

versicherungsbeiträgen einen deliktischen Schadensersatzanspruch auslöst.

Beiden Ansprüchen ist aber eigen, dass das Verschulden des GmbH-Geschäftsführers geprüft werden muss.

Bei den Steuern muss die Pflichtverletzung schuldhaft sein, also Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorliegen. Die Beitragsvorenthaltung beruht auf Vorsatz, also auf dem Bewusstsein und dem Willen, die Abführung der Beiträge am Fälligkeitstag zu unterlassen. Ob die Voraussetzungen hierfür vorliegen, kann nun nicht von der Einhaltung oder Nichteinhaltung der „Drei-Wochen-Frist“ abhängen. Auch die Einheit der Rechtsordnung kann nicht zulassen, dass Fiskus und Sozialversicherung wieder privilegiert werden<sup>23</sup>.

*Stahlschmidt/Laws*<sup>24</sup> raten zwar jedem Geschäftsführer, in einer Krisensituation zunächst zielgerichtet die öffentlichen Gläubiger zu befriedigen. Im Einzelfall werde dann zusätzlich in Erwägung zu ziehen sein, eben diese Gläubiger vor Zahlung über die Krisensituation zu informieren, um sozusagen deren Bösgläubigkeit herbeizuführen. Die vorherige Befriedigung der öffentlichen Gläubiger, die mit Sicherheit hartnäckiger auf die Tilgung ihrer Forderungen hinarbeiten – führt aber wiederum zu einer der InsO nicht entsprechenden Privilegierung.

## V. Ergebnis

Trotz allem ist daran festzuhalten, dass der GmbH-Geschäftsführer im Fall der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung das Zahlungsverbot des § 64 Abs. 2 GmbHG zu beachten hat. Die Rechtsprechung des BGH und des BFH werden dieser Ansicht aber wohl nicht folgen.

<sup>23</sup> Vgl. dazu auch die Anm. *Goette*, DStR 2007, 1174 zu BGH v. 14.5.2007 – II ZR 48/06, GmbHR 2007, 757 m. Komm. *Chr. Schröder*: „durch die Hintertür“.

<sup>24</sup> *Stahlschmidt/Laws*, GmbHR 2007, 1119.

# GmbH-Dokumentation

## Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 14.3.2008 zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG

Bundesministerium der Finanzen  
Referat IV B 7  
Herrn MR Peter Rennings  
11016 Berlin

Entwurf eines BMF-Schreibens vom 20.2.2008 zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG

<sup>1</sup> Vgl. zuletzt nur *Tiedchen*, FR 2008, 201 (207f.), m.w.N.; ebenso bereits z.B. *Wiese*, DStR 2007, 741 (744); *Dörfler/Wittkowski*, GmbHR 2007, 513; *Lenz/Ribbrock*, BB 2007, 587; *Hans*, FR 2007, 775 (779); *Hey*, BB 2007, 1303 (1306); *Endres/Spengel/Reister*, WPg. 2007, 478 (488); *Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt*, GmbHR 2007, 421 (430); *Suchanek/Herbst*, FR 2007, 863 (869); *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933 (1935); *Lenz*, Ubg. 2008, 24 (25).

<sup>2</sup> Vgl. auch *Suchanek*, GmbHR 2008, 292.

Sehr geehrter Herr Rennings,

gerne beziehen wir uns auf die Meldung der BMF-Internetseite vom 20.2.2008 und nehmen nur zu dem o.g. Entwurf eines Anwendungsschreibens zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG wie aus der Anlage ersichtlich Stellung.

Wir würden uns sehr freuen, wenn Sie unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigen könnten, und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Ihre

Centrale für GmbH  
Dr. Otto Schmidt

## Vorbemerkung

Der Entwurf der Finanzverwaltung vom 20.2.2008 (im Folgenden: „**Entwurfsschreiben**“) nimmt zu der bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmenssteuerreform 2008 hochgradig kritisierten Regelung des § 8c KStG Stellung. § 8c KStG beschränkt die Verlustnutzung bei Körperschaften. Der Tatbestand der Regelung ist äußerst weit und unbestimmt ausgestaltet; die Regelung ist zu Recht dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit wegen einer Verletzung des objektiven Nettoprinzipals ausgesetzt. Es wäre deshalb zu hoffen gewesen, dass die Finanzverwaltung dieser verfassungsrechtlichen Problematik der Regelung durch eine maßvolle und einschränkende Anwendungs- und Auslegungsregelung begrenzt<sup>1</sup>. Der vorliegende Entwurf vom 20.2.2008 betreffend die Verlustnutzungsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) ist demgegenüber äußerst weit gefasst.

