



TAX-ACADEMY

Skript zum Online-Seminar – Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG

Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG; Entwurf eines neuen BMF-Schreibens zu § 8c KStG

1. Rechtsgrundlagen

- Wortlaut § 8c Abs. 1 KStG:

¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. ²Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. ³Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch

Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG

eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. ⁴Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

- **Sog. Konzernklausel:**

⁵Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

- **Sog. Stille-Reserven-Klausel:**

⁶Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abweichend von den Sätzen 1 und 2 abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. ⁷Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. ⁸Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft. ⁹Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.

2. Bisherige Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736

3. Wesentliche Inhalte des Entwurfs eines neuen BMF-Schreibens

Die Wiedergabe des Entwurfs des neuen BMF-Schreibens erfolgt untenstehend wortlautgetreu. Der Entwurf des BMF-Schreibens enthält zu den Rn. 1 bis 38 einige Änderungen des BMF-Schreibens vom 4.7.2008, die im Fettdruck dargestellt sind. Redaktionelle Änderungen des bisherigen BMF-Schreibens werden hier nicht wiedergegeben.

Das BMF-Schreiben vom 4.7.2008 enthielt noch keine Aussagen zur sog. stillen Reservenklausel und zur sog. Konzernklausel, da diese Sonderregelungen erst später Eingang in das Gesetz gefunden haben. Die Verwaltungsauffassung zu diesen Normen wird unter den Rn. 39 ff. in das bestehende Schreiben vom 4.7.2014 eingefügt. Diese Neuerungen werden im Druckbild des BMF-Entwurfs nicht gesondert hervorgehoben.

Mit Schreiben vom 15.4.2014 hat das Bundesministerium der Finanzen den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften nach § 8 c KStG an die Spitzenorganisationen und Verbände mit der Möglichkeit zur Stellungnahmen übersandt.

Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG

Die Verbände haben die Gelegenheit zur Stellungnahme wahrgenommen. Sie begrüßen zunächst grundsätzlich die Zusammenfassung der vorhandenen Verwaltungsanweisungen unter Berücksichtigung der aktuellen Gesetzesregelungen und der Rechtsprechung des BFH. Allerdings monieren sie, dass die Verwaltungsauffassung "jeweils Extrempositionen zu Lasten der Unternehmen" einnehme, die zu einem weiteren Aufschub von notwendigen Konzernumstrukturierungen führen. Die Verbände schlagen daher eine Überarbeitung des Entwurfs insbesondere im Hinblick auf Regelungen zur Straffung von Konzernstrukturen und der Berücksichtigung von unterjährigen Gewinnen und Verlusten vor. **Mit einer Herausgabe des neuen BMF-Schreibens ist im Frühjahr 2015 zu rechnen.**

Wesentliche Inhalte des Entwurfs eines BMF-Schreibens:

I. Schädlicher Beteiligungserwerb

4

Der Erwerb der Beteiligung kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen, z. B. im Wege der Schenkung. Ein Erwerb seitens einer natürlichen Person durch Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbauseinandersetzung und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge **zwischen Angehörigen i. S. d. § 15 AO** wird von § 8c KStG nicht erfasst; dies gilt nicht, wenn der Erwerb in auch nur geringem Umfang entgeltlich erfolgt.

Praxishinweis:

- Der Erwerb durch Erbfall wird grundsätzlich vom Normwortlaut des § 8c KStG erfasst. Die bisherige Einschränkung der Rz. 4 stellt sich insoweit als Billigkeitsmaßnahme, die nunmehr auf die unentgeltliche Erbauseinandersetzung und die unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge zwischen Angehörigen i.S.d. § 15 AO beschränkt wird.

II. Unterjähriger Beteiligungserwerb

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.

Praxishinweis:

- Die Finanzverwaltung setzt das BFH-Urteil vom 30.11.2011, BStBl II 2012, S. 360, um und lässt nunmehr auch zu, dass bei einem unterjährig stattfindenden schädlichen Anteilserwerb ein Ge-

www.tax-academy.de