



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder  
beim Bund

Bundesministerien

Präsident des  
Bundesrechnungshofs

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-

FAX +49 (0) 18 88 6 82-

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM

BETREFF **Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG)**

GZ **XXXXXXXX** (bei Antwort bitte angeben)

I.	Anwendungsbereich.....	2
II.	Schädlicher Beteiligungserwerb.....	2
	1. Anteilsübertragung und vergleichbare Sachverhalte.....	2
	2. Kapitalerhöhung .....	3
	3. Unmittelbarer und mittelbarer Erwerb .....	4
	4. Zeitpunkt des Erwerbs .....	4
	5. Fünf-Jahres-Zeitraum .....	4
III.	Erwerber.....	5
	1. Übertragung auf nahe stehende Personen.....	5
	2. Übertragung auf Erwerber mit gleichgerichteten Interessen.....	6
IV.	Rechtsfolgen.....	6
	1. Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs.....	6
	2. Unterjähriger Beteiligungserwerb .....	7
	3. Unternehmenssanierungen.....	8
V.	Anwendungsvorschriften .....	8
	1. Erstmalige Anwendung des § 8c KStG .....	8
	2. Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG neben § 8c KStG .....	8

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912, BStBl I S. 630) neu geregelten allgemeinen Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften gem. § 8c KStG wie folgt Stellung:

## **I. Anwendungsbereich**

- 1 § 8c KStG ist auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG anzuwenden. Auch Anstalten oder Stiftungen fallen in den Anwendungsbereich des § 8c KStG.
- 2 Die Abzugsbeschränkung gem. § 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 Abs. 4, § 15a und § 15b EStG. § 8c KStG gilt für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG entsprechend. Auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge ist § 8c KStG gem. § 10a Satz 9 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 bilden 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 durch Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbaueinandersetzung wird von § 8c KStG nicht erfasst, jedoch der Fall der vorweggenommenen Erbfolge.

### **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.
- 6 Soweit es für den Erwerb auf den Übergang einer Eigentumsposition ankommt, ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

Beim Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums durch eine Emissionsbank im Rahmen eines Börsengangs (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 KWG) kommt es daher nur zu einem schädlichen Beteiligungserwerb, soweit das wirtschaftliche Eigentum auf die Emissionsbank übergeht.

- 7 Vergleichbare Sachverhalte können insbesondere sein:
  - der Erwerb von Bezugsrechten oder Genussscheinen i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG;
  - Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsverzicht;
  - der Erwerb oder die Stärkung der Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters bei einer KGaA;
  - 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;
  - der Anteilstausch;
  - 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;
  - der Ein- und Austritt von Vereinsmitgliedern.
- 8 Auch die Kombination verschiedener Sachverhalte kann insgesamt zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führen. Hierzu können z. B. gehören:
- die Einräumung oder der Wechsel einer atypisch stillen Beteiligung;
  - die Gewährung von Darlehen im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff KStG;
  - die Gewährung von Optionen zum Erwerb von Anteilen;
  - die Verpfändung von Anteilen.
- 9 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.

**Beispiel 1:**

Die Anteile an einer Gesellschaft entfallen zu 70 % auf Stammaktien und zu 30 % auf Vorzugsaktien. Erworben werden

- a) 30-%-Punkte der Vorzugsaktien
- b) 21-%-Punkte der Stammaktien
- c) 10-%-Punkte der Vorzugsaktien und 14-%-Punkte der Stammaktien.

**Lösung:**

*B1* In allen 3 Fallvarianten wird die schädliche Beteiligungsgrenze überschritten:

- a)  $30/100 = 30 \%$
- b)  $21/70 = 30 \%$
- c)  $10/100 + 14/70 = 10 \% + 20 \% = 30 \%$ .

**2. Kapitalerhöhung**

- 10 Einem Beteiligungserwerb von mehr als 25 % ist eine Kapitalerhöhung gleichzusetzen, bei der der Erwerberkreis nach der Einlage zu mehr als 25 % beteiligt ist oder sich dessen Beteiligung um mehr als 25 % erhöht (§ 8c Satz 4 KStG).
- 11 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

- 12 Der Erwerb einer Beteiligung kann unmittelbar oder mittelbar erfolgen. Der unmittelbare Erwerb ist auch schädlich, wenn er mittelbar zu keiner Änderung der Beteiligungsquote führt (keine Konzernbetrachtung). Auch die Übernahme von mehr als 25 % der Anteile an einer GmbH durch eine Personengesellschaft, 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,
- M1-KG auf M2-KG verschmolzen wird oder umgekehrt,
- die Anteile an der T-GmbH aus dem Gesamthandsvermögen der M1 in das Sonder-Betriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter übertragen werden oder umgekehrt.

