daraus die Aufdeckung der stillen Reserven und somit eine steuerliche Belastung.²²²

Der Einbringungsgewinn I ist der Wert, welcher sich aus der folgenden Berechnung ergibt: Der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens – Kosten des Vermögensübergangs – das von der übernehmenden Gesellschaft angesetzte Betriebsvermögen.²²³

Dieser Gewinnbetrag ist bei der Veräußerung von Anteilen innerhalb der Frist von sieben Jahren steuerpflichtig. Gleichzeitig reduziert sich der Gewinn um ein Siebtel pro abgelaufenem Jahr seit dem Zeitpunkt der Einbringung.²²⁴ Basierend auf diesen Zusammenhängen plädiert die BStBK dafür, dass der dritte Satz in Rz. 52 des Anwendungsschreibens entfällt und somit die Stille-Reserven-Regelung auf die Einbringungsgewinne I gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG Anwendung finden.²²⁵

3.3.3. Aus Sicht des Anwaltsverbandes

Die Stellungnahme des steuerrechtlichen Ausschusses des deutschen Anwalt Vereins (DAV) beginnt mit der Sanierungsklausel. Der Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser

²¹⁹ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

²²⁰ Vgl. <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2020-s10-anwendung-e-8dkstg> (letzter Abruf vom 17.02.2021).

²²¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, IV C 2 - S 2745-a/09/10002, 004 BStBl 2017 I S. 1645.

²²² Vgl. <https://www.juhn.com/fachwissen/umwandlung-umstrukturierung/sperrfristen-allgemein/> (letzter Abruf vom 18.02.2021).

²²³ Vgl. Besselmann/Janzen/Krumm/u.a., Stellungnahme 3/2018, 2018.

²²⁴ Vgl. Ritzer/Stangl, Highlights aus dem Entwurf des neuen BMF-Schreibens zu § 8c KStG. Aufsatz, 1. Aufl., Herne 2014, S. 977ff.

²²⁵ Vgl. <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2014-s-07-zu-bmf-e-8c-kstg-verlustabzugsbeschaenkung> (letzter Abruf vom 04.12.2020).

Stellungnahme ist der 16.11.2026.²²⁶ Zu diesem Zeitpunkt ist die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG in der ab dem 18.12.2019 gültigen Fassung aufgrund von europarechtlicher Bedenken außer Kraft gesetzt.²²⁷ Dieser Zustand hält solange an, bis der Europäische Gerichtshof (EuGH) ein Urteil darüber fällt. Aufgrund der rechtlichen Bedenken der Sanierungsklausel und durch den aktuellen Wegfall des § 8c Abs. 1 a KStG fordert der DAV eine neue Lösung seitens der Gesetzgebung.²²⁸ Ein Teil dieser Lösung ist die Ausweitung der Anwendung des § 8c KStG auf Beteiligungserwerbe ab dem 01.01.2008.

In den Stellungnahmen des DAV von 2016 und 2020 beziehen sich die Anwälte neben dem § 8c KStG besonders auf den § 8a KStG und § 8d KStG.²²⁹ Der Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit liegt in der Untersuchung des § 8c KStG, sodass die restlichen Anpassungsvorschläge des DAV außer Acht gelassen werden.²³⁰

3.3.4. Aus Sicht des Banken- und Steuerzahlerverbandes

Der Bankenverband kritisiert eine weit überschießende Wirkung des § 8c KStG und sieht die zusätzliche Gefahr, dass die Finanzverwaltung den Verlustuntergang von Körperschaften noch restriktiver auslegt.²³¹ Dieser Umstand würde die wirtschaftliche Situation von zum Beispiel sanierungsbedürftigen oder verlusterzielenden Körperschaften zusätzlich verschlimmern.²³²

Grundsätzlich akzeptiert die Finanzverwaltung die Verrechnung des unterjährigen Gewinns mit bisher ungenutzten Verlusten bis zu dem schädlichen

²²⁶ Vgl. Olbing/Beinert/Bühning/u.a., Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Stellungnahme Nr.: 73/2016, 2016.

²²⁷ Vgl. Drüen, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe – Anmerkungen zur Beihilfeentscheidung der EU-Kommission vom 26.1.2011, DStR 2011, S. 289.

²²⁸ Vgl. Olbing/Beinert/Bühning/u.a., Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG), Stellungnahme Nr.: 59/2020, 2020.

²²⁹ Vgl. Olbing/Beinert/Bühning/u.a., Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Stellungnahme Nr.: 73/2016, 2016.

²³⁰ Vgl. Mein/Johrden, DStV-Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen, S. 10.2020, 2020.

²³¹ Vgl. <https://www.gdv.de/resource/blob/62736/1b6a9d1a118820aa2d9c07e8986ab6df/stellungnahme-verlustvortrag-nach-anteileignerwechsel---download-data.pdf> (letzter Abruf 10.02.2021).

²³² Vgl. Hofmann/Tischbein, Stellungnahme zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

Beteiligungserwerb.²³³ Damit ist die Anwendung des BFH-Urteils von dem 30.11.2011 (I R 14/11) grundsätzlich gewährleistet, ist jedoch laut dem Bankenverband nach Rz. 31a erheblich eingeschränkt.²³⁴ Rz. 31a des Anwendungsschreibens fordert ein positives wirtschaftliches Ergebnis des Jahres, in dem der schädliche Erwerbsvorgang erfolgt.²³⁵ Laut dem Bankenverband sieht der BFH in dem schädlichen Erwerbsvorgang einen zeitlichen Bruch und daher eine Teilung zwischen der alten und der neuen Zeitspanne.²³⁶ Nach Ansicht des Bankenverbandes sieht der BFH eine Verrechnung von Gewinnen bis zu dem Zeitpunkt des schädlichen Erwerbsvorganges vor und das losgelöst davon, ob nach dem schädlichen Beteiligungserwerb negative oder positive Einkünfte von der Körperschaft erzielt werden. Daher fordert der Bankenverband die Streichung der Einschränkungen in Rz. 31a des Anwendungsschreibens.²³⁷

Darüber hinaus kritisiert der Bankenverband die ausgeschlossenen Anteilsübertragungen von der Konzernspitze sowie an die Konzernspitze. Die Regelungen in Rz. 40 und 46 des BMF-Schreibens erwecken laut dem Bankenverband den Anschein eines Widerspruchs.²³⁸

Einerseits dürfen die unmittelbare sowie die mittelbare Beteiligung für „dieselbe Person“, welche vollständig an dem übernehmenden und an dem übertragenden Rechtsträger beteiligt ist, addiert werden.²³⁹ Andererseits schadet mehr als ein an dem übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger Beteiligter der Konzernklausel.²⁴⁰

Daher fordert der Bankenverband in diesem Fall, „dass [...] die Regelung, dass nur ein Anteilseigner an dem Rechtsträger beteiligt sein darf, nicht greift.“²⁴¹ Der

²³³ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, IV C 2 - S 2745-a/09/10002, 004 BStBl 2017 I S. 1645.

²³⁴ Vgl. BFH-Urteils von dem 30.11.2011

²³⁵ Vgl. Hofmann/Tischbein, Stellungnahme zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

²³⁶ Vgl. BFH-Urteils von dem 30.11.2011

²³⁷ Vgl. Hofmann/Tischbein, Stellungnahme zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

²³⁸ Vgl. Hofmann/Tischbein, Stellungnahme zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

²³⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, IV C 2 - S 2745-a/09/10002, 004 BStBl 2017 I S. 1645.

²⁴⁰ Vgl. Haßa/Gosmann, Zweifelsfragen zu Konzernklausel und Verschonungsregel des § 8c KStG, DB 2010, S. 1198.

²⁴¹ Hofmann/Tischbein, Stellungnahme zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

Erwerberkreis nach § 8c Abs. 1 KStG könnte als ein einziger Beteiligter angesehen werden.²⁴²

Der Bund der Steuerzahler stützt sich auf den Beschluss des BVerfG von dem 29. März 2017. Darin entscheidet das BVerfG den Verstoß des Verlustabzuges bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG a. F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz.²⁴³ Von dieser Entscheidung ist der quotale Verlustuntergang betroffen, welcher eintritt, sofern innerhalb von fünf Jahren mehr als 25% und bis zu 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte übertragen werden.

Der Referentenentwurf sieht die ersatzlose Aufhebung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG innerhalb der Zeitspanne von 2008 bis 2015 für notwendig. Diesen Vorschlag hält der Bund der Steuerzahler für nicht ausreichend und fordert eine grundlegende Überarbeitung des Verlustuntergangs für Körperschaften.²⁴⁴

Das BVerfG sieht den § 8c KStG als nützlich für die Vermeidung von steuerlichem Handeln mit Verlusten durch sogenannte Mantelkäufe. Nichtsdestotrotz erklärt das BVerfG den § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für nicht vereinbar mit dem Gleichheitsgrundsatz.²⁴⁵ Der Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes (GG) beschreibt die Gleichheit vor dem Gesetz und verbietet die Begünstigung aufgrund bestimmter Eigenschaften.²⁴⁶ § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sieht den Verlustuntergang unabhängig von einer missbräuchlichen Gestaltung vor. Damit vertritt das BVerfG dieselbe Begründung wie der Bund der Steuerzahler.

Der Referentenentwurf des BMF stellt laut dem Bund der Steuerzahler ein Minimum der von dem BVerfG vorgeschlagenen Lösung dar.²⁴⁷ § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG entspricht

²⁴² Vgl. § 8c Abs. 1 KStG

²⁴³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 106-170

²⁴⁴ Vgl.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2018-12-14-JStG-2018/Stellungnahme-07-BdSt.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (letzter Abruf vom 01.03.2021).