Zu ausgewählten Aussagen des Entwurfsschreibens nehmen wir im Folgenden Stellung.

## I. Anwendungsbereich (Tz. 1–2)

In **Tz. 1** ist der persönliche, in **Tz. 2** der sachliche Anwendungsbereich genannt. Im persönlichen Anwendungsbereich will die Finanzverwaltung neben den Körperschaften auch Personenvereinigungen und Vermögensmassen in den Regelungsbereich des § 8c KStG mit einbeziehen. Der bereits weite Wortlaut des § 8c KStG bezieht sich allerdings ausdrücklich auf Körperschaften. Insoweit erfasst er die durch die Finanzverwaltung getroffene Ausweitung auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht<sup>2</sup>.

Aufgrund des in **Tz. 2** geregelten sachlichen Anwendungsbereichs, sollen nicht nur körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Verluste und Verlustvorträge i.S.d. § 10d EStG, sondern auch Verluste aufgrund § 15 Abs. 4, § 15a, § 15b EStG sowie § 2a EStG betroffen sein. Diese Auslegung ist u.E. zu weit gehend. Dies ergibt sich zum einen aus dem identischen Wortlaut in § 10d EStG und § 8c KStG. Beide Vorschriften verwenden mit „nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften“ denselben Wortlaut, weshalb in § 8c KStG ausschließlich die § 10d EStG Verluste gemeint sind. Der nachfolgende Klammerzusatz „nicht genutzte Verluste“ definiert die in § 10d EStG genannten Verluste und diese Definition wird u.E. in S. 2 als „Substitut“ für „nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte“ tatbestandsmäßig aufgegriffen. Nur diese Auslegung wird zudem von der Begründung des Gesetzesentwurfs getragen, nach dem es sich bei § 8c KStG um eine Neuregelung des § 8 Abs. 4 KStG handelt, und zwar durch eine – so die Begründung – Vereinfachung.

chung des Tatbestands. Getragen war § 8c KStG insoweit von dem Gedanken, insbesondere das Merkmal der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens entfallen zu lassen<sup>3</sup>.

## II. Schädlicher Beteiligungserwerb (Tz. 3–24)

**Tz. 3** gibt einen Überblick über die Tatbestandsvoraussetzungen, indiziert in S. 2 aber bereits eine zu weite Auslegung des „Erwerbers“ i.S.d. § 8c KStG. Die Finanzverwaltung liest insoweit Erwerber als Erwerberkreis, der gemeinsam zwischen dem Erwerber, ihm nahe stehenden Personen und Personen, die mit ihm oder den nahe stehenden Personen gleichgerichtete Interessen haben, besteht. Weitere Ausführungen hierzu enthalten Tz. 25–28 (s. Anmerkungen dort).

Erfreulich ist, dass die Finanzverwaltung in **Tz. 4** des Entwurfsschreibens die zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. vertretene Ansicht beibehält, dass ein **Erwerb durch Erbfolge** einschließlich der unentgeltlichen Erbaueinandersetzung durch § 8c KStG **nicht erfasst** wird. Demgegenüber soll das für den Fall der vorweggenommenen Erbfolge nicht gelten. Sieht man – wie offenbar die Finanzverwaltung – Erwerber und nahe stehende Personen als einen Erwerber, dürften Erwerbe innerhalb dieser Personengruppe § 8c KStG nicht auslösen. Wesentliche Fälle der vorweggenommenen Erbfolge wären außerhalb des § 8c KStG anzusiedeln<sup>4</sup>. Eine entsprechende Einschränkung wäre angesichts des äußerst weiten und unbestimmten Tatbestands des § 8c KStG wünschenswert (s. Anmerkungen unter II.3. zu Tz. 12).

### 1. Anteilsübertragung und vergleichbare Sachverhalte (Tz. 5–9)

Nach Wegfall des Tatbestandsmerkmals der schädlichen Betriebsvermögenszuführung stellen die Anteilsübertragung sowie die übrigen in § 8c KStG genannten Tatbestände das alleinige Tatbestandsmerkmal dar, das die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslöst.

#### a) Schädliche Übertragungsvarianten

Hinsichtlich des Anteilserwerbs bezeichnet das Entwurfsschreiben in **Tz. 5** den Erwerb von Kapitalanteilen, Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten sowie von Stimmrechten als schädlich, ohne insoweit nach Körperschaften zu differenzieren. Es sollte – in Anlehnung an die im BMF-Schreiben zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. getroffene Differenzierung<sup>5</sup> – klargestellt werden, dass sich gezeichnetes Kapital auf Kapitalgesellschaften, Mitgliedschaftsrechte auf Genossenschaften und Beteiligungsrechte auf andere Körperschaften als Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beziehen<sup>6</sup>.

