

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Herrn  
MR Peter Rennings  
Leiter Referat IV C 2  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

Nur per E-Mail: [Verlustabzugsbeschraenkung@bmf.bund.de](mailto:Verlustabzugsbeschraenkung@bmf.bund.de)

27. Mai 2014

**Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften;  
Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung  
der Konzernklausel in der Fassung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der  
Stille-Reserven-Klausel in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010**  
Stellungnahme zum Entwurf vom 15. April 2014

Sehr geehrter Herr Rennings,  
sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zum Entwurf der Änderung bzw. Ergänzung des BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG Stellung nehmen zu können. Detaillierte Anmerkungen sind diesem Schreiben als Anlage beigefügt.

In der Entwurfsfassung des Schreibens findet sich eine Vielzahl von Regelungen, die sich mit der Anwendung von § 8c KStG in Organschaftsfällen beschäftigen. Die vorgesehenen Auslegungen der Finanzverwaltung widersprechen zum Teil dem Grundgedanken der Besteuerung von Organkreisen und würden in der Praxis zu erheblichen Verschärfungen bei der Anwendung

der Vorschrift führen, die weder vom Wortlaut noch vom Sinn und Zweck der Regelung gedeckt sind.

Vielfach stellen die geplanten Änderungen leider jeweils eine Extremposition zu Lasten der Unternehmen dar. Auf dieser Basis müssten sinnvolle Vereinfachungen der Konzernstrukturen weiterhin aufgeschoben werden. Dieser Zustand wäre letztendlich auch nachteilig für die Finanzverwaltung, da redundante Zwischenholdings weiterhin einen administrativen Arbeitsaufwand verursachen würden.

Wir bitten Sie daher, den Entwurf – insbesondere auf der Basis der beigefügten Anmerkungen – im Hinblick darauf zu überarbeiten, dass eine möglichst effiziente Straffung von Konzernstrukturen möglich wird. Dies muss auch dann gelten, wenn an der Konzernspitze eine Personengesellschaft steht. Darüber hinaus sehen wir besonderen Nachbesserungsbedarf bei der Berücksichtigung von unterjährigen Gewinnen und Verlusten. Im Übrigen verweisen wir auf unsere Anmerkungen, die wir im Jahr 2008 zu dem damaligen Entwurf des BMF-Schreibens gemacht haben (vgl. unsere Eingabe vom 14. März 2008).

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.



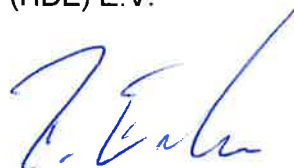
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.



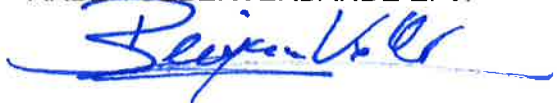
HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.

i. V. 

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

i. V. 

## 1. Zu Rn. 1: Persönlicher Anwendungsbereich

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ist § 8c KStG nur auf Körperschaften anzuwenden. Die Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen, wie z.B. Stiftungen und Anstalten, ist daher nicht nachvollziehbar.

### Petition:

Rn. 1 sollte dahingehend geändert werden, dass § 8c KStG nur auf unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaften anwendbar ist.

## 2. Zu Rn. 2: Anwendungsbereich

Bereits das bisherige BMF-Schreiben vom 04.07.2008 enthielt die Anwendung der Grundsätze des § 8c KStG auf Verluste (genauer Verlustausgleichsverbote) nach § 15 Abs. 4, § 15a und § 15b EStG sowie § 4h EStG, obwohl dies so nicht im Gesetz angelegt ist und auch nichts mit einem „Handel mit Verlustvorträgen“ zu tun hat.

Nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG sind nach Satz 4 nicht abziehbare Zinsaufwendungen auf die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen. Hierfür wird in § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG die entsprechende Anwendung von § 8c KStG ausdrücklich angeordnet, obwohl es sich nicht um Verluste handelt.

Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG können Verluste aus Termingeschäften mit Differenzausgleich nur mit gleichartigen Gewinnen verrechnet werden.

Nach § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG können Verluste aus stillen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (nur) mit Gewinnen aus derselben stillen Beteiligung verrechnet werden. Die Regelung gilt nach der Rechtsprechung des BFH vom 27.03.2012 (I R 62/08) nur für den Verlust „aus der stillen Beteiligung“ und nicht für den Verlust „der stillen Beteiligung“. Bei Verlusten „aus der stillen Beteiligung“ handelt es sich vielfach nur um temporäre Verluste. Es entspricht nicht dem Regelungsgehalt des Gesetzes, temporäre Verluste aus Teilwertabschreibungen endgültig zu versagen und die Zuschreibung damit steuerpflichtig werden zu lassen.

Die analoge Anwendung von § 8c KStG auf § 15a EStG im BMF-Schreiben ist völlig ausgeschlossen, da § 15a EStG nicht die Verluste auf Ebene der Körperschaft selbst sperrt, sondern die Verluste auf Ebene der nachgelagerten Mitunternehmerschaft „einfriert“. Wenn die-

se Verluste z. B. durch Veräußerung des Mitunternehmeranteils realisiert werden, handelt es sich unstreitig um neue Verluste, da diese dann auch wirtschaftlich getragen werden (so auch Roser, in: Gosch, Kommentar zum KStG, Tz. 14 zu § 8c KStG). Das Beispiel der Rn. 65 ist deshalb unzutreffend. Selbst wenn man mit der Finanzverwaltung die Anwendung von § 8c KStG auf nach § 15a EStG gesperrte Verluste annehmen will, ist nicht ersichtlich, worin die Rechtsgrundlage bestehen soll, nur stille Reserven in der § 15a-Gesellschaft zur Verrechnung zuzulassen.

Für die Anwendung von § 8c KStG auf den Zinsvortrag würde diese Logik bedeuten, dass der Zinsvortrag immer untergeht, da in ihm keine stillen Reserven enthalten sein können. Gleiches gilt für die temporären Verlustausgleichsverbote des § 15 Abs. 4 EStG, da auch hier in den betroffenen Wirtschaftsgütern keine stillen Reserven enthalten sein können. Dies würde bedeuten, dass bei der schädlichen Übertragung eines Versicherungsunternehmens mit erheblichen stillen Reserven, das niemals steuerliche Verluste gemacht hat, alle temporären Abzugsverbote nach § 15 Abs. 4 EStG sowie nach § 15a EStG (soweit in dieser Beteiligung keine stillen Reserven enthalten sind) vollständig untergehen. Dies ist nicht im Gesetz angelegt und verfassungsrechtlich ausgesprochen bedenklich.

#### **Petition:**

Im Ergebnis ist § 15a EStG aus dem Anwendungsbereich des § 8c KStG auszunehmen (mangels Verlusts auf Ebene der Körperschaft). Die vorhandenen stillen Reserven sind im Rahmen der analogen Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG auch auf die Abzugsbeschränkungen nach § 15 Abs. 4 EStG auszuweiten.

