

Urteil vom 16. Juli 2025, I R 1/23

§ 8c KStG und Wirkung auf ein Verlustausgleichsvolumen des Vorjahres

ECLI:DE:BFH:2025:U.160725.IR1.23.0

BFH I. Senat

KStG § 8c Abs 1 S 1, UmwStG 2006 § 2 Abs 4 S 1, UmwStG 2006 § 2 Abs 4 S 2, UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 2, UmwStG 2006 § 12 Abs 3 Halbs 2, EStG § 10d Abs 1 S 1, EStG § 10d Abs 1 S 5

vorgehend FG Köln, 08. Dezember 2022, Az: 13 K 198/20

Leitsätze

Negative Einkünfte, die im Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs vor diesem Zeitpunkt angefallen sind, unterliegen zwar insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), als sie zum Beispiel nicht in die danach folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden können. § 8c KStG schließt es aber nicht aus, solche Einkünfte mit einem im Vorjahr erwirtschafteten Verlustausgleichsvolumen (positiver Gesamtbetrag der Einkünfte) steuermindernd zu verrechnen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 08.12.2022 - 13 K 198/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erwarb am 17.10.2018 Anteile im Nennwert von insgesamt 115.000 € am 500.000 € betragenden Stammkapital der E GmbH (GmbH). Da die übrigen Anteile im Nennwert von 385.000 € von der GmbH selbst gehalten wurden, war die Klägerin durch den Anteilserwerb zur alleinigen Gesellschafterin geworden.
- 2** Mit Vertrag vom 31.10.2018 übertrug die GmbH als übertragende Rechtsträgerin ihr Vermögen als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Verschmelzung gemäß § 2 Nr. 1, §§ 4 ff., 46 ff. des Umwandlungsgesetzes auf die Klägerin als übernehmende Rechtsträgerin ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten (Verschmelzung durch Aufnahme). Als "Verschmelzungsstichtag" wurde in § 2 des Vertrags der 30.09.2018 bestimmt. Die Klägerin sollte das Vermögen der GmbH im Innenverhältnis "mit Wirkung zum Ablauf des 30.09.2018 (ab 01.10.2018, 0.00 Uhr)" übernehmen; von diesem Zeitpunkt an sollten die Geschäfte der GmbH als für Rechnung der Klägerin geführt gelten. Die Verschmelzung wurde am 29.11.2018 in das Handelsregister eingetragen.
- 3** Die GmbH hatte im Veranlagungszeitraum 2017 (Streitjahr) ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 1.843.459 € erzielt, das sie in ihrer Körperschaftsteuererklärung deklarierte. Sie wurde zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) veranlagt.
- 4** Im darauffolgenden Wirtschaftsjahr 2018, das infolge der Verschmelzung der GmbH auf die Klägerin am 30.09.2018 endete, erzielte die GmbH einen Verlust in Höhe von 14.058 €, den sie in ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2018 deklarierte. Ein Antrag auf Abstandnahme vom Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 des

Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) wurde in der Steuererklärung bezüglich dieses Verlusts nicht gestellt.