²⁴⁵ BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 106-170

²⁴⁶ Vgl. Art. 3 Abs. 1 GG

²⁴⁷

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2018-12-14-JStG-2018/Stellungnahme-07-BdSt.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (letzter Abruf vom 01.03.2021).

nicht dem Trennungsprinzip zwischen Anteilseigner und Körperschaft, da der Verlustuntergang einzig und allein von den Veränderungen in Bezug auf die Anteilseigner abhängt.²⁴⁸ Dieser Umstand hindert den Aufbau junger Unternehmen, welche zu Beginn üblicherweise Verluste erzielen. Daher empfiehlt der Bund der Steuerzahler die „ersatzlose Streichung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG über das Jahr 2015 hinaus.“²⁴⁹

Die Vereinbarkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG mit dem Grundgesetz wird ebenfalls in Frage gestellt. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG sieht bei einem Beteiligungswechsel von mehr als 50% in einem Zeitraum von fünf Jahren den vollständigen Verlustuntergang vor.²⁵⁰ Zum Beispiel hat das FG Hamburg diese Frage im August 2017 dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt.²⁵¹ Der Entwurf des BMF greift diese Fragestellung nicht auf, sodass der Bund der Steuerzahler eine Stellungnahme in einem nächsten BMF-Anwendungsschreiben fordert.

4. Aktuelle Fassung des § 8c KStG

4.1. Intention der Gesetzgebung

Wie in Kapitel 3.1.1. erarbeitet, befindet sich die Gesetzgebung bei dem Verlustuntergang von Körperschaften in einem Dilemma. Einerseits sollen neue Anteilseigner mit der Absicht, die Kapitalgesellschaft nicht zu sanieren, sondern lediglich Verluste zu verrechnen, nicht eine Belohnung in Form einer Steuerentlastung erfahren.²⁵² Andererseits wären von dieser Regelung jene Kapitalgesellschaften benachteiligt, welche üblicherweise in den ersten Jahren nach der Gründung Verluste erzielen.²⁵³

²⁴⁸ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der am 23.07.2009 geltenden Fassung

²⁴⁹

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2018-12-14-JStG-2018/Stellungnahme-07-BdSt.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (letzter Abruf vom 01.03.2021).

²⁵⁰ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung

²⁵¹ Vgl. BVerfG Az.: 2 BvL 19/17

²⁵² Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100002> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

²⁵³ Vgl. <https://viehbacher.com/de/blog/rechtliche-news/item/621-deutschland-unterstuetzung-fuer-start-ups-bundesregierung-regelt-verlustrechnung-neu> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

Ein typisches Beispiel dieser Kapitalgesellschaften sind innovative Start-ups. Der Verlustuntergang bei Körperschaften würde die Suche nach Investoren erheblich erschweren und den Aufbau derartiger Unternehmen erschweren oder verhindern. Die Lösung dieses Zwiespalts schien der § 8c KStG zu sein.²⁵⁴

Der Interessenkonflikt der Gesetzgebung besteht daher einerseits in der Sicherstellung der Steuereinnahmen sowie der Unterbindung von missbräuchlichen Gestaltungen. Mit diesem Motiv geht die Verschärfung der Regelung einher.²⁵⁵ Andererseits sieht die Gesetzgebung davon ab, den Aufbau sowie die Kapitalbeschaffung innovativer und junger Unternehmen ungerechtfertigt zusätzlich zu erschweren. Die letztere Intention lässt sich beispielsweise durch die Lockerung der Regelung erreichen.²⁵⁶

Neben diesen beiden grundsätzlichen Motiven der Gesetzgebung versuchen Interessenverbände in Form von Stellungnahmen Einfluss auf die Auslegung der Gesetzgebung zu nehmen.²⁵⁷ Generell suggerieren die Stellungnahmen und Äußerungen der Interessenverbände eine Lockerung des Verlustuntergangs von Körperschaften nach § 8c KStG. Darüber hinaus stellen juristische Institutionen wie zum Beispiel das BVerfG die Verfassungswidrigkeit eines Bestandteils des § 8c KStG fest.²⁵⁸

Die genannte Kritik nahm die Gesetzgebung zum Anlass, die Intention in Richtung der Lockerung des Verlustuntergangs von Körperschaften zu verlagern. Die Intention der Gesetzgebung in Bezug auf den Verlustuntergang von Körperschaften hat sich somit seit Einführung des § 8c KStG in dem Jahr 2008 verändert und liberalisiert.²⁵⁹

Mit dieser Liberalisierung geht die Einführung von bestimmten Tatbestandsmerkmalen einher, bei deren Vorliegen trotz einem schädlichen Beteiligungserwerb der Verlustuntergang vermieden wird. Zu den Klauseln zählen die

²⁵⁴ Vgl. <https://www.iww.de/gstb/archiv/praxishinweis-zweifelsfragen-zur-aenderung-der-mantelkaufregelung-8-abs-4-kstg-f41787> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

²⁵⁵ Vgl. Frey/Mückl, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG): Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, 1. Aufl., Herne 2010, S. 71.

²⁵⁶ Vgl. Beußner, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, in: Der Betrieb, Jahrgang 60, Heft 29, 2007, S. 1549-1553.

²⁵⁷ Vgl. https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2014-005_Anwendung-des-P8cKStG.pdf ((letzter Abruf vom 02.02.2021).

²⁵⁸ Vgl. Beschluss 29.3.2017, 2 BvL 6/11

²⁵⁹ Vgl. BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

Konzernklausel, die Stille-Reserven-Klausel und die Sanierungsklausel.²⁶⁰ Des Weiteren hat die Gesetzgebung die Anwendung des § 8c KStG auf die Gewerbesteuer ausgeweitet.²⁶¹ Die exakte Veränderung des Wortlautes des § 8c KStG untersuchen die folgenden Kapitel dieser Arbeit.

4.2. Wortlaut der aktuellen Fassung des § 8c KStG

4.2.1. Tatbestandsmerkmale für den Verlustuntergang

Der Wortlaut des § 8c KStG ist seitdem 12.12.2019 die aktuelle Fassung zu dem Zeitpunkt der Erstellung dieser Arbeit.²⁶² Der Wortlaut dieser Fassung des § 8c KStG lautet:²⁶³

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

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

²⁶⁰ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

²⁶¹ Vgl. BMF v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004 BStBl 2017 I S. 1645

²⁶² Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al81248-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

²⁶³ Vgl. § 8c KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

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

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

1. die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt oder
2. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet; § 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018) gilt sinngemäß; oder
3. der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird. Eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt vor, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen

zugeführt wird, das mindestens 25 Prozent des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens entspricht. Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen. Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahestehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind. Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens. Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden.

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

(2) § 3a Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes - Sanierungserträge ist auf verbleibende nicht genutzte Verluste anzuwenden, die sich nach einer Anwendung des Absatzes 1 ergeben.“²⁶⁴

Aus dem Wortlaut der aktuellen Fassung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gehen folgende Tatbestandsmerkmale für den schädlichen Beteiligungserwerb und den Verlustuntergang hervor:

- Innerhalb von fünf Jahren werden
- mittelbar oder unmittelbar
- mehr als 50 Prozent
- des gezeichneten Kapitals oder der Mitgliedschaftsrechte oder der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte
- oder ein vergleichbarer Sachverhalt
- an einer Körperschaft
- an einen Erwerber oder eine nahestehende Person mit gleichgerichteten Interessen
- übertragen.

²⁶⁴ § 8c KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

Die Übertragung steht einer Kapitalerhöhung gleich, wenn sich die Beteiligungsquote am Kapital verändert.²⁶⁵

Die Tatbestandsmerkmale des § 8c Abs. 1 KStG bestehen weitestgehend im Vergleich zu der ersten Fassung von dem Jahr 2008.²⁶⁶ Die Gesetzgebung streicht am 15.12.2018 die Regelung des quotalen Verlustuntergangs in § 8c Abs. 1 Satz KStG mit der Einführung des JStG 2018.²⁶⁷ Der Grund dafür ist die durch das BVerfG festgestellte Verfassungswidrigkeit des quotalen Verlustuntergangs. Daher entfällt das Tatbestandsmerkmal einer Beteiligungsübertragung zwischen 25% und 50%.²⁶⁸ Darüber hinaus hat die Gesetzgebung auf Empfehlung von Interessenverbänden einzelne Wortlaute angepasst. Generell lässt sich feststellen, dass die Gesetzgebung den Wortlaut des § 8c KStG zunehmend spezifiziert. Beispielsweise ersetzt die Gesetzgebung das Wort Verluste durch „nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte“²⁶⁹. Die Bezeichnung des inländischen Betriebsvermögens ist nun in Form von „im Inland steuerpflichtige Reserven des Betriebsvermögens“²⁷⁰ aufgeführt. Der Zeitraum für die Zuführung des Betriebsvermögens in § 8c Abs. 1a Nr. 3 KStG ist in der Fassung seitdem 31.12.2009 unbegrenzt.

