

Änderungen des Körperschaftsteuerrechts

durch

das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ursprünglicher Gesetzesentwurf: Jahressteuergesetz 2018) vom 14.12.2018, BSStBl I S. 1373.

März 2019

Vorbemerkung

Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ursprünglicher Gesetzesentwurf: Jahressteuergesetz 2018) vom 14.12.2018¹ wurde die Vorschrift des § 8 c KStG als Reaktion auf das Urteil des BVerfG vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11² neu gefasst. Nach der Neufassung des § 8 c KStG liegt nur noch dann ein schädlicher Anteilserwerb vor, wenn

- innerhalb von fünf Jahren
- mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 %
- des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft
- an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen

übertragen werden oder wenn ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.

Die bisherige Regelung in § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG a. F., wonach auch die Übertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen innerhalb von fünf Jahren einen schädlichen Beteiligungserwerb darstellte, wurde aufgrund des BVerfG-Urteils vom 29.03.2017² ersatzlos gestrichen. Im Übrigen wurden die Regelungen zur Konzernklausel und zur Stille-Reserven-Klausel unverändert in die Neufassung des § 8 c KStG übernommen. Als Folge der Neufassung hat sich nunmehr die Nummerierung der Sätze in § 8 c KStG geändert. Die bisherigen zeitlichen Anwendungsregelungen des § 8 c Abs. 1 KStG bleiben durch die Neufassung der Vorschrift unverändert (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 1 und 2 KStG). So ist § 8 c Abs. 1 Satz 1 bis 3 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilserwerbe nach dem 31.12.2007 anzuwenden. Die Konzernklausel sowie die Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 bis 8 KStG sind erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden.

Außerdem ist die Sanierungsklausel in § 8 c Abs. 1 a KStG durch § 34 Abs. 6 Satz 3 KStG als Folge der EuGH-Urteile vom 28.06.2018 – C 203/16 P³ und C-219/16 P⁴ rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2008 und für Anteilserwerbe nach dem 31.12.2007 wieder in Kraft gesetzt worden. Nach § 8 c Abs. 1 a KStG ist ein Beteiligungser-

1 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 14.12.2018, BStBl I S. 1373.

2 BStBl 2017 II S. 1082.

3 DB 2018 S. 1639 und IStR 2018 S. 552.

4 DStR 2018 S. 1434.

werb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich, d. h., trotz schädlichem Beteiligungserwerb i. S. von § 8 c Abs. 1 KStG darf der Verlustvortrag unter folgenden Voraussetzungen vorgenommen werden:

- Der Beteiligungserwerb erfolgt zum Zweck der Sanierung der Körperschaft,
- das Unternehmen ist zum Zeitpunkt des Erwerbs zahlungsunfähig oder überschuldet oder von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedroht,
- innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb erfolgt kein Branchenwechsel und
- das Unternehmen hatte zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs den Geschäftsbetrieb nicht eingestellt.¹

Derzeit ist beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 19/17 noch ein Normenkontrollverfahren anhängig, in dem es um die Frage geht, ob § 8 c Abs. 1 Satz 1 (früher Satz 2) KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind.

Aufgrund des neugefassten § 8 c KStG war eine Änderung der Fälle 22 und 23 vorzunehmen. Außerdem stimmen in den Fällen 19 (S. 125 oben) und 43 (S. 441 unten) die Satzitate des § 8 c KStG nicht mehr.

Baden-Baden/Stutensee,
im März 2019

Birgit Jäger
Friedbert Lang

¹ Weitere Einzelheiten zur Sanierungsklausel § 8 c Abs. 1 a KStG vgl. Jäger/Lang/Künze, Körperschaftsteuer, 19. Aufl., Tz. 3.10.3.13. Erste Verwaltungsaussagen zur Auslegung dieser Klausel finden sich in der VfG. der OFD NRW vom 20.12.2018, DB 2019 S. 26. Diese VfG. ist aber nicht bundeseinheitlich abgestimmt.

Fall 22

Verlustabzug – Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG – gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs (Rechtslage ohne § 8 d KStG)

KStG §§ 8 c, 34; EStG § 10 d

Sachverhalt

Am Stammkapital der Creme-Seife-Holding GmbH (CS-GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Freiburg sind die Gesellschafter Sascha Schaum (SS) und Franz Fettig (FF) zu jeweils 50 % beteiligt. Das Stammkapital der CS-GmbH beträgt 100.000 €. Gesellschaftszweck der GmbH ist das Halten und die Verwaltung von Beteiligungen.

Die CS-GmbH ist u. a. alleinige Gesellschafterin der Duft-GmbH (D-GmbH, Stammkapital 40.000 €) und der Cosmetique GmbH (C-GmbH, Stammkapital 60.000 €). Außerdem hält sie 20 % der Anteile der Monsieur-Elexier-GmbH (ME-GmbH, Stammkapital 80.000 €), die anderen 80 % werden von einem Konkurrenzunternehmer Nick Neid (NN) gehalten.

Die C-GmbH hält 60 % der Anteile an der Finesse-GmbH (F-GmbH), deren Stammkapital 25.000 € beträgt, die anderen 40 % werden von der D-GmbH gehalten.

Alle GmbHs haben als Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr.

Für die F-GmbH wurde zum 31.12.04 ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10 d EStG i. H. von 40.000 € festgestellt. Die F-GmbH ist in der Entwicklung neuer Cosmetique-Produkte tätig und überlässt die entwickelten Herstellungsverfahren der D-GmbH bzw. C-GmbH zu einem angemessenen fremdüblichen Preis. In der Bilanz 31.12.04 ist ein Bilanzverlust i. H. von 35.000 € ausgewiesen. Die im Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserven betragen unstreitig 20.000 €.

Im Rahmen einer konzerninternen Umstrukturierung veräußert die C-GmbH am 01.08.05 ihre 60 %ige Beteiligung an der F-GmbH für angemessene 4.500 € an die D-GmbH. Die F-GmbH erwirtschaftet im Wirtschaftsjahr 05 einen Verlust von 15.000 €.

Im Frühjahr 06 bot sich für die CS-GmbH der Erwerb der Beteiligung der Konkurrenzfirma BioCreme-GmbH (B-GmbH) vom bisherigen Alleingesellschafter Carl Creme (CC) an. Daher erwarb die CS-GmbH am 01.04.06 die GmbH-Anteile der B-GmbH im Nennwert von 30.000 € für einen angemessenen Kaufpreis von 23.000 € von CC. In der auf den Veräußerungszeitpunkt aufgestellten Zwischenbilanz zum 31.03.06 ist ein Verlustvortrag i. H. von 18.000 € und ein Jahresüberschuss von 2.000 € ausgewiesen. Der zum 31.12.05 festgestellte verbleibende Verlustvortrag nach § 10 d EStG beträgt 14.000 €. Die C-GmbH erwirtschaftete in 06 einen Gesamtbetrag der Einkünfte i. H.

von 10.000 €. Aufgrund der zum 31.03.06 erstellten Zwischenbilanz ergibt sich bis zum 31.03.06 ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 2.000 € und für den Zeitraum vom 01.04.06 bis 31.12.06 ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 8.000 €.

