



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 28. November 2017

BETREFF **Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG)**

BEZUG BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008
- IV C 7 - S 2745-a/08/10001, DOK 2008/0349554 -

GZ **IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004**
DOK **2017/0789973**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

	Rn.
I. Anwendungsbereich	1 - 2
II. Schädlicher Beteiligungserwerb	3 - 24
1. Anteilsübertragung und vergleichbare Sachverhalte	5 - 8
2. Kapitalerhöhung	9 - 10
3. Unmittelbarer und mittelbarer Erwerb	11 - 12
4. Zeitpunkt des Erwerbs	13 - 15
5. Fünf-Jahres-Zeitraum	16 - 24
III. Erwerber	25 - 28
1. Übertragung auf nahestehende Personen	26
2. Übertragung auf Erwerber mit gleichgerichteten Interessen	27 - 28
IV. Rechtsfolgen	29 - 38
1. Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs	29 - 32
2. Unterjähriger Beteiligungserwerb	33 - 38
a) Allgemein	33 - 36
b) Bei Organschaft	37 - 38
V. Konzernklausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 KStG)	39 - 48
Prüfung der Konzernklausel im Zusammenhang mit der Ermittlung der schädlichen Erwerbsquote von 25 % / 50 %	47 - 48

VI.	Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 KStG)	49 - 63
1.	Verhältnis der Konzernklausel zur Stille-Reserven-Klausel	49
2.	Ermittlung der stillen Reserven	50 - 60
a)	Allgemein	50 - 55
b)	Bei negativem Eigenkapital (§ 8c Absatz 1 Satz 8 KStG)	56
c)	Bei unterjährigem Beteiligungserwerb	57
d)	Mehrstufiger Beteiligungserwerb	58
e)	Bei Organschaften	59 - 60
3.	Verwendung der stillen Reserven zum Erhalt eines nicht abziehbaren nicht genutzten Verlustes	61 - 63
VII.	Anwendungsvorschriften	64 - 69
1.	Erstmalige Anwendung des § 8c KStG	64 - 66
2.	Anwendung des § 8 Absatz 4 KStG neben § 8c KStG	67 - 69

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zur Anwendung der allgemeinen Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften gem. § 8c KStG unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) – Einführung der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel –, durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) – Anpassung der Stille-Reserven-Klausel – und durch das Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) – Anpassung der Konzernklausel – wie folgt Stellung genommen. Das BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 (BStBl I S. 736) wird durch dieses Schreiben ersetzt:

I. Anwendungsbereich

- 1 § 8c KStG ist auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Absatz 1 KStG anzuwenden. Auch Anstalten oder Stiftungen fallen in den Anwendungsbereich des § 8c KStG.
- 2 Die Abzugsbeschränkung gem. § 8c KStG ist auf alle nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) anwendbar und umfasst insbesondere die Verluste nach § 2a, § 10d (Verlustvor- und -rücktrag, einschließlich der Verlustvorträge einer Organgesellschaft aus vororganschaftlicher Zeit), § 15 Absatz 4, § 15a und § 15b EStG sowie festgestellte verbleibende Verlustvorträge i. S. d. § 10 Absatz 3 Satz 5 AStG. § 8c KStG gilt für den Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 EStG entsprechend (§ 8a Absatz 1 Satz 3 KStG).

II. Schädlicher Beteiligungserwerb

- 3 § 8c KStG setzt einen schädlichen Beteiligungserwerb innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren durch Personen eines Erwerberkreises voraus. Den Erwerberkreis bildet der Erwerber gemeinsam mit ihm nahestehenden Personen und Personen, die mit ihm oder den nahestehenden Personen gleichgerichtete Interessen haben.
- 4 Der Erwerb der Beteiligung kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen, z. B. im Wege der Schenkung. Ein Erwerb seitens einer natürlichen Person durch Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbauseinandersetzung und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge **zwischen Angehörigen i. S. d. § 15 AO** wird von § 8c KStG nicht erfasst; dies gilt nicht, wenn der Erwerb in auch nur geringem Umfang entgeltlich erfolgt.

1. Anteilsübertragung und vergleichbare Sachverhalte

- 5 § 8c KStG erfasst neben dem Erwerb von Kapitalanteilen auch den Erwerb von Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten (jeweils auch ohne Stimmrechte) sowie von Stimmrechten und vergleichbaren Sachverhalten. Werden zugleich mehrere Anteile und Rechte übertragen, ist diejenige Übertragung maßgebend, die die weitestgehende Anwendung des § 8c KStG erlaubt.
- 6 Soweit es für den Erwerb auf den Übergang einer Eigentumsposition ankommt, ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

Ein Zwischenerwerb durch eine Emissionsbank im Rahmen eines Börsengangs i. S. d. § 1 Absatz 1 Satz 2 Nummer 10 KWG bleibt unbeachtlich.

- 7 Vergleichbare Sachverhalte können insbesondere sein:
 - der Erwerb von Genussscheinen i. S. d. § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG;
 - Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsverzicht;
 - die Umwandlung auf eine Verlustgesellschaft, wenn durch die Umwandlung ein Beteiligungserwerb durch einen Erwerberkreis stattfindet;
 - die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, wenn durch die Einbringung ein Beteiligungserwerb am übernehmenden Rechtsträger durch einen Erwerberkreis stattfindet;
 - die Fusion von Anstalten des öffentlichen Rechts, wenn hierdurch bei der aufnehmenden Anstalt des öffentlichen Rechts mit nicht genutzten Verlusten ein Träger Beteiligungsrechte an der Anstalt (hinzu) erwirbt;
 - der Erwerb eigener Anteile, wenn sich hierdurch die Beteiligungsquoten ändern;
 - die Kapitalherabsetzung, mit der eine Änderung der Beteiligungsquoten einhergeht.

Auch die Kombination verschiedener Sachverhalte kann insgesamt zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führen (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003, I R 18/02, BStBl 2004 II S. 468).

- 8 Werden neben Stammaktien auch stimmrechtslose Vorzugsaktien erworben, ist bei der Ermittlung der Quote der übertragenen Anteile für die Stammaktien im Regelfall nur auf das stimmberechtigte Kapital und für die Vorzugsaktien auf das gesamte Stammkapital abzustellen. Verschiedene Quoten werden nicht addiert.

Beispiel 1:

Die Anteile an einer Gesellschaft entfallen zu 70 % auf Stammaktien und zu 30 % auf Vorzugsaktien. Erworben werden

- a) 30 %-Punkte der Vorzugsaktien (= 30 % des Nennkapitals);
- b) 21 %-Punkte der Stammaktien (= 30 % der Stimmrechte);
- c) 10 %-Punkte der Vorzugsaktien (= 10 % des Nennkapitals) und 14 %-Punkte der Stammaktien (= 20 % der Stimmrechte).

