

§ 8

Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ²Bei den inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 vom Hundert der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen.

(2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

(3) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. ³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. ⁴Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. ⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. ⁶In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

(4) ¹Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. ²Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, 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. ³Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. ⁴Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

(5) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

(6) Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen lediglich ein Steuerabzug vorzunehmen ist, so ist ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht zulässig.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(6) ¹§ 8 Abs. 1 Satz 2 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. ²§ 23 Abs. 6 in der Fassung der Bekanntmachung des Körperschaftsteuergesetzes vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden. ³§ 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 getätigt wurden. ⁴§ 8 Abs. 4 in der am 23. Dezember 2001 geltenden Fassung ist neben § 8c in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt.

...

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,
 Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 8 Abs. 4 durch das UntStReformG 2008		b) Zeitlicher Anwendungsbereich	J 07-2
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich		2. Inhalt der zeitlichen Anwendungsvorschrift . . .	J 07-3
a) Rechtsentwicklung . . .	J 07-1	3. Verhältnis zu § 8c	J 07-4
		4. Grund und Bedeutung der Änderungen	J 07-5

Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 8 Abs. 4 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: s. Vor § 8c Anm. J 07-1.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Rechtsentwicklung bis 2001: s. § 8 Anm. 402.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8 Abs. 4 wird aufgehoben und durch § 8c ersetzt.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich

J 07-2

§ 8 Abs. 4 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 neben § 8c letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1.1.2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eintritt. Dies bedeutet, dass § 8 Abs. 4 alle schädlichen Anteilsübertragungen (Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile) erfasst, die nach dem 31.12.2002 vollzogen wurden, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität – idR durch Zuführung von überwiegend neuem BV – vor dem 1.1.2013 eintritt. § 8 Abs. 4 bleibt damit in entsprechenden Fällen bis zum 31.12.2012 anwendbar.

2. Inhalt der zeitlichen Anwendungsvorschrift

J 07-3

Neben ihrem Charakter als zeitliche Übergangsvorschrift ist § 34 Abs. 6 Satz 4 zusätzlich als Missbrauchsverhinderungs- und Auslaufregelung zu § 8c zu qualifizieren (BTDrucks. 16/5491, 22), indem er die Weitergeltung des § 8 Abs. 4 neben § 8c anordnet (zum Verhältnis zwischen § 8 Abs. 4 und § 8c s. BTDrucks. 16/5491, 22, und § 8c Anm. J 07-6), wenn zwei Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind.

Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 beginnt: § 34 Abs. 6 Satz 4 erfasst in seinem ersten Tatbestandsmerkmal zur Weiteranwendung des § 8 Abs. 4 alle Fälle der Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer KapGes., mit denen vor dem 1.1.2008 begonnen wurde. Die schädliche Anteilsübertragung kann in einem Rechtsakt vor dem 1.1.2008, mithin in dem Zeitraum zwischen dem 1.1.2003 und dem 31.12.2007, erfolgt sein oder auch sukzessive vollzogen werden, wenn lediglich der erste Übertragungsvorgang vor dem 1.1.2008 stattgefunden hat und die Schädlichkeitsgrenze fünf Jahre später erreicht wird. Sie erfasst Übertragungsvorgänge an einen oder mehrere Erwerber, ohne dass diese einander nahestehende Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG sein müssen, so dass zB auch Erwerbe über die Börse betroffen sind. Das erste Tatbestandsmerkmal dient somit der Festschreibung der bisherigen Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 6 zu zeitlich gestreckten Anteilsübertragungen; ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8 Abs. 4 Rn. 200) und hat folglich rechtsprechungsbrechenden (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602 zur Rechtsnatur des § 8 Abs. 4 und dessen Tatbestandsvoraussetzungen) Charakter, da § 8 Abs. 4 bisher sukzessive Anteilsübertragungen nicht erfasste, wenn es zwischen den Übertragungen auf die jeweiligen Erwerber lediglich einen zeitlichen Zusammenhang, aber kein kollusives Zusammenwirken nach Maßgabe eines Gesamtplans gegeben hat (s. hierzu SUCHANEK, GmbHR 2006, 770; ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1266.7, unter Verweis auf BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

