

# Finanz-Rundschau

# Ertragsteuerrecht

EST · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

Herausgegeben

in Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater

20. August 2015

Seiten 729–772

97. Jahrgang · 16/2015

*Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum*

## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei der Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG, § 10a S. 10 GewStG

### Verhältnis von § 8c KStG zu §§ 14 ff. KStG

Am 15.4.2014 hat das BMF den Entwurf eines neuen Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG (IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004, abrufbar unter [http://www.gmbhr.de/media/BMF\\_140415\\_Entwurf\\_8c\\_KStG.pdf](http://www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf), zuletzt abgerufen am 31.7.2015) veröffentlicht. Es soll das unmittelbar nach Inkrafttreten der Vorschrift im Jahr 2008 (eingeführt durch das Unternehmensteuereformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912) veröffentlichte BMF-Schreiben (v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736) ersetzen und nimmt Stellung zu den zahlreichen Änderungen und Ergänzungen, die § 8c KStG seither

erfahren hat. Dabei äußert sich die Finanzverwaltung auch zur Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG auf Organschaftsverhältnisse bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb. Der Beitrag will aufzeigen, dass die in dem Entwurf vertretene Restriktion der Verlustverrechnung weder mit dem Sinn und Zweck des Rechtsinstituts der Organschaft i.S.d. § 14 KStG vereinbar noch durch die gesetzestechnische Ausgestaltung oder gar den Sinn und Zweck der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG geboten ist.

#### A. BMF-Schreiben zu § 8c KStG und Problemeinführung

§ 8c Abs. 1 KStG ordnet für Fälle eines sog. „schädlichen Beteiligungserwerbs“ an, dass vorhandene Verluste einer Körperschaft vollständig oder quotal nicht mehr zum Abzug zur Verfügung stehen. Die Vorschrift hat den alten § 8 Abs. 4 KStG a.F.<sup>1</sup> ersetzt, der die Nutzung sog. Verlustmäntel durch den Kauf defizitärer Körperschaften verhindern sollte.<sup>2</sup> Dabei hat der Gesetzgeber im Vergleich zur Vorgängerregelung den Tatbestand stark ausgeweitet. Nach § 8 Abs. 4 KStG a.F. war noch ein Wechsel der „wirtschaftlichen Identität“ erforderlich, der insbesondere dann gegeben sein sollte, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. § 8c KStG setzt dagegen für den Eintritt seiner Rechtsfolgen lediglich voraus, dass bei der betreffenden Kapitalgesellschaft ein Anteilseignerwechsel in bestimmter Höhe innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes stattfindet (sog. „schädlicher Beteiligungs-

erwerb“). Dabei reicht ein Beteiligungswechsel von mehr als 25 % für ein quotalen Abzugsverbot aus. Werden mehr als die Hälfte der Anteile übertragen, sind Verluste sogar vollständig nicht mehr abziehbar. Vom quotalen oder vollständigen Abzugsverbot sind dabei nicht nur vorhandene Verlustvorräte, sondern auch im Jahr des Beteiligungserwerbs anfallende laufende Verluste betroffen. Das BMF vertrat in seinem Schreiben vom 4.7.2008 zu einem unterjährigen Beteiligungserwerb unter IV. 2. bislang die folgende Auffassung:

*„Tz. 31: Erfolgt der schädliche Beteiligungserwerb während des laufenden Wirtschaftsjahrs, unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG. Ein bis zum Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann nicht mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden.*

*Tz. 32: Der Verlust des gesamten Wirtschaftsjahrs, in dem das schädliche Ereignis eingetreten ist, ist zeitanteilig aufzuteilen. Die Körperschaft kann eine andere wirtschaftlich begründete Aufteilung darlegen.*

<sup>1</sup> Siehe zuletzt Körperschaftsteuergesetz 2002 i.d.F. v. 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4144 (4150).

<sup>2</sup> Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU u. FDP eines

Steuerreformgesetzes 1990 v. 19.4.1988, BT-Drucks. 11/2157, 171.

## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

*Tz. 33: Der Verlustabzugsbeschränkung infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einem Organträger unterliegt auch das noch nicht zugerechnete anteilige negative Organeinkommen. Es ist vor der Einkommenszurechnung auf Ebene der Organgesellschaft entsprechend der Ergebnisaufteilung i.S.d. Tz. 32 zu kürzen.“*

Diese Verwaltungsmeinung fiel vor allem durch eine widersprüchliche, fiskalische Behandlung laufender Gewinne und Verluste auf. Während ein zeitanteilig bis zum schädlichen Beteiligungswechsel entstandener Verlust einer Stichtagsbetrachtung folgend dem Abzugsverbot unterfiel, sollte ein bis dahin angefallener Gewinn nach Tz. 31 Satz 2 nicht mit bestehenden Verlustvorträgen verrechenbar sein. Dem ist der BFH in seinem Urteil vom 30.11.2011 mit Recht nicht gefolgt und hat vielmehr den bis zum Beteiligungswechsel angefallenen Gewinn mit bisher noch nicht genutzten Verlusten verrechnet.<sup>3</sup> Damit ist Tz. 31 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 bereits heute überholt.

Der am 15.4.2014 veröffentlichte Entwurf eines geänderten BMF-Schreibens zu § 8c KStG folgt zwar nun im Ausgangspunkt dem zitierten BFH-Urteil v. 30.11.2011, versucht aber nach wie vor, das Verrechnungspotential bei unterjährigem Beteiligungswechsel (profiskalisch) in IV.2.a) u. c) gering zu halten:

*„Rz. 31: Bei einem unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG. Ein bis zum Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann nach den Grundsätzen der Rz. 31a und unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung (vgl. Rz. 33b) mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden (BFH-Urteil v. 30.11.2011, BStBl. II 2012, 360).*

*Rz. 31a: Eine Verrechnung nach Rz. 31 Satz 2 kommt nur in Betracht, wenn das Ergebnis des Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, insgesamt positiv ist. Sind vor dem schädlichen Beteiligungserwerb Gewinne und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb Verluste entstanden, sind die Ergebnisse zunächst zu saldieren. Nur ein nach dieser Saldierung verbleibender Gewinn kann – unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung – nach Rz. 31 Satz 2 mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden. Auf die danach verbleibenden nicht genutzten Verlustvorträge ist § 8c KStG anzuwenden.*

*Rz. 32: Das Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahrs ist nach wirtschaftlichen Kriterien aufzuteilen. Dies kann durch einen nach den Regeln eines Jahresabschlusses erstellten Zwischenabschluss auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und getrennte Einkommensermittlungen für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Sofern ein*

*Zwischenabschluss nicht erstellt wird, ist die Aufteilung des Ergebnisses zu schätzen.*

.....

*Rz. 33: Bei einer steuerlichen Organschaft ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Ein schädlicher Beteiligungserwerb bei einem Organträger führt regelmäßig auch zu einem mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb bei der Organgesellschaft. Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb bei einem Organträger unterliegt daher regelmäßig auch das noch nicht zugerechnete negative Organeinkommen aufgrund eines mittelbaren schädlichen Erwerbs der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG. Die negativen Einkommen der Organgesellschaft und des Organträgers sind bei einem unterjährigem Beteiligungserwerb jeweils vor der Einkommenszurechnung auf Ebene der Organgesellschaft bzw. des Organträgers entsprechend der Ergebnisaufteilung im Sinne der Rz. 32 zu kürzen.*

*Rz. 33a: Rz. 31 Satz 2 ist bei Organgesellschaften nicht anzuwenden. Aufgrund der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger kann es bei der Organgesellschaft keine nicht genutzten Verluste aus Vorjahren geben, die für eine Verrechnung mit bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstandenen Gewinnen zur Verfügung stehen könnten. ....“*

Vor allem versagt das BMF in dem zitierten Entwurf die Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 30.11.2011 auf die Ergebnissaldierung im vertikalen Verhältnis zwischen Organgesellschaft und Organträger. Der vorstehend zitierte Entwurf eines geänderten BMF-Schreibens macht die mangelnde Abstimmung zwischen § 8c KStG und den körperschaftsteuerlichen Organschaftsregeln (§§ 14 ff. KStG) deutlich. Zudem stellt sich die Frage, ob die genannten Wirkungen auch ohne weiteres nach § 10a S. 10 GewStG auf das Gewerbesteuerrecht übertragen werden können. Der nachfolgende Beitrag befasst sich dabei nicht mit den gegen § 8c KStG berechtigterweise erhobenen grundlegenden verfassungsrechtlichen Bedenken.<sup>4</sup> Er geht allein der Frage nach, ob die vom BMF gezogenen Folgerungen unter Anwendung der anerkannten Maßstäbe juristischer Methodenlehre einfachgesetzlich überzeugen.<sup>5</sup>

### B. Rangverhältnis zwischen § 8c KStG und § 14 KStG

#### I. Wortlaut und Systematik des § 8c KStG

Kommt es bei einer organschaftlich angebotenen Gesellschaft unterjährig zu einem für § 8c KStG relevanten Beteiligungswechsel, bereitet insbesondere die angeordnete Nichtabziehbarkeit laufender Verluste Probleme. Diese waren in § 8 Abs. 4 S. 4 KStG a.F.<sup>6</sup> noch eindeutig von den Rechtsfolgen umfasst.<sup>7</sup> § 8c KStG

<sup>3</sup> BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 = FR 2012, 310.

<sup>4</sup> Siehe hierzu statt vieler nur J. Lang, GmbHR 2012, 57; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Kommentar, § 8c Anm. 5 f. (Januar 2012), jeweils m.w.N. Das FG Hamburg hat die Frage nach der Verfassungswidrigkeit mit Beschluss v. 4.4.2011 dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt, s. EFG 2011, 1460 = GmbHR 2011, 711 – Aktenzei-

chen 2 BvL 6/11.