### **3. Zu Rn. 5-7: Anteilsübertragung und vergleichbare Sachverhalte**

Das entscheidende Kriterium für den Verlustuntergang im Sinne von § 8c KStG ist – ausweislich des Gesetzestextes – der Beteiligungserwerb. Die Gesetzesbegründung konkretisiert den Beteiligungserwerb im Sinne von „Anteilseignerwechsel“ (Gesetzesbegründung zu § 8c KStG, BT-Drs. 16/4841 vom 27.03.2007, S. 75).

Ein Anteilseigner bzw. Beteiligter definiert sich als solcher durch seine Eigentümerposition. Ein Rechtssubjekt, das lediglich die Stimmrechte für eine Beteiligung innehat, ist dagegen kein Anteilseigner bzw. Beteiligter. Die isolierte Übertragung von Stimmrechten ist daher kein Tatbestand, der unter § 8c KStG fällt. Die Stimmrechtsübertragung wird im Gesetz nur ge-

nannt, um bei einem Beteiligungserwerb die Ermittlung der maßgeblichen Quote ggf. auch nach den Stimmrechten vornehmen zu können (siehe auch Beispiel I unter Rn. 8).

Mit gezeichnetem Kapital, Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten werden die jeweiligen zivilrechtlichen Beteiligungsformen als Bezugsgröße für verschiedene Körperschaftsobjekte bezeichnet. Zum Beispiel beziehen sich Mitgliedschaftsrechte auf Genossenschaften, nicht jedoch auf jegliche Rechte von Beteiligten an Kapitalgesellschaften.

**Beispiel:**

A hält 60 % und B 40 % der Anteile an einer GmbH. Im Jahr 01 verpflichtet sich B seine Stimmrechte entsprechend der Stimmrechtsausübung durch A auszuüben. Im Jahr 02 veräußert B seine Anteile an A.

**Lösung:**

Erst im Jahr 02 wird die schädliche Beteiligungsgrenze überschritten und zwar zu 40 %.

Nach dem derzeitigen Entwurf würde die Beteiligungsgrenze dagegen schon im Jahr 01 zu 40 % überschritten werden.

**Petitur:**

- a. Unter Rn. 5 bzw. 6 sollte zum Ausdruck kommen, dass § 8c KStG nur solche Erwerbe erfasst, bei denen es zu einer Änderung des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen, Mitgliedschaftsrechten oder Beteiligungsrechten kommt. Unter Rn. 7 sind "Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen und Stimmrechtsverzicht" als vergleichbare Sachverhalte zu streichen.
- b. Sollte eine solche Änderung nicht in Betracht gezogen werden, wäre unter Rn. 6 zumindest klarzustellen, dass es bei der Übertragung von Kapitalanteilen, Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten auf einen Treuhänder nicht zu einer schädlichen Übertragung von Stimmrechten kommt.
- c. Die sukzessive Übertragung von Stimmrechten nach vorherigem Erwerb von Kapitalanteilen, Mitgliedschaftsrechten oder Beteiligungsrechten ohne Stimmrecht darf nicht zur zweimaligen Anwendung des § 8c KStG führen.

#### 4. Zu Rn. 7: Stimmrechtsvereinbarungen

In der Praxis entstehen Fragen zur Auslegung der Rn. 7 des BMF-Schreibens, insbesondere zu Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen und Stimmrechtsverzichten. So wird diskutiert, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG vorliegt, wenn ein Beirat oder Aufsichtsrat bei einem Gesellschafter einer Verlustgesellschaft eingeführt wird, der der Ausübung der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung/Hauptversammlung der Verlustgesellschaft zustimmen muss.

Unseres Erachtens liegt beispielsweise jedenfalls dann kein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG vor, wenn der Beirat gegenüber der stimmrechtsausübenden Gesellschaft nicht weisungsbefugt ist (nur Zustimmungsvorbehalt) "und" der Beirat aus demselben Personenkreis besteht wie die Gesellschafter- /Hauptversammlung der stimmrechtsausübenden Gesellschaft.

Entspricht dagegen der Personenkreis der Beiratsmitglieder nicht dem Personenkreis der Gesellschafter, indem z. B. nur A, der mit 20 % beteiligt ist, sowie B und C, die mit jeweils 10 % beteiligt sind, im dreiköpfigen Aufsichtsrat vertreten sind, nicht aber auch die anderen Gesellschafter, die zusammen 60 % halten, könnte wohl nach Auffassung der Finanzverwaltung die Einführung des Aufsichtsrates zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führen, da man A, B und C als eine Erwerbergruppe ansehen könnte. Ähnliches würde sich möglicherweise ergeben, wenn ein Erwerber 24 % der Anteile an einer Aktiengesellschaft erwirbt und aufgrund der niedrigen Hauptversammlungspräsenz (z. B. 45 %) die Wahl der Aufsichtsratsmitglieder maßgeblich bestimmt.

#### **Petitur:**

Es muss sichergestellt werden, dass die Verwaltung von Beteiligungen und Mitgliedschaften frei bleibt von der Anwendung des § 8c KStG und auch frei von Rechtsunsicherheit über die Anwendung der Norm.

## 5. Zu Rn. 9: Kapitalerhöhung

Nach dem Wortlaut der Regelung bezieht sich § 8c Satz 4 KStG ausdrücklich nur auf eine "Veränderung der Beteiligungsquote am Kapital" der Körperschaft. Eine Quotenveränderung durch Kapitalerhöhung fällt also unter § 8c KStG, eine Quotenveränderung im Hinblick auf die in Rn. 5 genannten Beteiligungsrechte kann hingegen nicht in den Anwendungsbereich des § 8c Satz 4 KStG fallen.

### **Petitur:**

Die Erhöhung anderer Beteiligungsrechte muss von der Anwendung des § 8c KStG ausgenommen bleiben.

## 6. Zu Rn. 11: Mittelbare Erwerbe – Mitunternehmerschaften

Erfolgt die Übernahme von Anteilen durch eine Mitunternehmerschaft, an der die bisherigen Gesellschafter in gleicher Höhe beteiligt sind wie an der Kapitalgesellschaft, liegt nach u.E. ausgehend vom Transparenzprinzip keine schädliche Übertragung i.S.v. § 8c KStG vor. Die im Entwurf aufgeführten Beispiele beinhalten diese Fallkonstellation nicht ausdrücklich.

### **Petitur:**

Es sollte klargestellt werden, dass der quotenidentische Anteilserwerb durch eine Mitunternehmerschaft, die aus den bisherigen Gesellschaftern besteht, nicht in den Anwendungsbereich des § 8c KStG fällt.