- 13 Im Falle eines mittelbaren Beteiligungserwerbs ist die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote maßgeblich.

### 4. Zeitpunkt des Erwerbs

- 14 Der Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs oder des vergleichbaren Sachverhalts bestimmt sich nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums.
- 15 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.
- 16 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

- 17 Zur Ermittlung des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Satz 1 KStG werden alle Erwerbe durch den Erwerberkreis innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums zusammengefasst.
- 18 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.
- 19 Wird die 25%-Grenze überschritten, beginnt – unabhängig davon, ob zu diesem Zeitpunkt ein nicht genutzter Verlust vorliegt - mit dem nächsten Beteiligungserwerb ein neuer Fünf-Jahres-Zeitraum i. S. d. § 8c Satz 1 KStG.
- 20 Eine Mehrzahl von Erwerben durch einen Erwerberkreis gilt als ein Erwerb, wenn ihnen ein Gesamtplan zugrunde liegt. Ein schädlicher Gesamtplan in diesem Sinne wird widerleglich vermutet, wenn die Erwerbe innerhalb eines Jahres erfolgen.

- 21 Der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Satz 2 KStG ist ein eigener Fünf-Jahres-Zeitraum zugrunde zu legen. Eine quotale Kürzung des nicht genutzten Verlustes nach § 8c Satz 1 KStG löst deshalb keinen neuen Fünf-Jahres-Zeitraum für Zwecke des § 8c Satz 2 KStG aus.

Im Rahmen des § 8c Satz 1 KStG berücksichtigte Erwerbsvorgänge, die eine quotale Kürzung des nicht genutzten Verlustes ausgelöst haben, sind im Rahmen des § 8c 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 Satz 2 KStG mit dem nächsten Beteiligungserwerb.

- 22 Wird innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die 50 %-Grenze überschritten, ist der zu diesem Zeitpunkt bestehende Verlustabzug vollständig zu versagen.
- 23 Die mehrfache Übertragung der nämlichen Anteile ist schädlich, soweit sie je Erwerberkreis die Beteiligungsgrenzen des § 8c KStG übersteigt.

**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 Im VZ 01: quotaler Verlustuntergang nach § 8c Satz 1 KStG wegen Beteiligungserwerb durch E-GmbH von 30 %.
- B4 Im VZ 03: quotaler Verlustuntergang nach § 8c Satz 1 KStG wegen Beteiligungserwerb durch M-AG von 30 %.
- B5 Im VZ 04: vollständiger Verlustuntergang nach § 8c Satz 2 KStG infolge nochmaligen Beteiligungserwerbs durch M-AG von 21 % (+ 30 % = 51 % insgesamt).
- 24 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 erzielte 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, obgleich er in einer Gewinnphase der GmbH erfolgte und zum Erwerbszeitpunkt noch keine nicht genutzten Verluste der GmbH vorhanden waren.

### III. Erwerber

- 25 Erwerber kann jede natürliche Person, juristische Person oder Personengesellschaft sein. Dies gilt auch, wenn eine anteilige Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erfolgt.

#### 1. Übertragung auf nahe stehende Personen

- 26 Zur Begründung des „Nahe Stehens“ reicht jede rechtliche oder tatsächliche Beziehung zu einer anderen Person aus (H 36 KStH 2006; Kreis der nahe stehenden Personen).

## **2. Übertragung auf Erwerber mit gleichgerichteten Interessen**

- 27 Personen mit gleichgerichteten Interessen gehören zum Erwerberkreis (vgl. Tz. 3).
- 28 Gegenstand des gleichgerichteten Interesses kann jeder Umstand sein. 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 im Sinne des § 705 BGB reicht zur Begründung gemeinsamer 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 (Beherrschender Gesellschafter – gleichgerichtete Interessen KStH 2006).

## **IV. Rechtsfolgen**

### **1. Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs**

- 29 Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust quotal entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe unter.
- 30 Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von über 50 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren geht der nicht genutzte Verlust gem. § 8c Satz 2 KStG vollständig unter.
- 31 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.

**Beispiel 5:**

	<b>Jahr 01</b>	<b>Jahr 02</b>	<b>Jahr 03</b>	<b>Jahr 04</b>	<b>Jahr 05</b>
	€	€	€	€	€
Gezeichnetes Kapital	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
<b>Beteiligungsverhältnisse</b>					
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 (30 %)	400.000 (40 %)	450.000 (45 %)	550.000 (55 %)
<b>Schädlicher Beteiligungserwerb</b>		<b>ja</b>	<b>nein</b>	<b>nein</b>	<b>ja</b>
Ergebnis des laufenden VZ		-2.000.000	-600.000	3.500.000	4.700.000
davon Verlust bis zum schädlichen Beteiligungserwerb		-1.200.000	-300.000	0	0
Verbleibender Verlustabzug zum Ende des vorangeg. VZ		20.000.000	15.640.000	16.240.000	13.740.000
Verlustabzugsverbot § 8c Satz 1		6.000.000 (30 %)	0	0	0
Verlustabzugsverbot § 8c Satz 2		0	0	0	13.740.000 (100 %)
Verlustrückstellung § 8c Satz 1		360.000	0	0	0
Verlustabzug				2.500.000	
<b>Verbleibender Verlustabzug zum Ende des VZ</b>		<b>15.640.000</b>	<b>16.240.000</b>	<b>13.740.000</b>	<b>0</b>

**2. Unterjähriger Beteiligungserwerb**

- 32 Erfolgt der schädliche Beteiligungserwerb während des laufenden Wirtschaftsjahrs, unterliegt auch ein bis diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG. Der Verlust des gesamten Wirtschaftsjahrs, in dem das schädliche Ereignis eingetreten ist, ist zeitanteilig aufzuteilen.
- 33 Der Verlustabzugsbeschränkung infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einem Organträger unterliegt auch das noch nicht zugerechnete anteilige negative Organeinkommen. Es ist vor der Einkommenszurechnung auf Ebene der Organgesellschaft (zeitanteilig) zu kürzen.
- 34 Für die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum, der (in etwa) mit dem Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs beginnt, reichen Gründe regelmäßig nicht aus, die in der Zuordnung des laufenden Geschäftsergebnisses liegen.

### 3. Unternehmenssanierungen

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

## V. Anwendungsvorschriften

### 1. Erstmalige Anwendung des § 8c KStG

- 36 § 8c KStG findet gem. § 34 Abs. 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 6:

Eine GmbH mit abweichendem WJ 01.07./30.06. erzielt im Wirtschaftsjahr 2006/2007 einen Verlust von 200.000 € Am 30.9.2007 werden 26 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen

#### Lösung:

*B7* Auf den 31.12.2007 wird ein verbleibender Verlust von 200.000 € festgestellt, der Beteiligungserwerb am 30.9.2007 ist zwar dem Wirtschaftsjahr 01.07.2007 – 30.06.2008 und damit dem Veranlagungszeitraum 2008 zuzurechnen, hat aber vor dem 1.1.2008 stattgefunden und löst somit nicht die Rechtsfolgen des § 8c Satz 1 KStG aus.

### 2. Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG neben § 8c KStG

- 37 § 8 Abs. 4 KStG ist neben § 8c KStG letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraumes 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 Abs. 4 Satz 1 KStG.
- 38 Die für die Sanierungsklausel des § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG erforderliche fünfjährige Fortführung des den Verlust verursachenden Betriebs ist ggf. bis längstens Ende 2017 zu überwachen.
- 39 Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. August 2007 (BStBl I S. 624) finden Anwendung.

#### Beispiel 7:

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 Abs. 4 Satz 3 KStG dienen.

#### Lösung:

- B8* § 8 Abs. 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. Wäre der Betrag von 60.000 € nach dem 31.12.2012 zugeführt worden, wäre § 8 Abs. 4 KStG nicht mehr anwendbar.
- B9* Daneben ist auch § 8c 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 Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG bereits vollständig untergeht.