

# **Aktuelles zur Verlustberücksichtigung**

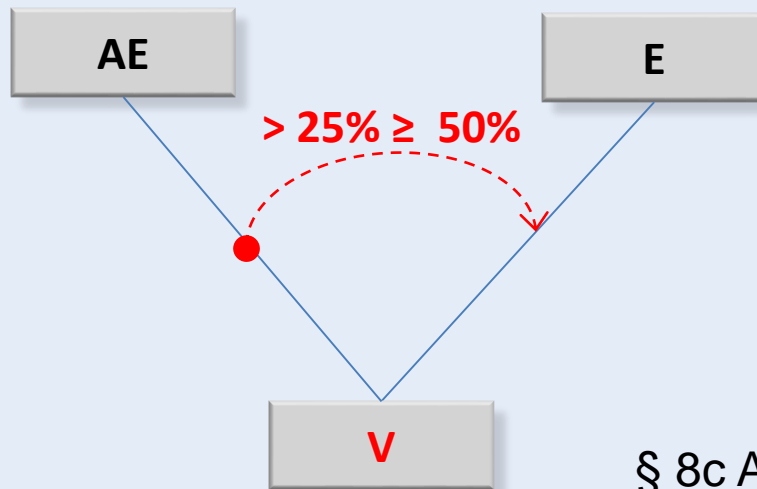
**MR Dr. Peter Heinemann**

**Steuerforum Schloss Nordkirchen**

**27. September 2018**

- **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG**
  - BVerfG zu § 8c KStG v. 29.3.2017
  - Reaktion des Gesetzgebers
  - BMF-Schreiben vom 28.11.2017 zu § 8c KStG (unterjährige Verlustverrechnung, Organschaft)
  - Annex: BMF v. 23.2.2018 zur Verlustverrechnung bei unterjähriger Abspaltung
- **§ 8c Abs. 1a KStG**
  - Entscheidung des EuG und des EuGH
  - Reaktion des Gesetzgebers
- **§ 3a EStG, 3c Abs. 4 EStG ua.**
  - Verfahrensstand
  - Verlustverrechnung in Sanierungsfällen

# **Aktuelles zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG**



§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG:  
Quotaler Verlustuntergang

# BVerfG zu § 8c KStG

- Beschluss v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11

- **Tenor:**
  - **§ 8c Satz 1 KStG** in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 sowie
  - **§ 8c Abs.1 Satz 1 KStG** in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vom 12. August 2008 und den nachfolgenden Fassungen
  - **bis zum** Zeitpunkt des Inkrafttretens des **Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung** bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016
  - sind mit Artikel 3 Abs. 1 GG **unvereinbar**, soweit bei der **unmittelbaren** Übertragung innerhalb von fünf Jahren von **mehr als 25 Prozent** des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.
- **Hinweis:** Wg. verfassungsrechtlicher Zweifel an § 8c Abs. 1 **Satz 2** KStG s. Vorlagebeschluss FG HH v. 29.8.2017

## ▪ **Begründung**

- Unterschiedliche Besteuerung von KapGes bei schädlichem Anteilseignerwechsel durch § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG.
- Abweichung vom Gebot der **Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.**
- **Keine Rechtfertigung** der Abweichung
  - Missbrauchsvermeidung
  - Wechsel der wirtschaftlichen Identität
  - Unternehmeridentität
  - Fiskalische Motive
  - Einfügung der stille Reserven- und der Konzernklausel

- **Folgen des Unvereinbarkeitsbeschlusses**
  - § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in den Fassungen **bis einschl. VZ 2015** mit GG unvereinbar.
  - Ggfs. andere Würdigung ab VZ 2016 wg. § 8d KStG?
  - Aufforderung an Gesetzgeber:
    - **rückwirkende Beseitigung** des verfassungswidrigen Zustands
    - **bis 31.12.2018**
    - sonst: rückwirkende Nichtigkeit
  - **Offene Verfahren** der VZ 2008 bis einschl. 2015 sind hins. der Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auszusetzen.



- **BMF v. 28.11.2017 Rz. 66**
  - Im Hinblick auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. März 2017 – 2 BvL 6/11 – ist § 8c Satz 1 bzw. Absatz 1 Satz 1 KStG für unmittelbare Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2016 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anzuwenden.