<sup>5</sup> Die Notwendigkeit einer einfachgesetzlichen Auslegung betont auch Altrichter-Herzberg, GmbHR 2012, 724.

<sup>6</sup> § 8 Abs. 4 S. 4 KStG a.F. im Wortlaut: „Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.“

<sup>7</sup> Siehe Gesetzesbegründung (Fn. 2), BT-Drucks. 11/2157, 171.

## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

unterscheidet zwischen (interperiodisch) „nicht abgezogenen“ und (intraproductisch) „nicht ausgeglichenen“ negativen Einkünften. Mit letzteren sollen dabei im laufenden Veranlagungszeitraum entstandene Verluste gemeint sein.<sup>8</sup> Für einen Organträger stellt sich damit die Frage, welche „negativen Einkünfte“ bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb vom Abzugsverbot des § 8c KStG betroffen sind. So ist es denkbar, § 8c KStG auf das saldierte Ergebnis des Organkreises anzuwenden, also nach der Einkommenszurechnung gem. § 14 Abs. 1 KStG. Das BMF vertritt in Rz. 33 seines Entwurfs v. 15.4.2014 hingegen die Auffassung, § 8c KStG sei bei jeder Gesellschaft im Organkreis separat – also vor Einkommenszurechnung – anzuwenden (s. bereits vorstehend unter A.). Fraglich ist, ob sich diese restriktive Auffassung des BMF aus dem Wortlaut und der Systematik des § 8c KStG zwingend ergibt. Bei näherer Betrachtung sind dabei zwei wesentliche in Betracht kommende Fallgruppen voneinander zu unterscheiden.

### 1. Variante: Verluste bei der Organgesellschaft

*Beispiel 1: Zum 1.7.2014 veräußern die Anteilseigner der A-GmbH (Organträgerin) 70 % ihrer Anteile an einen Wettbewerber. Bis zur Veräußerung hatte die A-GmbH selbst Gewinne erzielt. Die ihr zu 100 % gehörende und durch einen Ergebnisabführungsvertrag organschaftlich verbundene B-GmbH (Organgesellschaft) erzielte dagegen bis zum 30.6.2014 laufende Verluste in gleicher Höhe. Nach der Anteilsübertragung erwirtschaften beide Gesellschaften im restlichen Wj. (= Kj.) Gewinne.*

Nach Tz. 33 des BMF-Entwurfs<sup>9</sup> soll zunächst gelten, dass der Beteiligungswechsel bei der Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaften quotall „durchgreift“. Damit soll im Beispielfall bei der B-GmbH ein „mittelbarer“ schädlicher Beteiligungserwerb in Höhe einer „durchgerechneten Beteiligungsquote“ von ebenfalls 70 % gegeben sein.<sup>10</sup> § 8c KStG wäre damit dem Grunde nach auf sie anwendbar. Wollte man dies tatsächlich auch bei organschaftlich verbundenen Gesellschaften annehmen,<sup>11</sup> so wären bis zum 30.6.2014 bei der B-GmbH angefallene laufende Verluste durch § 8c Abs. 1 KStG bereits vom Abzug ausgeschlossen, bevor ihr Einkommen der Organträgerin zugerechnet wird.<sup>12</sup> Denn nach ganz h.M. bleibt eine Gesellschaft auch bei Vorliegen einer Organschaft selbständiges

Steuersubjekt.<sup>13</sup> Das dem Organträger letztlich zugerechnete Einkommen soll bei ihr so ermittelt werden, als läge kein Organschaftsverhältnis vor.<sup>14</sup>

Dieses Ergebnis ist aber nicht nur deshalb ungewöhnlich, weil sich Verluste bei Organgesellschaften regelmäßig überhaupt nicht auswirken sollen. Es führt auch zu unangemessenen Praxisfolgen.<sup>15</sup> Zudem ist in der Literatur keineswegs unbestritten, dass sich eine Anwendung des § 8c KStG auf Organgesellschaften aus dem Wortlaut der Vorschrift überhaupt ergibt.<sup>16</sup> Ob der Gesetzgeber die von der Finanzverwaltung vorgeschlagene separate Anwendung auf Organgesellschaften tatsächlich gewollt hat, darf getrost bezweifelt werden. Das verdeutlicht der folgende Blick auf die zweite für die Untersuchung relevante Fallgruppe:

### 2. Variante: Verluste beim Organträger

*Beispiel 2: Wie in Beispiel 1, abweichend davon fallen die laufenden Verluste nicht bei der Organgesellschaft, sondern nunmehr bei der Organträgerin an, während die Organgesellschaft Gewinne erwirtschaftet.*

Auf Ebene der Organgesellschaft stellt sich die Frage nach den Wirkungen des § 8c Abs. 1 KStG in diesem Falle nicht. Weder unterjährig noch bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums sind bei ihr Verluste entstanden, die von § 8c Abs. 1 KStG bedroht wären. Für die Organträgerin würde die strikt getrennte Anwendung des § 8c KStG vor Zurechnung des Organergebnisses allerdings dazu führen, dass (neben evtl. vorhandenen Verlustvorträgen) laufende Verluste nicht mehr abziehbar wären, bevor sie mit den positiven Organergebnissen saldiert würden. Dieses Ergebnis hängt im Gegensatz zu Beispiel 1 wesentlich davon ab, ob die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG oder die Einkommenszurechnung nach § 14 Abs. 1 KStG vorrangig zur Anwendung gelangen.

Teile der verwaltungsnahen Literatur berufen sich zur Begründung einer vorrangigen Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung im Wesentlichen darauf, dass es sich bei § 8c KStG um eine Gewinnermittlungsvorschrift handele.<sup>17</sup> „Negative Einkünfte“ seien, der Systematik der §§ 2, 4 EStG folgend, schon begrifflich das spiegelbildliche Pendant zu Gewinnen, so dass sich das Abzugsverbot im Rahmen der Gewinnermittlung auswirke.<sup>18</sup> Die Zurechnung des Organergebnisses zum Organträger gem. § 14 Abs. 1 KStG wirke sich aber auf den Gesamtbetrag der Einkünfte des Organ-

8 Siehe Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 der CDU/CSU u. SPD v. 27.3.2007, BT-Drucks. 16/4841, 76. Dass der Gesetzgeber im Unterschied zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. nunmehr auf den laufenden Veranlagungszeitraum abstellt, führt zu weiteren Schwierigkeiten bei abweichenden Wirtschaftsjahren, die in diesem Beitrag aber nicht weiter behandelt werden.

9 BMF-Entwurf v. 15.4.2014 – IV C 2 - S 2745-a/09/10002 : 004.

10 Siehe Gesetzesbegründung (Fn. 8), BT-Drucks. 16/4841, 75.

11 So Frotischer in Frotischer/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Kommentar, § 8c Rz. 80e (Januar 2014); Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbock, KStG, Kommentar, § 8c Rz. 89 f. (Dezember 2012); Brinkmann, StBp 2014, 193 (194 f.); Neumann, GmbHR 2014, 673 (675 f.); Frotischer, Der Konzern 2008, 548 (553 f.).

12 Darüber hinaus entfielen ihre nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 KStG „eingeflorenen“ vororganschaftlichen Verlustvorträge. Die-

ser Umstand braucht hier nicht weiter behandelt zu werden.

13 BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18 = FR 1985, 53; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 4), § 14 KStG Anm. 80 (Januar 2015); Neumann in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rz. 44; Danelsing in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Kommentar, § 14 KStG Rz. 58 (April 2013); Herlinghaus in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 120.

14 Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 4), § 14 Anm. 90 (Januar 2015); Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbock (Fn. 11), § 14 KStG Rz. 261 (Dezember 2014).

15 Anschaulich Schmid/Mertgen, DB 2012, 1830, für das Zusammenspiel von 8c KStG, Organschaft und Zinsschranke.

16 S. nur Benz, Ubg 2011, 772 (773).

17 Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbock (Fn. 11), § 8c KStG Rz. 12 (August 2013); Brinkmann, StBp. 2014, 193 (195).

18 Brinkmann, StBp 2014, 193 f.

## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

trägers aus.<sup>19</sup> Damit könnte dem Organträger das Organergebnis erst nach Anwendung des § 8c KStG auf sein originäres Einkommen zugerechnet werden.

Dem Wortlaut lassen sich jedoch auch andere Ergebnisse abgewinnen. So betont der I. Senat des BFH in seinem Urteil vom 30.11.2011<sup>20</sup> – dort aber ohne Organschaftsbezug – die begriffliche Nähe des § 8c KStG zu § 10d EStG. Beide Vorschriften sprechen von „nicht ausgeglichenen negativen Einkünften“; bei letzterer handelt es sich aber unstreitig um eine Einkommensermittlungsvorschrift.<sup>21</sup> Zudem kann eine Berücksichtigung des Abzugsverbots innerhalb der Gewinnermittlung auch mit Blick auf die Gewerbesteuer nicht überzeugen (dazu unten C.II.).