## 7. Zu Rn. 11, Satz 2 und Beispiel 2, Lösung B2, erster Spiegelstrich:

### **Mittelbarer Anteilseignerwechsel und Verkürzung der Beteiligungskette**

Im Sachverhalt zu Beispiel 2 wird in einer dreistufigen Beteiligungskette die Tochtergesellschaft abwärts auf die Enkelgesellschaft verschmolzen (die ihrerseits alle Anteile an der Verlustgesellschaft hält). Hierdurch kommt es zu einer Verkürzung der Beteiligungskette, ohne dass der unmittelbare Gesellschafter an der Verlustgesellschaft (Enkelgesellschaft) wechselt. § 8c Abs. 1 KStG setzt jedoch tatbestandlich einen „Erwerber“ voraus. E kann nicht Erwerber

sein, weil E vorher wie nachher unmittelbar an V beteiligt ist. Die Gesellschafter von T wiederum sind vorher wie nachher mittelbar an V beteiligt. Das Gesetz enthält jedoch keinen Tatbestand, nach dem eine nähere oder dichtere Mittelbarkeit steuerschädlich wäre.

**Petition:** In Rn. 11, Beispiel 2, Lösung B2, erster Spiegelstrich sollten die Worte „oder umgekehrt“ gestrichen werden.

### **8. Zu Rn. 15: Zeitpunkt des Erwerbs**

Die gesetzlich angeordnete steuerliche Rückwirkung, z. B. durch § 2 UmwStG hat als spezialgesetzliche Regelung Vorrang vor den Gewinnermittlungsvorschriften nach KStG und EStG und ist daher auch im Rahmen des § 8c KStG zu berücksichtigen. Bei der Umwandlung des Anteilseigners einer Verlustkapitalgesellschaft hat ein Rückbezug nach § 2 UmwStG ohnehin keine Auswirkungen auf die Verlustkapitalgesellschaft, da die Rückbezugsfiktion nur für die Ermittlung des Einkommens und Vermögens des übertragenden und übernehmenden Rechtsträgers gilt.

**Petition:**

Rn. 15 sollte ersatzlos gestrichen werden, da die Bestimmung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums als maßgeblicher Zeitpunkt bereits unter Rn. 13 verankert ist.

### **9. Zu Rn. 19: Zusammenrechnung von Erwerben bei einem Gesamtplan**

Die Regelung des § 8c KStG berücksichtigt generell Erwerbe innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums. Dieser Zeitraum vermeidet bereits eine Steuerumgehung durch zeitliche Streckung von Anteilserwerben. Wenn überhaupt, sollte nur in Ausnahmefällen eine Abweichung von diesem Fünf-Jahres-Zeitraum bei einem schädlichen Gesamtplan möglich sein. Diese Fälle sind bereits durch § 42 AO erfasst.

Die Ausführungen unter Rn. 19 führen allerdings eher zu Unklarheiten. Mehrere Erwerbe durch einen Erwerberkreis innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums sind ohnehin im Rahmen des § 8c KStG zu berücksichtigen. Unklar ist daher, warum diese zu einem Erwerb zusammengefasst werden sollen bzw., falls dies erfolgt, auf welchen Zeitpunkt der "zusammengefasste Erwerb" dann fällt.



Die Vermutung, dass ein Gesamtplan vorliegt, wenn die Erwerbe durch einen Erwerberkreis innerhalb eines Jahres erfolgen, ist abzulehnen, zumal da der Gegenbeweis auch dann kaum möglich sein wird, wenn kein Gesamtplan vorliegt.

**Petitur:**

Rn. 19 ist ersatzlos zu streichen.

**10. Zu Rn. 23: Zusammentreffen von Erwerb und Verlustvortrag**

Spätestens seit Einfügung der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel ist der klare Gesetzessinn des § 8c KStG die Vermeidung einer Übertragung steuerlicher Verluste auf einen Erwerber. Unter Zugrundelegung dieses Gesetzeszwecks ist es sinnwidrig, die Fünf-Jahres-Beobachtungsperiode – die einem gestückelten Erwerb von steuerlichen Verlusten entgegenwirken soll – „nach hinten“, also auf Zeiträume vor Verlustentstehung anzuwenden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung würden hingegen Verluste, die während der gesamten Haltedauer der Beteiligung auf einen Gesellschafter entfallen, dann steuerlich unbeachtlich, wenn innerhalb von fünf Jahren seit Ersterwerb zunächst Gewinne, sodann Verluste entstanden sind und vor Ablauf der fünf Jahre eine Beteiligungsaufstockung über die kritischen Grenzen von 25 % beziehungsweise 50 % erfolgt.

**Petitur:**

Die Beobachtungsperiode sollte erst und nur dann beginnen, wenn ein Anteilseignerwechsel und ein Verlustvortrag oder laufende Verluste zu diesem Zeitpunkt kumulativ vorliegen.

**11. Zu Rn. 25: Nahe stehende Person**

Der Begriff der nahestehenden Person ist mangels gesetzlicher Definition im KStG durch die Rechtsprechung zu verdeckten Gewinnausschüttungen konkretisiert worden, was durch den Verweis auf H 36 III (Nahestehende Person – Kreis der nahestehenden Personen) KStH 2008 unter Rn. 25 zum Ausdruck kommt. Als nahestehende Person kann aber gleichwohl nicht jede Person mit rechtlicher oder tatsächlicher Beziehung zu einem Erwerber angesehen werden. Dies würde zu einer überschießenden Anwendung des § 8c KStG führen, die

etwa im Hinblick auf die generelle Einordnung von Ehepartnern als nahestehende Personen auch gegen das Grundgesetz (Artikel 6 GG) verstoßen kann.

Wie bei einer verdeckten Gewinnausschüttung neben einer rechtlichen und tatsächlichen Beziehung hinzukommen muss, dass das Nahestehen die Vorteilszuwendung an die nahestehende Person verursacht hat, so muss auch das Nahestehen i. S. d. § 8c KStG den Beteiligungserwerb veranlassen haben.

Der Erwerb durch eine dem Erwerber nahestehende Person kann also nur dann dem Erwerber zugerechnet werden, wenn sie wirtschaftlich die Beteiligung im Interesse des Erwerbers erwirbt.

### **Petition:**

Rn. 25 ist wie folgt zu fassen:

Zur Begründung des "Nahestehens" ist eine rechtliche oder tatsächliche Beziehung zu einer anderen Person notwendig (H 36 (Nahestehende Person – Kreis der nahe stehenden Personen) KStH 2008), die bereits vor oder unabhängig von dem Anteilserwerb besteht und durch die der Anteilserwerb veranlasst wurde.

## **12. Zu Rn. 27: Erwerber mit gleichgerichteten Interessen**

Gleichgerichtete Interessen einer Erwerbergruppe sollen regelmäßig dann vorliegen, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattgefunden hat, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Sie sollen z. B. vorliegen, wenn mehrere Erwerber zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken. Indiz soll auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft sein. Die gleich gerichteten Interessen müssen jedoch nicht auf den Erhalt eines Verlustvortrags gerichtet sein.

