Urteil vom 22. November 2016, I R 30/15

Verlustabzugsverbot bei schädlichem Beteiligungserwerb (Erwerbergruppe)

ECLI:DE:BFH:2016:U.221116.IR30.15.0

BFH I. Senat

KStG § 8c Abs 1 S 2, KStG § 8c Abs 1 S 3, EStG § 10d Abs 4 S 1, EStG § 10d Abs 4 S 4, GewStG § 10a S 6, GewStG § 10a S 10, GewStG § 35b Abs 2 S 2, FGO § 40 Abs 2, KStG VZ 2010 , EStG VZ 2010 , GewStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Februar 2015, Az: 6 K 424/13

Leitsätze

1. Auch bei einer sog. Nullfestsetzung liegt für eine Anfechtungsklage gegen einen Festsetzungsbescheid eine Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) vor, soweit in diesem Bescheid über eine Besteuerungsgrundlage entschieden wird und insoweit über § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine inhaltliche Bindung für ein Verlustfeststellungsverfahren ausgelöst wird.

2. Eine Erwerbergruppe (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG) im Hinblick auf einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG liegt nur dann vor, wenn mehrere Erwerber bei dem (auch mittelbaren) Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft zusammenwirken und sie auf der Grundlage einer im Erwerbszeitpunkt bestehenden Absprache im Anschluss an den Erwerb einen beherrschenden Einfluss in dieser Gesellschaft ausüben können. Die Möglichkeit des Beherrschens genügt nicht. Die Feststellungs- und Beweislast trägt die Finanzbehörde.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. Februar 2015 6 K 424/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Streitig ist, ob im Zuge von Anteilsübertragungen im Streitjahr (2010) ein Verlustabzugshindernis gemäß § 8c Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) eingetreten ist.

2 An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer beteiligungsverwaltenden GmbH, war u.a. die A GmbH (zu 53 %) beteiligt. Andere Gesellschafter waren u.a. (teilweise vermittelt durch Beteiligungsgesellschaften) vier Firmengruppen/Familienstämme (B, C, D, E) mit einer Beteiligung von jeweils 10,38 % (bzw. betreffend E in zwei Teilbeteiligungen zu 6,67 % und 3,71 %). Die Klägerin erzielte im Streitjahr einen Verlust; zum 31. Dezember 2009 war für sie ein verbleibender Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer bzw. ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt worden.

3 Im Streitjahr (notarielle Verträge vom 1. Juli 2010 und vom 30. August 2010) veräußerten die Gesellschafter der A GmbH ihre Anteile zu jeweils 33,33 % an B, C, und E, so dass diese Käufer mittelbar zugleich jeweils 17,67 % der Anteile an der Klägerin erwarben.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, bei den drei Erwerbern handele es sich um eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG mit der Folge, dass die bis August 2010 nicht genutzten Verluste gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig nicht mehr abziehbar seien. Dementsprechend seien im Streitjahr zeitanteilig 8/12 der laufenden Verluste und der auf den 31. Dezember

2009 festgestellte verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer sowie der vortragsfähige Gewerbeverlust nicht mehr abziehbar. Die Klage gegen die auf jeweils 0 € lautenden Festsetzungen zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag für 2010 bzw. gegen die Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer bzw. des vortragsfähigen Gewerbeverlustes --jeweils zum 31. Dezember 2010-- (sämtliche Änderungsbescheide vom 17. Oktober 2012) war erfolgreich (Niedersächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 26. Februar 2015 6 K 424/13, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1297).

5 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass bei der Einkommensermittlung des Streitjahres der Verlustabzug (bezogen auf den zeitanteiligen laufenden und den vorgetragenen zum 31. Dezember 2009 festgestellten Verlust) nicht nach § 8c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 3 KStG beschränkt ist; dies betrifft entsprechend die Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 10a Satz 10 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --GewStG--) und bezieht sich auch auf den Umfang des zum 31. Dezember 2009 festgestellten (Gewerbe-)Verlustes.

8 I. Das angefochtene Urteil enthält keine Rechtsfehler, soweit das FG die Klage sowohl mit Blick auf die Steuer- bzw. Messbetragsfestsetzungen (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag), die auf jeweils "Null" lauten, als auch auf die gesonderten Feststellungen (verbleibender Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer, vortragsfähiger Gewerbeverlust) als zulässig erachtet hat. Es liegt jeweils eine Beschwer i.S. des § 40 Abs. 2 FGO vor.