### 3. Stellungnahme

Der bloßen Begrifflichkeit „Einkünfte“ lassen sich keine überzeugenden Erkenntnisse abgewinnen. Das Körperschaftsteuergesetz grenzt, anders als das Einkommensteuergesetz, nicht trennscharf zwischen „Einkommen“ und „Einkünfte“ ab.<sup>22</sup> Auch kann es nicht auf die Stufe der Einkommensermittlung ankommen, auf der § 8c KStG bzw. § 14 Abs. 1 KStG jeweils zur Anwendung gelangen sollen. So ist keineswegs unumstritten, auf welcher Stufe sich die Zurechnung nach § 14 Abs. 1 KStG auswirkt.<sup>23</sup> Damit ließe sich ebenso argumentieren, dass es sich bei beiden Vorschriften um Einkommensermittlungsvorschriften handle. Welche Vorschrift letztlich vorrangig sein soll, lässt sich damit allein nicht begründen.<sup>24</sup>

#### a) Abkehr von der Abschnittsbesteuerung

Die argumentativen Schwächen, die dem Versuch, § 8c KStG ex verbis auszulegen, anhaften, gründen letztlich in seiner technischen Abweichung von der üblichen Einkommensermittlung.<sup>25</sup> „Bis zum schädlichen Beteiligungserwerb“ ordnet eine zeitliche Zäsur an. Klar-sichtlich hat dies ebenso der I. Senat des BFH<sup>26</sup> in seinem Urteil zum Zusammenspiel des § 8c KStG mit § 10d EStG festgestellt. Damit ist eine Durchbrechung des Jährlichkeitsprinzips verbunden.<sup>27</sup> Dieser Systembruch wirkt sich auf die Kompatibilität des § 8c KStG mit dem übrigen System der Einkommensbesteuerung aus, was der Gesetzgeber offensichtlich nicht antizipiert hat.<sup>28</sup>

#### b) Unterjährige vollständige Einkommensermittlung

In seinem Urteil vom 30.11.2011<sup>29</sup> entschied der I. Senat des BFH, dass für Zwecke des § 8c Abs. 1 KStG ausnahmsweise eine unterjährige Anwendung des § 10d EStG auf laufende Verluste möglich sein soll. Das ist nur folgerichtig und auf die Zurechnung nach § 14 Abs. 1 KStG zu übertragen. Denn die durch § 8c Abs. 1 KStG vollzogene Abkehr von der Abschnittsbesteuerung nach vollen Kalenderjahren kann nicht isoliert für eine einzige Vorschrift gelten. Sie muss, um handhabbar zu bleiben, auf alle mit ihr zusammenhängenden Normen übertragen werden, auch wenn diese auf eine Anwendung zum Jahresende zugeschnitten sind. Damit kommt es bei strenger und sachrichtiger Befolgung des gesetzgeberischen Primats zu einer vollständigen Einkommensermittlung für den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb, mithin auf den Stichtag des Anteilseignerwechsels.<sup>30</sup> Damit ist zwar über die Rangfolge der §§ 8c, 14 KStG bei der Einkommensermittlung noch wenig gesagt. Allerdings ist nicht ersichtlich, warum ein anderer Abrechnungstichtag materiell unterschiedliche Ergebnisse rechtfertigen sollte. Vielmehr ist die nun faktisch zu vollziehende unterjährige Einkommensermittlung mit der üblichen Veranlagung zum Jahresende gleichzustellen. Hierbei bieten die sog. „Mitternachtsfälle“ eine Orientierungshilfe.

#### c) Sog. „Mitternachtsfall“

Wandelt man die obigen Beispiele in der Weise ab, dass die Anteilsübertragung beim Organträger zum 31.12.1924:00 Uhr vollzogen wird (sog. „Mitternachtsfall“), stellen sich die dargelegten Auslegungsprobleme nach einhelliger Auffassung<sup>31</sup> nicht mehr: Bei der Veräußerung der Anteile am Organträger handle es sich um den letzten Geschäftsvorfall des laufenden Veranlagungszeitraums.<sup>32</sup> Der Erwerb, an den § 8c Abs. 1 KStG anknüpft, erfolge zum 1.1. 0:00 Uhr und damit eine juristische Sekunde nach Ergebnisabführung und Einkommenszurechnung. Für eine Anwendung des § 8c KStG bleibe auf Ebene der Organgesellschaft kein Raum mehr, da bei ihr in keinem Fall mehr Verluste vorlägen. Beim Organträger betreffe die Verlustabzugsbeschränkung ausschließlich das saldierte Organkreisergebnis. Gleiches gilt im Übrigen auch dann, wenn Organträger und Organgesellschaft das Ende ihrer Wirtschaftsjahre für das Jahr des Betei-

19 Frotscher in Frotscher/Maas (Fn. 11), § 14 KStG Rz. 639 f. (Dezember 2014).

20 BFH v. 30.11.2011 (Fn. 3), a.a.O., Tz. 13.

21 Mit gewichtigen Gründen für die Einordnung des § 8c KStG als Einkommensermittlungsvorschrift auch Benz, Ubg 2011, 772 (777); Suchanek, FR 2013, 349 (351); Dötsch hält zwar § 8c KStG in Dötsch/Pung/Möhlenbock (Fn. 11), § 8c KStG Rz. 12 (August 2013) zumindest hinsichtlich der Verlustvorträge auch für eine Einkommensermittlungsvorschrift, zieht daraus aber offenbar von der hier vertretenen Meinung stark abweichende Schlüsse, ebd. Rz. 90 f.

22 Eine solche Unterscheidung ist aufgrund der fehlenden Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips bei Kapitalgesellschaften auch nicht notwendig.

23 Siehe nur beispielhaft Frotscher in Frotscher/Maas (Fn. 11) § 14 Rz. 639 f. m.w.N. (Dezember 2014).

24 Dies anerkennend auch Benz, Ubg 2011, 772 (778), der daraus schlussfolgert, dass der Wortlaut des § 8c KStG schlicht missglückt sei.

25 Siehe Suchanek/Rüsch, DStZ 2014, 419 (423).

26 BFH v. 30.11.2011 (Fn. 3).

27 Diesem Verständnis der BFH-Rechtsprechung folgen auch Ritzer/Stangl, DStR 2014, 977 (978).

28 Selbst Brinkmann, StBp 2014, 193, ist der Auffassung, der Gesetzgeber habe bei Schaffung des § 8c KStG Organschaftsverhältnisse schlicht übersehen.

29 BFH v. 30.11.2011 (Fn. 3).

30 Ebenso Suchanek/Rüsch, DStZ 2014, 419 (423); Suchanek, FR 2013, 349 (353); Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 4), § 8c KStG, Anm. 32a (Januar 2012).

31 Frotscher in Frotscher/Maas (Fn. 11), § 8c KStG, Rz. 81 f. (Januar 2014); Frotscher, Der Konzern 2008, 548 (554); Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbock (Fn. 11), § 8c KStG, Rz. 92 (Dezember 2012); B. Lang in Ernst & Young, KStG, Kommentar, § 8c KStG, Rz. 77.10 (Mai 2012); Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 4), § 8c KStG, Anm. 32a (Januar 2012); Dötsch in FS f. Schaumburg, 2009, 253 (271 f.); Benz, Ubg 2011, 772 f.; Brinkmann, StBp 2014, 193 (197); Schneider/Sommer, FR 2014, 537 (543).

32 Förster in Herzog, Organschaft, 2003, S. 95.

## Unterrjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

ligungswechsels auf den Stichtag der Anteilsübertragung abänderten, im Übertragungsjahr also ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet würde.<sup>33</sup>

### d) Keine Anwendung des § 8c KStG auf Organgesellschaften

Dieses Ergebnis ist auf die unter 1. und 2. behandelten Varianten zu übertragen. Aus dem Umstand, bei welcher Gesellschaft im Organkreis letztlich Verluste und bei welcher Gewinne erzielt werden, ergibt sich kein materieller Unterschied, der eine abweichende Behandlung rechtfertigt. Nur wenn es nach stichtagsbezogener Saldierung mit Gewinnen des Organträgers bei einem negativen Ergebnis verbleibt, ist § 8c Abs. 1 KStG auf dieses anzuwenden. Faktisch ist damit § 8c KStG auf Organgesellschaften während des Bestehens der Organschaft zumindest im Wege eines „mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs“ nicht anzuwenden. Dem steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber die Anwendung des § 8c KStG auf Organgesellschaften in § 15 KStG nicht explizit ausgeschlossen hat. Weil sich aufgrund der Ergebniszurechnung nach § 14 Abs. 1 KStG Verluste bei ihr regelmäßig ohnehin nicht auswirken, wäre ein solcher Ausschluss lediglich klarstellender Natur. *Adrian* und *Weiler*<sup>34</sup> ziehen einen überzeugenden Vergleich zu § 10d EStG. Auch dessen Nichtanwendung hätte § 15 KStG nicht erst konstituierend anordnen müssen. Es lässt sich daher aus § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG kein Umkehrschluss im Hinblick auf die Anwendbarkeit des § 8c KStG auf Verluste der Organgesellschaft ziehen.

### 4. Zwischenergebnis

Die Anwendung des § 8c KStG auf das saldierte Ergebnis des ganzen Organkreises bewegt sich näher am Wortlaut der Norm. Nur sie trägt der angeordneten zeitlichen *Zäsur* folgerichtig Rechnung. Dabei bewirkt der herangezogene Vergleich zu den Mitternachtsfällen eine sachgerechte Gleichbehandlung wirtschaftlich gleichgelagerter Sachverhalte. Die Beurteilung der Mitternachtsfälle ergibt sich allerdings aus einem rein veranlagungstechnischen Verständnis. Letztlich wird die Problematik vom ausschlaggebenden *Stichtag* auf die noch schwerer greifbare *juristische Sekunde* verlagert. Die grammatikalische und systematische Auslegung kann damit nur einen ersten Hinweis auf den Vorrang des § 14 KStG vor § 8c KStG geben. Entscheidende und letztlich ausschlaggebende Bedeutung erhält die Gesetzesinterpretation erst nach Reflektion der Genese und des Telos der Normen.