Zum 01.01.07 veräußert die CS-GmbH ihre Beteiligung an der C-GmbH zu einem angemessenen Kaufpreis von 25.000 € (gemeiner Wert der Anteile) an die D-GmbH. In der Bilanz 31.12.06 ist ein Verlustvortrag i. H. von 20.000 € ausgewiesen, der zum 31.12.06 festgestellte verbleibende Verlustvortrag nach § 10 d EStG beträgt 9.000 €. Die C-GmbH erwirtschaftet in 07 ein Einkommen vor Verlustabzug i. H. von 8.000 €.

Da die ME-GmbH aufgrund der Wirtschaftskrise in den Jahren 04 bis 07 erhebliche Verluste erwirtschaftete und NN sich von der finanziell überschuldeten GmbH trennen wollte, nutzte die CS-GmbH diese Gelegenheit und erwarb am 01.01.08 die restlichen 80 % der Anteile von NN für 5.000 €. Zum 31.12.07 wurde folgende Bilanz für die ME-GmbH vorgelegt:

Aktiva	Bilanz 31.12.07		Passiva
Anlagevermögen	30.000 €	Stammkapital	80.000 €
Beteiligung Innovativ-GmbH	50.000 €	Bilanzverlust	(-) 130.000 €
Umlaufvermögen	20.000 €	Darlehen	150.000 €
	<u>100.000 €</u>		<u>100.000 €</u>

Der zum 31.12.07 festgestellte verbleibende Verlustvortrag nach § 10 d EStG beträgt 115.000 €. Der gemeine Wert des Anlagevermögens beträgt 52.000 €, der gemeine Wert der Beteiligung an der Innovativ-GmbH beträgt 65.000 €, der gemeine Wert des Umlaufvermögens entspricht dem Buchwert.

In 08 erzielt die ME-GmbH ein Einkommen vor Verlustabzug i. H. von 10.000 €.

Hinweis:

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Sanierungsklausel nach § 8 c Abs. 1 a KStG sollen in keinem der Fälle der Anteilsübertragung erfüllt sein.

Ebenso wird in keinem der Fälle der Anteilsübertragung ein Antrag nach § 8 d KStG gestellt. Einzelheiten zu § 8 d KStG werden in Fall 23 erläutert.

Frage

1. In welchen Fällen liegt aufgrund des Gesellschafterwechsels ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8 c Abs. 1 KStG vor?
2. In welchen Fällen greift die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG?
3. In welchen Fällen greift die Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG?

4. In welchem Umfang kann ein ggf. verbleibender Verlustabzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden und wie hoch sind die jeweiligen zu versteuernden Einkommen für die F-GmbH im VZ 05, für die B-GmbH im VZ 06, für die C-GmbH im VZ 07 und für die ME-GmbH im VZ 08?
5. Welche verbleibenden Verlustvorträge sind für die F-GmbH zum 31.12.05, für die B-GmbH zum 31.12.06, für die C-GmbH zum 31.12.07 und für die ME-GmbH zum 31.12.08 gesondert festzustellen?

Antwort

1. Die Anteilsveräußerung von 60 % der Anteile an der F-GmbH am 01.08.05 von der C-GmbH an den Erwerber D-GmbH stellt einen schädlichen Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG dar.

Die 100 %ige Anteilsübertragung der Beteiligung an der B-GmbH am 01.04.06 von CC an die CS-GmbH ist ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG.

Die 100 %ige Anteilsübertragung der Beteiligung an der C-GmbH am 01.01.07 von der CS-GmbH an die D-GmbH ist ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG.

Ebenso ist die Anteilsübertragung an der ME-GmbH i. H. von 80 % der Anteile von NN an die CS-GmbH ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG.

2. Die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 KStG greift bei der Anteilsübertragung der Anteile der F-GmbH von der C-GmbH an die D-GmbH, da die CS-GmbH sowohl am übertragenden Rechtsträger C-GmbH als auch am übernehmenden Rechtsträger D-GmbH zu 100 % beteiligt ist.

Bei der Anteilsübertragung der Anteile an der C-GmbH greift die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 KStG, da der Veräußerer CS-GmbH am übernehmenden Rechtsträger D-GmbH zu 100 % beteiligt ist.

3. Die Stille-Reserven-Klausel greift in Höhe der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven bei der Anteilsveräußerung der Anteile an der B-GmbH. Der Wert der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven beträgt nach § 8 c Abs. 1 Satz 6 KStG 9.000 €, sodass in dieser Höhe die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Abs. 1 KStG nicht eingreift.

Auch bei der Veräußerung der Anteile an der ME-GmbH greift die Stille-Reserven-Klausel in Höhe der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven. Diese ermitteln sich nach § 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG, da das Eigenkapital der ME-GmbH negativ ist. Sie betragen 22.000 €, sodass in dieser Höhe der Verlustabzug weiter genutzt werden kann.

Wegen der Ermittlung der stillen Reserven vgl. die Begründung zu Nr. 3.

4. Aufgrund der Ausführungen zu Nr. 3 und Nr. 4 können folgende verbleibende Verlustabzüge bei der Ermittlung des zu versteuern- den Einkommens berücksichtigt werden:

Bei der F-GmbH kann der zum 31.12.04 festgestellte verbleibende Verlustvortrag in voller Höhe weiter genutzt werden. Das zu ver- steuernde Einkommen für den VZ 05 beträgt \times 15.000 €.

Für die B-GmbH ist der zum 31.12.05 festgestellte verbleibende Verlustvortrag von 14.000 € zunächst mit dem bis zum 30.04.06 erwirtschafteten Gesamtbetrag der Einkünfte von 2.000 € zu ver- rechnen. Der danach noch nicht verbrauchte Verlustvortrag kann aufgrund der Stille-Reserven-Klausel in Höhe von 9.000 € weiter genutzt werden. Das zu versteuernde Einkommen für den VZ 06 beträgt 0 €.

Für die C-GmbH kann der zum 31.12.06 festgestellte verblei- bende Verlustabzug von insgesamt 9.000 € in voller Höhe weiter genutzt werden. Das zu versteuernde Einkommen für den VZ 07 beträgt 0 €.

Für die ME-GmbH kann der zum 31.12.07 festgestellte verblei- bende Verlustabzug von insgesamt 115.000 € i. H. von 22.000 € genutzt werden. Das zu versteuernde Einkommen für den VZ 08 beträgt 0 €.

5. Es werden folgende verbleibende Verlustvorträge gem. § 10 d Abs. 4 EStG gesondert festgestellt:

F-GmbH zum 31.12.05	55.000 €
B-GmbH zum 31.12.06	1.000 €
D-GmbH zum 31.12.07	1.000 €
ME-GmbH zum 31.12.08	12.000 €

Begründung

1. Allgemeines zu § 8 c KStG

Nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG liegt ein schädlicher Beteiligungs- erwerb vor, wenn

- innerhalb von fünf Jahren
- mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 %
- des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungs- rechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft
- an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen

übertragen werden oder wenn ein vergleichbarer Sachverhalt vor- liegt.

In diesem Fall ist der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verlust bzw. Verlustvortrag in voller Höhe nicht mehr abziehbar.