- **§ 34 Abs. 6 Satz 2 KStG-E**  
(Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften)
  - „Die Rechtsfolgen des § 8c Satz 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) sowie des § 8c Absatz 1 Satz 1 sind auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2016, nicht anzuwenden.“
- **Hinweise**
  - Neuregelung umfasst auch mittelbare Anteilsübertragungen  
(anders: Tenor des BVerfG-Beschlusses und Rz. 66 des BMF-Schreibens v. 27.11.2017).
  - Beteiligungserwerbe vor dem 01.01.2016 werden weiter als sog. „Zählerwerbe“  
iSv § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG berücksichtigt.

# **BMF-Schreiben vom 28.11.2017 zu § 8c KStG**

# Kein Verlustrücktrag bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

## ▪ **Beispiel:**

- *Im November 2017 werden 51% der Anteile der V-GmbH übertragen.*
- *V hat bis dahin einen Verlust 100.000 erlitten, den sie nach 2016 zurücktragen möchte, um den in diesem VZ entstandenen Gewinn von 100.000 zu verrechnen.*

## ▪ **Lösungshinweis**

- *Verlustanteil, darf nicht in vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen werden (Rz. 31 Satz 3).*
- aA FG Münster: § 8c KStG soll verhindern, dass Verluste durch personell veränderte Gesellschaften noch genutzt werden können. Bei einem Verlustrücktrag liegt keine personell veränderte Gesellschaft vor (FG Münster v. 21.7.2016 – 9 K 2794/15 K,F, Rev. I R 61/16).
- **Stellungnahme:**
  - Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind unterjährige negative Einkunftsteile wohl nicht rücktragsfähig.

## ▪ Rz. 33 Satz 2

- Ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann nach den Grundsätzen der Rn. 34 mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden (BFH-Urteil vom 30. November 2011, I R 14/11, BStBl 2012 II S. 360). Maßgebend ist dabei der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte (G. d. E.).

## ▪ Rz. 34 S. 1 und 2

- Der zum Ende des dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangegangenen VZ gesondert festgestellte verbleibende Verlustvortrag bleibt abweichend von § 8c Absatz 1 Satz 1 und 2 KStG abziehbar, soweit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein positiver G. d. E. erzielt wurde.

Dies gilt auch, wenn im VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, insgesamt ein niedrigerer G. d. E. als in der Zeit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt wird.

## ▪ Rz. 34 S. 3 und 4

- Die Regelungen der Mindestgewinnbesteuerung sind für die Ermittlung der Höhe des verbleibenden Verlustvortrags unbeachtlich. Ein danach verbleibender Verlustvortrag kann im VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung abgezogen und ggf. weiter vorgetragen werden.

- **Beispielfall** (Rz. 34)
  - V-GmbH mit Verlustvortrag zum 31.12.01: 10 Mio. €.
  - Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr.
  - 30.06.02: 100%iger Anteilseignerwechsel.
  - GdE des VZ 02 = 4 Mio. €.  
Davon 1,5 Mio. € bis zum schädlichen Beteiligungserwerb.
  
- **Lösung:**
  - 1,5 Mio. € des Verlustvortrags bleibt abziehbar.
  - Verbleibender Verlustvortrag kann unter Beachtung der Mindestbesteuerung mit dem positiven GdE des VZ 02 verrechnet werden:
  - Einkommen des VZ 02: 2,5 Mio. € (= 4 Mio. € ./. 1,5 Mio. €).

- **Abwandlung:**
  - GdE bis zum schädlichen Beteiligungserwerb: 6 Mio. €.
- **Lösung:**
  - 6 Mio. € des Verlustvortrags bleibt abziehbar.
  - Der verbleibende Verlustvortrag kann unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung mit dem positiven GdE des VZ 02 verrechnet werden:
  - Einkommen des VZ 02: 1,2 Mio. € (= 4 Mio. €  $\cdot$  1 Mio. €  $\cdot$  1,8 Mio. € [= 60% von 3 Mio. €]).
  - Verlustvortrag 31.12.02: 3,2 Mio. €.