Die Ausführungen lassen keine eindeutige Identifikation von Erwerben mit gleichgerichteten Interessen zu.

Darüber hinaus ist das Merkmal der Beherrschung als Indiz gleichgerichteter Interessen restriktiv auszulegen. Die gemeinsame Beherrschung muss tatsächlich vorliegen, die bloße Möglichkeit genügt nicht. So muss beispielsweise ausgeschlossen werden, dass Hauptver-

sammlungsbeschlüsse als Zusammenwirken angesehen werden, das eine Erwerbergruppe begründet.

**Petition:**

Die Abgrenzung der gleichgerichteten Interessen sollte enger und anhand von eindeutigen Kriterien gefasst werden. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass keine gleichgerichteten Interessen i. S. d. Vorschrift bestehen, wenn diese erst ab dem Zeitpunkt des Anteilserwerbs vorliegen. Satz 4 in Rn. 27 des Entwurfs ist zu streichen.

**13. Zu Rn. 30: Verlustrücktrag**

Ein Rücktrag von bis zum schädlichen Anteilserwerb entstandenen Verlusten in vorangegangene Veranlagungszeiträume soll – gemäß Rn. 30 Satz 3 des Entwurfs – nicht zulässig sein.

Der Regelung des § 8c KStG liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Mitglieds ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste bleiben unberücksichtigt, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen<sup>1</sup>. Die vor dem Anteilswechsel erwirtschafteten Verluste sollen für das neue wirtschaftliche Engagement unberücksichtigt bleiben<sup>2</sup>.

Wie der BFH in der vorstehend zitierten Entscheidung ausführt, ist Sinn und Zweck des § 8c KStG, neue und alte wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft zu trennen. Ausgehend von dieser Zielrichtung sind verfahrensrechtliche, veranlagungszeitraumbezogene Vorschriften auszublenden, soweit diese dem Grundgedanken des § 8c KStG zuwiderlaufen<sup>3</sup>.

Aus diesem Grund sollten Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs entstanden sind, in vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen werden dürfen.

---

<sup>1</sup> Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BT-Drs. 16/4841 vom 27.03.2007, S. 76.

<sup>2</sup> BFH I R 14/11 vom 30.11.2011, BStBl. 2012 II S. 360.

<sup>3</sup> aaO.

**Petition:**

Unter Rn. 30 sollte Satz 3 ersatzlos gestrichen werden.

**14. Zu Rn. 31a: Saldierung der Ergebnisse vor und nach Beteiligungserwerb**

In dem noch geltenden BMF-Schreiben vom 04.07.2008 vertritt das BMF unter Rn. 31 (Satz 2) die Ansicht, dass der bis zu einem unterjährig (schädlichen) Beteiligungserwerb erzielte Gewinn nicht mit den nach § 8c KStG wegfallenden ungenutzten Verlusten verrechnet werden darf. Diese Rechtsauffassung ist seit dem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteil des BFH vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. 2012 II S. 360) nicht mehr haltbar.

In dem zitierten Urteil lässt der BFH die Verrechnung der nicht genutzten Verluste mit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinnen ausdrücklich zu. Er begründet diese Entscheidung wie folgt:

*„Auf dieser Grundlage kommt dem Regelungszweck entscheidende Bedeutung zu. Der Verlustabzugsbeschränkung liegt nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BT-Drs. 16/4841, S. 76) der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen für das neue wirtschaftliche Engagement unberücksichtigt bleiben.*

*Wenn damit das wirtschaftliche Ergebnis der Kapitalgesellschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb von dem vor diesem Zeitpunkt erwirtschafteten (negativen) Ergebnis uneinträchtigt bleiben soll, spricht nichts dafür, bei dieser Separierung ein vor diesem Zeitpunkt erzielt positives Zwischenergebnis auszusparen. Der bisher nicht ausgeglichene Verlust (Verlustvortrag) wird in der Höhe eines bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns gerade nicht für das neue, sondern noch für das alte wirtschaftliche Engagement genutzt [...]. Diesem Grundgedanken entspricht auch die unstreitige Praxis, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete negative Einkünfte unabhängig von einem Ablauf einer gesetzlichen Ermittlungsperiode (Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr) in die Verlustbeschränkung einzubeziehen.“*

Auf die „(veranlagungstechnischen) Voraussetzungen“ des Verlustabzugs komme es in diesem Rahmen nicht an. Diese stünden deshalb der Verrechnungsmöglichkeit nicht entgegen.

Der neue Entwurf berücksichtigt diese Rechtsprechung nur unzureichend. Zwar lässt er in Rn. 31 (Satz 2) eine Verrechnung der nicht genutzten Verluste mit den bis zum unterjährigen Beteiligungswechsel erzielten Gewinn grundsätzlich zu. In den nachfolgenden, konkretisierenden Ausführungen missachtet der Entwurf jedoch mehrfach den in den zitierten Passagen der Urteilsgründe entwickelten Grundsatz, dass bei der Anwendung des § 8c KStG das (positive oder negative) Ergebnis bis zum schädlichen Beteiligungswechsel von dem (positiven oder negativen) Ergebnis nach dem Beteiligungswechsel ohne Berücksichtigung der „veranlagungstechnischen Voraussetzungen“ zu separieren ist (Zäsurgedanke).

So will der Entwurf nach Rn. 31a den bis zum schädlichen Beteiligungswechsel erzielten Gewinn zunächst mit dem Ergebnis nach dem schädlichen Beteiligungswechsel saldieren, wenn in dem Zeitraum zwischen dem schädlichen Beteiligungswechsel und dem Ende des Wirtschaftsjahres ein Verlust entstanden ist. Erst wenn nach Saldierung der Teilergebnisse für den vor dem schädlichen Beteiligungswechsel liegenden Teil des Wirtschaftsjahres und den nach dem Beteiligungswechsel liegenden Teil des Wirtschaftsjahres ein Gewinn übrig bleibt, dürfe dieser mit den nach § 8c KStG wegfallenden ungenutzten Verlusten verrechnet werden.

Diese Verfahrensweise steht in einem unauflösbaren Widerspruch zum Postulat des BFH, dass die vor und nach dem unterjährigen Beteiligungswechsel erzielten Teilergebnisse für die Anwendung des § 8c KStG voneinander zu trennen sind. Zwar wirkt sich diese Regelung für die Unternehmen bei isolierter Betrachtung des Wirtschaftsjahres des schädlichen Beteiligungswechsels nicht zwingend negativ aus. Denn weil für die Verlustverrechnung der bis zum schädlichen Beteiligungswechsel erzielten Gewinne die Mindestbesteuerung anzuwenden ist (Rn. 32b), kann die Verrechnung mit den nach dem schädlichen Beteiligungswechsel erzielten Verlusten bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsjahr zu einer geringeren Steuerbelastung führen. Das ändert aber nichts an der Tatsache, dass diese Verfahrensweise mit dem niedrigeren Verlustvortrag bezogen auf die Gesamtperiode für die Unternehmen erhebliche steuerliche Nachteile zur Folge hat.