Lösung:

B1 In den Fallvarianten a) und b) wird die schädliche Beteiligungsgrenze überschritten:

- a) $30/100 = 30 \%$;
- b) $21/70 = 30 \%$.

In der Fallvariante c) wird die schädliche Beteiligungsgrenze nicht überschritten, denn es werden 24 % gezeichnetes Kapital und 20 % Stimmrechte übertragen.

2. Kapitalerhöhung

- 9 Einem Beteiligungserwerb von mehr als 25 % ist eine Kapitalerhöhung bzw. die Erhöhung anderer Beteiligungsrechte i. S. d. Rn. 5 gleichzusetzen, bei der der neu hinzutretende Erwerberkreis nach der Kapitalerhöhung bzw. der Erhöhung anderer Beteiligungsrechte i. S. d. Rn. 5 zu mehr als 25 % des Kapitals i. S. d. Rn. 5 beteiligt ist oder sich eine bestehende Beteiligung um mehr als 25 % erhöht (§ 8c Absatz 1 Satz 4 KStG). Die Quote ist auf das Kapital nach der Kapitalerhöhung bzw. der Erhöhung anderer Beteiligungsrechte i. S. d. Rn. 5 zu beziehen.
- 10 Die Kapitalerhöhung bei einer Gesellschaft, die ihrerseits unmittelbar oder mittelbar an einer Verlustgesellschaft beteiligt ist, löst unter den genannten Voraussetzungen die Rechtsfolgen des § 8c KStG aus, wenn sich dadurch die mittelbare Beteiligungsquote eines Erwerberkreises an der Verlustgesellschaft in schädlichem Umfang ändert.

3. Unmittelbarer und mittelbarer Erwerb

- 11 Der Erwerb einer Beteiligung kann unmittelbar oder mittelbar erfolgen. Der unmittelbare Erwerb ist auch schädlich, wenn er mittelbar zu keiner Änderung der Beteiligungsquote führt. **Zu Ausnahmen im Rahmen der Konzernklausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG vgl. Rn. 39 ff.** Auch die Übernahme von mehr als 25 % der Anteile an

einer **Körperschaft** durch eine Mitunternehmerschaft, an der die bisherigen Gesellschafter der **Körperschaft** beteiligt sind, führt zur Anwendung des § 8c KStG.

Beispiel 2:

Die Gesellschafterin der Verlustgesellschaft V-GmbH ist die E-GmbH, deren Gesellschafterin ist die T-GmbH, und deren Gesellschafter sind die M1-KG und die M2-KG.

Lösung:

B2 Eine schädliche konzerninterne Umstrukturierung liegt u. a. vor, wenn:

- die M1-KG auf die M2-KG verschmolzen wird oder umgekehrt;
- die Anteile an der T-GmbH aus dem Gesamthandsvermögen der M1 in das Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter übertragen werden oder umgekehrt.

Ein Formwechsel des Anteilseigners i. S. d. § 190 Absatz 1 UmwG oder ein vergleichbarer ausländischer Vorgang bewirkt keine mittelbare Übertragung der Anteile an einer nachgeordneten Körperschaft.

- 12 Im Falle eines mittelbaren Beteiligungserwerbs ist die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote oder Stimmrechtsquote maßgeblich.

4. Zeitpunkt des Erwerbs

- 13 Der Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs oder des vergleichbaren Sachverhalts bestimmt sich nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums.
- 14 Kapitalerhöhungen werden mit ihrer Eintragung ins Handelsregister wirksam (BFH-Urteil vom 14. März 2006, VIII R 49/04, BStBl II S. 746). Zu diesem Zeitpunkt entstehen die neuen Mitgliedschaftsrechte.
- 15 Bei der Umwandlung des Anteilseigners einer Verlustgesellschaft ist für den Erwerb der Beteiligung an der Verlustgesellschaft durch den übernehmenden Rechtsträger der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend. Ein steuerlicher Rückbezug des Beteiligungserwerbs nach § 2 UmwStG 2006 scheidet aus.

5. Fünf-Jahres-Zeitraum

- 16 Zur Ermittlung des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG werden alle Erwerbe durch den Erwerberkreis innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums zusammengefasst.
- 17 Ein Fünf-Jahres-Zeitraum beginnt mit dem ersten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb an der Verlustgesellschaft durch einen Erwerberkreis. Zu diesem Zeitpunkt muss noch kein Verlustvortrag der späteren Verlustgesellschaft vorhanden sein.
- 18 Wird die 25 %-Grenze durch einen Beteiligungserwerb eines Erwerberkreises überschritten, beginnt **vorbehaltlich der Ausführungen zu Rn. 48** - unabhängig davon, ob

zu diesem Zeitpunkt ein nicht genutzter Verlust vorhanden ist - mit dem nächsten Beteiligungserwerb ein neuer Fünf-Jahres-Zeitraum i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG für diesen Erwerberkreis.

- 19 Eine Mehrzahl von Erwerben durch einen Erwerberkreis gilt als ein Erwerb, wenn ihnen ein Gesamtplan zugrunde liegt. Ein schädlicher Gesamtplan in diesem Sinne wird widerlegbar vermutet, wenn die Erwerbe innerhalb eines Jahres erfolgen.
- 20 Der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG ist ein eigener Fünf-Jahres-Zeitraum zugrunde zu legen. Eine quotale Kürzung des nicht genutzten Verlustes nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG löst deshalb keinen neuen Fünf-Jahres-Zeitraum für Zwecke des § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG aus.

Im Rahmen des § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG berücksichtigte Erwerbsvorgänge, die eine quotale Kürzung des nicht genutzten Verlustes ausgelöst haben, sind im Rahmen des § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG nochmals zu berücksichtigen.

Wird die 50 %-Grenze überschritten, beginnt - unabhängig davon, ob zu diesem Zeitpunkt ein nicht genutzter Verlust vorhanden ist - ein neuer Fünf-Jahres-Zeitraum i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG mit dem nächsten Beteiligungserwerb.

- 21 Wird innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die 50 %-Grenze überschritten, ist der zu diesem Zeitpunkt bestehende Verlustabzug vollständig zu versagen.
- 22 Die mehrfache Übertragung der nämlichen Anteile ist schädlich, soweit sie je Erwerberkreis die Beteiligungsgrenzen des § 8c KStG übersteigt. Wird mit einer unmittelbaren Übertragung einer Verlustgesellschaft gleichzeitig im Erwerberkreis auch eine mittelbare Übertragung verwirklicht, wird bei der Ermittlung der übertragenen Quote nur die unmittelbare Übertragung berücksichtigt.

