



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

BEARBEITET VON

REFERAT/PROJEKT IV C 2

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM

BETREFF **Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften;
Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel in der Fassung
des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums
(Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) und der
Stille-Reserven-Klausel in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember
2010 (BGBl. I S. 1768)**

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

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

I.	Anwendungsbereich	3
II.	Schädlicher Beteiligungserwerb	3
1.	Anteilsübertragung und vergleichbare Sachverhalte	3
2.	Kapitalerhöhung	5
3.	Unmittelbarer und mittelbarer Erwerb.....	5
4.	Zeitpunkt des Erwerbs	5
5.	Fünf-Jahres-Zeitraum	6
III.	Erwerber	7
1.	Übertragung auf nahe stehende Personen.....	7
2.	Übertragung auf Erwerber mit gleichgerichteten Interessen.....	7
IV.	Rechtsfolgen	8
1.	Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs.....	8
2.	Unterjähriger Beteiligungserwerb	10
a)	Allgemein.....	10
b)	Bezogen auf die Mindestgewinnbesteuerung.....	11
c)	Bei Organschaft.....	12
3.	Unternehmenssanierungen.....	13
V.	Anwendungsvorschriften	13
1.	Erstmalige Anwendung des § 8c KStG	13
2.	Anwendung des § 8 Absatz 4 KStG neben § 8c KStG.....	13
VI.	Konzernklausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 KStG).....	15
1.	Systematik der Konzernklausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes.....	15
2.	„Dieselbe“ am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger jeweils zu 100 % beteiligte Person (Zurechnungsebene).....	15
3.	Übertragender und übernehmender Rechtsträger (Handlungsebene).....	16
4.	Prüfung der Konzernklausel im Zusammenhang mit der Ermittlung der schädlichen Erwerbsquote von 25 % / 50 %	17
VII.	Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 KStG).....	17
1.	Verhältnis der Konzernklausel zur Stille-Reserven-Klausel	17
2.	Ermittlung der stillen Reserven	18
a)	Allgemein.....	18
b)	Bei negativem Eigenkapital (§ 8c Absatz 1 Satz 8 KStG).....	19
c)	Bei unterjährigem Beteiligungserwerb.....	19
d)	Mehrstufiger Beteiligungserwerb.....	19
e)	Bei Organschaften	20
3.	Verwendung der stillen Reserven zum Erhalt eines nicht abziehbaren nicht genutzten Verlustes	20

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der allgemeinen Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften gemäß § 8c KStG unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) und durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) wie folgt Stellung. 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 gemäß § 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), § 15 Absatz 4, § 15a und § 15b EStG. § 8c KStG gilt für den Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 EStG entsprechend (§ 8a Absatz 1 Satz 3 KStG). Auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge ist § 8c KStG gemäß § 10a Satz 10 GewStG entsprechend anzuwenden.

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 nahe stehenden Personen und Personen, die mit ihm oder den nahe stehenden 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 Erbaueinandersetzung 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, 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:

Bl 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. Abschnitt VI, Rn. 39 ff.** Auch die Übernahme von mehr als 25 % der Anteile an einer GmbH durch eine Mitunternehmerschaft, an der die bisherigen Gesellschafter der GmbH 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 E-GmbH auf die T-GmbH verschmolzen wird oder umgekehrt;
- 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, 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 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 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 Nicht erforderlich ist, dass der schädliche Erwerb oder die zu addierenden Einzelerwerbe 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 31.12.2008 25 % und per 31.12.2009 weitere 25 % der Anteile. Die GmbH erzielt in 2008 einen Gewinn von 20.000 € und in 2009 einen Verlust von 200.000 €.

Lösung:

- B6 Es kommt zu einem quotalen Untergang (zu 50 %) des nicht genutzten Verlusts der GmbH per 31.12.2009 in Höhe von 100.000 €. Der Anteilserwerb per 31.12.2008 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

- 24 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 nahe stehende Personen

- 25 Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht jede rechtliche oder tatsächliche Beziehung zu einer anderen Person aus (**H 36 III. (Nahe stehende Person - Kreis der nahe**

stehenden Personen) KStH 2008), die bereits vor oder unabhängig von dem Anteilsenerwerb besteht.