Ein schädlicher Anteilseignerwechsel i. S. des § 8 c Abs. 1 KStG liegt nur dann vor, wenn die Anteilsübertragung innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren an einen bestimmten Erwerberkreis erfolgt. Dabei kann der Erwerberkreis ein einzelner Erwerber sein, aber auch ein Erwerber und diesem nahestehende Personen oder mehrere Erwerber, wenn diese gleichgerichtete Interessen haben.

Werden Kapitalanteile einer Kapitalgesellschaft übertragen, so bezieht sich die Ermittlung der Quote der übertragenen Anteile auf das gezeichnete Kapital, somit auf das Stammkapital der jeweiligen GmbH. Da § 8 c KStG neben dem Erwerb von Kapitalanteilen auch den Erwerb von Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten (jeweils auch ohne Stimmrechte) sowie von Stimmrechten und vergleichbaren Sachverhalten erfasst, ist diejenige Übertragung maßgebend, die die weitestgehende Anwendung des § 8 c KStG erlaubt.¹

Zu den einzelnen Anteilsübertragungen:

Anteilsübertragung F-GmbH

Am 01.08.05 werden 60 % der Anteile an der F-GmbH vom Gesellschafter C-GmbH an den Erwerber D-GmbH übertragen. Es handelt sich hierbei um einen schädlichen Anteilserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG, der grundsätzlich zum vollständigen Untergang des bestehenden Verlustabzugs sowie des bis zum schädlichen Anteilserwerb erwirtschafteten laufenden Verlustes des VZ 05 führt, es sei denn, dass aufgrund der sog. Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG (vgl. Begründung zu Nr. 2) kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt oder aufgrund der Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG (vgl. Begründung zu Nr. 3) der Verlustabzug weiterhin genutzt werden kann.

Anteilsübertragung B-GmbH

Die 100 %ige Anteilsübertragung der Beteiligung an der B-GmbH am 01.04.06 von CC auf die CS-GmbH ist ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG, der grundsätzlich zum vollständigen Untergang des bestehenden Verlustabzugs führt. Es ist sowohl die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG (vgl. Begründung zu Nr. 2) als auch die Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG (vgl. Begründung zu Nr. 3) zu überprüfen.

Anteilsübertragung C-GmbH

Ebenso ist die 100 %ige Anteilsübertragung der Beteiligung an der C-GmbH am 01.01.07 von der CS-GmbH auf die D-GmbH ein schädlicher Anteilserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG, der ebenfalls grundsätzlich zum vollständigen Untergang des bestehenden Verlustabzugs führt. Auch hier ist sowohl die Konzernklausel (§ 8 c Abs. 1

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 5.

Satz 4 KStG) als auch die Stille-Reserven-Klausel (§ 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG) zu überprüfen.

Anteilsübertragung ME-GmbH

Die Anteilsübertragung an der ME-GmbH i. H. von 80 % der Anteile von NN auf die CS-GmbH stellt ebenfalls einen schädlichen Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG dar, der grundsätzlich zum vollständigen Untergang des bestehenden Verlustabzugs führt (Ausnahme Konzernklausel oder Stille-Reserven-Klausel).

2. Die in § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG enthaltene sog. Konzernklausel ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 2 KStG). Nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG liegt ein schädlicher Anteilserwerb nicht vor, wenn

a) 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,

b) 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

c) **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.**

„Übertragender Rechtsträger“ bzw. „Veräußerer“ i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG ist der Rechtsträger, der die Anteile an der Verlustgesellschaft vor der Anteilsübertragung unmittelbar oder mittelbar hält. „Übernehmender Rechtsträger“ bzw. „Erwerber“ i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG ist der Rechtsträger, der die Anteile nach der Anteilsübertragung unmittelbar oder mittelbar hält.¹

Anteilsübertragung am 01.08.05 an der F-GmbH

Bei dem Anteilsverkauf von 60 % an der F-GmbH ist der übertragende Rechtsträger die C-GmbH und übernehmender Rechtsträger die D-GmbH. Sowohl an der C-GmbH als auch an der D-GmbH ist jeweils alleiniger Gesellschafter zu 100 % die CS-GmbH. Damit sind die Voraussetzungen des § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 KStG erfüllt und es handelt sich nicht um einen schädlichen Beteiligungserwerb. Die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG greift daher aufgrund der Konzernklausel nicht ein.

1 BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 41.

Anteilsübertragung am 01.04.06 an der B-GmbH

Die Übertragung von 100 % der Anteile an der B-GmbH von CC auf die CS-GmbH fällt nicht unter die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 bis 3 KStG. Für § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 und Nr. 3 KStG ist Voraussetzung, dass eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung am übertragenden Rechtsträger bestehen muss. Übertragender Rechtsträger ist CC, eine natürliche Person, an der keine Beteiligung bestehen kann. Übernehmender Rechtsträger ist die CS-GmbH, jedoch ist der Veräußerer CC weder mittelbar noch unmittelbar an der CS-GmbH beteiligt. Daher sind auch die Voraussetzungen des § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 KStG nicht erfüllt. Für den nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG schädlichen Beteiligungserwerb ist die Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG zu überprüfen (vgl. Ausführungen zu Nr. 3).

Anteilsübertragung am 01.01.07 an der C-GmbH

Hier werden 100 % der Anteile an der C-GmbH von der CS-GmbH (= übertragender Rechtsträger) an die D-GmbH (= übernehmender Rechtsträger) veräußert. Alleiniger Gesellschafter der übernehmenden D-GmbH ist die CS-GmbH. Somit ist der Veräußerer (CS-GmbH) unmittelbar zu 100 % am übernehmenden Rechtsträger (D-GmbH) beteiligt. Es handelt sich daher um einen Fall der Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 KStG und somit nicht um einen schädlichen Beteiligungserwerb. Die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG greift aufgrund der Konzernklausel nicht ein.

Anteilsübertragung am 01.01.08 an der ME-GmbH

Übertragender Rechtsträger bei der Anteilsveräußerung der ME-GmbH ist die natürliche Person NN. Die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 und 3 KStG kann daher nicht eingreifen, da an einer natürlichen Person keine 100 %ige Beteiligung bestehen kann. Aber auch die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 KStG ist nicht einschlägig, da der Veräußerer NN nicht mittelbar oder unmittelbar zu 100 % am übernehmenden Rechtsträger CS-GmbH beteiligt ist. Somit greift bei dieser Anteilsübertragung von 80 % der Anteile an der ME-GmbH die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG nicht ein. Für diesen schädlichen Anteilserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 KStG ist wiederum die Stille-Reserven-Klausel in § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG zu überprüfen (vgl. Ausführungen zu Nr. 3).

3. Aufgrund der Stille-Reserven-Klausel in § 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG kann ein nicht abziehbarer und noch nicht genutzter Verlust abweichend von der Regelung in § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG abgezogen werden, soweit er die gesamten **im Inland steuerpflichtigen** stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. Dabei ist auf die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven abzustellen. Die Definition der stillen

Reserven ergibt sich aus § 8 c Abs. 1 Satz 6 KStG und für den Fall des negativen Eigenkapitals der Körperschaft aus § 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG.

Voraussetzung für die Anwendung des § 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG ist, dass der Tatbestand des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG vorliegt und die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG nicht eingreift. Es bedarf also eines schädlichen Anteilserwerbs an einer Verlustgesellschaft, der grundsätzlich zu einem Verlustuntergang führen würde. Die Stille-Reserven-Klausel lässt eine Verlustnutzung dennoch zu, soweit die Verluste die gesamten im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens nicht überschreiten.