## II. Genese und Telos der §§ 8c, 14 KStG

### 1. Leistungsfähigkeitsbesteuerung im unternehmerischen Organkreis

Die Regelungen zur Organschaft setzen die *wirtschaftliche Einheit* eines Konzerns der rechtlichen gleich.<sup>35</sup> Die organschaftlich angebundene Gesellschaft verliert durch ihre vollständige Eingliederung an Kontur. Zwar bleibt die Organgesellschaft formal-rechtlich eigenständiges Steuerrechtssubjekt.<sup>36</sup> Sie wird, ihrer wirtschaftlichen Stellung entsprechend, aber als *unselbständiger Betriebsteil* des übergeordneten Unternehmens betrachtet.<sup>37</sup> Diese Reduktion der steuerlichen Bedeutung von Organgesellschaften ist nicht etwa eine steuerliche Vergünstigungs- oder Lenkungs-zwecknorm. Sie ist als Konsequenz der *wirtschaftlichen Realität* des Konzerns durch den RFH begründet worden,<sup>38</sup> der damals noch im Sinne der sog. *Angestellten-theorie*<sup>39</sup> sogar gewerbliche Einkünfte einer Organgesellschaft verneinte und sie Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuordnete. Die Angestelltentheorie ist wenig später in der heute noch tragenden *Zurechnungstheorie*<sup>40</sup> aufgegangen, die sich der technisch-widerspruchsfreien Ausgestaltung der steuerlichen Unternehmenseinheit widmete, ohne allerdings den wesentlichen Grundgedanken aufgegeben zu haben.<sup>41</sup> So führte der Gesetzgeber bei Schaffung der gesetzlichen Grundlage für die Organschaft explizit aus, dass er Fälle vermeiden wollte, in denen eine Organgesellschaft zur Körperschaftsteuer herangezogen wird, obwohl der Organkreis *als Ganzes* kein positives Einkommen erzielt hat.<sup>42</sup>

Die Organschaft begründet sowohl eine wirtschaftliche als auch steuerliche Einheit. Durch die zivilrechtlich wirksamen Ergebnisabführungsverträge wird die Leistungsfähigkeit des gesamten Organkreises beim Organträger gebündelt. Für einen Steuerzugriff bei den Organgesellschaften verbleibt kein Raum, bei Organgesellschaften ist keine abzuschöpfende Leistungsfähigkeit vorhanden. §§ 14 ff. KStG sind damit als *Fiskalzwecknormen* einzuordnen. Daher ist es nur systemimmanent, wenn der Möglichkeit des Verlustausgleichs innerhalb des Organkreises die größte wirtschaftliche Bedeutung für die ertragsteuerliche Organschaft zukommt.<sup>43</sup> Ein „Abzugsverbot“ für laufende Verluste getrennt bei Organgesellschaft und Organträger konterkariert diese Möglichkeit. Es lässt die steuerlichen Wirkungen der Organschaft letztlich leerlaufen und fingiert im Ergebnis eine wirtschaftlich nicht vorhandene Leistungsfähigkeit im Organkreis. Ob der Ge-

33 Hierbei dürfte aber das Erfordernis der Zustimmung des Finanzamts gem. § 7 Abs. 3 S. 4 KStG Schwierigkeiten bereiten; s. v. *Lishaut*, FR 2008, 789 (799 f.); *Benz*, Übg 2011, 772, dort Fn. 4.

34 *Adrian/Weiler*, BB 2014, 1303 (1306).

35 *Jurkat*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, S. 80 f.; *Walter* in *Ernst & Young* (Fn. 31), § 14 KStG, Rz. 1 (April 2013).

36 BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18 = FR 1985, 53; *Herlinghaus* in *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 120; *Neumann* in *Gosch*, KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rz. 44; *Kolbe* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Fn. 4), § 14 KStG, Anm. 80 (Januar 2015); *Danelsing* in *Blümich* (Fn. 13), § 14 KStG Rz. 58 (April 2013).

37 Siehe bereits *Schultze-Schlutius*, Die Organtheorie, 1957,

S. 37; *Danelsing* in *Blümich* (Fn. 13), § 14 KStG Rz. 1 (April 2013).

38 Wegweisend RFH v. 31.3.1922 – I A 10/22, RFHE 9, 167 ff.

39 Ausführlich *Jurkat*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, S. 39 ff.

40 Wegweisend hierzu RFH v. 26.7.1932 – I D 2/31 u. III D 2/32, RFHE 31, 297 (300 ff.).

41 Siehe *Raupach* in *FS f. Beisse*, 1997, 403 (405) m.w.N.

42 Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des KStG und anderer Gesetze v. 17.6.1968, BT-Drucks. V/3017, 6 f.

43 *Grotherr*, BB 1993, 1986 (1992); *ders.*, *StuW* 1995, 124 (126); *Müller* in *Müller/Stöcker/Lieber*, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, 48; *Kolbe* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Fn. 4), § 14 KStG Anm. 10 m.w.N. (Januar 2015).

## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

setzgeber dies für Fälle eines unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs – gleich bei welcher Gesellschaft er eintritt – tatsächlich gewollt hat, indem er mit § 8c Abs. 1 KStG eine Durchbrechung des Jährlichkeitsprinzips angeordnet hat, muss stark bezweifelt werden. Denn wie gezeigt, beruht die dahingehende Auffassung der Finanzverwaltung auf einem rein veranlagungstechnischen Verständnis. Materiell ergibt sich durch einen unterjährigen Beteiligungswechsel kein Unterschied im Hinblick auf die Grundgedanken der Organschaft. Die im Entwurf des BMF<sup>44</sup> vorgeschlagene Vorgehensweise bedeutet eine Ausnahme von der mit dem Rechtsinstitut der Organschaft erlangenen *Grundscheidung*. Im Sinne des Folgerichtigkeitsgebotes bedürfte diese Abweichung einer besonderen Rechtfertigung. Der Sinn und Zweck des § 8c KStG kann aber eine solche Rechtfertigung nicht bieten:

### 2. § 8c KStG als Missbrauchsabwehrvorschrift

#### a) Missbrauchszweck der Norm

Seit der Überführung des als Missbrauchsabwehrregelung<sup>45</sup> geschaffenen § 8 Abs. 4 KStG a.F.<sup>46</sup> in den tatbestandlich abgewandelten und stark erweiterten § 8c KStG besteht Uneinigkeit über den Zweck der Vorschrift.<sup>47</sup> Ein Teil der Literatur will erkannt haben, dass der Gesetzgeber sich von seiner ursprünglichen Intention, in Gestalt des Ankaufs sog. „Verlustmäntel“ missbräuchlichen Steuergestaltungen entgegenzuwirken, losgelöst habe.<sup>48</sup> Vielmehr ginge es ihm nunmehr allein um das Abschneiden des Verlustabzugs bei einem Wechsel der „wirtschaftlichen Identität“,<sup>49</sup> den er typisierend bei einem „schädlichen Beteiligungswechsel“ unterstelle. Begründet wird dies überwiegend mit dem überschießenden Tatbestand des § 8c Abs. 1 KStG.<sup>50</sup>

In zwei Beiträgen haben *Heike Jochum*<sup>51</sup> und der *Verf.* unabhängig voneinander in dieser Zeitschrift bereits darauf hingewiesen, dass seit Einführung der Sanierungs-, Konzern- und Stille-Reserven-Klauseln im Wege einer *Subtraktionsmethode* nunmehr nahezu ausschließlich ein dem Missbrauch begegnender Anwendungsbereich der Norm verbleibt.<sup>52</sup> Diese nach-

trägliche Eingrenzung des Tatbestandes – der allerdings derzeit auf dem Prüfstand des EU-Beihilfenrechts nach Beanstandung durch die EU-Kommission steht<sup>53</sup> – kann aus Sicht des Gesetzgebers nur als Korrektiv verstanden werden. Schon in der Gesetzesbegründung zum Grundtatbestand des § 8c KStG führte dieser aus, die Neukonzeption solle die Rechtsanwendung vereinfachen und eine „einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung“ ermöglichen.<sup>54</sup> Damit sollte die Vermeidung rechtsmissbräuchlicher Gestaltungen schlicht *effektiver verwirklicht* werden.<sup>55</sup> Eine Abkehr von dem mit § 8 Abs. 4 KStG a.F. verfolgten Zweck ist darin nicht zu erblicken.<sup>56</sup> Wenngleich man dem Gesetzgeber vorwerfen kann, er habe durch die Vergrößerung der tatbestandlichen Voraussetzungen den Rahmen zulässiger Typisierung verlassen,<sup>57</sup> so bleibt doch die Vermeidung rechtsmissbräuchlicher Gestaltungen gleichwohl das Maß für eine sachgerechte, an der gesetzgeberischen Intention orientierte Auslegung der Norm, wenn man diese denn überhaupt anwenden will.<sup>58</sup> Durch die Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG allein beim Organträger auf das durch eine Zwischensaldierung zu ermittelnde Organkreisergebnis wird aber kein neuerliches Missbrauchspotential geschaffen, dem durch eine getrennte Anwendung bei jeder Gesellschaft begegnet werden müsste.

Auch der mit einem schädlichen Beteiligungserwerb verbundene „Wechsel der wirtschaftlichen Identität“ kann die im BMF-Entwurf<sup>59</sup> bevorzugte Herangehensweise nicht rechtfertigen. Das „neue wirtschaftliche Engagement“ profitiert nicht von Verlusten, an denen es nicht beteiligt gewesen ist. Ganz im Gegenteil, der BMF-Entwurf verkennt gerade die durch die Organschaft begründete „wirtschaftliche Identität“ eines unternehmerischen Konzerns vor der Anteilsübertragung, indem er die wirtschaftliche Einheit, der die §§ 14 ff. KStG gerade Rechnung tragen sollen, zerfasern lässt.<sup>60</sup> Dies gilt sowohl für laufende Verluste als auch für die unterjährige Berücksichtigung von Verlustvorträgen.