**Petition:**

Rn. 31a des Entwurfs ist zu streichen.

**15. Zu Rn. 32: Ermittlung des bis zum schädlichen unterjährigen Beteiligungserwerb erzielten Ergebnisses**

Wird kein Zwischenabschluss auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erstellt, ist die Aufteilung des Gesamtergebnisses des Wirtschaftsjahrs der Beteiligungsveränderung „nach wirtschaftlichen Kriterien“ zu schätzen (Rn. 32 Satz 3 i.V.m. Satz 1). Zu diesem Zweck ist im noch geltenden BMF-Schreiben vom 04.07.2008 ausdrücklich die zeitanteilige Aufteilung zugelassen. Der vorliegende BMF-Entwurf gibt dagegen keinerlei Anhalt, was zukünftig als sachgerechte Schätzung zur Aufteilung anzusehen ist.

Aus Sicht der Praxis besteht ein großes Interesse daran, dass die zeitanteilige Aufteilung weiterhin ausdrücklich anerkannt wird, da die zeit- und kostenaufwendige Erstellung eines Zwischenabschlusses unter Wirtschaftlichkeitsaspekten nicht in allen Fällen sinnvoll ist.

**Petition:**

Wir regen an, den ersten Satz der Rn. 32 wie folgt zu ersetzen:

"Das Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahres, in dem das schädliche Ereignis eingetreten ist, ist zeitanteilig aufzuteilen. Die Körperschaft kann eine andere wirtschaftlich begründete Aufteilung darlegen."

**16. Zu Rn. 32b: Berücksichtigung der Mindestbesteuerung**

Gemäß Rn. 31 in Verbindung mit Rn. 32b sollen bei der Verrechnung unterjähriger Gewinne auch die Grundsätze der sog. Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG anzuwenden sein.

Im hierzu dargestellten Beispiel 7 ist positiv zu bewerten, dass in allen drei Fallvarianten der Höchstbetrag von EUR 2.200.000 vorrangig zur Verrechnung mit Gewinnen vor dem schäd-

lichen Beteiligungserwerb im Sinne von § 8c KStG zulässt. Im Fall b blieben dann gleichwohl EUR 200.000 Gewinn aus der Zeit vor dem schädlichen Beteiligungserwerb unberücksichtigt.

Der BFH hatte im Urteil I R 14/11 vom 30.11.2011, BStBl. 2012 II S. 360 nicht über das Verhältnis von § 8c KStG zur Mindestbesteuerung zu entscheiden, da der Verlustvortrag im Urteilsfall weniger als EUR 1 Mio. betrug. Die Ausführungen im Urteil unter Rn. 17 lassen zwei Schlüsse zu (vgl. Grieser/Faller, DStR 2012, S. 1007):

Versteht man diese Aussage dahingehend, dass die Regelungen zur Mindestbesteuerung keine Anwendung finden sollen und eine volle Verrechnung von Verlustvorträgen somit unabhängig von der Höhe der bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Gewinne erfolgen soll, hätte dies zur Folge, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinne vollumfänglich mit den bestehenden Verlustvorträgen verrechnet werden können.

Sofern der BFH mit seinen Ausführungen hingegen meint, dass § 10d Abs. 2 KStG nur im Hinblick auf die zeitliche Komponente, also die unterjährige Bemessung der Verlustverrechnung, nicht anwendbar ist, die Norm darüber hinaus jedoch Anwendung findet, wäre der nutzbare Verlust unter Beachtung der Regelungen zur Mindestbesteuerung zu bestimmen.

In Bezug auf die Mindestbesteuerung von bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinnen bestehen zudem Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm. Sollte das angerufene BVerfG die Norm für verfassungswidrig halten, käme diese Lösungsalternative nicht in Betracht und sollte eine volle Verrechnung der Gewinne mit bestehenden Verlustvorträgen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs möglich sein. Anders wäre dies möglicherweise, wenn das BVerfG die bestehenden Regelungen bestätigt. In diesem Fall käme eine Verrechnung unter Anwendung der Regelung der Mindestbesteuerung dem Gesetzeswortlaut wohl am nächsten (so Beispiel 7, Fall b). Überdies wäre das Mindestbesteuerungsregime bei einem schädlichen Beteiligungserwerb zum Jahreswechsel und damit zum Ende des Veranlagungszeitraums fraglos anwendbar. Es ist zumindest zweifelhaft, ob der BFH – die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerungsregelungen vorausgesetzt – bei einem zeitlich unmittelbar vorhergehenden schädlichen Beteiligungserwerb, beispielsweise am 30.12., die Regelungen zur Mindestbesteuerung komplett ignorieren und eine volle Verrechnung von Verlusten zulassen würde.

**Petition:**

Der Entwurf sollte dahingehend ergänzt werden, dass entsprechende Bescheide bis zu einer endgültigen Entscheidung des BVerfG (Verfahren 2 BvR 2998/12) nach § 165 AO vorläufig ergehen.

**17. Zu Rn. 33, 33a: Unterjähriger Beteiligungserwerb insbesondere bei Organschaften**

Noch weniger mit den (oben zu Rn. 31a zitierten) vom BFH für die Anwendung des § 8c KStG auf unterjährige Beteiligungswechsel aufgestellten Grundsätzen zu vereinbaren und für die betroffenen Unternehmen deshalb u. U. mit existenzgefährdenden steuerlichen Folgen verbunden ist die in Rn. 33 und 33a des Entwurfs zu Organschaften getroffene Regelung. Sie kommt einem Verbot des unterjährigen Beteiligungswechsels für Trägerinnen einer ertragsteuerlichen Organschaft nahe.

Erfolgt ein schädlicher unterjähriger Beteiligungswechsel bei einer Gesellschaft, die Trägerin einer ertragsteuerlichen Organschaft ist, liegt – wie der Entwurf richtig ausführt – in der Regel jeweils auch ein im Sinne des § 8c KStG schädlicher Beteiligungswechsel bei den Organgesellschaften vor. In Rn. 33 ordnet der Entwurf an, dass die Anwendung des § 8c KStG auf Organschaften ohne Zurechnungen des Zwischenergebnisses der Organgesellschaften bei der Organträgerin erfolgen soll. Das hat zur Folge, dass ein durch die Organgesellschaft bis zum unterjährigen Beteiligungswechsel erzielt positives Zwischenergebnis weder mit Verlustvorträgen der Organträgerin (mangels Zurechnung des Ergebnisses der Organgesellschaft bei der Organträgerin) noch mit Verlustvorträgen der jeweiligen Organgesellschaft (eine Verrechnung mit vororganschaftlichen Verlusten sei nicht zulässig, dazu Rn. 33a (S. 2) des Entwurfs) verrechnet werden darf.