► *Kapitalgesellschaft:* Die Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile muss in dem betreffenden Zeitraum bei einer KapGes. eintreten. Es sind demnach von diesem Tatbestandsmerkmal alle inländ. KapGes. (AG, KGaA und GmbH) und alle ausländ. KapGes. (ausländ. Körperschaften, die nach Maßgabe des sog. Typenvergleichs als KapGes. zu qualifizieren

sind) erfasst. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass Körperschaften, die nicht als KapGes. einzustufen sind, nicht in den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 6 Satz 4 fallen. Es ist unbeachtlich, ob die KapGes. beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ist.

► *Stellungnahme:* Die gesetzliche Kodifizierung des bisher von der FinVerw. vertretenen Fünfjahreszeitraums zur Zusammenfassung von zeitlich gestreckten Anteilsübertragungen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 6) durch § 34 Abs. 6 Satz 4 stellt uE eine verfassungsrechtl. unzulässige echte Rückwirkung dar (ebenso SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [872]), da durch diese § 8 Abs. 4 für Stpfl. zur Anwendung gebracht wird, die nach der Rspr. (BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602) nicht mehr von diesem betroffen waren. Die Aussage in dem Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 16/5491, 22), dass eine rückwirkend belastende Maßnahme vermieden werde, ist demnach unzutreffend.

Eintritt des Verlusts der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013:

Als zweites Tatbestandsmerkmal fordert § 34 Abs. 6 Satz 4 für die Weiteranwendung des § 8 Abs. 4 den Verlust der wirtschaftlichen Identität (zur Erfüllung des Kriteriums „Verlust der wirtschaftlichen Identität“ s. § 8 Anm. 440) vor dem 1.1.2013. Er ordnet im Ergebnis den Untergang der Verluste an, wenn neben der Erfüllung des ersten Tatbestandsmerkmals die schädliche Betriebsvermögenszuführung (s. hierzu BFH v. 5.6.2007 – I R 106/05, BFH/NV 2007, 2200; v. 5.6.2007 – I R 9/06, DStR 2007, 2152) bis zum 31.12.2012 erfolgt. Entgegen dem ersten Tatbestandsmerkmal, das für den schädlichen Anteilseignerwechsel einen Zeitraum definiert, normiert § 34 Abs. 6 Satz 4 für den Verlust der wirtschaftlichen Identität lediglich eine zeitliche Ober-, aber keine Untergrenze. Daraus folgt, dass der Zuführungszeitraum für das BV mindestens den Zeitraum vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2012 umfasst. Hieraus ließe sich bei wörtlicher Auslegung ableiten, dass die Regelung der Festschreibung der bisherigen Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 12) dient und somit auch rechtsprechungsbrechenden (BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602) Charakter hat (so BEUSSER, DB 2007, 1549 [1552]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [872]; WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 [162]). Durch die einleitende Bezugnahme auf „§ 8 Abs. 4 in der am 23.12.2001 geltenden Fassung“, der gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 weiter anzuwenden ist, wird uE aber zum Ausdruck gebracht, dass insoweit keine materiell-rechtl. Veränderung durch den Gesetzgeber gewollt ist. Daraus folgt, dass auch in dem von § 34 Abs. 6 Satz 4 geregelten Übergangszeitraum zwischen der Übertragung der Geschäftsanteile und der Zuführung von überwiegend neuem BV neben dem zeitlichen auch ein sachlicher Zusammenhang bestehen muss (BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602; BMF v. 2.8.2007, BStBl. I 2007, 624, unterstellt einen sachlichen Zusammenhang, wenn der Zeitraum zwischen dem Anteilseignerwechsel und der Zuführung von BV maximal 2 Jahre beträgt), der eine Beherrschung des Geschehensablaufs durch die bisherigen und neuen Anteilseigner nach Maßgabe eines Gesamtplans verlangt (ebenso BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [199]; LANG, DStZ 2007, 652 [662]; NEUMANN, GmbH-StB

2007, 249 [254]; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1194 f.]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [872]; aA REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, § 8c Rn. 93). Dies ergibt sich daraus, dass § 34 als zeitliche Anwendungsvorschrift lediglich intertemporales StRecht beinhaltet und die Kollision verschiedener Normen nach zeitlichen Gesichtspunkten auflöst (s. hierzu grundlegend BFH v. 27.3.2007 – VIII R 10/06, BFH/NV 2007, 1748 zu § 52 EStG).