9 1. Zwar fehlt es für die Anfechtung eines auf Null lautenden Steuerbescheides (Entsprechendes gilt für einen Messbescheid) regelmäßig an der für die Zulässigkeit einer Klage erforderlichen Beschwer (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2014 X B 113/14, BFH/NV 2015, 510, m.w.N.); dies gilt aber nicht, wenn sich die Steuerfestsetzung nicht in der Konkretisierung des Steuerschuldverhältnisses erschöpft (z.B. BFH-Urteil vom 23. April 2008 X R 32/06, BFHE 221, 102, BStBl II 2009, 7), etwa weil der zugrunde gelegte Gewinn eine verbindliche Entscheidungsgrundlage für andere Bescheide bildet (z.B. Senatsurteile vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421; vom 21. September 2011 I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616; s.a. BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 38/08, BFH/NV 2011, 423). Diese Voraussetzungen hat das FG zutreffend als erfüllt angesehen, da sowohl der Körperschaftsteuerbescheid als auch der Gewerbesteuermessbescheid Besteuerungsgrundlagen aufweisen, die auf der Grundlage einer inhaltlichen Bindung für die (Verlust-)Feststellungsbescheide wirken.

10 Nach § 10d Abs. 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) --i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG-- sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den Schluss eines Veranlagungszeitraums die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Diese Regelung gilt nach § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG (i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) erstmals für einen Verlust, für den nach dem 13. Dezember 2010 eine Feststellungserklärung abgegeben wird (s. z.B. Senatsurteil vom 11. November 2014 I R 51/13, BFH/NV 2015, 305; zur Rechtmäßigkeit dieser zeitlichen Anwendungsregelung s. BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812), und damit auch im Streitfall. Die Rechengröße des negativen Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 10d Abs. 4 Satz 2 EStG - als Besteuerungsgrundlage der Körperschaftsteuerfestsetzung) ist daher für die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den Schluss des Verlustentstehungsjahres (hier: auf den 31. Dezember 2010) im Sinne einer "inhaltlichen Bindung" maßgebend (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2015, 812; vom 12. Juli 2016 IX R 31/15, BFHE 255, 1). Da auf dieser Grundlage eine eigenständige Prüfung im Rahmen des Feststellungsverfahrens nicht mehr stattfindet, folgt daraus eine sachliche Beschwer, die den Steuerpflichtigen auch bei Vorliegen eines Nullbescheides zur Anfechtung berechtigt (z.B. Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz D 93; Hallerbach in

Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG Rz 43, 127 f.; Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rz 227; Schmidt/ Heinicke, EStG, 35. Aufl., § 10d Rz 36 f.; Seer in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 55; Meyer/Ball, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 345, 346; s.a. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Verfügung vom 22. August 2016, Der Betrieb 2016, 2447). Entsprechendes gilt gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 und 3 GewStG im Hinblick auf die Anfechtung des Gewerbesteuermessbescheides 2010.

11 Diesem Ergebnis steht § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG nicht entgegen. Nach dieser Regelung dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung nur insoweit abweichend von Satz 4 berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Ein solcher Fall ist hier nicht gegeben.

12 2. Die Klägerin ist auch durch die Verlustfeststellungsbescheide beschwert.

13 In welchem Verfahren eine Entscheidung zur Anwendung des § 8c KStG im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs zu treffen ist, ist bisher nicht abschließend geklärt. In der Literatur wird bislang danach unterschieden, ob im Festsetzungsbescheid (Steuerbescheid) nach ("gekürztem") Verlustabzug eine Steuerlast verbleibt: Ist dies der Fall (es liegt ein ausreichend hoher --den Verlustabzug übersteigender-- Gesamtbetrag der Einkünfte vor), wird die Entscheidung für den "laufenden Verlust" (bis zum evtl. unterjährigen Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs) und für einen Verlustabzug (i.S. § 10d EStG) im Körperschaftsteuerbescheid (mit Folgewirkung für den Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember dieses Jahres) getroffen, ansonsten im Verlustfeststellungsbescheid (s. z.B. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8c Rz 63; Gosch/Roser, KStG, 3. Aufl., § 8c Rz 102; Blümich/Brandis, § 8c KStG Rz 31).

14 Wenn auf der Grundlage von § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine inhaltlich verbindliche Regelung auch im Falle einer "Nullfestsetzung" vorliegen kann (s. zu 1.), könnte zugleich aus § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG gefolgert werden, dass wegen der entsprechenden Geltung von § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO eine Änderung der nach § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG bindenden Besteuerungsgrundlagen nicht durch Anfechtung des Verlustfeststellungsbescheides erreicht werden kann (so z.B. Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10d Rz D 93). Allerdings ist durch die Anfechtung des Ertragsteuerbescheides der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen nicht in jeder Hinsicht sichergestellt (so im Ergebnis auch Haskamp, DStR 2015, 1593, 1596 f.; s.a. Linkermann, EFG 2016, 1534 f.; Brühl, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2016, 1106, 1107 f.). Jedenfalls bezieht sich die Regelungswirkung des § 8c KStG auch auf den zum vorherigen Stichtag festgestellten verbleibenden Verlustvortrag, der dann, wenn im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte erzielt wird, nicht Gegenstand der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Rahmen der Steuerfestsetzung ist. Insoweit wird eine verbindliche Entscheidung über die Kürzung des zum 31. Dezember des Vorjahres festgestellten verbleibenden Verlustvortrags bei der Ermittlung des zum 31. Dezember dieses Jahres festzustellenden Verlustvortrags erst im Feststellungsbescheid getroffen.