#### b) Wirtschaftliches Eigentum

Soweit in **Tz. 6** auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abgestellt wird, entspricht es herrschendem Verständnis, für die Übertragung von Anteilen und für den Fall, dass zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander fallen, auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen. Einen Widerspruch hierzu enthält u.E. indes Tz. 8 (s. dazu auch unten). Danach soll u.A. die Gewährung von Optionen zum Erwerb von Anteilen einen dem Anteilserwerb vergleichbaren Fall darstellen. Solange das wirtschaftliche Eigentum an Anteilen nicht erworben ist, kann

auch die Option kein vergleichbarer Fall sein, weil sie keine Gesellschaftsrechte gewährt. Zur Anteilsübertragung selbst enthält das Entwurfsschreiben weitere Ausführungen nur in Tz. 9.

### c) Vergleichbare Sachverhalte

Die in **Tz. 7** des Entwurfsschreibens enthaltene unbestimmte und deshalb verfassungsrechtlich bedenkliche Auflistung vergleichbarer Sachverhalte ist u.E. zu weitgehend. Das Tatbestandsmerkmal des vergleichbaren Sachverhalts<sup>7</sup> lässt sich in Ermangelung einer gesetzlichen Definition und sogar einer Begründung zum Gesetzesentwurf allenfalls aus dem Kontext des § 8c KStG ableiten. Insoweit kann als Parallele § 8 Abs. 4 KStG a.F. herangezogen werden. Der Grundnorm des § 8 Abs. 4 S. 1 KStG a.F. war ein Regelbeispiel in S. 2 zur Seite gestellt. Die Auslegung der Grundnorm hatte vor dem Hintergrund des Regelbeispiels – so die Rechtsprechung des BFH – zu erfolgen<sup>8</sup>. Auch § 8c KStG enthält ein Regelbeispiel für einen aus der Sicht des Gesetzgebers vergleichbaren Sachverhalt: Nach S. 4 soll eine Kapitalerhöhung der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichstehen, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten führt. Dabei erläutert die Finanzverwaltung den Sachverhalt in der Weise, dass Einzelsachverhalte aufgelistet werden, ohne abschließend zu sein („insbesondere ...“). Es wäre wünschenswert, dass im BMF-Schreiben stattdessen eine Definition des „vergleichbaren Sachverhalts“ gegeben würde, um eine allgemein gültige Auslegung der Finanzverwaltung zu erfahren. U.E. unterstreicht die vorgelegte Kasuistik, dass § 8c KStG als steuerliche Eingriffsnorm zu unbestimmt und auch deshalb verfassungsrechtlich problematisch ist<sup>9</sup>.

Zu ausgewählten in **Tz. 7** im Entwurfsschreiben aufgeführten „vergleichbaren Sachverhalten“:

– **Bezugsrechte oder Genussscheine i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG:** Deren Übertragung stellt u.E. keinen vergleichbaren Sachverhalt dar, da sie weder Kapital- noch Stimmrechte an der Gesellschaft und damit keinen Einfluss vermitteln. Im Übrigen wäre im Hinblick auf Bezugsrechte dann fraglich, wie der sich später anschließende Erwerb der Anteile behandelt würde, der – für sich betrachtet – den Tatbestand des § 8c KStG erfüllt; eine doppelte Zählung wäre jedoch zweifelsfrei nicht sachgerecht.

<sup>3</sup> BT-Drucks. 16/4841, 75: „Die Neuregelung des § 8c KStG über den Verlustabzug nach § 10d EStG ...“; gl.A. z.B. *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933 (1937).

<sup>4</sup> *Reitsam* in *Breithecker/Förster/Förster/Klapdor*, UntStRefG, § 8c Rz. 26.

<sup>5</sup> BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 = GmbHR 1999, 497, Tz. 24.

<sup>6</sup> Vgl. auch *Benz/Rosenberg* in *Blumenberg/Benz*, Die Unternehmenssteuerreform, 172 (175); *Suchanek*, GmbHR 2008, 292 (293).

<sup>7</sup> Vgl. bereits zum Gesetzesentwurf *Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt*, GmbHR 2007, 421 (430); *IDW*, Fachnachrichten 2007, 194 (204); *Wiese*, DStR 2007, 741 (742).

<sup>8</sup> BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829 = GmbHR 1997, 1111; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392 = GmbHR 2001, 1121 m. Komm. *Hoffmann*; *Neumann/Stimpel*, GmbHR 2007, 1194 (1196); *Suchanek/Herbst*, FR 2007, 863 (866).