Ein weiteres Beispiel der Spezifizierung des Wortlautes ist der aufgeführte Bezug zu der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Die Ausformulierungen sollen aus Sicht der Gesetzgebung (präventiv) Diskussionen und Streitpunkte in Bezug auf den § 8c KStG vermeiden. Neben dem bloßen Wortlaut des § 8c KStG bezieht die Gesetzgebung in Form von Anwendungsschreiben zunehmend Stellung zu der Interpretation und Auslegung des § 8c KStG.²⁷¹

Bei dem Vorliegen der genannten Tatbestandsmerkmale tritt die Rechtsfolge des vollständigen Verlustuntergangs bis zu dem schädlichen Beteiligungserwerb ein. Betroffen sind sämtliche Verluste bis zu dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs. Die genannten Verluste können nicht mit nachträglich entstandenen Gewinnen ausgeglichen werden. Ein Verlustrücktrag ist bei Vorliegen

²⁶⁵ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al8090-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

²⁶⁶ Vgl. § 8c KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

²⁶⁷ Vgl. <https://www.noerr.com/de/newsroom/news/s-8c-kstg-gesetzgeber-reagiert-auf-bverfg-entscheidung-im-jstg-2018> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

²⁶⁸ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

²⁶⁹ § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

²⁷⁰ § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

²⁷¹ Vgl. BMF v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004 BStBl 2017 I S. 1645

eines schädlichen Beteiligungserwerbs ebenfalls untersagt.²⁷² Mit dem Streichen des Tatbestandsmerkmals einer Anteilsübertragung zwischen 25% und 50% entfällt die Rechtsfolge des quotalen Verlustuntergangs.²⁷³

Einen weiteren Streitpunkt aus Sicht der Stellungnahmen von Interessenverbänden stellt der unterjährige Beteiligungserwerb dar. Bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb wechseln die Anteile in Mitten des Wirtschaftsjahres oder Kalenderjahres den Inhaber.²⁷⁴ Der bis zu dem Erwerbszeitpunkt erwirtschaftete Verlust unterliegt der Verlustabzugsbeschränkung sowie dem Verlustuntergang nach § 8c KStG. Der Gewinn, welcher bis zu dem schädlichen Anteilseigner Wechsel erzielt wurde, ist nach Auffassung des BFH mit nicht genutzten Verlusten verrechenbar.²⁷⁵

Ein Anwendungsschreiben des BMF stellt die Bedingung eines positiven Ergebnisses des gesamten Wirtschaftsjahres für den unterjährigen Verlustuntergang auf.²⁷⁶ Aus Sicht des Bankenverbandes wäre eine Aufteilung in einen Zeitraum vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb angebracht.²⁷⁷ Diese Empfehlung hat die Gesetzgebung bisher nicht in dem Gesetzestext des § 8c KStG umgesetzt oder in einem Anwendungsschreiben kommentiert.

Darüber hinaus ist die Rechtsfolge der aktuellen Fassung des § 8c KStG durch die Sanierungsklausel, die Konzernklausel und die Stille-Reserven-Klausel eingeschränkt,²⁷⁸ welche in dem folgenden Kapitel untersucht werden. Die Einschränkung des Verlustuntergangs durch die genannten Klauseln spiegelt die Intention der Gesetzgebung wieder, den § 8c KStG zu entschärfen und zu lockern.²⁷⁹

²⁷² Vgl. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

²⁷³ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

²⁷⁴ Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100017> (letzter Abruf vom 09.02.2021).

²⁷⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl 2012 II S. 360

²⁷⁶ Vgl. BMF v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004 BStBl 2017 I S. 1645

²⁷⁷ Vgl. Hofmann/Tischbein, Stellungnahme zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

²⁷⁸ Vgl. Ballwieser/Frase, Zur (Un-)Anwendbarkeit von § 8c KStG bei konzerninternen Umstrukturierungen – oder: Die Jurisprudenz als „verstehende Wissenschaft“, BB 28/2009, S. 1502-1508.

²⁷⁹ Vgl. Beußner, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, in: Der Betrieb, Jahrgang 60, Heft 29, 2007, S. 1549-1553.

4.2.2. Die Sanierungsklausel

Die Sanierungsklausel wird am 16.07.2009 im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetz eingeführt.²⁸⁰ 2011 erklärt eine EU-Kommission die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als unzulässige Beihilfe für die Steuereinsparung und setzt damit die Anwendung der Sanierungsklausel außer Kraft.²⁸¹ Betroffene Gesellschaften wehren sich gegen diesen Beschluss, sodass der EuGH darüber entscheiden soll.²⁸² Mit dem Urteil von dem 28.06.2018 erklärt der EuGH den Beschluss der EU-Kommission für nichtig und die Sanierungsklausel für nicht europarechtswidrig. Mit diesem Urteil tritt die Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG wieder in Kraft.²⁸³

4.2.3. Die Konzernklausel

Durch die Konzernklausel gehen Verluste einer Körperschaft bei konzerninternen Erwerbsvorgängen nicht unter, sofern diese Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 erfolgen.²⁸⁴ Die Differenz zwischen dem § 8c KStG und dem Umwandlungssteuerrecht bleibt bestehen.²⁸⁵

Die BStBK kritisiert an der Konzernklausel, dass eine Personengesellschaft nicht „dieselbe Person“ im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG sein und keine Konzernspitze bilden kann.²⁸⁶ Die Gesetzgebung kommt dieser Stellungnahme entgegen und weitet die Anwendung der Konzernklausel aus. § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und 2 KStG regeln die Beteiligungen innerhalb eines Konzerns, sofern es sich um jeweils hundertprozentige Beteiligungen handelt.²⁸⁷ Der Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 KStG bezieht sich auf weitere Übertragungen wie beispielsweise bei Schwestergesellschaften. Für die

²⁸⁰ Vgl. BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

²⁸¹ Vgl. EU-Kommission (Beschluss v. 26.1.2011, C 7/2010)

²⁸² Vgl. Breuninger/Ernst, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der »neue« § 8c KStG. Droht jetzt das Ende der Sanierungsklausel durch das EU-Beihilfeverbot?, GmbHR 7/2010, S. 561.

²⁸³ Vgl. EuGH, Urteil v. 28.6.2018, C-203/16 P

²⁸⁴ Vgl.

<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/w/wachstumsbeschleunigungsgesetz/#D063114100004> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

²⁸⁵ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

²⁸⁶ https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2014-005_Anwendung-des-P8cKStG.pdf (letzter Abruf vom 02.02.2021).

²⁸⁷ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und 2 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 KStG setzt das BMF-Anwendungsschreiben drei Ebenen voraus:²⁸⁸

1. Die Zurechnungsebene: Die erste Ebene stellt die juristische oder natürliche Person oder die Personenhandelsgesellschaft dar, welche zu 100% an dem übernehmenden sowie an dem übertragenden Rechtsträger beteiligt ist. Mittelbare sowie unmittelbare Anteile werden addiert.²⁸⁹
2. Die Handlungsebene: Die zweite Ebene bezieht sich auf den schädlichen Erwerbsvorgang zwischen dem übernehmenden und dem übertragenden Rechtsträger.
3. Die Ebene der Verlustgesellschaft: Die dritte Ebene wird durch die Verlustgesellschaft verkörpert, deren Anteile der übernehmende Rechtsträger angeschafft hat. Die Anwendung des § 8c KStG ist für die Verluste dieser Gesellschaft zu untersuchen.

Alle drei Ebenen müssen nach dem BMF-Anwendungsschreiben vorliegen, um das Merkmal derselben Person nach § 8c Abs. 1 Nr. 3 zu erfüllen und somit einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG zu vermeiden.²⁹⁰

Beispiel Nummer 7:

„Die natürliche Person A ist jeweils zu 100% an der X-GmbH und an der Y-GmbH beteiligt. Die X-GmbH veräußert ihre Anteile i. H. v. 50% an der Verlustgesellschaft V an die Y-GmbH. Ferner ist an der Verlustgesellschaft V ein fremder Dritter D zu 50% beteiligt.“²⁹¹

Lösung Nummer 7:

„A ist sowohl am übertragenden Rechtsträger X-GmbH als auch am übernehmenden Rechtsträger Y-GmbH jeweils zu 100% beteiligt. Es liegt somit kein schädlicher Beteiligungserwerb vor. Für die Anwendung der dritten Alternative der Konzernklausel besteht nicht die Voraussetzung, dass A zusätzlich auch zu 100% an der Verlustgesellschaft V (mittelbar) beteiligt sein muss.“²⁹²

²⁸⁸ Vgl. BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 44

²⁸⁹ Vgl.

<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/w/wachstumsbeschleunigungsgesetz/#D063114100004> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

²⁹⁰ Vgl. BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 44

²⁹¹ BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 45 Beispiel 9

²⁹² BMF v. 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Tz. 45 Beispiel 9

4.2.4. Die Stille-Reserven-Klausel

In dem Vergleich zu der ersten Fassung des § 8c KStG in der JStG 2008 enthält die heutige Fassung die Stille-Reserven-Klausel,²⁹³ welche in dieser Arbeit in den bisherigen Kapiteln vorgestellt und erläutert wurde. Die Kritik des Steuerberaterverbandes bezieht sich auf die fehlende Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen stillen Reserven in dem Gesetzestext des § 8c KStG. An dem 08.12.2010 setzt die Gesetzgebung diesen Verbesserungsvorschlag um, sodass der Wortlaut des § 8c KStG fortan die sachgerechte Zuordnung inländischer und ausländischer stiller Reserven vorschreibt.²⁹⁴

Darüber hinaus kritisiert der Steuerberaterverband an der Auslegung der Stille-Reserven-Klausel, dass der Einbringungsgewinn laut einem BMF-Anwendungsschreiben bei der Berechnung der stillen Reserven ausgeschlossen werden muss.²⁹⁵ Die Gesetzgebung hat bis dato diesbezüglich keine Änderung getroffen oder erneut Stellung bezogen.