15 II. Ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG liegt nicht vor. Daher ist sowohl der im laufenden Wirtschaftsjahr bis zum Beteiligungserwerb durch B, C und E erzielte laufende Verlust der Klägerin als auch der zum 31. Dezember 2009 festgestellte verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer im Streitjahr bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

16 1. Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG). Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG). Als ein Erwerber im Sinne des Satzes 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG).

17 2. Der mittelbare Erwerb des 53 %-igen Geschäftsanteils an der Klägerin --hier: Erwerb der Beteiligung an der A GmbH-- durch B, C und E im Streitjahr (notarielle Verträge vom 1. Juli 2010 und vom 30. August 2010) ist kein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. von § 8c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 3 KStG. Denn die Voraussetzungen einer sog.

Erwerbergruppe (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG), die eine Zusammenrechnung der Anteilserwerbe durch B, C und E ("gilt als ein Erwerber") ermöglichen würden, sind nicht erfüllt.

18 a) Ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG liegt nicht vor. Von den drei Erwerbern kann nicht eine Person tatbestandlich als "Erwerber" und die zwei anderen Erwerber als (dieser Person) nahe stehende Personen angesehen werden. Dies ist auch nicht im Streit.

19 b) B, C und E bilden aber auch nicht eine sog. Erwerbergruppe i.S. des § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG, da es an "gleichgerichteten Interessen" fehlt.

20 aa) Nach dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG müssen die einzelnen Erwerber "eine Gruppe ... mit gleichgerichteten Interessen" darstellen. Auf welchen Umstand sich das jeweilige Interesse erstrecken muss, lässt der Wortlaut offen.

21 bb) Zur Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs ist auf den Regelungszweck zurückzugreifen (s. allgemein bereits Senatsurteil vom 30. November 2011 I R 14/11, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360): Der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG liegt nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/4841, S. 76) der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips (Ebene der Kapitalgesellschaft einerseits, des Anteilseigners andererseits) "die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners" ändert. Die zuvor erwirtschafteten Verluste sollen für das "neue wirtschaftliche Engagement" des Erwerbers (wenn eine bestimmte Erwerbsquote überschritten ist) teilweise oder vollständig unberücksichtigt bleiben. Dabei zielt Satz 3 mit der Absicht einer Missbrauchsverhinderung auf das "typische Erwerberquartett" ab, bei dem ein Erwerb durch vier zu je 25 % beteiligte Anteilserwerber erfolgt, um hierdurch einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S. von § 8c KStG zu entgehen (BTDrucks 16/5491, S. 22, bzw. 16/5377, S. 28).

22 cc) Das FG hat auf dieser Grundlage den Begriff dahin verstanden, dass mehrere Erwerber bei und im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft zusammenwirken und diese Personen im Anschluss an den Erwerb (durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden) einen beherrschenden einheitlichen Einfluss bei der Verlustgesellschaft ausüben können. Maßgeblicher Zeitpunkt soll dabei --wegen der Anknüpfung des Tatbestandes an den Anteilserwerb-- der Erwerbszeitpunkt sein; spätestens zu diesem Zeitpunkt müssten die Erwerber Abreden im Hinblick auf das spätere gemeinsame Beherrschen der Gesellschaft getroffen haben. Demgegenüber befürwortet das Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine weiter gehende Auslegung (Schreiben vom 4. Juli 2008, BStBl I 2008, 736, Rz 27): Von einer solchen Erwerbergruppe sei regelmäßig auszugehen, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattgefunden habe, wobei kein Vertrag vorliegen müsse. Die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks i.S. des § 705 des Bürgerlichen Gesetzbuchs reiche aus, sei aber nicht Voraussetzung; die gleichgerichteten Interessen müssten sich nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags der Körperschaft richten. Gleichgerichtete Interessen lägen z.B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken würden; Indiz gleichgerichteter Interessen sei auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft (Bezugnahme auf Hinweis 36 der Körperschaftsteuer-Hinweise 2006 "Beherrschender Gesellschafter – gleichgerichtete Interessen").