#### b) Laufende Verluste

*Beispiel 3: In den oben geschilderten Beispielen 1 und 2 sei bei einer der organschaftlich verbundenen Gesell-*

44 BMF-Entwurf v. 15.4.2014 – IV C 2 – S 2745-a/09/10002 : 004.

45 Siehe Gesetzesbegründung (Fn. 2) BT-Drucks. 11/2157, 171.

46 Eingeführt durch Art. 2 Nr. 3a) des Steuerreformgesetzes v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093 (1114). Die Kodifizierung war nötig geworden, nachdem der BFH von seiner jahrzehntelangen Rspr. zum Abzugsverbot „aufgekaufter“ Verlustmäntel durch Urt. v. 29.10.1986 – I R 318 – 319/83, BStBl. II 1987, 310 = FR 1987, 67 abgerückt war.

47 Übersicht bei *Hackemann* in *Mössner/Seeger*, KStG, 2. Aufl. 2015, § 8c Rz. 22 ff. m.w.N.

48 So wohl noch *Frotscher* in *Frotscher/Maas* (Fn. 11), § 8c KStG Rz. 4; *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, GewStG, Kommentar, 8. Aufl. 2014, § 10a GewStG Rz. 26; *Brandis* in *Blümich* (Fn. 13), § 8c KStG Rz. 21 (November 2012); *Kleinheisterkamp* in *Lenski/Steinberg*, GewStG, Kommentar, § 10a GewStG Rz. 100 (Oktober 2013); *Breuninger/Schade*, Ubg 2008, 261; *Brinkmann*, StBp 2014, 193 (196) mit Verweis auf *Benz*, Ubg 2011, 772 (777), der dem aber gerade kritisch gegenübersteht; dagegen mit überzeugender und umfangreicher Begründung *Jochum*, FR 2011, 497 (498 ff.); *Suchanek* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Fn. 4), § 8c KStG Anm. 3 (Ja-

nuar 2012); *Meißel/Bokeloh*, BB 2008, 808.

49 Diesen Terminus verwendet die Gesetzesbegründung (Fn. 8) – anknüpfend an den Wortlaut des § 8 Abs. 4 KStG a.F. selbst, s. BT-Drucks. 16/4841, 76. Schon was darunter zu verstehen ist, ist aber alles andere als unumstritten, s. nur beispielhaft v. *Lishaut*, FR 2008, 789 f.; *Neyer*, BB 2007, 1415.

50 Anschaulich *Suchanek/Herbst*, FR 2007, 863.

51 *Jochum*, FR 2011, 497 (498 ff.).

52 *Seer*, FR 2014, 721 (729).

53 Siehe näher dazu *Seer*, FR 2014, 721 (727 ff.), m.w.N.

54 Gesetzesbegründung (Fn. 8), BT-Drucks. 16/4841, 74.

55 Ebenso *Jochum*, FR 2011, 497 (499).

56 So auch v. *Lishaut*, FR 2008, 789; *Meißel/Bokeloh*, BB 2008, 808; *Suchanek* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Fn. 4), § 8c KStG Anm. 6 (Januar 2012).

57 Siehe nur *Brandis* in *Blümich* (Fn. 13) § 8c KStG Rz. 21 ff. (November 2012).

58 Zu den grundlegenden verfassungsrechtlichen Bedenken s. *Nachweise* in Fn. 4.

59 Siehe oben BMF-Entwurf v. 15.4.2014 – IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004 und unter A.

60 Ebenso *Adrian/Weiler*, BB 2014, 1303 (1306).



## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

*schaften ein laufender Verlust von 600, bei der anderen ein laufender Gewinn von 100 entstanden.*

Nach Tz. 33 des BMF-Entwurfs käme es unabhängig davon, ob die Verluste beim Organträger oder bei der Organgesellschaft anfallen, zu einem Abzugsverbot für Verluste i.H.v. 600. Der Organträger (in der Terminologie der Gesetzesbegründung: das „wirtschaftliche Engagement“ des neuen Anteilseigners)<sup>61</sup> hätte neben möglichen Gewinnen aus der zweiten Jahreshälfte einen Gewinn von 100 zu versteuern. Entweder würden ihm diese am Jahresende als Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet, ohne dass er sie mit seinen eigenen Verlusten saldieren dürfte, oder sie bildeten sein originäres Ergebnis, wobei ihm die Verluste der Organgesellschaft nicht mehr zur Saldierung zugerechnet werden dürften. Bei Anwendung des § 8c KStG auf das saldierte Ergebnis des *Organkreises* hingegen wären die anteiligen Verluste von 600 zunächst mit den auf den Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb entfallenden Gewinnen i.H.v. 100 zu verrechnen und ein Verlust von 500 wäre vom Abzugsverbot betroffen. Für das erste Halbjahr verbliebe damit ein steuerliches Ergebnis von 0. Damit wirkt der Entwurf des BMF-Schreibens zwar schärfer; ein nutzbarer Verlustmantel entsteht aber in beiden Fällen nicht. Vielmehr kommt es bei einer getrennten Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG zu einer Schieflage: Handelte es sich im Beispielfall nicht um zwei organschaftlich verbundene Gesellschaften, sondern stattdessen um eine Einheits-Kapitalgesellschaft, die Umsätze in Höhe 100 vereinnahmt und (grds. abzugsfähige) Betriebsausgaben i.H.v. 600 verausgabt hat, so stünde für das erste Halbjahr ein Bilanzergebnis von -500 zu Buche. Allein dieser saldierte Verlust (und nicht etwa sämtliche in der Handelsbilanz auftauchenden Negativposten!) wäre nach § 8c Abs. 1 KStG vom Abzug auszuschließen. Aus Missbrauchsgesichtspunkten finden sich keine Gründe, ein anderes Ergebnis für die *wirtschaftliche Einheit* organschaftlich verbundener Gesellschaften annehmen zu wollen.

### c) Verlustvorträge

Eine unterjährige Ergebnissaldierung ist auch mit Blick auf von § 8c Abs. 1 KStG bedrohte Verlustvorträge des Organträgers zu vollziehen. Hierzu können die Grundsätze der Entscheidung des I. Senats des BFH v. 30.11.2011<sup>62</sup> zur interperiodischen Nutzung von Verlustvorträgen auf die Organschaft übertragen werden. Im entschiedenen Fall erzielte eine nicht organschaftlich eingebundene Gesellschaft bis zum schädlichen Beteiligungserwerb laufende Gewinne. Der I. Senat erklärte, dass – übereinstimmend mit der hier vertretenen Meinung zu § 14 KStG – § 10d EStG trotz seiner veranlagungstechnisch bedingten Anwendung zum Ende des Veranlagungszeitraums ausnahmsweise auch unterjährig seine Rechtsfolge entfalten könne. Damit sei ein vor dem schädlichen Beteiligungserwerb erzielter laufender Gewinn noch mit vorhandenen Verlustvorträgen zu verrechnen, bevor diese gem. § 8c

Abs. 1 KStG untergehen. Die Finanzverwaltung will das Urteil in ihrem geplanten BMF-Schreiben zwar zumindest teilweise umsetzen.<sup>63</sup> Überraschend wirkt aber die vom BMF entwickelte (profiskalische) Maßgabe, eine Nutzung von Verlustvorträgen sei nur möglich, wenn das Ergebnis des ganzen Wirtschaftsjahres insgesamt positiv ausfällt.<sup>64</sup> Eine derartige „Vorprüfung“ findet aber im Falle unterjähriger Verluste gerade nicht statt und ergibt sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Telos des § 8c KStG. Sie ist daher abzulehnen.<sup>65</sup> Dessen ungeachtet geht der Entwurf auf die unterjährige Verrechnung von Verlustvorträgen in Organschaftsfällen nicht ein. Hier kann aber erwartet werden, dass die Finanzverwaltung die unterjährige Nutzung von Verlustvorträgen nur mit positiven laufenden Einkünften des Organträgers zulassen will. Dadurch würden, soweit die beim Organträger noch vorhandenen Verlustvorträge seine bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen laufenden Gewinne übersteigen, wiederum sinnwidrige Ergebnisse produziert. Denn während des Bestehens des Organschaftsverhältnisses können bei der Organgesellschaft nach § 15 S. 1 Nr. 1 KStG keine Verlustvorträge anfallen; sie werden vielmehr im Falle negativer Ergebnisse des ganzen Organkreises beim Organträger berücksichtigt. Dann sollten diese vorgetragenen Verluste aber konsequent auch zur Verrechnung mit späteren positiven Ergebnissen der Organgesellschaft zur Verfügung stehen.

### 3. Ergebnis (Körperschaftsteuer)

Eine getrennte Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG bei Organträger und Organgesellschaft im Falle eines unterjährigen Beteiligungswechsels ist nicht mehr vom missbrauchsbekämpfenden Zweck des § 8c KStG gedeckt und besitzt eine überschießende Wirkung, die dem Gedanken der „wirtschaftlichen Identität“ sogar zuwiderläuft. Sie missachtet die durch die Organschaftsregeln geschaffene, am Leistungsfähigkeitsprinzip der unternehmerischen Einheit orientierte Belastungsentscheidung und führt zu systemwidrigen, sachfremden Ergebnissen. Allein auf den missglückten Wortlaut des § 8c KStG lässt sich dieser Systembruch nicht stützen. Vielmehr streitet die einzige eindeutig aus dem Gesetzestext zu entnehmende Erkenntnis – nämlich die Durchbrechung des Jährlichkeitsprinzips – gerade für die hier vertretene Anwendung des § 8c KStG nur auf ein zum Stichtag des Beteiligungswechsels zu ermittelndes saldiertes Ergebnis des ganzen Organkreises. Dies allein führt in denkbaren Fallkonstellationen zu maßstabsgerechten, an Sinn und Zweck des § 8c KStG orientierten Ergebnissen und trägt darüber hinaus der in gleichem Maße bedeutsamen Zielrichtung der §§ 14 ff. KStG Rechnung, welche die Finanzverwaltung scheinbar aus den Augen verloren hat.