<sup>9</sup> So insbes. *Benz/Rosenberg* in *Blumenberg/Benz*, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 172 (201); *Hans*, FR 2007, 775 (780); *Dörfler/Wittkowski*, GmbHR 2007, 513 (515).

- **Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen und Stimmrechtsverzicht:** Sie sind keine Übertragung von Stimmrechten, sondern nur eine (vorgezogene) Art ihrer Ausübung. Von daher können u.E. insbesondere die beiden ersten Varianten nicht als schädlich qualifiziert werden.
- **Erwerb oder Stärkung der Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA:** Die Vorgänge berühren bereits den körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag der Gesellschaft als solchen nicht. Sie können daher auch keinen vergleichbaren Sachverhalt darstellen<sup>10</sup>.
- **Fusion von Anstalten des öffentlichen Rechts:** Anstalten sind Vermögensmassen und fallen bereits nicht in den persönlichen Anwendungsbereich (s. oben). Da der „vergleichbare Sachverhalt“ eine Fallgruppe des sachlichen Anwendungsbereichs des § 8 c KStG ist, kann er eine Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs über Körperschaften hinaus nicht begründen.

#### d) Kombination verschiedener Sachverhalte

Nach **Tz. 8** kann auch die Kombination verschiedener Sachverhalte insgesamt zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führen. Es ist unklar, mit welchen Sachverhalten die in diesem Zusammenhang angeführten kombiniert werden müssen, um zu einer schädlichen Anteilsübertragung zu gelangen. Isoliert betrachtet sind sie u.E. jedenfalls nicht dazu geeignet.

- **Einräumung oder Wechsel einer atypisch stillen Beteiligung:** Die Einräumung oder der Wechsel einer atypisch stillen Beteiligung auf der Ebene der Verlustgesellschaft stellt u.E. keinen schädlichen Tatbestand i.S.d. § 8 c KStG dar, da der still Beteiligte zivilrechtlich keine Gesellschaftsrechte o.ä. an der Verlustkapitalgesellschaft erhält, sondern mit dieser eine (Innen-) Gesellschaft bildet. Auch steuerlich hält er nicht Anteile an der Verlustkörperschaft, sondern an einer Mitunternehmerschaft, an der die Verlustkapitalgesellschaft beteiligt ist<sup>11</sup>.
- **Gewährung von Darlehen i.S.v. § 8 b Abs. 3 S. 4 ff. KStG:** Die Darlehensausreichung führt weder zu Anteilen, noch zu Beteiligungsrechten, Mitgliedschaftsrechten oder Stimmrechten. Darlehen sind Fremdkapital und erfahren nur für Zwecke ihrer Gewinnminderung durch § 8 b Abs. 3 S. 4 ff. KStG eine (i.Ü. zweifelhafte) Gleichstellung mit Gewinnminderungen aus Anteilen. Der Vorgang ist einer Anteilsübertragung demzufolge nicht vergleichbar.
- **Gewährung von Optionen zum Erwerb von Anteilen:** Der Inhaber einer Option auf Anteile an Kapitalgesellschaften hat keine Mitgliedschaftsrechte und ist am Kapital des Unternehmens nicht beteiligt. Demzufolge liegt auch ein vergleichbarer Sachverhalt nicht vor. Im Übrigen ist, ähnlich wie im Fall der Einräumung von

Bezugsrechten, fraglich, welche Steuerfolgen andernfalls die Ausübung der Option hätte.

- **Verpfändung von Anteilen:** Die Verpfändung von Anteilen kann keinen vergleichbaren Fall i.S.d. Falls von § 8 c KStG darstellen, weil die Beteiligung damit nur belastet wird. Erst die Verwertung kann zur Übertragung führen (§ 39 Abs. 1 AO)<sup>12</sup>. Im Fall der Verwertung des Pfandrechts gelten die Hinweise im letzten Satz des vorigen Abschnitts entsprechend.

#### e) Stimmrechtslose Aktien

In **Tz. 9** wird der Fall beurteilt, dass neben Stammaktien auch stimmrechtslose Vorzugsaktien erworben werden.

