

## **BMF: Entwurf für ein BMF-Schreiben zur Anwendung des § 8c KStG**

Das BMF hat am 28.11.2017 das finale Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) veröffentlicht (siehe Deloitte Tax-News)

---

Das BMF hat am 15.04.2014 den Entwurf eines Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG-Erlass) veröffentlicht. Eine Überarbeitung des derzeit geltenden § 8c KStG-Erlasses vom 04.07.2008 wurde insbesondere vor dem Hintergrund verschiedener Gesetzesänderungen und der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung erwartet. Der Entwurf enthält neben redaktionellen Änderungen des geltenden Erlasses eine umfangreiche Überarbeitung der Rechtsfolgen bei unterjährigem Beteiligungserwerb sowie erstmalig Erläuterungen zur Konzernklausel und zur Stille-Reserven-Klausel.

### **Hintergrund**

Die Möglichkeit zur Nutzung von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften (nicht genutzten Verlusten) im Rahmen von Anteilsübertragungen an Körperschaften wurde durch den im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 eingefügten § 8c KStG erheblich beschränkt. Im Schrifttum wurde die Regelung wegen ihrer „überschießenden Wirkung“ massiv kritisiert. Um diese Wirkung abzuschwächen, fügte der Gesetzgeber im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes 2009 die sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG) und die sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 6 bis 8 KStG) ein. Die Stille-Reserven-Klausel wurde zwischenzeitlich nochmals durch das Jahressteuergesetz 2010 modifiziert.

Die Finanzverwaltung nahm infolge der Einführung des § 8c KStG mit Schreiben vom 04.07.2008 zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften Stellung. Eine Anpassung an die gesetzlichen Änderungen und die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung erfolgte nicht.

### Entwurf des BMF-Schreibens

Im vorliegenden Entwurf des BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG wurden neben redaktionellen Anpassungen des geltenden Erlasses die Rechtsfolgen bei unterjährigem Beteiligungserwerb wesentlich überarbeitet sowie erstmalig Erläuterungen zur Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG) und zur Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 6 bis 9 KStG) eingefügt.

Die Neufassung der Rechtsfolgen eines unterjährigen Beteiligungserwerbs ist auf die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung zurückzuführen. Die Finanzverwaltung nimmt zu Ergänzungen im Zusammenhang mit der Verrechnung von bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinnen und den Auswirkungen eines unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs an einem Organträger Stellung und veranschaulicht ihre Auffassung anhand von Beispielen.

Die Ergänzungen betreffen folgende Aspekte:

- Ein bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann – entsprechend dem Urteil des BFH v. 30.11.2011, I R 14/11 – nunmehr mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden. Eine Verrechnung kommt nur in Betracht, wenn die Gewinne des Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, insgesamt positiv sind (Rn. 31a des Entwurfs). Die Mindestgewinnbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 EStG ist zu beachten (Rn. 32b des Entwurfs).
- Der Rücktrag eines bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs erzielten Verlusts in vorangegangene Veranlagungszeiträume ist – unverändert – nicht möglich (Rn. 30 des Entwurfs).
- Das Ergebnis des Wirtschaftsjahres des unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs soll nach wirtschaftlichen Kriterien aufgeteilt werden (Rn. 32 des Entwurfs). Bisher war grundsätzlich eine zeitanteilige Aufteilung vorgesehen.
- Es werden Ausführungen zum Zeitpunkt der Berücksichtigung des Verlustuntergangs

bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr der Verlustgesellschaft aufgenommen. Danach ist der Verlustuntergang grundsätzlich in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt (Rn. 32a des Entwurfs).

- Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb an einem Organträger ist der Verlustuntergang für Organträger und Organgesellschaft eigenständig zu bestimmen (Rn. 33 des Entwurfs). Bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielte Verluste des Organträgers und der Organgesellschaft sind entsprechend der Ergebnisaufteilung i.S.v. Rn. 32 zu kürzen (Rn. 33 des Entwurfs). Es kann demnach kein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten im Organkreis erfolgen.

Die Konzernklausel und die Stille-Reserven-Klausel wurden 2009 im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und damit nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens zu § 8c KStG vom 04.07.2008 eingefügt.

Nach der Konzernklausel des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c Abs. 1 KStG nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Gem. § 34 Abs. 7b S. 2 KStG ist § 8c Abs. 1 S. 5 KStG erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe i.S.v. § 8c Abs. 1 KStG nach dem 31.12.2009 anzuwenden.

Nach der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 S. 6 KStG kann ein – infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs – nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust abgezogen werden, soweit er die anteiligen bzw. die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. Ein bestehender Zinsvortrag bleibt gem. § 8a Abs. 1 S. 3 KStG in Höhe der stillen Reserven bestehen, die einen vorhandenen nicht genutzten Verlust übersteigen.

Der Entwurf enthält erstmalig eine Stellungnahme der Finanzverwaltung zu diesen Ausnahmeregelungen des § 8c KStG.

Die Finanzverwaltung erläutert die Systematik der Konzernklausel anhand von drei Ebenen: (1) Ebene „derselben Person“, d.h. der an dem übernehmenden und übertragenden Rechtsträger beteiligten Person (sog. Zurechnungsebene), (2) Ebene des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers (sog. Handlungsebene) und (3) Ebene der Verlustgesellschaft. Die Ausnahmeregelung der Konzernklausel findet Anwendung, wenn die Voraussetzungen aller Ebenen erfüllt sind (Rn. 39 des Entwurfs). Eine Anwendung scheidet beispielsweise dann aus, wenn kein Beteiligungsverhältnis am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger besteht oder wenn mehr als ein Beteiligter vorhanden ist (Rn. 46 des Entwurfs). Die Übertragung von Anteilen durch eine Konzernspitze bzw. an eine Konzernspitze wird demnach wohl nicht nach § 8c Abs. 1 S. 5 KStG begünstigt.

Der Entwurf enthält ausführliche Erläuterungen zur Ermittlung der stillen Reserven, insbesondere bei Vorliegen eines negativen Eigenkapitals, bei unterjährigem oder mehrstufigem Beteiligungserwerb und im Falle einer Organschaft. Die Verwendung der stillen Reserven zum Erhalt eines nicht abziehbaren nicht genutzten Verlustes wird anhand umfangreicher Beispiele dargestellt.

#### **Fundstelle**

[BMF-Entwurf zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften - Anwendung des § 8c KStG \(Stand: 15.04.2014\)](#)

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.