61 Gesetzesbegründung (Fn. 10), BT-Drucks. 16/4841, 76.

62 Siehe Fn. 3.

63 Tz. 31 Satz 2 des BMF-Entwurfs v. 15.4.2014 – IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004.

64 Tz. 31a des BMF-Entwurfs v. 15.4.2014 – IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004.

65 Zutreffend *Adrian/Weiler*, BB 2014, 1303 (1304).



## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

### C. Gewerbesteuerliche Wirkungen des § 8c KStG über § 10a S. 10 GewStG bei der Organschaft

#### I. Gebrochene Einheitstheorie des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG

Im Gewerbesteuerrecht sind die Prinzipien der Organschaft noch stärker ausgeprägt als im Körperschaftsteuerrecht. So ist das Rechtsinstitut der Organschaft durch das Preußische OVG originär zur Gewerbesteuer entwickelt worden.<sup>66</sup> Zwar verweist § 2 Abs. 2 GewStG zur Begründung einer gewerbesteuerlichen Organschaft auf die Voraussetzungen der §§ 14, 17 KStG. Auf Rechtsfolgenseite gilt im Gewerbesteuerrecht aber die sog. *gebrochene Einheitstheorie*<sup>67</sup>: Für gewerbesteuerliche Zwecke wird die Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG zur *Betriebsstätte* des Organträgers. Sie soll zwar für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags selbst Gewerbetreibende bleiben. Die Organgesellschaft verliert durch die Organschaft aber ihre persönliche Steuerpflicht, die insoweit auf den Organträger übertragen wird. Daher können die unter B. dargelegten Grundsätze im Wesentlichen auf die Gewerbesteuer übertragen werden. Zudem ergeben sich durch eine andere gesetzestechnische Ausgestaltung der Wirkungsweise des § 8c KStG im Gewerbesteuerrecht schon durch strenge Wortlautauslegung weitestgehend sachrichtige Ergebnisse. Zur Darstellung dieser Ergebnisse ist wiederum zwischen den Auswirkungen des § 8c KStG auf laufende Verluste im nämlichen Erhebungszeitraum und auf die Nutzbarkeit noch vorhandener Fehlbeträge zu unterscheiden.

#### II. Laufende Verluste

##### 1. Keine Anwendung des § 8c KStG auf laufende Gewerbeverluste

Als einziger Verweis auf § 8c KStG im Gewerbesteuerrecht erklärt § 10a S. 10 GewStG die Verlustabzugsbeschränkung auf die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge für entsprechend anwendbar. Damit ist schon fraglich, ob bei unterjährigen Ereignissen laufende Gewerbeverluste überhaupt von § 8c Abs. 1 KStG erfasst werden. In der Literatur wird dies zutreffend abgelehnt.<sup>68</sup> Denn mit „Fehlbeträge“ können nur vortragsfähige Fehlbeträge gemeint sein, die sich gem. § 10a S. 7 GewStG in vorangegangenen Erhebungszeiträumen nach vollständiger Ermittlung des Gewerbeertrags ergeben haben. De lege lata kommt eine Anwendung

der Verlustabzugsbeschränkung für laufende Verluste im Rahmen der Gewerbesteuer damit nicht in Betracht. Das ist auch systemgerecht. Denn anders als im Einkommensteuerrecht soll die Gewerbesteuerpflicht ihrer Grundkonzeption nach nicht an die individuelle Leistungsfähigkeit des Unternehmers, die sich in seinen gewerblichen Einkünften manifestiert, anknüpfen. Vielmehr soll der Gewerbebetrieb selbst als Steuerobjekt mit der Gewerbesteuer als Objektsteuer belastet werden.<sup>69</sup> Zwar hat sich die Gewerbesteuer durch zahlreiche Anpassungen mehr und mehr zu einer *kommunalen Unternehmensteuer* entwickelt.<sup>70</sup> Gleichwohl ist die gesetzgeberische Grundintention der Gewerbesteuer als Objektsteuer nach Auffassung des BVerfG noch nicht aufgegeben worden.<sup>71</sup> Das verdeutlicht ein Vergleich zur Mitunternehmerschaft. Dort kommt es bei einem unterjährigen Gesellschafterwechsel ebenfalls zu keinem Untergang laufender Gewerbeverluste<sup>72</sup>: Ausweislich des § 10a S. 10 Halbs. 2 GewStG kommt der § 8c KStG bei Mitunternehmerschaften selbst nicht zur Anwendung. Stattdessen ist lediglich bei Ausscheiden *sämtlicher* Mitunternehmer – und nur dann – eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 2 Abs. 5 GewStG denkbar,<sup>73</sup> durch die es gem. § 14 S. 3 GewStG zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum kommt. Diese gesetzgeberische Gestaltung stellt eine weitere partielle Abkehr von der Objektbezogenheit der Gewerbesteuer dar.<sup>74</sup> Sie begründet als solche aber keinen allgemeinen Rechtsgedanken, der etwa im Wege der Rechtsfortbildung auf Kapitalgesellschaften übertragbar wäre. Bei diesen führt nämlich auch ein vollständiger Anteilseignerwechsel nicht zu einer Betriebsaufgabe. Vielmehr begründet die Kapitalgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 GewStG einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, der *stets*, das bedeutet unabhängig von Unternehmens- oder Unternehmeridentität, vorliegt. Die Kapitalgesellschaft ist im Gegensatz zur Mitunternehmerschaft selbst Unternehmerin, eine Übertragung „auf einen anderen Unternehmer“ durch einen Anteilseignerwechsel scheidet damit aus.

##### 2. Ansicht der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung scheint diesen Grundsätzen nicht zu folgen. Es findet sich in dem aktuellen Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG zwar nur eine pauschale Wiedergabe des § 10a S. 10 GewStG.<sup>75</sup> Allerdings wird in R 10a.1 Abs. 3 S. 8 GewStR 2009 aus-

66 ProVGSt v. 18.6.1896 – V 3/96, ProVGStE 5, 163; Siehe zum Ganzen *Jurkat*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, S. 87 ff.; *Keß* in Lenski/Steinberg (Fn. 48), § 2 Rz. 3501 (März 2015).

67 BFH v. 18.5.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, 887 (Tz. 38) = FR 2011, 964.

68 Vgl. *Kleinheisterkamp* in Lenski/Steinberg (Fn. 48), § 10a GewStG Rz. 371 (Oktober 2013) m.w.N.; *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933 (1939); *Lenz*, Ubg. 2008, 24 (25); *Sistermann/Brinkmann*, BB 2008, 1928 (1935); *Suchanek*, Ubg. 2009, 178 (184); *Kutt/Möllmann*, DB 2009, 2564 (2567 f.); a.A. aber *Schnitter* in Frottscher (Fn. 8), § 10a GewStG Rz. 96 (Mai 2011).

69 BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1.

70 Seer, StbJb. 2000/2001, 15 (28 ff.); *Jachmann*, BB 2000, 1432; Zur Kritik s. jedoch *Drüen* in Blümich (Fn. 13), § 10a GewStG Rz. 62 (August 2013); *Montag* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 12 Rz. 1 ff.; *Schulte* in FS f. P. Kirchhof Bd. II, 2013, § 188 Rz. 23.

71 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818 m. Anm. *Keß*. Ob sich daran mit der unter 2 BvR 2998/12 anhängigen Verfassungsbeschwerde gegen die Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG etwas ändern wird, bleibt abzuwarten.

72 BFH v. 26.6.1996 – VIII R 41/95, BStBl. II 1997, 179 = FR 1996, 641 m. Anm. *Kempermann*; *Schnitter* in Frottscher (Fn. 68), § 10a GewStG Rz. 46 (Mai 2011); *Drüen* in Blümich (Fn. 13), § 10a GewStG Rz. 69 (August 2013).

73 BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (620); *Keß* in Lenski/Steinberg (Fn. 66), § 2 GewStG Rz. 5509 ff. (März 2015) m.w.N.

74 *Drüen* in Blümich (Fn. 13), § 2 GewStG Rz. 268 (April 2013).

75 Tz. 2 des BMF-Entwurfs v. 15.4.2014 – IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004. Der Entwurf bzw. ein späteres BMF-Schreiben wäre aber für die Gewerbesteuer nach zutreffender Auffassung ohnehin noch nicht verbindlich, da es dazu eines koordinierten Ländererlasses bedürfte, s. hierzu *Suchanek/Rüsch*, DStZ 2014, 871 (875).





## Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

geführt, dass der auf den Zeitraum bis zum schädlichen Ereignis entfallende negative Gewerbeertrag von § 8c KStG erfasst sei. Eine Begründung für diese Auffassung liefert die Verwaltungsvorschrift nicht. Teilweise wird allerdings vertreten, auf den Verweis über § 10a S. 10 GewStG käme es schon gar nicht an.<sup>76</sup> Denn da § 8c KStG bereits im Rahmen der Körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen sei,<sup>77</sup> sei der nach § 7 GewStG zu ermittelnde Gewerbeertrag bereits um laufende Verluste erhöht worden.

Diese Ansicht ist jedoch abzulehnen. Eine der Körperschaftsteuerlichen Zielrichtung des § 8c KStG entsprechende Verlustabzugsbeschränkung müsste im Gewerbebesteuerrecht an negative Gewerbeerträge anknüpfen. Der Gewerbeertrag ergibt sich aber nicht allein aus dem einkommensteuerrechtlich zu ermittelnden Gewinn. Dieser ist nur eine erste Ausgangsgröße, an der sodann die Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8, 9 GewStG vorgenommen werden (s. § 7 S. 1 a.E. GewStG). Das BVerfG hat wiederholt erklärt, dass die so objektivierete Bemessungsgrundlage der Gewerbebesteuer Ausprägung ihrer Grundstruktur als Realsteuer sei.<sup>78</sup> Eine folgerichtige und dem Zweck des § 8c KStG angemessene Wirkung auf die Gewerbebesteuer könnte sich damit allenfalls durch seine Anwendung auf den *vollständig ermittelten* Gewerbeertrag, also den um die Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG korrigierten Gewinn, einstellen<sup>79</sup> und nicht bereits auf der „Vorstufe“ der Körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung.