23 dd) Der Auslegung durch das FG --die sich offensichtlich auf die auch im Streitfall maßgebliche Situation des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (Erwerb über 50 %) bezieht-- ist beizupflichten. Um die gesetzliche Fiktion in § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG, es liege "ein Erwerber" vor, so dass trotz des Handelns mehrerer Personen von einem schädlichen Beteiligungserwerb gesprochen werden kann, zu rechtfertigen, muss dieser Tatbestand den Regelungszweck von § 8c Abs. 1 Satz 1, 2 KStG --verbunden mit dem dortigen strengen Stichtagsbezug (s. insbesondere Senatsurteil in BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360)-- in sich aufnehmen. Insoweit reichen Absprachen, die sich auf den Anteilserwerb "als solchen" beziehen und allenfalls einen zeitlichen oder sachlichen Zusammenhang (z.B. mit Blick auf die Preisfindung, auf das Bewahren eines bisher vorliegenden Verhältnisses im Anteilsbesitz) der verschiedenen Erwerbsakte begründen, nicht aus. Denn von einem "neuen wirtschaftlichen Engagement" kann nur gesprochen werden, wenn die Erwerber nicht nur in der Situation des Erwerbs (als "erwerbsbezogene Zweckgemeinschaft" – so Ernst, Betriebs-Berater --BB-- 2015, 1448), sondern auch im zukünftigen Wirtschaften als "Gruppe" aufzutreten willens und in der Lage sind. Dazu reicht die bloße Möglichkeit eines Beherrschens --abweichend von der Verwaltungsansicht-- nicht aus (im Ergebnis ebenso Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8c Rz 158; Gohr in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 8c Rz 148 f.; Gosch/Roser, a.a.O., § 8c Rz 74; Lang in Ernst/Young, KStG, § 8c Rz 85; Suchanek in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 8c KStG Rz 39; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/UmwStG/GewStG, § 8c KStG Rz 87c ff.; Dötsch/Leibner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer,

§ 8c Rz 291; Streck/Olbing, KStG, 8. Aufl., § 8c Rz 17; Blümich/Brandis, § 8c KStG Rz 52; s.a. Ernst, BB 2015, 1448; Haskamp, DStR 2015, 1593, 1595 f.; Hinder/Hentschel, GmbHR 2015, 16, 21 f.).

24 ee) Hiernach führt im Streitfall die --aus den Verkaufsumständen ableitbare und offensichtlich unstreitige-- Absprache der Erwerber beim Beteiligungserwerb (Zeitpunkt, Erwerbsquote, Preis) nicht dazu, im Erwerbszeitpunkt "gleichgerichtete Interessen" zu begründen. Auch wenn es naheliegend sein könnte, dass gerade bei einem mittelbaren Anteilserwerb Absprachen über die Ausübung der Stimmrechte (hier: bei der A GmbH) getroffen werden, hat das FG ausdrücklich festgestellt, dass "es an Regelungen in den Gesellschaftsverträgen der A(BC) GmbH und der Klägerin (fehlt), die eine einheitliche Stimmrechtsausübung oder Stimmrechtsbindungen zum Gegenstand haben" (so Rz 113 des Urteilsnachweises in juris).

25 Insoweit kann das FA auch nicht mit Erfolg darauf verweisen, eine gemeinsame Beherrschung (nach dem Erwerb) sei Indiz gleichgerichteter Interessen im Erwerbszeitpunkt (s. BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 736, Rz 27). Wenn der sachliche Zusammenhang zur früheren wirtschaftlichen Tätigkeit durch das mit einem schädlichen Beteiligungserwerb verbundene "neue wirtschaftliche Engagement" des Erwerbers gelöst wird, kann allein der Umstand einer rechnerischen Beherrschungsmöglichkeit durch verschiedene Erwerber nicht hinreichend ein "gemeinsames neues wirtschaftliches Engagement" der (Erwerber-)Gruppe belegen. Vielmehr liegt --was das FG auch berücksichtigt hat-- die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen einer Erwerbergruppe kraft gleichgerichteter Interessen grundsätzlich bei der Finanzverwaltung (z.B. Olbing, Suchanek und Brandis, ebenda; Gosch/Roser, a.a.O., § 8c Rz 77). An einem solchen Nachweis fehlt es aber.

26 3. Da damit die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 KStG die Höhe der festzusetzenden Körperschaftsteuer des Streitjahres 2010 bzw. die Höhe des vortragsfähigen Verlustes zum 31. Dezember 2009 nicht berührt, liegt ein Grund für eine Aussetzung des Verfahrens (§ 74 FGO) bis zum Abschluss des zu § 8c KStG anhängigen Normenkontrollverfahrens beim Bundesverfassungsgericht (dortiges Aktenzeichen: 2 BvL 6/11) nicht vor.

27 4. Nach dem Vorstehenden ist auch der Gewerbeertrag bzw. der vortragsfähige Gewerbeverlust der Streitjahre (s. § 10a Satz 10 GewStG) ohne die Einschränkung des § 8c KStG zu ermitteln.

28 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de