- **In Variante a)** werden ausschließlich stimmrechtslose Vorzugsaktien übertragen. Nach Auffassung des BMF führt dies zum quotalen Wegfall des Verlustvortrags. Wenngleich der Wortlaut des § 8 c KStG jedwede Anteilsübertragung erfasst, ist der § 8 c KStG zugrunde liegende Gedanke jedoch, dass durch eine Veränderung der Beteiligungsstruktur ab einer bestimmten Quote (mehr als 25 % / mehr als 50 %) ein anderer, nämlich „Erwerber-Einfluss“ auf die Kapitalgesellschaft ausgeübt wird. Haben Kapitalanteile ihrer Art nach jedoch kein Stimmrecht, kann die Anteilsübertragung selbst nicht zu einer Änderung des „Einflusses“ führen. Die Übertragung von stimmrechtslosen Anteilen (z.B. Vorzugsaktien) sollte daher nicht unter § 8 c KStG fallen<sup>13</sup>.
- **In Variante b)** werden Stammaktien übertragen, wobei die Übertragungsquote im Verhältnis zum Gesamtkapital (gezeichneten Kapital) 21 %, im Verhältnis zum stimmberechtigten Kapital 30 % beträgt. Nach dem Entwurfsschreiben ist auf das stimmberechtigte Kapital abzustellen, so dass eine schädliche Anteilsübertragung vorliegt. Den Hintergrund bildet wohl der Umstand, dass nach § 8 c S. 1 KStG auch die Übertragung von mehr als 25 % der Stimmrechte schädlich ist. Fraglich ist aber, ob für die Übertragung von Stimmrechten ein Anwendungsbereich besteht, wenn Gesellschaftskapital vorhanden ist. Wird dies verneint<sup>14</sup>, kann die Übertragung von Stammaktien nur unter den Grundtatbestand „mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals“ fallen; bei dieser Auslegung liegt eine schädliche Anteilsübertragung nicht vor. Wir regen an, das Auslegungsproblem nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen zu lösen.
- **In Variante c)** werden 10 Prozentpunkte der Vorzugsaktien und 14 Prozentpunkte der Stammaktien übertragen. Die Finanzverwaltung rechnet beide Vorgänge zusammen und gelangt zu einem Wert von mehr als 25 % ( $10/100 + 14/70 = 10\% + 20\% = 30\%$ ). Diese Auslegung ist u.E. in jedem Fall abzulehnen, weil – auch nach der Rechentechnik des BMF in Variante b) – weder mehr als 25 % der Stimmrechte noch mehr als 25 % der Beteiligungsrechte übertragen werden und eine Zusammenrechnung der Rechtsgrundlage entbehrt.

## 2. Kapitalerhöhung (Tz. 10–11)

Die Hinweise geben im Wesentlichen den Gesetzeswortlaut wider. S. zu Kapitalerhöhungen bei der Verlustgesellschaft übergeordneten Gesellschaften sogleich.

## 3. Mittelbarer Erwerb (Tz. 12–13)

In **Tz. 12** (ebenso in **Tz. 11** für Kapitalerhöhungen) ist neben der unmittelbaren auch die mittelbare Anteilsübertra-

<sup>10</sup> Ebenso *Neumann/Stimpel*, GmbHR 2007, 1194 (1196 f.); *Enders/Spengel/Reister*, Wpg. 2007, 478 (488).

<sup>11</sup> *Suchanek*, GmbHR 2008, 292 (295).

<sup>12</sup> *Hans*, FR 2007, 775 (777).

<sup>13</sup> Vgl. etwa *Lenz*, Ubg. 2008, 24 (26) m.w.N.; *Neumann*, GmbHStB 2007, 249 (253); *Schaumburg*, JbFfSt 2007, 136 (139); *Dörr*, NWB Fach 4, S. 5181 (5185); *von Freeden* in *Schaumburg/Rödter*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 521 (524).

<sup>14</sup> So etwa *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 8 c KStG Rz. 18; *Hans*, FR 2007, 775 (776).

gung angesprochen. Dabei wird zutreffend darauf hingewiesen, dass bei der Ermittlung der Übertragungsquote auf die durchgerechnete Quote abzustellen ist.

Das Entwurfsschreiben stellt – im Einklang mit der Gesetzesbegründung – heraus, dass der unmittelbare Erwerb auch dann schädlich ist, wenn er mittelbar zu keiner Änderung der Beteiligungsquote führt (keine Konzernbetrachtung). Danach ist die Übertragung der Anteile an der V(erlust)-GmbH durch deren Mutter E-GmbH an deren Mutter T-GmbH (s. Beispiel in Tz. 12) schädlich. Damit schwerlich vereinbar ist jedoch die Regelung in S. 1 der Vorschrift sowie die Aussage in Tz. 3, wonach Erwerber und nahe stehende Personen einen Erwerber(kreis) i.S.d. § 8 c S. 1 KStG bilden. Zumindest sollte in den Fällen, in denen einem Erwerber für Zwecke der Anwendung des § 8 c KStG über nahe stehende Personen erworbene Anteile zugerechnet wurden, eine folgende Übertragung innerhalb dieses Erwerberkreises nicht nochmals die nachteiligen Rechtsfolgen des § 8 c KStG auslösen. Des Weiteren sollte die Finanzverwaltung eine überschießende Wirkung durch die Grundsätze der anteilsverstärkenden Übertragung, die der BFH im Bereich der Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung des § 1 Abs. 3 GrEStG erkannt hat, auch für Zwecke des § 8 c KStG anwenden<sup>15</sup>. Demzufolge ist u.E. insbesondere nicht ersichtlich, weshalb die Verschmelzung der T-GmbH auf die E-GmbH im Beispiel 2 steuerschädlich sein soll.