Nur ergänzend sei daher hinzugefügt, dass selbst dann, wenn man mit der Finanzverwaltung laufende Gewerbeverluste bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb über § 10a S. 10 GewStG vom Abzug ausschließen wollte, in Organschaftsfällen ebenso wie im Rahmen der Körperschaftsteuer jeweils allein auf das saldierte Ergebnis des Organkreises abzustellen ist. Dies ergibt sich bereits aus der Stellung des § 10a S. 10 GewStG. Betroffen von der Verlustabzugsbeschränkung sind die Fehlbeträge i.S.d. § 10a S. 7 GewStG. Damit wirkt sich § 8c KStG erst nach Ermittlung dieser Fehlbeträge aus. Bei bestehender Organschaft wird der Gewerbeertrag in zwei Stufen ermittelt. Auf der ersten Stufe werden die Gewerbeerträge von Organträger und Organgesellschaft zunächst getrennt ermittelt und sodann auf der zweiten Stufe zusammen gerechnet.<sup>80</sup> Erst im Anschluss daran kommt es zur Anwendung des § 10a GewStG. Zur Ermittlung vortragsfähiger negativer Ergebnisse kommt es damit allein auf das saldierte Ergebnis des Organkreises an.<sup>81</sup> Eine Anwendung des § 10a GewStG und mit ihm eine Anwendung des § 8c KStG kommt für die Gewerbebesteuer auf Ebene einer Organgesellschaft nicht in Betracht. Die Zurechnung des Gewerbeertrags der Organgesell-

schaft erfolgt damit in jedem Falle vor Anwendung des § 8c KStG.

Zudem könnte ein Abzug allenfalls die Feststellung von *vortragsfähigen Fehlbeträgen* betreffen. § 10a S. 10 GewStG erklärt die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 GewStG nur auf die Fehlbeträge für anwendbar. Damit ist zum einen die Nutzung vorhandener Fehlbeträge, zum anderen aber – und auch nur – die *Entstehung* neuer Fehlbeträge betroffen. Daher kann sich § 8c Abs. 1 KStG über § 10a S. 10 GewStG anders als bei der Körperschaftsteuer nicht auf den Gewerbeertrag selbst auswirken und damit auch nicht auf die Höhe der zu entrichtenden Gewerbebesteuer für das Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs. Allenfalls könnte der *vortragsfähige Fehlbetrag* um die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen Gewerbeverluste gekürzt werden. Neue vortragsfähige Fehlbeträge entstehen aber nur dann, wenn der Gewerbeertrag im betreffenden Erhebungszeitraum insgesamt negativ ist. Anders ist auch R 10a.1 Abs. 3 S. 7 GewStR 2009 nicht zu verstehen.<sup>82</sup>

*Beispiel 4: Die A-GmbH (Organträgerin) erzielt bis zum 30.6.2014 Verluste i.H.v. 500. Die organschaftlich mit ihr verbundene und ihr zu 100 % gehörende B-GmbH (Organgesellschaft) erzielt bis zum 30.6.2014 dagegen einen Gewinn i.H.v. 100. Nach einem schädlichen Beteiligungserwerb bei der A-GmbH zum 1.7.2014 erzielen beide Gesellschaften im restlichen Wirtschaftsjahr (= Kalenderjahr) jeweils einen Gewinn i.H.v. 100.*

Nach hier vertretener Ansicht wirkt sich § 8c KStG auf laufende Verluste für die Gewerbebesteuer nicht aus. Für die A-GmbH ist zum 31.12.2014 ein vortragsfähiger Fehlbetrag i.H.v. 200 festzustellen. Wollte man mit der – abzulehnenden – Auffassung der Finanzverwaltung die laufenden Verluste dennoch erfassen, so wäre richtigerweise zunächst das Ergebnis des Organkreises für den ganzen Erhebungszeitraum festzustellen. Da es mit -200 negativ ausfällt, wäre dieser Gewerbeverlust zeitanteilig auf einen Zeitraum vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb aufzuteilen, sofern andere Schätzungskriterien für eine Aufteilung nicht vorliegen. Ein Verlust i.H.v. 100 wäre für den festzustellenden *vortragsfähigen Fehlbetrag* nicht mehr zu berücksichtigen, so dass die A-GmbH nur einen Fehlbetrag i.H.v. 100 vortragen kann. Keinesfalls fällt auch auf Basis der Verwaltungsauffassung für den Erhebungszeitraum 2014 Gewerbebesteuer an.

### III. Nutzung vortragsfähiger Fehlbeträge für unterjährig entstandene Gewinne

Davon zu unterscheiden ist die Frage, wie bei einem schädlichen Beteiligungserwerb bereits vorhandene Fehlbeträge vergangener Erhebungszeiträume zu be-

76 So *Schnitter* in *Frotscher* (Fn. 68), § 10a GewStG Rz. 96 (Mai 2011).

77 Vgl. dazu auch die weiteren Nachweise oben Fn. 11.

78 Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116 (164) Rz. 82; v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 (9 f.).

79 Im Ergebnis zustimmend *Kleinheisterkamp* in *Lenski/Steinberg* (Fn. 66), § 10a GewStG Rz. 371 (Oktober 2013).

80 *Drüen* in *Blümich* (Fn. 13), § 2 GewStG Rz. 158 (April 2013).

81 Siehe *BFH* v. 27.6.1990 – I R 183/85, BStBl. II 1990, 916; *Drü-*

*en* in *Blümich* (Fn. 13), § 10a GewStG Rz. 93 (August 2013).

82 R 10a.1 Abs. 3 S. 7 GewStR 2009 hat folgenden Wortlaut: „Tritt das die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösende Ereignis unterjährig ein und ist der maßgebende Gewerbeertrag des der Verlustabzugsbeschränkung unterliegenden Gewerbebetriebs in diesem Erhebungszeitraum insgesamt negativ, ist der negative Gewerbeertrag des gesamten Erhebungszeitraums zeitanteilig aufzuteilen.“

### Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG

handeln sind. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 10a S. 10 GewStG sollen sie für die Zukunft vom Abzug ausgeschlossen werden. Ebenso wie bei der Körperschaftsteuer stellt sich damit die Frage, ob vorhandene Fehlbeträge noch für laufende vor dem schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Gewinne genutzt werden können. Für Mitunternehmenschaften ist dies vom BFH explizit bejaht worden<sup>83</sup> und ist ständige Praxis der Finanzverwaltung.<sup>84</sup> Diese Vorgehensweise entspricht im Wesentlichen den durch den I. Senat für die Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätzen zum Verhältnis von § 8c KStG und § 10d EStG.<sup>85</sup> Für die Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG kann somit nichts anderes gelten. Allerdings sollen bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Gewinne zunächst mit nach diesem Zeitpunkt entstandenen Verlusten verrechnet werden, so dass es zu einer unterjährigen Nutzung von Fehlbeträgen nur dann käme, wenn das Ergebnis des gesamten Erhebungszeitraums positiv ist.<sup>86</sup> Diese Vorgehensweise ist für die Körperschaftsteuer bereits unter B. abgelehnt worden, da sie sich im Gesetzeswortlaut nicht wiederfindet. Auch für die Gewerbesteuer ist fraglich, wie der BFH zu diesem Ergebnis kommt.<sup>87</sup> Man mag den Wortlaut der Sonderregelungen § 10a S. 4, 5 GewStG heranziehen, die insoweit stets auf den sich „insgesamt“ ergebenden Gewerbeertrag abstellen. Wenn aber für Körperschaften nicht die S. 4 und 5 des § 10a GewStG, sondern über seinen Satz 10 § 8c KStG greifen soll, so bleibt auch hier festzustellen, dass eine vorherige Verrechnung von Gewinnen mit nach dem schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen laufenden Verlusten nicht angezeigt ist. Eine derartige Betrachtungsweise würde dem auch für die Gewerbesteuer geltenden Grundsatz der zeitlichen Zäsur (s. oben B.I.3.a)) zuwider laufen.

Für die Organschaft stellt sich schon durch die Gesetzssystematik die für die Körperschaftsteuer bedeutsame Frage nicht, ob vorhandene Fehlbeträge nur mit unterjährig entstandenen Gewinnen des Organträgers oder des saldierten Organergebnisses bis zum schädlichen Beteiligungserwerb verrechnet werden können. Die Frage, ob vorhandene Fehlbeträge noch nutzbar sind, ist erst im Rahmen des § 10a GewStG aufzuwerfen. Dieser kommt aber, wie unter C.II.2. bereits ausgeführt, nur auf Ebene des Organträgers und auch erst nach Zusammenrechnung der Organergebnisse zur Anwendung. Nachdem damit bereits der saldierte Gewerbeertrag ermittelt worden ist, macht es keinen Sinn, diesen Gewerbeertrag auf Rechtsfolgenseite wieder auf Organträger und Organgesellschaft aufzuteilen. Vielmehr bildet der bereits ermittelte Gewerbeertrag der zweiten Stufe die maßgebliche Ausgangsgröße, die sodann zur Nutzung der nachfolgend verfallenden Fehlbeträge entweder zeitanteilig oder nach wirtschaftlichen Kriterien auf einen Zeitraum vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb aufzuteilen ist.