Die Frage, wie die stillen Reserven zu ermitteln sind, ergibt sich aus § 8 c Abs. 1 Satz 6 und 7 KStG. Nach § 8 c Abs. 1 Satz 6 KStG ermitteln sich die stillen Reserven durch Gegenüberstellung

- des in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapitals und
- des auf dieses Eigenkapital entfallenden gemeinen Werts der Anteile.

Der gemeine Wert der Anteile wird i. d. R. aus dem gezahlten Entgelt (Veräußerungspreis) abgeleitet. Sollte kein fremdüblicher Preis vereinbart worden sein, ist eine Unternehmensbewertung durchzuführen.

Ist das Eigenkapital der Verlustkörperschaft negativ, so bestimmt § 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG, dass die stillen Reserven dem Unterschiedsbetrag zwischen

- dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und
- dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft entsprechen.

Aufgrund der Formulierung „im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens“ wird klargestellt, dass stille Reserven, die aufgrund von Steuerbefreiungsvorschriften nicht der Besteuerung unterliegen, bei der Ermittlung der Höhe der stillen Reserven nicht berücksichtigt werden. Aus diesem Grund sind stille Reserven, die in Anteilen an Kapitalgesellschaften enthalten sind, bei der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven zu 100 % zu kürzen, da insoweit die Steuerbefreiung nach § 8 b Abs. 2 KStG eingreift.¹ Andererseits können auch stille Reserven für solches ausländische Betriebsvermögen berücksichtigt werden, für das der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht und die damit in Deutschland besteuert werden können.

Anteilserwerb 01.08.05 an der F-GmbH

Da dieser Anteilserwerb unter die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 KStG fällt und damit kein schädlicher Anteilserwerb

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 52.

i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG vorliegt, kann (und braucht) die Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG nicht mehr eingreifen.

Anteilserwerb 01.04.06 an der B-GmbH

Hier liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb i. H. von 100 % vor, der nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem vollständigen Verlustuntergang führt. Für die Ermittlung der stillen Reserven aufgrund der Stille-Reserven-Klausel ist zunächst festzustellen, ob das Eigenkapital der B-GmbH zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs positiv oder negativ war. Das in der Zwischenbilanz auf den 01.04.06 ausgewiesene Eigenkapital beträgt 14.000 € (Stammkapital 30.000 € \times Verlustvortrag 18.000 € + Jahresüberschuss 2.000 €). Somit ermitteln sich die stillen Reserven auf den 01.04.06 nach § 8 c Abs. 1 Satz 6 KStG wie folgt:

gemeiner Wert der Anteile = angemessener Veräußerungspreis	
für 100 %	23.000 €
Eigenkapital lt. Steuerbilanz	\times <u>14.000 €</u>
im Inland steuerpflichtige stille Reserven	9.000 €

Der aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG am 01.04.06 grundsätzlich untergehende Verlustabzug (vgl. Berechnung zu Nr. 4) kann in Höhe der stillen Reserven von 9.000 € weiterhin genutzt werden.

Anteilserwerb 01.01.07 an der C-GmbH

Ein schädlicher Beteiligungserwerb i. H. von 100 %, der nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem vollständigen Verlustuntergang führt, liegt aufgrund der Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 KStG nicht vor. Somit kann die Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG nicht mehr eingreifen.

Anteilserwerb am 01.01.08 an der ME-GmbH

Da hier ein schädlicher Beteiligungserwerb i. H. von 80 % vorliegt, führt dies zu einem vollständigen Verlustuntergang nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG. Nach der vorliegenden Bilanz zum 31.12.07 ist das Eigenkapital der ME-GmbH negativ (Stammkapital 80.000 € \times Bilanzverlust 130.000 € = \times 50.000 €). Daher sind bei der Überprüfung der Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG die im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven nach § 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG zu ermitteln. Das gesamte in der steuerlichen Gewinnermittlung der Verlustgesellschaft ausgewiesene negative Eigenkapital ist dem gemeinen Wert des gesamten Betriebsvermögens der Verlustgesellschaft gegenüberzustellen. Dabei kann der maßgebliche gemeine Wert nicht aus einem für die Anteile gezahlten Entgelt abgeleitet werden. Die Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens setzt vielmehr eine Unternehmensbewertung voraus.¹

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 56.

Eigenkapital in der Steuerbilanz zum 31.12.07:

Stammkapital	80.000 €		
Bilanzverlust	× 130.000 €		
Eigenkapital	× 50.000 €		× 50.000 €
Gemeiner Wert des Betriebsvermögens:			
Anlagevermögen	52.000 €		
Beteiligung an der Innovativ-GmbH	+ 65.000 €		
Umlaufvermögen	+ 20.000 €		
Darlehen	× 150.000 €		
gemeiner Wert des Betriebsvermögens	× 13.000 €		× 13.000 €
stille Reserven insgesamt			37.000 €
nach § 8 b Abs. 2 KStG steuerfreie stille Reserven			
gemeiner Wert Innovativ-GmbH	65.000 €		
Buchwert Innovativ-GmbH	× 50.000 €		
stille Reserven	15.000 €		× 15.000 €
im Inland steuerpflichtige stille Reserven			22.000 €

Der zum 31.12.07 festgestellte verbleibende Verlustvortrag i. H. von 115.000 €, der grundsätzlich nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG in vollem Umfang der Verlustabzugsbeschränkung unterliegt, kann aufgrund der Stille-Reserven-Klausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG i. H. von 22.000 € weiter genutzt werden. Es geht damit nur ein Verlustabzug i. H. von 93.000 € unter.

4. Sofern ein nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte nicht mehr abziehbar. Somit unterliegt bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG. Ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden. Maßgebend ist dabei der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte. Die Aufteilung des Ergebnisses des gesamten Wirtschaftsjahres hat nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen und kann durch einen auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs erstellten Zwischenabschluss und entsprechende getrennte Einkommensermittlungen für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Wird ein Zwischenabschluss nicht erstellt, ist das Ergebnis sachlich und wirtschaftlich begründet zu schätzen.¹

Für die einzelnen Gesellschaften ergeben sich folgende Verlustabzugsbeschränkungen und die folgenden zu versteuernden Einkommen:

F-GmbH VZ 05

Aufgrund der Konzernklausel liegt hier kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8 c Abs. 1 KStG vor.

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 33 bis 35.

Das zu versteuernde Einkommen 05 beträgt \neq 15.000 €.

Der zum 31.12.04 festgestellte verbleibende Verlustvortrag erhöht sich um den im VZ 05 erwirtschafteten steuerlichen Verlust von 15.000 €.

