

## OFD NRW: (Wieder-)Anwendung der Sanierungsklausel

Die OFD Nordrhein-Westfalen nimmt in ihrer Verfügung vom 20.12.2018 zur Anwendung der rückwirkend wieder in Kraft gesetzten Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG Stellung. Die aktuelle Verfügung ersetzt die beiden inhaltsgleichen Verfügungen der OFD Rheinland und der OFD Münster vom 30.03.2010.

### Hintergrund

Die Europäische Kommission hatte mit Beschluss vom 26.01.2011 festgestellt, dass die sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG eine mit dem Binnenmarkt nicht zu vereinbarende rechtswidrige Beihilfe darstellt. Gegen den Beschluss der Europäischen Kommission wurde Klage beim EuGH erhoben. Im Anschluss war eine Anwendung der Sanierungsklausel bis zur Entscheidung über die Nichtigkeitsklage nach § 34 Abs. 6 KStG a. F. nicht mehr möglich. Mit Urteil vom 28.06.2018 (C-203/16 P) hat der EuGH den Beschluss der Europäischen Kommission nunmehr für nichtig erklärt. Aus diesem Grund wurde durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (UStAVerMg) vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, S. 2338, siehe [Deloitte Tax-News](#)) § 34 Abs. 6 KStG geändert. Danach findet die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2008 wieder Anwendung.

### Verwaltungsanweisung

Die OFD Nordrhein-Westfalen nimmt in ihrer Verfügung vom 20.12.2018 zur Anwendung der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG Stellung. Die aktuelle Verfügung ersetzt die beiden inhaltsgleichen Verfügungen der OFD Rheinland und der OFD Münster vom 30.03.2010. Auch wenn die neue Vfg. der OFD NRW inhaltlich mit den Vorgänger-Vfg. übereinstimmt und somit keine Neuerungen bringt, sollen die nun wieder geltenden und zu beachtenden Grundsätze zur Anwendung der Sanierungsklausel nachfolgend kurz zusammengefasst werden:

#### Allgemeines

Erfolgt ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft gem. § 8c Abs. 1a S. 1 KStG, bleibt er bei der Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG unberücksichtigt. Der Beteiligungserwerb löst dann weder einen vollständigen Verlustuntergang aus, noch ist er mit anderen innerhalb der Fünfjahresfrist des § 8c Abs. 1 KStG erfolgten Anteilserven zusammenzurechnen (kein Zählerwerb). Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ist auf jeden Beteiligungserwerb i.S. des § 8c Abs. 1 KStG anwendbar, d.h. sie kommt dem Grunde nach auch bei einem Anteilswerb gleichgestellten Sachverhalten (vgl. Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017) und bei Kapitalerhöhungen i.S. des § 8c Abs. 1 S. 3 KStG zur Anwendung.

#### Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung

Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit der Sanierungsklausel ist, dass der Anteilswerb zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Körperschaft zumindest droht oder bereits eingetreten ist. Zur Bestimmung des Krisenbeginns wird auf das BMF-Schreiben vom 08.06.1999 verwiesen. Die Sanierung muss dabei nicht alleiniger Zweck des Beteiligungserwerbs sein. Auch der endgültige Eintritt des Sanierungserfolges ist keine Voraussetzung für die Anwendung der Sanierungsklausel.

Für das Vorliegen der Sanierungsvoraussetzungen muss die Körperschaft Unterlagen vorlegen, mit denen sowohl die Ursache für die eingetretene Krise in objektiv nachvollziehbarer Weise als auch die konkreten zur Bewältigung dieser Krise ergriffenen Maßnahmen belegt werden. Die Sanierungsmaßnahmen müssen dabei in sachlichem Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb erfolgen (§ 8c Abs. 1a S. 2 KStG). Ein Erwerb zum Zweck der Sanierung (Kausalität) liegt grundsätzlich nicht mehr vor, wenn die Sanierungsmaßnahme erst ergriffen wird, wenn nach Anteilswerb mehr als ein Jahr vergangen ist.

Hält die Körperschaft Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften und verfügen auch diese Kapitalgesellschaften über nicht genutzte Verluste, ist auf deren Ebene eine eigenständige Anwendung der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG zu prüfen. Ist die Obergesellschaft Organträger der nachfolgenden Gesellschaften, ist der gesamte Organkreis als der zu sanierende Geschäftsbetrieb i.S. des § 8c Abs. 1a KStG anzusehen (Einheitsbetrachtung, vgl. Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 16.04.1999).

#### Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen

Die Sanierungsklausel kann nur Anwendung finden, wenn zusätzlich zu den Sanierungsmaßnahmen die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten werden. Dies ist nur dann der Fall, wenn mindestens eine der drei nachfolgend aufgezählten Voraussetzungen von § 8c Abs. 1a S. 3 KStG erfüllt sind:

- *Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung i.S.v. § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 1 KStG*  
Bei einer "Betriebsvereinbarung" (§ 77 BetrVG) handelt es sich um einen Vertrag zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat. Wenn in dem von dieser Betriebsvereinbarung betroffenen Geschäftsbereich mehr als die Hälfte der sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer tätig ist, kommt die Anwendung von § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 1 KStG in Betracht. Der Nachweis des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen kann auch durch eine Arbeitsplatzregelung im Rahmen eines Tarifvertrags und/oder eines Sozialplans erfolgen. Existiert kein Betriebsrat, kann die Körperschaft mit ihren Arbeitnehmern unter bestimmten Voraussetzungen auch individuelle Vereinbarungen treffen.
- *Lohnsummenvergleich nach § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 2 KStG*  
Eine Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen liegt auch vor, wenn ein in sinngemäßer Anwendung des § 13a Abs. 1 ErbStG vorzunehmender Lohnsummenvergleich gelingt. Die Lohnsummenregelung ist nicht anwendbar, wenn die nach § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG zu berechnende Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder die Körperschaft nicht mehr als 10 bzw. (ab VZ 2010) nicht mehr als 20 Arbeitnehmer hat.
- *Zuführung von Betriebsvermögen durch Einlagen i.S.v. § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 KStG*  
Voraussetzung für eine Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen i.S. des § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 KStG ist, dass der Anteilserwerber innerhalb eines Jahres nach dem Beteiligungserwerb Einlagen in die Körperschaft leistet, die in der Summe mind. 25% des Aktivvermögens betragen. Maßgebend sind hierfür die Steuerbilanzwerte des Aktivvermögens des dem schädlichen Anteilserwerbs vorangegangenen Bilanzstichtags. Bei einem unter 100% liegenden Anteilserwerb ist die 25%-Grenze anteilig zu reduzieren (§ 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 S. 3 KStG). Die begünstigten Einlagen können sich auch auf die Passivseite der Bilanz beziehen, denn gem. § 8c Abs. 1a S. 4 KStG stellt auch der Erlass von Verbindlichkeiten eine Zuführung von Betriebsvermögen dar, soweit diese werthaltig sind.  
Erfolgt eine Einbringung i.S. der §§ 20, 21 UmwStG (Sacheinlage) in eine Verlustkörperschaft, so ist in Höhe der Erhöhung des steuerlichen Eigenkapitals eine Einlage i.S. des § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 KStG zu berücksichtigen. Geht Vermögen im Zuge einer Verschmelzung oder einer Auf- bzw. Abspaltung (§§ 11 - 15 UmwStG) auf eine Verlustkörperschaft über, ist ebenfalls eine Einlage in Höhe der Erhöhung des steuerlichen Eigenkapitals der übernehmenden Körperschaft zu berücksichtigen.

#### Sonstige Besonderheiten

Keine Sanierung i.S. des § 8c Abs. 1a KStG liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs bereits im Wesentlichen eingestellt hat (§ 8c Abs. 1a S. 4 KStG) oder sofern innerhalb von fünf Jahren nach dem schädlichen Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel erfolgt (§ 8c Abs. 1a S. 5 KStG). Die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste gehen dann - sofern vor dem Branchenwechsel von einem Anwendungsfall der Sanierungsklausel ausgegangen worden ist - rückwirkend unter (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

#### **Betroffene Norm**

§ 8c Abs. 1a KStG

#### **Fundstelle**

OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 20.12.2018, S 2745 a-2015/0011-St 135

#### **Weitere Fundstellen**

Europäische Kommission, Beschluss vom 26.01.2011, K(2011)275, siehe [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 28.06.2018, C-203/16 P, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 28.11.2017, IV C 2-S 2745-a/09/10002:004, BStBl I 2017, S. 1645, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 08.06.1999, IV C 2-S 2244-12/99, BStBl I 1999, S. 545

BMF, Schreiben vom 16.04.1999, IV C 6-S 2745-12/99, BStBl I 1999, S. 455

---

www.deloitte-tax-news.de

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.