*Beispiel 5: Die A-GmbH (Organträgerin) erzielt im Wirtschaftsjahr 2014 (= Kalenderjahr) Gewinne i.H.v. 500. Die organschaftlich mit ihr verbundene und ihr zu 100 % gehörende B-GmbH (Organgesellschaft) erzielt im gleichen Zeitraum einen Gewinn von 100. Zum 1.7.2014 kommt es bei der A-GmbH zu einem schädlichen Beteiligungserwerb (> 50 %). Zum 31.12.2013 ist bei der A-GmbH ein nutzbarer Fehlbetrag i.H.v. 1000 festgestellt worden.*

Es ist zunächst das Ergebnis der A-GmbH für den Erhebungszeitraum 2014 durch Zusammenfassung der Gewerbeerträge beider Gesellschaften zu bilden. Es beträgt 600. Hat die A-GmbH auf den Stichtag des 1.7.2014 keinen Zwischenabschluss erstellt und liegen auch keine anderen wirtschaftlichen Kriterien zur Aufteilung des Jahresergebnisses vor, ist dieses zeitanteilig aufzuteilen. Damit entfällt auf den Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb ein Gewinn i.H.v. 300, der für die Nutzung der vorhandenen Fehlbeträge noch zur Verfügung steht. Damit werden Fehlbeträge i.H.v. 700 für die Zukunft nicht mehr zum Abzug zugelassen. Für das Jahr 2014 ist für die A-GmbH ein Gewerbeertrag von 300 zu versteuern.

#### D. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Für die Körperschaftsteuer kommt es im Falle eines unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs bei bestehender Organschaft stets zunächst zu einer Saldierung der Ergebnisse von Organträger und Organgesellschaften i.S.d. § 14 KStG. Dieses Ergebnis ist auf den Stichtag des Anteilseignerwechsels zu bilden. Allein dieses saldierte Ergebnis, und nicht etwa jeweils die getrennten Ergebnisse von Organträger und Organgesellschaften, ist Ausgangsgröße für die Rechtsfolgen des § 8c KStG.
2. Auf Ebene einer Organgesellschaft kommt damit § 8c Abs. 1 KStG zumindest bei einem mittelbaren „durchgerechneten“ unterjährigem Beteiligungserwerb faktisch nicht zur Anwendung. Ihre laufenden Verluste werden lediglich innerhalb des saldierten Ergebnisses des Organkreises abgebildet und sind nur auf dieser Ebene von der Abzugsbeschränkung betroffen.
3. Für den Organträger gilt, dass ihm die Ergebnisse der Organgesellschaften vor Anwendung des § 8c KStG zuzurechnen sind. Ist dieses saldierte Ergebnis sodann negativ, ist es als „nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ i.S.v. § 8c Abs. 1 KStG vom Abzug ausgeschlossen. Ist das unterjährig ermittelte saldierte Ergebnis hingegen positiv, ist es zunächst mit noch vorhandenen Verlustvorträgen aus vergangenen Veranlagungszeiträumen zu verrechnen. Nur ein danach verbleibender Verlustvortrag geht gem. § 8c Abs. 1 KStG unter.
4. Für die Gewerbesteuer ist § 8c KStG mangels eines eindeutigen gesetzlichen Verweises in § 10a S. 10

83 BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFHE 224, 364 = FR 2009, 828; vgl. auch *Kleinheisterkamp* in Lenski/Steinberg (Fn. 66), § 10a GewStG Rz. 368 m.w.N. (Oktober 2013).

84 R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 9 GewStR 2009.

85 Vgl. oben unter B.I., Nachw. in Fn. 3.

86 BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFHE 224, 364 = FR 2009, 828.

87 Zweifelnd auch *Behrens*, BB 2009, 1165 (Urteilsanmerkung ab S. 1169).

**Paradigmenwechsel in der Bilanzierung: Parallele Bewertung zu historischen Kosten und Zeitwerten**

GewStG auf unterjährig entstandene laufende Gewerbeerluste nicht anwendbar.

5. Folgt man mit der Finanzverwaltung einer anderen Ansicht, so gilt auch hier, dass Ausgangsgröße für die Verlustabzugsbeschränkung allein das aus den Gewerbeerträgen von Organträger und Organgesellschaften saldierte Ergebnis sein kann. Es kommt auch bei der Gewerbesteuer nicht zu einer separaten Anwendung von § 8c KStG bei Organträger und Organgesellschaft. Darüber hinaus wirkt sich auch auf Basis der Ansicht der Finanzverwaltung § 8c KStG bezüglich laufender Verluste nicht auf die im Erhebungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs anfallende Gewerbesteuer aus. Bis zum schädlichen Beteiligungserwerb

entstandene laufende Verluste mindern allenfalls die vortragsfähigen Fehlbeträge, die für diesen Erhebungszeitraum festzustellen wären.

6. Vorhandene Fehlbeträge aus vergangenen Erhebungszeiträumen sind mit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen laufenden Gewerbeerträgen in jedem Falle zu verrechnen. Dies gilt auch dann, wenn der Gewerbeertrag des gesamten Erhebungszeitraums insgesamt negativ ist. Dabei ist für die Nutzung der Fehlbeträge der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Gewerbeertrag maßgeblich, der sich nach Zusammenrechnung der Gewerbeerträge von Organträger und Organgesellschaften ergibt.

*Dr. Markus Philipp Kreipl/Dr. Tobias Lange/Lena Panzer, Hamburg\**

## **Paradigmenwechsel in der Bilanzierung: Parallele Bewertung zu historischen Kosten und Zeitwerten statt Kampf der Kulturen**

*Verschiedene politische, wirtschaftliche und kulturelle Einflüsse haben zur Entstehung divergierender Rechnungslegungsstandards geführt. Unterschiede in der Finanzberichterstattung, die sich insbesondere zwischen kontinentaleuropäischen und angloamerikanischen/anglosächsischen Systemen herausgebildet haben, werden seit der Finanzkrise mit zunehmender Heftigkeit diskutiert. Kontroverse Diskussionen werden dabei vor allem über die Bewertung mit Anschaffungskosten und zu Marktwerten geführt. Da beiden Bewertungskonzeptionen Vor- und Nachteile inhärent sind,*

*rufen die Verf. zu einem Paradigmenwechsel hin zu Rechnungslegungssystemen auf, die die Vorteile bisheriger Systeme kombinieren. Zur Realisierung solcher Systeme bietet sich ein zweifacher Wertausweis je Posten der Bilanz und GuV an, wobei eine Erweiterung um einen steuerrechtlichen Wert erfolgen kann. Als Basis für ein multidimensionales Abschlusskonzept entwickeln sie auf Grundlage der IFRS sowie des HGB ein variables System von Rechnungslegungszielen. Im Anschluss veranschaulichen sie das Konzept an einem Beispiel.*

### **1. Einleitung und konzeptionelle Grundlagen**

Im Laufe der Geschichte des Rechnungswesens erfolgte eine Fokussierung auf divergierende Rechnungslegungsfunktionen, die seit dem Aufkommen der Annahme der Relevanz von Rechnungslegungsinformationen für Investoren respektive für die Preisbildung am Aktienmarkt Mitte des 18. Jahrhunderts<sup>1</sup> sowie der Akzeptanz der Rechenschaftsfunktion und der Einführung des Gedankens des Gläubigerschutzes im 19. Jahrhundert in einem Kampf der (Rechnungslegungs-)Kulturen gipfelt. Die in diesem Zeitraum eingetretenen regionalen Entwicklungen standen in Abhängigkeit von politischen, ökonomischen und kulturellen Einflüssen, aus denen divergierende Zielsetzungen und abweichende Ausgestaltungen der indivi-

duellen Rechnungslegungsnormen<sup>2</sup> resultieren. Dabei kann davon ausgegangen werden, dass die Anforderungen an die Abbildung von Unternehmen als sozioökonomische Einheiten grundsätzlich universell sind und sich an dem für differierende Rechenzwecke teilweise unterschiedlich zu definierenden Informationsnutzen auszurichten haben. Die im Zuge der Einführung des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuchs (ADHGB) im Jahre 1861 kodifizierte Pflicht zur Rechnungslegung<sup>3</sup> ist in Deutschland in Konsequenz der städtischen Rechte bekannter Handelsmetropolen, insbesondere der Hansestädte sowie der freien Reichsstädte, entstanden. Dem durch Reichsgesetz von 1871 zum Handelsrecht für das ganze Deutsche Reich kodifizierten ADHGB<sup>4</sup> folgte im Jahr 1900 – gleichzeitig

\* Dr. Markus Philipp Kreipl ist Geschäftsführer der AME Trade&Development GmbH, Hamburg sowie Habilitand am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung, an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr in Hamburg. Dr. Tobias Lange und Lena Panzer sind wissenschaftliche Mitarbeiter an dieser Professur.

1 Zur zeitlichen Einordnung sei darauf hingewiesen, dass die älteste bekannte Aktie aus dem Jahr 1606 stammt. Es handelt sich dabei um einen Anteilsschein der Niederländischen Vereinigten Oost-Indischen Compagnie (VOC) mit

Teileinzahlung auf eine Aktie, ausgegeben von der Camere Amsterdam, Actum vom 27.9.1606.

2 Vgl. dazu *Watrin* in MünchKomm/IFRS, Loseblatt, Stand 09.2014, Einf. Rz. 2 ff.

3 Ein Kaufmann wurde verpflichtet „... Bücher zu führen, aus welchen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens vollständig zu ersehen sind“. Art. 28, ADHGB, Erstes Buch, Bundesgesetzblatt des Norddeutschen Bundes, 1869 Nr. 32, S. 404-419.

4 Siehe Bundesgesetzblatt des Norddeutschen Bundes, 1869 Nr. 32, S. 404 ff. Fortgeltung bis zum 31.12.1899.