B-GmbH VZ 06

Der Beteiligungserwerb erfolgt unterjährig zum 01.04.06. Daher kann der zum 31.12.05 festgestellte Verlustvortrag noch mit dem bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Gesamtbetrag der Einkünfte verrechnet werden.¹ Aufgrund der zum 31.03.06 erstellten Zwischenbilanz ergab sich bis zum 31.03.06 ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 2.000 €. Somit bleibt von dem Verlustvortrag zum 31.12.05 in Höhe von 14.000 € ein Teilbetrag von 2.000 € abziehbar. Der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG unterliegt somit grundsätzlich noch ein Betrag von 12.000 €. Aufgrund der Stille-Reserven-Klausel bleibt jedoch der Verlustabzug in Höhe von 9.000 € weiterhin bestehen. Damit geht aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG nur ein Verlustabzug von 3.000 € unter. Für die Einkommensermittlung 06 steht ein Verlustabzug i. H. von 11.000 € zur Verfügung.

Das zu versteuernde Einkommen der B-GmbH für 06 ermittelt sich wie folgt:

Einkommen	10.000 €
Verlustabzug § 10 d EStG i. V. m. § 8 c KStG	\neq <u>10.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	0 €

C-GmbH VZ 07

Aufgrund der Konzernklausel liegt hier kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8 c Abs. 1 KStG vor.

Das zu versteuernde Einkommen für 07 ermittelt sich wie folgt:

Einkommen	8.000 €
Verlustabzug § 10 d EStG i. V. m. § 8 c KStG	\neq <u>8.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	0 €

ME-GmbH VZ 08

Nach § 8 c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG kann der zum 31.12.07 festgestellte verbleibende Verlustabzug von insgesamt 115.000 € noch i. H. von 22.000 € genutzt werden. Somit ergibt sich folgendes zu versteuernde Einkommen für 08:

Einkommen	10.000 €
Verlustabzug § 10 d EStG i. V. m. § 8 c KStG	\neq <u>10.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	0 €

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 33 und 34.

5. Gemäß § 10 d Abs. 4 EStG ist der am Schluss eines VZ verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Für die einzelnen Gesellschaften ergeben sich folgende gesonderte Verlustfeststellungen:

F-GmbH VZ 05

verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.04	40.000 €
steuerlicher Verlust 05	+ <u>15.000 €</u>
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.05	55.000 €

B-GmbH VZ 06

verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.05	14.000 €
nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8 c KStG	× 3.000 €
Verlustabzug nach § 10 d EStG in 06	× <u>10.000 €</u>
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.06	1.000 €

C-GmbH VZ 07

verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.06	9.000 €
Verlustabzug nach § 10 d EStG in 07	× <u>8.000 €</u>
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.07	1.000 €

ME-GmbH VZ 08

verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.07	115.000 €
nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8 c KStG	× 93.000 €
Verlustabzug nach § 10 d EStG in 08	× <u>10.000 €</u>
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.08	12.000 €

Fall 23

Verlustabzug – Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG – Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8 d KStG – gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs

KStG §§ 8 c, 8 d; EStG § 10 d

Sachverhalt

Am 01.03.05 (Abschluss des notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrags) wurde die Medicus-Event-GmbH (M-GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Baden-Baden gegründet und am 15.05.05 in das Handelsregister eingetragen. Das Wirtschaftsjahr der M-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Gesellschaftszweck der M-GmbH ist die Vermittlung von Leasinggeschäften aller Art.

Das Stammkapital von 50.000 € haben die Gesellschafter

Markus Medicus (M) i. H. von 20.000 € (= 40 %) und

Fritz Fröhlich (F) i. H. von 30.000 € (= 60 %),

beide wohnhaft in Baden-Baden, übernommen.

Für das Wirtschaftsjahr 05 erzielte die M-GmbH ein zu versteuerndes Einkommen von \times 30.000 €.

Auch im Wirtschaftsjahr 06 entwickelten sich die Geschäfte nicht so, wie es sich die Gesellschafter erhofft hatten. Die GmbH schloss mit einem Jahresfehlbetrag von 42.000 € ab, der auch dem Einkommen der GmbH entsprach.

Am 01.06.07 veräußerte F seine GmbH-Beteiligung (30.000 €) für 14.000 € an Harald Hoffnung (H), obwohl die GmbH im Wirtschaftsjahr 07 bis zu diesem Stichtag einen Jahresüberschuss i. H. von 10.000 € erwirtschaftet hatte. Die am 01.06.07 insgesamt vorhandenen stillen Reserven betragen unstreitig 13.000 €. Aufgrund neuer Geschäftsideen und damit verbundener Investitionen für den bestehenden Geschäftsbetrieb schloss die Bilanz 31.12.07 mit einem Jahresfehlbetrag von 3.200 € ab. In der Gewinn-und-Verlust-Rechnung 07 sind keine nicht abziehbaren Ausgaben und steuerfreien Einnahmen enthalten.

Im Wirtschaftsjahr 08 erwirtschaftete die GmbH einen Jahresfehlbetrag von 6.000 €, in dem keine steuerfreien Einnahmen oder nicht abziehbare Ausgaben enthalten waren.

Das Wirtschaftsjahr 09 schloss erstmals mit einem Jahresüberschuss von 5.000 € ab, der dem Einkommen vor Verlustabzug entsprach.

Im Wirtschaftsjahr 10 betrug der Jahresüberschuss bzw. das Einkommen vor Verlustabzug 30.000 €.

Am 15.04.11 beteiligte sich die M-GmbH erstmals mit einer Kommanditbeteiligung von 25.000 € an der World-Wide-Leasing GmbH & Co. KG. Das Einkommen 11 beträgt vor Verlustabzug 51.000 €, zum 31.12.10 waren nur stille Reserven i. H. von 8.000 € vorhanden.

Hinweis:

Die Anteilsveräußerung erfolgt nicht zum Zwecke der Sanierung der M-GmbH, sodass kein Anwendungsfall des § 8 c Abs. 1 a KStG vorliegt.¹

Frage

1. Liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c KStG vor?
2. In welcher Höhe geht der Verlustabzug aufgrund des § 8 c KStG unter?
3. Wie hoch sind die zu versteuernden Einkommen der VZ 05 bis 11, wenn kein Antrag nach § 8 d KStG gestellt wird?
4. Welche verbleibenden Verlustvorträge sind zum Schluss der VZ gesondert festzustellen?
5. Wie hoch sind die zu versteuernden Einkommen der VZ 05 bis 11, wenn ein Antrag nach § 8 d KStG gestellt wird?

¹ Erläuterungen zu § 8 c Abs. 1 a KStG enthält die Vorbemerkung sowie Jäger/Lang/Künze, Körperschaftsteuer, 19. Aufl., Tz. 3.10.3.13.

6. Welche verbleibenden Verlustvorträge sind dann zum Schluss der VZ gesondert festzustellen?

Antwort

1. Durch die Anteilsveräußerung am 01.06.07 von Gesellschafter F an H i. H. von 60 % liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG vor, der grundsätzlich zu einem vollständigen Verlustuntergang des bis zum schädlichen Beteiligungserwerbs nicht abgezogenen Verlusts führt.
2. Aufgrund der Stille-Reserven-Klausel geht ein Verlust i. H. von 49.000 € unter. Wegen der Ermittlung vgl. Begründung zu Nr. 2.
3. Die zu versteuernden Einkommen betragen ohne Antrag nach § 8 d KStG für den

VZ 05	× 30.000 €
VZ 06	× 42.000 €
VZ 07	× 3.200 €
VZ 08	× 6.000 €
VZ 09	0 €
VZ 10	2.800 €
VZ 11	51.000 €

Einzelheiten siehe Begründung zu Nr. 3.