Die überschießende Wirkung des § 8 c KStG sollte insbesondere auch im Bereich von Reorganisationen begrenzt werden, die nach dem UmwStG vorgesehen sind. Der Gedanke des UmwStG, derartige Reorganisationen durch steuerliche Hemmnisse nicht zu behindern, wird durch § 8 c KStG in sein Gegenteil verkehrt. Insoweit bietet es sich an, zumindest auf die zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. ergangene Tz. 28 des BMF-Schreibens v. 16.4.1999 zurückzugreifen<sup>16</sup>. Im Übrigen ist, wie im Fall der Erbfolge, bei Reorganisationen mit einem Anteilsübergang durch Gesamtrechtsnachfolge das Merkmal der „Übertragung“ nicht erfüllt<sup>17</sup>.

#### 4. Zeitpunkt des Erwerbs (Tz. 14–16)

In Tz. 16 ist dargestellt, dass im Falle der Umwandlung des Anteilseigners einer Verlustgesellschaft für den Erwerb der Beteiligung einer Verlustgesellschaft durch den übernehmenden Rechtsträger der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den neuen Anteilen maßgebend ist und eine steuerliche Rückbeziehung des Beteiligungserwerbs nach § 2 UmwStG ausscheidet. U.E. sind beide Fälle voneinander zu trennen. Die Übertragung des zivilrechtlichen, bei Abweichung hiervon des wirtschaftlichen Eigentums führt zum Vermögensübergang und damit zum Anteilserwerb. Wie aufgrund einer Anteilsübertragung das Einkommen der jeweiligen beteiligten Rechtsträger zu ermitteln ist, bestimmt sich nach § 2 UmwStG. Da § 8 c KStG eine Vorschrift ist, die unter den Einkommensermittlungsnormen des KStG angesiedelt ist, ist sie der Rückwirkungsnorm des § 2 UmwStG untergeordnet<sup>18</sup>.

#### 5. Fünf-Jahres-Zeitraum (Tz. 17–24)

Die Finanzverwaltung regelt, welche Erwerbe innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums maßgebend sind. Während nach der Gesetzesbegründung offenbar eine retrospektive Betrachtung angewendet werden soll, soll nach Ansicht der Finanzverwaltung der Fünf-Jahres-Zeitraum mit dem

ersten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb der Verlustgesellschaft beginnen. Dies soll selbst dann gelten, wenn diese Verlustgesellschaft im Zeitpunkt des ersten, zählenden Erwerbs noch keinen Verlustvortrag aufweist. Unter anderem hier wird deutlich, dass die Norm verfassungswidrig ist.

Aufgrund Tz. 20 soll eine Mehrzahl von Erwerben als ein Erwerb gelten, wenn er durch einen Erwerberkreis erfolgt und ihnen ein Gesamtplan zugrunde liegt. Ein solcher Gesamtplan soll widerleglich zu vermuten sein, wenn die Erwerbe innerhalb eines Jahres erfolgen. Dem Steuerpflichtigen wird der Nachweis abgefordert, dass ein bestimmter Sachverhalt nicht eingetreten ist. Für eine derartige Verwaltungsregelung gibt es keine Rechtsgrundlage. Zudem enthält § 8 c KStG bereits einen derart weiten und ausgehenden Tatbestand, dass für eine zusätzliche Einschränkung durch einen „Gesamtplan“ kein Anwendungsbereich besteht.

Nach Tz. 23 ist die mehrfache Übertragung der nämlichen Anteile schädlich, soweit sie die Beteiligungsgrenzen des § 8 c KStG übersteigt. Auch insoweit zeigt sich eine deutlich überschießende Tendenz des § 8 c KStG. Nur nach dem jeweiligen schädlichen Anteilserwerb neu entstandene Verluste bzw. Verlustvorträge dürften den Restriktionen des § 8 c KStG unterliegen<sup>19</sup>.