- 5 Mit Bescheid vom 30.09.2019 setzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Körperschaftsteuer für 2018 hiervon ausgehend auf 0 € fest; eine Verlustfeststellung unterblieb. Der Bescheid erging gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der GmbH. Unter den im Bescheid dargestellten Besteuerungsgrundlagen wies das FA den Verlust als "nach § 8c KStG nicht berücksichtigungsfähigen Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums" aus. In den Erläuterungen führte es aus, "aufgrund der erfolgten Anteilsübertragung (Verkauf und Verschmelzung) von 100 %" komme die Verlustkürzung nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zum Tragen. Der bis zum 30.09.2018 erklärte Verlust in Höhe von 14.058 € sei damit vollständig zu kürzen.
- 6 Mit ihrem Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2018 begehrte die Klägerin den Rücktrag des festgestellten Verlusts der GmbH in das Jahr 2017 und verwies dazu unter anderem auf das Senatsurteil vom 28.11.2018 - I R 41/18 (BFH/NV 2019, 1109). In dem angefochtenen Bescheid werde der Verlust als "nach § 8c KStG nicht berücksichtigungsfähiger Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums" ausgewiesen. Diese Einstufung sei nur insoweit zutreffend, als der Verlust nicht auf zukünftige Veranlagungszeiträume vorgetragen werden könne. Zwar sehe § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vor, dass die nicht genutzten Verluste nicht mehr abziehbar seien. Der Gesetzeswortlaut sage aber nichts darüber aus, ob ein Verlustabzug im Wege des Rücktrags und/oder des Vortrags nicht mehr möglich sei. Nach Sinn und Zweck der Regelung werde der Verlustrücktrag nicht berührt, da die Vorschrift lediglich verhindern wolle, dass früher entstandene Verluste durch einen Beteiligungserwerb wirtschaftlich übertragen und durch personell veränderte Gesellschaften genutzt würden. Durch den Rücktrag der bis zum 30.09.2018 bei der GmbH entstandenen Verluste nutze aber lediglich jene Gesellschaft den Verlust, die ihn wirtschaftlich getragen habe. Im Zeitraum bis zum 30.09.2018 seien unverändert dieselben Anteilseigner an der GmbH beteiligt gewesen.
- 7 Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das FA machte geltend, es seien zum 30.09.2018 sämtliche Anteile an der GmbH übertragen worden, so dass der von ihr bis dahin erwirtschaftete Verlust von 14.058 € gemäß § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vollständig zu kürzen gewesen sei. Gemäß Tz. 2 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28.11.2017 (BStBl I 2017, 1645) sei die Abzugsbeschränkung auf alle nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) anwendbar und umfasse insbesondere die Verluste nach § 10d EStG (Verlustvor- und -rücktrag). Die Rechtsfolge des § 8c KStG trete in dem Wirtschaftsjahr ein, in dem die 50 %-Grenze des Anteilserwerbs überschritten werde. Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden seien, dürften mit danach entstandenen Gewinnen weder ausgeglichen noch von ihnen abgezogen und auch nicht in vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen werden.
- 8 Die Klägerin erhob insoweit keine Klage; vielmehr beantragte sie als Rechtsnachfolgerin der GmbH beim FA, den gegenüber der GmbH erlassenen Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr gemäß § 164 Abs. 2 AO dahingehend zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um den bis zum 30.09.2018 erklärten Verlust reduziert werde. Dies lehnte das FA mit Bescheid vom 06.12.2019 unter Verweis auf die Einspruchsentscheidung zur Körperschaftsteuer 2018 ab.
- 9 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG) Köln, der mit Urteil vom 08.12.2022 - 13 K 198/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 584) stattgegeben wurde.
- 10 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Bundesrecht geltend macht und beantragt, das Verfahren bis zum Ergehen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in der Sache 2 BvL 19/17 auszusetzen, hilfsweise unter Aufhebung des Urteils des FG vom 08.12.2022 - 13 K 198/20 die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 11 Die Klägerin hat sich zur Revision nicht geäußert und ist trotz ordnungsgemäßer Ladung zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen.
- 12 Das BMF ist dem Verfahren beigetreten und teilt die Rechtsansicht des FA, stellt aber keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

- 13** 1. Der Senat durfte gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 91 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ungeachtet des Nichterscheinens der Klägerin in der mündlichen Verhandlung zur Sache verhandeln und entscheiden. Die Klägerin ist am 08.05.2025 unter Hinweis darauf, dass im Falle ihres Ausbleibens auch ohne sie verhandelt und entschieden werden kann, ordnungsgemäß zum Termin zur mündlichen Verhandlung geladen worden. Die Ladung wurde der Klägerin am 15.05.2025 zugestellt. Eine Aufhebung oder Verlegung des Verhandlungstermins wurde von der Klägerin nicht beantragt. Sie hat auch weder Gründe für eine Terminaufhebung oder -verlegung vorgetragen noch sind solche ersichtlich.
- 14** 2. Das Verfahren ist nicht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO auszusetzen, da die im Verfahren 2 BvL 19/17 vom BVerfG zu klärende Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 2 KStG a.F./§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nach Maßgabe der Begründung zu III. im Streitfall nicht entscheidungserheblich ist.