4. Es werden folgende verbleibende Verlustvorträge gem. § 10 d Abs. 4 EStG gesondert festgestellt:

zum 31.12.05	30.000 €
zum 31.12.06	72.000 €
zum 31.12.07	26.200 €
zum 31.12.08	32.200 €
zum 31.12.09	27.200 €
zum 31.12.10	0 €

5. Mit Antrag nach § 8 d KStG betragen die zu versteuernden Einkommen

VZ 05	× 30.000 €
VZ 06	× 42.000 €
VZ 07	× 3.200 €
VZ 08	× 6.000 €
VZ 09	0 €
VZ 10	0 €
VZ 11	37.000 €

Einzelheiten siehe Begründung zu Nr. 5.

6. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8 d KStG und der verbleibende Verlustvortrag gem. § 10 d Abs. 4 EStG werden wie folgt gesondert festgestellt:

Fortführungsgebundener Verlustvortrag (ffgVV) § 8 d KStG

zum 31.12.07	75.200 €
zum 31.12.08	75.200 €
zum 31.12.09	70.200 €
zum 31.12.10	40.200 €
zum 31.12.11	0 €

Verlustvortrag nach § 10 d EStG

zum 31.12.05	30.000 €
zum 31.12.06	72.000 €
zum 31.12.07	0 €
zum 31.12.08	6.000 €
zum 31.12.09	6.000 €
zum 31.12.10	6.000 €
zum 31.12.11	0 €

Begründung

1. Nach § 8 c Abs. 1 KStG liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn

- innerhalb von fünf Jahren
- mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 %
- des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft
- an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen

übertragen werden oder wenn ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.

In diesem Fall ist der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verlust bzw. Verlustvortrag in voller Höhe nicht mehr abziehbar.

Ein schädlicher Anteilseignerwechsel i. S. des § 8 c Abs. 1 KStG liegt nur dann vor, wenn die Anteilsübertragung innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren an einen bestimmten Erwerberkreis erfolgt. Dabei kann der Erwerberkreis ein einzelner Erwerber sein, aber auch ein Erwerber und diesem nahestehende Personen oder mehrere Erwerber, wenn diese gleichgerichtete Interessen haben.

Werden Kapitalanteile einer Kapitalgesellschaft übertragen, so bezieht sich die Ermittlung der Quote der übertragenen Anteile auf das gezeichnete Kapital, somit auf das Stammkapital der jeweiligen GmbH. Da § 8 c KStG neben dem Erwerb von Kapitalanteilen auch den Erwerb von Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten (jeweils auch ohne Stimmrechte) sowie von Stimmrechten und vergleichbaren Sachverhalten erfasst, ist diejenige Übertragung maßgebend, die die weitestgehende Anwendung des § 8 c KStG erlaubt.¹

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 5.

Nach der **Konzernklausel** (§ 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG) bleibt der Verlust bei lediglich konzerninternen Umgliederungen erhalten. In den sonstigen Fällen, die nicht unter die Konzernklausel fallen und in denen die Verluste untergehen würden, bleiben die nicht genutzten Verluste in Höhe der stillen Reserven erhalten (sog. **Stille-Reserven-Klausel** gem. § 8 c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG).

Die Anteilsveräußerung vom Gesellschafter F an H i. H. von 60 % stellt einen schädlichen Beteiligungserwerb i. S. des § 8 c Abs. 1 KStG dar, denn es werden unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an einen Erwerber übertragen. Dieser schädliche Beteiligungserwerb führt nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem vollständigen Verlustuntergang der bis zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verluste.

2. Da der schädliche Beteiligungserwerb während des Wirtschaftsjahres erfolgt, unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG.¹ Allerdings kann der zum Ende des dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangegangenen VZ gesondert festgestellte Verlustvortrag abweichend von § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG von einem bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten positiven Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Dies gilt auch, wenn im VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, insgesamt ein niedrigerer Gesamtbetrag der Einkünfte als in der Zeit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt wird.² 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. Wird ein Zwischenabschluss nicht erstellt, so ist die Aufteilung des Ergebnisses sachlich und wirtschaftlich begründet zu schätzen (z. B. betriebswirtschaftliche Auswertung oder zeitanteilige Aufteilung).³ Aufgrund der in 05 und 06 erzielten Jahresergebnisse beträgt der zum 31.12.06 festgestellte Verlustabzug 72.000 €. Dieser Verlustabzug kann noch mit dem bis zum 01.06.07 erwirtschafteten positiven Gesamtbetrag der Einkünfte (= Jahresüberschuss) von 10.000 € verrechnet werden. Zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs verbleibt somit ein nicht abgezogener Verlust von 62.000 €. Dieser Verlust von 62.000 € unterliegt grundsätzlich der Verlustabzugsbeschränkung vorbehaltlich der Stille-Reserven-Klausel.

Aufgrund der Stille-Reserven-Klausel in § 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG kann ein nicht abziehbarer und noch nicht genutzter Verlust abweichend von der Regelung in § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG abgezogen werden, soweit er

1 BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 33.

2 BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 34.

3 BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 35.

die gesamten **im Inland steuerpflichtigen** stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. Dabei ist auf die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven abzustellen. Die Definition der stillen Reserven ergibt sich aus § 8 c Abs. 1 Satz 6 KStG und für den Fall des negativen Eigenkapitals der Körperschaft aus § 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG.

Voraussetzung für die Anwendung des § 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG ist, dass der Tatbestand des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG vorliegt und die Konzernklausel nach § 8 c Abs. 1 Satz 4 KStG nicht eingreift. Es bedarf also eines schädlichen Anteilerwerbs an einer Verlustgesellschaft, der grundsätzlich zum totalen Verlustuntergang führen würde.

Für die Frage, wie sich die stillen Reserven ermitteln, ist zunächst das Eigenkapital der M-GmbH auf den 01.06.07 zu ermitteln. Dieses beträgt:

Stammkapital	50.000 €
Verlustvortrag 05	× 30.000 €
Verlustvortrag 06	× 42.000 €
Jahresüberschuss bis 01.06.07	+ 10.000 €
Eigenkapital 01.06.07	× 12.000 €

Da das Eigenkapital negativ ist, ermitteln sich die stillen Reserven nach § 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG. Hierzu wird der Unterschiedsbetrag zwischen

- dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und
- dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft

ermittelt. Dabei setzt die Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens eine Unternehmensbewertung voraus.¹ Laut Sachverhalt betragen die stillen Reserven zum 01.06.07 für das gesamte Unternehmen 13.000 €. In dieser Höhe bleibt der Verlustabzug trotz Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG bestehen. Damit geht aufgrund der Stille-Reserven-Klausel nur ein Verlustabzug i. H. von 49.000 € (62.000 € × 13.000 €) nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG unter.

3. Die M-GmbH erzielt folgende zu versteuernde Einkommen:

VZ 05 = Rumpfwirtschaftsjahr 05

Hier hat die M-GmbH lt. Sachverhalt ein zu versteuerndes Einkommen von × 30.000 € erzielt.

VZ 06 = Wirtschaftsjahr 06

Das zu versteuernde Einkommen beträgt × 42.000 €.

¹ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rz. 56.