5. Auslegung der Rechtsprechung des § 8c KStG

5.1. Auswahl passender und relevanter Urteile

Der folgende Abschnitt der vorliegenden Arbeit stellt die Praxisseite des § 8c KStG in Form von der Auslegung der Rechtsprechung dar. Diesbezüglich werden drei Urteile herangezogen, welche die Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Verlustuntergangs bei Körperschaften behandeln.²⁹⁶

In dem ersten Praxisbeispiel urteilt das BVerfG über den quotalen Verlustuntergang. In dem zweiten Fall entscheidet der BFH über den Verlustuntergang bei dem Vorliegen eines schädlichen unterjährigen Beteiligungserwerbs.²⁹⁷ In dem dritten Urteil richtet der BFH über die Tatbestandsmerkmale für das Vorliegen einer Erwerbergruppe.²⁹⁸

²⁹³ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

²⁹⁴ Vgl. <https://www.buzer.de/gesetz/1703/al25685-0.htm> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

²⁹⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 28.11.2017, IV C 2 - S 2745-a/09/10002, 004 BStBl 2017 I S. 1645.

²⁹⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145

²⁹⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360

²⁹⁸ BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921

Die Bearbeitung jedes Urteils erstreckt sich über die Vorstellung des Fall-Beispiels, der Begründung des Gerichts, dem Urteil selbst sowie der Wirkung auf den § 8c KStG und dessen Auslegung. Die Auswahl der Urteile erfolgt an Hand der Aktualität und dem direkten Bezug zu dem Verlustuntergang von Körperschaften nach dem § 8c KStG.²⁹⁹

5.2. BVerfG-Urteil bezüglich des quotalen Verlustuntergangs

In dem realen Beispiel stellt die Klägerin eine Kapitalgesellschaft dar, welche Pauschalreisen veranstaltet. Gesellschafterin A und Gesellschafter B gründen 2006 die Kapitalgesellschaft mit einer Einlage von 13.000€ von A und einer Einlage von 12.000€ von B.³⁰⁰ 2006 weist die Kapitalgesellschaft einen Verlust i. H. v. 389.000€ auf. In 2007 beträgt der Verlust 206.000€, sodass sich der Verlustvortrag im Jahr 2007 auf 595.000€ addiert. In dem Streitjahr 2008 erzielt die Körperschaft einen Umsatz von 1.953.000€ und einen Gewinn von 595.000€. Der Gesellschafter B überträgt im Jahr 2008 seine Einlage i. H. v. 12.000€ an einen Dritten, woraufhin das Finanzamt den Verlustvortrag um 48%, bzw. um 285.600€ kürzt. Das Einspruchsverfahren der Gesellschafterin A bei dem FG Hamburg erzielt keinen Erfolg.³⁰¹

Anschließend beruft sich die Gesellschafterin A und Klägerin dieses Urteils auf die Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG, da eine Anteilsübertragung ohne eine rechtsmissbräuchliche Absicht vorliege. Nach Auffassung der Klageseite verletzt der § 8c KStG das objektive Nettoprinzip von Art. 3 Abs. 1 GG, welches die Besteuerung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sowie auf das Trennungsprinzip zwischen der Kapitalgesellschaft und den Anteilseignern abstellt.³⁰²

Bei dem § 8c KStG soll es sich demnach um eine Benachteiligung von Kapitalgesellschaften mit einem Anteilseignerwechsel gegenüber Kapitalgesellschaften ohne einen Anteilseignerwechsel handeln. Das Finanzamt argumentiert die Auslegung mit dem Zweck der Vorschrift, welcher in der

²⁹⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921

³⁰⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 30-32

³⁰¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 35

³⁰² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 34-36

Vermeidung von der Monetarisierung von Verlusten durch eine Kaufpreis-Anpassung besteht. Das FG Hamburg legt die Urteilsfrage dem BVerfG vor.³⁰³

Das BVerfG stellt als erstes fest, dass eine Anwendung des § 8c Abs. 1. Satz 1 KStG ausschließlich bei Missbrauchsfällen nicht auf einfachgesetzlicher Ebene möglich ist. Dazu bedarf es einer Anpassung der Besteuerungsprinzipien und –dogmen.³⁰⁴ Das derzeitige KStG basiert jedoch auf dem Trennungsprinzip. Dieses Prinzip äußert sich darin, dass ein Anteilseigner einer Körperschaft keinen direkten Einfluss auf deren Leistungsfähigkeit hat. Die Kapitalgesellschaft schirmt das betriebliche Vermögen gegenüber den Anteilseignern ab. Die objektive Leistungsfähigkeit liegt bei der Kapitalgesellschaft und die subjektive Leistungsfähigkeit bei den Anteilseignern.³⁰⁵ Demnach müsste die Ebene der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Ebene der Anteilseigner besteuert werden.

Die Argumentation der Missbrauchsbekämpfung seitens des FA erkennt das BVerfG nicht an, da eine Übertragung von 25% einen üblichen wirtschaftlichen sowie gesellschaftsrechtlichen Vorgang darstellt.³⁰⁶ Darüber hinaus erhält ein Anteilseigner mit einer Beteiligung von 25% lediglich eine Sperrminorität, welche keinen Einfluss auf die Körperschaft garantiert.

Dem BVerfG fehlt bei dem Verlustabzug von Körperschaften das „Mindestmaß an konzeptioneller Neuorientierung“³⁰⁷, welches für einen Systemwechsel notwendig sei. Stattdessen handle es sich bei dem § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG aus Sicht des BVerfG um eine „nicht hinreichend sachlich begründete, allein fiskalisch motivierte [...] belastende Maßnahme“³⁰⁸. Diese Schlussfolgerung wird durch den Umstand gestützt, dass aus Sicht des BVerfG die Gesetzgebung den Körperschaftssteuersatz im

³⁰³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 36

³⁰⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 40

³⁰⁵ Vgl.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2018-12-14-JStG-2018/Stellungnahme-07-BdSt.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (letzter Abruf vom 01.03.2021).

³⁰⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 47

³⁰⁷ BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 49

³⁰⁸ BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 49

Jahr 2008 um zehn Prozentpunkte senkt, um eine ausgleichende Maßnahme zu der verschärften Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG darzulegen.³⁰⁹

Die Entscheidung bezieht sich auf die zugrunde gelegten steuerlichen Prinzipien wie zum Beispiel die Steuergerechtigkeit, welche an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit geknüpft ist. Zu der Steuergerechtigkeit zählt unter anderem die Bekämpfung von legalen jedoch nicht erwünschten Steuergestaltungen wie beispielsweise dem Handel mit Verlusten. Der § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG schreibt eine Ungleichbehandlung bei dem Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs vor.³¹⁰

Trotz der Bekämpfung unerwünschter steuerlicher Gestaltungen scheint die Ungleichbehandlung des § 8c KStG dem BVerfG nicht gerechtfertigt. Grund für diese Haltung ist die Überschreitung der Grenze von einer zulässigen Typisierung.³¹¹ Die Überschreitung äußert sich besonders in der Tatsache, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG ab 25% der Anteile ausgelöst wird.

Nach Auffassung des BVerfG ist der quotaler Verlustuntergang in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG unvereinbar mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG.³¹² Daher verpflichtet das BVerfG die Gesetzgebung, den Verfassungsverstoß bis zu dem 31.12.2018 zu beseitigen. Bei keiner oder einer nicht fristgerechten Beseitigung des quotalen Verlustuntergangs in dem § 8c KStG tritt die Nichtigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 ab dem 01.01.2019 ein.³¹³ Dieses Urteil betrifft rückwirkend den gesamten Zeitraum seit Einführung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in dem Jahr 2008. Die aktuellen Verfahren sind laut dem BVerfG auszusetzen. Behörden und Gerichte dürfen den § 8c Abs. 1 Satz 1 nicht mehr anwenden.³¹⁴

Mit dem JStG 2018 reagiert die Gesetzgebung auf das genannte Urteil des BVerfG, indem die Regelung des quotalen Verlustuntergangs in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG rückwirkend ersatzlos entfällt.³¹⁵

³⁰⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 49

³¹⁰ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der ab 2008 geltenden Fassung

³¹¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 4a

³¹² Vgl. Art. 3 Abs. 1 GG

³¹³ Vgl. <https://www.noerr.com/de/newsroom/news/s-8c-kstg-gesetzgeber-reagiert-auf-bverfg-entscheidung-im-jstg-2018> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

³¹⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 160

³¹⁵ Vgl. <https://www.noerr.com/de/newsroom/news/s-8c-kstg-gesetzgeber-reagiert-auf-bverfg-entscheidung-im-jstg-2018> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

5.3. BFH-Urteil bezüglich des unterjährigen Beteiligungserwerbs

Das folgende Urteil des BFH von dem 30.09.2011 untersucht die Beschränkung eines Verlustabzuges bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb, wenn bis zu dem schädlichen Beteiligungserwerb unterjährig ein Gewinn erzielt wurde.³¹⁶

Der Praxisfall bezieht sich auf eine GmbH und deren Alleingesellschafter S. In dem Streitjahr 2008 verkauft S 50% der Anteile in Höhe von 13.000€ an H. Im Zuge einer Firmenänderung wird H zu dem zweiten Geschäftsführer der GmbH bestellt.³¹⁷ Der bisherige Verlustvortrag von S beträgt am 31.12.2007 60.000€. Der Jahresabschluss des Streitjahres beträgt positive 121.000€ und der Zwischenabschluss des Streitjahres beträgt 50.000€. Das Finanzamt erkennt lediglich 50% des Verlustes in Höhe von 30.000€ an. Die Klage des S bei dem FG Münster hat Erfolg, sodass das FA die Revision bei dem BFH beantragt und eine Verletzung von materiellen Rechts anführt.³¹⁸