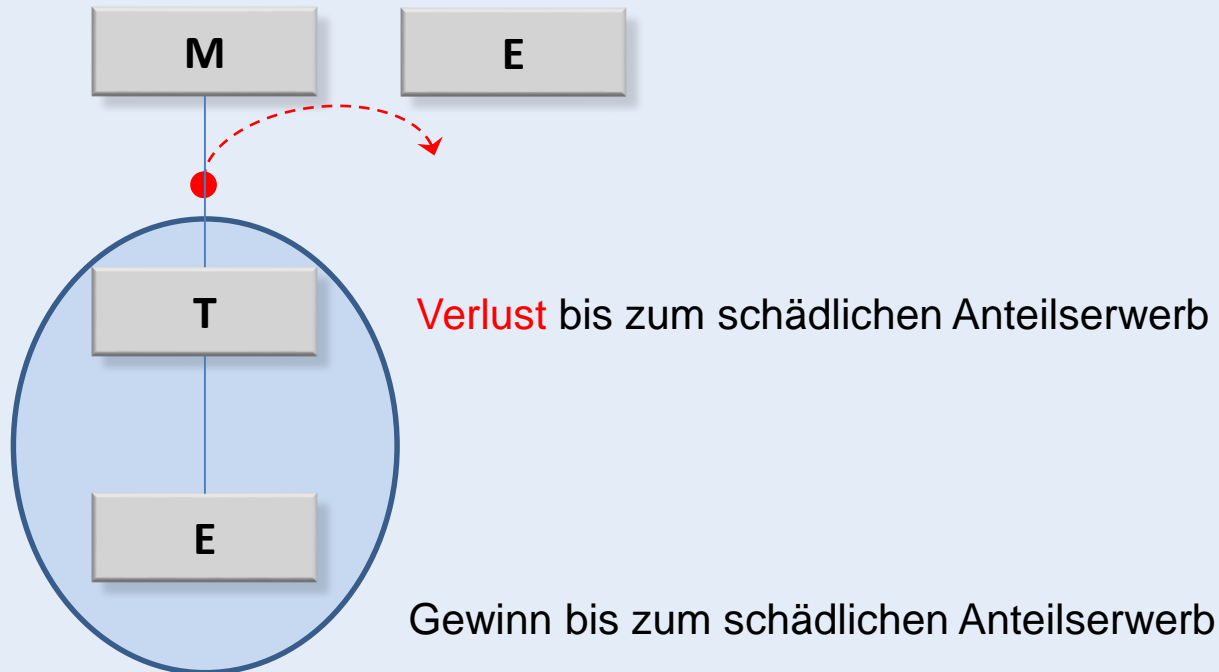
- **Rz. 32**

- In den Fällen eines unmittelbaren und mittelbaren oder eines mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs am Organträger bzw. an der Organgesellschaft zum Ende des Wirtschaftsjahres des Organträgers bzw. der Organgesellschaft ist die Verlustkürzung nach § 8c KStG nur beim Organträger nach Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft vorzunehmen.



## ▪ Beispiel:

- Alle Beteiligten haben kalendergleiches Wirtschaftsjahr.  
**Zum Ende des Wirtschaftsjahres 2017** werden T-Anteile veräußert.



## Lösung:

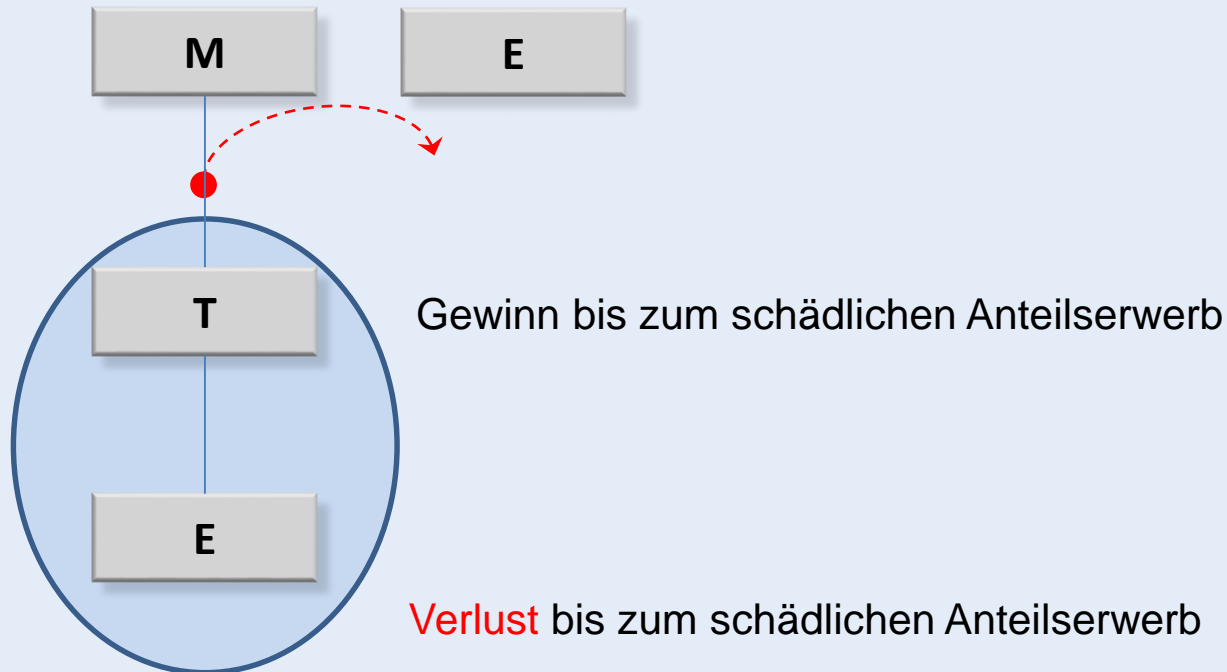
Verlustrückung bei T erst nach Zurechnung des Organeinkommens.