Beispiel 3:

Im Veranlagungszeitraum (VZ) 01 erwirbt die E-GmbH 30 % der Anteile an der Verlust-GmbH vom bisherigen Alleingesellschafter A. Von der E-GmbH erwirbt die M-AG, die an der E-GmbH zu 80 % beteiligt ist, im VZ 03 dieselben 30 %. Weitere 21 % erwirbt die M-AG in 04 direkt von A.

Lösung:

- B3 VZ 01: Quotaler Verlustuntergang nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG wegen des Beteiligungserwerbs durch die E-GmbH von 30 %.
- B4 VZ 03: Quotaler Verlustuntergang nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG wegen des Beteiligungserwerbs durch die M-AG von 30 %. Dem steht nicht entgegen, dass die E-GmbH und die M-AG einen Erwerberkreis bilden.
- B5 VZ 04: Der nochmalige Beteiligungserwerb durch die M-AG von 21 % führt zum Überschreiten der 50 %-Quote nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG und damit zum vollständigen Verlustuntergang.

- 23 **Die Übertragung von Anteilen auf eine Person stellt in dem Umfang, in dem diese Person bereits zu einem früheren Zeitpunkt (ggf. auch im ursprünglichen Verlustentstehungsjahr) an der Verlustgesellschaft beteiligt gewesen ist, eine mehrfache Übertragung nämlicher Anteile i. S. d. Rn. 22 dar.**
- 24 Nicht erforderlich ist, dass der schädliche Erwerb oder die zu addierenden Einzel-erwerbe zu einer Zeit erfolgen, zu der die Körperschaft nicht genutzte Verluste aufweist.

Beispiel 4:

A hält 100 % der Anteile an einer GmbH. B erwirbt per 31.12.**01** 25 % und per 31.12.**02** weitere 25 % der Anteile. Die GmbH erzielt in **01** einen Gewinn von 20.000 € und in **02** einen Verlust von 200.000 €.

Lösung:

B6 Es kommt zu einem quotalen Untergang (zu 50 %) des nicht genutzten Verlusts der GmbH per 31.12.**02** i. H. v. 100.000 €. Der Anteilserwerb per 31.12.**01** ist ebenfalls zu berücksichtigen, obwohl er in einer Gewinnphase der GmbH erfolgte und zum Erwerbszeitpunkt noch keine nicht genutzten Verluste der GmbH vorhanden waren.

III. Erwerber

- 25 Erwerber kann jede natürliche Person, juristische Person oder Mitunternehmerschaft sein. Für vermögensverwaltende Personengesellschaften gilt eine anteilige Zurechnung nach § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO.
- 1. Übertragung auf nahestehende Personen**
- 26 Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht jede rechtliche oder tatsächliche Beziehung zu einer anderen Person aus (**H 8.5 Nahestehende Person - Kreis der nahestehenden Personen KStH 2015**), die bereits vor oder unabhängig von dem Anteilserwerb besteht.
- 2. Übertragung auf Erwerber mit gleichgerichteten Interessen**
- 27 Personen mit gleichgerichteten Interessen gehören zum Erwerberkreis (vgl. Rn. 3).
- 28 Von einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen ist regelmäßig auszugehen, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattfindet, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Die Abstimmung darf jedoch nicht nur auf Absprachen beschränkt sein, die sich auf den Erwerb als solchen beziehen - z. B. mit Blick auf die Preisfindung oder das Bewahren eines bisher vorliegenden Verhältnisses im Anteilsbesitz (BFH-Urteil vom 22. November 2016, I R 30/15, BStBl 2017 II S. 921). Die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks i. S. d. § 705 BGB reicht zur Begründung gleichgerichteter Interessen aus, ist aber nicht Voraussetzung. Die gleichgerichteten Interessen müssen sich nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags der Körperschaft richten. Gleichgerichtete Interessen liegen z. B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken. Indiz gleichgerichteter Interessen ist auch die gemeinsame Beherr-

schung der Körperschaft; vgl. **H 8.5 Beherrschender Gesellschafter – Gleichgerichtete Interessen KStH 2015.**

IV. Rechtsfolgen

1. Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs

- 29 Werden innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust gem. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG quotal entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe unter.
- 30 Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von über 50 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren geht der nicht genutzte Verlust gem. § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG vollständig unter.
- 31 Die Rechtsfolge tritt in dem Wirtschaftsjahr ein, in dem die 25 %-Grenze bzw. die 50 %-Grenze überschritten wird. Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden sind, dürfen mit danach entstandenen Gewinnen weder ausgeglichen noch von ihnen abgezogen werden. Sie dürfen auch nicht in vorangegangene VZ zurückgetragen werden.

Beispiel 5:

	Jahr 01 €	Jahr 02 €	Jahr 03 €	Jahr 04 €	Jahr 05 €
Gezeichnetes Kapital	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Beteiligungsverhältnisse					
Gesellschafter A	700.000	400.000	400.000	400.000	400.000
Gesellschafter B	300.000	300.000	200.000	150.000	50.000
Gesellschafter C		300.000	400.000	450.000	550.000
Übertragene Anteile im Fünf-Jahres-Zeitraum		300.000	400.000	450.000	550.000
		(30 %)	(40 %)	(45 %)	(55 %)
Schädlicher Beteiligungserwerb		ja	nein	nein	ja
Ergebnis des laufenden VZ		-2.000.000	-600.000	3.500.000	470.000
davon Verlust/ Gewinn bis zum schädlichen Beteiligungserwerb		-1.200.000	-300.000	0	235.000

Verbleibender Verlustabzug zum Ende des vorangegangenen VZ	20.000.000	15.640.000	16.240.000	13.740.000
Verlustabzugsverbot § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG	6.000.000 (30 %)	0	0	0
Verlustabzugsverbot § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG	0	0	0	13.505.000 (100 %)
Verlустаusgleichsverbot § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG	360.000	0	0	0
Verlustabzug			2.500.000	235.000
Verbleibender Verlustabzug zum Ende des VZ	15.640.000	16.240.000	13.740.000	0

- 32 **In den Fällen eines unmittelbaren und mittelbaren oder eines mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs am Organträger bzw. an der Organgesellschaft zum Ende des Wirtschaftsjahres des Organträgers bzw. der Organgesellschaft ist die Verlustkürzung nach § 8c KStG nur beim Organträger nach Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft vorzunehmen.**

2. Unterjähriger Beteiligungserwerb

a) Allgemein

- 33 Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG. **Ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann nach den Grundsätzen der Rn. 34 mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden (BFH-Urteil vom 30. November 2011, I R 14/11, BStBl 2012 II S. 360).** Maßgebend ist dabei der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte (G. d. E.). Ein unterjähriger Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn die Übertragung zum Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres erfolgt.
- 34 **Der zum Ende des dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangegangenen VZ gesondert festgestellte verbleibende Verlustvortrag bleibt abweichend von § 8c Absatz 1 Satz 1 und 2 KStG abziehbar, soweit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein positiver G. d. E. erzielt wurde. Dies gilt auch, wenn im VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, insgesamt ein niedrigerer G. d. E. als in der**

Zeit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt wird. Die Regelungen der Mindestgewinnbesteuerung sind für die Ermittlung der Höhe des verbleibenden Verlustvortrags unbeachtlich. Ein danach verbleibender Verlustvortrag kann im VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung abgezogen und ggf. weiter vorgetragen werden.

Beispiel 6:

Die V-GmbH hat zum 31.12.01 einen verbleibenden Verlustvortrag i. H. v. 10 Mio. €. Das Wirtschaftsjahr der V-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Am 30.06.02 werden 100 % der Anteile der V-GmbH auf einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb). Der G. d. E. des VZ 02 beträgt 4 Mio. €. Davon entfallen 1,5 Mio. € auf den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb (Abwandlung: der G. d. E. bis zum schädlichen Beteiligungserwerb beträgt 6 Mio. €).

Lösung:

- B7** Nach dem vorstehenden Absatz bleibt ein Teilbetrag von 1,5 Mio. € des zum 31.12.01 verbleibenden Verlustvortrags abziehbar. I. H. v. 8,5 Mio. € geht der Verlustvortrag nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG unter.
- B8** Der nach Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG verbleibende Verlustvortrag i. H. v. 1,5 Mio. € kann unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung mit dem positiven G. d. E. des VZ 02 verrechnet werden. Das Einkommen des VZ 02 beträgt danach 2,5 Mio. € (= 4 Mio. € - 1,5 Mio. €).
- B9** Im Fall der Abwandlung bleibt ein Teilbetrag von 6 Mio. € des zum 31.12.01 verbleibenden Verlustvortrags abziehbar. I. H. v. 4 Mio. € geht der Verlustvortrag nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG unter.
- B10** Der nach Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG verbleibende Verlustvortrag i. H. v. 6 Mio. € kann unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung mit dem positiven G. d. E. des VZ 02 verrechnet werden. Das Einkommen des VZ 02 beträgt danach 1,2 Mio. € (= 4 Mio. € - 1 Mio. € - 1,8 Mio. € [= 60 % von 3 Mio. €]). Zum 31.12.02 ist ein verbleibender Verlustvortrag i. H. v. 3,2 Mio. € gesondert festzustellen.
- 35** **Das Ergebnis** des gesamten Wirtschaftsjahres 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 sachlich und wirtschaftlich begründet zu schätzen (z. B. betriebswirtschaftliche Auswertung oder zeitanteilige Aufteilung).
- 36** Die Rn. 33 bis 35 gelten bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr entsprechend. Der Verlust eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres und der zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellte verbleibende Verlustvortrag sind auch dann nach § 8c KStG zu kürzen, wenn der schädliche Beteiligungserwerb in dem betreffenden VZ nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, also im folgenden Wirtschaftsjahr erfolgt. Auf den Schluss des VZ ist daher kein bzw. ein gekürzter verbleibender Verlust festzustellen. Dies gilt nicht, soweit im folgenden Wirtschaftsjahr auf den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein positiver G. d. E. entfällt. In dieser Höhe bleiben nicht

genutzte Verluste aus dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr nach den Grundsätzen der Rn. 33 bis 35 abziehbar. Insoweit ist auf den Schluss des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs ein verbleibender Verlust festzustellen und eine ggf. anderslautende Verlustfeststellung zu ändern. Ist das Ergebnis des folgenden Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt ist, noch nicht bekannt, ist der zum Ablauf des VZ verbleibende Verlust nach § 165 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig festzustellen.

Beispiel 7:

Die V-GmbH hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.04. bis 31.03. Im Wirtschaftsjahr 01/02 erzielt sie einen negativen G. d. E. von - 10.000 €, im Wirtschaftsjahr 02/03 einen Gewinn (= G. d. E.) von 20.000 €. Zum 30.06.02 werden 100 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb). Vom G. d. E. des Wirtschaftsjahres 02/03 entfällt auf den Zeitraum vom 01.04.02 bis 30.06.02 ein Anteil von + 5.000 € (Abwandlung: ein Anteil von - 5.000 €). Entsprechend der Rn. 36 ist die Verlustfeststellung zum 31.12.02 nach § 165 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig erfolgt.

Lösung:

- B11* Bei ausschließlicher Berücksichtigung der Informationen für das Jahr 02 ist zum 31.12.02 kein verbleibender Verlust festzustellen, da der Verlust des Wirtschaftsjahres 01/02 aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs zum 30.06.02 nach § 8c KStG vollständig zu kürzen ist.
- B12* Im Rahmen der KSt-Veranlagung für den Zeitraum 03 ist zu berücksichtigen, dass in Höhe des bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen Gewinns von 5.000 € Verluste, die vor dem schädlichen Beteiligungserwerb entstanden sind (-10.000 €), abziehbar bleiben (vgl. Rn. 34). Die Verlustfeststellung zum 31.12.02 ist entsprechend zu ändern.
- B13* Der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.02 i. H. v. 5.000 € kann mit dem positiven G. d. E. des Wirtschaftsjahres 02/03 verrechnet werden. Für den VZ 03 beträgt das Einkommen danach 15.000 €.
- B14* Im Fall der Abwandlung ist auch der bis zum 30.06.02 entstandene Verlust nach § 8c KStG zu kürzen. Für den VZ 03 beträgt das Einkommen 25.000 €.

b) Bei Organschaft

- 37 Bei einer steuerlichen Organschaft ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einem Organträger unterliegt daher regelmäßig auch das noch nicht zugerechnete negative Organ-einkommen der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG, soweit es aufgrund eines schädlichen Beteiligungserwerbs an einem Organträger zu einem mittelbaren schädlichen Erwerb an der Organgesellschaft kommt. Die negativen Einkommen der Organgesellschaft und des Organträgers sind bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb jeweils vor der Einkommenszurechnung auf Ebene der Organgesellschaft bzw. des Organträgers entsprechend der Ergebnisaufteilung i. S. d. Rn. 35 zu kürzen. Das gilt auch für ein negatives Einkommen einer Organgesellschaft aus einem laufenden vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, das die Organgesellschaft in der Zeit vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum schädlichen

Beteiligungserwerb erzielt hat. Für das negative Einkommen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, das vor dem schädlichen Beteiligungserwerb abgeschlossen war, gilt Rn. 32.

- 38 **Rn. 33 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. Eine Verrechnung von innerhalb der Organschaft entstandenen Gewinnen mit ggf. bestehenden vororganschaftlichen Verlusten ist nicht zulässig (§ 15 Satz 1 Nummer 1 KStG).**

V. Konzernklausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 KStG)

- 39 Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn
1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft (KG oder OHG) ist,
 2. an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft (KG oder OHG) ist oder
 3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft (KG oder OHG) zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.
- 40 § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG ist auf sämtliche Rechtsvorgänge anwendbar, die zu einem schädlichen Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Absatz 1 KStG führen können, unabhängig davon, auf welchem Rechtsgrund (z. B. Kauf-, Schenkungsvertrag, Einbringung, verdeckte Einlage, Umwandlung usw.) diese beruhen. Aus den in § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG verwendeten Begriffen „Veräußerer“ und „Erwerber“ folgt keine Einschränkung der Anwendbarkeit der Konzernklausel auf schädliche Beteiligungserwerbe durch Veräußerungsgeschäfte.
- 41 „Übertragender Rechtsträger“ bzw. „Veräußerer“ i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG ist der Rechtsträger, der die Anteile an der Verlustgesellschaft vor der Anteilsübertragung unmittelbar oder mittelbar hält. „Übernehmender Rechtsträger“ bzw. „Erwerber“ i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG ist der Rechtsträger, der die Anteile nach der Anteilsübertragung unmittelbar oder mittelbar hält. Die Begriffe „übertragender Rechtsträger“ und „übernehmender Rechtsträger“ werden in der Konzernklausel normspezifisch verwendet und sind nicht im umwandlungssteuerrechtlichen Sinn zu verstehen.

Beispiel 8:

Die A-AG hält 100 % der Anteile an der T-GmbH, die wiederum zu 100 % an der Verlustgesellschaft V-GmbH beteiligt ist. Die T-GmbH wird abwärts auf die V-GmbH verschmolzen.

Lösung:

B15 Übertragender Rechtsträger der Anteile an der V-GmbH i. S. d. § 8c KStG ist hier die T-GmbH, übernehmender Rechtsträger ist die A-AG, denn sie hält anschließend die Anteile an der V-GmbH. Demgegenüber ist umwandlungssteuerlich hier die V-GmbH übernehmender Rechtsträger, denn sie übernimmt das Vermögen der T-GmbH aus der Verschmelzung.

- 42 Der Begriff Personenhandelsgesellschaft stellt auf die handelsrechtliche Beurteilung ab und erfasst auch ausländische Personenhandelsgesellschaften (vgl. auch BT-Drs. 18/4902 Seite 47).
- 43 § 8c Absatz 1 Satz 5 Nummer 1 und 2 KStG betrifft die Verkürzung bzw. die Verlängerung von Beteiligungsketten innerhalb eines Konzerns bei jeweils 100%iger Beteiligung.

- 44 § 8c Absatz 1 Satz 5 Nummer 3 KStG erfasst weitere Übertragungen, z. B. auf Schwestergesellschaften. Die Anwendung setzt drei Ebenen voraus:

Die erste Ebene (Zurechnungsebene) betrifft die natürliche oder juristische Person oder die Personenhandelsgesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar zu 100 % am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Dabei werden unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammengerechnet.

Die zweite Ebene (Handlungsebene) betrifft den schädlichen Beteiligungserwerb zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger.

Die dritte Ebene betrifft die Verlustgesellschaft (Ebene der Verlustgesellschaft), deren Anteile erworben wurden und für deren Verluste die Anwendung des § 8c KStG zu prüfen ist.

Die Voraussetzungen aller Ebenen müssen erfüllt sein, damit die dritte Alternative der Konzernklausel Anwendung findet.

- 45 Die Voraussetzungen der Konzernklausel sind auch dann erfüllt, wenn dieselbe Person zu 100 % am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist, sie selbst zur Verlustgesellschaft jedoch keine 100%ige mittelbare Beteiligung besitzt, sondern zusätzlich ein fremder Dritter an der Verlustgesellschaft beteiligt ist.

Beispiel 9:

Die natürliche Person A ist jeweils zu 100 % an der X-GmbH und an der Y-GmbH beteiligt. Die X-GmbH veräußert ihre Anteile i. H. v. 50 % an der Verlustgesellschaft V an die Y-GmbH. Ferner ist an der Verlustgesellschaft V ein fremder Dritter D zu 50 % beteiligt.

Lösung:

B16 A ist sowohl am übertragenden Rechtsträger X-GmbH als auch am übernehmenden Rechtsträger Y-GmbH jeweils zu 100 % beteiligt. Es liegt somit kein schädlicher Beteiligungserwerb vor. Für die

Anwendung der dritten Alternative der Konzernklausel ist nicht Voraussetzung, dass A zusätzlich auch zu 100 % an der Verlustgesellschaft V (mittelbar) beteiligt sein muss.

- 46 Die Konzernklausel findet hingegen keine Anwendung, wenn mehr als ein Beteiligter am übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger vorhanden ist und durch die Zusammenrechnung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen keine 100%ige Beteiligung am übertragenden und/oder übernehmenden Rechtsträger erreicht wird. Das ist z. B. der Fall, wenn übertragender oder übernehmender Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft mit mehreren Anteilseignern (z. B. börsennotierte Gesellschaften) oder eine Personengesellschaft ist, an der nur natürliche Personen beteiligt sind.

Beispiel 10:

Die natürlichen Personen A und B sind zu jeweils 50 % an der AB-GmbH beteiligt. Diese wiederum hält eine Beteiligung an der Verlust-GmbH. Die AB-GmbH überträgt nun die Anteile an der Verlust-GmbH auf A. Der übernehmende Rechtsträger bzw. Erwerber ist A selbst (Handlungsebene).

Lösung:

B17 A ist nicht zu 100 % an dem übertragenden Rechtsträger (AB-GmbH) beteiligt. Die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1 Satz 5 Nummer 1 KStG liegen damit nicht vor. Gleichfalls greift § 8c Absatz 1 Satz 5 Nummer 3 KStG nicht, da die Voraussetzung einer 100%igen Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger nicht erfüllt ist (keine Zurechnungsebene vorhanden).

Prüfung der Konzernklausel im Zusammenhang mit der Ermittlung der schädlichen Erwerbsquote von 25 % / 50 %

- 47 Ob für einen Anteilserwerb die Voraussetzungen für die Anwendung der Konzernklausel vorliegen, wird regelmäßig geprüft, wenn die schädliche Grenze von 25 % bzw. 50 % innerhalb von fünf Jahren erstmals überschritten wird. Führen erst mehrere Erwerbe zu einem Überschreiten der Grenze von 25 % bzw. 50 %, sind die Voraussetzungen der Konzernklausel für jeden der Erwerbe getrennt voneinander zu prüfen.
- 48 Einzelne Beteiligungserwerbe, die die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllen, sind weder bei der Ermittlung der schädlichen Grenze von 25 % bzw. 50 % noch bei der Berechnung des Fünf-Jahres-Zeitraums zu berücksichtigen. Einem solchen Beteiligungserwerb folgende und vorangegangene Erwerbe, die die Voraussetzungen der Konzernklausel nicht erfüllen, sind weiterhin in die Ermittlung der schädlichen Grenze und des Fünf-Jahres-Zeitraums einzubeziehen.

Beispiel 11:

Es werden zum 01.01. des jeweiligen Jahres folgende Anteile einer Verlustgesellschaft durch einen Erwerber erworben:

01:	15 %	Voraussetzungen der Konzernklausel sind nicht erfüllt
02:	20 %	Voraussetzungen der Konzernklausel sind erfüllt
03:	32,5 %	Voraussetzungen der Konzernklausel sind nicht erfüllt
04/05:	keine weiteren Erwerbe	
06:	18 %	Voraussetzungen der Konzernklausel sind nicht erfüllt

Lösung:

B18 Für die Erwerbe im ersten und zweiten Jahr (insg. 35 %) erfolgt keine Verlustkürzung, da für den Erwerb im zweiten Jahr (20 %) die Konzernklausel anzuwenden ist. Im dritten Jahr wird der Verlust um 47,5 % nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG gekürzt. Das entspricht der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe in den Jahren 01 und 03. Damit endet der Fünf-Jahres-Zeitraum nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG vorzeitig; der Fünf-Jahres-Zeitraum nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG läuft weiter. Aufgrund des weiteren Erwerbs im sechsten Jahr erfolgt eine vollständige Verlustkürzung nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG.

VI. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 KStG)

1. Verhältnis der Konzernklausel zur Stille-Reserven-Klausel

- 49 Die Stille-Reserven-Klausel gem. § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 KStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010 setzt nach Anwendung der Konzernklausel zunächst einen schädlichen Beteiligungserwerb voraus, der die 25 %- bzw. 50 %-Grenze überschreitet und der ohne die Stille-Reserven-Klausel zu einer Verlustkürzung führen würde.

2. Ermittlung der stillen Reserven

a) Allgemein

- 50 Der gemeine Wert der Anteile entspricht in den Fällen eines entgeltlichen Erwerbs grundsätzlich dem Entgelt. Wurde aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung ein unangemessenes Entgelt für den Erwerb der Anteile gezahlt oder lässt sich der Wert der Anteile aus anderen Gründen nicht aus einem Entgelt ableiten, ist der Wert durch eine Unternehmensbewertung zu ermitteln (vgl. BMF-Schreiben vom 22. September 2011, BStBl I S. 859).
- 51 Die Bestimmung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven setzt regelmäßig nicht die Ermittlung der gesamten stillen Reserven einschließlich der ausländischen stillen Reserven der Körperschaft voraus. Inländische und ausländische stille Reserven sind sachgerecht zuzuordnen.
- 52 Stille Reserven aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die von der Verlustgesellschaft gehalten werden, bleiben vorbehaltlich der Rn. 53 bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt (§ 8b Absatz 2 KStG) und sind nicht in die Berechnung der stillen Reserven einzubeziehen. Stille Reserven aus Beteiligungen sind auch nicht in Höhe des pauschalen Abzugsverbots von Betriebsausgaben i. H. v. 5 % des Veräußerungsgewinns nach § 8b Absatz 3 Satz 1 KStG zu berücksichtigen. Sind in dem Betriebsvermögen sperrfristbehaftete Anteile i. S. d. § 20 UmwStG 2006 enthalten, ist ein zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs gem. § 22 Absatz 1 UmwStG 2006 latent steuerverhafteter Einbringungsgewinn I ebenfalls nicht in die Berechnung der stillen Reserven einzubeziehen.

- 53 Stille Reserven, die auf Anteile, auf die § 8b Absatz 7 oder 8 KStG anzuwenden ist, und auf einbringungsgeborene Anteile, auf die § 8b Absatz 4 KStG a. F. anzuwenden ist, entfallen, sind abweichend von Rn. 52 bei der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel zu berücksichtigen.
- 54 Die Rn. 51 ff. gelten entsprechend für Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer Beteiligung an einer Personengesellschaft für Zwecke der Körperschaftsteuer anteilig zu berücksichtigen sind.
- 55 Sind für Kapitalgesellschaften i. S. d. § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 KStG die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft gem. § 8 Absatz 9 KStG verschiedenen Sparten zuzuordnen und ist der verbleibende negative G. d. E. der jeweiligen Sparte gesondert festzustellen, sind auch die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Stille-Reserven-Klausel getrennt für jede Sparte zu überprüfen. Die ermittelten stillen Reserven sind sachgerecht aufzuteilen.

b) Bei negativem Eigenkapital (§ 8c Absatz 1 Satz 8 KStG)

- 56 Verfügt die Verlustgesellschaft über ein negatives Eigenkapital, ist für die Ermittlung der maßgeblichen stillen Reserven das dem Anteil an der Verlustgesellschaft entsprechende negative Eigenkapital dem entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Verlustgesellschaft gegenüberzustellen. Der maßgebliche gemeine Wert kann in diesen Fällen nicht aus einem für die Anteile gezahlten Entgelt abgeleitet werden. Die Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 8 KStG setzt vielmehr eine Unternehmensbewertung voraus (siehe BMF-Schreiben vom 22. September 2011, a. a. O.).

c) Bei unterjährigem Beteiligungserwerb

- 57 Bei unterjährigem Beteiligungserwerb ist für die Ermittlung der stillen Reserven das steuerbilanzielle Eigenkapital zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs maßgebend. Sofern auf diesen Zeitpunkt kein Zwischenabschluss erstellt worden ist, ist das auf den letzten vor diesem Zeitpunkt liegenden Abschlusszeitpunkt ermittelte Eigenkapital weiterzuentwickeln. Aus Vereinfachungsgründen kann das steuerbilanzielle Eigenkapital zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs wie folgt ermittelt werden:

steuerbilanzielles Eigenkapital zum Abschlusszeitpunkt, der vor dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs liegt

+/- anteiliges Ergebnis nach Rn. 35

+/- bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung tatsächlich zu berücksichtigende Zugänge/Auskehrungen

= steuerbilanzielles Eigenkapital zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs.

Wurde die Aufteilung des Ergebnisses des Wirtschaftsjahres geschätzt (vgl. Rn. 35 Satz 3), ist dieser Schlüssel auch für die Ermittlung des maßgeblichen Eigenkapitals anzuwenden.

d) Mehrstufiger Beteiligungserwerb

- 58 Bei mehrstufigen Beteiligungen können unmittelbare schädliche Beteiligungserwerbe zugleich mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe auf einer anderen Ebene zur Folge haben. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Stille-Reserven-Klausel sind grundsätzlich für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen. Dabei sind allein die in der Verlustgesellschaft vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven zu berücksichtigen (vgl. Rn. 50 ff.). Für die Ermittlung der Höhe der in der Verlustgesellschaft enthaltenen stillen Reserven ist grundsätzlich das für die Obergesellschaft gezahlte Entgelt zugrunde zu legen. Abweichend davon kann der Steuerpflichtige die in der Verlustgesellschaft vorhandenen stillen Reserven z. B. durch Vorlage einer Unternehmensbewertung nachweisen.

e) Bei Organschaften

- 59 Der Grundsatz, dass für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen ist, in welcher Höhe stille Reserven vorhanden sind (Rn. 58), ist auch dann anzuwenden, wenn zum Betriebsvermögen einer Verlustgesellschaft die Beteiligung an einer oder mehreren Organgesellschaften gehört. Stille Reserven im Betriebsvermögen der Organgesellschaft sind beim Organträger nicht zu berücksichtigen.
- 60 Ist die Organgesellschaft selbst eine Verlustgesellschaft, kann die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel über die Verluste des laufenden Wirtschaftsjahres hinaus nur vororganschaftliche Verluste betreffen.

3. Verwendung der stillen Reserven zum Erhalt eines nicht abziehbaren nicht genutzten Verlustes

- 61 In Höhe der stillen Reserven der Verlustgesellschaft können im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandene nicht genutzte körperschaftsteuerliche Verluste

abgezogen werden. Eine doppelte Nutzung von stillen Reserven insbesondere in Fällen mit steuerlicher Rückwirkung ist ausgeschlossen.

- 62 Die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven sind zunächst für die Erhaltung des laufenden Verlustes und anschließend für die Erhaltung des Verlustvortrages zu nutzen.
- 63 Für die Verrechnung der stillen Reserven mit den nicht genutzten Verlusten (Rn. 2) gilt die gleiche Reihenfolge, in der im Fall der Realisierung der stillen Reserven die Verluste aufgebraucht werden würden.

Beispiel 12:

Die V-GmbH ist als alleinige Kommanditistin an der X-GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Die Komplementärin (X-GmbH) ist nicht vermögensmäßig an der KG beteiligt.

Bei der KG wurde im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung für den VZ 01 ein nur nach § 15 Absatz 4 EStG verrechenbarer Verlust i. H. v. 100.000 € ermittelt und festgestellt sowie ausschließlich der Kommanditistin V-GmbH zugeordnet.

Für die V-GmbH wurde ferner zum 31.12.01 ein nach § 15a EStG nur verrechenbarer Verlust i. H. v. 20.000 € festgestellt.

Unabhängig davon wurde bei der V-GmbH zum 31.12.01 ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d Absatz 4 EStG i. H. v. 200.000 € festgestellt.

Zum 31.12.01 bestehen folgende stille Reserven:

V-GmbH: 30.000 € (ohne Betriebsvermögen der KG)

KG: 110.000 € (davon 40.000 € in dem von § 15 Absatz 4 EStG betroffenen Bereich)

Am 01.01.02 werden 100 % der Anteile an der V-GmbH auf einen Erwerber übertragen.

Lösung:

B19 Der Beteiligungserwerb zum 01.01.02 führt nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG grundsätzlich zum vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste (Stand: 31.12.01). Die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 KStG ist hier in folgender Reihenfolge anzuwenden:

1. Stille Reserven in dem Betriebsvermögen der KG, soweit dies den Einkünften i. S. d. § 15 Absatz 4 EStG zuzuordnen ist, und vorrangige Verrechnung mit dem nur nach § 15 Absatz 4 EStG verrechenbaren Verlust; verbleibende stille Reserven sind in die folgende Ermittlung zu 2. mit einzubeziehen:

Nur nach § 15 Absatz 4 EStG verrechenbarer Verlust zum 31.12.01	100.000 €
Stille Reserven in diesem Betriebsvermögen	40.000 €
(Fiktive) Verrechnung (max. verrechenbarer Verlust)	- 40.000 €
Verbleibende stille Reserven	0 €
Verbleibender verrechenbarer Verlust, der nach § 8c Absatz 1 KStG verfällt	60.000 €

2. Restliche stille Reserven im Betriebsvermögen der KG und vorrangige Verrechnung mit dem nur nach § 15a EStG verrechenbaren Verlust; verbleibende stille Reserven sind in die folgende Ermittlung zu 3. mit einzubeziehen:

Nur nach § 15a EStG verrechenbarer Verlust zum 31.12.01		20.000 €
Stille Reserven		
(110.000 € ./ 40.000 € =)	70.000 €	
(Fiktive) Verrechnung (max. verrechenbarer Verlust)	- 20.000 €	- 20.000 €
Verbleibende stille Reserven (siehe unten)	50.000 €	
Verbleibender verrechenbarer Verlust, der nach § 8c Absatz 1 KStG verfällt		0 €

3. Stille Reserven im Betriebsvermögen der V-GmbH:

Verbleibender Verlustvortrag nach § 10d Absatz 4 EStG zum 31.12.01		200.000 €
Verbleibende stille Reserven im Betriebsvermögen		
der KG (siehe oben) - zu 100 % V-GmbH	50.000 €	
Stille Reserven der V-GmbH	30.000 €	
Summe der stillen Reserven	80.000 €	
(Fiktive) Verrechnung (max. verrechenbarer Verlust)	- 80.000 €	- 80.000 €
Verbleibender Verlustvortrag, der nach § 8c Absatz 1 KStG verfällt		120.000 €

Abwandlung:

Wie oben, allerdings bestehen folgende stille Reserven:

V-GmbH: 30.000 €

KG: 110.000 € (davon 0 € in dem von § 15 Absatz 4 EStG betroffenen Bereich)

Lösung:

B20 Der Beteiligungserwerb zum 01.01.02 führt nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG grundsätzlich zum vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste (Stand: 31.12.01). Die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 KStG ist hier in folgender Reihenfolge anzuwenden:

1. Stille Reserven in dem Betriebsvermögen der KG, soweit dies den Einkünften i. S. d. § 15 Absatz 4 EStG zuzuordnen ist, und vorrangig Verrechnung mit dem nur nach § 15 Absatz 4 EStG verrechenbaren Verlust; verbleibende stille Reserven sind in die folgende Ermittlung zu 2. mit einzubeziehen:

Nur nach § 15 Absatz 4 EStG verrechenbarer Verlust zum 31.12.01		100.000 €
Stille Reserven in diesem Betriebsvermögen	0 €	
(Fiktive) Verrechnung (max. verrechenbarer Verlust)	- 0 €	- 0 €
Verbleibende stille Reserven	0 €	
Verbleibender verrechenbarer Verlust, der nach § 8c Absatz 1 KStG verfällt		100.000 €

2. Restliche stille Reserven im Betriebsvermögen der KG und vorrangig Verrechnung mit dem nur nach § 15a EStG verrechenbaren Verlust; verbleibende stille Reserven sind in die folgende Ermittlung zu 3. mit einzubeziehen:

Nur nach § 15a EStG verrechenbarer Verlust zum 31.12.01		20.000 €
Stille Reserven	110.000 €	
(Fiktive) Verrechnung (max. verrechenbarer Verlust)	- 20.000 €	- 20.000 €
Verbleibende stille Reserven (siehe unten)	90.000 €	
Verbleibender verrechenbarer Verlust, der nach § 8c Absatz 1 KStG verfällt		0 €

3. Stille Reserven im Betriebsvermögen der V-GmbH:			
Verbleibender Verlustabzug nach § 10d Absatz 4 EStG zum 31.12.01			200.000 €
Verbleibende stille Reserven im Betriebsvermögen			
der KG (siehe oben) - zu 100 % V-GmbH	90.000 €		
Stille Reserven der V-GmbH	30.000 €		
Summe der stillen Reserven	120.000 €		
(Fiktive) Verrechnung (max. verrechenbarer Verlust)	- 120.000 €	- 120.000 €	
Verbleibender Verlustvortrag, der nach § 8c Absatz 1 KStG verfällt			80.000 €

VII. Anwendungsvorschriften

1. Erstmalige Anwendung des § 8c KStG

- 64 § 8c KStG findet gem. § 34 Absatz 7b KStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) erstmals für den VZ 2008 und auf Beteiligungserwerbe Anwendung, bei denen das wirtschaftliche Eigentum nach dem 31. Dezember 2007 übergeht. Die zeitlichen Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Beispiel 13:

Eine GmbH mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr 01.07./30.06. erzielt im Wirtschaftsjahr 2006/2007 einen Verlust von 200.000 €. Am 30.09.2007 werden 51 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen.

Lösung:

B21 Auf den 31.12.2007 wird ein verbleibender Verlust von 200.000 € festgestellt. Der Beteiligungserwerb am 30.09.2007 ist zwar dem Wirtschaftsjahr 01.07.2007 - 30.06.2008 und damit dem VZ 2008 zuzurechnen, hat aber vor dem 01.01.2008 stattgefunden und löst somit nicht die Rechtsfolgen des § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG aus.

- 65 **§ 8c Absatz 1 KStG ist gem. § 34 Absatz 7b Satz 2 KStG i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22. Dezember 2009 – a. a. O. – (Einführung der Konzern- und der Stille-Reserven-Klausel) erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden. Gleichmaßen ist § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung gem. § 34 Absatz 6 Satz 5 KStG i. d. F. des StÄndG 2015 vom 2. November 2015 – a. a. O. – (Änderung der Konzernklausel) erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden.**
- 66 **Im Hinblick auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. März 2017 – 2 BvL 6/11 – ist § 8c Satz 1 bzw. Absatz 1 Satz 1 KStG für unmittelbare Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2016 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anzuwenden.**

2. Anwendung des § 8 Absatz 4 KStG neben § 8c KStG

- 67 § 8 Absatz 4 KStG ist neben § 8c KStG letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaft-

lichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt. Gleiches gilt für den Verlust der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft nach § 8 Absatz 4 Satz 1 KStG.

- 68 Die für die Sanierungsklausel des § 8 Absatz 4 Satz 3 KStG erforderliche fünfjährige Fortführung des den Verlust verursachenden Betriebs ist ggf. bis längstens Ende 2017 zu überwachen.
- 69 Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. August 2007 (BStBl I S. 624) finden Anwendung.

Beispiel 14:

Im Jahr 2007 werden 40 % und am 30.06.2011 26 % der Anteile an der Verlustgesellschaft V von A an B veräußert. Zum Veräußerungszeitpunkt in 2011 besitzt V ein Aktivvermögen von 100.000 €. Im Anschluss daran kommt es zu Betriebsvermögenszuführungen von 50.000 € im Jahr 2011 und 60.000 € im Jahr 2012, die nicht allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs i. S. d. § 8 Absatz 4 Satz 3 KStG dienen.

Lösung:

B22 § 8 Absatz 4 KStG ist anwendbar, da innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren (beginnend vor dem 01.01.2008) mehr als 50 % der Anteile übertragen wurden, nach dem schädlichen Anteilseignerwechsel in 2011 innerhalb von 2 Jahren überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wurde und die wirtschaftliche Identität somit noch vor dem 01.01.2013 verloren ging. Der Verlust geht zum 30.06.2011 vollständig unter. Würde der Betrag von 60.000 € nach dem 31.12.2012 zugeführt, wäre § 8 Absatz 4 KStG nicht mehr anwendbar.

B23 Daneben ist auch § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG in 2011 anwendbar und würde zwar für sich zu einem quotalen Verlustuntergang von 26 % führen. Dieser bleibt aber ohne Auswirkung, da der Verlust infolge der Anwendung des § 8 Absatz 4 KStG rückwirkend zum 30.06.2011 vollständig untergeht.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.