Aus Sicht des FA liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vor, welcher den quotalen Verlustuntergang als Rechtsfolge hat, da mehr als 25% und weniger als 50% der Anteile übertragen wurden.³¹⁹ In dem Praxisbeispiel überträgt S 50% der Anteile, sodass 50% der Verluste nach Auffassung des FA untergehen müssten. Das FA lehnt die Verrechnungsmöglichkeit ab, während das hessische FG für die Verrechnungsmöglichkeit plädiert.³²⁰

Nach Auffassung des FG trifft der Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG keine genaue Aussage über die Verrechnungsmöglichkeit bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb. Einerseits bezieht sich der Wortlaut der „Einkünfte“ auf das Prinzip der Jährlichkeit in Bezug auf die Gewinn- und Einkünfteermittlung.³²¹ Andererseits greift der Wortlaut der „nicht ausgeglichene[n] oder abgezogene[n] negative[n] Einkünfte“³²² die Terminologie des § 10d EStG auf, welcher den periodenübergreifenden Verlustabzug sowie eine zeitliche Zäsur anführt. Die zeitliche Zäsur bezieht positive sowie negative Einkünfte eines bestimmten

³¹⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360

³¹⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 2

³¹⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 5

³¹⁹ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

³²⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 7

³²¹ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 13

³²² BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 9

Zeitraumes mit ein und grenzt lediglich einen Zeitraum von einem weiteren Zeitraum ab.³²³

Da der Wortlaut des § 8c KStG bezüglich der Verlustverrechnung eines unterjährigen Beteiligungserwerbs nicht eindeutig ausgelegt ist, bedarf es der Heranziehung des Regelungszwecks des § 8c KStG. Demnach ändert ungeachtet des Trennungsprinzips das wirtschaftliche Engagement eines neuen Anteilseigners die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft. Der früher erwirtschaftete Verlust bleibt für das neue Engagement unberücksichtigt.³²⁴ Der Verlustvortrag wird für das bisherige wirtschaftliche Engagement genutzt. Daher kann der Gewinn vor dem Anteilseignerwechsel dem alten Engagement zugerechnet und folglich verrechnet werden.³²⁵

Der BFH entscheidet, dass bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb, „ein bis zu diesem Zeitpunkt in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden“³²⁶ kann.

5.4. BFH-Urteil bezüglich der Erwerbergruppe

Das dritte Urteil des Praxisteils der vorliegenden Arbeit behandelt ein Verlustabzugshindernis in Form von der Erwerbergruppe. Die Klägerin in dem Praxisbeispiel ist eine beteiligungsverwaltende GmbH.³²⁷ An dieser GmbH ist die A GmbH zu 53% beteiligt. Darüber hinaus sind vier Familienstämme, bzw. –gruppen namens B, C, D und E mit jeweils 10,38% an der beteiligungsverwaltenden GmbH beteiligt. E weist dabei zwei Teilbeteiligungen in Höhe von 6,67% und 3,71% auf.

In dem Streitjahr 2009 erzielt die beteiligungsverwaltende GmbH einen Verlust. In demselben Jahr veräußern Gesellschafter der A GmbH ihre Anteile zu jeweils 33,33% an B, C und E, welche somit mittelbar zu jeweils 17,67% Anteile an der Klägerin erwerben.³²⁸

Das FA sieht bei B, C und E eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen. Das Vorliegen einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen hat nach § 8c

³²³ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 13

³²⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 18

³²⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, 20

³²⁶ BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, Leitsatz

³²⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 1

³²⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 4

Abs. 1 Satz 2 KStG den Verlustuntergang als Rechtsfolge.³²⁹ Das niedersächsische Finanzgericht erkennt in dem Urteil von dem 28.02.2015 dagegen keine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen an und schließt somit das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs aus. Der Verlust der GmbH geht nach dem FG nicht unter.³³⁰ Das FA erkennt das Urteil des FG jedoch nicht an und beantragt bei dem BFH, das Urteil des FG aufzuheben.

Das BFH prüft daher die Voraussetzungen einer Erwerbergruppe im Sinne des § 8c KStG.³³¹ Zunächst müsste es sich bei einer Erwerbergruppe um nahestehende Personen handeln. B, C und E stehen sich jedoch nicht nahe und sind in keine Streitigkeiten verwickelt.³³²

Des Weiteren müsste nach dem BMF Anwendungsschreiben von dem 04.07.2008 eine Abrede bis spätestens zu dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erfolgt sein.³³³ Die Absprache sollte demnach einen gemeinsamen Zweck verfolgen, welcher beispielsweise in der gemeinsamen Beherrschung der Körperschaft vorliegen kann. Ein gemeinsamer Zweck ist gegeben, wenn mehrere Erwerber zu einer einheitlichen Willensbildung zusammenfinden.³³⁴ Damit ist nicht nur eine erwerbsbezogene Zweckgemeinschaft zu dem Zeitpunkt des Erwerbs gemeint, sondern besonders ein längerfristiges, gemeinsames und kongruentes Auftreten der Erwerbergruppe.³³⁵

Eine Absprache, welche sich aus den Kauf- oder Verkaufsumständen ableiten lässt, führt nicht zu gleichgerichteten Interessen während des Erwerbszeitpunktes. Absprachen aus den Erwerbsumständen beziehen sich beispielsweise auf den Erwerbszeitpunkt, den Preis der Anteile oder die Veränderung der Erwerbsquoten und begründen kein gemeinsames neues wirtschaftliches Engagement.³³⁶

³²⁹ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

³³⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 6-7

³³¹ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

³³² Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 2

³³³ Vgl. BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

³³⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 6-7

³³⁵ Vgl. BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

³³⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 20-24

Das FA konnte keine Beweise für das Vorliegen weiterer Absprachen zwischen B, C und E nachweisen, sodass das Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen einer Absprache ebenfalls nicht erfüllt ist.³³⁷

Das letzte Tatbestandsmerkmal einer Erwerbergruppe besteht in den gleichgerichteten Interessen. Der Wortlaut des § 8c KStG lässt den exakten Wortlaut sowie die Bedeutung der gleichgerichteten Interessen offen.³³⁸ Bei der Unbestimmtheit eines Rechtsbegriffs empfiehlt sich die Heranziehung des Regelungszweckes. Der Regelungszweck des § 8c KStG besteht darin, dass unabhängig von dem Trennungsprinzip die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch die wirtschaftliche Aktivität eines neuen Anteilseigners verändert wird.³³⁹ Die zuvor erwirtschafteten Verluste sollen für das neue Engagement des Erwerbers (teilweise) unberücksichtigt bleiben.

Ein weiterer Aspekt des Regelungszweckes ist die Missbrauchsverhinderung des typischen Erwerberquartetts. Ein derartiges Erwerberquartett zeichnet sich dadurch aus, dass vier Erwerber zu jeweils 25% Anteile an einer Gesellschaft erwerben.³⁴⁰ Mit diesem Erwerb entgehen die Erwerber dem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG, welcher (in der ursprünglichen Fassung) erst ab einer Schranke von 25% vorliegt.³⁴¹ Ein typisches Erwerberquartett setzt ebenfalls eine Absprache unabhängig von den Verkaufsumständen voraus. Da eine derartige Absprache bereits zu negieren ist, entfällt das Tatbestandsmerkmal eines typischen Erwerberquartetts.³⁴²

Daher entscheidet der BFH, dass das FG das Urteil von dem 26.02.2015 ohne Rechtsfehler begründet hat. Ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1-3 KStG liegt nicht vor.³⁴³ Folglich ist der bereits erzielte Verlust bei der Einkommensteuer des B, C und E sowie bei der Körperschaftsteuer der beteiligungsverwaltenden GmbH zu berücksichtigen.³⁴⁴

³³⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 2-5

³³⁸ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

³³⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 21-23

³⁴⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 21

³⁴¹ Vgl. § 8c Abs. 1 KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

³⁴² Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 21

³⁴³ Vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1-3 KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

³⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 2-3

Der BFH weist die Revision des FA gegen das Urteil des niedersächsischen FG von dem 28.02.2015 als unbegründet zurück. Aus Sicht des BFH liegt eine Erwerbergruppe lediglich dann vor, wenn mehrere Erwerber bei dem Anteilserwerb kooperieren, eine Absprache durchführen und diese Absprache zu dem herrschenden Einfluss über die Gesellschaft führt.³⁴⁵ Die bloße Möglichkeit des gemeinsamen Beherrschens reiche dagegen nicht aus. Die Beweislast liegt weiterhin auf Seiten der Finanzbehörde.