2. Übertragung auf Erwerber mit gleichgerichteten Interessen

- 26 Personen mit gleichgerichteten Interessen gehören zum Erwerberkreis (vgl. Rn. 3).
- 27 Von einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen ist regelmäßig auszugehen, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattgefunden hat, wobei kein Vertrag vorliegen muss. 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 Beherrschung der Körperschaft; vgl. H 36 III. **(Beherrschender Gesellschafter - Gleichgerichtete Interessen) KStH 2008**.

IV. Rechtsfolgen

1. Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs

- 28 Werden innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust gemäß § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG quotale entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe unter.
- 29 Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von über 50 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren geht der nicht genutzte Verlust gemäß § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG vollständig unter.
- 30 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 Veranlagungszeiträume 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	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	0	0	0	
	(30 %)				
Verlustabzugsverbot § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG	0	0	0	13.505.000	
				(100 %)	
Verlustrücklageverbot § 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

2. Unterjähriger Beteiligungserwerb

a) Allgemein

- 31 Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb, unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG. **Ein bis zum Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann nach den Grundsätzen der Rn. 31a und unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung (vgl. Rn. 33b) mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden** (BFH-Urteil vom 30. November 2011, BStBl II 2012 S. 360).
- 31a **Eine Verrechnung nach Rn. 31 Satz 2 kommt nur in Betracht, wenn das Ergebnis des Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, insgesamt positiv ist. Sind vor dem schädlichen Beteiligungserwerb Gewinne und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb Verluste entstanden, sind die Ergebnisse zunächst zu saldieren. Nur ein nach dieser Saldierung verbleibender Gewinn kann - unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung - nach Rn. 31 Satz 2 mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden. Auf die danach verbleibenden nicht genutzten Verlustvorträge ist § 8c KStG anzuwenden.**
- 32 **Das Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahrs 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 zu schätzen.**
- 32a **Die Rn. 31 bis 32 gelten bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr entsprechend. Der Verlust eines abweichenden Wirtschaftsjahres ist nach § 8c KStG in dem Veranlagungszeitraum, im dem das Wirtschaftsjahr endet, auch dann nicht mehr abziehbar, wenn der schädliche Beteiligungserwerb in dem betreffenden Veranlagungszeitraum nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, also im folgenden Wirtschaftsjahr erfolgt. Auf den Schluss des Veranlagungszeitraums ist daher kein bzw. ein gekürzter verbleibender Verlust festzustellen. Dies gilt nicht, soweit im folgenden Wirtschaftsjahr auf den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein Gewinn entfällt. Dieser Gewinn ist bei der Veranlagung für den folgenden Veranlagungszeitraum mit Verlusten, die vor dem schädlichen Beteiligungserwerb entstanden sind nach den Grundsätzen der Rn. 31 bis 32 zu verrechnen. Insoweit ist auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums 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, sollte der zum Ablauf des Veranlagungszeitraums verbleibende Verlust nach § 165 Absatz 1 Nummer 1 AO vorläufig festgestellt werden.**

Beispiel 6:

Die V-GmbH hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.04. bis 31.03. Im Wirtschaftsjahr 01/02 erzielt sie einen Verlust von - 10.000 €, im Wirtschaftsjahr 02/03 einen Gewinn von 20.000 €. Zum 30.06.02 werden 100 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb). Vom Gewinn des Wirtschaftsjahres 02/03 entfällt auf den Zeitraum vom 1.04.02 bis 30.06.02 ein Anteil von + 5.000 € (Abwandlung: ein Anteil von - 5.000 €).

