



TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Körperschaftsteuer

§§ 8c und 8d KStG – Verlustabzugs-
beschränkung für Körperschaften

Rechtsstand: 2020

Inhalt

1	Zweck und Entwicklung der Vorschrift	1
2	Anwendungsbereich	4
2.1	Grundfall des schädlichen Beteiligungserwerbs	4
2.2	Welche Verluste werden von § 8c KStG gekürzt?	5
2.3	Erwerb und vergleichbare Sachverhalte	6
2.4	Persönlicher Anwendungsbereich	8
2.4.1	Betroffene Körperschaften	8
2.4.2	Wer kann Erwerber sein?	8
2.4.2.1	Grundfall	8
2.4.2.2	Nahestehende Personen und Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen	9
2.5	Zeitliche Aspekte	11
2.6	Mittelbare Erwerbe	13
3	Ausnahmeregelungen	16
3.1	Stille-Reserven-Klausel	16
3.2	Konzernklausel	18
3.3	Sanierungsklausel	21
3.4	Rettungsmaßnahmen nach dem Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG)	23
3.5	Ausnahme für Wagniskapitalgesellschaften	23
4	Fortführungsgebundener Verlustvortrag – § 8d KStG	24
4.1	Überblick zu § 8d KStG	24
4.2	Der fortführungsgebundene Verlustvortrag und dessen Voraussetzungen	24
4.3	Schädliche Ereignisse und Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags	25
	Haftungsausschluss	II
	Copyright	II

1 Zweck und Entwicklung der Vorschrift

1 § 8c KStG wurde im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008¹ eingeführt und ersetzte damit die bis dato gültige Regelung des § 8 Abs. 4 KStG, welche als zu gestaltungs- und streitanfällig galt.² Neben dem bisherigen Ziel – den **Handel mit Verlustmänteln**³ zu unterbinden – führt § 8c KStG durch die ausschließliche Anknüpfung an den Beteiligungserwerb deutlich häufiger zu einem Verlustuntergang. Aus diesem Grund wurde die Regelung von Anfang an scharf kritisiert.

2 Der Grundtatbestand des § 8c KStG sah ursprünglich einen zweistufigen Verlustuntergang vor, soweit von einem Erwerber gezeichnetes Kapital, Anteile, Stimmrechte oder vergleichbare Mitgliedschaftsrechte (un-)mittelbar erworben werden. Entscheidend war dabei die Höhe des Beteiligungserwerbs durch einen Erwerber⁴ innerhalb eines **Fünfjahreszeitraums**:

- ▶ Wurden mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen, gingen bestehende Verlustvorträge grundsätzlich in Höhe des prozentualen Anteils des Beteiligungserwerbs unter, § 8c Abs. 1 S. 1 KStG aF.

***Beispiel:** A erwirbt Anteile der verlustbehafteten B-GmbH in Höhe von 30 %. Als Folge des Beteiligungserwerbs gehen grundsätzlich 30 % der bestehenden Verlustvorträge unter.*



- ▶ Wurden mehr als 50 % der Anteile oder Mitgliedschaftsrechte einer verlustbehafteten Körperschaft an einen Erwerber übertragen, gingen bestehende Verlustvorträge vollständig unter, § 8c Abs. 1 S. 2 KStG aF.

***Beispiel:** A erwirbt 55 % der Anteile an der verlustbehafteten B-GmbH. Als Folge des Beteiligungserwerbs geht der bestehende Verlustvortrag in vollem Umfang unter.*



3 Nach Auffassung des BVerfG⁵ ist § 8c Abs. 1 S. 1 KStG aF bei unmittelbaren Übertragungen von Anteilen an (Verlust-) Kapitalgesellschaften für die Jahre **2008 bis 2015** mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber aufgetragen, bis 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 eine Neuregelung zu treffen.