6. Fazit

6.1. Zusammenfassung bisheriger Entwicklungen des § 8c KStG

Mit der Einführung des § 8c KStG in dem Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 soll der Verlustabzug bei Körperschaften neu geregelt werden.³⁴⁶ Damit löst der § 8c KStG die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG als Regelung des Verlustabzuges ab.³⁴⁷

Die Regelung des Verlustabzuges bei Körperschaften weist ein unüberwindliches Dilemma auf. Einerseits sorgt eine verschärfte Auslegung zu dem Untergang bisheriger Verlustvorträge. In einer ohnehin prekären wirtschaftlichen Situation der betroffenen Körperschaft erschwert dieser Umstand die Suche nach potenziellen Investoren zusätzlich.³⁴⁸ Andererseits schafft eine zu weite Auslegung Spielräume für Missbrauch, in dem ein Verlust-erwirtschaftendes Unternehmen mit dem einzigen Ziel gekauft werden könnte, die einhergehenden Verluste ohne Sanierungsabsicht mit weiteren Einnahmen zu verrechnen.³⁴⁹

Aufgrund von kritischen Stellungnahmen von Interessenverbänden oder der Infragestellung der Verfassungsmäßigkeit durch das BVerfG hat die Gesetzgebung Änderungen und Lockerungen an dem § 8c KStG vorgenommen.³⁵⁰

³⁴⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 24-26

³⁴⁶ Vgl. Wiese/Klass/Möhrle, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2007, S. 405.

³⁴⁷ Vgl. <https://www.iww.de/gstb/archiv/praxishinweis-zweifelsfragen-zur-aenderung-der-mantelkaufregelung-8-abs-4-kstg-f41787> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

³⁴⁸ Vgl. Beußner, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, in: Der Betrieb, Jahrgang 60, Heft 29, 2007, S. 1549-1553.

³⁴⁹ Vgl. Frey/Mückl, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG): Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, 1. Aufl., Herne 2010, S. 71.

³⁵⁰ Vgl. Schwenker, Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

Die erste Lockerung erfolgt an dem 16.07.2009 mit der Einführung der Sanierungsklausel, welche den Verlustuntergang bei einem langfristigen geschäftlichen Interesse des Erwerbers an der Körperschaft ausschließt.³⁵¹

An dem 22.12.2009 fügt die Gesetzgebung die Konzernklausel hinzu, welche den Verlustuntergang eines schädlichen Beteiligungserwerbs abwendet, wenn der übertragende und übernehmende Rechtsträger dieselbe Person darstellen.³⁵²

Indes wird die Stille-Reserven-Klausel eingeführt, welche eine Körperschaft die ungenutzten Verluste von den stillen Reserven des Betriebsvermögens abziehen lässt.³⁵³

Der quotaler Verlustuntergang bei einem Beteiligungserwerb ist ebenfalls entfallen, sodass erst eine Anteilsübertragung ab 50% die Rechtsfolge des Verlustuntergangs auslöst.³⁵⁴

Des Weiteren entscheidet der BFH, dass sich bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb „ein bis zu diesem Zeitpunkt in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden“³⁵⁵ kann.

Darüber hinaus entschärft der BFH mit seinem Urteil von dem 22.11.2016 das Verlustabzugshindernis der Erwerbergruppe. Demnach bedarf es für das Vorliegen gleichgerichteter Interessen einer Absprache, welche sich nicht lediglich aus den Kauf- oder Verkaufsumständen ableiten lässt. Eine Absprache im Rahmen der Erwerbsumstände bezieht sich nach Auffassung des BFH auf den Erwerbszeitpunkt, den Preis der Anteile oder die Veränderung der Erwerbsquoten und begründet weder gleichgerichtete Interessen noch eine Erwerbergruppe nach § 8c KStG Abs. 1.³⁵⁶

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Verlustabzug nach § 8c KStG seit dessen Einführung zunehmend Lockerungen erfahren hat. Gravierende Einschränkungen in Bezug auf die Tatbestandsmerkmale, Rechtsfolgen oder (gerichtlichen) Auslegungen liegen dagegen nicht vor.

³⁵¹ Vgl. Roser, Auslegungsfragen zu der Sanierungsklausel des § 8c KStG, Finanzrundschau 20/2009, S. 937-945.

³⁵² Vgl. BGBl I 2009, 3950

³⁵³ Vgl. <https://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2010/09/06/ruckwirkende-verscharfung-der-stille-reserven-klausel/> (letzter Abruf vom 26.02.2021).

³⁵⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 49

³⁵⁵ BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, Leitsatz

³⁵⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, 20-24

6.2. Kritik an der aktuellen Auslegung der Tatbestandsmerkmale und Klauseln

Die Kritik an der aktuellen Fassung des § 8c KStG weist positive sowie negative Aspekte auf. Die positive Kritik bezieht sich auf die Öffnung des Paragraphen, um Unternehmen in wirtschaftlichen Krisen zu unterstützen und nicht die gegenwärtige prekäre Situation durch den Untergang bisheriger Verluste zu erschweren.

Die positiven Veränderungen zwischen der Fassung bei der Einführung des § 8c KStG in dem Jahr 2008 und der aktuellen Fassung des § 8c KStG zeigen sich unter anderem in der hinzugefügten Sanierungsklausel, Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel. Der Entfall des quotalen Verlustunterganges zählt ebenfalls zu der positiven Entwicklung des Wortlautes.

Zudem hat sich die Auslegung des Verlustabzuges bei Körperschaften in eine liberalere Auslegung bewegt. Beispielsweise ist bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb der Verlust mit dem bisherigen Gewinn desselben Jahres verrechenbar. Das Tatbestandsmerkmal der Erwerbergruppe für den schädlichen Beteiligungserwerb hat der BFH in dem Urteil von dem 22.11.2016 entschärft.³⁵⁷

Andererseits weist die aktuelle Fassung des § 8c KStG (weiterhin) negative oder für betroffene Körperschaften besonders unvorteilhafte Merkmale auf. Ein bestehender negativer Kritikpunkt bezieht sich auf den Durchbruch des Trennungsprinzips durch den § 8c KStG. Dieser Durchbruch wurde in den zahlreichen Fassungen des Paragraphen nicht verändert und bedarf laut dem BVerfG einer grundlegenden Konzeptionsveränderung des Verlustabzuges für Körperschaften.³⁵⁸ Aufgrund der Durchbrechung des Trennungsprinzips zwischen dem Anteilseigner und der Körperschaft erfahren Körperschaften mit einem Anteilseignerwechsel eine Benachteiligung im Vergleich zu Körperschaften ohne Anteilseignerwechsel.

Ein weiterer negativer Aspekt der gegenwärtigen Fassung bezieht sich auf die prozentuale Quote des Anteilswechsels, ab dem ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt. Ein pauschaler Prozentsatz ist nicht angemessen für unterschiedlich große Unternehmen. Selbst bei der Anwendung des Maßstabes eines gewöhnlichen Geschäftsvorfalles kommt es zu gravierenden Unterschieden zwischen verschiedenen großen Körperschaften.

³⁵⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921

³⁵⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 37

Ein Anteilseignerwechsel in Höhe von 50% kann bei einem Familienbetrieb in dem Falle einer Unternehmensnachfolge durch die Tochter oder den Sohn einen gewöhnlichen Geschäftsvorfall darstellen. Ein Anteilseignerwechsel in derselben Höhe ist dagegen bei einem DAX-Konzern sehr unüblich und unwahrscheinlich.

Darüber hinaus nimmt der § 8c KStG keinen Bezug zu dem Geschäftsmodell der verlusterzielenden Körperschaft. Das Geschäftsmodell kann dabei einen entscheidenden Hinweis aufzeigen, ob der neue Anteilseigner intendiert, das Unternehmen mit langfristigen Absichten zu sanieren und zu entwickeln oder die Beteiligung für die alleinige Verlustverrechnung nutzen möchte. Ein kapitalintensives Unternehmen mit einem großen Umsatzwachstum und einem neuartigen, aufstrebenden Geschäftsmodell wie zum Beispiel Amazon deutet eher auf eine langfristige Gewinnerzielungsabsicht hin.

Ein seit Jahren bestehendes und Verlust erzielendes Unternehmen mit stabilen Rahmenbedingungen, wessen Rahmenbedingungen sich in künftigen Jahren höchstwahrscheinlich nicht verbessern oder lediglich verschlechtern, kann neuen Investoren lediglich die Verlustverrechnung bieten. Eine fundierte Gewinnerzielungsabsicht liegt daher bei einem letzteren Unternehmen höchstwahrscheinlich nicht vor. Ein Beispiel für diese Unternehmen kann ein Kohlekraftwerk darstellen.

6.3. Mögliche Verbesserungen

Basierend auf der bisherigen Entwicklung des § 8c KStG und der genannten Kritik an dem Verlustabzug bei Körperschaften lassen sich Handlungsempfehlungen und mögliche Verbesserungen ableiten.

Die grundsätzliche Frage nach dem Bedarf einer Vorschrift, welche den Verlustabzug von Körperschaften regelt, ist zu bejahen. Erstens kann mit Hilfe dieser Regelung die Erhaltung der Körperschaftssteuer für den Staat unterstützt werden.

Des Weiteren räumt ein freies Handhaben über die Verluste eines Unternehmens einen enorm großen Spielraum für den Steuerpflichtigen ein, welcher Missbräuche nicht ausschließen lässt. Die Missbräuche würden beispielsweise bei der Verrechnung von willkürlichen Verlusten mit anderen Einnahmen auftreten, um die

individuelle Steuerlast zu senken. Daher besteht eine Notwendigkeit in der Regelung des Verlustabzuges bei Körperschaften.

Die Tatbestandsmerkmale, Rechtsfolgen und Auslegungen des § 8c KStG lassen sich jedoch hinterfragen. Der bestehende Kritikpunkt an dem Durchbruch des Trennungsprinzips zwischen dem Anteilseigner und der Körperschaft durch den § 8c KStG lässt sich nicht beseitigen, ohne die grundlegende Konzeption des Verlustabzuges für Körperschaften zu verändern.³⁵⁹

Eine derartige Veränderung bezieht sich auf die Ethik und Dogmen des (Körperschafts-)Steuerrechts und ist nicht allein auf der Ebene des Wortlautes des § 8c KStG zu lösen. Aufgrund des inhaltlichen Schwerpunktes der vorliegenden Arbeit kann für die Durchbrechung des Trennungsprinzips kein Verbesserungsvorschlag erarbeitet und unterbreitet werden.