## ■ Rz. 37

- Bei einer steuerlichen Organschaft ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einem Organträger unterliegt daher regelmäßig auch das noch nicht zugerechnete negative Organeinkommen der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG, soweit es aufgrund eines schädlichen Beteiligungserwerbs an einem Organträger zu einem mittelbaren schädlichen Erwerb an der Organgesellschaft kommt.
- Die negativen Einkommen der Organgesellschaft und des Organträgers sind bei einem unterjährigem Beteiligungserwerb jeweils vor der Einkommenszurechnung auf Ebene der Organgesellschaft bzw. des Organträgers entsprechend der Ergebnisaufteilung i. S. d. Rz. 35 zu kürzen. Das gilt auch für ein negatives Einkommen einer Organgesellschaft aus einem laufenden vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, das die Organgesellschaft in der Zeit vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt hat.

- **Beispiel:**

- Alle Beteiligten haben kalendergleiches Wirtschaftsjahr.  
T-Anteile werden **unterjährig veräußert**.



**Lösung:**

Das anteilige, noch nicht zugerechnete negative Organeinkommen unterliegt § 8c KStG.

## ■ Rz. 59

- Der Grundsatz, dass für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen ist, in welcher Höhe stille Reserven vorhanden sind (Rz. 58), 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.

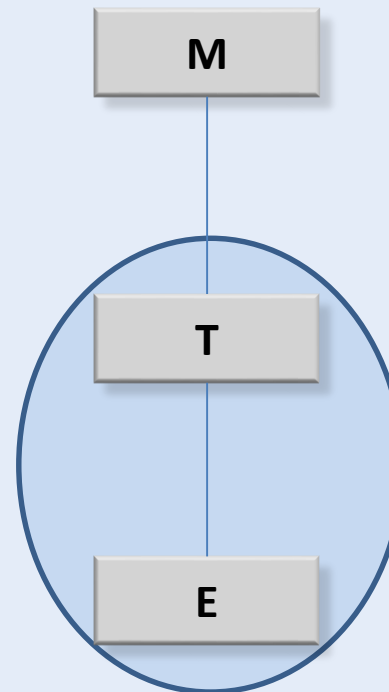
## ■ Rz. 60

- Ist die Organgesellschaft selbst eine Verlustgesellschaft, kann die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel über die Verluste des laufenden Wirtschaftsjahres hinaus nur vororganschaftliche Verluste betreffen.

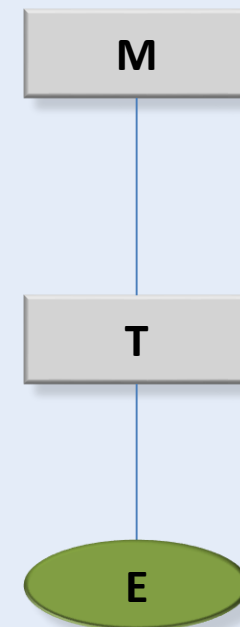
# Zurechnung stiller Reserven



**Keine Zurechnung**



**Keine Zurechnung,  
anders noch bzgl.  
§ 8 Abs. 4 KStG a.F.**



**Zurechnung für KSt-Zwecke,  
nicht für GewSt, da E insoweit  
selbst Steuersubjekt**

**Annex:**

**BMF v. 23.2.2018**  
**zur Verlustverrechnung**  
**bei unterjähriger Abspaltung**

- Rz. 15.41 UmwStE n.F. überträgt die Grundsätze der Rz. 33-38 des Anwendungsschreibens zu § 8c KStG auf unterjährige Abspaltungsfälle.
  - Insbesondere ermöglicht FinVerw Verrechnung bis zum steuerlichen Übertragungstichtag entstandener unterjähriger Gewinnanteile mit bestehenden Verlustvorträgen.
  - Übertragung der für § 8c KStG geltenden Grundsätze zur Einkommenszurechnung in Organschaftsfällen auf Abspaltung.
- Änderung in Rz. 23.03 UmwStE n.F. ist redaktioneller Art (Verweis auf das aktuelle Anwendungsschreiben zu § 8c KStG).