Lösung:

- B7* Zum 31.12.02 ist 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.
- B8* Im Rahmen der KSt-Veranlagung für den Zeitraum 03 ist zu berücksichtigen, dass der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Gewinn von 5.000 € mit Verlusten, die vor dem schädlichen Beteiligungserwerb entstanden sind (-10.000 €), verrechnet werden kann (vgl. Rn 31a). Der Gewinn von 5.000 € ist daher nicht in die Ermittlung des Einkommens für 03 einzubeziehen. Sofern sich aufgrund der Feststellungen im folgenden Veranlagungszeitraum Auswirkungen auf die Verlustfeststellung zum 31.12. des Vorjahres ergeben, ist die Feststellung entsprechend zu ändern.
- B9* Für den Veranlagungszeitraum 03 beträgt das Einkommen danach 15.000 €.
- B10* Im Fall der Abwandlung ist auch der bis zum 30.06.02 entstandene Verlust nach § 8c KStG zu kürzen. Für den Veranlagungszeitraum 03 beträgt das Einkommen 25.000 €.

b) Bezogen auf die Mindestgewinnbesteuerung

- 32b** Die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 EStG sind bei einem unterjährig schädlichen Beteiligungserwerb auch auf die Verrechnung eines bis zu diesem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr erzielten Gewinns mit bisher noch nicht genutzten Verlusten anzuwenden. Werden die Grenzen der Verlustverrechnung auf der Grundlage der Mindestgewinnbesteuerung bereits für die Verrechnung des bis zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs entstandenen Gewinns des Wirtschaftsjahres erreicht, kann für danach entstandene Gewinne keine weitere Verlustverrechnung mit ggf. noch verbliebenen nicht genutzten Verlusten erfolgen. Werden die Grenzen der Mindestgewinnbesteuerung für die Verrechnung mit Gewinnen, die bis zum Beteiligungserwerb entstanden sind, nicht erreicht, können nach diesem Zeitpunkt entstandene Gewinne bis zum Erreichen der Grenze der Mindestgewinnbesteuerung mit noch ggf. verbliebenen nicht genutzten Verlusten verrechnet werden. Die Aufteilung der Beträge der Mindestgewinnbesteuerung für die Zuordnung auf Gewinne vor bzw. nach dem Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs hat dazu weder zeitanteilig noch anteilig bezogen auf das jeweilige Einkommen zu erfolgen.

Beispiel 7:

Der GdE beträgt im Wirtschaftsjahr des unterjährig vorgenommenen schädlichen Beteiligungserwerbs 3.000.000 €. Davon wurden vor dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs im Fall a) ein Gewinn von 600.000 €, im Fall b) ein Gewinn von 2.400.000 € und im Fall c) ein Gewinn von 1.500.000 € erzielt (wirtschaftlich begründete Aufteilung). Der noch nicht genutzte Verlust zum 31.12. des Vorjahres beträgt jeweils 11.000.000 €.

Lösung:

- B11* Die max. zulässige Verrechnung beträgt insgesamt 2.200.000 € (1 Mio. € + 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Betrages des GdE).
- B12* Der Höchstbetrag von 2.200.000 € ist für die vorzunehmende Verlustverrechnung weder zeitanteilig noch nach dem Verhältnis der vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Einkünfte (z. B. für Fall a) zu $1/5 = 440.000$ € und zu $4/5 = 1.760.000$ €) aufzuteilen.
- B13* Von diesem Höchstbetrag kann im Fall a) eine Verrechnung mit 600.000 € für den Zeitraum vor dem schädlichen Beteiligungserwerb vorgenommen werden. Auf die danach verbleibenden nicht genutzten Verluste ist anschließend § 8c KStG entsprechend der Erwerbsquote anzuwenden. Auf ggf. danach noch verbleibende nicht genutzte Verluste kann im Anschluss bis zu deren vollständigem Verbrauch eine weitere Verlustverrechnung bis max. 1.600.000 € vorgenommen werden.
- B14* Im Fall b) ist für Gewinne vor dem schädlichen Beteiligungserwerb maximal eine Verrechnung von 2.200.000 € mit noch nicht genutzten Verlusten möglich. Auf den verbleibenden Verlust ist anschließend § 8c KStG entsprechend der Erwerbsquote anzuwenden. Der Höchstbetrag ist dadurch verbraucht und Gewinne aus dem Zeitraum nach dem schädlichen Beteiligungserwerb können nicht mehr mit verbliebenen nicht genutzten Verlusten verrechnet werden.
- B15* Im Fall c) kann der vor dem schädlichen Beteiligungserwerb erzielte Gewinn von 1.500.000 € vollständig mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden. Auf die danach verbleibenden nicht genutzten Verluste ist anschließend § 8c KStG entsprechend der Erwerbsquote anzuwenden. Ggf. danach noch verbleibende nicht genutzte Verluste stehen für nach dem schädlichen Beteiligungserwerb angefallene Gewinne bis max. 700.000 € für eine weitere Verlustverrechnung zur Verfügung.

c) Bei Organschaft

- 33 **Bei einer steuerlichen Organschaft ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Ein schädlicher Beteiligungserwerb bei einem Organträger führt regelmäßig auch zu einem mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb bei der Organgesellschaft. Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb bei einem Organträger unterliegt daher regelmäßig auch das noch nicht zugerechnete negative Organeinkommen aufgrund eines mittelbaren schädlichen Erwerbs der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG. 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. 32 zu kürzen.**
- 33a **Rn. 31 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).**

3. Unternehmenssanierungen

- 34 Im Zusammenhang mit Unternehmenssanierungen gilt das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl I S. 240). Die Mitteilungspflicht der obersten Finanzbehörden der Länder gemäß Rn. 14 des vorgenannten BMF-Schreibens ist zu beachten.

V. Anwendungsvorschriften

1. Erstmalige Anwendung des § 8c KStG

- 35 § 8c KStG findet gemäß § 34 Absatz 7b KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Beteiligungserwerbe Anwendung, bei denen das wirtschaftliche Eigentum nach dem 31. Dezember 2007 übergeht. Die zeitlichen Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Beispiel 8:

Eine GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr 01.07./30.06. erzielt im Wirtschaftsjahr 2006/2007 einen Verlust von 200.000 €. Am 30.09.2007 werden 26 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen.

Lösung:

B16 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 Veranlagungszeitraum 2008 zuzurechnen, hat aber vor dem 01.01.2008 stattgefunden und löst somit nicht die Rechtsfolgen des § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG aus.

- 35a **§ 8c Absatz 1 KStG i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden.**

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

- 36 § 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 wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt. Gleiches gilt für den Verlust der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft nach § 8 Absatz 4 Satz 1 KStG.
- 37 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.
- 38 Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. August 2007 (BStBl I S. 624) finden Anwendung.

Beispiel 9:

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:

B17 § 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.

B18 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.

ENTWURF

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

1. Systematik der Konzernklausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG i. d. F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes

39 Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nach § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Die Voraussetzungen der Konzernklausel betreffen danach drei Ebenen:

Die erste Ebene (Zurechnungsebene) betrifft die Person, die unmittelbar oder mittelbar zu 100 % am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist („dieselbe Person“).

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 Ausnahmeregelung der Konzernklausel Anwendung findet.

2. „Dieselbe“ am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger jeweils zu 100 % beteiligte Person (Zurechnungsebene)

40 „Dieselbe Person“ i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG ist jede natürliche oder juristische Person des privaten (z. B. Kapitalgesellschaften) oder des öffentlichen Rechts (z. B. Gebietskörperschaften) die zu 100 % am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Dabei werden unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammengerechnet.

41 Eine Personengesellschaft oder ein anderer Personenzusammenschluss kann nicht „dieselbe Person“ i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG sein.

42 <frei>

43 <frei>

44 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-prozentige mittelbare Beteiligung besitzt, sondern zusätzlich ein fremder Dritter an der Verlustgesellschaft beteiligt ist.

Beispiel 10:

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

Lösung:

B19 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 Konzernklausel ist nicht Voraussetzung, dass A zusätzlich auch zu 100 % an der Verlustgesellschaft V (mittelbar) beteiligt sein muss.

3. Übertragender und übernehmender Rechtsträger (Handlungsebene)

- 45 „Übertragender Rechtsträger“ ist der Rechtsträger, der die Anteile an der Verlustgesellschaft vor der Anteilsübertragung hält. „Übernehmender Rechtsträger“ ist der Rechtsträger, der die Anteile nach der Anteilsübertragung hält. Die Begriffe werden in der Konzernklausel normspezifisch verwendet und sind nicht im umwandlungssteuerrechtlichen Sinn zu verstehen.

Beispiel 11:

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:

B20 Die Voraussetzungen der Konzernklausel sind nicht erfüllt. Übertragender Rechtsträger i. S. d. § 8c KStG ist hier die T-GmbH, übernehmender Rechtsträger ist die A-AG. Demgegenüber ist umwandlungssteuerlich hier die V-GmbH übernehmender Rechtsträger.

- 46 Die Konzernklausel setzt voraus, dass am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger ein Beteiligungsverhältnis besteht. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn z. B. eine natürliche Person, eine Stiftung oder eine Gebietskörperschaft selbst übertragender oder übernehmender Rechtsträger ist. Die Konzernklausel findet auch keine Anwendung, wenn mehr als ein Beteiligter am übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger vorhanden ist. 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 12:

Die natürliche Person A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Diese wiederum hält eine Beteiligung an der Verlust-GmbH. Die A-GmbH überträgt nun die Anteile an der Verlust-GmbH auf A. Der übernehmende Rechtsträger ist damit A selbst (Handlungsebene).

Lösung:

B21 Die Konzernklausel kann nicht greifen, da die Voraussetzung einer 100-prozentigen Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger nicht erfüllt ist (keine Zurechnungsebene vorhanden).

4. 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 13:

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:

B22 Für die Erwerbe im ersten und zweiten Jahr (insg. 35 %) erfolgt keine Verlustkürzung, da für den Erwerb im 2. 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.

VII. 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 einem nicht abziehbaren nicht genutzten Verlust 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 gewährt 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 2011 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 in der Regel 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 (in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006, BGBl. I S. 2782, ber. BGBl. 2007 I S.68) enthalten, ist ein zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs gemäß § 22 Absatz 1 UmwStG 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. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft ein eigenes Steuerrechtssubjekt; stille Reserven aus der Beteiligung der Verlustgesellschaft an einer Personengesellschaft sind daher bei der Anwendung des § 10a Satz 10 GewStG nicht zu berücksichtigen.
- 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 Gesamtbetrag der Einkünfte 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 (BStBl I 2011 S. 859)).

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. 32

+/- tatsächlicher Zugang / tatsächliche Auskehrung bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs

= steuerbilanzielles Eigenkapital zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs.

Wurde die Aufteilung des Ergebnisses des Wirtschaftsjahrs geschätzt (vgl. Rn. 32, Satz 3), ist dieser Schlüssel auch für die Ermittlung des maßgeblichen Eigenkapitals anzuwenden.

- 58 <frei>

d) Mehrstufiger Beteiligungserwerb

- 59 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.

60 <frei>

e) Bei Organschaften

- 61 Der Grundsatz, dass für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen ist, in welcher Höhe stille Reserven vorhanden sind (Rn. 59) 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.
- 62 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

- 63 In Höhe der stillen Reserven der Verlustgesellschaft können im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs sowohl vorhandene nicht genutzte körperschaftsteuerliche als auch gewerbesteuerliche Verluste abgezogen werden.
- 64 Die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven sind zunächst für die Erhaltung des laufenden Verlustes und anschließend für die Erhaltung des Verlustvortrages zu nutzen.
- 65 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 14:

Die V-GmbH ist als alleiniger Kommanditist 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 einheitlichen und gesonderten 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:

B23 Der Beteiligungserwerb zum 01.01.02 führt nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG grundsätzlich zum vollständigen Untergang des verbleibenden Verlustabzugs (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 €		- 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 in diesem Betriebsvermögen (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:

B24 Der Beteiligungserwerb zum 01.01.02 führt nach § 8c Absatz 1 Satz 2 KStG grundsätzlich zum vollständigen Untergang des verbleibenden Verlustabzugs (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 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	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 in diesem Betriebsvermögen	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 €