Das Tatbestandsmerkmal der 50%-Quote der Anteile könnte durch den Bezug zu der Unternehmensgröße oder der Gewöhnlichkeit eines solchen Geschäftsvorgangs ergänzt werden. Ein Anteilseignerwechsel in Höhe von 50% kann bei einem Familienbetrieb durch eine Unternehmensnachfolge einen gewöhnlichen Geschäftsvorfall darstellen, was dagegen bei einem DAX-Konzern sehr unwahrscheinlich und unüblich ist. Eine Vermeidung des Verlustuntergangs lässt sich beispielsweise bei der Unternehmensnachfolge (durch ein Familienmitglied) erzielen. Bei einem Familienmitglied, bzw. dem Unternehmensnachfolger ist es eher naheliegend, dass diese Person ein langfristiges Interesse an der Körperschaft aufweist und nicht lediglich die Verlustverrechnung intendiert.

Darüber hinaus könnte ein Bezug zu dem Geschäftsmodell, bzw. zu der Stabilität der Rahmenbedingungen den § 8c KStG ergänzen. Folglich würde bei einem neuartigen Geschäftsmodell mit sich verändernden Rahmenbedingungen der Verlustuntergang ausgeschlossen werden.

Stabile Rahmenbedingungen mit einem klassischen Geschäftsmodell wie einer Fleischerei oder einem Produktionsbetrieb resultieren sehr unwahrscheinlich in einem großen Verlust in einem Jahr und in einem großen Gewinn in dem Folgejahr. Skalierbare Geschäftsmodelle mit sich durch Trends verändernde Rahmenbedingungen wie beispielsweise innovative Startups oder

³⁵⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 37

informationstechnologische Unternehmen können dagegen einen Verlust in den ersten Jahren sowie erhebliche Gewinne in den Folgejahren aufweisen. Mit der genannten Ergänzung könnte die Suche nach Investoren für innovative Unternehmen unterstützt werden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Notwendigkeit in der Regelung des Verlustabzugs von Körperschaften besteht. Der Durchbruch des Trennungsprinzips lässt sich nicht allein durch eine Änderung des Wortlautes des § 8c KStG beheben, der fehlende Geschäftsmodellbezug und die Ergänzung des Tatbestandsmerkmals des gewöhnlichen Geschäftsvorganges je Unternehmensgröße dagegen schon.

Quellenverzeichnisse

Literaturverzeichnis

Altrichter-Herzberg, Torsten, Die mögliche Einführung eines Sanierungsprivilegs in § 8c KStG, GmbHR 09/2009, S. 466-470.

Altrichter-Herzberg, Torsten, Untergang der steuerlichen Verlustvorträge nach § 8c KStG, GmbHR 16/2008, S. 857.

Art. 3 Abs. 1 GG

Baden, Gert-Uwe, Insolvenzen in Zeiten der Finanzkrise, Mannheim 2009.

Ballwieser, Peter/Frase, Henning, Zur (Un-)Anwendbarkeit von § 8c KStG bei konzerninternen Umstrukturierungen – oder: Die Jurisprudenz als „verstehende Wissenschaft“, BB 28/2009, S. 1502-1508.

Besselmann, Ingo/Janzen, Janzen/Krumm, Marcel/u.a., Stellungnahme 3/2018, 2018.

Beußner, Thomas, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, in: Der Betrieb, Jahrgang 60, Heft 29, 2007, S. 1549-1553.

BGBI. I 2010, Teil I Nr. 62, Bonn 2010, S. 1768.

BGBI. I 2015, Teil I Nr. 43, Bonn 2015, S. 1834.

BGBI. I 2016, Teil I Nr. 63, Bonn 2016, S. 2998.

BGBI. I 2019, Teil I Nr. 48, Bonn 2019, S. 2451.

BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl I 2008, 736, Tz. 31 Satz 2.

BMF-Schreiben v. 28.11.2017, IV C 2 - S 2745-a/09/10002, 004 BStBl 2017 I S. 1645.

Breuninger, Gottfried/Ernst, Markus, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der »neue« § 8c KStG. Droht jetzt das Ende der Sanierungsklausel durch das EU-Beihilfeverbot?, GmbHR 7/2010, S. 561.

Breuninger, Gottfried/Schade, Dirk, Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG – »Verlustvernichtung« ohne Ende?, UbG 2008, S. 261.

BStBl I 2009, Teil I Nr. 43, Bonn 2009, S. 1959.

Dörr, Ingmar, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften nach § 8c KStG, Neue Wirtschaftsbrieft 33/2008, S. 3099-3116.

Dörr, Ingmar, § 8c KStG wird saniert!, Neue Wirtschaftsbriefe 27/2009, S. 2050.

Drüen, Klaus-Dieter, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe – Anmerkungen zur Beihilfeentscheidung der EU-Kommission vom 26.1.2011, DStR 2011, S. 289.

Elster, Harald/Mein, Sylvia, DStV-Stellungnahme an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, S 01.2021, 2021.

Esterer, Fritz/Bartelt, Martin, Mantelkaufregelung und Mindestgewinnbesteuerung, 1. Aufl., Herne 2012.

Feld, Klaus-Peter/Breker, Norbert, Stellungnahme zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) – Neue Prüfungsaufgabe, 2007.

Frey, Johannes/Mückl, Norbert, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG): Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, 1. Aufl., Herne 2010, S. 71.

Glutsch, Siegfried/Otte, Ines/Schult, Bernd, Das neue Unternehmensteuerrecht, 1. Aufl., Berlin 2007.

Grützner, Dieter, StuB – Unternehmenssteuern und Bilanzen, StuB 9/2008, Münster 2008, S. 339.

Hans, Adrian, Unternehmensteuerreform 2008: Kritik der Neuregelung über die Nutzung körperschaftsteuerlicher Verluste (§ 8c KStG), Finanz-Rundschau 16/2007, S. 775-781.

Haßa, Guido/Gosmann, Martin, Zweifelsfragen zu Konzernklausel und Verschonungsregel des § 8c KStG, DB 2010, S. 1198.

Hofmann, Gerhard/Tischbein, Heinz-Jürgen, Stellungnahme zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

Krengel, Roland, Mindestbesteuerung und Effizienz, Deutscher Universitätsverlag, 1. Aufl., Wiesbaden 2006.

Kussmaul, Heinz/Licht, Daniel, Richtungswechsel bei der beihilferechtlichen Würdigung von § 8c Abs. 1a KStG? – Die EuGH-Urteile zur Sanierungsklausel, BB 2018, S. 1948.

Lishaut, Ingo van, Grenzfragen zum "Mantelkauf" (§ 8c KStG), Finanz-Rundschau 17/2008, S. 789-801.

Lüdicke, Jürgen, Der Verlust im Steuerrecht, 1. Aufl., Herne 2010.

Ritzer, Claus/Stangl, Ingo, Highlights aus dem Entwurf des neuen BMF-Schreibens zu § 8c KStG. Aufsatz, 1. Aufl., Herne 2014.

Mein, Sylvia/Johrden, Vicky, DStV-Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen, S 10.2020, 2020.

Meiisel, Patrick/Bokeloh, Bettina, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 16/2008, S. 808.

Neyer, Wolfgang, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung, Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 26/2007, S. 1415.

Olbing, Klaus/Beinert, Stefanie/Bühning, Franziska/u.a., Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG), Stellungnahme Nr.: 59/2020, 2020.

Olbing, Klaus/Beinert, Stefanie/Bühning, Franziska/u.a., Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, Stellungnahme Nr.: 73/2016, 2016.

Olbing, Klaus, Was nützt das neue BMF-Schreiben vom 28.11.2017, GmbH-StB 2018, S. 54.

Ortmann-Babel, Martina/Bolik, Andreas/Gageur, Patrick, Mantelkauf: Passt nicht, immer noch zu weit! – Zweifelsfragen und Lösungsansätze im Zusammenhang mit der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG, DStR 43/2009, S. 2173-2178.

Preißer, Michael/von Rönn, Matthias/Schultz-Aßberg, Immo, Die Unternehmensteuerreform 2008, 1. Aufl., Freiburg 2007.

Rödter, Thomas/von Freeden, Arne, Stille Reserven für Zwecke des § 8c KStG bei unmittelbarem und zugleich mittelbarem (mehrstufigem) Beteiligungserwerb, Ubg 8/2010, S. 551.

Roser, Frank, Auslegungsfragen zu der Sanierungsklausel des § 8c KStG, Finanzrundschau 20/2009, S. 937-945.

Schäfer, Carsten, Insolvenzrechtliche Fragen zum SEStEG, DStR 2006, 2085.

Scheipers, Thomas/Linn, Alexander, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, S. 8.

Schwenker, Jörg, Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, 2014.

Sistermann, Christian/Brinkmann, Jan, Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen, DStR 19/2008, S. 897.

Suchanek, Markus/Herbst, Christian, Erweiterte Verlustabzugsmöglichkeiten für Investitionen in »junge« Unternehmen, GmbHR 2008, S. 862.

Suchanek, Markus, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, GmbHR 06/2008, S. 292.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim/Seer, Roman/Hey, Johanna, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, S. 69.