# **Aktuelles zu § 8c Abs. 1a KStG**



- **Regelungsinhalt:**
  - Erwerb einer Beteiligung an einer Verlust-Kö für § 8c KStG unbeachtlich, wenn Erwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgt.
- **EU-Kommission v. 26.11.2011:**
  - § 8c Absatz 1a KStG = rechtswidrige Beihilfe iSv Art. 107 Abs. 1 AEUV.
- **EuG v. 4.2.2016 (T-287/11 – Heitkamp BauHolding)**
  - Nr. 2 des Tenors: Klageabweisung
- **EuGH v. 28.06.2018 (C-203/16 P – Andres):**
  - *Nr. 2 des Tenors des Urteils des EuG v. 4.2.2016 aufgehoben.*
  - *Beschluss der Kommission vom 26.11.2011 über die staatliche Beihilfe für nichtig erklärt.*

- Europarechtswidrige staatliche Beihilfe:
  - Gewährung eines **selektiven Steuervorteils** und
  - die Selektivität beruht auf einer **ungerechtfertigten Differenzierung**.
- **EuGH: Kein selektiver Steuervorteil**
  - Referenzsystem: Verlusterhaltung mittels Verlustvortrag.
  - Verlustuntergang weicht von dieser Regel ab,
  - Sanierungsklausel kehrt zur allgemeinen Regelung zurück.

## ■ § 34 Abs. 6 KStG :

- „Erfüllt ein nach dem 31. Dezember 2007 erfolgter Beteiligungserwerb die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a, bleibt er bei Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 1 und 2 unberücksichtigt. § 8c Absatz 1a ist nur anzuwenden, wenn
  - 1. eine rechtskräftige Entscheidung des Gerichts oder des Gerichtshofs der Europäischen Union den Beschluss der Europäischen Kommission K(2011) 275 vom 26. Januar 2011 im Verfahren Staatliche Beihilfe C 7/2010 (ABl. L 235 vom 10.9.2011, S. 26) für nichtig erklärt und feststellt, dass es sich bei § 8c Absatz 1a nicht um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union handelt,
  - 2. die Europäische Kommission einen Beschluss zu § 8c Absatz 1a nach Artikel 7 Absatz 2, 3 oder Absatz 4 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1), die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 (ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 1) geändert worden ist, fasst und mit dem Beschluss weder die Aufhebung noch die Änderung des § 8c Absatz 1a gefordert wird oder
  - 3. die Voraussetzungen des Artikels 2 des Beschlusses der Europäischen Kommission K(2011) 275 erfüllt sind und die Steuerfestsetzung vor dem 26. Januar 2011 erfolgt ist.
- Die Entscheidung oder der Beschluss im Sinne des Satzes 2 Nummer 1 oder Nummer 2 sind vom Bundesministerium der Finanzen im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen. § 8c Absatz 1a ist dann in den Fällen des Satzes 2 Nummer 1 und 2 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.“

- **§ 34 Abs. 6 Sätze 3 und 4 KStG-E**  
(Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften)
  - *„§ 8c Absatz 1a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) findet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung. Erfüllt ein nach dem 31. Dezember 2007 erfolgter Beteiligungserwerb die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a, bleibt er bei der Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 1 und 2 unberücksichtigt“.*

# Sanierungserträge

§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG,  
§ 7b GewStG,  
§§ 8c, 8d, 15 KStG n.F.