### III. Erwerber (Tz. 25–28)

Nach Tz. 25 ist jede natürliche Person, juristische Person oder Personengesellschaft möglicher Erwerber bzw. mögliches Mitglied des Erwerberkreises i.S.d. Tz. 3. Die Einbeziehung von Personengesellschaften beruht offenbar darauf, dass der BFH bereits zu § 8 Abs. 4 KStG auf eine zivilrechtliche Betrachtung abgestellt hat. Maßgebend ist danach allein die formale Übertragung der Anteile auf einen Erwerber<sup>20</sup>.

#### 1. Nahe stehende Person

Die nahe stehende Person ist in § 8 c KStG nicht definiert. Ein Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG ist nicht enthalten. Das Entwurfsschreiben stellt in Tz. 26 insoweit auf den weiten Begriff von Rechtsprechung und Finanzverwaltung im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung ab. Danach reicht jede, auch tatsächliche Beziehung.

Die Grundsätze der nahe stehenden Person, die die Vorteilszuwendung im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung betreffen, setzen eine persönliche, schuldrechtliche oder tatsächliche Beziehung voraus, aus der heraus sich die Vorteilszuwendung ergibt und die Vorteilszuwendung nicht drittbüchlich erscheinen lässt. Bezogen auf den Anteilserwerb würde dies bedeuten, dass sich der Erwerb durch mehrere Personen nur durch ihr Nahe stehen erklären lässt. Handelt es sich aber um eine drittbüchliche Übertragung, kann insoweit kein „Nahe stehen“ i.S.d. § 8 c KStG vorliegen. Gerade zu familiären Verbindungen hat das Bundesverfassungsgericht in der Vergangenheit ent-

<sup>15</sup> Vgl. *Dieterlen/Winkler*, GmbHR 2007, 815 (816).

<sup>16</sup> BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 = GmbHR 1999, 497.

<sup>17</sup> *Neumann/Stimpel*, GmbHR 2007, 1194 (1200).

<sup>18</sup> *Schumacher/Hageböke*, DB 2008, 493.

<sup>19</sup> Vgl. *Suchanek/Herbst*, FR 2007, 863 (865).

<sup>20</sup> BFH v. 20.8.2003 – I R 81/02, BFH/NV 2004, 295 = GmbHR 2004, 126 m. Komm. *Bock*.

schieden, dass die bloße Zusammenrechnung familiärer Beteiligungen nicht ausreicht, um gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen zu begründen<sup>21</sup>. Mit anderen Worten: Der zur verdeckten Gewinnausschüttung entwickelte Begriff des Nahe stehens dient dazu, dem Gesellschafter eine nicht drittbliche Vorteilsgewährung an andere Personen zuzurechnen. Bezogen auf § 8c KStG müsste das Nahe stehen der Grund für den Anteilerwerb sein. Eine entsprechende Einschränkung erscheint notwendig; bei der jetzigen Anwendungsregelung würde eine nahe stehende Person in verfassungswidriger Weise schlechter behandelt als ein Dritterwerber.

## 2. Gleichgerichtete Interessen

Eine Abgrenzung insbesondere zur Einschränkung der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen enthält das Entwurfsschreiben nicht. Jeder Umstand soll Gegenstand gleichgerichteter Interessen sein, jede Abstimmung zwischen den Erwerbern, auch ohne Vertrag, soll ausreichen. Den Gegenstand der Abstimmung lässt die insoweit einschlägige **Tz. 28** des Entwurfsschreibens völlig offen. Die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks i.S.d. § 705 BGB soll ausreichen, aber nicht einmal erforderlich sein. Insbesondere müssen sich die gleichgerichteten Interessen nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags der Gesellschaft richten, ein Zusammenwirken z.B. mehrerer Erwerber zur einheitlichen Willensbildung soll ausreichen. Diese Auslegung des erst im Bundesrat eingefügten Auffangtatbestands ist viel zu weitgehend. Hintergrund war, sog. Quartettlösungen zu verhindern. Bei der Auslegung der Regelung ist zu bedenken, dass letztendlich die Gesellschafter in jeder Kapitalgesellschaft – spätestens im Wege der Gesellschafterversammlung als Willensbildungsorgan – zu einer Willensbildung für die Gesellschaft kommen, die dann einheitlich umgesetzt wird. Das Merkmal der gleichgerichteten Interessen ist demgegenüber offenbar ebenfalls den Verwaltungsregelungen zur vGA entnommen. In diesem Zusammenhang soll es – ähnlich dem Nahe stehen – vorliegen, wenn die Gesellschafter insoweit mit gleichgerichtetem Interesse zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen<sup>22</sup>. Übertragen auf § 8c KStG kann das dann allenfalls bedeuten, dass der Erwerb eines Verlustmantels gezielt auf zusammen erwerbende Gesellschafter verteilt wird, denen es nur um den Erwerb des Verlustvortrags selbst geht<sup>23</sup>. Die im Entwurfsschreiben vertretene weite Ansicht führt u.E. dazu, dass selbst eine gemeinsame Strategie der Gesellschafter einer Verlust-GmbH, um diese wieder in die Gewinnzone zu führen, zu gemeinsamen Interessen führt; dies vor dem Hintergrund, dass Anteilerwerbe über einen Zeitraum von fünf Jahren zusammengerchnet werden. Auch hier ist eine deutliche Einschränkung der Anwendungsregelung angezeigt.