Viskorf, Stephan/Michel, Bettina, Stimmrechtsübertragungen und vergleichbare Sachverhalte im Rahmen des § 8c KStG, Der Betrieb 47/2007, S. 2561-2565.

Wiese, Götz/Klass, Tobias/Möhrle, Tobias, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2007, S. 405.

§ 1 Abs. 1 UmwG

§ 2 Nr. 1 UmwG

§ 3a Abs. 4 EStG

§ 8 Abs. 4 KStG a. F.

§ 8c KStG

§ 8c KStG in der am 01.06.2017 geltenden Fassung

§ 8c KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

§ 8c KStG in der am 12.12.2019 geltenden Fassung

§ 8c Abs. 1a Nr. 3 KStG in der am 18.08.2007 geltenden Fassung

§ 8c Abs. 1 KStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung

§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der am 15.12.2018 geltenden Fassung

§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der am 18.12.2019 geltenden Fassung

§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der am 01.01.2016 geltenden Fassung

§ 8c Abs. 1 Satz 8 KStG in der am 14.12.2010 geltenden Fassung

§ 8c Abs. 2 KStG in der am 05.07.2017 geltenden Fassung

§ 8c Satz 1 KStG in der am 23.07.2009 geltenden Fassung

§ 93 BGB

§ 243 Abs. 1 HGB

§ 253 Abs. 3 HGB

§ 255 Abs. 1 HGB

§ 255 Abs. 2 HGB

Entscheidungsverzeichnis

BFH-Urteil v. 22.10.2003, BStBl 2004 II S. 468

BFH, Urteil v. 30.11.2011 Az. I R 14/11

BFH, Urteil v. 30.11.2011 – I R 14/11 –, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360

BFH Urteil v. 01.10.2014 - I R 95/04 BStBl 2015 II S. 612

BFH, Urteil v. 22.11.2016 – I R 30/15 –, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921

BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, BVerfGE 145, 106-170

EuGH, Urteil v. 28.06.2018, C-203/16 P

EU-Kommission, Beschluss v. 26.01.2011, C 7/2010

FG Hamburg, Urteil v. 29.08.2017, 2 K 245/17

FG Niedersachsen, Urteil v. 26.02.2015, 6 K 424/13

Verzeichnis der Internetquellen

<https://www.bpb.de/izpb/147061/grundsaeetze-der-steuerpolitik> (letzter Abruf vom 20.02.2021).

https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2014-005_Anwendung-des-P8cKStG.pdf (letzter Abruf vom 02.02.2021).

<https://www.buchhaltung-lernen.de/grundsaeetze-ordnungsgemaesser-buchfuehrung-gob.html> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2018-12-14-JStG-2018/Stellungnahme-07-BdSt.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (letzter Abruf vom 01.03.2021).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al19226-0.htm> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al22951-0.htm> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al25685-0.htm> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al3900-0.htm> (letzter Abruf vom 11.03.2021).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al5273-0.htm> (letzter Abruf vom 02.03.2021).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al68140-0.htm#t0> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al8090-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

<https://www.buzer.de/gesetz/1703/al81248-0.htm> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

<https://www.datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/170536/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

<https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/191362/> (letzter Abruf vom 06.12.2020).

<https://www.datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/301547/> (letzter Abruf vom 07.03.2021).

<https://www.datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/429965/> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

<https://www.datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/714373/> (letzter Abruf vom 01.03.2021).

<https://www.dejure.org/gesetze/KStG/8c.html> (letzter Abruf vom 02.01.2021).

<https://www.deutscheranwaltspiegel.de/anwaltspiegel/archiv/zur-neuregelung-des-§-8c-kstg/> (letzter Abruf vom 15.03.2021).

<https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2014-s-07-zu-bmf-e-8c-kstg-verlustabzugsbeschaenkung> (letzter Abruf vom 04.12.2020).

<https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2020-s10-anwendung-e-8dkstg> (letzter Abruf vom 17.02.2021).

<https://www.exnet.pro/neuigkeit/gesetzliche-neuregelung-zum-sanierungsgewinn-beschlossen> (letzter Abruf vom 17.02.2021).

<https://www.gabler-banklexikon.de/definition/aktiengattung-55497> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

<https://www.gdv.de/resource/blob/62736/1b6a9d1a118820aa2d9c07e8986ab6df/stellungnahme-verlustvortrag-nach-anteileseignerwechsel---download-data.pdf> (letzter Abruf 10.02.2021).

<https://www.grin.com/document/147457> (letzter Abruf vom 04.01.2021).

<https://www.handelsblatt.com/finanzen/maerkte/aktien/boersenwert-amazon-und-microsoft-sind-erstmal-wertvoller-als-alle-deutschen-aktien-zusammen/24691530.html?ticket=ST-27678600-i2BOtPBAVDgmmzqQ4dRxq-ap6> (letzter Abruf vom 26.02.2021).

<https://www.handelsblatt.com/steuerboard/2010/09/06/ruckwirkende-verscharfung-der-stille-reserven-klausel/> (letzter Abruf vom 26.02.2021).

https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/verlustabzug-nach-8-abs4-kstg-af-kein-verlust-der-wirtschaftlichen-identitaet-durch-blosse-erhoehung-des-umlaufvermoegens_idesk_PI20354_HI2210014.html (letzter Abruf vom 12.03.2021).

https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/doetschpungmoehlenbrock-dpm-die-koerperschaftsteuer-9-zum-verhaeltnis-zwischen-8c-kstg-und-3a-abs3-estg-8c-abs2-kstg_idesk_PI25844_HI12414313.html (letzter Abruf vom 02.03.2021).

https://www.haufe.de/steuern/steuer-office-gold/doetschpungmoehlenbrock-dpm-die-koerperschaftsteuer-3-kritik-an-der-gesetzlichen-regelung_idesk_PI16039_HI9304734.html (letzter Abruf vom 15.02.2021).

<https://heidelberg-steuerberater.de/verlustuntergang-beteiligungserwerb/> (letzter Abruf vom 11.02.2021).

<https://www.iww.de/gstb/archiv/praxishinweis-zweifelsfragen-zur-aenderung-der-mantelkaufregelung-8-abs-4-kstg-f41787> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

<https://www.juhn.com/fachwissen/umwandlung-umstrukturierung/sperrfristen-allgemein/> (letzter Abruf vom 18.02.2021).

<https://www.manager-magazin.de/finanzen/geldanlage/a-399507.html> (letzter Abruf vom 14.02.2021).

<https://www.noerr.com/de/newsroom/news/s-8c-kstg-gesetzgeber-reagiert-auf-bverfg-entscheidung-im-jstg-2018> (letzter Abruf vom 05.03.2021).

<https://www.rechnungswesen-info.de/bilanz.html> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

<https://www.rechtswoerterbuch.de/recht/l/liebbaberei/> (letzter Abruf vom 15.02.2021).

<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100002> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/v/verlustvortrag-und-ruecktrag/#D063100100017> (letzter Abruf vom 09.02.2021).

<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/w/wachstumsbeschleunigungsgesetz/#D063114100004> (letzter Abruf vom 10.02.2021).

<https://www.steuerbegriffe.de/gewinnerzielungsabsicht-definition-bedeutung.html> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

<https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/verlust-trotz-milliardenumsatz-anleger-im-amazon-dilemma-1.2063058> (letzter Abruf vom 18.02.2021).

<https://www.pwc.de/de/steuerberatung/verfassungswidrigkeit-der-verlustabzugsbeschaenkung.html> (letzter Abruf vom 02.01.2021).

<https://www.viehbach.com/de/blog/rechtliche-news/item/621-deutschland-unterstuetzung-fuer-start-ups-bundesregierung-regelt-verlustrechnung-neu> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

<https://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/besteuerungsprinzipien-30346> (letzter Abruf vom 10.03.2021).

<https://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/private-equity-45569> (letzter Abruf vom 18.03.2021).

<https://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/produktionsfaktoren-45598>
(letzter Abruf vom 15.03.2021).

<https://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/sanierung-42511> (letzter Abruf vom 03.03.2021).

<https://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/stille-ruecklagen-46836>
(letzter Abruf vom 20.02.2021).

<http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/mantelkauf/mantelkauf.htm> (letzter Abruf vom 27.02.2021).

<https://www.wiwo.de/finanzen/geldanlage/hilfreiche-heuschrecken-investoren-wirken-wachstumsfoerdernd/9514094-2.html> (letzter Abruf vom 21.02.2021).

Eigenständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne unzulässige Hilfe Dritter und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Insbesondere versichere ich, keinerlei entgeltliche Hilfe für die Themenfindung, -aufbereitung oder -recherche sowie für die Abfassung und Endredaktion meiner Arbeit in Anspruch genommen zu haben. Die aus anderen Quellen direkt oder indirekt übernommenen Daten und Konzepte sind unter Angabe der Quelle gekennzeichnet. Dies gilt auch für Quellen aus eigenen Arbeiten.

Ich versichere, dass ich diese Arbeit oder nicht zitierte Teile daraus vorher nicht in einem anderen Prüfungsverfahren eingereicht habe.

Mir ist bekannt, dass meine Arbeit zum Zwecke eines Plagiatsabgleichs mittels einer Plagiats-erkennungssoftware auf ungekennzeichnete Übernahme von fremdem geistigen Eigentum überprüft werden kann.

Ich versichere, dass, falls meine Arbeit in elektronischer Form einzureichen ist, diese mit der gedruckten Version identisch ist.

Name

Vorname

Matrikelnummer

Prüfungskennzeichen

Datum/Unterschrift