# Überblick (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, § 7b GewStG, §§ 8c, 8d, 15 KStG n.F.)

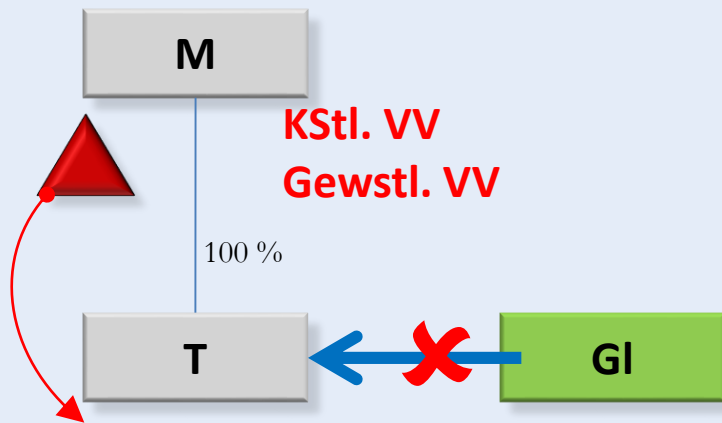
- § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG: **Definition Sanierungsertrag**
- § 3a Abs. 2 und 5 EStG: **Definition unternehmensbezogene Sanierung** und enumerative Aufzählung der ausnahmsweise erfassten Fälle unternehmerbezogener Sanierung
- § 3a Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 3 EStG: **Rechtsfolgen**
  - **Sanierungsertrag bleibt steuerfrei**
  - **Verrechnung des Sanierungsertrags** mit
    - Sanierungskosten und vergleichbaren Aufwendungen
    - bestimmten unrealisierten und realisierten Steuerminderungspositionen
- **Sonderregelungen** für
  - KSt (§§ 8 Abs. 8 und 9, 8c Abs. 2, 8d Abs. 1 S. 9, 15 Satz 1 Nr. 1 S. 2 und 3, Nr. 1a KStG)
  - GewSt (§ 7b GewStG)
- **Verfahrensrechtliche Regelungen** (§§ 3a Abs. 4, 3c Abs. 4 S. 5 EStG)
- **Zeitliche Anwendung** (§§ 52 Abs. 3a EStG, § 34 Abs. 1 KStG, § 36 Abs. 2c GewStG)

- BFH v. 28.11.2016 – **Gr/S 1/15**: BMF-Schreiben v. 27.3.2003 (sog. Sanierungserlass) verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.
- **Gesetz ggn. schädliche Steuerpraktiken i. Zshg. m. Rechteüberlassungen (2017)**
  - §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, § 7b GewStG, §§ 8c, 8d, 15 KStG n.F.
  - **Inkrafttreten** am Tag des **Beschlusses der EU-Kommission**, dass keine unerlaubte staatliche Beihilfe vorliegt.
  - Anwendung für **Schuldenerlasse, die nach dem 8.2.2017 vollzogen**.
- **Notifizierungsverfahren**
  - Kein förmlicher Beschluss der EU-Kommission.
  - Erteilung eines „comfort letter“.
- **Übergangsregelungen**
  - BMF v. 27.4.2017:
    - Vertrauensschutz, wenn **bis zum 8.2.2017**
    - Forderungsverzicht erklärt oder verbindliche Auskunft oder Zusage erteilt.
  - BFH v. 23.8.2017 (I R 52/14, X R 38/15) – Übergangsregelung verstößt gegen Grundsatz Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.
  - BMF v. 29.3.2018 – Nichtwandungserlass bzgl. I R 52/14, X R 38/15

- **BR v. 21.9.2018 zum Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften:**
  - Aufhebung Art. 6 des Gesetzes über schädliche Steuerpraktiken mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (= Inkrafttreten nach Beschluss der Kommission)
    - Ziel: Unmittelbare Inkraftsetzung des § 3a EStG und dazugehöriger Vorschriften
  - Prüfbitte: Anwendung § 3a EStG und dazugehöriger Vorschriften für Schuldenerlasse bis 8.2.2017
    - Ziel: Rechtssicherheit für Altfälle im Hinblick auf BFH v. 23.8.2018 – I R 52/14, X R 38/15



# Erstreckung der Verlustverrechnung auf Dritte



1 Jahr nach der Betriebseinbringung verzichtet der Gläubiger zum Zwecke der Sanierung der T auf seine Forderung.

*Auswirkung auf die Verlustvorträge der M?*

- **§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG**
  - Minderung von Verlustvorträgen „nahestehender Personen“, wenn
  - erlassene Schulden innerhalb von 5 Jahren vor Schuldenerlass
  - auf das zu sanierende Unternehmen übertragen und
  - Verlustvorträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahres der Übertragung bereits entstanden waren.
- **Beachte § 7b Abs. 2 Satz 2 GewStG:**
  - Minderung von Verlustpotentialen „eines anderen Unternehmens“.
- **Vgl. auch § 15 Satz 1 Nr. 1a KStG** zum Sanierungsertrag bei (vormaligen) Organgesellschaften.