21 BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475 = GmbHR 1985, 232. Gl. A. *Suchanek/Herbst*, FR 2007, 863 (868); kritisch auch z.B. *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933 (1934).

22 H 36 KStR 2004 „Beherrschende Gesellschafter“.

23 Vgl. bereits *Neumann*, GmbH-StB 2007, 249 (252).

24 Da Körperschaft- und Gewerbesteuer zum Ende des Veranlagungszeitraums entstehen, könnte bereits deshalb § 8c KStG im Hinblick auf laufende Verluste leerlaufen (*Neumann*, GmbH-StB 2007, 249 [251]).

25 S. etwa *Neyer*, BB 2007, 1415 (1419); von *Freeden* in *Schaumburg/Rödter*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 521 (535).

## IV. Rechtsfolgen (Tz. 29–35)

### 1. Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs (Tz. 29–31)

Das Entwurfsschreiben gibt im Wesentlichen den Gesetzeswortlaut wider.

### 2. Unterjähriger Beteiligungserwerb (Tz. 32–34)

Die Rechtsfolge des § 8c KStG besteht nicht nur darin, Verlustvorträge aufgrund schädlichen Anteilerwerbs entfallen zu lassen, sondern erfasst auch (laufende) Verluste bis zum schädlichen Anteilerwerb. Allerdings enthält die Regelung keine Bestimmung darüber, wie diese Verluste zu ermitteln sind<sup>24</sup>. Hierauf beziehen sich Tz. 32–34 des Entwurfsschreibens. Aufgrund **Tz. 32** ist der Verlust des gesamten Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Anteilerwerb eingetreten ist, zeitlich aufzuteilen. U.E. ist eine solche Vereinfachungsregelung zu begrüßen. Allerdings sollte dem Steuerpflichtigen zugestanden werden, eine verursachungsgerechte Aufteilung vorzunehmen. Wir regen eine entsprechende Ergänzung an. Des Weiteren sollten bis zur Anteilsübertragung entstandene Gewinne entsprechend behandelt werden und demzufolge gegen einen bestehenden Verlustvortrag gerechnet werden können<sup>25</sup>.

Die Zurechnung des anteiligen Organeinkommens halten wir für fragwürdig, weil der Verlustausgleichsanspruch der Organgesellschaft erst zum Ende des Wirtschaftsjahres entsteht. Zumindest sollte auch hier eine vom Steuerpflichtigen aufgestellte Zwischenbilanz einer zeitanteiligen Kürzung vorgehen. Bereits aus diesen Gründen der genaueren Zuordnung statt einer zeitanteiligen Schätzung sollte **Tz. 33** entfallen.

### 3. Unternehmenssanierungen (Tz. 35)

Das Entwurfsschreiben verweist lediglich auf das BMF-Schreiben zum sog. „Sanierungsgewinn“, gibt jedoch keine Hinweise, in welchen Fällen und auf welche Konstellationen dieses Schreiben anzuwenden ist. Jedenfalls lässt sich der aus dem Wegfall des Verlustvortrags entstehende steuerliche Nachteil für sich betrachtet nicht unter den Anwendungsbereich des Schreibens subsumieren, der ausschließlich Gewinn aus dem Erlass von Schulden betrifft.

## V. Anwendungsvorschriften (Tz. 36–39)

### 1. Erstmalige Anwendung des § 8c KStG (Tz. 36)

Es sollte klargestellt werden, dass jedwede Anteilsübertragung vor dem 1.1.2008 für die Anwendung des § 8c KStG außen vor bleibt.

### 2. Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG neben § 8c KStG (Tz. 37–39)

Es sollte klargestellt werden, dass für die Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG das BMF-Schreiben vom 16.4.1999 insoweit weiterhin Anwendung findet, als für die schädliche Betriebsvermögenszuführung weiterhin grundsätzlich die bilanzielle Betrachtungsweise gilt.

Für die Centrale für GmbH

Dr. Otto Schmidt

gez. WP/StB Dr. Norbert Neu, Bonn

WP/StB Dr. Joachim Schiffers, Aachen

RA/FAStR Dr. Heinrich J. Watermeyer, Bonn