Rechtsfolge ist, dass sämtliche Verluste, die bis zu dem Tag, an dem der Verlust der wirtschaftlichen Identität zu verzeichnen ist, entstanden sind, untergehen (zu näheren Einzelheiten s. § 8 Anm. 430), sofern nicht die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Sanierungsprivilegs gem. § 8 Abs. 4 Satz 3 vorliegen (s. hierzu § 8 Anm. 470 ff.).

3. Verhältnis zu § 8c

J 07-4

§ 8 Abs. 4 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 neben § 8c anzuwenden, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 Satz 4 (s. hierzu Anm. J 07-3) erfüllt sind, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Innerhalb des Übergangszeitraums kann es daher sowohl zum ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 aF kommen (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 4 aF können dabei aber nur neben die Rechtsfolgen des § 8c Satz 1 (s. hierzu § 8c Anm. J 07-18) treten, da § 8c Satz 2 geringere Voraussetzungen an die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands stellt.

Beispiel: Im Jahr 2007 werden 25 % der Anteile an einer KapGes., die über vortragsfähige Verluste verfügt, übertragen. Im Jahr 2008 werden weitere 26 % der Anteile an der betreffenden KapGes. an einen anderen Erwerber veräußert. Im Jahr 2009 wird sodann der KapGes. in einem sachlichen Zusammenhang überwiegend neues BV iSd. § 8 Abs. 4 Satz 2 zugeführt.

Lösung: Im Jahr 2008 gehen nach Maßgabe des § 8c Satz 1 26 % der vortragsfähigen Verluste der KapGes. unter. Im Jahr 2009 tritt sodann der Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 2 iVm. § 34 Abs. 6 Satz 4 ein, da innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 begonnen hat, mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. übertragen wurden und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 durch Zuführung von überwiegend neuem BV eingetreten ist.

Kritik: Die parallele Anwendung von § 8c und § 8 Abs. 4 in dem von § 34 Abs. 6 Satz 4 normierten Übergangszeitraum stellt uE einen Verstoß gegen das Übermaßverbot dar. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder – anders ausgedrückt – die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BStBl. II 1978, 441). Sowohl § 8c als auch § 8 Abs. 4 schematisieren Missbrauchsfälle, die zum teilweisen oder vollen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft führen. Diese doppelte Schematisierung trifft durch die völlig ausufernde Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 4 eine Vielzahl von Fällen, die bei Zugrundelegung des allgemeinen Missbrauchsverständnisses von § 42 AO nicht als missbräuchlich zu werten sind.

J 07-5 **4. Grund und Bedeutung der Änderungen**

Die Streichung von § 8 Abs. 4 ist die Folge der Einfügung von § 8c. Nach Auffassung des Gesetzgebers (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 74) ist § 8 Abs. 4 in der Praxis schwierig zu handhaben und Gegenstand von diversen Gerichtsverfahren, da zu dessen einzelnen Tatbestandsmerkmalen zahlreiche Zweifelsfragen existieren. Er wird folglich durch die einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c ersetzt (BTDrucks. 16/4841, 74, zu näheren Einzelheiten s. § 8c Anm. J 07-2). Im Weiteren ist anzumerken, dass die schwebende Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs. 4 (s. hierzu BFH v. 25.8.2006 – I R 25/06, FR 2007, 39, Az. des BVerfG 2 BvL 61/06) durch die Übergangsregelung nicht beseitigt wurde. Sofern diese durch das BVerfG festgestellt werden sollte, ließe § 34 Abs. 6 Satz 4 ins Leere, da er sich auf § 8 Abs. 4 in der am 23.12.2001 geltenden Fassung bezieht (ebenso NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1196]).