Überspitzt formuliert steht das BMF damit auf dem Standpunkt, positive Zwischenergebnisse von Organgesellschaften seien dem veranlagungstechnischen „Niemandland“ zuzuordnen und könnten deshalb weder mit Verlustvorträgen der Organträgerin noch mit Verlustvorträgen der Organgesellschaften verrechnet werden.

Es ist bereits fraglich, wie das BMF diese Ansicht begründen will. Denn nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ist „das Einkommen“ der Organgesellschaften (uneingeschränkt) der Organträgerin zuzurechnen. Die zeitliche Vorgabe des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG be-



trifft die Beteiligung der Organträgerin an den Organgesellschaften und nicht die Beteiligungsverhältnisse an der Organträgerin. Auch die Tatsache, dass das Einkommen der Organgesellschaften der Organträgerin veranlagungstechnisch erst zum Jahresende zugerechnet wird, spielt insoweit keine Rolle. Denn der BFH hat in seinem Grundsatzurteil deutlich gemacht, dass es auf die „veranlagungstechnischen Voraussetzungen“ eben nicht ankommt.

Aus unserer Sicht zwingen die vom BFH aufgestellten Grundsätze für die Anwendung des § 8c KStG auf einen Organkreis bei unterjährigem Beteiligungswechsel zu einer Zwischenkonsolidierung des Organkreises auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungswechsels. Sowohl die negativen als auch die positiven Zwischenergebnisse der Organgesellschaften sind der Organträgerin zuzurechnen. Ergibt sich zusammen mit dem Eigenergebnis der Organträgerin ein steuerlicher Zwischengewinn, ist dieser mit noch nicht genutzten Verlustvorträgen der Organträgerin zu verrechnen.

Diese Rechtsauffassung entspricht auch der herrschenden Ansicht in der steuerlichen Literatur (u.a.: Ernst, DB 2012, 1002, 1003; Frischmuth, StuB 2014, 374, 376 und 378; Frotscher, in: Frotscher/Maas, Kommentar zum KStG, § 8c Rz 80i; Ritzer/Stangl, DStR 2014, 977, 980; Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8c KStG Rn. 32a; ohne nähere Begründung a.A.: Brandis, in: Blümich, Kommentar zum KStG, § 8c Rn. 56; Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG, § 8c Rn. 91).

### **Petitur:**

Zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ist eine vollständige Zwischenkonsolidierung zuzulassen, da nur diese den Grundsätzen der Organschaft gerecht wird.

### **18. Zu Rn. 39 ff.: Konzernklausel**

a) Der Entwurf verschanzt sich hinter dem (wie der Gesetzesbegründung ohne weiteres zu entnehmen ist:) missglückten Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG. Danach fallen konzerninterne Umstrukturierungen, die zu Beteiligungswechseln bei einer unmittelbaren Tochtergesellschaft der Konzernspitze geführt haben, auch dann nicht unter diese Ausnahmeregelung, wenn vor und nach der Umstrukturierung auf allen Ebenen jeweils 100 %ige Beteiligungen vorliegen. Die Ausnahmeregelungen des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG soll nach der im Entwurf vertretenen Rechtsauffassung lediglich bei mindestens drei Ebenen umfassenden Konzer-

nen anwendbar sein und dann auch nur, wenn der schädliche Beteiligungswechsel auf der dritten Ebene erfolgt.

Es gibt keinen sachlichen Grund, konzerninterne Umstrukturierungen unter Beteiligung der Konzernspitze aus dem Anwendungsbereich der Konzernklausel auszunehmen. Eine solche Auslegung widerspricht dem vom Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 29.12.2009 (BGBl. I S. 3950) verfolgten Zweck. Denn ausweislich der Gesetzesbegründung sollten konzerninterne Umstrukturierungen, bei denen eine Verschiebung von ungenutzten Verlusten auf konzernfremde Dritte ausgeschlossen ist, vom Anwendungsbereich des § 8c KStG ausgenommen werden (BT-Drs. 17/15 vom 09.11.2009, S. 19). Eine solche Verschiebung von Verlusten auf Dritte ist bei der Veräußerung der Beteiligung an einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft an eine andere Tochtergesellschaft jedoch ebenso ausgeschlossen wie bei einer Veräußerung der Beteiligung an einer Enkelgesellschaft durch die Tochtergesellschaft an eine andere Enkelgesellschaft (jeweils bei 100 %igen Beteiligungen).

**Petium:**

§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ist im Einklang mit der herrschenden Auffassung in der steuerlichen Literatur (umfassende Nachweise bei Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum KStG, § 8c Rn. 48) teleologisch extensiv auszulegen; und zwar in dem Sinne, dass die im Sinne von § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG mittelbar oder unmittelbar zu 100 % beteiligte Person auch („erst recht“) der übernehmende oder übertragende Rechtsträger sein kann.

b) Zu bemängeln ist außerdem, dass die Bezugsgröße für die 100 % der Anteile unklar bleibt.

**Petium:**

Es sollte klargestellt werden, dass die Erfüllung eines der Kriterien gezeichnetes Kapital, Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte ausreicht.

**19. Zu Rn. 41: Personengesellschaft als „dieselbe Person“**

Da nach Rn. 24 auch Mitunternehmenschaften Erwerber sein können, sollte die Konzernklausel auch Mitunternehmenschaften als "Person" i. S. d. Konzernklausel zulassen. Andernfalls käme es zu einer nicht gerechtfertigten Benachteiligung mitunternehmenschaftlich organisierter Konzerne, wie sie häufig bei großen Familienunternehmen anzutreffen sind.

Die in Rn. 41 des BMF-Schreibens ausgeführte Auffassung, dass eine Personengesellschaft oder ein anderer Personenzusammenschluss grundsätzlich nicht von der Konzernklausel begünstigt werden kann, steht nicht im Einklang mit den gesetzgeberischen Zielen. Die Gesetzesbegründung benennt als Begünstigte der Konzernklausel ausdrücklich einzelne Personen oder Gesellschaften, ohne dabei nach der Rechtsform der Gesellschaft oder deren einkommensteuerlicher Qualifizierung zu unterscheiden (vgl. BT-Drs. 17/15 vom 09.11.2009, S. 19).

Die Gleichbehandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Rahmen der Anwendung der Konzernklausel ist auch deshalb geboten, weil § 8c Absatz 1 Satz 1 bis 3 KStG weder hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen noch hinsichtlich der Rechtsfolgen danach unterscheidet, ob der oder die Erwerber oder die nahestehende Person eine Kapital- oder Personengesellschaft ist. Der im § 8c KStG verwendete Begriff der Person bedarf deshalb einer normspezifischen Auslegung, insbesondere zumal da der Begriff der Person im Körperschaftsteuergesetz keine gesonderte gesetzliche Definition erfährt.