III.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass der gegenüber der GmbH ergangene Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 12.11.2018 auf Antrag der Klägerin (als Rechtsnachfolgerin der GmbH) gemäß § 164 Abs. 2 AO in der Weise zu ändern war, dass das zu versteuernde Einkommen im Wege eines Verlustrücktrags um 14.058 € reduziert wird.
- 16** 1. Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Betrag von 1.000.000 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor anderen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise von der Anwendung des § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG abzusehen. Im Streitfall wurde nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) von der Antragsmöglichkeit nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG kein Gebrauch gemacht. Damit verblieb es grundsätzlich bei dem verpflichtenden Regelabzug nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in Gestalt des von Amts wegen vorzunehmenden Verlustrücktrags im höchstmöglichen Umfang. Dem Verlustrücktrag zugänglich sind dabei sämtliche steuerbaren und steuerpflichtigen negativen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG, soweit sie nicht bereits bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, also im Rahmen des Verlustausgleichs im Entstehungsjahr, ausgeglichen wurden. Ausgenommen sind allerdings solche negativen Einkünfte, die nach der im Jahr ihrer Entstehung geltenden Rechtslage einem den Verlustrücktrag ausschließenden Verlustabzugsverbot unterliegen (vgl. Brandis/Heuermann/Vogel, § 10d EStG Rz 55; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 10d Rz 11; Schmidt/Heinicke, EStG, 44. Aufl., § 10d Rz 11).
- 17** 2. Im Streitfall schließen weder § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (UmwStG 2006) noch § 2 Abs. 4 UmwStG 2006 den Rücktrag des vom 01.01. bis zum 30.09.2018 auf Ebene der GmbH entstandenen Verlusts von 14.058 € in das Streitjahr aus.
- 18** a) Soweit nach § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 unter anderem vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte und damit auch laufende Verluste nicht im Zuge der Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft übergehen, erfassen die Vorschriften ihrem eindeutigen Wortlaut nach nur den Verlustübergang auf die übernehmende Körperschaft und lassen Verlustnutzungsmöglichkeiten, die sich auf Ebene der übertragenden Körperschaft ergeben, unberührt. Da dies zwischen den Beteiligten nicht im Streit ist, bedarf es dazu keiner weiteren Ausführungen.
- 19** b) Nichts anderes folgt aus § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2006, wonach für negative Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum der Satz 1 der Vorschrift entsprechend gilt. Danach ist der Ausgleich oder die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit bestimmten Verlusten et cetera nur zulässig, wenn dem übertragenden Rechtsträger die Verlustnutzung auch ohne Anwendung von § 2 Abs. 1 und 2 UmwStG 2006 möglich gewesen wäre.
- 20** Die Vorschrift soll verhindern, dass ein nach § 8c KStG infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs in diesem Wirtschaftsjahr rechtlich untergegangener Verlust oder Zinsvortrag durch zurückbezogene Umwandlung "wiederbelebt" wird (BTDrucks 16/11108, S. 33). Da § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2006 aber nur die Verlustverrechnung mit einem verschmelzungsbedingten Übertragungsgewinn betrifft (vgl. van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 170; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 2 UmwStG Rz 126; Lebelt in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 2

UmwStG Rz 206), käme im Streitfall nur die Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2006 in Betracht. Diese Norm soll aber die Nutzung von vom übertragenden Rechtsträger erwirtschafteten, aber aufgrund der Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 bereits dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnenden laufenden Verlusten verhindern, damit solchen Verlusten, die in der Zeit nach dem steuerlichen Übertragungstichtag bis zu dem nach § 8c KStG schädlichen Ereignis angefallen sind (vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 2 UmwStG Rz 149; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 170; Lebelt in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 2 UmwStG Rz 213; Pupeter in UmwStG - eKommentar, § 2 Rz 308).