Mit der **Neufassung** des § 8c Abs. 1 KStG durch das **UStAVermG**⁶ wurde der quotale Verlustuntergang nach der bisherigen Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG aF insgesamt aufgehoben (sowohl rückwirkend für die Zeit ab 2008 als auch für alle künftigen schädlichen Beteiligungserwerbe). Die Regelung des bisherigen Satzes 1 entfällt damit. Der bisherige Satz 2 - also der vollständige Untergang nicht genutzter Verluste, wenn innerhalb von 5 Jahren mehr als 50 % der Anteile an einen Erwerber übertragen werden - wurde zum **neuen Satz 1**. Die bisherigen Sätze 3 bis 9 des § 8c Abs. 1 KStG wurden zu den **neuen Sätzen 2 bis 8** und enthalten die erforderlichen Folgeänderungen.

§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG aF (also § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nF = Anteilsübertragung von mehr als 50 %) hat das BVerfG (bislang) nicht als verfassungswidrig erklärt. Diesbezüglich sind aber bereits zwei Verfahren vor dem BFH anhängig (I R 31/11 und I R 63/16). Zudem hat das FG Hamburg⁷ dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Regelung verfassungswidrig ist.

¹ Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007, BGBl. I, 1912.

² § 8 Abs. 4 KStG wurde als reine Missbrauchsvermeidungsvorschrift konzipiert, um sogenannte Mantelkäufe zu vermeiden. Zur Streitanfälligkeit seien beispielhaft folgende Urteile genannt: BFH, Urteil v. 28.5.2008, I R 87/07, BFHE 222; BFH, Urteil v. 23.2.2011 I R 8/10, BFH/NV 2011, 1188 = BeckRS 2011, 95258. In bestimmten Fällen war die Altregelung noch bis zum 31.12.2012 anzuwenden.

³ Unter einem Mantelkauf versteht man den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die meist vermögenslos ist und nicht mehr betrieben wird. Diese Gesellschaft kann für den beabsichtigten Unternehmenszweck umgestaltet werden. In der Vergangenheit entstandene Verlustvorträge können steuermindernd berücksichtigt werden.

⁴ Zum Begriff des Erwerbers siehe Rz. 16 ff.

⁵ BVerfG, Beschluss v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BGBl. I 2017, 1289, DStR 2017, 1094. Vgl. hierzu auch Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, 1289.

⁶ Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel von Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (UStA-VermG) v. 11.12.2018, BGBl. I, 2338.

⁷ FG Hamburg, Beschluss v. 29.8.2017, 2 K 245/17. Vgl. hierzu auch Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, 2377.

- 4 Als Reaktion auf die Kritik wurde § 8c KStG auch schon zuvor **mehrfach nachgebessert**.⁸
- ▶ Einführung des § 8c KStG im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.
 - ▶ **§ 8c Abs. 2 KStG**: Abmilderung der Rechtsfolgen für bestimmte Wagniskapitalbeteiligungen. Die Regelung trat mangels Genehmigung der EU-Kommission nie in Kraft.⁹
 - ▶ **§ 14 Abs. 3 FMStG**: Ausnahme für die Inanspruchnahme von Rettungsmaßnahmen im Zuge des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes.¹⁰
 - ▶ **§ 8c Abs. 1a KStG**: Mit Einführung einer Sanierungsklausel wurde § 8c KStG für in eine Krise geratene Unternehmen erheblich entschärft. Die zunächst befristet, dann unbefristet geltende Sanierungsklausel wurde von der EU-Kommission jedoch als unzulässige Beihilfe deklariert und bis zur Entscheidung des Europäischen Gerichts (EuG) bzw. des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zunächst ausgesetzt.¹¹ Als Reaktion auf die EuGH-Urteile vom 28.6.2018¹² wurde die Sanierungsklausel durch das UStAVermG¹³ für alle offenen Jahre rückwirkend wieder eingeführt. Ausführlich hierzu siehe Rz. 43 ff.
 - ▶ **§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG (ursprünglich § 8c Abs. 1 S. 5 KStG aF)**: Im Zuge des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes wurde ab dem 1.1.2010 eine (eng begrenzte) Ausnahme für bestimmte Konzernfälle geschaffen. Die Konzernklausel wurde durch das Steueränderungsgesetz 2015 rückwirkend ab dem 1.1.2010 neugefasst und dabei auf weitere Sachverhalte ausgedehnt.¹⁴ Ausführlich hierzu siehe Rz. 27 ff.
 - ▶ **§ 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG (ursprünglich § 8c Abs. 1 S. 6 ff KStG aF)**: Ebenfalls im Zuge des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes wurde ab dem 1.1.2010 eine Verschonungsregelung eingeführt, die sich an der Höhe der (stilisierten) stillen Reserven orientiert. Ausführlich hierzu siehe Rz. 35 ff.
 - ▶ **§ 8d KStG**: Durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wurde für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 eine weitere Ausnahmeregelung von § 8c KStG eingeführt.¹⁵ Danach kann auf Antrag von den Rechtsfolgen des § 8c KStG abgesehen werden. Der bisher nicht genutzte Verlust geht dann trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht unter und wird zu einem fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Ausführlich hierzu siehe Rz. 55 ff.
- 5 **Beachte**: Aufgrund des BFH-Urteils¹⁶ v. 26.8.2010 kommt es in einem eng begrenzten Umfang von Fällen aufgrund des verfassungsrechtlich höchst fragwürdigen Zusammenwirkens der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 S. 1, 2 EStG und § 8c KStG zur Aussetzung der Vollziehung i.S.d. § 361 AO.¹⁷ Insoweit wird § 8c KStG ausgehebelt.

Erfasst sind folgende Sachverhalte, soweit eine missbräuchliche Absicht auszuschließen ist:

- ▶ Schädliche Beteiligungserwerbe i.S.d. § 8c KStG in der Fassung vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (also vor dem 1.1.2010).
- ▶ Bei Umwandlung des übertragenden Rechtsträgers, § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG.
- ▶ Im Rahmen einer Liquidation der Körperschaft.
- ▶ Bei Beendigung der persönlichen Steuerpflicht.

⁸ Auf weitere kleinere Änderungen wird nicht näher eingegangen.

⁹ Entscheidung der EU-Kommission v. 30.9.2009, C 2/2009; siehe Rz. 53 f.

¹⁰ Finanzmarktstabilisierungsgesetz v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982; siehe Rz. 51 f.

¹¹ Entscheidung der EU-Kommission v. 26.1.2011, C 7/2010.

¹² EuGH, Urteile v. 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, BB 2018, 2079 und C-208/16 P, EuZW 2018, 686 (Heitkamp BauHolding GmbH) sowie in den Rs. C-219/16 P, DStR 2018, 1434 und C-209/16 P, ABI EU 2018, Nr C 294, 4 (GFKL Financial Services AG).

¹³ Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel von Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (UStA-VermG) v. 11.12.2018, BGBl. I, 2338.

¹⁴ Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009, BGBl. I, 3950 sowie Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl. I, 1834.

¹⁵ Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016, BGBl. I, 2998.

¹⁶ BFH, Urteil v. 26.8.2010, I B 49/10, BStBl. II 2011, 826.

¹⁷ BMF, Schreiben v. 19.10.2011, BStBl. I 2011, 974.

Für Beteiligungserwerbe, die nach dem Inkrafttreten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes zum 1.1.2010 stattfanden, ist die AdV nicht zu gewähren.



Merkbox:

- ▶ Verluste können aufgrund eines Gesellschafterwechsels (Beteiligungserwerb > 50 % innerhalb von 5 Jahren) vollständig untergehen.
- ▶ Hierbei sind allerdings etliche Ausnahmeregelungen zu beachten (z.B. Konzernklausel, Stille-Reserven-Klausel, Sanierungsklausel, § 8d KStG).
- ▶ Die Finanzverwaltung hat zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit § 8c KStG mit BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645, ausführlich Stellung genommen (zu beachten ist, dass sich dieses BMF-Schreiben noch auf § 8c KStG aF vor dem UStAVermG bezieht). Dieses BMF-Schreiben ersetzt das bisherige BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736. Zur Anwendung des § 10a S. 10 GewStG vgl. gleichlautenden Ländererlass vom 29.11.2017, BStBl. I 2017, 1643.

Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung. Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH
www.tax-academy.de