Die normspezifische Auslegung des Begriffs der Person muss sich also zum einen an dem in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebrachten Gesetzeszweck sowie der Gesetzes-systematik orientieren und zum anderen muss die Auslegung eine sachlich ungerechtfertigte Benachteiligung einzelner Personen oder Gesellschaftsformen vermeiden.

Der beabsichtigte unbedingte Ausschluss von Personengesellschaften und anderen Personenzusammenschlüssen aus dem Anwendungsbereich des § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG führt aber zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung von Personengesellschaften und Personenzusammenschlüssen. Sie ist damit auch vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlich geforderten Gleichheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu betrachten. Die Konzernklausel dient dazu, Umstrukturierungen in einem Konzern auch unter Einbeziehung von Verlustgesellschaften zu ermöglichen, sofern nach erfolgter Umstrukturierung aus-

schließlich die zuvor Beteiligten die Verluste nutzen können und durch Wahrung der wirtschaftlichen Identität keine missbräuchliche Übertragung von Verlusten auf Dritte erfolgt.

Der Gesetzgeber hatte erkannt, dass § 8c KStG ohne eine Konzernklausel eine zu stark überschießende Tendenz hatte und hat mit der Einführung des Satzes 5 (sog. Konzernklausel) ab 2010 ganz bewusst gewisse sachgerechte Erleichterungen gewähren wollen. Warum der Entwurf Personengesellschaften diese Erleichterungen komplett versagt, ist nicht verständlich.

Nähme man Personengesellschaften und andere Personenzusammenschlüsse allgemein von der Begünstigung der Konzernklausel aus, wäre dies mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz wohl nur vereinbar, wenn es eindeutig bestimmbare Anhaltspunkte gäbe, die darauf hindeuteten, dass bei Personengesellschaften grundsätzlich eine höhere Missbrauchsgefahr besteht als bei Kapitalgesellschaften.

Solche Anhaltspunkte liegen aber ersichtlich nicht vor. Personengesellschaften stellen die weitaus häufigste Unternehmensform in Deutschland dar. Sie werden für Kleinunternehmen, für mittelständische Unternehmen, aber auch bei großen Unternehmensgruppen, die sich im Familienbesitz befinden, eingesetzt. Selbst international tätige Konzerne nutzen die verschiedenen Rechtsformen von Personengesellschaften. Personengesellschaften sind im Steuerrecht und auch darüber hinaus als Konzernobergesellschaften allgemein anerkannt und üblich. Das zeigt sich nicht zuletzt auch darin, dass sie in ähnlicher Form wie Kapitalgesellschaften beherrschendes Unternehmen im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags sein können und damit gleichzeitig steuerlich anerkannter Organträger für nachgeordnete Beteiligungsunternehmen.

Wie wenig zwingend die Festlegung der Rn. 41 des Entwurfs ist, zeigt auch ein Blick in der Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen. Dort heißt es in Artikel 3: „... umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen; ...“.

### **Petition:**

Rn. 41 sollte wie folgt geändert werden:

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

**20. Zu Rn. 46: Anwendungsfälle der Konzernklausel**

Wie oben zu Rn. 39 ff. bereits angemerkt führt die im Entwurf vertretene enge Auffassung dazu, dass von der Konzernklausel viele Fälle, die nach dem Willen des Gesetzgebers eigentlich begünstigt werden sollen, nicht erfasst wären. So soll die Konzernklausel schon generell nicht zur Anwendung kommen, wenn der übertragende oder übernehmende Rechtsträger eine börsennotierte Gesellschaft ist.

**Petitur:**

Der in der Konzernklausel zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers lässt sich nur umsetzen, sofern mit Blick auf Restrukturierungen unter Einbeziehung der Konzernspitze eine sachgerechtere weitere Auffassung vertreten wird, die gewährleistet, dass ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommene Übertragungen auch dann unschädlich bleiben, wenn die Konzernmuttergesellschaft als übertragender oder übernehmender Rechtsträger i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG anzusehen ist und sich weder die Anteilseignerstruktur der Konzernmuttergesellschaft verändert, noch Personen, die nicht zu 100 % konzernangehörig sind, an einer nachgeordneten Konzerngesellschaft beteiligt werden.

**21. Zu Rn. 50: Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile**

Der Aussage, dass der gemeine Wert der Anteile in den Fällen eines entgeltlichen Erwerbs grundsätzlich dem Entgelt entspricht, ist zuzustimmen. In Fällen, in denen sich aus dem Entgelt nicht der gemeine Wert ermitteln lässt, sollte es in Anlehnung an die Regelung des § 11 Abs. 2 BewG zulässig sein, den Wert aus Verkäufen abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, soweit dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Dies führt zu einer erheblichen Vereinfachung, da eine Unternehmensbewertung in diesen Fällen unterbleiben kann. Im Übrigen wäre wie vorgesehen eine Unternehmensbewertung unter Anwendung der steuerlichen Vorschriften vorzunehmen.

**Petitur:**

Wir bitten um Ergänzung der Möglichkeit der Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen der Anteile, die weniger als ein Jahr zurückliegen.

**22. Zu Rn. 52: Stille Reserven aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**

Stille Reserven in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bleiben gemäß Rn. 52 des Entwurfs vollständig unberücksichtigt, obwohl es in Höhe der typisierten 5 % nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben bei Realisierung der stillen Reserven effektiv zu einer Besteuerung kommt.

**Petium:**

Stille Reserven in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften müssen mindestens zu 5 % Berücksichtigung finden.

**23. Zu Rn. 56: Ermittlung des gemeinen Wertes bei negativem Eigenkapital**

Der gemeine Wert eines Unternehmens kann generell am zutreffendsten durch den Verkaufspreis zwischen fremden Dritten ermittelt werden. Dies gilt auch bei einem negativen Eigenkapital des Unternehmens. Entsprechend muss es zulässig sein, den gemeinen Wert des Vermögens auch bei negativem Eigenkapital aus dem Kaufpreis abzuleiten, soweit dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Eine Unternehmensbewertung sollte nur in den Fällen zwingend sein, in denen lediglich ein symbolischer Kaufpreis gezahlt wird. Eine aufwändige Unternehmensbewertung, die generell zu weniger zutreffenden Ergebnissen führt, wäre damit in vielen Fällen entbehrlich.

**Petium:**

Wir schlagen vor, die Sätze 2 und 3 der Rn. 56 wie folgt zu fassen:

"Der maßgebliche gemeine Wert kann in diesen Fällen auch aus einem für die Anteile gezahlten Entgelt abgeleitet werden, sofern dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Anderenfalls oder in Fällen, in denen lediglich ein symbolischer Kaufpreis gezahlt wird, ist zur Ableitung des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG eine Unternehmensbewertung vorzunehmen (siehe BMF-Schreiben vom 22.09.2011 (BStBl. I S. 859))."