VZ 07 = Wirtschaftsjahr 07

Der zum 31.12.06 bestehende Verlustvortrag i. H. von 72.000 € geht nach § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG i. H. von 49.000 € unter (vgl. Begründung zu Nr. 2).

Jahresfehlbetrag = zu versteuerndes Einkommen \times 3.200 €

Hinsichtlich der Entwicklung des Verlustabzugs nach § 10 d EStG wird auf die Ausführungen zu Nr. 4 hingewiesen.

VZ 08 = Wirtschaftsjahr 08

Hier entspricht der Jahresfehlbetrag von 6.000 € dem zu versteuernden Einkommen, da sich keine Zu- oder Abrechnungen ergeben.

VZ 09 = Wirtschaftsjahr 09

Der zum 31.12.08 bestehende Verlustvortrag i. H. von 32.200 € (vgl. Begründung zu Nr. 4) kann mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte 09 verrechnet werden.

Jahresüberschuss = Gesamtbetrag der Einkünfte	5.000 €
Verlustabzug § 10 d EStG	\times <u>5.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	0 €

VZ 10 = Wirtschaftsjahr 10

Der zum 31.12.09 bestehende Verlustvortrag i. H. von 27.200 € (vgl. Begründung zu Nr. 4) kann mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte 10 verrechnet werden.

Jahresüberschuss = Gesamtbetrag der Einkünfte	30.000 €
Verlustabzug § 10 d EStG	\times <u>27.200 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	2.800 €

VZ 11 = Wirtschaftsjahr 11

Jahresüberschuss = zu versteuerndes Einkommen	51.000 €
---	----------

4. Gemäß § 10 d Abs. 4 EStG ist der am Schluss eines VZ verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Für die einzelnen VZ ergeben sich folgende gesonderte Verlustfeststellungen:

VZ 05

steuerlicher Verlust 05	30.000 €
Verlustrücktrag nach 04	\times <u>0 €</u>
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.05	30.000 €

VZ 06

verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.05	30.000 €
steuerlicher Verlust 06	+ <u>42.000 €</u>
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.06	72.000 €

VZ 07

verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.06	72.000 €
Verlustabzugsbeschränkung § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG	\times <u>49.000 €</u>
steuerlicher Verlust 07	+ <u>3.200 €</u>
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.07	26.200 €

VZ 08		
	verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.07	26.200 €
	steuerlicher Verlust 08	+ 6.000 €
	verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.08	32.200 €
VZ 09		
	verbleibender Verlustvortrag zum 31.12. 08	32.200 €
	Verlustabzug in 09	× 5.000 €
	verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.09	27.200 €
VZ 10		
	verbleibender Verlustvortrag zum 31.12. 09	27.200 €
	Verlustabzug in 10	× 27.200 €
	verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.10	0 €

5. Allgemeines zu § 8 d KStG

Durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustrechnung bei Körperschaften¹ wurde durch die Einfügung von § 8 d KStG eine (zusätzliche) Regelung zur Entschärfung der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG beschlossen. § 8 d KStG soll im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8 c KStG die weitere Nutzung der Verluste ermöglichen, sofern der Geschäftsbetrieb der Körperschaft erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist. Zweck der Regelung ist die Vermeidung steuerlicher Hemmnisse für Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel nicht erfüllen, bei denen aber die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern zur Unternehmensfinanzierung notwendig wird. Die bestehenden Regelungen des § 8 c KStG werden durch den neuen § 8 d KStG und die damit verbundene Einführung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags (ffgVV) ergänzt.

Der Verlusterhalt hat nach dem Gesetzeswortlaut des § 8 d KStG vier Grundvoraussetzungen:

- (Eigentlich) schädlicher Beteiligungserwerb i. S. von § 8 c KStG
- Antrag
- Unterhalten „desselben Geschäftsbetriebs“ in einem bestimmten Zeitraum (seit Gründung oder in den letzten drei Jahren)
- Kein Eintritt eines schädlichen Ereignisses i.S. von § 8 d Abs. 2 KStG

In der Rechtsfolge wird die Anwendung von § 8 c KStG gänzlich suspendiert.

Damit die Vorschrift des § 8 d KStG überhaupt eingreifen kann, muss zunächst ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8 c Abs. 1 KStG vorliegen, der trotz Konzernklausel und trotz Stille-Reserven-Klausel

¹ Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016, BStBl 2017 I S. 3.

zu einem Verlustuntergang führt und der auch nicht unter die Sanierungsklausel § 8 c Abs. 1 a KStG fällt. Die Anwendung des § 8 d KStG ist antragsgebunden (§ 8 d Abs. 1 Satz 1 KStG). Die Körperschaft hat somit ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme des § 8 d KStG. Nach § 8 d Abs. 1 Satz 5 KStG ist der Antrag in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.

Voraussetzung für die Anwendung des § 8 d KStG ist, dass die Körperschaft im gesamten Beobachtungszeitraum „denselben Geschäftsbetrieb“ unterhält. Der Begriff des Geschäftsbetriebs wird in § 8 d Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG definiert. Danach umfasst ein Geschäftsbetrieb die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragene, nachhaltige, sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigung der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind danach insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. Zweck dieses Kontinuitätsanfordernisses ist es, die früheren Verluste der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel nur noch zur Verrechnung mit solchen Gewinnen zuzulassen, die später durch die nämliche Tätigkeit erwirtschaftet werden, aus der die Verluste stammen. Dagegen soll keine Möglichkeit geschaffen werden, frühere Verluste zur Minderung der Besteuerung von Gewinnen aus einer neuen Tätigkeit zu nutzen.¹

Der Beobachtungszeitraum, in dem derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten werden muss, beginnt mit dem Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht. Besteht die Körperschaft noch nicht so lange, beginnt der Beobachtungszeitraum mit ihrer Gründung. In diesem Beobachtungszeitraum muss nicht nur derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten werden, es darf auch bis einschließlich zum Ende des VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, kein schädliches Ereignis i. S. des § 8 d Abs. 2 KStG stattgefunden haben.

Nach § 8 d Abs. 1 Satz 2 KStG bleibt ein Verlustabzug nicht erhalten für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8 d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG) oder wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten VZ, der dem VZ der Antragstellung bzw. des schädlichen Beteiligungserwerbs i. S. des § 8 c KStG vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt war (§ 8 d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG). Während im ersten Fall nur die Verluste aus der Zeit vor der Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs die Anwendung des § 8 d KStG partiell ausschließen, wird demgegenüber die Anwendung des § 8 d KStG im Fall der Nr. 2 vollständig ausgeschlossen.

1 Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/9986 S. 13.

Ein weiterer Ausschlussgrund für die Anwendung des § 8 d KStG ist gegeben, wenn der Geschäftsbetrieb der Verlustkörperschaft vor dem 01.01.2016 eingestellt oder ruhend gestellt gewesen war (§ 34 Abs. 6 a Satz 1 KStG).

Die Vorschrift des § 8 d KStG ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 a Satz 1 KStG).

Sofern ein Antrag nach § 8 d KStG gestellt wird und die Voraussetzungen für die Anwendung des § 8 d KStG erfüllt sind, wird der zum Ende des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandene Verlustvortrag als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag (ffgVV) weitergeführt. Die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG wird trotz des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht auf den Verlustvortrag angewandt. Allerdings wird der bestehende Verlustvortrag auch dann in vollem Umfang zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag, wenn aufgrund des § 8 c KStG nur eine teilweise Verlustabzugsbeschränkung eingreifen würde. Somit ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag in seiner Höhe nicht identisch mit den nicht genutzten Verlusten, die bei Anwendung des § 8 c KStG nicht abziehbar gewesen wären.

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist nach § 8 d Abs. 1 Satz 7 KStG gesondert auszuweisen und festzustellen, insoweit gilt § 10 d Abs. 4 EStG entsprechend.

Als fortführungsgebundener Verlustvortrag festzustellen ist der „verbleibende“ Verlustvortrag, der sich nach einem Verlustausgleich und Verlustabzug im VZ des antragsbedingt außer Ansatz bleibenden schädlichen Beteiligungserwerbs ergibt.

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist auch in den Folgejahren jeweils auf den Schluss des VZ gesondert festzustellen. Erzielt die Körperschaft in den Folgejahren weitere Verluste, entstehen insoweit keine fortführungsgebundenen Verlustvorträge. Es kann daher zu zwei nebeneinander existierenden Verlustvorträgen kommen, die beide gesondert festzustellen und fortzuschreiben sind. Gemäß § 8 d Abs. 1 Satz 8 KStG ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag – im Rahmen der Mindestbesteuerung – bis zu seinem vollständigen Verbrauch vorrangig vor dem nicht fortführungsgebundenen Verlustvortrag abzuziehen. Die Verwaltung geht u. E. unzutreffend davon aus, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag als Teil des Verlustvortrags i. S. des § 10 d Abs. 4 EStG auszuweisen ist und keinen eigenständigen Verlustvortrag neben dem Verlustvortrag i. S. des § 10 d Abs. 4 EStG darstellt (vgl. hierzu den Vordruck: Anlage Verluste zur Körperschaftsteuererklärung 2018 Zeilen 13, 14 und 37).

Kommt es in einem nachfolgenden VZ zu einem schädlichen Ereignis i. S. des § 8 d Abs. 2 KStG, geht der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter. Allerdings lässt das schädliche

Der zum 31.12.06 bestehende Verlustvortrag i. H. von 72.000 € erhöht sich um den in 07 erwirtschafteten Verlust von 3.200 €.

Der sich somit zum 31.12.07 ergebende Verlustabzug i. H. von 75.200 € wird zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8 d KStG. Hinsichtlich der Entwicklung des ffgVV wird auf die Begründung zu Nr. 6 hingewiesen.

VZ 08 = Wirtschaftsjahr 08

Zu versteuern des Einkommen: $\times 6.000 \text{ €}$

Dieser Verlust erhöht nicht den ffgVV, sondern wird als Verlustvortrag nach § 10 d EStG gesondert festgestellt. Der ffgVV wird unverändert zum 31.12.08 festgestellt.

VZ 09 = Wirtschaftsjahr 09

Der zum 31.12.08 bestehende ffgVV i. H. von 75.200 € (vgl. Begründung zu Nr. 6) wird vorrangig mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte 09 verrechnet.

Jahresüberschuss = Gesamtbetrag der Einkünfte	5.000 €
Verlustabzug ffgVV	$\times \underline{5.000 \text{ €}}$
Einkommen	0 €

Hinsichtlich der Entwicklung des ffgVV und des Verlustabzugs nach § 10 d EStG wird auf die Begründung zu Nr. 6 hingewiesen.

VZ 10 = Wirtschaftsjahr 10

Der zum 31.12.09 bestehende ffgVV i. H. von 70.200 € (vgl. Begründung zu Nr. 6) wird vorrangig mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte 10 verrechnet.

Jahresüberschuss = Gesamtbetrag der Einkünfte	30.000 €
Verlustabzug ffgVV	$\times \underline{30.000 \text{ €}}$
zu versteuern des Einkommen	0 €

Hinsichtlich der Entwicklung des ffgVV und des Verlustabzugs nach § 10 d EStG wird auf die Begründung zu Nr. 6 hingewiesen.

VZ 11 = Wirtschaftsjahr 11

Aufgrund des schädlichen Ereignisses nach § 8 d Abs. 2 Nr. 4 KStG steht der ffgVV im VZ 11 nur noch in Höhe der am 31.12.10 vorhandenen stillen Reserven zur Verfügung (8.000 €). Der restliche ffgVV i. H. von 32.200 € (40.200 € \times 8.000 €, vgl. Begründung zu Nr. 6) geht unter. Außerdem kann der nach § 10 d ESG festgestellte Verlustvortrag i. H. von 6.000 € mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte verrechnet werden.

Jahresüberschuss = Gesamtbetrag der Einkünfte	51.000 €
Verlustabzug ffgVV	$\times 8.000 \text{ €}$
Verlustabzug § 10 d EStG	$\times \underline{6.000 \text{ €}}$
zu versteuern des Einkommen	37.000 €

Hinweis:

Die Antragstellung nach § 8 d KStG führt zu einem steuerlich günstigeren Ergebnis. Ohne Antrag beträgt das zu versteuernde Einkommen im VZ 10 2.800 €, mit Antrag nach § 8 d KStG 0 € und im VZ 11 beträgt das zu versteuernde Einkommen ohne Antrag nach § 8 d KStG 51.000 € anstelle von 37.000 € mit Antrag nach § 8 d KStG.

6. Für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8 d KStG und den Verlustvortrag nach § 10 d EStG ergeben sich für die einzelnen VZ folgende gesonderte Verlustfeststellungen:

	Verlustvortrag nach § 10 d Abs. 4 EStG	Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8 d KStG (entsprechend § 10 d Abs. 4 EStG)
Steuerlicher Verlust 05	30.000 €	
Verlustvortrag zum 31.12.05	30.000 €	
Verlustvortrag zum 31.12.05	30.000 €	
Verlust 06	+ 42.000 €	
Verlustvortrag zum 31.12.06	<u>72.000 €</u>	
Verlustvortrag zum 31.12.06	72.000 €	
Verlust 07	+ <u>3.200 €</u>	
Verlustvortrag zum 31.12.07 (Antrag § 8 d KStG)	0 €	→ 75.200 €
Verlustvortrag zum 31.12.07	0 €	75.200 €
Verlust 08	+ <u>6.000 €</u>	
Verlustvortrag zum 31.12.08	<u>6.000 €</u>	75.200 €
Verlustvortrag zum 31.12.08	6.000 €	75.200 €
Verlustabzug 09	<u>—</u>	× <u>5.000 €</u>
Verlustvortrag zum 31.12.09	6.000 €	70.200 €
Verlustvortrag zum 31.12.09	6.000 €	70.200 €
Verlustabzug 10	<u>—</u>	× <u>30.000 €</u>
Verlustvortrag zum 31.12.10	6.000 €	40.200 €
Verlustvortrag zum 31.12.10	6.000 €	40.200 €
Verlustuntergang wegen § 8 d Abs. 2 Nr. 4 KStG		× 32.200 €
Verlust 11	× <u>6.000 €</u>	× <u>8.000 €</u>
Verlustvortrag zum 31.12.11	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>