- 21** Um einen solchen Verlust wird im Streitfall indessen nicht gestritten. Denn es geht hier, wie das FG zutreffend erkannt hat, nicht um die Nutzbarkeit von nach dem steuerlichen Übertragungstichtag bei der übertragenden GmbH angefallenen Verlusten auf Ebene der übernehmenden Klägerin, sondern um den Abzug des bis zu diesem Stichtag von der GmbH erzielten Verlusts von ihrem ("eigenen") Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres.
- 22** 3. Der von der Klägerin begehrte Verlustrücktrag wird --entgegen den Einlassungen des FA und des BMF-- auch nicht durch § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (in der Fassung des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl I 2018, 2338, BStBl I 2018, 1377, vormals Abs. 1 Satz 2) ausgeschlossen.
- 23** a) Danach sind, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (schädlicher Beteiligungserwerb), die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar.
- 24** b) Es steht zwischen den Beteiligten nicht (mehr) im Streit, dass zwar die Verschmelzung der GmbH auf die Klägerin als solche nicht zu einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bezogen auf die Anteile an der GmbH geführt hat, dass allerdings der im steuerlichen Rückwirkungszeitraum erfolgte Erwerb sämtlicher Anteile der GmbH von deren übrigen (Fremd-)Gesellschaftern als schädlicher Beteiligungserwerb zu qualifizieren ist. Die Klägerin hat nach den Feststellungen des FG mit Vertrag vom 17.10.2018 zwar nur Anteile im Nennwert von 115.000 € am 500.000 € betragenden Stammkapital der GmbH erworben, allerdings mindern die bereits von der GmbH gehaltenen eigenen Anteile im Nennwert von 385.000 € die für § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG maßgebliche Bezugsgröße, so dass es auf das Verhältnis der übertragenen Bezugsgröße zum Betrag der um die eigenen Anteile gekürzten Bezugsgröße ankommt (z.B. Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 8c KStG Rz 23; Brandis/Heuermann/Brandis, § 8c KStG Rz 45). Der Senat sieht dazu von weiteren Ausführungen ab.
- 25** c) Dem angefochtenen Urteil ist zu entnehmen, dass es für die Entscheidung des Streitfalls offenbleiben könne, ob der mit Vertrag vom 17.10.2018 erfolgte Beteiligungserwerb durch die Klägerin aufgrund der rückwirkenden Verschmelzung der GmbH als bereits am 30.09.2018 vollzogen gelte oder wegen der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (und der Qualifizierung der Aufwärtsverschmelzung als schädlichem Beteiligungserwerb) steuerlich "eliminiert" werde. Dem ist zuzustimmen. Denn unabhängig davon, wie sich die Rückwirkung der Verschmelzung auf die Zuordnung des Beteiligungserwerbs zum Tatbestand auswirkt, führt die Rechtsfolgenanordnung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht zu einem Ausschluss des von der Klägerin begehrten Verlustrücktrags.
- 26** aa) Die Finanzverwaltung vertritt --wie auch im Streitfall-- im BMF-Schreiben vom 28.11.2017 (BStBl I 2017, 1645, Tz. 2 und 31 Satz 2 und 3; s.a. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 178; Lang in Bott/Walter, KStG, § 8c Rz 73) die Auffassung, § 8c KStG sei auf alle nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) anwendbar und umfasse insbesondere auch die Verluste nach § 10d EStG (Verlustvor- und -rücktrag). Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden seien, dürften weder mit danach entstandenen Gewinnen ausgeglichen beziehungsweise von ihnen abgezogen noch in vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen werden.
- 27** bb) Dem steht die Rechtsauffassung des FG Münster (Urteil vom 21.07.2016 - 9 K 2794/15 K,F, EFG 2016, 1546) und auch die überwiegende Meinung in der Literatur gegenüber, wonach negative Einkünfte, die im Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs dem Zeitraum vor dem Zeitpunkt dieses schädlichen Erwerbs zuzuordnen seien, zwar insoweit der Abzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG unterlägen, als sie nicht in die danach folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden könnten, es aber § 8c KStG nicht verbiete, die im Wirtschaftsjahr des schädlichen Anteilserwerbs dem Zeitraum vor dem Zeitpunkt dieses Erwerbs zuzuordnenden Verluste in das

Wirtschaftsjahr vor der Anteilsübertragung zurückzutragen. Was nach den Grundsätzen des Senatsurteils vom 30.11.2011 - I R 14/11 (BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360) für einen unterjährigen Gewinn für den Ausgleich mit einem in den Vorjahren erwirtschafteten Verlust(-Vortrag) gelte (dem ausdrücklich folgend Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.04.2024 - IV R 27/21, BFH/NV 2024, 1017, BFHE 285, 131), müsse konsequenterweise auch auf einen unterjährigen Verlust übertragen werden, da im Falle seines Rücktrags ebenfalls keine Verlustübertragung in den Zeitraum nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolge (vgl. Suchanek/Trinkaus, FinanzRundschau 2014, 889, 890; Oellerich, EFG 2016, 1551; Ronneberger, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht --NWB-- 2016, 3300, 3304; Suchanek/Rüsch, Die Unternehmensbesteuerung 2018, 10, 13; Neyer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 2245, 2247 f.; Kraft/Hohage, DStR 2023, 2648, 2650 ff.; Brandis/Heuermann/Brandis, § 8c KStG Rz 56; Gohr in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 229; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Rz 11.56; Stock/Hölscher in KStG - eKommentar, § 8c Rz 15; HHR/Suchanek, § 8c KStG Rz 32; Roser in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8c Rz 96; Leibner/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Rz 159 f.; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz 80a; Hackemann/Sabel in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 8c Rz 438).

- 28** cc) Der Senat schließt sich der letztgenannten Auffassung und der Argumentation der Vorinstanz an.
- 29** aaa) Dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, dass im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs die bis zu diesem Erwerb nicht genutzten Verluste "vollständig nicht mehr abziehbar" sind, lässt sich ein Ausschluss des Verlustrücktrags nicht eindeutig entnehmen (ebenso neben dem FG im angefochtenen Urteil z.B. Ronneberger, NWB 2016, 3300, 3304; Kraft/Hohage, DStR 2023, 2648, 2650 f.; a.A. Neumann in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 166). So ist das Wort "vollständig" der Abgrenzungsaufgabe zu der früher in § 8c Satz 1 KStG a.F. geregelten quotalen Abzugsbeschränkung ("insoweit") bei schädlichem Erwerb über 25 bis 50 % zuzuordnen (s. dazu BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082), ohne eine weitere rechtsfolgenbezogene Aussage zu treffen; und die "Nichtabziehbarkeit" steht --wie sogleich (zu bbb) dargelegt-- in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der tatbestandlich gesetzten zeitlichen Zäsur (Zeitpunkt des schädlichen Anteilerwerbs), die die Verlustnutzung in einer Wirtschaftsperiode zeitlich nach diesem Zeitpunkt ausschließen will.
- 30** bbb) Außerdem sprechen die Gesetzeshistorie und das Normtelos für die genannte Auslegung. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs geht es bei § 8c KStG um die Situation, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen in folgender Zeit unberücksichtigt bleiben, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners (Anteilseignerkreises) entfallen (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 75 f.; s.a. BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 8 f., 122 ff.; umfassende Darstellung zur Gesetzesgenese und zur gesetzgeberischen Motivation bei Hohmann, Beschränkung des subjektbezogenen Verlusttransfers im Kapitalgesellschaftsrecht, 2017, S. 128 ff.). Erkennbar ist, dass der Gesetzgeber die Verlustnutzung mit der "wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft", die ausschließlich auf den Anteilseignerkreis zurückzuführen ist, so dass die Körperschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb eine neue "wirtschaftliche Identität" eingenommen hat, verknüpfen wollte. Fallen die wirtschaftliche Identität und die Erwirtschaftung des Verlusts aber --wie im Streitfall-- zusammen, besteht für eine Beschränkung des Verlustabzugs kein Anlass.
- 31** Diese Erwägungen werden auch durch das Senatsurteil vom 30.11.2011 - I R 14/11 (BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360; folgend: BFH-Urteil vom 24.04.2024 - IV R 27/21, BFH/NV 2024, 1017, BFHE 285, 131) gestützt, das allerdings den Fall eines bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns bei einem bereits festgestellten verbleibenden Verlustvortrag zum 31.12. des Vorjahres betraf. Der Senat hat dazu ausgeführt, dass Gegenstand des Verlustabzugsverbots nach § 8c KStG entweder die Summe aus dem verbleibenden Verlustvortrag zum 31.12. des Vorjahres und dem "laufenden Verlust" bis zum schädlichen Beteiligungserwerb oder aber der Saldo aus dem verbleibenden Verlustvortrag zum 31.12. des Vorjahres und dem "laufenden Gewinn" bis zum schädlichen Beteiligungserwerb sein kann. Zu der letztgenannten Auslegung ist der Senat unter Rückgriff auf den vorgenannten Regelungszweck des § 8c KStG gelangt; er hat damit bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb die Möglichkeit bejaht, einen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilerwerbs in diesem Wirtschaftsjahr erzielten Gewinn mit einem bisher noch nicht genutzten Verlust zu verrechnen. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen danach (nur) für das "neue wirtschaftliche Engagement" unberücksichtigt bleiben. Dann aber spreche nichts dafür, bei dieser Separierung ein vor diesem Zeitpunkt erzielttes positives Zwischenergebnis auszusparen, denn der bisher nicht ausgeglichene Verlust (Verlustvortrag) werde in der Höhe eines bis zum schädlichen

Beteiligungserwerb erzielten Gewinns gerade nicht für das "neue", sondern noch für das "alte" wirtschaftliche Engagement genutzt.

- 32** ccc) Das FG hat die vorgenannten Erwägungen zutreffend unter Berufung auf das Urteil des FG Münster vom 21.07.2016 - 9 K 2794/15 K,F (EFG 2016, 1546) auf den Streitfall übertragen (vgl. auch Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Rz 11.56; Brandis/Heuermann/Brandis, § 8c KStG Rz 56; Stock/Hölscher, in KStG - eKommentar, § 8c Rz 15; Leibner/Dötsch in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Rz 160; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz 80a; Kraft/Hohage, DStR 2023, 2648, 2650 ff.; a.A. Neumann/Heuser, GmbH Rundschau 2018, 21, 25). Danach wird ein Verlustrücktrag (im Wirtschaftsjahr bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erzielter Verlust) ausgehend vom Regelungszweck des § 8c KStG insgesamt nicht berührt, weil durch den Verlustrücktrag lediglich diejenigen Anteilseigner den Verlust nutzen, die ihn während ihres eigenen wirtschaftlichen Engagements auch erzielt haben (vgl. Leibner/Dötsch in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Rz 160; Roser in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8c Rz 96). Es ergibt sich weder aus der Systematik des § 8c KStG noch aus den zitierten Gesetzesmaterialien, dass der Gesetzgeber die Verlustnutzung durch eine Kapitalgesellschaft für Zeiträume einschränken wollte, in denen unverändert dieselben Anteilseigner an ihr beteiligt gewesen sind wie im Zeitraum der Verlustentstehung (diese zeitübergreifende Sichtweise liegt im Übrigen erkennbar auch der Konzeption der "Stille-Reserven-Klausel" des § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG zugrunde). Eine sachliche Rechtfertigung für eine Versagung des Verlustrücktrags in solchen Fällen ist nicht erkennbar, denn letztlich geht es um die zweckgerichtete --und damit auf die konkrete "wirtschaftliche Identität" der Körperschaft ausgerichtete-- Auslegung des Begriffs "nicht genutzter Verlust" (Brandis/Heuermann/Brandis, § 8c KStG Rz 56) und damit darum, dass ("nur") der Erwerber keinen vom Veräußerer erwirtschafteten Verlust nutzen können soll (Röder in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz 5.236).
- 33** ddd) Ein im Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs unterjährig bis zum Zeitpunkt seiner Verwirklichung angefallener Verlust stellt dabei auch kein "rein rechnerisches Teiljahresergebnis" dar, das als solches einem Verlustrücktrag aufgrund des Wortlauts und der Regelungssystematik des § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zugänglich wäre (so aber Lang in Bott/Walter, KStG, § 8c Rz 73; ähnlich Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 166, 178). Zwar spricht die Norm von "negativen Einkünften, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden", und auch ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte errechnet sich grundsätzlich erst mit Ablauf des gemäß § 7 Abs. 3 Satz 1, § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 25 Abs. 1 Satz 1 EStG dem Kalenderjahr entsprechenden Veranlagungszeitraums. Gleichwohl bezieht sich die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 28.11.2017 (BStBl I 2017, 1645, Tz. 33 Satz 3) auf einen "bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete[n] Gesamtbetrag der Einkünfte". Ein solches Verständnis legt auch der Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nahe, in dem von den "bis zum schädlichen Beteiligungserwerb" nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften (nicht genutzten Verlusten) die Rede ist, was sich nicht nur auf den Verlustausgleich, sondern auch auf den Abzug von Verlusten einschließlich des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG bezieht. Dem Gesetzgeber war insoweit also erkennbar bewusst, dass schädliche Beteiligungserwerbe nicht stets mit dem Kalenderjahresende zusammenfallen (Weiss/Brühl, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2018, 451, 456). Gerade dies spricht aber jedenfalls, was auch das FG hervorhebt, dafür, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG als Modifikation des allgemeinen Verlustverrechnungskonzepts nach § 10d EStG zu verstehen (Weiss/Brühl, DStZ 2018, 451, 456; Ronneberger, NWB 2016, 3300, 3303; Brandis/Heuermann/Brandis, § 8c KStG Rz 56; HHR/Suchanek, § 8c KStG Rz 32; Leibner/Dötsch in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Rz 160; a.A. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 166), zumal nach dem schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Verluste ohne Weiteres zurückgetragen werden können (Urteil des FG Münster vom 21.07.2016 - 9 K 2794/15 K,F, EFG 2016, 1546; Weiss/Brühl, DStZ 2018, 451, 456; Kraft/Hohage, DStR 2023, 2648, 2652; s. zum Verlustrücktrag auf durch das Engagement des früheren Anteilseigners erwirtschaftete Gewinne des Vorjahres auch z.B. Leibner/Dötsch in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Rz 159 und 150 ff.; Lang in Bott/Walter, KStG, § 8c Rz 74).
- 34** Bei dem von der GmbH in ihrem letzten Rumpfwirtschaftsjahr vom 01.01. bis zum 30.09.2018 erwirtschafteten Verlust in Höhe von 14.058 € handelt es sich zudem um einen mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2018 identischen Verlust, weil nach § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG aufgrund der unterjährigen Verschmelzung der GmbH der Zeitraum vom 01.01. bis zum 30.09.2018 an die Stelle ihres nach dem Satz 2 der Vorschrift grundsätzlich dem Kalenderjahr entsprechenden Einkünfteermittlungszeitraums tritt. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ordnet mit dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs eine eindeutige, zeitpunktgenaue Zuordnung an, die verhindern soll, dass vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste für das wirtschaftliche Engagement des neuen Anteilseigners genutzt werden. Insoweit sind auch das eigentlich geltende

Jahressteuerprinzip der Körperschaftsteuer nach § 7 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG sowie die veranlagungstechnischen Voraussetzungen des Verlustabzugs im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs unbeachtlich, da es allein um die Bemessung der "nicht genutzten Verluste" im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung geht (Kraft/Hohage, DStR 2023, 2648, 2651; HHR/Suchanek, § 8c KStR Rz 32a).

35 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de