**24. Zu Rn. 59: Stille Reserven bei mehrstufigem Beteiligungserwerb**

Die Ausführungen zum mehrstufigen Beteiligungserwerb sind angesichts der komplexen Materie vergleichsweise gering ausgefallen. Zahlreiche strittige Fragen, wie z. B. Deckung der stillen Reserven der beteiligten Verlustgesellschaft durch Gesamtkaufpreis etc. werden nicht angesprochen. Positiv zu werten ist hingegen die Aussage, dass der Steuerpflichtige die in der Verlustgesellschaft vorhandenen stillen Reserven nicht nur durch das für die Organgesellschaft gezahlte Entgelt, sondern auch durch die Vorlage einer Unternehmensbewertung nachweisen kann.

**25. Zu Rn. 61 und 62: Anwendung der Stille-Reserven-Klausel auf Organschaften**

In den Rn. 61 und 62 vertritt der Entwurf die Ansicht, stille Reserven der Organgesellschaft seien bei der Organträgerin nicht zu berücksichtigen und würden deshalb dem Wegfall der im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ungenutzten Verluste der Organträgerin nicht entgegenstehen. Dieses Ergebnis ist mit dem in § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG zum Ausdruck gekommenen gesetzgeberischen Willen nicht in Einklang zu bringen.

Insbesondere ist keine den Vorgaben des Art. 3 GG genügende Rechtfertigung dafür ersichtlich, einen Unternehmensverbund ohne ertragsteuerliche Organschaft (hier würden die bei der Tochtergesellschaft angefallenen Verluste bei der Tochtergesellschaft festgestellt; mit der Folge das die stillen Reserven der Tochtergesellschaft dem Untergang der nicht genutzten Verluste entgegen stünden) gegenüber einem Unternehmensverbund mit einer ertragsteuerlichen Organschaft (die Zurechnung der stillen Reserven bei der Organgesellschaft und der von der Organgesellschaft erzielten Verluste bei der Organträgerin verhindert insoweit die Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9) im Rahmen des § 8c KStG besserzustellen. Aus den Regelungen über die ertragsteuerliche Organschaft ergibt sich eine solche Rechtfertigung jedenfalls nicht.

Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass § 8c KStG ebenso wie § 8 Abs. 4 KStG a.F. die Vorstellung einer durch die Anteilsveräußerung veränderten wirtschaftlichen Identität zugrunde liegt. Bei der wirtschaftlichen Identität einer Kapitalgesellschaft werden Organträger und Organgesellschaft aber als eine wirtschaftliche Einheit angesehen (BMF-Schreiben vom 16.04.1999, BStBl. I S. 455, Rz 9). Nach der ganz überwiegenden Meinung im Schrifttum sind deshalb die stillen Reserven der Organgesellschaft bei der Anwendung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers zu berücksichtigen (Suchanek, in Herrmann/Heuer/Raupach,

a.a.O., § 8c KStG Rn. 57; Frey/Mückel, GmbHR 2010, 71, 76; Bien/Wagner, BB 2009, 2657, 2631; Orthmann-Babel/Zipfel, Ubg 2009, 813, 818; Ropohl/Buschmann, DStR 2011, 1407; Hunkenschroder/Kellersmann/Zwirner, DK 2013, 531, 521; Lang, in: Ernst & Young, Kommentar zum KStG, § 8c Rn. 136.1).

Zwar könnte für die im Entwurf vertretene Rechtsauffassung die Regelung des § 8b Abs. 2 KStG angeführt werden, die stille Reserven der Tochtergesellschaft bei (einer Anteilsveräußerung) der Muttergesellschaft von der Besteuerung ausnimmt. Ein solches (potentielles) zukünftiges Ereignis allein rechtfertigt es jedoch nicht, die während des Bestehens der Organschaft durch die Organgesellschaft aufgebauten stillen Reserven von der Aufrechterhaltung der von der Organgesellschaft erzielten und der Organträgerin zugerechneten Verluste auszunehmen. Im Übrigen handelt es sich bei den stillen Reserven um Gewinne, die nur noch nicht realisiert wurden. Da die Gewinne einer Organgesellschaft während des Bestehens einer Organschaft der Organträgerin zuzurechnen sind, wäre es sachgerecht, auch die während des Bestehens der Organschaft aufgebauten stillen Reserven der Organträgerin zuzurechnen.

Ein Kaskadeneffekt in der Form, dass die stillen Reserven der Tochtergesellschaft mehrfach berücksichtigt werden, nämlich zunächst bei der Anwendung des § 8c KStG auf die Organgesellschaft sowie bei der Anwendung des § 8c KStG auf die Organträgerin, ließe sich ohne Weiteres durch Aufteilung der stillen Reserven in der Form verhindern, dass die während des Bestehens der Organschaft aufgebauten stillen Reserven bei der Anwendung des § 8c KStG auf die Organgesellschaft unberücksichtigt bleiben. Dass dann nur die vororganschaftlichen stillen Reserven zur Aufrechterhaltung der vororganschaftlichen Verlustvorträge der Organgesellschaft zur Verfügung stehen, ist ein sachgerechtes und aus unserer Sicht das einzige mit § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG sowie den Grundsätzen der §§ 14 ff. KStG vereinbare Ergebnis. Die gänzliche Außerachtlassung der stillen Reserven der Organgesellschaft bei der Anwendung des § 8c KStG auf die Organträgerin rechtfertigt die Möglichkeit eines solchen Kaskadeneffekts jedenfalls nicht.

### **Petition:**

Die Berücksichtigung der stillen Reserven der Organgesellschaft bei der Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG auf die Organträgerin sollte zugelassen werden.



## **26. Zu Rn. 65: Verwendungsreihenfolge**

Die Möglichkeit der Zuordnung und Aufteilung stiller Reserven, die von Rn. 65 des Entwurfs vorausgesetzt wird, ist in der Praxis nicht in allen Fällen gegeben.

### **Petium:**

Insoweit sollte ein Verteilungswahlrecht eingeräumt werden.

## **27. Anwendungsregelung für das BMF-Schreiben**

Nach dem derzeitigen Entwurf des BMF-Schreibens kommt es zu Änderungen, die im Einzelnen nachteilig für den Steuerpflichtigen sein können. In diesen Fällen sollte Vertrauensschutz für bereits vor Geltung des neuen BMF-Schreibens verwirklichte Sachverhalte gewährt werden.

### **Petium:**

Es sollte eine Anwendungsregelung eingeführt werden, nach der für bereits verwirklichte Sachverhalte die Anwendung des derzeit gültigen BMF-Schreibens zu § 8c KStG anzuwenden ist, sofern dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist.